

Załącznik nr 1.6 do uchwały Nr 3430/52a/2019
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 marca 2019 r.

Materiał o charakterze edukacyjnym

**Brzmienie niniejszego standardu zostało ujednolicone na skutek zmian dostosowawczych
przyjętych
uchwałą nr 2272/38a/2022 KRBR z dnia 7 lipca 2022 r. (zmiany zaznaczone na niebiesko)
oraz uchwałą nr 2731/50a/2023 KRBR z dnia 5 maja 2023 r. (zmiany zaznaczone na fioletowo)**

KRAJOWY STANDARD BADANIA 250 (Z)

w brzmieniu

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 250
(ZMIENIONEGO)**

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

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 250 (ZMIENIONY)

ROZWAŻENIE PRZEPISÓW PRAWA I REGULACJI W BADANIU SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2017 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1
Wpływ przepisów prawa i regulacji	2
Odpowiedzialność za przestrzeganie przepisów prawa i regulacji	3-9
Data wejścia w życie	10
Cele	11
Definicja	12
Wymogi	
Rozważenie przez biegłego rewidenta przestrzegania przepisów prawa i regulacji	13-18
Procedury badania w przypadku zidentyfikowania lub podejrzenia naruszenia	19-22
Informowanie i raportowanie o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu	23-29
Dokumentacja	30
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Odpowiedzialność za przestrzeganie przepisów prawa i regulacji	A1-A8
Definicja	A9 -A10
Rozważenie przez biegłego rewidenta przestrzegania przepisów prawa i regulacji	A11-A16
Procedury badania w przypadku zidentyfikowania lub podejrzenia naruszenia	A17-A25
Informowanie i raportowanie o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu.....	A26-A34
Dokumentacja.....	A35-A36

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 250 (zmieniony) „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego” należy odczytywać w kontekście MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego. Niniejszy MSB nie ma zastosowania do innych usług atestacyjnych, w których biegły rewident jest zatrudniony specjalnie do sprawdzenia i sporządzenia oddzielnego sprawozdania na temat przestrzegania specyficznych przepisów prawa lub regulacji.

Wpływ przepisów prawa i regulacji

2. Przepisy prawa i regulacje w różny sposób wpływają na sprawozdanie finansowe. Te przepisy prawa i regulacje, którym jednostka podlega tworzą ramy prawne i regulacyjne. Niektóre przepisy prawa lub regulacje mają bezpośredni wpływ na sprawozdanie finansowe w taki sposób, że determinują kwoty i ujawnienia przedstawiane w sprawozdaniu finansowym jednostki. Inne przepisy prawa lub regulacje mają być przestrzegane przez kierownictwo jednostki lub określają uwarunkowania, w oparciu o które jednostka może prowadzić działalność gospodarczą, ale nie wpływają bezpośrednio na sprawozdanie finansowe jednostki. Niektóre jednostki działają w silnie uregulowanych branżach (takich jak banki i przedsiębiorstwa chemiczne). Inne podlegają tylko licznym przepisom prawa i regulacjom, które dotyczą głównie operacyjnych aspektów działalności (takim jak te dotyczące bezpieczeństwa i higieny pracy i równych szans w zakresie zatrudnienia). Naruszenie przepisów prawa i regulacji może skutkować dla jednostki grzywnami, postępowaniem sądowym lub innymi konsekwencjami, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe.

Odpowiedzialność za przestrzeganie przepisów prawa i regulacji (zob. par. A1-A8)

3. Kierownik jednostki oraz osoby sprawujące nadzór są odpowiedzialni za zapewnienie, że działalność jednostki jest prowadzona zgodnie z przepisami prawa i regulacjami, włączając w to przestrzeganie przepisów prawa i regulacji, które determinują kwoty i ujawnienia przedstawiane w sprawozdaniu finansowym jednostki.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

4. Wymogi niniejszego MSB są zaprojektowane w celu wsparcia biegłego rewidenta w identyfikacji istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego naruszeniem przepisów prawa i regulacji. Jednakże, biegły rewident nie ponosi odpowiedzialności za zapobieganie przypadkom naruszenia i nie można od niego wymagać, aby wykrył wszystkie przypadki naruszenia przepisów prawa i regulacji.
5. Biegły rewident jest odpowiedzialny za uzyskanie racjonalnej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnych zniekształceń spowodowanych zarówno oszustwem jak i błędem¹. W trakcie przeprowadzania badania sprawozdania finansowego, biegły rewident uwzględnia stosowne ramowe wymogi przepisów prawa i regulacji. Z powodu nieodłącznych ograniczeń badania, występuje nieuniknione ryzyko, że niektóre istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego mogą nie zostać wykryte, nawet jeśli badanie jest prawidłowo zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB². W kontekście przepisów prawa i regulacji,

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

² MSB 200, paragrafy A51-A52.

potencjalny wpływ nieodłącznych ograniczeń na zdolność biegłego rewidenta do wykrycia istotnych zniekształceń jest większy z następujących powodów:

Istnieje wiele przepisów prawa i regulacji, dotyczących operacyjnych aspektów jednostki, które z reguły nie wpływają na sprawozdanie finansowe i nie są wychwytywane przez systemy informacyjne jednostki dotyczące sprawozdawczości finansowej.

- naruszenie przepisów może wynikać z działań mających na celu ukrycie tego faktu, takich jak zмова, fałszerstwo, świadome niezaksięgowanie transakcji, obejście kontroli przez kierownictwo lub celowo mylne interpretacje przedstawiane biegłemu rewidentowi,
- rozstrzygnięcie czy działanie stanowi naruszenie jest ostatecznie dokonywane przez sąd lub inny odpowiedni organ arbitrażowy.

Zazwyczaj, im bardziej naruszenie przepisów jest odległe od zdarzeń i transakcji odzwierciedlonych w sprawozdaniu finansowym, tym mniejsze jest prawdopodobieństwo, że biegły rewident uświadomi sobie lub rozpozna naruszenie.

