

Załącznik Nr 1.5
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 250 (ZMIENIONY)

w brzmieniu

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 250
(ZMIENIONEGO)**

**ROZWAŻENIE PRZEPISÓW PRAWA I REGULACJI
PODCZAS BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO**

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 250 (ZMIENIONY)

ROZWAŻENIE PRZEPISÓW PRAWA I REGULACJI PODCZAS BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

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

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1
Wpływ przepisów prawa i regulacji	2
Odpowiedzialność za zgodność z przepisami prawa i regulacjami	3-9
Data wejścia w życie	10
Cele	11
Definicja	12
Wymogi	
Rozważenie przez audytora zgodności z przepisami prawa i regulacjami	13-18
Procedury badania, gdy niezgodność została zidentyfikowana lub jest podejrzewana	19-22
Informowanie i raportowanie o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności	23-29
Dokumentacja	30
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Odpowiedzialność za zgodność z przepisami prawa i regulacjami	A1-A8
Definicja	A9 -A10
Rozważenie przez audytora zgodności z przepisami prawa i regulacjami	A11-A16
Procedury badania, gdy niezgodność została zidentyfikowana lub jest podejrzewana	A17-A25
Informowanie i raportowanie o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności	A26-A34
Dokumentacja	A35-A36

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 250 (zmieniony) *Rozważenie przepisów prawa i regulacji podczas badania sprawozdania finansowego* należy odczytywać w kontekście MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

Wprowadzenie**Zakres niniejszego MSB**

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy odpowiedzialności audytora za rozważenie przepisów prawa i regulacji podczas badania sprawozdania finansowego. Niniejszy MSB nie ma zastosowania do innych usług atestacyjnych, w których audytor jest zatrudniony specjalnie do przetestowania i sporządzenia oddzielnego sprawozdania na temat zgodności z konkretnymi przepisami prawa lub regulacjami.

Wpływ przepisów prawa i regulacji

2. Wpływ na sprawozdanie finansowe przepisów prawa i regulacji różni się znacząco. 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 lub określają zasady, w oparciu o które jednostka może prowadzić działalność gospodarczą, ale nie mają bezpośredniego wpływu 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 zasadniczo operacyjnych aspektów działalności (takich jak te dotyczące bezpieczeństwa i higieny pracy oraz równych szans w zakresie zatrudnienia). Niezgodność z przepisami prawa i regulacjami może skutkować dla jednostki grzywnami, postępowaniem sądowym lub innymi konsekwencjami, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe.

Odpowiedzialność za zgodność z przepisami prawa i regulacjami (Zob. par. A1-A8)

3. Odpowiedzialnością kierownictwa pod nadzorem osób sprawujących nadzór jest zapewnienie, że działalność jednostki jest prowadzona zgodnie z przepisami prawa i regulacjami, w tym zgodność z przepisami prawa i regulacjami, które determinują kwoty i ujawnienia przedstawiane w sprawozdaniu finansowym jednostki.

Odpowiedzialność audytora

4. Wymogi niniejszego MSB są zaprojektowane, aby wspierać audytora w identyfikowaniu istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego niezgodnością z przepisami prawa i regulacjami. Jednakże, audytor nie jest odpowiedzialny za zapobieganie niezgodności i nie można od niego oczekiwać, aby wykrył wszystkie niezgodności z przepisami prawa i regulacjami.
5. Audytor jest odpowiedzialny za uzyskanie racjonalnej pewności, że sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem¹. W trakcie przeprowadzania badania sprawozdania finansowego audytor uwzględnia mające zastosowanie ramy prawne i regulacyjne. Z powodu nieodłącznych ograniczeń badania, występuje nieuniknione ryzyko, że niektóre istotne zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym mogą nie zostać wykryte, nawet jeżeli badanie jest prawidłowo zaplanowane i wykonane zgodnie z MSB². W kontekście przepisów prawa i regulacji, potencjalny wpływ nieodłącznych

¹ MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, paragraf 5.

² MSB (PL) 200, paragrafy A56-A57.

ograniczeń na zdolność audytora do wykrycia istotnych zniekształceń jest większy z takich powodów, jak następujące:

- istnieje wiele przepisów prawa i regulacji, dotyczących przede wszystkim operacyjnych aspektów jednostki, które zwykle nie wpływają na sprawozdanie finansowe i nie są wychwytywane przez systemy informacyjne jednostki stosowne dla sprawozdawczości finansowej,
- niezgodność może obejmować sposób działania zaprojektowany, aby ją ukryć, taki jak zмова, fałszerstwo, świadome niezaksięgowanie transakcji, obejście kontroli przez kierownictwo lub celowe wprowadzenie w błąd audytora,
- to czy działanie stanowi niezgodność jest ostatecznie sprawą do ustalenia przez sąd lub inny odpowiedni organ orzekający.

Zazwyczaj, im usunięta niezgodność jest bardziej odległa od zdarzeń i transakcji odzwierciedlonych w sprawozdaniu finansowym, tym mniej prawdopodobne jest, że audytor dowie się o niej lub rozpozna niezgodność.

