

<sup>i</sup>Załącznik nr 1.7 do uchwały Nr 3430/52a/2019  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 21 marca 2019 r.

## **Material o charakterze edukacyjnym**

**Brzmienie niniejszego standardu zostało ujednolicone na skutek zmian dostosowawczych  
przyjętych  
uchwałą nr 1107/15a/2020 KRBR z dnia 8 września 2020 r. (zmiany zaznaczone na zielono)  
oraz uchwałą nr 2272/38a/2022 KRBR z dnia 7 lipca 2022 r. (zmiany zaznaczone na niebiesko)**

### **KRAJOWY STANDARD BADANIA 260 (Z)**

**w brzmieniu**

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 260 (ZMIENIONEGO)**

**KOMUNIKOWANIE SIĘ Z OSOBAMI SPRAWUJĄCYMI NADZÓR**

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 260 (ZMIENIONY)  
KOMUNIKOWANIE SIĘ Z OSOBAMI SPRAWUJĄCYMI NADZÓR**

(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych  
za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2016 r. i później)

**SPIS TREŚCI**

---

	Paragraf
<b>Wprowadzenie</b>	
Zakres niniejszego MSB.....	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>Zastosowanie i inny materiał objaśniający</b>	
Osoby sprawujące nadzór.....	A1-A8
Zagadnienia do zakomunikowania.....	A9-A36
Proces komunikowania się.....	A37-A53
Dokumentacja.....	A54
Załącznik 1: Specyficzne wymogi zawarte w MSKJ 1 i innych MSB, odnoszące się do komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór	
Załącznik 2: Jakościowe aspekty praktyk księgowych	

---

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 260 (zmieniony) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór* należy odczytywać w kontekście MSB 200 *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania.*

## Wprowadzenie

### Zakres niniejszego MSB

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór podczas badania sprawozdania finansowego. Pomimo, że niniejszy MSB ma zastosowanie bez względu na formę nadzoru, czy rozmiar jednostki, szczególnego rozważenia wymagają sytuacje, gdy wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką lub jednostka jest notowana na giełdzie. Niniejszy MSB nie ustanawia wymogów dotyczących komunikowania się biegłego rewidenta z kierownikiem jednostki lub właścicielami jednostki, chyba że sprawują oni również funkcje nadzorcze.
2. Niniejszy MSB został opracowany w kontekście badania sprawozdania finansowego, ale może mieć również zastosowanie, w razie konieczności po dostosowaniu do okoliczności, przy badaniu innych historycznych informacji finansowych, gdy osoby sprawujące nadzór ponoszą odpowiedzialność za nadzorowanie procesu sporządzania innych historycznych informacji finansowych.
3. Uznając wagę skutecznego dwustronnego komunikowania się podczas badania sprawozdania finansowego, niniejszy MSB zapewnia nadrzędne ramowe założenia dla komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór i identyfikuje pewne specyficzne sprawy, które biegły rewident przekazuje tym osobom. Dodatkowe sprawy, które należy przedstawić, a które uzupełniają wymogi niniejszego MSB, są zidentyfikowane w innych MSB (zobacz załącznik 1). Ponadto, MSB 265<sup>1</sup> ustanawia specyficzne wymogi dotyczące przedstawiania osobom sprawującym nadzór znaczących słabości kontroli wewnętrznej, które biegły rewident zidentyfikował podczas badania. Przekazywanie dalszych spraw, niewymaganych przez niniejszy lub inne MSB, może być wymagane przez przepisy prawa lub regulacje, umowę z jednostką lub przez dodatkowe wymogi mające zastosowanie do danego zlecenia, na przykład standardy krajowej organizacji zawodowych księgowych. Nic w niniejszym MSB nie stoi na przeszkodzie, aby biegły rewident przekazywał jakiegokolwiek inne sprawy osobom sprawującym nadzór. (Zob. par. A33-A36).

### Rola komunikowania się

4. Niniejszy MSB koncentruje się przede wszystkim na komunikowaniu się biegłego rewidenta z osobami sprawującym nadzór. Niemniej jednak, skuteczne dwustronne komunikowanie się jest ważne i pomaga:
  - (a) biegłemu rewidentowi i osobom sprawującym nadzór w odpowiednim zrozumieniu spraw związanych z badaniem i nawiązaniu konstruktywnej roboczej relacji. Relacja ta jest budowana przy zachowaniu niezależności i obiektywizmu biegłego rewidenta,
  - (b) biegłemu rewidentowi w uzyskaniu od osób sprawujących nadzór informacji mających związek z badaniem. Na przykład osoby sprawujące nadzór mogą pomóc biegłemu rewidentowi w zrozumieniu jednostki i jej otoczenia, identyfikacji odpowiednich źródeł dowodów badania oraz przekazaniu informacji na temat specyficznych transakcji lub zdarzeń oraz
  - (c) osobom sprawującym nadzór w wypełnieniu ich odpowiedzialności za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej, a tym samym w ograniczeniu ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego.

<sup>1</sup> MSB 265 „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości kontroli wewnętrznej”.

5. Pomimo, że biegły rewident jest odpowiedzialny za przekazywanie spraw wymaganych przez niniejszy MSB, kierownik jednostki jest także odpowiedzialny za informowanie osób sprawujących nadzór o sprawach związanych z zarządzaniem. Informowanie przez biegłego rewidenta nie zwalnia kierownika jednostki z tej odpowiedzialności. Podobnie, przedstawianie przez kierownika jednostki osobom sprawującym nadzór spraw, których przekazanie jest wymagane od biegłego rewidenta, nie zwalnia biegłego rewidenta z odpowiedzialności za ich przekazanie. Przedstawianie tych spraw przez kierownika jednostki może jednak wpływać na formę lub terminy komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór.
6. Jasne przedstawienie specyficznych spraw, wymagających przekazania przez standardy MSB, stanowi integralną część każdego badania. Jednakże, standardy MSB nie wymagają od biegłego rewidenta przeprowadzania procedur ściśle w celu identyfikacji jakichkolwiek innych spraw, które należałoby przedstawić osobom sprawującym nadzór.
- ~~7. Przepisy prawa lub regulacje mogą zawierać ograniczenia dotyczące przekazywania przez biegłego rewidenta pewnych spraw osobom sprawującym nadzór. Na przykład, przepisy prawa lub regulacje mogą w szczególności zabraniać komunikowania się lub podejmowania innych działań, które mogłyby zaszkodzić dochodzeniu prowadzonemu przez odpowiednie władze w związku z faktycznym lub podejrzanym działaniem niezgodnym z prawem. W niektórych okolicznościach potencjalny konflikt między zobowiązaniem biegłego rewidenta do zachowania poufności, a obowiązkiem komunikowania się może być skomplikowany. W takich przypadkach biegły rewident może rozważyć uzyskanie porady prawnej.~~
7. W niektórych systemach prawnych przepisy prawa lub regulacja mogą ograniczać informowanie przez biegłego rewidenta o określonych sprawach kierownictwo jednostki i osoby sprawujące 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 podejrzanym bezprawne działanie włączając ostrzeżenie jednostki, na przykład, gdy od biegłego rewidenta wymaga się poinformowania odpowiedniego organu o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa lub 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.

#### Data wejścia w życie

8. Niniejszy standard MSB stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2016 r. i później.

#### Cele

9. Celami biegłego rewidenta są:
  - (a) jasne przedstawienie osobom sprawującym nadzór odpowiedzialności biegłego rewidenta związanej z badaniem sprawozdania finansowego oraz przekazanie informacji o planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania,
  - (b) uzyskanie od osób sprawujących nadzór informacji mających związek z badaniem,
  - (c) przekazywanie na bieżąco osobom sprawującym nadzór spostrzeżeń wynikających z badania, które są znaczące i mają związek z ich odpowiedzialnością za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej, oraz
  - (d) promowanie skutecznego dwustronnego komunikowania się pomiędzy biegłym rewidentem, a osobami sprawującymi nadzór.

## Definicje

10. Dla potrzeb MSB, następujące pojęcia mają znaczenie przypisane poniżej:
- Osoby sprawujące nadzór – osoba(y) lub organ(y) (np. rada powiernicza) ponoszące odpowiedzialność za nadzorowanie strategicznego kierunku jednostki oraz obowiązków związanych rozliczaniem się jednostki. Obejmuje to nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej. Dla niektórych jednostek w niektórych systemach prawnych, osoby sprawujące nadzór mogą obejmować kadrę kierowniczą, na przykład członków wykonawczych organu nadzorującego jednostki sektora prywatnego lub publicznego lub właściciela sprawującego funkcje kierownika. W celu zapoznania się z różnorodnością struktur nadzorczych zobacz paragrafy A1-A8.
  - Kierownik jednostki – osoba(y) ponosząca(e) odpowiedzialność wykonawczą za prowadzenie działalności gospodarczej jednostki. Dla niektórych jednostek w niektórych systemach prawnych, kierownik jednostki obejmuje niektóre lub wszystkie osoby sprawujące nadzór, na przykład członków wykonawczych organu nadzorującego lub właściciela sprawującego funkcje kierownika.

## Wymogi

### Osoby sprawujące nadzór

11. Biegły rewident ustala\* odpowiednią(-e) osobę (-y) w ramach struktury nadzorczej jednostki, z którą(-ymi) będzie się komunikować. (Zob. par. A1-A4)

#### *Komunikowanie się z podgrupą osób sprawujących nadzór*

12. Jeżeli biegły rewident komunikuje się z podgrupą osób sprawujących nadzór, na przykład z komitetem audytu lub przedstawicielem, biegły rewident ustala, czy komunikowanie się również z organem nadzorczym jest potrzebne. (Zob. par. A5-A7).