6. Niniejszy MSB różnicuje obowiązki biegłego rewidenta w zależności od dwóch różnych kategorii przepisów prawa i regulacji poniżej: (zob. par. A6, A12-A13)
 - (a) przepisy prawa i regulacje, które są powszechnie uznane za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym, takie jak przepisy prawa i regulacje dotyczące podatków lub zobowiązań emerytalnych (zobacz paragraf 14) (zob. par. A12), oraz
 - (b) inne przepisy prawa i regulacje, które nie mają bezpośredniego wpływu na ustalenie kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym, lecz ich przestrzeganie może być fundamentalne dla operacyjnych aspektów działalności gospodarczej, zdolności jednostki do kontynuacji działalności lub uniknięcia istotnych kar (na przykład przestrzeganie warunków koncesji, przestrzeganie regulacji dotyczących wymogów w zakresie wypłacalności lub przestrzeganie regulacji dotyczących ochrony środowiska); naruszenie takich przepisów prawa i regulacji może zatem mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe. (Zobacz paragraf 15) (zob. par. A13).
7. W niniejszym standardzie, dla każdej z wymienionych powyżej kategorii przepisów prawa i regulacji określone są różne wymogi. W odniesieniu do kategorii wskazanej w paragrafie 6(a), biegły rewident jest odpowiedzialny za uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących przestrzegania przepisów prawa i regulacji. W odniesieniu do kategorii wskazanej w paragrafie 6(b), odpowiedzialność biegłego rewidenta jest ograniczona do wykonania określonych procedur badania umożliwiających zidentyfikowanie naruszenia tych przepisów prawa i regulacji, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.
8. Niniejszy MSB wymaga od biegłego rewidenta pozostania wyczulonym na ewentualność, że inne procedury badania zastosowane w celu wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym mogą zwrócić uwagę biegłego rewidenta na przypadki naruszenia. Zachowanie zawodowego sceptycyzmu w trakcie badania, zgodnie z wymogami MSB 200³, ma w tym kontekście istotne znaczenie, mając na uwadze zakres przepisów prawa i regulacji, które wpływają na jednostkę.
9. W świetle przepisów prawa, regulacji lub stosownych wymogów etycznych, na biegłym rewidentcie mogą ciążyć dodatkowe obowiązki odnoszące się do kwestii naruszenia przepisów

³ MSB 200, paragraf 15.

prawa lub regulacji przez jednostkę, które mogą różnić się od lub wykraczać poza niniejszy MSB, takie jak: (zob. par. A8)

- (a) reakcja na zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie przepisów prawa i regulacji, włączając wymogi dotyczące szczególnej komunikacji z kierownictwem jednostki i osobami sprawującymi nadzór, ocenę odpowiedniości reakcji tych osób na naruszenie oraz określenie, czy potrzebne jest podjęcie dalszych działań,
- (b) przekazywanie informacji na temat zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia przepisów prawa i regulacji innym audytorom (na przykład przy badaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy), oraz
- (c) dokumentowanie wymogów odnoszących się do zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia przepisów prawa i regulacji.

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

Data wejścia w życie

10. Niniejszy standard stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2017 r. i później.

Cele

11. Celami biegłego rewidenta są:
- (a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących przestrzegania przepisów prawa i regulacji powszechnie uznanych za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym,
 - (b) wykonanie określonych procedur badania przyczyniających się do rozpoznania przypadków naruszenia innych przepisów prawa i regulacji, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, oraz
 - (c) właściwa reakcja na zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenia przepisów prawa i regulacji stwierdzone w trakcie badania.

Definicja

12. Dla celów niniejszego standardu poniższy termin ma znaczenie przypisane poniżej:

Naruszenie – zaniechanie lub podjęcie, w sposób zamierzony lub niezamierzony, przez jednostkę lub osoby sprawujące nadzór, przez kierownictwo jednostki lub inne osoby pracujące dla lub pod kierownictwem jednostki, działań, które są sprzeczne z obowiązującymi przepisami prawa i regulacjami. Naruszenie nie obejmuje osobistych wykroczeń (niedotyczących działalności gospodarczej jednostki). (Zob. par. A9-A10)

Wymogi

Rozważenie przez biegłego rewidenta przestrzegania przepisów prawa i regulacji

13. Jako część uzyskiwania zrozumienia jednostki i jej otoczenia zgodnie z wymogami MSB 315 (zmienionego)⁴ biegły rewident uzyskuje* ogólne zrozumienie:
 - (a) ramowych założeń prawnych i regulacyjnych dotyczących jednostki i branży lub sektora, w którym działa jednostka, oraz
 - (b) w jaki sposób jednostka zapewnia przestrzeganie tych ramowych założeń (zob. par. A11).
14. Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące przestrzegania tych przepisów prawa i regulacji, które są powszechnie uznane za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym. (Zob. par. A12)
15. Biegły rewident wykonuje następujące procedury badania, aby przyczynić się do zidentyfikowania przypadków naruszenia innych przepisów prawa i regulacji, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe: (zob. par. A13-A14)
 - (a) kierowanie zapytań do kierownika jednostki i, gdy jest to właściwe, osób sprawujących nadzór czy jednostka przestrzega stosownych przepisów prawa i regulacji, oraz
 - (b) przeglądanie korespondencji, jeśli takowa występuje ze stosownymi organami udzielającymi koncesji lub organami regulacyjnymi.
16. Podczas badania biegły rewident pozostaje wyczulony na ewentualność, że inne zastosowane procedury badania mogą zwrócić uwagę biegłego rewidenta na przypadki faktycznego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji. (Zob. par. A15)
17. Biegły rewident zwraca się z prośbą do kierownika jednostki i, gdy to uzasadnione, osób sprawujących nadzór, o przedstawienie pisemnych oświadczeń, że wszystkie znane lub podejrzanym przypadki naruszenia przepisów prawa i regulacji, których wpływ powinien być rozważony przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, zostały ujawnione biegłemu rewidentowi. (Zob. par. A16)
18. W przypadku braku zidentyfikowanych lub podejrzanym naruszeń, biegły rewident nie jest zobowiązany do przeprowadzenia procedur badania dotyczących przestrzegania przez jednostkę przepisów prawa i regulacji, innych niż te wskazane w paragrafach 13-17.

