

Załącznik Nr 1.6
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 260 (ZMIENIONY)
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 260 (ZMIENIONEGO)

KOMUNIKOWANIE SIĘ Z OSOBAMI SPRAWUJĄCYMI NADZÓR

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

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2016 r. lub później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB.....	1-3
Rola komunikowania się.....	4-7
Data wejścia w życie	8
Cele	9
Definicje	10
Wymogi	
Osoby sprawujące nadzór.....	11-13
Sprawy, które należy zakomunikować.....	14-17
Proces komunikacji	18-22
Dokumentacja	23
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Osoby sprawujące nadzór.....	A1-A8
Sprawy, które należy zakomunikować.....	A9-A36
Proces komunikacji.....	A37-A53
Dokumentacja.....	A54
Załącznik 1: Specyficzne wymogi w MSZJ 1 i innych MSB, które odnoszą się do komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór	
Załącznik 2: Jakościowe aspekty praktyk rachunkowości	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 260 (zmieniony) <i>Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór</i> należy odczytywać w połączeniu z MSB (PL) 200 <i>Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania</i> .

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność audytora za komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór podczas badania sprawozdania finansowego. Pomimo, że niniejszy MSB ma zastosowanie bez względu na strukturę nadzoru nad jednostką, czy jej rozmiar, szczególne rozważania mają zastosowanie wtedy, gdy wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką oraz dla jednostek notowanych. Niniejszy MSB nie ustanawia wymogów dotyczących komunikowania się audytora z kierownictwem jednostki lub właścicielami jednostki, chyba że sprawują oni również funkcje nadzorcze.
2. Niniejszy MSB został opracowany w kontekście badania sprawozdania finansowego, ale może mieć również zastosowanie, w razie konieczności po dostosowaniu do okoliczności, przy badaniu innych historycznych informacji finansowych, gdy osoby sprawujące nadzór są odpowiedzialne za nadzorowanie sporządzania innych historycznych informacji finansowych.
3. Uznając wagę skutecznego dwustronnego komunikowania się podczas badania sprawozdania finansowego, niniejszy MSB zapewnia nadrzędne ramowe założenia dla komunikowania się audytora z osobami sprawującymi nadzór i identyfikuje niektóre szczególne sprawy, które są im przekazywane. Dodatkowe sprawy, które należy przedstawić, a które uzupełniają wymogi niniejszego MSB, są zidentyfikowane w innych MSB (zobacz załącznik 1). Ponadto, MSB 265¹ ustanawia specyficzne wymogi dotyczące przedstawiania osobom sprawującym nadzór znaczących słabości w kontroli wewnętrznej, które audytor zidentyfikował podczas badania. Przekazywanie dalszych spraw, niewymaganych przez niniejszy lub inne MSB, może być wymagane przez przepisy prawa lub regulację, przez umowę z jednostką lub przez dodatkowe wymogi mające zastosowanie do danego zlecenia, na przykład standardy krajowej organizacji zawodowych księgowych. Nic w niniejszym MSB nie zabrania audytorowi przekazywania jakichkolwiek innych spraw osobom sprawującym nadzór. (Zob. par. A33-A36).

Rola komunikowania się

4. Niniejszy MSB koncentruje się przede wszystkim na komunikacji od audytora do osób sprawujących nadzór. Niemniej jednak, skuteczna dwustronna komunikacja jest ważna, aby pomagać:
 - (a) audytorowi i osobom sprawującym nadzór w zrozumieniu spraw związanych z badaniem w kontekście i w budowaniu konstruktywnej roboczej relacji. Relacja ta jest budowana przy zachowaniu niezależności i obiektywizmu audytora,
 - (b) audytorowi w uzyskaniu od osób sprawujących nadzór informacji stosownych dla badania. Na przykład osoby sprawujące nadzór mogą pomóc audytorowi w zrozumieniu jednostki i jej otoczenia, w identyfikowaniu odpowiednich źródeł dowodów badania oraz dostarczaniu informacji na temat konkretnych transakcji lub zdarzeń oraz
 - (c) osobom sprawującym nadzór w wywiązywaniu się z ich odpowiedzialności za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej, a tym samym w ograniczaniu ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego.

¹ MSB 265 *Informowanie o słabościach w kontroli wewnętrznej osób sprawujących nadzór i kierownictwo.*

5. Pomimo, że audytor jest odpowiedzialny za komunikowanie spraw wymaganych przez niniejszy MSB, kierownictwo jest także odpowiedzialny za informowanie osób sprawujących nadzór o sprawach, którymi zainteresowany jest nadzór. Informowanie przez audytora nie zwalnia kierownictwa z tej odpowiedzialności. Podobnie, komunikowanie przez kierownictwo osobom sprawującym nadzór spraw, których zakomunikowanie jest wymagane od audytora, nie zwalnia audytora z obowiązku, aby je także przekazać. Przedstawianie tych spraw przez kierownictwo może jednak wpływać na formę lub terminy komunikowania się audytora z osobami sprawującymi nadzór.
6. Jasne przedstawienie poszczególnych spraw, wymaganych do zakomunikowania przez MSB, stanowi integralną część każdego badania. Jednakże MSB nie wymagają od audytora wykonania procedur specyficznie, aby zidentyfikować jakiegokolwiek inne sprawy, które należałoby przedstawić osobom sprawującym nadzór.
7. W niektórych systemach prawnych przepisy prawa lub regulacja mogą ograniczać informowanie osób sprawujących nadzór o pewnych sprawach przez audytora. Przepisy prawa lub regulacja mogą specyficznie zabraniać informowania lub innych działań, które mogłyby utrudniać dochodzenie prowadzone przez właściwy organ o faktycznym lub podejrzanym bezprawnym działaniu, w tym ostrzegania jednostki, na przykład, gdy od audytora wymagane jest poinformowanie właściwego organu o zidentyfikowanej lub podejrzanym niezgodności z przepisami prawa i regulacjami zgodnie z przepisami dotyczącymi przeciwdziałania praniu pieniędzy. W tych okolicznościach, rozważane przez audytora kwestie mogą być skomplikowane i audytor może uznać za właściwe uzyskanie porady prawnej.

Data wejścia w życie

8. Niniejszy MSB ma zastosowanie do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze zakończone 15 grudnia 2016 r. lub później.

Cele

9. Celami audytora są:
 - (a) jasne komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór odnośnie do odpowiedzialności audytora związanej z badaniem sprawozdania finansowego oraz ogólnego zarysu planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania,
 - (b) uzyskanie od osób sprawujących nadzór informacji stosownych dla badania,
 - (c) dostarczanie osobom sprawującym nadzór na bieżąco spostrzeżeń wynikających z badania, które są znaczące i stosowne do ich odpowiedzialności za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej, oraz
 - (d) promowanie skutecznej dwustronnej komunikacji pomiędzy audytorem, a osobami sprawującymi nadzór.

Definicje

10. Dla celów MSB, następujące pojęcia mają znaczenie przypisane poniżej:
 - (a) Osoby sprawujące nadzór – osoba(-y) lub organizacje(-y) (np. zarządca korporacyjny) ponoszące odpowiedzialność za nadzorowanie strategicznych kierunków jednostki oraz obowiązki związanych z rozliczalnością jednostki. Obejmuje to nadzorowanie procesu

sprawozdawczości finansowej. Dla niektórych jednostek, w niektórych systemach prawnych, osoby sprawujące nadzór mogą obejmować personel kierowniczy, na przykład członków rady nadzorczej zaangażowanych w zarządzanie jednostką sektora prywatnego lub publicznego. Dla omówienia różnorodności struktur nadzorczych zobacz paragrafy A1-A8.

- (b) Kierownictwo – osoba(-y) ponosząca(-e) odpowiedzialność wykonawczą za prowadzenie działalności jednostki. W niektórych jednostkach, w niektórych systemach prawnych, kierownictwo obejmuje niektóre lub wszystkie osoby sprawujące nadzór, na przykład członków rady nadzorczej lub zarządzającego właściciela.