#### *Gdy wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką*

13. W niektórych przypadkach wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką, na przykład w małej jednostce gospodarczej, gdzie jedyny właściciel zarządza jednostką i nikt inny nie pełni roli nadzorczej. W tych przypadkach, jeżeli sprawy wymagane przez niniejszy MSB są przekazywane osobie(-om) pełniące(-ym) obowiązki zarządcze i osoba(-y) ta(-e) pełni(-ą) także obowiązki nadzorcze, sprawy te nie muszą być ponownie przekazywane tej(-ym) samej(-ym) osobie(-om) w ramach jej(ich) roli nadzorczej. Sprawy te zostały wskazane w paragrafie 16(c). Niemniej jednak biegły rewident upewnia się, że komunikowanie się z osobą(-ami) pełniącą(-ymi) obowiązki zarządcze w sposób wystarczający uwzględnia wszystkich tych, z którymi biegły rewident komunikowałby się ze względu na sprawowane przez nich funkcje nadzorcze. (Zob. par. A8)

### Sprawy, które należy zakomunikować

#### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta w odniesieniu do badania sprawozdania finansowego*

14. Biegły rewident przedstawia osobom sprawującym nadzór odpowiedzialność biegłego rewidenta w odniesieniu do badania sprawozdania finansowego, w tym, że:

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

- (a) biegły rewident jest odpowiedzialny za sformułowanie i wyrażenie opinii na temat sprawozdania finansowego, które zostało sporządzone przez kierownika jednostki pod nadzorem osób sprawujących nadzór oraz
- (b) badanie sprawozdania finansowego nie zwalnia kierownika jednostki ani osób sprawujących nadzór z ich odpowiedzialności. (Zob. par. A9-A10)

*Planowany zakres i czas przeprowadzenia badania*

15. Biegły rewident przekazuje osobom sprawującym nadzór informacje o planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania, co obejmuje poinformowanie o znaczących ryzykach zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta. (Zob. par. A11-A16)

*Znaczące ustalenia z badania*

16. Biegły rewident przedstawia osobom sprawującym nadzór: (Zob. par. A17-A18)
- (a) spojrzenie biegłego rewidenta na znaczące jakościowe aspekty stosowanych zasad rachunkowości jednostki, w tym zasad (polityki) rachunkowości, szacunków księgowych i ujawnień w sprawozdaniu finansowym. Jeśli stosowne, biegły rewident wyjaśnia osobom sprawującym nadzór, dlaczego uważa znaczącą stosowaną zasadę rachunkowości, która jest akceptowalna w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, za niebędącą najbardziej odpowiednią w szczególnych okolicznościach jednostki, (Zob. par. A19-A20)
  - (b) istotne trudności napotkane podczas badania, jeżeli wystąpiły (Zob. par. A21)
  - (c) jeżeli nie wszystkie spośród osób sprawujących nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką:
    - (i) istotne sprawy pojawiające się w trakcie badania, które zostały omówione lub były przedmiotem korespondencji z kierownikiem jednostki oraz (Zob. par. A22)
    - (ii) pisemne oświadczenia, o jakie prosi biegły rewident
  - (d) okoliczności, które wpływają na formę i treść sprawozdania biegłego rewidenta – jeżeli wystąpiły, oraz (Zob. par. A23-A25)
  - (e) wszelkie inne istotne kwestie pojawiające się w trakcie badania, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, mają związek z nadzorowaniem procesu sprawozdawczości finansowej. (Zob. par. A26-A28)

*Niezależność biegłego rewidenta*

17. W przypadku jednostek notowanych na giełdzie, biegły rewident przedstawia osobom sprawującym nadzór:
- (a) oświadczenie, że zespół wykonujący zlecenie i, odpowiednio, inne osoby w firmie, firma oraz, jeśli stosowne, firmy wchodzące w skład sieci, przestrzegały stosownych wymogów etycznych dotyczących niezależności oraz
    - (i) wszystkie powiązania i inne sprawy pomiędzy firmą, firmami wchodzącymi w skład sieci, a jednostką, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta mogą być zasadnie uznane za wpływające na niezależność. Powinno to obejmować wszystkie wynagrodzenia, które firma i firmy wchodzące w skład sieci uzyskały od jednostki i części grupy kontrolowanych przez jednostkę przez okres sprawozdawczy objęty sprawozdaniem finansowym za świadczenie usług badania i usług niebędących badaniem; wynagrodzenia te są grupowane według kategorii, tak aby pomóc osobom sprawującym nadzór w ocenie wpływu usług na niezależność biegłego rewidenta oraz
    - (ii) powiązane zabezpieczenia, które zostały zastosowane, aby wyeliminować zidentyfikowane zagrożenia dla niezależności lub zredukować je do akceptowalnego poziomu. (Zob. par. A29-A32)



**Proces komunikowania się***Ustalenie procesu komunikowania się*

18. Biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o formie, czasie przeprowadzenia i przewidywanej ogólnej treści komunikowania się. (Zob. par. A37-A45).

*Formy komunikowania się*

19. Biegły rewident przekazuje na piśmie osobom sprawującym nadzór znaczące ustalenia z badania, jeżeli zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, ustne komunikowanie się nie byłoby odpowiednie. Pisemne informacje nie muszą zawierać wszystkich spraw, które pojawiły się w toku badania. (Zob. par. A46-A48).
20. Biegły rewident przekazuje na piśmie osobom sprawującym nadzór informacje odnośnie niezależności biegłego rewidenta, gdy jest to wymagane przez paragraf 17.

*Terminy komunikowania się*

21. Biegły rewident komunikuje się na bieżąco z osobami sprawującymi nadzór. (Zob. par. A49-A50).

*Adekwatność procesu komunikowania się*

22. Biegły rewident ocenia, czy dwustronne komunikowanie się pomiędzy biegłym rewidentem, a osobami sprawującymi nadzór było odpowiednie dla celu badania. Jeżeli nie było, biegły rewident ocenia wpływ tego, jeśli taki istnieje, na ocenę biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia i zdolność do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, oraz podejmuje odpowiednie działanie. (Zob. par. 51-A53)

**Dokumentacja**

23. Jeśli sprawy, których przekazania wymaga niniejszy MSB, są przedstawiane ustnie, biegły rewident włącza je do dokumentacji badania wraz z informacją, kiedy i komu zostały one przedstawione. Jeśli sprawy zostały przekazane na piśmie, biegły rewident zachowuje kopię informacji jako część dokumentacji badania.<sup>2</sup> (Zob. par. A54)

\* \* \*

**Zastosowanie i inne materiały objaśniające****Zastosowanie i inny materiał objaśniający****Osoby sprawujące nadzór (zob. par.11)**

- A1. Struktury nadzoru różnią się w zależności od systemu prawnego i jednostki, odzwierciedlając takie czynniki, jak różne tło kulturowe i prawne, wielkość oraz charakterystykę własnościową. Na przykład:
- w niektórych systemach prawnych istnieje rada nadzorcza (całkowicie lub w większości nie wykonawcza), która jest prawnie odrębna od zarządu (kierownika jednostki) (struktura „organu dwupoziomowego”); w innych systemach prawnych zarówno za sprawowanie funkcji nadzorczej, jak i zarządczej odpowiedzialność prawną ponosi jednoosobowy lub jednolity organ („struktura organu jednopoziomowego”),

<sup>2</sup> MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragrafy 8-11 i A6.