Procedury badania w przypadku zidentyfikowania lub podejrzenia naruszenia

19. Jeśli biegły rewident uzyska informację o jakimkolwiek przypadku naruszenia lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji, biegły rewident uzyskuje: (zob. par. A17-A18)
 - (a) zrozumienie rodzaju zdarzenia i okoliczności, w jakich wystąpiło, oraz
 - (b) dalsze informacje w celu oceny możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe. (Zob. par. A19)

⁴ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”, paragraf 11.

* *Uw. tłum.* – Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie auditor shall + czynność przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, biegły rewident wykonuje czynność, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej 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 przewidziany w danym MSB.

20. Jeśli biegły rewident podejrzewa, że mogło wystąpić naruszenie, biegły rewident omawia tę sprawę, chyba że jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, z odpowiednim szczeblem kierownictwa oraz gdzie to właściwe, z osobami sprawującymi nadzór. Jeśli kierownik jednostki lub odpowiednio osoby sprawujące nadzór nie dostarczą wystarczających informacji potwierdzających, że jednostka przestrzega przepisów prawa i regulacji, a wpływ podejrzanego naruszenia na sprawozdanie finansowe może w ocenie biegłego rewidenta być istotny, wówczas biegły rewident rozważa potrzebę uzyskania porady prawnej. (Zob. par. A20-A22)
21. Jeśli wystarczające informacje na temat domniemanego naruszenia nie mogą być uzyskane, biegły rewident ocenia wpływ braku wystarczających i odpowiednich dowodów badania na opinię biegłego rewidenta.
22. Biegły rewident ocenia skutki, jakie zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie wywiera na inne aspekty badania, włączając oszacowanie przez biegłego rewidenta ryzyka oraz wiarygodność pisemnych oświadczeń a następnie podejmuje odpowiednie działanie. (Zob. par. A23-A25)

Informowanie i raportowanie o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu

Informowanie osób sprawujących nadzór o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu

23. Jeśli nie wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką i z tego względu nie są świadome przekazanych już przez biegłego rewidenta spraw⁵ dotyczących zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia, jeśli nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o sprawach związanych z naruszeniem przepisów prawa i regulacji, o których biegły rewident dowiedział się podczas badania, innych niż te, które są sprawami w oczywisty sposób nieistotnymi.
24. Jeśli w osądzie biegłego rewidenta, naruszenie o którym mowa w paragrafie 23 można uznać za zamierzone i istotne, biegły rewident niezwłocznie informuje o tej sprawie osoby sprawujące nadzór.
25. Jeśli biegły rewident podejrzewa, że kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór uczestniczą w naruszeniu, biegły rewident informuje o tej sprawie kolejny wyższy szczebel kierownictwa w jednostce, o ile taki występuje, taki jak komitet audytu lub rada nadzorcza. Jeśli w jednostce nie występuje wyższy szczebel kierownictwa lub gdy biegły rewident sądzi, że jego informacja może nie wywołać odpowiedniej reakcji lub nie jest pewien, kogo poinformować, biegły rewident rozważa uzyskanie porady prawnej.

Potencjalny wpływ zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia na sprawozdanie biegłego rewidenta (Zob. A26-A27)

26. Jeżeli biegły rewident stwierdza, że zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie istotnie wpływa na sprawozdanie finansowe i nie zostało właściwie odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym, biegły rewident wyraża o sprawozdaniu finansowym, zgodnie z MSB 705 (zmienionym), opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną⁶.
27. Jeżeli kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór utrudniają biegłemu rewidentowi uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania służących ocenie, czy naruszenie, które może być istotne dla sprawozdania finansowego faktycznie wystąpiło lub prawdopodobnie wystąpiło,

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

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

wówczas biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odstępuje od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym na podstawie ograniczenia zakresu badania zgodnie z MSB 705 (zmienionym)⁷.

28. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie określić, czy naruszenie wystąpiło z powodu ograniczeń wynikających z okoliczności a nie narzuconych przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór, biegły rewident ocenia jaki może mieć to wpływ na opinię biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705 (zmienionym).

Informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu odpowiedniego organu spoza jednostki

29. Jeśli biegły rewident rozpoznał lub podejrzewa naruszenie przepisów prawa i regulacji, biegły rewident rozważa czy przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne: (zob. par. A28-A34)
- (a) wymagają, aby biegły rewident poinformował odpowiedni organ spoza jednostki,
 - (b) określają obowiązki zgodnie z którymi poinformowanie odpowiedniego organu spoza jednostki może być właściwe w danych okolicznościach.

Dokumentacja

30. Biegły rewident włącza do dokumentacji badania⁸ opis zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji oraz: (zob. par. A35-A36)
- (a) przeprowadzone procedury badania, dokonane znaczące osądy zawodowe oraz wyciągnięte na ich podstawie wnioski,
 - (b) rozmowy z kierownictwem jednostki, osobami sprawującymi nadzór na temat znaczących spraw dotyczących naruszenia, włączając reakcję kierownictwa i, gdzie ma to zastosowanie, osób sprawujących nadzór na te sprawy.