Wymogi

Osoby sprawujące nadzór

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

Komunikacja z podgrupą osób sprawujących nadzór

12. Jeżeli audytor komunikuje się z podgrupą osób sprawujących nadzór, na przykład z komitetem audytu lub przedstawicielem, audytor ustala, czy audytor musi także komunikować się z organem nadzorczym. (Zob. par. A5-A7).

Gdy wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką

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

Sprawy, które należy zakomunikować

Odpowiedzialność audytora w związku z badaniem sprawozdania finansowego

14. Audytor przedstawia osobom sprawującym nadzór odpowiedzialność audytora w związku z badaniem sprawozdania finansowego, w tym, że:
 - (a) audytor jest odpowiedzialny za sformułowanie i wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym, które zostało sporządzone przez kierownictwo pod nadzorem osób sprawujących nadzór, oraz
 - (b) badanie sprawozdania finansowego nie zwalnia kierownictw lub osób sprawujących nadzór z ich odpowiedzialności. (Zob. par. A9-A10)

* *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 przywidziany w danym MSB.

Planowany zakres i rozłożenie w czasie badania

15. Audytor przekazuje osobom sprawującym nadzór ogólny zarys planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania, co obejmuje poinformowanie o znaczących ryzykach zidentyfikowanych przez audytora. (Zob. par. A11-A16)

Znaczące ustalenia z badania

16. Audytor przedstawia osobom sprawującym nadzór: (Zob. par. A17-A18)
- (a) poglądy audytora na znaczące jakościowe aspekty praktyk rachunkowości jednostki, w tym zasady (polityki) rachunkowości, szacunki księgowe i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym. Gdy ma to zastosowanie, audytor wyjaśnia osobom sprawującym nadzór, dlaczego audytor uważa znaczącą praktykę rachunkowości, która jest akceptowalna w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, za niebędącą najbardziej odpowiednią w konkretnych okolicznościach jednostki, (zob. par. A19-A20)
 - (b) znaczące trudności napotkane podczas badania, jeżeli jakiegokolwiek wystąpiły, (zob. par. A21)
 - (c) jeżeli nie wszystkie spośród osób sprawujących nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką:
 - (i) znaczące sprawy powstające w trakcie badania, które zostały omówione lub były przedmiotem korespondencji z kierownictwem oraz (zob. par. A22)
 - (ii) pisemne oświadczenia, o jakie występuje audytor,
 - (d) okoliczności, które wpływają na formę i treść sprawozdania audytora, jeżeli jakiegokolwiek wystąpiły, oraz (zob. par. A23-A25)
 - (e) wszelkie inne znaczące sprawy powstające w trakcie badania, które zgodnie z zawodowym osądem audytora, są stosowne dla nadzoru nad procesem sprawozdawczości finansowej. (Zob. par. A26-A28)

Niezależność audytora

17. Audytor komunikuje osobom sprawującym nadzór stosowne wymogi etyczne, w tym te związane z niezależnością, które audytor stosuje dla zlecenia badania, w tym, jeżeli mają zastosowanie w danych okolicznościach, wszelkie wymogi niezależności specyficzne dla badań sprawozdań finansowych pewnych jednostek. (Zob. par. A29)
18. W przypadku jednostek notowanych, audytor przedstawia osobom sprawującym nadzór:
- (a) oświadczenie, że zespół wykonujący zlecenie i, odpowiednio, inne osoby w firmie, firma oraz, gdy ma to zastosowanie, firmy wchodzące w skład sieci, przestrzegały stosownych wymogów dotyczących niezależności oraz
 - (i) wszystkie powiązania i inne sprawy pomiędzy firmą, firmami wchodzącymi w skład sieci, a jednostką, które zgodnie z zawodowym osądem audytora mogą być zasadnie uznane za wpływające na niezależność. Obejmuje to wszystkie wynagrodzenia za świadczenie usług badania i usług niebędących badaniem, które firma i firmy wchodzące w skład sieci uzyskiwały od jednostki i części składowych grupy kontrolowanych przez jednostkę podczas okresu sprawozdawczego objętego sprawozdaniem finansowym. Wynagrodzenia te są przypisywane do kategorii, które

są odpowiednie, aby pomóc osobom sprawującym nadzór w ocenie wpływu usług na niezależność audytora oraz

- (ii) w odniesieniu do zagrożeń dla niezależności, które nie są na akceptowalnym poziomie, działania podjęte, aby zareagować na te zagrożenia, w tym działania, które zostały podjęte, aby wyeliminować okoliczności, które tworzą zagrożenia, lub zastosowanie zabezpieczeń, aby zredukować zagrożenia do akceptowalnego poziomu. (Zob. par. A30-A32)

Proces komunikacji

Ustalenie procesu komunikacji

- 19. Audytor informuje osoby sprawujące nadzór o formie, rozłożeniu w czasie i oczekiwanym ogólnym zakresie komunikacji. (Zob. par. A37-A45).

Formy komunikacji

- 20. Audytor komunikuje się na piśmie z osobami sprawującymi nadzór odnośnie do znaczących ustaleń z badania, jeżeli zgodnie z zawodowym osądem audytora ustna komunikacja nie byłaby adekwatna. Pisemne informacje nie muszą zawierać wszystkich spraw, które powstały w toku badania. (Zob. par. A46-A48).
- 21. Audytor komunikuje się na piśmie z osobami sprawującymi nadzór odnośnie do niezależności audytora, gdy jest to wymagane przez paragraf 18.

Terminy komunikacji

- 22. Audytor komunikuje się z osobami sprawującymi nadzór w odpowiednim czasie. (Zob. par. A49-A50)

Adekwatność procesu komunikacji

- 23. Audytor ocenia, czy dwustronna komunikacja pomiędzy audytorem a osobami sprawującymi nadzór była adekwatna dla celu badania. Jeżeli nie była, audytor ocenia wpływ, jeżeli jakkolwiek występuje, na oszacowanie przez audytora ryzyk istotnego zniekształcenia i zdolność do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania oraz podejmuje odpowiednie działanie. (Zob. par. A51-A53)

Dokumentacja

- 24. Tam, gdzie sprawy, których zakomunikowanie jest wymagane przez niniejszy MSB, są przedstawiane ustnie, audytor włącza je do dokumentacji badania wraz z informacją, kiedy i komu zostały one przedstawione. Tam, gdzie sprawy zostały zakomunikowane na piśmie, audytor zachowuje kopię komunikacji jako część dokumentacji badania.² (Zob. par. A54)

* * *

² MSB 230 *Dokumentacja badania*, paragrafy 8-11 i A6.