- w niektórych jednostkach osoby sprawujące nadzór zajmują stanowiska, które są integralną częścią struktury prawnej jednostki, na przykład dyrektorów firmy; w innych, na przykład w niektórych jednostkach rządowych, organem sprawującym nadzór jest organ niebędący częścią jednostki,
  - w niektórych przypadkach niektóre lub wszystkie spośród osób sprawujących nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką; w innych osoby sprawujące nadzór i kierownik jednostki składają się z różnych osób,
  - w niektórych przypadkach osoby sprawujące nadzór są odpowiedzialne za zatwierdzanie<sup>3</sup> sprawozdań finansowych jednostki (w innych przypadkach odpowiedzialność ta spoczywa na kierowniku jednostki).
- A2. W większości jednostek odpowiedzialność zbiorowa za nadzór spoczywa na organie nadzoru, takim jak rada dyrektorów, rada nadzorcza, partnerzy, właściciele, komitet zarządu, rada osób zarządzających, powierników lub równoważnych osób. Jednakże w niektórych mniejszych jednostkach nadzór sprawować może jedna osoba, na przykład właściciel sprawujący funkcje kierownika tam, gdzie nie ma innych właścicieli lub wyłączny pełnomocnik. Gdy nadzór jest kolektywną odpowiedzialnością, podgrupa taka jak komitet audytu lub nawet pojedyncza osoba, może mieć przypisane specyficzne zadania, aby wspierać organ nadzoru w wywiązywaniu się z jego odpowiedzialności. Alternatywnie podgrupa lub pojedyncza osoba mogą mieć szczególną, prawnie określoną odpowiedzialność różniącą się od odpowiedzialności organu nadzoru.
- A3. Taka różnorodność oznacza, że nie jest możliwe, aby niniejszy MSB wyszczególnił dla wszystkich badań osobę(-y), której(-ym) biegły rewident ma komunikować poszczególne sprawy. Ponadto, w niektórych przypadkach, odpowiednia(-e) osoba(-y), z którą(-ymi) należy się komunikować, może(-gą) nie być jasno identyfikowalna(-e) w mającym zastosowanie systemie prawnym lub w innych okolicznościach zlecenia, na przykład w jednostkach, gdzie struktura nadzorcza nie jest formalnie zdefiniowana, takich jak niektóre jednostki będące własnością rodzinną, niektóre organizacje nie działające dla zysku i niektóre jednostki rządowe. W takich przypadkach biegły rewident może być zmuszony omówić i uzgodnić ze stroną zlecającą kto jest odpowiednią(-e) osobą(-y), z którą(-ymi) ma się komunikować. Podczas podejmowania decyzji, z kim ma się komunikować użyteczne jest zrozumienie przez biegłego rewidenta struktury nadzoru i procesów jednostki uzyskane zgodnie ze standardem MSB 315 (zmienionym)<sup>4</sup>. Odpowiednia(-e) osoba(-y), z którą(-ymi) ma się komunikować, może(-gą) się różnić w zależności od spraw, które mają być przekazane.
- A4. MSB 600 zawiera specyficzne sprawy które mają być przekazywane osobom sprawującym nadzór<sup>5</sup> przez biegłych rewidentów grupy. Gdy jednostka stanowi część grupy, odpowiednia(-e) osoba(-y), z którą(-ymi) komunikuje się biegły rewident części grupy zależy od okoliczności zlecenia i sprawy, która ma być zakomunikowana. W niektórych przypadkach wiele części grupy może prowadzić taką samą działalność gospodarczą w ramach tego samego systemu kontroli wewnętrznej oraz stosując te same zasady rachunkowości. Tam, gdzie te same osoby sprawują nadzór nad kilkoma częściami grupy (np. wspólna rada dyrektorów), równoczesne zaangażowanie tych części grupy pozwoli uniknąć duplikowania.

<sup>3</sup> Zgodnie z opisem w paragrafie A68 MSB 700 (zmieniony) „*Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*” ponoszenie odpowiedzialności za aprobatę w tym kontekście oznacza posiadanie uprawnień do stwierdzenia, że wszystkie sprawozdania, które składają się na sprawozdania finansowe, w tym powiązane noty, zostały sporządzone.

<sup>4</sup> MSB 315 (zmieniony) „*Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia*”

<sup>5</sup> MSB 600 „*Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy)* – uwagi szczególne”, paragraf 49.



*Komunikowanie się z podgrupą osób sprawujących nadzór (zob. par. 12)*

- A5. Rozważając komunikowanie się z podgrupą osób sprawujących nadzór, biegły rewident może wziąć pod uwagę takie sprawy, jak:
- obowiązki przypisane danej podgrupie oraz obowiązki przypisane całemu organowi nadzoru,
  - rodzaj sprawy, która ma być przekazana,
  - stosowne wymogi prawne lub regulacyjne,
  - czy podgrupa posiada uprawnienia do podjęcia działań w odniesieniu do przekazanych informacji oraz może zapewnić dalsze informacje i wyjaśnienia, których może potrzebować biegły rewident.
- A6. Podczas podejmowania decyzji o tym, czy istnieje także potrzeba przekazania informacji, w pełnej lub skróconej formie organowi nadzoru, wpływ na biegłego rewidenta może mieć ocena tego, jak skutecznie i odpowiednio podgrupa przekazuje stosowne informacje organowi nadzoru. Uzgadniając warunki zlecenia, biegły rewident może określić wprost, że biegły rewident zachowuje prawo do bezpośredniego komunikowania się z organem nadzoru, chyba że zakazują tego przepisy prawa lub regulacja.
- A7. Komitety audytu (lub podobne podgrupy o innych nazwach) występują w wielu systemach prawnych. Pomimo, że ich szczegółowe uprawnienia i funkcje mogą być różne, komunikowanie się z komitetem audytu tam, gdzie taki istnieje, stało się kluczowym elementem komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór. Zasady dobrego nadzoru sugerują, że:
- biegły rewident będzie zapraszany do regularnego udziału w posiedzeniach komitetu audytu,
  - przewodniczący komitetu audytu oraz, jeśli stosowne, inni członkowie komitetu audytu będą okresowo kontaktować się z biegłym rewidentem,
  - komitet audytu będzie spotykał się z biegłym rewidentem bez obecności kierownika jednostki co najmniej raz do roku.

*Gdy wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką (zob. par. 13)*

- A8. W niektórych przypadkach wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką, a stosowanie wymogów w zakresie komunikowania się jest zmodyfikowane, aby uwzględnić tę sytuację. W takich przypadkach komunikowanie się z osobą(-ami) ponoszącą (-ymi) odpowiedzialność zarządczą może nieadekwatnie informować wszystkie te osoby, z którymi biegły rewident komunikowałby się w innym wypadku w ramach ich uprawnień nadzorczych. Na przykład w firmie, gdzie wszyscy dyrektorzy są zaangażowani w zarządzanie jednostką, niektórzy z tych dyrektorów (np. ten odpowiedzialny za marketing) mogą nie być świadomi znaczących spraw omawianych z innym dyrektorem (np. tym odpowiedzialnym za sporządzanie sprawozdań finansowych).

### **Sprawy, które należy przedstawić Zagadnienia do zakomunikowania**

*Odpowiedzialność biegłego rewidenta w odniesieniu do badania sprawozdania finansowego (Zob. par. 14)*

- A9. Odpowiedzialność biegłego rewidenta w odniesieniu do badania sprawozdania finansowego jest często zawarta w umowie lub innej odpowiedniej formie pisemnego porozumienia, które dokumentuje uzgodnione warunki zlecenia<sup>6</sup>. Przepisy prawa, regulacja lub struktura nadzoru jednostki może wymagać od osób sprawujących nadzór uzgodnienia warunków zlecenia z biegłym rewidentem. Gdy nie jest to ten przypadek, dostarczenie osobom sprawującym nadzór kopii tej umowy lub innej odpowiedniej formy pisemnego porozumienia może być odpowiednim sposobem przedstawienia im takich spraw, jak:

<sup>6</sup> Zobacz paragraf 10 standardu MSB 210 „Uzgardnianie warunków zlecenia badania”

- odpowiedzialność biegłego rewidenta za przeprowadzenie badania zgodnie z MSB, które jest ukierunkowane na wyrażenie opinii na temat sprawozdania finansowego. Sprawy, których przekazania wymagają MSB, obejmują więc znaczące sprawy pojawiające się w trakcie badania sprawozdania finansowego, które są istotne dla osób sprawujących nadzór podczas nadzorowania procesu sprawozdawczości finansowej,
- fakt, że MSB nie wymagają od biegłego rewidenta zaprojektowania procedur w celu zidentyfikowania innych spraw do przekazania osobom sprawującym nadzór,
- gdy zastosowanie ma MSB 701<sup>7</sup>, odpowiedzialność biegłego rewidenta za ustalenie i przekazanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta,
- gdy ma to zastosowanie, odpowiedzialność biegłego rewidenta za poinformowanie o poszczególnych sprawach wymaganych przepisami prawa lub regulacjami, umową z jednostką lub dodatkowe wymogi mające zastosowanie do zlecenia, na przykład standardy krajowej organizacji zawodowych księgowych.

A10. Przepisy prawa lub regulacje, umowa z jednostką lub dodatkowe wymogi mające zastosowanie do zlecenia, mogą przewidywać szersze komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór. Na przykład (a) umowa z jednostką może przewidywać, aby określone sprawy były przedstawione, gdy pojawią się podczas świadczenia usług innych niż badanie sprawozdania finansowego przez firmę lub firmę wchodzącą w skład sieci, lub (b) uprawnienie biegłego rewidenta sektora publicznego może przewidywać sprawy, które należy przedstawić, jeśli zwróciły uwagę biegłego rewidenta w wyniku wykonania innej pracy, takiej jak audyty działalności.

*Planowany zakres i czas przeprowadzenia badania (zob. par. 15)*

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

A11. Informowanie na temat planowanego zakresu i czasu przeprowadzenia badania może:

- pomóc osobom sprawującym nadzór lepiej zrozumieć konsekwencje pracy biegłego rewidenta, omówić z biegłym rewidentem kwestie ryzyka i koncepcję istotności oraz zidentyfikować wszelkie obszary, w których mogą poprosić biegłego rewidenta o przeprowadzenie dodatkowych procedur oraz
- pomóc biegłemu rewidentowi lepiej zrozumieć jednostkę i jej otoczenie.

~~A12. Informowanie o znaczących ryzykach zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta pomaga osobom sprawującym nadzór zrozumieć te zagadnienia oraz zrozumieć, dlaczego wymagają one szczególnego rozważenia podczas badania. Informowanie o znaczących ryzykach może pomóc osobom sprawującym nadzór w wypełnianiu ich odpowiedzialności za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej.~~

A13. Przekazywane sprawy mogą obejmować:

- ~~w jaki sposób biegły rewident planuje odnieść się do znaczących ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem lub błędem;~~
- ~~w jaki sposób biegły rewident planuje odnieść się do obszarów wyższej oceny ryzyka istotnego zniekształcenia;~~
- ~~podejście biegłego rewidenta do kontroli wewnętrznej mającej związek z badaniem;~~
- ~~zastosowanie koncepcji istotności w kontekście badania<sup>8</sup>;~~
- ~~rodzaj i zakres specjalistycznych umiejętności lub wiedzy niezbędnych do przeprowadzenia zaplanowanych procedur badania lub oceny wyników badania, w tym wykorzystania eksperta powołanego przez biegłego rewidenta<sup>9</sup>;~~

<sup>7</sup> MSB 701 „Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”

<sup>8</sup> MSB 320 „Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania”.