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Odpowiedzialność za przestrzeganie przepisów prawa i regulacji (Zob. par. 3-9)

- A1. Obowiązkiem kierownictwa, z uwzględnieniem nadzoru ze strony osób sprawujących nadzór, jest upewnienie się, że działalność jednostki jest prowadzona zgodnie z przepisami prawa i regulacjami. Przepisy prawa i regulacje mogą wpływać na sprawozdanie finansowe jednostki w różnorodny sposób: na przykład najbardziej bezpośrednio mogą wpływać na wymogi szczególnych ujawnień wymaganych w sprawozdaniu finansowym danej jednostki lub wskazywać mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. Mogą również ustanawiać pewne prawa lub obowiązki jednostki, spośród których niektóre będą ujawnione w sprawozdaniu finansowym jednostki. Dodatkowo przepisy prawa i regulacje mogą nakładać kary w przypadkach ich naruszenia.
- A2. Poniżej znajdują się przykłady rodzajów polityk i procedur, które jednostka może wprowadzić, aby pomóc zabezpieczyć się przed i wykryć naruszenie przepisów prawa i regulacji:

⁷ MSB 705 (zmieniony), paragrafy 7 i 9.

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

- monitorowanie wymogów prawnych i upewnianie się, że procedury operacyjne są zaprojektowane tak, aby sprostać tym wymogom,
- ustanawianie i zapewnianie działania odpowiednich systemów kontroli wewnętrznej,
- opracowanie, publikowanie i zapewnianie przestrzegania kodeksu postępowania,
- zapewnianie właściwego przeszkolenia pracowników umożliwiające im zrozumienie kodeksu postępowania,
- monitorowanie przestrzegania kodeksu postępowania i właściwe dyscyplinowanie pracowników, którzy go naruszają,
- zaangażowanie doradców prawnych w monitorowanie wymogów prawnych,
- prowadzenie rejestru ważnych przepisów prawa i regulacji, których jednostka musi przestrzegać w ramach określonej branży, oraz rejestru skarg.

W większych jednostkach te polityki i procedury mogą być uzupełnione o przekazanie odpowiednich obowiązków:

- funkcji audytu wewnętrznego,
- komitetowi audytu,
- komórce monitorującej przestrzeganie przepisów prawa i regulacji.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

- A3. Naruszenie przez jednostkę przepisów prawa i regulacji może skutkować istotnym zniekształceniem sprawozdania finansowego. Wykrycie naruszenia, bez względu na istotność, może wpływać na inne aspekty badania, włączając na przykład rozważenia przez biegłego rewidenta uczciwości kierownictwa, osób sprawujących nadzór lub pracowników.
- A4. Stwierdzenie czy dane działanie stanowi naruszenie przepisów prawa i regulacji jest sprawą, która jest rozstrzygana przez sąd lub inny odpowiedni organ orzekający, wykraczającą zazwyczaj poza kompetencje zawodowe biegłego rewidenta. Niemniej jednak, umiejętności, doświadczenie i zrozumienie jednostki oraz sektora, w którym działa jednostka mogą zapewnić podstawę do rozpoznania, że pewne działania, na które biegły rewident zwrócił uwagę, mogą stanowić naruszenie przepisów prawa i regulacji.
- A5. Zgodnie ze szczególnymi wymogami ustawowymi, biegły rewident może być w sposób szczególnie zobowiązany do informowania w ramach badania sprawozdania finansowego, o tym, czy dana jednostka przestrzega określonych przepisów prawa lub regulacji. MSB 700 (zmieniony)⁹ lub MSB 800 (zmieniony)¹⁰ określają, w jaki sposób biegły odnosi się do tych obowiązków w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Dodatkowo, tam, gdzie istnieją szczególne ustawowe wymogi sprawozdawcze, konieczne może okazać się uwzględnienie w planie badania odpowiednich testów dotyczących przestrzegania tych przepisów prawa i regulacji.

Kategorie przepisów prawa i regulacji (Zob. par. 6)

- A6. Charakter i okoliczności dotyczące jednostki mogą wpływać na to, czy odpowiednie przepisy prawa i regulacje stanowią kategorię przepisów prawa i regulacji opisaną w paragrafach 6(a) czy

⁹ MSB 700 (zmieniony) „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”, paragraf 43.

¹⁰ MSB 800 (zmieniony) „Szczególne rozważania – Badania sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia”, paragraf 11.

6(b). Przykładami przepisów prawa i regulacji, które mogą być włączone do kategorii opisanej w paragrafie 6, są te dotyczące:

- oszustw, korupcji i łapownictwa,
- prania pieniędzy, finansowania terroryzmu oraz środków pochodzących z przestępstw,
- rynku papierów wartościowych i handlu,
- bankowości i innych produktów oraz usług finansowych,
- ochrony danych,
- zobowiązań i płatności podatkowych i emerytalnych,
- ochrony środowiska,
- ochrony zdrowia i bezpieczeństwa publicznego.

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

A7. W przypadku sektora publicznego biegły rewident może mieć dodatkowe obowiązki związane z rozważeniem przestrzegania przepisów prawa i regulacji, które mogą dotyczyć badania sprawozdania finansowego lub mogą rozciągać się na inne aspekty działalności jednostki.

Dodatkowe obowiązki określone przez przepisy prawa, regulację lub odpowiednie wymogi etyczne (Zob. par. 9)

A8. Przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne mogą wymagać od biegłego rewidenta przeprowadzenia dodatkowych procedur i podjęcia dalszych działań. Przykładowo *Kodeks etyki zawodowych księgowych* wydany przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (Kodeks IESBA) wymaga od biegłego rewidenta podjęcia kroków stanowiących odpowiedź na zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie przepisów prawa i regulacji oraz ustalenia, czy potrzebne jest dalsze działanie. Takie kroki mogą obejmować informowanie o zidentyfikowanych lub podejrzewanych naruszeniach przepisów prawa i regulacji innych biegłych rewidentów badanej grupy, włączając partnera odpowiedzialnego za badanie grupy, biegłych rewidentów części składowych grupy lub innych biegłych rewidentów wykonujących pracę w częściach składowych grupy dla potrzeb innych niż badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego¹¹.

Definicja (Zob. par. 12)

A9. Przypadki naruszeń przepisów prawa i regulacji obejmują transakcje zawierane przez lub w imieniu jednostki lub z jej upoważnienia, przez osoby sprawujące nadzór, przez kierownictwo lub przez inne osoby pracujące dla lub pod kierownictwem jednostki.