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

- A1. Struktury nadzoru różnią się w zależności od systemu prawnego i jednostki, odzwierciedlając wpływy takie jak różne tło kulturowe i prawne oraz wielkość i charakterystykę własnościową. Na przykład:
- w niektórych systemach prawnych istnieje rada nadzorcza (całkowicie lub w większości nie wykonawcza), która jest prawnie odrębna od zarządu (kierownictwa) (struktura „organu dwupoziomowego”); w innych systemach prawnych zarówno za funkcję nadzorczą, jak i zarządczą, odpowiedzialność prawną ponosi jednoosobowy lub jednolity organ (struktura „organu jednopoziomowego”),
 - w niektórych jednostkach osoby sprawujące nadzór zajmują stanowiska, które są integralną częścią struktury prawnej jednostki, na przykład dyrektorów firmy; w innych, na przykład w niektórych jednostkach rządowych, organem sprawującym nadzór jest organ niebędący częścią jednostki,
 - w niektórych przypadkach niektóre lub wszystkie spośród osób sprawujących nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką; w innych osoby sprawujące nadzór i kierownictwo składają się z różnych osób,
 - w niektórych przypadkach osoby sprawujące nadzór są odpowiedzialne za zatwierdzanie³ sprawozdań finansowych jednostki (w innych przypadkach odpowiedzialność ta spoczywa na kierownictwie).
- A2. W większości jednostek odpowiedzialność za nadzór ponosi wieloosobowy organ nadzoru, taki jak rada dyrektorów, rada nadzorcza, partnerzy, właściciele, komitet zarządu, rada osób nadzorujących, powierników lub równoważnych osób. Jednakże w niektórych mniejszych jednostkach nadzór sprawować może jedna osoba, na przykład zarządzający właściciel tam, gdzie nie ma innych właścicieli, lub wyłączny pełnomocnik. Gdy odpowiedzialność za nadzór ponosi wieloosobowy organ, podgrupa taka jak komitet audytu lub nawet pojedyncza osoba, może mieć przypisane konkretne zadania, aby wspierać organ nadzorujący w wywiązywaniu się z jego obowiązków. Alternatywnie podgrupa lub pojedyncza osoba mogą mieć szczególne, prawnie zidentyfikowane obowiązki, które różnią się od tych organu nadzorującego.
- A3. Taka różnorodność oznacza, że nie jest możliwe, aby niniejszy MSB określił dla wszystkich badań osobę(-y), której(-ym) audytor ma komunikować poszczególne sprawy. Ponadto, w niektórych przypadkach, odpowiednia(-e) osoba(-y), z którą(-ymi) należy się komunikować, może(-gą) nie być jasno identyfikowalna(-e) w mającym zastosowanie systemie prawnym lub w innych okolicznościach zlecenia, na przykład w jednostkach, gdzie struktura nadzorcza nie jest formalnie zdefiniowana, takich jak niektóre jednostki będące własnością rodzinną, niektóre organizacje nie działające dla zysku i niektóre jednostki rządowe. W takich przypadkach audytor może być zmuszony omówić i uzgodnić ze stroną zlecającą stosowną(-e) osobę(-y), z którą(-ymi) ma się komunikować. Podczas podejmowania decyzji, z kim ma się komunikować stosowne jest zrozumienie przez audytora struktury nadzoru i procesów jednostki uzyskane zgodnie z MSB 315

³ Zgodnie z opisem w paragrafie A68 MSB 700 (zmienionego) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego* ponoszenie odpowiedzialności za zatwierdzanie w tym kontekście oznacza posiadanie uprawnień do stwierdzenia, że wszystkie elementy sprawozdania, które składają się na sprawozdania finansowe, w tym powiązane noty, zostały sporządzone.

(zmienionym w 2019 r.)⁴. Odpowiednia(-e) osoba(-y), z którą(-ymi) ma się komunikować, może(-gą) się różnić w zależności od spraw, które mają zostać przekazane.

- A4. MSB 600 (zmieniony) zawiera konkretne sprawy, które mają być komunikowane przez audytora grupy osobom sprawującym nadzór nad grupą⁵. Komunikowane sprawy mogą obejmować te, na które uwagę audytora grupy zwrócili audytorzy części składowych grupy, a które audytor grupy uzna za znaczące dla obowiązków osób sprawujących nadzór nad grupą. Audytorzy części składowych grupy mogą także komunikować sprawy osobom sprawującym nadzór nad częścią składową grupy.⁶ W tych okolicznościach, odpowiednia(-e) osoba(-y), z którą(-ymi) komunikuje się audytor części składowej grupy, zależy(-ą) od okoliczności zlecenia i sprawy, która ma być zakomunikowana. W niektórych przypadkach wiele jednostek lub jednostek biznesowych może prowadzić taką samą działalność gospodarczą w ramach tego samego systemu kontroli wewnętrznej oraz stosując te same praktyki rachunkowości. Tam, gdzie te same osoby sprawują nadzór nad kilkoma jednostkami lub jednostkami biznesowymi (np. wspólna rada dyrektorów), równoczesne zaangażowanie tych jednostek lub jednostek biznesowych w celu komunikacji pozwoli uniknąć duplikowania.

Komunikacja z podgrupą osób sprawujących nadzór (zob. par. 12)

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

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

⁵ MSB 600 (zmieniony) *Szczególne rozważania - badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)*, paragraf 57.

⁶ MSB 600 (zmieniony), paragraf 45(i).

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

- A8. W niektórych przypadkach wszystkie spośród osób sprawujących nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką, a stosowanie wymogów komunikacji jest modyfikowane, aby uwzględnić tę sytuację. W takich przypadkach komunikacja z osobą(-ami) wykonującą(-ymi) obowiązki zarządcze może nie przekazywać adekwatnie informacji wszystkim tym osobom, z którymi audytor komunikowałby się w innym wypadku w ramach ich uprawnień nadzorczych. Na przykład w firmie, gdzie wszyscy dyrektorzy są zaangażowani w zarządzanie jednostką, niektórzy z tych dyrektorów (np. ten odpowiedzialny za marketing) mogą nie być świadomi znaczących spraw omawianych z innym dyrektorem (np. tym odpowiedzialnym za sporządzanie sprawozdań finansowych).

Sprawy, które należy zakomunikować

Odpowiedzialność audytora w związku z badaniem sprawozdania finansowego (Zob. par. 14)

- A9. Odpowiedzialność audytora w związku z badaniem sprawozdania finansowego jest często zawarta w umowie lub innej odpowiedniej formie pisemnego porozumienia, które dokumentuje uzgodnione warunki zlecenia⁷. Przepisy prawa, regulacja lub struktura nadzoru jednostki mogą wymagać od osób sprawujących nadzór uzgodnienia warunków zlecenia z audytorem. W innych przypadkach, dostarczenie osobom sprawującym nadzór kopii tej umowy lub innej odpowiedniej formy pisemnego porozumienia może być odpowiednim sposobem przedstawienia im takich spraw, jak:
- odpowiedzialność audytora za wykonanie badania zgodnie z MSB, które jest ukierunkowane na wyrażenie opinii na temat sprawozdania finansowego. Sprawy, których przekazania wymagają MSB, obejmują więc znaczące sprawy powstające w trakcie badania sprawozdania finansowego, które są stosowne dla osób sprawujących nadzór podczas nadzorowania procesu sprawozdawczości finansowej,
 - fakt, że MSB nie wymagają od audytora zaprojektowania procedur w celu zidentyfikowania innych spraw do przekazania osobom sprawującym nadzór,
 - gdy zastosowanie ma MSB 701⁸, odpowiedzialność audytora za ustalenie i zakomunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu audytora,
 - gdy ma to zastosowanie, odpowiedzialność audytora za poinformowanie o poszczególnych sprawach wymaganych przez przepisy prawa lub regulacje, przez umowę z jednostką lub przez dodatkowe wymogi mające zastosowanie do zlecenia, na przykład standardy krajowej organizacji zawodowych księgowych.
- A10. Przepisy prawa lub regulacje, umowa z jednostką lub dodatkowe wymogi mające zastosowanie do zlecenia, mogą przewidywać szerszą komunikację z osobami sprawującymi nadzór. Na przykład (a) umowa z jednostką może przewidywać, aby określone sprawy były przedstawione, gdy powstają podczas świadczenia usług innych niż badanie sprawozdania finansowego przez firmę lub firmę wchodzącą w skład sieci, lub (b) akt powołania audytora w sektorze publicznym może przewidywać sprawy, które należy przedstawić, które zwróciły uwagę audytora w wyniku wykonania innej pracy, takiej jak audyty działalności.

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

- A11. Komunikacja dotycząca planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania może:

⁷ Zobacz paragraf 10 w MSB 210 *Uzgadnianie warunków zlecenia badania*.

⁸ MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora*.