<sup>9</sup> Patrz MSB 620 „Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta”

- ~~• gdy zastosowanie ma standard MSB 701, wstępne spojrzenie biegłego rewidenta na sprawy, które mogą być obszarami szczególnej uwagi biegłego rewidenta podczas badania, a zatem mogą być kluczowymi sprawami badania;~~
  - ~~• planowane podejście biegłego rewidenta do uwzględnienia w poszczególnych oświadczeniach i ujawnieniach konsekwencji wszelkich znaczących zmian w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej lub w otoczeniu jednostki, jej kondycji finansowej lub działalności gospodarczej.~~
- A12. Informowanie o znaczących ryzykach zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta pomaga osobom sprawującym nadzór w zrozumieniu tych zagadnień i przyczyn, dla których zostały one uznane za znaczące ryzyka. Komunikowanie znaczących ryzyk może pomóc osobom sprawującym nadzór w wypełnianiu ich obowiązków w zakresie nadzoru nad procesem sprawozdawczości finansowej.
- A13. Komunikowane zagadnienia mogą obejmować:
- w jaki sposób biegły rewident planuje odnieść się do znaczących ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem lub błędem,
  - w jaki sposób biegły rewident planuje odnieść się do obszarów o wyższych oszacowaniach ryzyka istotnego zniekształcenia,
  - podejście biegłego rewidenta do systemu kontroli wewnętrznej jednostki.
  - zastosowanie koncepcji istotności w kontekście badania.
  - rodzaj i zakres specjalistycznych umiejętności lub wiedzy niezbędnych do przeprowadzenia zaplanowanych procedur badania lub oceny wyników badania, w tym wykorzystania eksperta powołanego przez biegłego rewidenta,
  - gdy zastosowanie ma standard MSB 701, wstępne spojrzenie biegłego rewidenta na sprawy, które mogą być obszarami szczególnej uwagi biegłego rewidenta podczas badania, a zatem mogą być kluczowymi sprawami badania,
  - planowane podejście biegłego rewidenta do uwzględnienia w poszczególnych oświadczeniach i ujawnieniach konsekwencji wszelkich znaczących zmian w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej lub w otoczeniu jednostki, jej kondycji finansowej lub działalności gospodarczej.
- A14. Inne sprawy związane z planowaniem, których omówienie z osobami sprawującymi nadzór może być odpowiednie, obejmują:
- jeśli jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, w jaki sposób biegły rewident i audytorzy wewnętrzni mogą pracować razem w konstruktywny i uzupełniający się sposób, włączając wszelkie planowane wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego oraz rodzaj i zakres wszelkiego planowanego wykorzystania audytorów wewnętrznych do zapewnienia bezpośredniego wsparcia<sup>10</sup>
  - spojrzenie osób sprawujących nadzór na:
    - odpowiednie(-ch) osoby(-óby) w strukturze nadzorczej jednostki, z którą(-ymi) należy się komunikować,
    - podział odpowiedzialności pomiędzy osoby sprawujące nadzór i kierownika jednostki,
    - cele i strategię jednostki oraz powiązane ryzyka gospodarcze, które mogą skutkować istotnymi zniekształceniami,

<sup>10</sup> MSB 610 (zmieniony 2013) „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych” paragrafy 20 i 31

- sprawy, które osoby sprawujące nadzór uważają za zasługujące na szczególną uwagę podczas badania, oraz wszelkie obszary, gdzie oczekują oni przeprowadzenia dodatkowych procedur,
- istotne komunikowanie się pomiędzy jednostką i regulatorami,
- inne sprawy, które osoby sprawujące nadzór uważają za mogące mieć wpływ na badanie sprawozdania finansowego,
- postawy, świadomość i działania osób sprawujących nadzór odnoszące się do (a) kontroli wewnętrznej i jej znaczenia dla jednostki, w tym sposobu nadzorowania skuteczności kontroli wewnętrznej przez osoby sprawujące nadzór oraz (b) wykrywania lub możliwości wystąpienia oszustw,
- działania osób sprawujących nadzór w odpowiedzi na zmiany standardów rachunkowości, stosowanych zasad nadzoru korporacyjnego, zasad dopuszczenia do obrotu giełdowego oraz powiązane sprawy, a także skutki takich zmian dla ogólnej prezentacji, struktury i zawartości sprawozdania finansowego, w tym:
  - przydatności, wiarygodności, porównywalności i zrozumiałości informacji w sprawozdaniu finansowym, oraz
  - rozważenia czy jakość sprawozdania finansowego nie została pogorszona poprzez ujęcie informacji, które nie mają znaczenia lub które zaciemniają właściwe zrozumienie ujawnionych spraw,
- odpowiedzi osób sprawujących nadzór na wcześniejsze komunikowanie się z biegłym rewidentem,
- dokumenty obejmujące inne informacje (zdefiniowane w MSB 720 (zmienionym)) oraz planowany sposób i terminy opublikowania takich dokumentów. Gdy biegły rewident oczekuje, że otrzyma inne informacje po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, rozmowy z osobami sprawującymi nadzór mogą obejmować również działania, które mogą być odpowiednie lub konieczne, jeżeli biegły rewident uzna, że występuje istotne zniekształcenie innych informacji w innych informacjach otrzymanych po dacie sprawozdania biegłego rewidenta.

A15. Chociaż komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór może pomóc biegłemu rewidentowi zaplanować zakres i termin przeprowadzenia badania, nie zmienia to odpowiedzialności biegłego rewidenta za ustalenie ogólnej strategii badania i planu badania, w tym rodzaju, terminu przeprowadzenia i zakresu procedur niezbędnych dla uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

A16. Podczas komunikowania osobom sprawującym nadzór planowanego zakresu i czasu przeprowadzenia badania, konieczna jest ostrożność, aby nie obniżyć skuteczności badania, w szczególności wtedy, gdy niektóre lub wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką. Na przykład informowanie o rodzaju i czasie przeprowadzenia szczegółowych procedur badania może zmniejszyć skuteczność tych procedur poprzez uczynienie ich zbyt przewidywalnymi.

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

A17. Komunikowanie ustaleń z badania może obejmować uzyskanie dodatkowych informacji od osób sprawujących nadzór w celu uzupełnienia uzyskanych dowodów badania. Na przykład biegły rewident może potwierdzić, że osoby sprawujące nadzór mają takie samo zrozumienie faktów i okoliczności mających związek z określonymi transakcjami lub zdarzeniami.

A18. Gdy zastosowanie ma standard MSB 701, komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór wymagane przez paragraf 16, jak również informowanie o znaczących ryzykach zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta wymagane przez paragraf 15 mają szczególny



związek z określeniem przez biegłego rewidenta spraw, które wymagają znaczącej uwagi biegłego rewidenta i które w rezultacie mogą być kluczowymi sprawami badania<sup>11</sup>.

Znaczące jakościowe aspekty stosowanych zasad rachunkowości (zob. par. 16(a))

- ~~A19. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zwykle pozwalają jednostce na dokonywanie szacunków księgowych i osądów dotyczących zasad (polityki) rachunkowości i ujawnień w sprawozdaniu finansowym, na przykład w odniesieniu do ustalenia kluczowych założeń podczas opracowywania szacunków księgowych, dla których istnieje znacząca niepewność wyceny. Dodatkowo, przepisy prawa, regulacje lub ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać ujawnienia podsumowania znaczących zasad (polityki) rachunkowości lub odwołania się do „newralgicznych szacunków księgowych” lub „najważniejszych polityk i stosowanych zasad rachunkowości” w celu identyfikacji i przekazania dodatkowych informacji użytkownikom dotyczących najtrudniejszych, subiektywnych lub złożonych osądów dokonanych przez kierownika jednostki podczas sporządzania sprawozdania finansowego.~~
- ~~A20. W rezultacie, spojrzenie biegłego rewidenta na subiektywne aspekty sprawozdania finansowego może być szczególnie przydatne dla osób sprawujących nadzór w wypełnianiu ich odpowiedzialności za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej. Na przykład, w odniesieniu do spraw opisanych w paragrafie A19, osoby sprawujące nadzór mogą być zainteresowane oceną biegłego rewidenta adekwatności ujawnień dotyczących niepewności szacunków odnoszących się do szacunków księgowych skutkujących znaczącym ryzykiem. Otwarte i konstruktywne informowanie o znaczących jakościowych aspektach stosowanych zasad rachunkowości jednostki może obejmować także uwagi co do akceptowalności znaczących stosowanych zasad rachunkowości i jakości ujawnień. Załącznik 2 identyfikuje sprawy, które mogą zostać zawarte w tej informacji.~~
- A19. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zwykle pozwalają jednostce na dokonywanie szacunków księgowych i osądów dotyczących zasad (polityki) rachunkowości i ujawnień w sprawozdaniu finansowym, na przykład w odniesieniu do ustalenia kluczowych założeń podczas opracowywania szacunków księgowych. Dodatkowo, przepisy prawa, regulacje lub ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać ujawnienia podsumowania znaczących zasad (polityki) rachunkowości lub odwołania się do „newralgicznych szacunków księgowych” lub „najważniejszych polityk i stosowanych zasad rachunkowości” w celu identyfikacji i przekazania dodatkowych informacji użytkownikom dotyczących najtrudniejszych, subiektywnych lub złożonych osądów dokonanych przez kierownika jednostki podczas sporządzania sprawozdania finansowego.
- A20. W rezultacie, spojrzenie biegłego rewidenta na subiektywne aspekty sprawozdania finansowego może być szczególnie przydatne dla osób sprawujących nadzór w wypełnianiu ich odpowiedzialności za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej. Na przykład, w odniesieniu do spraw opisanych w paragrafie A19, osoby sprawujące nadzór mogą być zainteresowane poglądami biegłego rewidenta na stopień w jakim złożoność, subiektywizm lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na wybór lub zastosowanie metod, założeń i danych wykorzystanych do ustalenia znaczącego szacunku księgowego, jak również na ocenę biegłego rewidenta dotyczącą tego, czy szacunek punktowy kierownictwa i powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Otwarte i konstruktywne informowanie o znaczących jakościowych aspektach stosowanych zasad rachunkowości jednostki może obejmować także uwagi co do akceptowalności znaczących stosowanych zasad rachunkowości