6. Niniejszy MSB różnicuje obowiązki audytora w związku ze zgodnością z dwoma różnymi kategoriami przepisów prawa i regulacji jak poniżej: (zob. par. A6, A12-A13)
 - (a) przepisy prawa i regulacje, które są powszechnie uznane za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym, takie jak przepisy prawa i regulacje dotyczące podatków lub świadczeń emerytalnych (zobacz paragraf 14) (zob. par. A12), oraz
 - (b) inne przepisy prawa i regulacje, które nie mają bezpośredniego wpływu na ustalanie kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym, lecz zgodność z którymi może być fundamentalna dla operacyjnych aspektów działalności gospodarczej, dla zdolności jednostki do kontynuacji działalności lub dla uniknięcia istotnych kar (na przykład zgodność z warunkami licencji na prowadzenie działalności, zgodność z wymogami regulacyjnymi dotyczącymi wypłacalności lub zgodność z regulacjami środowiskowymi); niezgodność z takimi przepisami prawa i regulacjami może zatem mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe (zobacz paragraf 15). (Zob. par. A13)
7. W niniejszym MSB, różniące się wymogi są określone dla każdej z powyższych kategorii przepisów prawa i regulacji. Dla kategorii wskazanej w paragrafie 6(a), odpowiedzialnością audytora jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących przestrzegania tych przepisów prawa i regulacji. Dla kategorii wskazanej w paragrafie 6(b), odpowiedzialność audytora jest ograniczona do wykonania określonych procedur badania, aby pomóc zidentyfikować niezgodność z tymi przepisami prawa i regulacjami, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.
8. Niniejszy MSB wymaga od audytora pozostania wyczulonym na możliwość, że inne procedury badania zastosowane w celu sformułowania opinii o sprawozdaniu finansowym mogą zwrócić uwagę audytora na przypadki niezgodności. Zachowanie zawodowego sceptycyzmu w trakcie badania, zgodnie z wymogami MSB (PL) 200³, jest ważne w tym kontekście, mając na uwadze zakres przepisów prawa i regulacji, które wpływają na jednostkę.
9. Audytor może mieć dodatkowe obowiązki zgodnie z przepisami prawa, regulacjami lub stosownymi wymogami etycznymi, odnoszące się do niezgodności jednostki z przepisami prawa

³ MSB (PL) 200, paragraf 15.

i regulacjami, które mogą różnić się od lub wykraczać poza niniejszy MSB, takie jak: (zob. par. A8)

- (a) reagowanie na zidentyfikowaną lub podejrzaną niezgodność z przepisami prawa i regulacjami, w tym wymogi dotyczące szczególnej komunikacji z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór, oceny odpowiedniości reakcji tych osób na niezgodność oraz określenie, czy potrzebne są dalsze działania,
- (b) przekazywanie informacji o zidentyfikowanej lub podejrzaną niezgodności z przepisami prawa i regulacjami innym audytorom (np. podczas badania sprawozdania finansowego grupy), oraz
- (c) dokumentowanie wymogów odnoszących się do zidentyfikowanej lub podejrzaną niezgodności z przepisami prawa i regulacjami.

Wypełnienie wszelkich dodatkowych obowiązków może dostarczyć dalszych informacji, które są stosowne dla pracy audytora zgodnie z niniejszym i innymi MSB (np. dotyczących uczciwości kierownictwa lub tam, gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór).

Data wejścia w życie

10. Niniejszy MSB ma zastosowanie do badań sprawozdań finansowych dla okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 15 grudnia 2017 r. lub później.

Cele

11. Celami audytora są:
- (a) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących zgodności z przepisami prawa i regulacjami powszechnie uznanymi za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym,
 - (b) wykonanie określonych procedur badania, aby pomóc zidentyfikować przypadki niezgodności z innymi przepisami prawa i regulacjami, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, oraz
 - (c) odpowiednia reakcja na zidentyfikowaną lub podejrzaną niezgodność z przepisami prawa i regulacjami zidentyfikowaną w trakcie badania.

Definicja

12. Dla celów niniejszego MSB poniższe pojęcie ma znaczenie przypisane poniżej:

Niezgodność – zaniechanie działań lub popełnienie czynów, zamierzone lub niezamierzone, przez jednostkę lub osoby sprawujące nadzór, przez kierownictwo lub inne osoby pracujące dla lub pod kierownictwem jednostki, które są sprzeczne z obowiązującymi przepisami prawa i regulacjami. Niezgodność nie obejmuje osobistych wykroczeń niezwiązanych z działalnością gospodarczą jednostki. (Zob. par. A9-A10)

Wymogi**Rozważenie przez audytora zgodności z przepisami prawa i regulacjami**

13. Jako część uzyskiwania zrozumienia jednostki i jej otoczenia zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)⁴ audytor uzyskuje* ogólne zrozumienie:
 - (a) ram prawnych i regulacyjnych mających zastosowanie dla jednostki i branży lub sektora, w którym działa jednostka, oraz
 - (b) w jaki sposób jednostka zapewnia zgodność z tymi ramowymi założeniami (zob. par. A11).
14. Audytor uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące zgodności z tymi przepisami prawa i regulacjami, które są powszechnie uznane za mające bezpośredni wpływ na ustalanie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym. (Zob. par. A12)
15. Audytor wykonuje następujące procedury badania, aby pomóc zidentyfikować przypadki niezgodności z innymi przepisami prawa i regulacjami, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe: (zob. par. A13-A14)
 - (a) kierowanie zapytań do kierownictwa i tam, gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór, czy jednostka pozostaje w zgodzie z takimi przepisami prawa i regulacjami, oraz
 - (b) inspekcja korespondencji, jeżeli jakkolwiek występuje, ze stosownymi organami licencyjnymi lub regulacyjnymi.
16. Podczas badania audytor pozostaje wyczulony na możliwość, że inne zastosowane procedury badania mogą zwrócić uwagę audytora na przypadki niezgodności lub podejrzewanej niezgodności z przepisami prawa i regulacjami. (Zob. par. A15)
17. Audytor zwraca się z prośbą do kierownictwa i tam, gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór, aby dostarczyli pisemne oświadczenia, że wszystkie znane przypadki niezgodności lub podejrzewanej niezgodności z przepisami prawa i regulacjami, których wpływ powinien zostać rozważony podczas sporządzania sprawozdania finansowego, zostały ujawnione audytorowi. (Zob. par. A16)
18. W przypadku braku zidentyfikowanych lub podejrzewanych niezgodności, od audytora nie jest wymagane wykonanie procedur badania dotyczących zgodności jednostki z przepisami prawa i regulacjami, innymi niż te wskazane w paragrafach 13-17.