- (a) pomóc osobom sprawującym nadzór lepiej zrozumieć konsekwencje pracy audytora, omówić z audytorem kwestie ryzyka i koncepcję istotności oraz zidentyfikować wszelkie obszary, w których mogą poprosić audytora o przeprowadzenie dodatkowych procedur oraz
 - (b) pomóc audytorowi lepiej zrozumieć jednostkę i jej otoczenie.
- A12. Informowanie o znaczących ryzykach zidentyfikowanych przez audytora pomaga osobom sprawującym nadzór zrozumieć te zagadnienia oraz zrozumieć, dlaczego zostały one określone jako znaczące ryzyka. Informowanie o znaczących ryzykach może pomóc osobom sprawującym nadzór w wypełnianiu ich odpowiedzialności za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej.
- A13. Komunikowane sprawy mogą obejmować:
- w jaki sposób audytor planuje odnieść się do znaczących ryzyk istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostały spowodowane oszustwem, czy błędem,
 - w jaki sposób audytor planuje odnieść się do obszarów o wyższym oszacowanym ryzyku istotnego zniekształcenia,
 - podejście audytora do systemu kontroli wewnętrznej jednostki,
 - zastosowanie koncepcji istotności w kontekście badania⁹,
 - rodzaj i zakres specjalistycznych umiejętności lub wiedzy niezbędnych do wykonania zaplanowanych procedur badania lub oceny wyników badania, w tym wykorzystania eksperta audytora¹⁰,
 - gdy zastosowanie ma MSB 701, wstępny pogląd audytora na sprawy, które mogą być obszarami znaczącej uwagi audytora podczas badania, a zatem mogą być kluczowymi sprawami badania,
 - planowane podejście audytora do uwzględnienia w poszczególnych oświadczeniach i ujawnieniach konsekwencji wszelkich znaczących zmian w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej lub w otoczeniu jednostki, jej kondycji finansowej lub działalności.
- A14. Inne sprawy związane z planowaniem, których omówienie z osobami sprawującymi nadzór może być właściwe, obejmują:
- tam, gdzie jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, w jaki sposób audytor zewnętrzny i audytorzy wewnętrzni mogą pracować razem w konstruktywny i uzupełniający się sposób, w tym wszelkie planowane wykorzystanie pracy funkcji audytu wewnętrznego oraz rodzaj i zakres wszelkiego planowanego wykorzystania audytorów wewnętrznych do zapewnienia bezpośredniego wsparcia¹¹,
 - poglądy osób sprawujących nadzór na:
 - odpowiednią(-e) osobę(-y) w strukturze nadzorczej jednostki, z którą(-ymi) należy się komunikować,
 - podział obowiązków pomiędzy osoby sprawujące nadzór i kierownictwo,

⁹ MSB 320 *Istotność przy planowaniu i wykonywaniu badania*.

¹⁰ Patrz MSB 620 *Korzystanie z pracy eksperta audytora*.

¹¹ MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych*, paragrafy 20 i 31.

- cele i strategię jednostki oraz powiązane ryzyka gospodarcze, które mogą skutkować istotnymi zniekształceniami,
 - sprawy, które osoby sprawujące nadzór uważają za zasługujące na szczególną uwagę podczas badania, oraz wszelkie obszary, gdzie oczekują one przeprowadzenia dodatkowych procedur,
 - znaczącą komunikację pomiędzy jednostką i regulatorami,
 - inne sprawy, które osoby sprawujące nadzór uważają za mogące mieć wpływ na badanie sprawozdania finansowego,
 - postawy, świadomość i działania osób sprawujących nadzór odnoszące się do (a) kontroli wewnętrznej jednostki i jej znaczenia dla jednostki, w tym sposobu nadzorowania skuteczności kontroli wewnętrznej przez osoby sprawujące nadzór, oraz (b) wykrywania lub możliwości wystąpienia oszustw,
 - działania osób sprawujących nadzór w odpowiedzi na rozwój standardów rachunkowości, praktyk nadzoru korporacyjnego, zasad dopuszczenia do obrotu giełdowego oraz powiązane sprawy, a także skutki takiego rozwoju dla, na przykład, ogólnej prezentacji, struktury i zawartości sprawozdania finansowego, w tym:
 - stosowności, wiarygodności, porównywalności i zrozumiałości informacji prezentowanych w sprawozdaniu finansowym, oraz
 - czy jakość sprawozdania finansowego nie została pogorszona poprzez ujęcie informacji, które nie są stosowne lub które zaciemniają właściwe zrozumienie ujawnionych spraw,
 - odpowiedzi osób sprawujących nadzór na wcześniejszą komunikację się z audytorem,
 - dokumenty obejmujące inne informacje (zdefiniowane w MSB 720 (zmienionym)) oraz planowany sposób i rozłożenie w czasie opublikowania takich dokumentów. Gdy audytor oczekuje, że uzyska inne informacje po dacie sprawozdania audytora, rozmowy z osobami sprawującymi nadzór mogą obejmować również działania, które mogą być odpowiednie lub konieczne, jeżeli audytor uzna, że występuje istotne zniekształcenie innych informacji w innych informacjach uzyskanych po dacie sprawozdania audytora.
- A15. Chociaż komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór może pomóc audytorowi zaplanować zakres i rozłożenie w czasie badania, nie zmienia to wyłącznej odpowiedzialności audytora za ustalenie ogólnej strategii badania i planu badania, w tym rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur niezbędnych, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania.
- A16. Podczas komunikowania osobom sprawującym nadzór planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania konieczna jest ostrożność, aby nie obniżyć skuteczności badania, w szczególności tam, gdzie niektóre lub wszystkie spośród osób sprawujących nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką. Na przykład informowanie o rodzaju i rozłożeniu w czasie szczegółowych procedur badania może zmniejszyć skuteczność tych procedur poprzez uczynienie ich zbyt przewidywalnymi.

Znaczące ustalenia z badania (Zob. par. 16)

- A17. Komunikowanie ustaleń z badania może obejmować wystąpienie o dalsze informacje do osób sprawujących nadzór w celu uzupełnienia uzyskanych dowodów badania. Na przykład audytor może potwierdzić, że osoby sprawujące nadzór mają takie samo zrozumienie faktów i okoliczności stosownych dla konkretnych transakcji lub zdarzeń.

- A18. Gdy zastosowanie ma MSB 701, komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór wymagane przez paragraf 16, jak również informowanie o znaczących ryzykach zidentyfikowanych przez audytora wymagane przez paragraf 15, są szczególnie stosowne dla określenia przez audytora spraw, które wymagały znaczącej uwagi audytora i które przez to mogą być kluczowymi sprawami badania¹².

Znaczące jakościowe aspekty praktyk rachunkowości (Zob. par. 16(a))

- A19. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zwykle pozwalają jednostce na dokonywanie szacunków księgowych i osądów dotyczących zasad (polityki) rachunkowości i ujawnień w sprawozdaniu finansowym, na przykład w odniesieniu do wykorzystania założeń podczas opracowywania szacunków księgowych. Dodatkowo, przepisy prawa, regulacja lub ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać ujawnienia podsumowania znaczących zasad (polityki) rachunkowości lub odwołania do „krytycznych szacunków księgowych” lub „krytycznych polityk i praktyk rachunkowości”, aby zidentyfikować i przekazać dodatkowe informacje użytkownikom dotyczące najtrudniejszych, subiektywnych lub złożonych osądów dokonanych przez kierownictwo podczas sporządzania sprawozdania finansowego.
- A20. W rezultacie, poglądy audytora na subiektywne aspekty sprawozdania finansowego mogą mieć szczególne znaczenie dla osób sprawujących nadzór w wypełnianiu ich obowiązków dotyczących nadzoru nad procesem sprawozdawczości finansowej. Na przykład, w odniesieniu do spraw opisanych w paragrafie A19, osoby sprawujące nadzór mogą być zainteresowane poglądami audytora na stopień, w jakim złożoność, subiektywizm lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na wybór lub zastosowanie metod, założeń i danych wykorzystywanych do dokonywania znaczącego szacunku księgowego, jak również na ocenę audytora dotyczącą tego, czy szacunek punktowy kierownictwa i powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Otwarta i konstruktywna komunikacja na temat znaczących jakościowych aspektów praktyk rachunkowości jednostki może obejmować także uwagi co do akceptowalności znaczących praktyk rachunkowości i jakości ujawnień. Gdy ma to zastosowanie, może to obejmować rozważenie, czy znacząca praktyka rachunkowości jednostki odnosząca się do szacunków księgowych została uznana przez audytora za nie najbardziej odpowiednią w konkretnych okolicznościach jednostki, na przykład, gdy alternatywna akceptowalna metoda dokonania szacunku księgowego byłaby, według osądu audytora, bardziej odpowiednia. Załącznik 2 identyfikuje sprawy, które mogą zostać zawarte w tej komunikacji.