<sup>11</sup> MSB 701, paragrafy 9-10

i jakości ujawnień. Gdy ma to zastosowanie, może to obejmować rozważenie, czy znacząca zasada rachunkowości jednostki odnosząca się do szacunków księgowych jest postrzegana przez biegłego rewidenta, jako najbardziej odpowiednia do szczególnych okoliczności danej jednostki, na przykład, gdy alternatywna akceptowalna metoda ustalenia szacunku księgowego byłaby, według osądu biegłego rewidenta, bardziej odpowiednia. Załącznik 2 identyfikuje sprawy, które mogą zostać zawarte w tej informacji.

Istotne trudności napotkane podczas badania (zob. par. 16(b))

A21. Istotne trudności napotkane podczas badania mogą obejmować takie sprawy, jak:

- istotne opóźnienia po stronie kierownika jednostki, niedostępność personelu jednostki lub niechęć kierownika jednostki do zapewnienia informacji niezbędnych biegłemu rewidentowi do wykonywania procedur biegłego rewidenta,
- nieracjonalnie krótki czas, w którym badanie ma zostać zakończone,
- niespodziewanie duży wysiłek wymagany dla uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania,
- niedostępność oczekiwanych informacji,
- ograniczenia nałożone przez kierownika jednostki na biegłego rewidenta,
- niechęć kierownika jednostki do dokonania lub rozszerzenia oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności, gdy jest o to proszony.

W niektórych okolicznościach trudności takie mogą stanowić ograniczenie zakresu prowadzące do modyfikacji opinii biegłego rewidenta.<sup>12</sup>

Istotne sprawy omawiane lub będące przedmiotem korespondencji z kierownikiem jednostki (zob. par. 16(c)(i))

A22. Istotne sprawy omawiane lub będące przedmiotem korespondencji z kierownikiem jednostki mogą obejmować takie sprawy, jak:

- istotne zdarzenia lub transakcje, które wystąpiły w trakcie roku,
- warunki gospodarcze wpływające na jednostkę oraz plany i strategie działalności gospodarczej, które mogą wpłynąć na ryzyka istotnego zniekształcenia,
- obawy co do konsultacji kierownika jednostki z innymi księgowymi w sprawach księgowych lub badania,
- rozmowy lub korespondencja w związku z wyborem biegłego rewidenta po raz pierwszy lub kolejny, dotyczące stosowanych zasad rachunkowości, zastosowania standardów rewizji finansowej lub wynagrodzeń za badanie lub inne usługi,
- istotne sprawy, w zakresie których wystąpiły różnice zdań z kierownikiem jednostki, z wyjątkiem wstępnych różnic zdań wynikających z niepełnych faktów lub wstępnych informacji, które później są rozstrzygane przez biegłego rewidenta uzyskującego dodatkowe stosowne fakty i informacje.

Okoliczności wpływające na formę i zawartość sprawozdania biegłego rewidenta (zob. par. 16(d))

A23. MSB 210 wymaga od biegłego rewidenta uzgodnienia warunków zlecenia badania, odpowiednio, z kierownikiem jednostki lub osobami sprawującymi nadzór<sup>13</sup>. Wymaga się, aby uzgodnione warunki zlecenia badania zostały zapisane w umowie o badanie lub innej odpowiedniej formie pisemnego porozumienia i zawierały, poza innymi elementami, odwołanie do oczekiwanej formy oraz zawartości sprawozdania biegłego rewidenta.<sup>14</sup> Jak wyjaśniono w paragrafie A9, jeżeli warunki zlecenia nie są uzgadniane z osobami sprawującymi nadzór, biegły rewident może przekazać osobom sprawującym nadzór kopię umowy o badanie w celu

<sup>12</sup> MSB 705 (zmieniony) „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”

<sup>13</sup> MSB 210, paragraf 9

<sup>14</sup> MSB 210, paragraf 10



poinformowania o sprawach mających związek z badaniem. Komunikowanie wymagane przez paragraf 16(d) ma na celu poinformowanie osób sprawujących nadzór o okolicznościach, w których sprawozdanie biegłego rewidenta może różnić się od oczekiwanej formy i zawartości lub może zawierać dodatkowe informacje o przeprowadzonym badaniu.

- A24. Okoliczności, w których od biegłego rewidenta wymaga się, lub może on w innym wypadku uznać za konieczne zawarcie dodatkowych informacji w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB, i dla których komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór jest wymagane, obejmują sytuacje, gdy:
- biegły rewident bierze pod uwagę modyfikację opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta, zgodnie z MSB 705 (zmienionym),<sup>15</sup>
  - znacząca niepewność w zakresie kontynuacji działalności jest raportowana zgodnie z MSB 570 (zmienionym)<sup>16</sup>
  - przedstawiane są kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701,<sup>17</sup>
  - biegły rewident uważa za konieczne zawarcie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi lub akapitu zawierającego inne sprawy zgodnie z MSB 706 (zmienionym)<sup>18</sup> lub wymagają tego od niego inne MSB,
  - biegły rewident stwierdził, że występuje nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji zgodnie z MSB 720 (zmienionym)<sup>19</sup>

W takich okolicznościach biegły rewident może uznać za przydatne dostarczenie osobom sprawującym nadzór projektu sprawozdania biegłego rewidenta, aby ułatwić dyskusję na temat sposobu, w jaki sprawy te zostaną ujęte w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

- A25. W rzadkich okolicznościach, gdy biegły rewident zamierza nie zamieszczać imienia i nazwiska kluczowego biegłego rewidenta w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 700 (zmienionym), powinien on omówić ten zamiar z osobami sprawującymi nadzór i wyjaśnić swoją ocenę prawdopodobieństwa i wagi istotnego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego<sup>20</sup>. Biegły rewident może również komunikować się z osobami sprawującymi nadzór w okolicznościach, gdy uznał za stosowne nie zamieszczać w treści sprawozdania biegłego rewidenta opisu odpowiedzialności biegłego rewidenta, na co pozwala MSB 700 (zmieniony)<sup>21</sup>.

Inne znaczące sprawy mające związek z procesem sprawozdawczości finansowej (zob.par.16(e))

- A26. MSB 300<sup>22</sup>wskazuje, że w rezultacie niespodziewanych zdarzeń, zmian warunków lub dowodów badania uzyskanych w wyniku procedur badania, biegły rewident może, na podstawie zaktualizowanego rozpatrzenia ocenionych ryzyk, uznać, że potrzebna jest modyfikacja ogólnej strategii badania i planu badania, a tym samym wynikający z nich planowany rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres dalszych procedur badania. Biegły rewident może przedstawiać osobom sprawującym nadzór takie sprawy, na przykład, aktualizacja wstępnych rozmów na temat planowanego zakresu i czasu przeprowadzenia badania.
- A27. Inne istotne sprawy pojawiające się podczas badania, które mają bezpośrednio związek z osobami sprawującymi nadzór w nadzorowaniu procesu sprawozdawczości finansowej, mogą

<sup>15</sup> MSB 705 (zmieniony), paragraf 30

<sup>16</sup> MSB 570 (zmieniony), „Kontynuacja działalności”, paragraf 25(d)

<sup>17</sup> MSB 701, paragraf 17

<sup>18</sup> MSB 706 (zmieniony) „Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”, paragraf 12

<sup>19</sup> MSB 720 (zmieniony) „Obowiązki biegłego rewidenta odnoszące się do innych informacji”, paragraf 18(a)

<sup>20</sup> MSB 700 (zmieniony), paragrafy 46 i A63

<sup>21</sup> MSB 700 (zmieniony), paragraf 41

<sup>22</sup> MSB 300, „Planowanie badania sprawozdań finansowych”, paragraf A15

obejmować takie sprawy, jak istotne zniekształcenie innych informacji, które zostały skorygowane.