A10. Naruszenie obejmuje również osobiste wykroczenie dotyczące działalności gospodarczej jednostki, na przykład, w okolicznościach, gdy osoba na kluczowym stanowisku kierowniczym, we własnym imieniu, przyjęła łapówkę od dostawcy jednostki i w zamian zapewnia wybór dostawcy do świadczenia usług lub realizacji umów dla jednostki.

¹¹ Patrz Sekcje 225.12-225.22 Kodeksu IESBA.

Rozważenie przez biegłego rewidenta przestrzegania przepisów prawa i regulacji

Uzyskanie zrozumienia ramowych założeń prawnych i regulacyjnych (Zob. par. 13)

A11. W celu uzyskania ogólnego zrozumienia ramowych założeń prawnych i regulacyjnych oraz tego, jak jednostka przestrzega tych założeń, biegły rewident może przykładowo:

- wykorzystać swoje aktualne zrozumienie branży jednostki oraz regulacji i innych czynników zewnętrznych,
- uaktualnić zrozumienie tych przepisów prawa i regulacji, które bezpośrednio determinują kwoty i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym,
- skierować do kierownictwa zapytanie o inne przepisy prawa lub regulacje, co do których oczekuje się, że mogą mieć zasadniczy wpływ na działalność jednostki,
- skierować zapytanie do kierownika jednostki o polityki i procedury jednostki dotyczące przestrzegania przepisów prawa i regulacji oraz
- skierować zapytanie do kierownika jednostki o zasady lub procedury stosowane do identyfikacji, oszacowania i ewidencji roszczeń spornych.

Przepisy prawa i regulacje powszechnie uznane za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym (Zob. par. 6, 14)

A12. Pewne przepisy prawa i regulacje są ugruntowane, znane jednostce i innym podmiotom z branży lub sektora jednostki oraz mają znaczenie dla sprawozdania finansowego jednostki (jak opisano w paragrafie 6(a)). Mogłyby one obejmować te, które dotyczą przykładowo:

- formy i zawartości sprawozdania finansowego,
- zagadnień sprawozdawczości finansowej specyficznych dla danej branży,
- ewidencji transakcji wynikających z kontraktów rządowych lub
- naliczania lub ujmowania kosztów dla celów podatku dochodowego lub świadczeń emerytalnych.

Niektóre z tych przepisów prawa i regulacji mogą bezpośrednio odnosić się do określonych stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym (na przykład dotyczące kompletności rezerw na podatek dochodowy), podczas gdy inne mogą bezpośrednio odnosić się do sprawozdania finansowego jako całości (wymagane pojedyncze składniki sprawozdania tworzące pełne sprawozdanie finansowe). Celem wymogu zawartego w paragrafie 14 jest uzyskanie przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnoszących się do ustalania kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym zgodnie ze stosownymi przepisami prawa i regulacjami.

Naruszenie innych przepisów prawa i regulacji może skutkować dla jednostki grzywnami, postępowaniem sądowym lub innymi konsekwencjami, których koszty mogą wymagać uwzględnienia w sprawozdaniu finansowym, jednak nie uważa się ich za mające bezpośredni wpływ na sprawozdanie finansowe w sposób, jaki opisano w paragrafie 6(a).

Procedury służące zidentyfikowaniu przypadków naruszenia – inne przepisy prawa i regulacje (Zob. par. 6, 15)

A13. Niektóre inne przepisy prawa i regulacje mogą wymagać szczególnej uwagi biegłego rewidenta ze względu na ich zasadniczy wpływ na działalność jednostki (jak opisano par. 6(b)). Naruszenie przepisów prawa i regulacji, które mają zasadniczy wpływ na działalność jednostki może spowodować konieczność zaprzestania działalności lub poddać w wątpliwość możliwość

kontynuacji działalności przez jednostkę¹². Na przykład naruszenie wymogów koncesji lub innego pozwolenia na prowadzenie działalności mogłoby mieć taki wpływ (na przykład w przypadku banku naruszenie wymogów kapitałowych lub inwestycyjnych). Istnieje również wiele przepisów prawa i regulacji odnoszących się głównie do operacyjnych aspektów działalności jednostki, które z reguły nie wpływają na sprawozdanie finansowe i nie są wychwytywane przez system informacyjny jednostki mający znaczenie dla sprawozdawczości finansowej.

A14. Jako że wpływ innych przepisów prawa i regulacji na sprawozdawczość finansową może różnić się w zależności od działalności jednostki, procedury badania wymagane przez paragraf 15 są ukierunkowane na zwrócenie uwagi biegłego rewidenta na przypadki naruszenia przepisów prawa i regulacji, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.

Naruszenia o których biegły rewident dowiedział się w wyniku przeprowadzenia innych procedur badania (Zob. par. 16)

A15. Procedury badania przeprowadzone w celu sformułowania opinii o sprawozdaniu finansowym mogą zwrócić uwagę biegłego rewidenta na przypadki naruszenia lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa lub regulacji. Przykładowo, takie procedury badania mogą obejmować:

- zapoznanie się z protokołami z posiedzeń organów jednostki,
- zapytania skierowane do kierownictwa jednostki oraz wewnętrznego doradcy prawnego lub zewnętrznego doradcy prawnego dotyczące sporów sądowych, roszczeń i szacunków oraz
- przeprowadzanie szczegółowych badań wiarygodności grup transakcji, sald kont lub ujawnień.

Pisemne oświadczenia (Zob. par. 17)

A16. Ponieważ wpływ przepisów prawa i regulacji na sprawozdanie finansowe może znacząco się różnić, pisemne oświadczenia zapewniają niezbędny dowód badania dotyczący wiedzy kierownika jednostki o zidentyfikowanych lub podejrzanym naruszeniach przepisów prawa i regulacji, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe. Jednakże, pisemne oświadczenia nie zapewniają same w sobie wystarczających i odpowiednich dowodów badania i w związku z tym nie wpływają na rodzaj i zakres innych dowodów badania, które mają być uzyskane przez biegłego rewidenta¹³.