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

- A21. Znaczące trudności napotkane podczas badania mogą obejmować takie sprawy, jak:
- znaczące opóźnienia po stronie kierownictwa, niedostępność personelu jednostki lub niechęć kierownictwa do dostarczenia informacji niezbędnych audytorowi do wykonania procedur audytora,
 - nieracjonalnie krótki czas, w którym badanie ma zostać zakończone,
 - duży niespodziewany wysiłek wymagany, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania,
 - niedostępność oczekiwanych informacji,
 - ograniczenia nałożone przez kierownictwo na audytora,

¹² MSB 701, paragrafy 9-10.

- niechęć kierownictwa do dokonania lub rozszerzenia swojej oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności, gdy jest o to proszony.

W niektórych okolicznościach trudności takie mogą stanowić ograniczenie zakresu, które prowadzi do modyfikacji opinii audytora.¹³

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

A22. Znaczące sprawy omawiane lub będące przedmiotem korespondencji z kierownictwem mogą obejmować takie sprawy, jak:

- znaczące zdarzenia lub transakcje, które wystąpiły w trakcie roku,
- warunki gospodarcze wpływające na jednostkę oraz plany i strategię działalności, które mogą wpływać na ryzyka istotnego zniekształcenia,
- obawy co do konsultacji kierownictwa z innymi księgowymi w sprawach rachunkowości lub badania,
- rozmowy lub korespondencja w związku z wyborem audytora po raz pierwszy lub kolejny, dotyczące praktyk rachunkowości, zastosowania standardów badania lub wynagrodzeń za badanie lub inne usługi,
- istotne sprawy, w zakresie których wystąpiły różnice zdań z kierownictwem, z wyjątkiem wstępnych różnic opinii wynikających z niepełnych faktów lub wstępnych informacji, które później są rozstrzygane przez audytora uzyskującego dodatkowe stosowne fakty lub informacje.

Okoliczności, które wpływają na formę i treść sprawozdania audytora (zob. par. 16(d))

A23. MSB 210 wymaga od audytora uzgodnienia warunków zlecenia badania, odpowiednio, z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór¹⁴. Wymagane jest, aby uzgodnione warunki zlecenia badania zostały zapisane w umowie o badanie lub innej odpowiedniej formie pisemnego porozumienia i zawierały, między innymi, odwołanie do oczekiwanej formy oraz zawartości sprawozdania audytora.¹⁵ Jak wyjaśniono w paragrafie A9, jeżeli warunki zlecenia nie są uzgadniane z osobami sprawującymi nadzór, audytor może dostarczyć osobom sprawującym nadzór kopię umowy, aby poinformować o sprawach stosownych dla badania. Komunikacja wymagana przez paragraf 16(d) ma na celu poinformowanie osób sprawujących nadzór o okolicznościach, w których sprawozdanie audytora może różnić się od oczekiwanej formy i zawartości lub może zawierać dodatkowe informacje o badaniu, które zostało wykonane.

A24. Okoliczności, w których od audytora wymaga się, lub może on z innego powodu uznać za konieczne zawarcie dodatkowych informacji w sprawozdaniu audytora zgodnie z MSB, i dla których komunikacja z osobami sprawującymi nadzór jest wymagana, obejmują sytuacje, gdy:

- audytor spodziewa się modyfikacji opinii w sprawozdaniu audytora zgodnie z MSB 705 (zmienionym),¹⁶

¹³ MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora*.

¹⁴ MSB 210, paragraf 9.

¹⁵ MSB 210, paragraf 10.

¹⁶ MSB 705 (zmieniony), paragraf 30.

- istotna niepewność związana z kontynuacją działalności jest raportowana zgodnie z MSB 570 (zmienionym),¹⁷
- przedstawiane są kluczowe sprawy badania zgodnie z MSB 701,¹⁸
- audytor uważa za konieczne zawarcie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi lub akapitu zawierającego inne sprawy zgodnie z MSB 706 (zmienionym)¹⁹ lub wymagają tego od niego inne MSB,
- audytor stwierdził, że występuje nieskorygowane istotne zniekształcenie innych informacji zgodnie z MSB 720 (zmienionym).²⁰

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

- A25. W rzadkich okolicznościach, gdy audytor nie zamierza zamieścić imienia i nazwiska partnera odpowiedzialnego za zlecenie w sprawozdaniu audytora zgodnie z MSB 700 (zmienionym), od audytora wymagane jest omówienie tego zamiaru z osobami sprawującymi nadzór, aby poinformować o dokonanych przez audytora oszacowaniu prawdopodobieństwa i wagi znaczącego zagrożenia bezpieczeństwa osobistego²¹. Audytor może również komunikować się z osobami sprawującymi nadzór w okolicznościach, gdy audytor wybiera, że nie zamieści w treści sprawozdania audytora opisu odpowiedzialności audytora, na co pozwala MSB 700 (zmieniony)²².

Inne znaczące sprawy stosowne dla procesu sprawozdawczości finansowej (zob.par.16(e))

- A26. MSB 300²³ wskazuje, że w rezultacie niespodziewanych zdarzeń, zmian warunków lub dowodów badania uzyskanych w wyniku procedur badania, audytor może potrzebować zmodyfikować ogólną strategię badania i plan badania, a tym samym wynikający z nich planowany rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania, na podstawie zaktualizowanego rozważenia oszacowanych ryzyk. Audytor może przedstawiać osobom sprawującym nadzór takie sprawy, na przykład, jako aktualizację wstępnych rozmów na temat planowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania.
- A27. Inne znaczące sprawy powstające podczas badania, które są bezpośrednio stosowne dla osób sprawujących nadzór podczas nadzorowania procesu sprawozdawczości finansowej, mogą obejmować takie sprawy, jak istotne zniekształcenia innych informacji, które zostały skorygowane.
- A28. W zakresie, do którego nie odnoszą się wymogi zawarte w paragrafach 16(a)-(d) i powiązany materiał dotyczący zastosowania, audytor może rozważyć poinformowanie o innych sprawach omówionych z osobą dokonującą przeglądu jakości zlecenia lub rozpatrywanych przez osobę dokonującą przeglądu jakości zlecenia, jeżeli taka osoba została wyznaczona.

¹⁷ MSB 570 (zmieniony) *Kontynuacja działalności*, paragraf 25(d).

¹⁸ MSB 701, paragraf 17.

¹⁹ MSB 706 (zmieniony) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego audytora*, paragraf 12.

²⁰ MSB 720 (zmieniony) *Obowiązki audytora odnoszące się do innych informacji*, paragraf 18(a).

²¹ MSB 700 (zmieniony), paragrafy 46 i A63.

²² MSB 700 (zmieniony), paragraf 41.

²³ MSB 300, *Planowanie badania sprawozdania finansowego*, paragraf A18.