- A28. W zakresie, do którego nie mają zastosowania wymogi zawarte w paragrafach 16(a)-(d) i powiązane materiały dotyczące zastosowania, biegły rewident może rozważyć poinformowanie o innych sprawach omówionych lub rozpatrywanych przez osobę przeprowadzającą kontrolę jakości zlecenia, jeżeli taka osoba została wyznaczona, zgodnie z MSB 220.<sup>23</sup>

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

- A29. Od biegłego rewidenta wymaga się, aby spełnił stosowne wymogi etyczne włączając te odnoszące się do zleceń badania sprawozdania finansowego.<sup>24</sup>
- A30. Powiązanie i inne sprawy oraz zabezpieczenia, które należy przekazać, różnią się w zależności od okoliczności zlecenia, ale na ogół odnoszą się do:
- (a) zagrożeń dla niezależności, które można podzielić na: zagrożenia czerpania korzyści własnych, zagrożenia autokontroli, zagrożenia promowania interesów klienta, zagrożenia zażyłości i zagrożenia zastraszenia oraz
  - (b) zabezpieczeń stworzonych przez profesję, prawo lub regulacje, zabezpieczeń wewnątrz jednostki i zabezpieczeń wewnątrz systemów i procedur firmy.
- A31. Stosowne wymogi etyczne, prawo lub regulacje mogą również określać szczególne komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór w okolicznościach, gdy zostały zidentyfikowane naruszenia wymogów niezależności. Na przykład „Kodeks Etyki Zawodowych Księgowych” Rady Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (Kodeks IESBA) wymaga od biegłego rewidenta poinformowania osób sprawujących nadzór na piśmie o wszelkich naruszeniach i podjętych lub proponowanych do podjęcia działaniach.<sup>25</sup>
- A32. Wymogi informowania dotyczące niezależności biegłego rewidenta, które mają zastosowanie w przypadku jednostek notowanych na giełdzie, mogą również być odpowiednie w przypadku niektórych innych jednostek, w tym tych, które mogą być jednostkami znaczącego zainteresowania publicznego, na przykład ze względu na to, że mają one dużą ilość i szeroki zakres interesariuszy oraz uwzględniając rodzaj i rozmiar działalności gospodarczej. Przykłady takich jednostek mogą obejmować instytucje finansowe (takie jak banki, firmy ubezpieczeniowe i fundusze emerytalne) i inne jednostki, takie jak instytucje charytatywne. Z drugiej strony mogą występować sytuacje, w których informowanie w zakresie niezależności może nie być stosowne, na przykład, gdy wszystkie osoby sprawujące nadzór zostały poinformowane o stosownych faktach w toku pełnienia przez nie funkcji kierowniczych. Jest to szczególnie prawdopodobne, gdy jednostka jest zarządzana przez właściciela i firma audytorska oraz firmy wchodzące w skład sieci mają niewiele wspólnego z jednostką poza badaniem sprawozdania finansowego.

*Dodatkowe sprawy (zob. par. 3)*

- A33. Nadzór nad kierownikiem jednostki przez osoby sprawujące nadzór obejmuje zapewnienie, że jednostka projektuje, wdraża i utrzymuje odpowiednią kontrolę wewnętrzną w odniesieniu do wiarygodności sprawozdawczości finansowej, skuteczności i wydajności funkcjonowania oraz zgodności z mającymi zastosowanie przepisami prawa i regulacjami.
- A34. Biegły rewident może dowiedzieć się o dodatkowych sprawach, które niekoniecznie dotyczą nadzoru nad procesem sprawozdawczości finansowej, ale które, jednakże, są prawdopodobnie znaczące dla odpowiedzialności osób sprawujących nadzór za nadzorowanie strategicznego

<sup>23</sup> Patrz paragrafy 19-22 oraz A23-A33 MSB 220, „Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych”

<sup>24</sup> MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragraf 14

<sup>25</sup> Patrz Sekcja 290.39-49 Kodeksu IESBA, która odnosi się do naruszeń niezależności

kierunku jednostki lub obowiązków jednostki związanych z odpowiedzialnością jednostki. Takie sprawy mogą obejmować, na przykład, istotne kwestie dotyczące struktur lub procesów nadzoru, oraz istotne decyzje lub działania podejmowane przez kierownictwo wyższego szczebla bez odpowiedniej autoryzacji.

- A35. Ustalając, czy przekazać osobom sprawującym nadzór dodatkowe sprawy, biegły rewident może omówić sprawy tego rodzaju, o których się dowiedział, z odpowiednim poziomem kierownictwa, chyba, że dokonanie tego jest niewłaściwe w danych okolicznościach.
- A36. Jeżeli dodatkowa sprawa jest przekazywana, może być właściwe, aby biegły rewident uświadomił osobom sprawującym nadzór, że:
- identyfikacja i przedstawienie takich spraw ma charakter uboczny w stosunku do celu badania, którym jest sformułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym;
  - nie przeprowadzono żadnych procedur w odniesieniu do spraw innych niż te, które były konieczne do sformułowania opinii o sprawozdaniu finansowym; oraz
  - nie przeprowadzono żadnych procedur celem ustalenia, czy istnieją inne takie sprawy.

### **Proces komunikowania się**

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

- A37. Jasne informowanie o obowiązkach biegłego rewidenta, planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania oraz oczekiwanym ogólnym zakresie informowania pomaga ustalić podstawy skutecznego dwustronnego komunikowania się.
- A38. Sprawy, które mogą również przyczynić się do skutecznego dwustronnego komunikowania się obejmują omówienie:
- celu komunikowania się. Gdy cel jest jasny, biegły rewident i osoby sprawujące nadzór są w lepszej pozycji, aby osiągnąć wzajemne zrozumienie stosownych kwestii i przewidywanych działań wynikających z procesu komunikowania się,
  - formy, w jakiej będzie odbywało się komunikowanie,
  - osoby(-ów) w zespole wykonującym zlecenie i pośród osób sprawujących nadzór, które będą informować o określonych sprawach,
  - oczekiwań biegłego rewidenta, że komunikowanie się będzie dwustronne, oraz że osoby sprawujące nadzór będą przekazywać biegłemu rewidentowi sprawy, które uznają za mające związek z badaniem, na przykład strategiczne decyzje, które mogą znacząco wpływać na rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur badania, podejrzenie lub wykrycie oszustwa oraz obawy dotyczące uczciwości lub kompetencji kierownictwa wyższego szczebla,
  - procesu podejmowania działań i zwrotnego informowania o sprawach przekazywanych przez biegłego rewidenta,
  - procesu podejmowania działań i zwrotnego informowania o sprawach przekazywanych przez osoby sprawujące nadzór.
- A39. Proces komunikowania się będzie się różnił, w zależności od okoliczności, w tym rozmiaru i struktury nadzoru jednostki, sposobu w jaki działają osoby sprawujące nadzór, i oceny biegłego rewidenta odnośnie znaczenia spraw, które mają być przekazywane. Trudność w ustanowieniu skutecznego, dwustronnego komunikowania się może wskazywać, że komunikowanie pomiędzy biegłym rewidentem i osobami sprawującymi nadzór nie jest adekwatne dla celów badania (zobacz paragraf A52).

*Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek*

- A40. W przypadku badań mniejszych jednostek, biegły rewident może komunikować się z osobami sprawującymi nadzór w mniej sformalizowany sposób niż w przypadku jednostek notowanych na giełdzie lub większych jednostek.

## Komunikowanie się z kierownikiem jednostki

- A41. Wiele spraw może być omówionych z kierownikiem jednostki w normalnym toku badania, w tym sprawy, których przedstawienie osobom sprawującym nadzór jest wymagane przez niniejszy MSB. Takie rozmowy zakładają odpowiedzialność wykonawczą kierownika jednostki za prowadzenie działalności jednostki oraz, w szczególności, odpowiedzialność kierownika jednostki za sporządzenie sprawozdania finansowego.
- A42. Przed przedstawieniem spraw osobom sprawującym nadzór, biegły rewident może omówić je z kierownikiem jednostki, chyba że jest to niewłaściwe. Na przykład może nie być właściwe omawianie z kierownikiem jednostki spraw dotyczących kompetencji lub uczciwości kierownika jednostki. Dodatkowo poza założeniem odpowiedzialności wykonawczej kierownika jednostki, te wstępne rozmowy mogą wyjaśniać fakty i kwestie oraz dać kierownikowi jednostki możliwość przekazania dalszych informacji i wyjaśnień. Podobnie, jeżeli jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, biegły rewident może omówić sprawy z audytorem wewnętrznym zanim przedstawi je osobom sprawującym nadzór.

## Komunikowanie się ze stronami trzecimi

- A43. Przepisy prawa lub regulacje mogą wymagać od osób sprawujących nadzór, lub osoby te mogą chcieć przekazać stronom trzecim, na przykład bankom lub pewnym organom regulacyjnym, kopie pisemnych informacji od biegłego rewidenta. W niektórych przypadkach ujawnianie stronom trzecim może być niezgodne z prawem lub z innych względów niewłaściwe. Gdy pisemne informacje sporządzone dla osób sprawujących nadzór są przekazywane stronom trzecim, może być ważne w danych okolicznościach, aby strony trzecie zostały poinformowane o tym, że informacje te nie zostały sporządzone z myślą o nich, na przykład poprzez stwierdzenie w pisemnych informacjach do osób sprawujących nadzór:
- że informacje zostały sporządzone na wyłączny użytek osób sprawujących nadzór i, gdzie ma to zastosowanie, kierownictwa grupy oraz biegłego rewidenta grupy, i że strony trzecie nie powinny na nich polegać,
  - że biegły rewident nie ponosi żadnej odpowiedzialności wobec stron trzecich, oraz
  - wszelkich ograniczeń w ujawnianiu lub dystrybucji do stron trzecich.
- A44. W niektórych systemach prawnych przepisy prawa lub regulacje mogą wymagać od biegłego rewidenta na przykład:
- powiadomienia organu regulacyjnego lub wykonawczego o określonych sprawach komunikowanych osobom sprawującym nadzór; na przykład, w niektórych krajach biegły rewident ma obowiązek zaraportowania zniekształceń władzom, gdy kierownik jednostki i osoby sprawujące nadzór nie podjęły działań naprawczych,
  - dostarczenia kopii określonych raportów sporządzonych dla osób sprawujących nadzór stosownym organom regulacyjnym lub instytucjom finansującym, bądź innym instytucjom, takim jak organy centralne w przypadku niektórych jednostek sektora publicznego, lub
  - publicznego udostępnienia raportów sporządzonych dla osób sprawujących nadzór.
- A45. Biegły rewident może potrzebować uprzedniej zgody osób sprawujących nadzór na przekazanie stronom trzecim kopii pisemnych informacji biegłego rewidenta dla osób sprawujących nadzór, chyba że przepisy prawa lub regulacje wymagają ich przekazania.