Procedury badania, gdy niezgodność została zidentyfikowana lub jest podejrzewana

19. Jeżeli audytor dowie się o informacji dotyczącej przypadku niezgodności lub podejrzewanej niezgodności z przepisami prawa i regulacjami, audytor uzyskuje: (zob. par. A17-A18)
 - (a) zrozumienie charakteru zdarzenia i okoliczności, w jakich wystąpiła, oraz
 - (b) dalsze informacje, aby ocenić możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe. (Zob. par. A19)
20. Jeżeli audytor podejrzewa, że może występować niezgodność, audytor omawia tę sprawę, chyba że jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, z odpowiednim szczeblem

⁴ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*, paragraf 19.

* *Uw. tłum.* – Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *audytor 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 audytora do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSB.

kierownictwa oraz tam, gdzie to odpowiednie, z osobami sprawującymi nadzór. Jeżeli kierownictwo lub, odpowiednio, osoby sprawujące nadzór nie dostarczą wystarczających informacji, które potwierdzają, że jednostka pozostaje w zgodności z przepisami prawa i regulacjami, a według osądu audytora wpływ podejrzewanej niezgodności może być istotny dla sprawozdania finansowego, audytor rozważa potrzebę uzyskania porady prawnej. (Zob. par. A20-A22)

21. Jeżeli wystarczające informacje na temat podejrzewanej niezgodności nie mogą zostać uzyskane, audytor ocenia wpływ braku wystarczających i odpowiednich dowodów badania na opinię audytora.
22. Audytor ocenia skutki zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności z związku z innymi aspektami badania, w tym z oszacowaniem ryzyka przez audytora i wiarygodnością pisemnych oświadczeń, oraz podejmuje odpowiednie działanie. (Zob. par. A23-A25)

Informowanie i raportowanie o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności

Informowanie osób sprawujących nadzór o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności

23. Jeżeli nie wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką, a przez to nie są świadome spraw obejmujących zidentyfikowaną lub podejrzewaną niezgodność przekazaną już przez audytora⁵, audytor informuje, o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, osoby sprawujące nadzór o sprawach obejmujących niezgodność z przepisami prawa i regulacjami, o których audytor dowiedział się podczas badania, innych niż te, gdy sprawy są w oczywisty sposób błahe.
24. Jeżeli, według osądu audytora, niezgodność, o której mowa w paragrafie 23, można uznać za zamierzoną i istotną, audytor informuje o sprawie osoby sprawujące nadzór tak szybko, jak to wykonalne.
25. Jeżeli audytor podejrzewa, że kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w niezgodność, audytor informuje o sprawie kolejny wyższy szczebel władz w jednostce, jeżeli taki występuje, taki jak komitet audytu lub rada nadzorcza. Tam, gdzie nie występuje wyższy szczebel władzy lub, jeżeli audytor sądzi, że komunikacja może nie wywołać reakcji lub nie jest pewien, którą osobę poinformować, audytor rozważa potrzebę, aby uzyskać poradę prawną.

Potencjalne skutki zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności dla sprawozdania audytora (Zob. par. A26-A27)

26. Jeżeli audytor stwierdza, że zidentyfikowana lub podejrzewana niezgodność ma istotny wpływ na sprawozdanie finansowe i nie została adekwatnie odzwierciedlona w sprawozdaniu finansowym, audytor zgodnie z MSB 705 (zmienionym) wyraża o sprawozdaniu finansowym opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną⁶.
27. Jeżeli kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór uniemożliwiają audytorowi uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby ocenić, czy niezgodność, która może być istotna dla sprawozdania finansowego, wystąpiła lub prawdopodobnie wystąpiła, audytor wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym na podstawie ograniczenia zakresu badania zgodnie z MSB 705 (zmienionym)⁷.

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

⁶ MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora.*, paragrafy 7-8.

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

28. Jeżeli audytor nie jest w stanie ustalić, czy niezgodność wystąpiła raczej z powodu ograniczeń narzuconych przez okoliczności niż przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór, audytor ocenia wpływ na opinię audytora zgodnie z MSB 705 (zmienionym).

Informowanie odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności

29. Jeżeli audytor zidentyfikował lub podejrzewa niezgodność z przepisami prawa i regulacjami, audytor ustala czy przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne: (zob. par. A28-A34)
- (a) wymagają, aby audytor poinformował odpowiedni organ zewnętrzny w stosunku do jednostki,
 - (b) ustanawiają obowiązki, zgodnie z którymi poinformowanie odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki może być właściwe w danych okolicznościach.

Dokumentacja

30. Audytor włącza do dokumentacji badania⁸ zidentyfikowaną lub podejrzewaną niezgodność z przepisami prawa i regulacjami oraz: (zob. par. A35-A36)
- (a) wykonane procedury badania, dokonane znaczące osądy zawodowe i wyciągnięte na ich podstawie wnioski, oraz
 - (b) omówienie znaczących spraw dotyczących niezgodności z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór i innymi osobami, w tym w jaki sposób kierownictwo oraz tam, gdzie ma to zastosowanie, osoby sprawujące nadzór zareagowały na tę sprawę.