Niezależność audytora (Zob. par. 17-18)

A29. Od audytora wymaga się, aby przestrzegał stosownych wymogów etycznych, w tym tych związanych z niezależnością, odnoszących się do zleceń badania sprawozdania finansowego²⁴ oraz, aby komunikował się z osobami sprawującymi nadzór odnośnie do wymogów, które stosuje audytor. Stosowne wymogi etyczne mogą:

- ustanowić wymogi niezależności, które są specyficzne dla badań sprawozdań finansowych określonych jednostek wyszczególnionych w stosownych wymogach etycznych, takich jak wymogi niezależności dla badań sprawozdań finansowych jednostek sektora publicznego w *Międzynarodowym kodeksie etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardach niezależności)* Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (Kodeks IESBA). Jeżeli ma to zastosowanie w okolicznościach zlecenia badania, niniejszy MSB wymaga, aby audytor zakomunikował także osobom sprawującym nadzór, że audytor stosuje takie wymogi niezależności,
- wymagać, aby audytor ujawnił publicznie, audytor stosował wymogi niezależności specyficzne dla badań sprawozdań finansowych pewnych jednostek wyszczególnionych w stosownych wymogach etycznych²⁵. MSB 700 (zmieniony) odnosi się do wymogów względem sprawozdania audytora dotyczących niezależności audytora i stosownych wymogów etycznych, które zastosował audytor²⁶,
- wymagać lub zachęcać audytora, aby ustalił, czy jest właściwe, aby zastosować wymogi niezależności, które są specyficzne dla badań sprawozdań finansowych pewnych jednostek do badań sprawozdań finansowych innych jednostek niewyszczególnionych w stosownych wymogach etycznych²⁷. Jeżeli wystąpił taki przypadek, a od audytora wymagane jest, aby publicznie ujawnił, gdy audytor stosował takie wymogi niezależności, audytor może omówić z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór, czy występuje ryzyko błędnego zrozumienia odnośnie do rodzaju jednostki i jakakolwiek potrzeba dodatkowego ujawnienia.

A30. Komunikacja na temat powiązań i innych spraw oraz w jaki sposób zareagowano na zagrożenia dla niezależności, które nie są na akceptowalnym poziomie, różni się w zależności od okoliczności zlecenia i zazwyczaj dotyczy zagrożeń dla niezależności, zabezpieczeń stosowanych, aby zmniejszyć zagrożenia, oraz środków stosowanych, aby wyeliminować okoliczności, które stworzyły zagrożenia.

A31. Stosowne wymogi etyczne lub przepisy prawa lub regulacje mogą również określać szczególną komunikację z osobami sprawującymi nadzór w okolicznościach, gdzie zostały zidentyfikowane naruszenia wymogów niezależności. Na przykład Kodeks IESBA wymaga od audytora poinformowania osób sprawujących nadzór na piśmie o wszelkich naruszeniach i działaniach, które firma podjęła lub proponuje podjąć.²⁸

A32. Wymogi komunikacji dotyczące niezależności audytora, które mają zastosowanie w przypadku jednostek notowanych, mogą również być odpowiednie w przypadku niektórych innych

²⁴ MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, paragraf 14.

²⁵ Zobacz, na przykład, wymogi dotyczące publicznego ujawniania w Kodeksie IESBA, paragrafy R400.20-R400.21.

²⁶ MSB 700 (zmieniony), paragraf 28(c).

²⁷ Zobacz, na przykład, zachęta w materiale dotyczącym zastosowania w Kodeksie IESBA, paragraf 400.19 A1.

²⁸ Zobacz, na przykład, paragrafy R400.80-R400.82 i R400.84 Kodeksu IESBA.

jednostek, w tym tych, które mogą być jednostkami znaczącego zainteresowania publicznego, na przykład, ponieważ mają one dużą ilość i szeroki zakres interesariuszy oraz uwzględniając rodzaj i rozmiar działalności gospodarczej. Przykłady takich jednostek mogą obejmować instytucje finansowe (takie jak banki, zakłady ubezpieczeń i fundusze emerytalne) i inne jednostki, takie jak instytucje charytatywne. Z drugiej strony mogą występować sytuacje, gdzie informowanie odnośnie do niezależności może nie być stosowne, na przykład tam, gdzie wszystkie spośród osób sprawujących nadzór zostały poinformowane o stosownych faktach w toku wykonywania przez nie działalności kierowniczej. Jest to szczególnie prawdopodobne tam, gdzie jednostka jest zarządzana przez właściciela i firma audytorska oraz firmy wchodzące w skład sieci mają niewiele wspólnego z jednostką poza badaniem sprawozdania finansowego.

Dodatkowe sprawy (Zob. par. 3)

- A33. Nadzór nad kierownictwem przez osoby sprawujące nadzór obejmuje zapewnienie, że jednostka projektuje, wdraża i utrzymuje odpowiednią kontrolę wewnętrzną w odniesieniu do wiarygodności sprawozdawczości finansowej, skuteczności i efektywności funkcjonowania oraz zgodności z mającymi zastosowanie przepisami prawa i regulacjami.
- A34. Audytor może dowiedzieć się o dodatkowych sprawach, które niekoniecznie dotyczą nadzoru nad procesem sprawozdawczości finansowej, które jednakże są prawdopodobnie znaczące dla odpowiedzialności osób sprawujących nadzór podczas nadzorowania strategicznego kierunku jednostki lub obowiązków jednostki związanych z odpowiedzialnością. Takie sprawy mogą obejmować, na przykład, znaczące kwestie dotyczące struktur lub procesów nadzoru, oraz znaczące decyzje lub działania podejmowane przez kierownictwo wyższego szczebla bez odpowiedniej autoryzacji.
- A35. Ustalając, czy przekazać osobom sprawującym nadzór dodatkowe sprawy, audytor może omówić sprawy tego rodzaju, o których się dowiedział, z odpowiednim poziomem kierownictwa, chyba, że dokonanie tego jest niewłaściwe w danych okolicznościach.
- A36. Jeżeli przekazywana jest dodatkowa sprawa, może być właściwe, aby audytor uświadomił osobom sprawującym nadzór, że:
- (a) identyfikacja i przedstawienie takich spraw ma charakter incydentalny w stosunku do celu badania, którym jest sformułowanie opinii o sprawozdaniu finansowym;
 - (b) nie przeprowadzono żadnych procedur w odniesieniu do sprawy innych niż te, które były konieczne do sformułowania opinii o sprawozdaniu finansowym, oraz
 - (c) nie przeprowadzono żadnych procedur celem ustalenia, czy istnieją inne takie sprawy.

Proces komunikacji

Ustalenie procesu komunikacji (Zob. par. 19)

- A37. Jasne informowanie o odpowiedzialności audytora, planowanym zakresie i rozłożeniu w czasie badania oraz oczekiwanym ogólnym zakresie informowania pomaga ustalić podstawy skutecznej dwustronnej komunikacji.
- A38. Sprawy, które mogą również przyczynić się do skutecznej dwustronnej komunikacji obejmują omówienie:
- celu komunikowania się. Gdy cel jest jasny, audytor i osoby sprawujące nadzór są w lepszej pozycji, aby osiągnąć wzajemne zrozumienie stosownych kwestii i oczekiwanych działań wynikających z procesu komunikacji,

- formy, w jakiej będzie odbywała się komunikacja,
- osoby(-ób) w zespole wykonującym zlecenie i pośród osób sprawujących nadzór, które będą się komunikować odnośnie do poszczególnych spraw,
- oczekiwania audytora, że komunikacja będzie dwustronna, oraz, że osoby sprawujące nadzór będą przekazywać audytorowi sprawy, które uznają za stosowne dla badania, na przykład strategiczne decyzje, które mogą znacząco wpływać na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania, podejrzenie lub wykrycie oszustwa oraz obawy dotyczące uczciwości lub kompetencji kierownictwa wyższego szczebla,
- procesu podejmowania działań i zwrotnego informowania o sprawach przekazywanych przez audytora,
- procesu podejmowania działań i zwrotnego informowania o sprawach przekazywanych przez osoby sprawujące nadzór.

A39. Proces komunikacji będzie się różnił, w zależności od okoliczności, w tym rozmiaru i struktury nadzoru jednostki, sposobu w jaki działają osoby sprawujące nadzór, i poglądu audytora na znaczenie spraw, które mają być przekazywane. Trudność w ustanowieniu skutecznej, dwustronnej komunikacji może wskazywać, że komunikacja pomiędzy audytorem i osobami sprawującymi nadzór nie jest adekwatna dla celów badania (zobacz paragraf A52).

Szczególne rozważania dla mniejszych jednostek

A40. W przypadku badań mniejszych jednostek audytor może komunikować się z osobami sprawującymi nadzór w mniej sformalizowany sposób niż w przypadku jednostek notowanych lub większych jednostek.