Procedury badania w przypadku zidentyfikowania lub podejrzenia naruszenia

Oznaki naruszenia przepisów prawa i regulacji (Zob. par. 19)

A17. Biegły rewident może dowiedzieć się o przypadkach naruszenia przepisów prawa i regulacji innych niż będących wynikiem przeprowadzenia procedur z paragrafów 13-17 (przykładowo, gdy biegły rewident jest ostrzeżony przez sygnalistę).

A18. Poniższe kwestie mogą stanowić oznakę naruszenia przepisów prawa i regulacji:

- dochodzenia instytucji regulacyjnych i organów administracji państwowej lub zapłata grzywien lub kar,

¹² Patrz MSB 570 (zmieniony), „Kontynuacja działalności”.

¹³ MSB 580 „Pisemne oświadczenia”, paragraf 4.

- płatności za nieokreślone usługi lub pożyczki udzielone doradcom, podmiotom powiązanim, pracownikom lub pracownikom rządowym,
- prowizje od sprzedaży lub opłaty na rzecz pośredników, które pojawiają się nadmiernie często w porównaniu do tych zazwyczaj płaconych przez daną jednostkę lub w jej branży bądź w stosunku do faktycznie uzyskanych usług,
- zakupy po cenach znacząco wyższych lub niższych od cen rynkowych,
- nietypowe płatności w gotówce, zakupy opłacane czekami na okaziciela lub przelewy środków na rachunki bankowe określone tylko numerem,
- nietypowe transakcje z firmami zarejestrowanymi w rajach podatkowych,
- płatności za dobra lub usługi kierowane do kraju innego niż kraj pochodzenia tych towarów lub usług,
- płatności dokonywane bez należytego udokumentowania kontroli wymiany walutowej,
- istnienie systemu informacyjnego, który nie zapewnia – z powodu zaprojektowania lub przypadkowo – odpowiedniego śladu rewizyjnego lub wystarczających dowodów,
- transakcje nieautoryzowane lub niewłaściwie ewidencjonowane,
- nieprzychylnie informacje prasowe.

Sprawy mające znaczenie dla oceny biegłego rewidenta (Zob. par. 19(b))

A19. Sprawy mające znaczenie dla oceny przez biegłego rewidenta możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe obejmują:

- potencjalne konsekwencje finansowe zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji na sprawozdanie finansowe obejmujące przykładowo nałożenie grzywien, kar, odszkodowań, zagrożenie konfiskatą majątku, przymusowe zaprzestanie prowadzenia działalności oraz postępowanie sądowe,
- rozważenie, czy potencjalne konsekwencje finansowe wymagają ujawnienia,
- rozważenie, czy potencjalne konsekwencje finansowe są na tyle poważne, że poddają w wątpliwość rzetelną prezentację sprawozdania finansowego lub w inny sposób powodują, że sprawozdanie finansowe wprowadza w błąd.

Procedury badania i informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu kierownictwa i osób sprawujących nadzór (Zob. par. 20)

A20. Od biegłego rewidenta wymaga się przedyskutowania podejrzanego naruszenia z odpowiednim szczeblem kierownictwa oraz, gdzie to odpowiednie, osobami sprawującymi nadzór, jako że mogą one być w stanie zapewnić dodatkowe dowody badania. Na przykład biegły rewident może potwierdzić, że kierownictwo i gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór mają to samo zrozumienie faktów i okoliczności istotnych dla transakcji lub zdarzeń, które doprowadziły do podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji.

A21. Jednakże, w niektórych systemach prawnych, przepisy prawa lub regulacja mogą ograniczać informowanie przez biegłego rewidenta o pewnych sprawach kierownika jednostki i osoby sprawujące nadzór. Przepisy prawa lub regulacja mogą w szczególności zabronić informowania lub podejmowania innych działań, które mogą oddziaływać na dochodzenie prowadzone przez odpowiednie organy poprzez faktyczne lub podejrzanego bezprawne działanie włączając ostrzeżenie jednostki, na przykład, gdy od biegłego rewidenta wymaga się poinformowania

o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu odpowiednich organów 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, aby skorzystać z porady prawnej.

- A22. Jeżeli kierownik jednostki lub odpowiednio osoby sprawujące nadzór nie zapewniają biegłemu rewidentowi wystarczających informacji o przestrzeganiu przez jednostkę przepisów prawa i regulacji, biegły rewident może uznać za stosowne skonsultowanie się z wewnętrznym działem prawnym jednostki lub zewnętrznym doradcą prawnym w kwestii zastosowania przepisów prawa i regulacji w danych okolicznościach, w tym możliwości oszustwa, oraz potencjalnego wpływu na sprawozdanie finansowe. Jeśli nie jest odpowiednie skonsultowanie się z doradcą prawnym jednostki lub jeśli biegły rewident nie jest usatysfakcjonowany opinią działu prawnego, biegły rewident może uznać za odpowiednie skonsultowanie się w poufny sposób z innymi osobami w firmie, firmą z sieci, organem zawodowym, lub doradcą prawnym biegłego rewidenta w celu ustalenia, czy wystąpiło złamanie przepisów prawa lub regulacji, włączając możliwość oszustwa, możliwe konsekwencje prawne oraz czy i jakie dalsze działania biegły rewident będzie podejmował.