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Odpowiedzialność za zgodność z przepisami prawa i regulacjami (Zob. par. 3-9)

- A1. Obowiązkiem kierownictwa, pod nadzorem 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 na różne sposoby: na przykład najbardziej bezpośrednio mogą wpływać na szczególne wymagane od jednostki ujawnienia w sprawozdaniu finansowym lub wskazywać mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. Mogą również ustanawiać pewne prawa i obowiązki prawne jednostki, spośród których niektóre będą ujmowane w sprawozdaniu finansowym jednostki. Dodatkowo przepisy prawa i regulacje mogą nakładać kary w przypadkach niezgodności.
- A2. Poniżej znajdują się przykłady rodzajów polityk i procedur, które jednostka może wprowadzić, aby wspierać zapobieganie i wykrywanie niezgodności z przepisami prawa i regulacjami:
- monitorowanie wymogów prawnych i upewnianie się, że procedury operacyjne są zaprojektowane, aby spełnić te wymogi,
 - ustanawianie i działanie odpowiednich systemów kontroli wewnętrznej,
 - opracowanie, publikowanie i przestrzeganie kodeksu postępowania,
 - zapewnianie, że pracownicy zostali właściwie przeszkoleni i rozumieją kodeks postępowania,

⁸ MSB 230 *Dokumentacja badania*, paragrafy 8-11 oraz A6.

- monitorowanie zgodności z kodeksem postępowania i odpowiednie działanie, aby dyscyplinować pracowników, którzy go nie przestrzegają,
- zaangażowanie doradców prawnych, aby pomogli w monitorowaniu wymogów prawnych,
- utrzymywanie rejestru znaczących przepisów prawa i regulacji, z którymi jednostka musi być zgodna w ramach konkretnej branży, oraz rejestru skarg.

W większych jednostkach te polityki i procedury mogą być uzupełnione poprzez przydzielenie odpowiednich obowiązków w:

- funkcji audytu wewnętrznego,
- komitecie audytu,
- funkcji zgodności.

Odpowiedzialność audytora

- A3. Niezgodność z przepisami prawa i regulacjami przez jednostkę może skutkować istotnym zniekształceniem sprawozdania finansowego. Wykrycie niezgodności, bez względu na istotność, może wpływać na inne aspekty badania, w tym, na przykład, rozważania audytora dotyczące uczciwości kierownictwa, osób sprawujących nadzór lub pracowników.
- A4. To, czy działanie stanowi niezgodność z przepisami prawa i regulacjami, jest sprawą, którą rozstrzyga sąd lub inny odpowiedni organ orzekający, ponieważ dokonanie takiego rozstrzygnięcia zazwyczaj wykracza poza kompetencje zawodowe audytora. Niemniej jednak wyszkolenie, doświadczenie i zrozumienie jednostki i jej branży lub sektora przez audytora mogą zapewnić podstawę do rozpoznania, że niektóre działania, na które audytor zwrócił uwagę, mogą stanowić niezgodność z przepisami prawa i regulacjami.
- A5. Zgodnie ze szczególnymi wymogami ustawowymi, od audytora może być specyficznie wymagane, aby poinformować w ramach badania sprawozdania finansowego, czy dana jednostka przestrzega pewnych przepisów prawa lub regulacji. W tych okolicznościach MSB 700 (zmieniony)⁹ lub MSB 800 (zmieniony)¹⁰ określają, w jaki sposób audytor odnosi się do tych obowiązków w sprawozdaniu audytora. Dodatkowo tam, gdzie występują szczególne ustawowe wymogi sprawozdawcze, może być konieczne, aby plan badania obejmował odpowiednie testy dotyczące zgodności z tymi przepisami prawa i regulacjami.

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

- A6. Charakterystyka i okoliczności dotyczące jednostki mogą wpływać na to, czy stosowne przepisy prawa i regulacje znajdują się w kategoriach przepisów prawa i regulacji opisanych w paragrafach 6(a) lub 6(b). Przykłady przepisów prawa i regulacji, które mogą być zawarte w kategoriach opisanych w paragrafie 6, obejmują te, które dotyczą:
- 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,

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.

- ochrony danych,
- zobowiązań i płatności podatkowych i emerytalnych,
- ochrony środowiska,
- ochrony zdrowia i bezpieczeństwa publicznego.

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego

A7. W sektorze publicznym mogą występować dodatkowe obowiązki w ramach badania w odniesieniu do rozważenia przepisów prawa i regulacji, które mogą wiązać się z badaniem sprawozdania finansowego lub mogą rozciągać się na inne aspekty działalności jednostki.

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

A8. Przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne mogą wymagać od audytora wykonania dodatkowych procedur i podjęcia dalszych działań. Na przykład *Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)* Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (Kodeks IESBA) wymaga od audytora podjęcia kroków w odpowiedzi na zidentyfikowaną lub podejrzaną niezgodność z przepisami prawa i regulacjami oraz ustalenia, czy potrzebne jest dalsze działanie. Takie kroki mogą obejmować przekazywanie informacji o zidentyfikowanej lub podejrzaną niezgodności z przepisami prawa i regulacjami pomiędzy audytorami wewnątrz zespołu wykonującego zlecenie lub innym audytorom wykonującym pracę w jednostkach lub jednostkach biznesowych grupy dla celów innych niż badanie sprawozdania finansowego grupy.¹¹

Definicja (Zob. par. 12)

A9. Przypadki niezgodności z przepisami prawa i regulacjami 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. Niezgodność obejmuje również osobiste wykroczenie związane z działalnością gospodarczą jednostki, na przykład, w okolicznościach, gdzie osoba na kluczowym stanowisku kierowniczym, we własnym imieniu, przyjęła łapówkę od dostawcy jednostki i w zamian zapewnia wybór dostawcy, aby świadczył usługi lub realizował umowy dla jednostki.