Komunikacja z kierownictwem

A41. Wiele spraw może zostać omówionych z kierownictwem w normalnym toku badania, w tym sprawy, których przedstawienie osobom sprawującym nadzór jest wymagane przez niniejszy MSB. Takie rozmowy zakładają odpowiedzialność wykonawczą kierownictwa za prowadzenie działalności jednostki oraz w szczególności odpowiedzialność kierownictwa za sporządzenie sprawozdania finansowego.

A42. Przed przedstawieniem spraw osobom sprawującym nadzór, audytor może omówić je z kierownictwem, chyba że jest to niewłaściwe. Na przykład może nie być właściwe omawianie z kierownictwem pytań dotyczących kompetencji lub uczciwości kierownictwa. Dodatkowo poza uznaniem odpowiedzialności wykonawczej kierownictwa, te wstępne rozmowy mogą wyjaśniać fakty i kwestie oraz dać kierownictwu szansę na dostarczenie dalszych informacji i wyjaśnień. Podobnie, gdy jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, audytor może omówić sprawy z audytorem wewnętrznym zanim przedstawi je osobom sprawującym nadzór.

Komunikacja ze stronami trzecimi

A43. Przepisy prawa lub regulacje mogą wymagać od osób sprawujących nadzór lub osoby te mogą chcieć przekazać stronom trzecim, na przykład bankom lub pewnym organom regulacyjnym, kopie pisemnych informacji od audytora. W niektórych przypadkach ujawnianie stronom trzecim może być niezgodne z prawem lub z innych względów niewłaściwe. Gdy pisemne informacje sporządzone dla osób sprawujących nadzór są dostarczane stronom trzecim, może być ważne w danych okolicznościach, aby strony trzecie zostały poinformowane o tym, że informacje te nie zostały sporządzone z myślą o nich, na przykład poprzez stwierdzenie w pisemnych informacjach dla osób sprawujących nadzór:

- (a) że informacje zostały sporządzone na wyłączny użytek osób sprawujących nadzór i tam, gdzie ma to zastosowanie, kierownictwa grupy oraz audytora grupy, oraz że strony trzecie nie powinny na nich polegać,
 - (b) że audytor nie ponosi żadnej odpowiedzialności wobec stron trzecich, oraz
 - (c) wszelkich ograniczeń w ujawnianiu lub dystrybucji do stron trzecich.
- A44. W niektórych systemach prawnych przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać od audytora na przykład:
- powiadomienia organu regulacyjnego lub egzekwującego o pewnych sprawach komunikowanych osobom sprawującym nadzór. Na przykład, w niektórych krajach audytor ma obowiązek zaraportowania zniekształceń władzom, gdy kierownictwo i osoby sprawujące nadzór nie podejmują działań naprawczych,
 - przedkładania kopii pewnych raportów sporządzonych dla osób sprawujących nadzór stosownym organom regulacyjnym lub finansującym, bądź innym organom, takim jak organy centralne w przypadku niektórych jednostek sektora publicznego, lub
 - publicznego udostępnienia raportów sporządzonych dla osób sprawujących nadzór.
- A45. Audytor może potrzebować uprzedniej zgody osób sprawujących nadzór na przekazanie stronie trzeciej kopii pisemnych informacji audytora dla osób sprawujących nadzór, chyba że przepisy prawa lub regulacja wymagają ich przekazania.

Formy komunikacji (Zob. par. 20)

- A46. Skuteczna komunikacja może obejmować ustrukturyzowane prezentacje i pisemne raporty, jak również mniej ustrukturyzowane informacje, w tym rozmowy. Audytor może przekazywać sprawy inne niż te zidentyfikowane w paragrafach 20-21 albo ustnie, albo pisemnie. Pisemne informacje mogą obejmować umowę, która jest dostarczana osobom sprawującym nadzór.
- A47. Oprócz znaczenia konkretnej sprawy na formę komunikacji (np. czy komunikować się ustnie, czy pisemnie, zakres szczegółowości lub podsumowania w komunikacji oraz czy komunikować się w sposób ustrukturyzowany, czy nieustrukturyzowany) mogą wpływać takie czynniki jak:
- czy omówienie sprawy zostanie zawarte w sprawozdaniu audytora. Na przykład, gdy kluczowe sprawy badania są przedstawiane w sprawozdaniu audytora, audytor może uznać za konieczne przekazanie na piśmie informacji o sprawach uznanych za kluczowe sprawy badania,
 - czy sprawa została zadowolająco rozwiązana,
 - czy kierownictwo informował wcześniej o danej sprawie,
 - rozmiar, struktura operacyjna, środowisko kontroli i struktura prawna jednostki,
 - w przypadku badania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, czy audytor bada również sprawozdanie finansowe ogólnego przeznaczenia jednostki,
 - wymogi prawne. W niektórych systemach prawnych wymagana jest pisemna komunikacja z osobami sprawującymi nadzór w formie określonej przez lokalne przepisy prawa,
 - oczekiwania osób sprawujących nadzór, w tym ustalenia dokonane dla okresowych spotkań lub komunikowania się z audytorem,
 - liczba bieżących kontaktów i dialog, który audytor prowadzi z osobami sprawującymi nadzór,

- czy wystąpiły znaczące zmiany w składzie organu nadzorującego.
- A48. Gdy znacząca sprawa jest omawiana z jednym członkiem spośród osób sprawujących nadzór, na przykład z przewodniczącym komitetu audytu, może być właściwe, aby audytor podsumował sprawę w późniejszej komunikacji, aby wszystkie osoby sprawujące nadzór miały pełne i wyważone informacje.

Rozłożenie w czasie komunikacji (Zob. par. 22)

- A49. Bieżąca komunikacja w trakcie badania przyczynia się do osiągnięcia solidnego dwustronnego dialogu pomiędzy osobami sprawującymi nadzór i audytorem. Jednakże właściwe rozłożenie w czasie komunikacji będą się różnić w zależności od okoliczności zlecenia. Stosowne okoliczności obejmują znaczenie i rodzaj sprawy oraz działanie, którego podjęcia oczekuje się od osób sprawujących nadzór. Na przykład:
- komunikowanie się dotyczące spraw związanych z planowaniem może często odbywać się na początku zlecenia badania, a dla pierwszego zlecenia może zostać dokonane jako część uzgadniania warunków zlecenia,
 - może być właściwe, aby przedstawić znaczącą trudność napotkaną podczas badania tak szybko, jak to wykonalne, jeżeli osoby sprawujące nadzór są w stanie pomóc audytorowi w pokonaniu tej trudności lub jeżeli prawdopodobnie doprowadzi ona do opinii zmodyfikowanej. Podobnie, audytor może poinformować ustnie osoby sprawujące nadzór tak szybko, jak to wykonalne, o znaczących słabościach w kontroli wewnętrznej, które audytor zidentyfikował, zanim przekaże je na piśmie zgodnie z wymogami MSB 265,²⁹
 - gdy zastosowanie ma MSB 701, audytor może przedstawić wstępne poglądy na temat kluczowych spraw badania podczas omawiania planowanego zakresu i rozłożenia badania w czasie (patrz paragraf A13); audytor może również częściej komunikować się, aby szczegółowo omówić takie sprawy podczas informowania o znaczących ustaleniach badania,
 - informacje dotyczące niezależności mogą być właściwe zawsze wtedy, gdy dokonuje się znaczących osądów na temat zagrożeń dla niezależności oraz na temat tego, jaka będzie reakcja na zagrożenia dla niezależności, które nie są na poziomie akceptowalnym, na przykład podczas akceptacji zlecenia świadczenia usług niebędących badaniem oraz podczas rozmowy podsumowującej,
 - informacje dotyczące ustaleń z badania, w tym poglądy audytora na jakościowe aspekty praktyk rachunkowości jednostki, mogą także zostać przekazane jako część rozmowy podsumowującej,
 - podczas jednoczesnego badania sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia i specjalnego przeznaczenia, może być właściwe, aby skoordynować terminy komunikacji.
- A50. Inne czynniki, które mogą być stosowne dla rozłożenia komunikacji w czasie, obejmują:
- rozmiar, strukturę operacyjną, środowisko kontroli i strukturę prawną badanej jednostki,
 - wszelkie obowiązki prawne, aby komunikować pewne sprawy w określonych ramach czasowych,
 - oczekiwania osób sprawujących nadzór, w tym ustalenia dokonane dla okresowych spotkań lub komunikowania się z audytorem,

²⁹ MSB 265, paragrafy 9 i A14.