Ocena skutków zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia (Zob. par. 22)

~~A23. Zgodnie z wymogami paragrafu 22, biegły rewident ocenia skutki zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia w odniesieniu do innych aspektów badania, włączając ocenę ryzyka przez biegłego rewidenta oraz wiarygodność pisemnych oświadczeń. Skutki określonego zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia będą zależały od związku pomiędzy popełnieniem i zatajeniem, jeśli takowe wystąpiło, a określonymi działaniami o charakterze kontrolnym oraz szczeblem kierownictwa lub osób pracujących dla lub pod nadzorem jednostki uwikłanych w naruszenie, a w szczególności skutków wynikających z udziału w nim najwyższych władz wewnątrz jednostki. Jak wskazano w paragrafie 9, przestrzeganie przez biegłego rewidenta przepisów prawa, regulacji lub stosownych wymogów etycznych może dostarczyć dalszych informacji, które mają znaczenie dla obowiązków biegłego rewidenta zgodnie z paragrafem 22.~~

- A23. Zgodnie z wymogami paragrafu 22, biegły rewident ocenia skutki zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia w odniesieniu do innych aspektów badania, w tym oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta oraz wiarygodności pisemnych oświadczeń. Skutki określonego zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia będą zależały od związku pomiędzy popełnieniem i zatajeniem, jeżeli miało miejsce, a określonymi kontrolami oraz od szczebla kierownictwa lub osób pracujących dla danej jednostki lub pod jej kierownictwem, a w szczególności skutków wynikających z udziału w nim najwyższego organu w jednostce. Jak wskazano w paragrafie 9, przestrzeganie przez biegłego rewidenta przepisów prawa, regulacji lub stosownych wymogów etycznych może dostarczyć dalszych informacji, które są stosowne dla obowiązków biegłego rewidenta zgodnie z paragrafem 22.

- A24. Przykłady okoliczności, które mogą spowodować, że biegły rewident oceni skutki zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia dla wiarygodności pisemnych oświadczeń uzyskanych od kierownika lub gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór mają miejsce, gdy:

- biegły rewident podejrzewa lub posiada dowody zaangażowania lub planów zaangażowania kierownictwa oraz gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór w jakiegokolwiek zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie,

- biegły rewident obawia się, że kierownictwo oraz gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór posiadają wiedzę o takim naruszeniu oraz niezgodnie z wymogami prawnymi lub regulacyjnymi, nie przedstawiło lub nie upoważniło do przedstawienia, tej sprawy odpowiednim władzom w odpowiednim czasie.

~~A25. W pewnych okolicznościach, biegły rewident może rozważać wycofanie się ze zlecenia, jeśli pozwalają na to przepisy prawa lub regulacja, gdy kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór nie podejmują działań naprawczych, które biegły rewident uznaje za odpowiednie w danych okolicznościach, lub zidentyfikowane albo podejrzewane naruszenie budzi wątpliwości dotyczące uczciwości kierownictwa lub osób sprawujących nadzór, nawet gdy naruszenie nie jest istotne dla sprawozdania finansowego. Biegły rewident może uznać za odpowiednie uzyskanie porady prawnej w celu ustalenia czy wycofanie się ze zlecenia jest odpowiednie. Gdy biegły rewident ustala, że wycofanie się ze zlecenia byłoby odpowiednie, zrealizowanie tego nie będzie stanowiło substytutu wypełnienia innych obowiązków wynikających z przepisów prawa, regulacji lub odpowiednich wymogów etycznych w ramach reakcji na zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie. Dodatkowo, paragraf A8a MSB 220¹⁴ wskazuje, że niektóre wymogi etyczne mogą wymagać, aby poprzedni biegły rewident, na prośbę następnego biegłego rewidenta, dostarczył informacji dotyczących naruszenia przepisów prawa i regulacji następnemu biegłemu rewidentowi.~~

A 26. W pewnych okolicznościach, biegły rewident może rozważać wycofanie się ze zlecenia, jeśli jest to dozwolone przez przepisy prawa lub regulację, na przykład gdy kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór nie podejmują działań naprawczych, które biegły rewident uznaje za odpowiednie w danych okolicznościach, lub zidentyfikowane albo podejrzewane naruszenie budzi wątpliwości dotyczące uczciwości kierownictwa lub osób sprawujących nadzór, nawet gdy naruszenie nie jest istotne dla sprawozdania finansowego. Biegły rewident może uznać za odpowiednie uzyskanie porady prawnej w celu ustalenia czy wycofanie się ze zlecenia jest odpowiednie. Gdy biegły rewident ustala, że wycofanie się ze zlecenia byłoby odpowiednie, zrealizowanie tego nie będzie stanowiło substytutu przestrzegania innych obowiązków wynikających z przepisów prawa, regulacji lub stosownych wymogów etycznych, aby zareagować na zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie. Dodatkowo, paragraf A55 MSB 220 (zmienionego)¹⁴ wskazuje, że niektóre wymogi etyczne mogą wymagać, aby poprzedni biegły rewident, na prośbę proponowanego następnego biegłego rewidenta, dostarczył informacji dotyczących naruszenia przepisów prawa i regulacji następnemu biegłemu rewidentowi.

Informowanie i raportowanie o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu

Potencjalne skutki zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia dla sprawozdania biegłego rewidenta (Zob. par. 26-28)

A26. Zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie przepisów prawa i regulacji jest przedstawiane w sprawozdaniu biegłego rewidenta, gdy biegły rewident modyfikuje opinię zgodnie z paragrafami 26-28. W pewnych innych okolicznościach, biegły rewident może poinformować o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu w sprawozdaniu biegłego rewidenta, przykładowo:

- gdy biegły rewident ma w świetle MSB odpowiedzialność sprawozdawczą inną niż ta przedstawiona w paragrafie 43 MSB 700 (zmienionego),

¹⁴ ~~MSB 220, Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego”.~~

¹⁴ MSB 220 (zmieniony) „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego”.

- gdy biegły rewident ustala, że zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie jest kluczową sprawą badania oraz odpowiednio przedstawia tę sprawę zgodnie z MSB 701¹⁵, chyba, że zastosowanie ma paragraf 14 niniejszego MSB, lub
- w wyjątkowych przypadkach, gdy kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór nie podejmują działań naprawczych które biegły rewident uznaje za stosowne w danych okolicznościach a wycofanie się ze zlecenia nie jest możliwe (patrz paragraf A25), biegły rewident może rozważyć opisanie zidentyfikowanego lub podejrzewanego naruszenia w akapicie dotyczącym innej sprawy zgodnie z MSB 706 (zmienionym)¹⁶.