Rozważenie przez audytora zgodności z przepisami prawa i regulacjami

Uzyskanie zrozumienia ram prawnych i regulacyjnych (Zob. par. 13)

A11. Aby uzyskać ogólne zrozumienie ram prawnych i regulacyjnych oraz tego, jak jednostka przestrzega tych założeń, audytor może na przykład:

- wykorzystać dotychczasowe zrozumienie przez audytora branży jednostki, czynników regulacyjnych i innych zewnętrznych,
- uaktualnić zrozumienie tych przepisów prawa i regulacji, które bezpośrednio determinują ujęte w sprawozdaniu finansowym kwoty i ujawnienia,
- skierować zapytanie do kierownictwa o inne przepisy prawa lub regulacje, co do których oczekuje się, że mają zasadniczy wpływ na działalność jednostki,

¹¹ Zobacz, na przykład, paragrafy R360.16-360.18 A1 Kodeksu IESBA.

- skierować zapytanie do kierownictwa dotyczące polityk lub procedur jednostki dotyczących zgodności z przepisami prawa i regulacjami oraz
- skierować zapytanie do kierownictwa dotyczące polityk lub procedur przyjętych dla identyfikowania, oszacowania i ujmowania roszczeń spornych.

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

A12. Pewne przepisy prawa i regulacje są ugruntowane, znane jednostce i w ramach branży lub sektora jednostki oraz są stosowne dla sprawozdania finansowego jednostki (jak opisano w paragrafie 6(a)). Mogłyby one obejmować te, które dotyczą, na przykład:

- formy i zawartości sprawozdania finansowego,
- zagadnień sprawozdawczości finansowej specyficznych dla branży,
- ujęcia transakcji objętych kontraktami rządowymi lub
- naliczenia lub ujmowania kosztów dla celów podatku dochodowego lub świadczeń emerytalnych.

Niektóre postanowienia z tych przepisów prawa i regulacji mogą być bezpośrednio stosowne dla poszczególnych stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym (np. kompletność rezerw na podatek dochodowy), podczas gdy inne mogą być bezpośrednio stosowne dla sprawozdania finansowego jako całości (np. wymagane pojedyncze składniki sprawozdania tworzące pełne sprawozdanie finansowe). Celem wymogu w paragrafie 14 jest, aby audytor uzyskał wystarczające odpowiednie dowody badania odnoszące się do ustalania kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym zgodnie ze stosownymi przepisami prawa i regulacjami.

Niezgodność z innymi postanowieniami tych przepisów praw i regulacji oraz z innymi przepisami prawa i regulacjami może skutkować dla jednostki grzywnami, postępowaniem sądowym lub innymi konsekwencjami, których koszty mogą wymagać objęcia rezerwą w sprawozdaniu finansowym, jednak nie uważa się ich za mające bezpośredni wpływ na sprawozdanie finansowe w sposób, jaki opisano w paragrafie 6(a).

Procedury, aby zidentyfikować przypadki niezgodności – inne przepisy prawa i regulacje (Zob. par. 6 i 15)

A13. Pewne inne przepisy prawa i regulacje mogą wymagać szczególnej uwagi audytora, ponieważ mają zasadniczy wpływ na działalność jednostki (jak opisano w paragrafie 6(b)). Niezgodność z przepisami prawa i regulacjami, która ma zasadniczy wpływ na działalność jednostki może spowodować, że jednostka zaprzestanie działalności lub zakwestionować kontynuację działalności przez jednostkę¹². Na przykład niezgodność z wymogami licencji jednostki lub innego zezwolenia na prowadzenie działalności mogłoby mieć taki wpływ (np. dla banku niezgodność z wymogami kapitałowymi lub inwestycyjnymi). Występuje również wiele przepisów prawa i regulacji odnoszących się głównie do operacyjnych aspektów jednostki, które z reguły nie wpływają na sprawozdanie finansowe i nie są wychwytywane przez systemy informacyjne jednostki stosowne dla sprawozdawczości finansowej.

A14. Jako że konsekwencje innych przepisów prawa i regulacji dla sprawozdawczości finansowej mogą różnić się w zależności od działalności jednostki, procedury badania wymagane przez

¹² Patrz MSB 570 (zmieniony) *Kontynuacja działalności*.

paragraf 15 są nakierowane na zwrócenie uwagi audytora na przypadki niezgodności z przepisami prawa i regulacjami, które mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe.

Niezgodność, na którą audytor zwrócił uwagę przez inne procedury badania (Zob. par. 16)

A15. Procedury badania stosowane, aby sformułować opinię o sprawozdaniu finansowym, mogą zwrócić uwagę audytora na przypadki niezgodności lub podejrzewanej niezgodności z przepisami prawa i regulacjami. Na przykład, takie procedury badania mogą obejmować:

- czytanie protokołów z posiedzeń,
- kierowanie zapytań do kierownictwa oraz wewnętrznego doradcy prawnego lub zewnętrznego doradcy prawnego dotyczących sporów sądowych, roszczeń i szacunków oraz
- wykonywanie szczegółowych testów 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 dostarczają niezbędnych dowodów badania dotyczących wiedzy kierownictwa o zidentyfikowanych lub podejrzewanych niezgodnościach z przepisami prawa i regulacjami, których skutki mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe. Jednakże, pisemne oświadczenia nie dostarczają same w sobie wystarczających i odpowiednich dowodów badania i w związku z tym nie wpływają na rodzaj i zakres innych dowodów badania, które mają zostać uzyskane przez audytora¹³.

Procedury badania, gdy niezgodność została zidentyfikowana lub jest podejrzewana

Oznaki niezgodności z przepisami prawa i regulacjami (Zob. par. 19)

A17. Audytor może dowiedzieć się o informacji dotyczącej przypadku niezgodności z przepisami prawa i regulacjami inaczej niż w wyniku wykonania procedur z paragrafów 13-17 (np. gdy audytor został ostrzeżony o niezgodności przez sygnalistę).