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

- A46. Skuteczne komunikowanie się może obejmować korzystanie z ustrukturyzowanych prezentacji i pisemnych raportów, jak również mniej ustrukturyzowanych form komunikowania się, w tym rozmów. Biegły rewident może przekazywać sprawy inne niż te zidentyfikowane w paragrafach 19-20 zarówno ustnie, jak i pisemnie. Pisemne informacje mogą obejmować umowę, która jest dostarczana osobom sprawującym nadzór.



- A47. Oprócz istotności określonej sprawy, na formę komunikowania się (np., czy komunikować się ustnie czy pisemnie, zakres szczegółowości lub podsumowania w komunikowaniu się oraz, czy komunikować w sposób ustrukturyzowany, czy nieustrukturyzowany) mogą wpływać takie czynniki jak:
- czy omówienie sprawy zostanie zawarte w sprawozdaniu biegłego rewidenta; na przykład, gdy kluczowe sprawy badania są przedstawiane w sprawozdaniu biegłego rewidenta, biegły rewident może uznać za konieczne przekazanie na piśmie informacji o sprawach uznanych za kluczowe sprawy badania,
  - czy sprawa została satysfakcjonująco rozwiązana,
  - czy kierownik jednostki informował wcześniej o danej sprawie,
  - rozmiar, struktura operacyjna, środowisko kontroli i forma prawna jednostki,
  - w przypadku badania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, czy biegły rewident bada również sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia jednostki,
  - wymogi prawne. W niektórych systemach prawnych wymagane są pisemne informacje do osób sprawujących nadzór w formie określonej przez przepisy prawa lokalnego,
  - oczekiwania osób sprawujących nadzór, w tym ustalenia dokonane dla okresowych spotkań lub komunikowania się z biegłym rewidentem,
  - liczba bieżących kontaktów i rozmów, które biegły rewident prowadzi z osobami sprawującymi nadzór,
  - czy wystąpiły znaczące zmiany w składzie organu nadzorującego.
- A48. Gdy istotna sprawa jest omawiana z pojedynczym członkiem spośród osób sprawujących nadzór, na przykład z przewodniczącym komitetu audytu, może być właściwe, aby biegły rewident podsumował sprawę w późniejszym komunikowaniu się, aby wszystkie osoby sprawujące nadzór miały pełne i wyważone informacje.

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

- A49. Komunikowanie się na bieżąco w trakcie badania przyczynia się do osiągnięcia rozbudowanego dwustronnego dialogu pomiędzy osobami sprawującymi nadzór i biegłym rewidentem. Jednakże, terminy komunikowania się będą różne w zależności od okoliczności zlecenia. Okoliczności stosowne do rozważenia obejmują znaczenie i rodzaj sprawy oraz działanie, którego podjęcia oczekuje się od osób sprawujących nadzór. Na przykład:
- Komunikowanie się w zakresie spraw planowania może często odbywać się na początku zlecenia badania, a dla pierwszego zlecenia - jako część uzgadniania warunków zlecenia,
  - może być właściwe, aby przedstawić istotną trudność napotkaną podczas badania, tak szybko jak to wykonalne, jeśli osoby sprawujące nadzór mogą pomóc biegłemu rewidentowi w pokonaniu tej trudności lub jeżeli prawdopodobnie doprowadzi ona do opinii zmodyfikowanej. Podobnie, biegły rewident może poinformować ustnie osoby sprawujące nadzór tak szybko, jak to wykonalne, o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej, które zidentyfikował, zanim przekaże je na piśmie zgodnie z wymogami MSB 265,<sup>26</sup>
  - gdy zastosowanie ma MSB 701, biegły rewident może przedstawić wstępne spojrzenie na kluczowe sprawy badania podczas omawiania planowanego zakresu i czasu przeprowadzenia badania (patrz paragraf A13), i biegły rewident może również częściej komunikować się w celu dalszego omówienia takich spraw podczas informowania na temat znaczących ustaleń badania,
  - informacje dotyczące niezależności mogą być właściwe zawsze, gdy dokonano istotnych osądów na temat zagrożeń dla niezależności i powiązanych zabezpieczeń, na przykład podczas akceptacji zlecenia świadczenia usług niebędących badaniem oraz podczas rozmowy podsumowującej,

<sup>26</sup> MSB 265, paragrafy 9 i A14

- informacje dotyczące ustaleń z badania, w tym spojrzenie biegłego rewidenta na jakościowe aspekty stosowanych zasad rachunkowości jednostki, mogą także zostać przekazane jako część rozmowy podsumowującej,
- podczas jednoczesnego badania sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia i specjalnego przeznaczenia, może być właściwe skoordynowanie terminów komunikowania się.

A50. Inne czynniki, które mogą mieć związek z terminami komunikowania się, obejmują:

- rozmiar, strukturę operacyjną, środowisko kontroli i strukturę prawną badanej jednostki,
- wszelkie obowiązki prawne wymagające przekazania określonych spraw w określonych ramach czasowych,
- oczekiwania osób sprawujących nadzór, w tym ustalenia dokonane w związku z okresowymi spotkaniami lub komunikowaniem się z biegłym rewidentem,
- moment, w którym biegły rewident identyfikuje określone sprawy, na przykład biegły rewident może nie zidentyfikować określonej sprawy (np. niezgodności z prawem) w czasie potrzebnym do podjęcia działania zapobiegawczego, ale przedstawienie tej sprawy może umożliwić podjęcie działania naprawczego.

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

A51. Biegły rewident nie musi projektować szczególnych procedur wspomagających ocenę dwustronnego komunikowania się pomiędzy biegłym rewidentem i osobami sprawującymi nadzór; ocena ta może być raczej oparta na spostrzeżeniach wynikających z procedur badania przeprowadzonych dla innych celów. Takie spostrzeżenia mogą obejmować:

- odpowiedniość i terminowość działań podjętych przez osoby sprawujące nadzór w odpowiedzi na sprawy podniesione przez biegłego rewidenta. Gdy istotne sprawy podniesione we wcześniejszym komunikowaniu się nie zostały skutecznie załatwione, właściwym może być, aby biegły rewident zapytał, dlaczego nie podjęto odpowiednich działań i rozważył ponowne podniesienie tego tematu. Zapobiega to ryzyku sprawiania wrażenia, że biegły rewident jest usatysfakcjonowany, że właściwie odniesiono się do sprawy lub sprawa przestała być znacząca,
- widoczną otwartość osób sprawujących nadzór podczas komunikowania się z biegłym rewidentem,
- chęci i możliwości osób sprawujących nadzór do spotykania się z biegłym rewidentem bez obecności kierownika jednostki,
- widoczną umiejętność osób sprawujących nadzór do wyczerpującego zrozumienia spraw podnoszonych przez biegłego rewidenta, na przykład zakres, w jakim osoby sprawujące nadzór wgłębiają się w problemy i poddają w wątpliwość przekazane im zalecenia,
- trudność w ustanowieniu z osobami sprawującymi nadzór wzajemnego zrozumienia formy, czasu przeprowadzenia i oczekiwanego ogólnego zakresu komunikowania się,
- gdy wszystkie lub niektóre osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką, ich widoczna świadomość tego, w jaki sposób sprawy omawiane z biegłym rewidentem wpływają na ich szersze obowiązki w zakresie nadzoru, a także ich obowiązki zarządcze,
- czy dwustronne komunikowanie się pomiędzy biegłym rewidentem, a osobami sprawującymi nadzór spełnia mające zastosowanie wymogi prawne i regulacyjne.

A52. Jak zauważono w paragrafie 4, skuteczne dwustronne komunikowanie się pomaga zarówno biegłemu rewidentowi, jak i osobom sprawującym nadzór. Ponadto, MSB 315 (zmieniony) identyfikuje jako element środowiska kontroli jednostki, zaangażowanie osób sprawujących nadzór, w tym ich współpracę z audytem wewnętrznym, jeżeli funkcja ta jest w jednostce, oraz z zewnętrznymi biegłymi rewidentami.<sup>27</sup> Nieadekwatne dwustronne komunikowanie się może

<sup>27</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf A78



wskazywać na niezadowalające środowisko kontroli i wpływać na dokonaną przez biegłego rewidenta ocenę ryzyk istotnego zniekształcenia. Istnieje również ryzyko, że biegły rewident może nie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby sformułować opinię na temat sprawozdania finansowego.