A27. Przepisy prawa lub regulacja mogą wykluczać publiczne ujawnienie, zarówno przez kierownika jednostki jak i osoby sprawujące nadzór oraz biegłego rewidenta, określonych spraw. Przykładowo, przepisy prawa lub regulacja mogą w szczególności zabraniać informowania lub podejmowania innych działań, które mogą oddziaływać na dochodzenie prowadzone przez odpowiednie organy poprzez faktyczne lub podejrzewane bezprawne działanie włączając ostrzeżenie jednostki. Gdy biegły rewident zamierza poinformować w sprawozdaniu biegłego rewidenta o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu w świetle okoliczności wskazanych w paragrafie A26 lub innych, takie przepisy prawa lub regulacja mogą wpływać na możliwość opisanie tej sprawy w sprawozdaniu, lub w niektórych okolicznościach na możliwość wydania sprawozdania biegłego rewidenta. W takich przypadkach biegły rewident może rozważyć uzyskanie porady prawnej w celu określenia odpowiedniego sposobu postępowania.

Informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu odpowiedniego organu spoza jednostki (Zob. par. 29)

A28. Informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki może być wymagane lub odpowiednie w pewnych okolicznościach, ponieważ:

- przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne wymagają od biegłego rewidenta poinformowania (patrz paragraf A29),
- biegły rewident uznał, że poinformowanie jest właściwym działaniem jako odpowiedź na zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie, zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi (patrz paragraf A30),
- przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne zapewniają biegłemu rewidentowi uprawnienie do takiego działania (patrz paragraf A30).

A29. W niektórych systemach prawnych przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne mogą wymagać od biegłego rewidenta poinformowania o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniego organu spoza jednostki. Przykładowo, w niektórych systemach prawnych biegłego rewidenta instytucji finansowej obowiązują wymogi statutowe poinformowania organu nadzorczego o wystąpieniu lub podejrzewanym wystąpieniu naruszenia przepisów prawa i regulacji. Dodatkowo, naruszenie przepisów prawa lub regulacji może spowodować zniekształcenia, a w niektórych systemach prawnych, biegły rewident może być zobowiązany do poinformowania o zniekształceniach odpowiednie organy w przypadkach, gdy kierownik jednostki lub osoby sprawujące nadzór nie podejmują działań korygujących.

¹⁵ MSB 701 „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

¹⁶ MSB 706 (zmieniony) „Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

- A30. W innych przypadkach, odpowiednie wymogi etyczne mogą wymagać, aby biegły rewident ustalił czy przekazanie informacji o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiedniemu organowi spoza jednostki jest odpowiednim działaniem w danych okolicznościach. Przykładowo, Kodeks IESBA wymaga od biegłego rewidenta podjęcia kroków stanowiących odpowiedź na zidentyfikowane lub podejrzanym naruszenie przepisów prawa i regulacji, i ustalenie czy potrzebne jest dalsze działanie, które może obejmować poinformowanie odpowiedniego organu spoza jednostki¹⁷. Kodeks IESBA wyjaśnia, że takie informowanie nie będzie uznane za złamanie obowiązku zachowania poufności zgodnie z Kodeksem IESBA¹⁸.
- A31. Nawet, jeśli przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne nie odnoszą się do wymogów informowania o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu, mogą zawierać uprawnienie biegłego rewidenta do informowania o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu odpowiedniego organu spoza jednostki. Przykładowo, w trakcie badania sprawozdania finansowego instytucji finansowej, biegły rewident może być uprawniony w świetle przepisów prawa lub regulacji, do omówienia spraw takich jak zidentyfikowane lub podejrzanym naruszenie przepisów prawa i regulacji z organem nadzorującym.
- A32. W innych okolicznościach, informowanie o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji odpowiednich organów spoza jednostki może być uniemożliwione, zgodnie z przepisami prawa, regulacją lub odpowiednimi wymogami etycznymi, obowiązkiem zachowania poufności.
- A33. Rozstrzygnięcie wymagane przez paragraf 29 może obejmować skomplikowane rozważania i zawodowe osądy. Odpowiednio, biegły rewident może rozważyć wewnętrzne konsultacje (na przykład w ramach firmy lub firmach sieci) lub na zasadach poufności, z organem regulacyjnym lub zawodowym (chyba, że jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację lub spowoduje złamanie obowiązku zachowania poufności). Biegły rewident może rozważyć również uzyskanie porady prawnej, aby poznać dostępne możliwości oraz zawodowe lub prawne skutki przyjęcia określonego sposobu postępowania.

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

- A34. Biegły rewident działający w sektorze publicznym może być zobowiązany do poinformowania o zidentyfikowanym lub podejrzanym naruszeniu ustawodawcy lub innego organu nadzorującego lub przedstawienia go w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Dokumentacja (Zob. par. 30)

- A35. Dokumentacja wniosków biegłego rewidenta dotyczących zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji może obejmować przykładowo:
- kopie zapisów i dokumentów,
 - notatki z rozmów przeprowadzonych z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór oraz stronami spoza jednostki.
- A36. Przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne mogą określać również dodatkowe wymogi dokumentacyjne dotyczące zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji¹⁹.

¹⁷ Patrz, na przykład Sekcja 225.29 oraz Sekcje 225.32-225.36 Kodeksu IESBA.

¹⁸ Patrz, na przykład Sekcja 140.7 oraz Sekcja 225.35 Kodeksu IESBA.

¹⁹ Patrz, na przykład, Sekcja 225.37 Kodeksu IESBA.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 250 (zmieniony) *Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego* uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w marcu 2019 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „*Policy Statement - Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*”. Zatwierdzonym tekstem Międzynarodowych Standardów Badania jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Międzynarodowy Standard Badania 250 (zmieniony) *Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego* © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Badania 250 (zmieniony) *Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego* © 2019 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

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

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