A18. Poniższe sprawy mogą być oznaką niezgodności z przepisami prawa i regulacjami:

- dochodzenia instytucji regulacyjnych i organów administracji państwowej lub zapłata grzywien lub kar,
- płatności za nieokreślone usługi lub pożyczki udzielone doradcom, stronom powiązanym, pracownikom lub pracownikom rządowym,
- prowizje od sprzedaży lub opłaty na rzecz pośredników, które wydają się nadmierne w porównaniu do tych zazwyczaj płaconych przez 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 w formie czeków na okaziciela lub przelewów na rachunki bankowe określone tylko numerem,
- nietypowe transakcje z firmami zarejestrowanymi w rajach podatkowych,

¹³ MSB 580 *Pisemne oświadczenia*, paragraf 4.

- płatności za dobra lub usługi dokonane do kraju innego niż kraj, z którego pochodziły towary lub usługi,
- płatności bez należytego udokumentowania kontroli wymiany walutowej,
- istnienie systemu informacyjnego, który nie dostarcza – z powodu zaprojektowania lub przypadkowo – adekwatnego śladu rewizyjnego lub wystarczających dowodów,
- transakcje nieautoryzowane lub transakcje niewłaściwie zarejestrowane,
- nieprzychylnie komentarze prasowe.

Sprawy stosowne dla oceny przez audytora (Zob. par. 19(b))

A19. Sprawy stosowne dla oceny przez audytora możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe obejmują:

- potencjalne konsekwencje finansowe zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności z przepisami prawa i regulacjami dla sprawozdania finansowego obejmujące na przykład nałożenie grzywien, kar, odszkodowań, zagrożenie konfiskatą aktywów, przymusowe zaprzestanie prowadzenia działalności oraz postępowanie sądowe,
- czy potencjalne konsekwencje finansowe wymagają ujawnienia,
- czy potencjalne konsekwencje finansowe są na tyle poważne, że kwestionują rzetelną prezentację sprawozdania finansowego lub w inny sposób sprawiają, że sprawozdanie finansowe wprowadza w błąd.

Procedury badania i informowanie o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności kierownictwa i osób sprawujących nadzór (Zob. par. 20)

A20. Od audytora wymagane jest omówienie podejrzewanej niezgodności z odpowiednim szczeblem kierownictwa oraz tam, gdzie to odpowiednie, z osobami sprawującymi nadzór, ponieważ mogą one być w stanie dostarczyć dodatkowe dowody badania. Na przykład audytor może potwierdzić, że kierownictwo i tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór mają to samo zrozumienie faktów i okoliczności stosownych dla transakcji lub zdarzeń, które doprowadziły do podejrzewanej niezgodności z przepisami prawa i regulacjami.

A21. Jednakże, w niektórych systemach prawnych, przepisy prawa lub regulacja mogą ograniczać informowanie przez audytora o pewnych sprawach kierownictwo i osoby sprawujące nadzór. Przepisy prawa lub regulacja mogą specyficznie zabronić informowania lub innych działań, które mogłyby utrudniać dochodzenie prowadzone przez odpowiedni organ i uznać niezgodność za faktyczne lub podejrzewane bezprawne działanie, w tym ostrzec jednostkę, na przykład, gdy od audytora wymagane jest, aby poinformował o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności odpowiedni organ zgodnie z przepisami dotyczącymi przeciwdziałania praniu pieniędzy. W tych okolicznościach, kwestie rozważane przez audytora mogą być skomplikowane i audytor może uznać za odpowiednie uzyskanie porady prawnej.

A22. Jeżeli kierownictwo lub, jeżeli to właściwe, osoby sprawujące nadzór nie dostarczają audytorowi wystarczających informacji, że jednostka faktycznie pozostaje w zgodności z przepisami prawa i regulacjami, audytor może uznać za właściwe, aby skonsultować się z wewnętrznym lub zewnętrznym doradcą prawnym jednostki na temat zastosowania przepisów prawa i regulacji w danych okolicznościach, w tym możliwości oszustwa, oraz możliwego wpływu na sprawozdanie finansowe. Jeżeli nie zostało uznane za właściwe, aby skonsultować się z doradcą prawnym jednostki lub, jeżeli audytor nie jest usatysfakcjonowany opinią doradcy prawnego,

audytor może uznać za właściwe, aby skonsultować się w poufny sposób z innymi osobami w firmie, firmą z sieci, organem zawodowym, lub z doradcą prawnym audytora co do tego, czy wchodzi w grę naruszenie przepisów prawa lub regulacji, w tym możliwość oszustwa, możliwe konsekwencje prawne oraz jakie dalsze działania, jeżeli jakiegokolwiek, audytor podejmie.

Ocena skutków zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności (Zob. par. 22)

A23. Zgodnie z wymogami paragrafu 22, audytor ocenia skutki zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności w odniesieniu do innych aspektów badania, w tym oszacowania ryzyka przez audytora oraz wiarygodności pisemnych oświadczeń. Skutki określonej zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności będą zależały od związku pomiędzy popełnieniem i zatajeniem, jeżeli miało miejsce, czynu, a poszczególnymi 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, zgodność audytora z przepisami prawa, regulacjami lub stosownymi wymogami etycznymi może dostarczyć dalszych informacji, które są stosowne dla obowiązków audytora zgodnie z paragrafem 22.