- A53. Jeżeli dwustronne komunikowanie się pomiędzy biegłym rewidentem i osobami sprawującymi nadzór nie jest adekwatne i nie można znaleźć wyjścia z tej sytuacji, biegły rewident może podjąć takie działania, jak:
- zmodyfikowanie opinii biegłego rewidenta na podstawie ograniczenia zakresu,
  - uzyskanie porady prawnej na temat konsekwencji różnych sposobów działania,
  - komunikowanie się ze stronami trzecimi (np. regulatorem) lub wyższymi władzami w strukturze nadzoru poza jednostką, takimi jak właściciele (np. w czasie walnego zgromadzenia) lub odpowiedzialny minister w rządzie lub parlament w sektorze publicznym,
  - wycofanie się ze zlecenia, gdy wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacjami.

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

- A54. Dokumentacja ustnego komunikowania się może obejmować kopie protokołów sporządzonych przez jednostkę zachowanych jako część dokumentacji badania, gdy te protokoły są właściwym zapisem komunikowania się.

**Specyficzne wymogi w MSKJ 1 i innych MSB odnoszące się do komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór**

Niniejszy załącznik identyfikuje paragrafy w MSKJ 1<sup>1</sup> oraz innych MSB, które wymagają przedstawiania określonych spraw osobom sprawującym nadzór. Lista nie zastępuje rozważenia wymogów i powiązanych z nimi zastosowań i innych materiałów objaśniających zawartych w standardach MSB.

- MSKJ 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych” – 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 prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych” – paragrafy 14, 19 i 22-24
- MSB 265 „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości kontroli wewnętrznej” – paragraf 9
- MSB 450 „Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania” – paragrafy 12-13
- MSB 505 „Potwierdzenia zewnętrzne” – paragraf 9
- MSB 510 „Zlecenie badania po raz pierwszy – stany początkowe” – paragraf 7
- MSB 540 (zmieniony) „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień”, paragraf 38
- MSB 550 „Podmioty powiązane” – paragraf 27
- MSB 560 „Późniejsze zdarzenia” – paragrafy 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) i 17
- MSB 570 (zmieniony) „Kontynuacja działalności” – paragraf 25
- MSB 600 „Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególne” – paragraf 49
- MSB 610 (zmieniony) „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych” - paragraf 18; MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych” - paragrafy 20 i 31
- MSB 700 (zmieniony) „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego” – paragraf 46
- MSB 701 „Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta” – paragraf 17
- MSB 705 (zmieniony) „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta” – paragrafy 12, 14, 23 i 30
- MSB 706 (zmieniony) „Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta” – paragraf 12
- MSB 710 „Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe” – paragraf 18

<sup>1</sup> MSKJ 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”.

- MSB 720 (zmieniony) „Obowiązki biegłego rewidenta odnoszące się do innych informacji” – paragrafy 17-19

BRZMIENIE UJEDNOLICONE

**Jakościowe aspekty stosowanych zasad rachunkowości**  
**Jakościowe aspekty praktyk księgowych**

~~Komunikowanie się wymagane przez paragraf 16(a), i omówione w paragrafach A19-A20 może obejmować sprawy takie, jak:~~

Komunikowanie się wymagane przez paragraf 16(a) i omówione w paragrafach A19-A20 może obejmować takie zagadnienia, jak:

**Zasady (polityka) rachunkowości**

- Adekwatność zasad (polityki) rachunkowości do szczególnych okoliczności jednostki, przy uwzględnieniu potrzeby zrównoważenia kosztów dostarczenia informacji z prawdopodobną korzyścią dla użytkowników sprawozdań finansowych jednostki. Gdy istnieją akceptowalne alternatywne zasady (polityka) rachunkowości, komunikowanie się może obejmować identyfikację pozycji sprawozdania finansowego, na które wpływ ma wybór znaczących zasad (polityki) rachunkowości, jak również informacje na temat zasad (polityki) rachunkowości stosowanych przez podobne jednostki.
- Początkowy wybór i zmiany w znaczących zasadach (polityce) rachunkowości, w tym zastosowanie nowych regulacji w zakresie rachunkowości.  
Komunikowanie się może obejmować: wpływ czasu przeprowadzenia i metody wdrożenia zmiany zasad (polityki) rachunkowości na bieżące i przyszłe dochody jednostki oraz czas przeprowadzenia zmiany zasad (polityki) rachunkowości w związku z oczekiwanymi nowymi wytycznymi w zakresie rachunkowości.
- Wpływ znaczących zasad (polityki) rachunkowości na kontrowersyjne lub nowe obszary (lub te specyficzne dla branży, w szczególności, gdy brakuje wiarygodnych wskazówek lub uzgodnień).
- Wpływ czasu prowadzenia transakcji w powiązaniu z okresem sprawozdawczym, w którym są one zaewidencjonowane.

**Szacunki księgowe****Szacunki księgowe i powiązane ujawnienia**

- ~~Dla pozycji, dla których szacunki są istotne, zagadnienia omówione w MSB 540<sup>1</sup> obejmują, na przykład:~~
  - ~~w jaki sposób kierownik jednostki identyfikuje te transakcje, zdarzenia i okoliczności które mogą powodować konieczność rozpoznania lub ujawnienia szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym;~~
  - ~~zmiany okoliczności, które mogą skutkować nowymi lub koniecznością zmiany dotychczasowych szacunków księgowych;~~
  - ~~czy decyzja kierownika jednostki o rozpoznaniu lub nierozpoznaniu szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym jest zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej;~~
  - ~~czy nastąpiła lub powinna była nastąpić zmiana w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego w metodach dokonywania szacunków księgowych i, jeżeli tak, dlaczego, a także wynik szacunków księgowych w poprzednich okresach sprawozdawczych;~~
  - ~~proces dokonywania szacunków księgowych przez kierownika jednostki dla (np. gdy kierownik jednostki wykorzystał model), w tym czy wybrane podstawy wyceny dla~~

<sup>1</sup> MSB 540 „Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień”

~~szacunków księgowych są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej;~~

- ~~○ czy istotne założenia przyjęte przez kierownika jednostki przy opracowaniu szacunków księgowych są racjonalne;~~
- ~~○ tam, gdzie ma to związek z racjonalnością istotnych założeń przyjętych przez kierownika jednostki lub właściwego zastosowania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zamiary kierownika jednostki podjęcia określonych działań i jego możliwości dokonania tego;~~
- ~~○ ryzyka istotnego zniekształcenia;~~
- ~~○ przejawy możliwej stronniczości kierownika jednostki;~~
- ~~○ w jaki sposób kierownik jednostki rozważył alternatywne założenia lub wyniki i dlaczego je odrzucił oraz w jaki inny sposób kierownik jednostki odniósł się do niepewności szacunku w trakcie dokonywania szacunków księgowych;~~
- ~~○ adekwatność ujawnień dotyczących niepewności szacunków w sprawozdaniu finansowym.~~

Załącznik 2 do MSB 540 (zmienionego) obejmuje sprawy, których przedstawienie może rozważyć biegły rewident w zakresie stosowanych zasad rachunkowości dotyczących szacunków księgowych i powiązanych ujawnień.

### **Ujawnienia w sprawozdaniu finansowym**

- Odnośne kwestie i dokonane w związku z nimi osądy, przy formułowaniu szczególnie wrażliwych ujawnień w sprawozdaniu finansowym (np. ujawnień związanych z rozpoznawaniem przychodów, wynagrodzeń, kontynuacji działalności, późniejszych zdarzeń i zobowiązań warunkowych).
- Ogólna bezstronność, spójność i zrozumiałość ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

### **Powiązane sprawy**

- Potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe znaczących ryzyk, zagrożeń i niepewności, które są ujawniane w sprawozdaniu finansowym takich jak np. trwający spór sądowy.
- Zakres, w jakim na sprawozdanie finansowe wpływają znaczące transakcje, dokonywane poza normalnym zakresem działalności gospodarczej jednostki lub które z innych powodów wydają się być niecodzienne. To komunikowanie się może podkreślać:
  - niepowtarzające się kwoty rozpoznane w danym okresie sprawozdawczym,
  - zakres, w jakim takie transakcje są odrębnie ujawnione w sprawozdaniu finansowym,
  - czy takie transakcje wydają się być zaprojektowane w celu osiągnięcia określonego skutku rachunkowego lub podatkowego, lub określonego celu prawnego lub regulacyjnego,
  - czy forma takich transakcji wydaje się być nadmiernie skomplikowana lub gdzie otrzymano kompleksową poradę w odniesieniu do strukturyzacji transakcji,
  - gdzie kierownik jednostki kładzie większy nacisk na potrzebę określonego ujęcia księgowego niż na treść ekonomiczną stanowiącą podstawę transakcji.
- Czynniki mające wpływ na wartość bilansową aktywów i zobowiązań, w tym podstawy dla ustalenia okresów użyteczności przypisanych do rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych. Komunikowanie się może wyjaśnić, jak czynniki mające wpływ na wartość bilansową zostały wybrane i w jaki sposób alternatywne wybory wpłynęłyby na sprawozdanie finansowe.
- Wybiórcze korygowanie zniekształceń, na przykład korygowanie zniekształceń wpływających na zwiększenie raportowanych wyników, a nie tych, które wpływają na obniżenie raportowanych wyników.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 260 (zmieniony) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 roku w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w lutym 2018 roku, i jest powielany za pozwoleniem IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 260 (zmienionego) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór* był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z "Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC". Zatwierdzonym tekstem całego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 260 (zmienionego) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 260 (zmienionego) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór* w języku angielskim © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 260 (zmienionego) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór* © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 260 (Revised) *Communication with those charged with governance*, 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)*