A24. Przykłady okoliczności, które mogą spowodować, że audytor oceni skutki zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności dla wiarygodności pisemnych oświadczeń uzyskanych od kierownictwa i tam, gdzie ma to zastosowanie, od osób sprawujących nadzór obejmują przypadki, gdy:

- audytor podejrzewa lub posiada dowody zaangażowania lub planowanego zaangażowania kierownictwa oraz tam, gdzie ma to zastosowanie, osób sprawujących nadzór w jakiegokolwiek zidentyfikowaną lub podejrzewaną niezgodność,
- audytor jest świadomy, że kierownictwo oraz tam, gdzie ma to zastosowanie, osoby sprawujące nadzór posiadają wiedzę o takiej niezgodności i przeciwnie do wymogów prawnych lub regulacyjnych, nie zgłosili lub nie upoważnili do zgłoszenia tej sprawy odpowiednim organom w racjonalnym czasie.

A25. W pewnych okolicznościach, audytor może rozważyć wycofanie się ze zlecenia tam, gdzie to dozwolone przez przepisy prawa lub regulację, na przykład, gdy kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór nie podejmują działań naprawczych, które audytor uznaje za odpowiednie w danych okolicznościach, lub zidentyfikowana albo podejrzewana niezgodność wzbudza pytania dotyczące uczciwości kierownictwa lub osób sprawujących nadzór, nawet gdy niezgodność nie jest istotna dla sprawozdania finansowego. Audytor może uznać za odpowiednie uzyskanie porady prawnej, aby ustalić czy wycofanie się ze zlecenia jest odpowiednie. Gdy audytor ustala, że wycofanie się ze zlecenia byłoby odpowiednie, dokonanie tego nie stanowiłoby substytutu dla przestrzegania innych obowiązków zgodnie z przepisami prawa, regulacją lub stosownymi wymogami etycznymi, aby zareagować na zidentyfikowaną lub podejrzewaną niezgodność. Dodatkowo, paragraf A56 w MSB 220 (zmienionym)¹⁴ wskazuje, że niektóre wymogi etyczne mogą wymagać, aby poprzedni audytor na prośbę proponowanego następnego audytora dostarczył informacji dotyczących niezgodności z przepisami prawa i regulacjami następnemu audytorowi.

Informowanie i raportowanie o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności

Potencjalne skutki zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności dla sprawozdania audytora (Zob. par. 26-28)

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

A26. Zidentyfikowana lub podejrzewana niezgodność z przepisami prawa i regulacjami jest przedstawiana w sprawozdaniu audytora, gdy audytor modyfikuje opinię zgodnie z paragrafami 26-28. W pewnych innych okolicznościach, audytor może poinformować o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności w sprawozdaniu audytora, na przykład:

- gdy audytor ma inne obowiązki sprawozdawcze, dodatkowo do obowiązków audytora zgodnie z MSB, jak przedstawiono w paragrafie 43 w MSB 700 (zmienionym),
- gdy audytor ustala, że zidentyfikowana lub podejrzewana niezgodność jest kluczową sprawą badania, a zatem przedstawia tę sprawę zgodnie z MSB 701¹⁵, chyba że zastosowanie ma paragraf 14 MSB 701, lub
- w wyjątkowych przypadkach, gdy kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór nie podejmują działań naprawczych, które audytor uznaje za odpowiednie w danych okolicznościach, a wycofanie się ze zlecenia nie jest możliwe (patrz paragraf A25), audytor może rozważyć opisanie zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności w akapicie dotyczącym innej sprawy zgodnie z MSB 706 (zmienionym)¹⁶.

A27. Przepisy prawa lub regulacja mogą wykluczać publiczne ujawnienie na temat określonych spraw przez kierownictwo albo osoby sprawujące nadzór albo audytora. Na przykład, przepisy prawa lub regulacja mogą specyficznie zabraniać informowania lub innych działań, które mogłyby utrudniać dochodzenie prowadzone przez odpowiedni organ o faktycznym lub podejrzewanym bezprawnym działaniu, w tym zakaz ostrzegania jednostki. Gdy audytor zamierza poinformować w sprawozdaniu audytora o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności w okolicznościach wskazanych w paragrafie A26 lub innych, takie przepisy prawa lub regulacja mogą wpływać na możliwość opisanie przez audytora tej sprawy w sprawozdaniu audytora lub, w niektórych okolicznościach, na możliwość wydania sprawozdania audytora. W takich przypadkach audytor może rozważyć uzyskanie porady prawnej, aby określić odpowiedni sposób działania.

Informowanie odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności (Zob. par. 29)

A28. Informowanie odpowiedniego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności z przepisami prawa i regulacjami może być wymagane lub właściwe w danych okolicznościach, ponieważ:

- (a) przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne wymagają od audytora, aby poinformował (patrz paragraf A29),
- (b) audytor uznał, że poinformowanie jest właściwym działaniem, aby zareagować na zidentyfikowaną lub podejrzewaną niezgodność, zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi (patrz paragraf A30), lub
- (c) przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne zapewniają audytorowi prawo, aby tego dokonać (patrz paragraf A31).

A29. W niektórych systemach prawnych przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne mogą wymagać od audytora, aby poinformował odpowiedni organ zewnętrzny w stosunku do jednostki o zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności z przepisami prawa i regulacjami. Na przykład, w niektórych systemach prawnych istnieją wymogi ustawowe dla audytora

¹⁵ MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

¹⁶ MSB 706 (zmieniony) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

instytucji finansowej, aby poinformował organ nadzorczy o wystąpieniu lub podejrzanym wystąpieniu niezgodności z przepisami prawa i regulacjami. Ponadto, zniekształcenia mogą powstawać z niezgodności z przepisami prawa lub regulacjami, a w niektórych systemach prawnych, od audytora może być wymagane, aby poinformował o zniekształceniach właściwe organy w przypadkach, gdy kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór nie podejmują działań korygujących.

- A30. W innych przypadkach, stosowne wymogi etyczne mogą wymagać, aby audytor ustalił, czy przekazanie informacji właściwemu organowi zewnętrznemu w stosunku do jednostki o zidentyfikowanej lub podejrzanym niezgodności z przepisami prawa i regulacjami jest właściwym działaniem w danych okolicznościach. Na przykład, Kodeks IESBA wymaga, aby audytor podjął kroki, aby zareagować na zidentyfikowaną lub podejrzaną niezgodność z przepisami prawa i regulacjami oraz ustalił, czy potrzebne jest dalsze działanie, które może obejmować poinformowanie właściwego organu zewnętrznego w stosunku do jednostki¹⁷. Kodeks IESBA wyjaśnia, że takie informowanie nie zostałoby uznane za złamanie obowiązku zachowania poufności zgodnie z Kodeksem IESBA¹⁸.
- A31. Nawet, jeżeli przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne nie obejmują wymogów, które odnoszą się do informowania o zidentyfikowanej lub podejrzanym niezgodności, mogą zapewniać audytorowi uprawnienie, aby informować właściwy organ zewnętrzny w stosunku do jednostki o zidentyfikowanej lub podejrzanym niezgodności. Na przykład, w trakcie badania sprawozdania finansowego instytucji finansowych, audytor może być uprawniony w świetle przepisów prawa lub regulacji, do omówienia z organem nadzorującym spraw takich jak zidentyfikowana lub podejrzana niezgodność z przepisami prawa i regulacjami.
- A32. W innych okolicznościach, informowanie o zidentyfikowanej lub podejrzanym niezgodności z przepisami prawa i regulacjami właściwych organów zewnętrznych w stosunku do jednostki może być uniemożliwione przez obowiązek zachowania poufności zgodnie z przepisami prawa, regulacją lub stosownymi wymogami etycznymi.
- A33. Ustalenie wymagane przez paragraf 29 może obejmować skomplikowane rozważania i zawodowe osądy. Zatem audytor może rozważyć wewnętrzne konsultacje (np. w ramach firmy lub firm sieci) lub na zasadach poufności, z organem regulacyjnym lub zawodowym (chyba, że dokonanie tego jest zabronione przez przepisy prawa lub regulację lub złamałoby obowiązek zachowania poufności). Audytor może rozważyć również uzyskanie porady prawnej, aby zrozumieć opcje audytora oraz zawodowe lub prawne skutki przyjęcia określonego sposobu działania.

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego

- A34. Audytor w sektorze publicznym może być zobowiązany, aby poinformować ustawodawcę lub inny organ nadzorujący o zidentyfikowanej lub podejrzanym niezgodności lub aby poinformować o niej w sprawozdaniu audytora.

Dokumentacja (Zob. par. 30)

- A35. Dokumentacja ustaleń audytora dotyczących zidentyfikowanej lub podejrzanym niezgodności z przepisami prawa i regulacjami może obejmować na przykład:
- kopie zapisów lub dokumentów,

¹⁷ Zobacz, na przykład, paragrafy 360.21 A1 i 360.25 A1-R360.27 Kodeksu IESBA.

¹⁸ Zobacz, na przykład, paragrafy R114.1-114.3 A3 i R360.26 Kodeksu IESBA.

- protokoły z rozmów przeprowadzonych z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór lub stronami spoza jednostki.
- A36. Przepisy prawa, regulacja lub stosowne wymogi etyczne mogą określać również dodatkowe wymogi dokumentacyjne dotyczące zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności z przepisami prawa i regulacjami¹⁹.

¹⁹ Zobacz, na przykład, paragraf R360.28 Kodeksu IESBA.

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB®) oraz International Federation of Accountants® (IFAC®) nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez osoby, które działają lub powstrzymują się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, bez względu na to, czy straty te zostały spowodowane zaniedbaniem, czy w inny sposób.

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowy Standard Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, ISA for LCE), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (International Standards on Review Engagements, ISRE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (International Standards on Related Services, ISRS), Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością (International Standards on Quality Management, ISQM), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers) oraz inne publikacje IAASB są publikowane przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

Copyright © sierpień 2024 r., International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Niniejszą publikację można pobrać na własny użytek niekomercyjny (tj. do korzystania w celach zawodowych lub naukowych) ze strony internetowej www.iaasb.org. Tłumaczenie, powielanie, przechowywanie lub udostępnianie, bądź wykorzystywanie niniejszego dokumentu w podobny sposób wymaga pisemnej zgody.

Nazwy: „International Auditing and Assurance Standards Board”, „International Standards on Auditing”, „International Standards on Assurance Engagements”, „International Standards on Review Engagements”, „International Standards on Related Services”, „International Standards on Quality Control”, „International Auditing Practice Notes”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „ISQM”, „IAPN” oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach. Nazwy: „International Foundation for Ethics and Audit” i „IFEATM” są znakami towarowymi IFEA lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach.

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń można znaleźć na permissions lub uzyskać pod adresem permissions@ifac.org.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 250 (zmieniony) *Rozważenie przepisów prawa i regulacji podczas badania sprawozdania finansowego*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w sierpniu 2024 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w grudniu 2025 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 250 (zmienionego) *Rozważenie przepisów prawa i regulacji podczas badania sprawozdania finansowego* w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 250 (zmienionego) *Rozważenie przepisów prawa i regulacji podczas badania sprawozdania finansowego* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 250 (Revised), *Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements*. Handbook IAASB 2023-2024. ISBN: 978-1-60815-573-6

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



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-591-0

Znaki towarowe oraz zarejestrowane znaki towarowe i usługowe

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements
of Less Complex Entities™

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™