- moment, w którym audytor identyfikuje pewne sprawy, na przykład audytor może nie zidentyfikować konkretnej sprawy (np. niezgodności z prawem) w czasie potrzebnym do podjęcia działania zapobiegawczego, ale przedstawienie tej sprawy może umożliwić podjęcie działania naprawczego.

Adekwatność procesu komunikacji (zob. par. 23)

A51. Audytor nie musi projektować szczególnych procedur wspierających ocenę dwustronnej komunikacji pomiędzy audytorem i osobami sprawującymi nadzór; ocena ta może być raczej oparta na obserwacjach wynikających z procedur badania wykonanych dla innych celów. Takie obserwacje mogą obejmować:

- odpowiedniość i terminowość działań podjętych przez osoby sprawujące nadzór w odpowiedzi na sprawy podniesione przez audytora. Tam, gdzie znaczące sprawy podniesione we wcześniejszej komunikacji nie zostały skutecznie załatwione, właściwym może być, aby audytor zapytał, dlaczego nie podjęto odpowiednich działań i rozważył ponowne podniesienie tego tematu. Zapobiega to ryzyku sprawianiu wrażenia, że audytor jest przekonany, że adekwatnie odniesiono się do sprawy lub sprawa przestała być znacząca,
- widoczną otwartość osób sprawujących nadzór podczas komunikowania się z audytorem,
- chęci i możliwości osób sprawujących nadzór do spotykania się z audytorem bez obecności kierownictwa,
- widoczną zdolność osób sprawujących nadzór do pełnego zrozumienia spraw podnoszonych przez audytora, na przykład zakres, w jakim osoby sprawujące nadzór wgłębiają się w kwestie i poddają w wątpliwość przekazane im zalecenia,
- trudność w ustanowieniu z osobami sprawującymi nadzór wzajemnego zrozumienia formy, rozłożenia w czasie i oczekiwanej ogólnej zawartości komunikacji,
- tam, gdzie wszystkie lub niektóre osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką, ich widoczną świadomość tego, w jaki sposób sprawy omawiane z audytorem wpływają na ich szersze obowiązki nadzorcze, a także ich obowiązki zarządcze,
- to, czy dwustronna komunikacja pomiędzy audytorem, a osobami sprawującymi nadzór spełnia mające zastosowanie wymogi prawne i regulacyjne.

A52. Jak zauważono w paragrafie 4, skuteczna dwustronna komunikacja pomaga zarówno audytorowi, jak i osobom sprawującym nadzór. Ponadto MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) identyfikuje jako element środowiska kontroli jednostki udział osób sprawujących nadzór, w tym ich współpracę z audytem wewnętrznym, jeżeli jakkolwiek występuje, oraz z zewnętrznymi audytorami.³⁰ Nieadekwatna dwustronna komunikacja może wskazywać na niezadowalające środowisko kontroli i wpływać na oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia przez audytora. Występuje również ryzyko, że audytor może nie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania, aby sformułować opinię o sprawozdaniu finansowym.

A53. Jeżeli dwustronna komunikacja pomiędzy audytorem i osobami sprawującymi nadzór nie jest adekwatna i sytuacja nie może zostać rozwiązana, audytor może podjąć takie działania, jak:

- zmodyfikowanie opinii audytora na podstawie ograniczenia zakresu,
- uzyskanie porady prawnej na temat konsekwencji różnych sposobów działania,

³⁰ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), Załącznik 3.

- komunikowanie się ze stronami trzecimi (np. regulatorem) lub wyższymi władzami w strukturze nadzoru, która jest na zewnątrz jednostki, takimi jak właściciele biznesu (np. udziałowcy/akcjonariusze w czasie walnego zgromadzenia) lub odpowiedzialny minister w rządzie lub parlament w sektorze publicznym,
- wycofanie się ze zlecenia tam, gdzie wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacjami.

Dokumentacja (Zob. par. 24)

A54. Dokumentacja ustnej komunikacji może obejmować kopie protokołów sporządzonych przez jednostkę zachowanych jako część dokumentacji badania tam, gdzie te protokoły są właściwym zapisem komunikacji.

Załącznik 1
(Zob. par. 3)**Specyficzne wymogi w MSZJ 1 i innych MSB, które odnoszą się do komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór**

Niniejszy załącznik identyfikuje paragrafy w MSZJ 1¹ oraz innych MSB, które wymagają przedstawiania specyficznych spraw osobom sprawującym nadzór. Lista nie zastępuje rozważenia wymogów i powiązanych z nimi zastosowania i innego materiału objaśniającego w MSB.

- MSZJ 1 *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych* – paragraf 34(e)
- MSB 240 *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdań finansowych dotyczące oszustw* – paragrafy 22, 39(c)(i) i 41-43
- MSB 250 (zmieniony) *Rozważenie przepisów prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych* – paragrafy 15, 20 i 23-25
- MSB 265 *Informowanie o słabościach w kontroli wewnętrznej osób sprawujących nadzór i kierownictwa* – paragraf 9
- MSB 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania* – paragrafy 12-13
- MSB 505 *Potwierdzenia zewnętrzne* – paragraf 9
- MSB 510 *Zlecenie badania po raz pierwszy – stany początkowe* – paragraf 7
- MSB 540 (zmieniony) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*, paragraf 38
- MSB 550 *Strony powiązane* – paragraf 27
- MSB 560 *Późniejsze zdarzenia* – paragrafy 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) i 17
- MSB 570 (zmieniony) *Kontynuacja działalności* – paragraf 25
- MSB 600 (zmieniony) *Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)* – uwagi szczególne – paragraf 57
- MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych* - paragrafy 20 i 31
- MSB 700 (zmieniony) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego* – paragraf 46
- MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora* – paragraf 17
- MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora* – paragrafy 12, 14, 23 i 30
- MSB 706 (zmieniony) *Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego audytora* – paragraf 12

¹ MSZJ 1 *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych*.

- MSB 710 *Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe* – paragraf 18
- MSB 720 (zmieniony) *Obowiązki audytora odnoszące się do innych informacji* – paragrafy 17-19

Załącznik 2
(Zob. par. 16(a), A19-A20)**Jakościowe aspekty praktyk rachunkowości**

Komunikacja wymagana przez paragraf 16(a) i omówiona w paragrafach A19-A20 może obejmować sprawy takie, jak:

Zasady (polityka) rachunkowości

- Odpowiedniość zasad (polityki) rachunkowości w konkretnych okolicznościach jednostki, przy uwzględnieniu potrzeby zrównoważenia kosztów dostarczenia informacji z prawdopodobną korzyścią dla użytkowników sprawozdań finansowych jednostki. Tam, gdzie istnieją akceptowalne alternatywne zasady (polityka) rachunkowości, komunikacja może obejmować identyfikację pozycji sprawozdania finansowego, na które wpływ ma wybór znaczących zasad (polityki) rachunkowości, jak również informacje na temat zasad (polityki) rachunkowości stosowanych przez podobne jednostki.
- Początkowy wybór i zmiany w znaczących zasadach (polityce) rachunkowości, w tym zastosowanie nowych publikacji w zakresie rachunkowości. Komunikacja może obejmować: wpływ rozłożenia w czasie i metody wdrożenia zmiany zasad (polityki) rachunkowości na bieżące i przyszłe dochody jednostki oraz rozłożenie w czasie zmian zasad (polityki) rachunkowości w związku z oczekiwanymi nowymi publikacjami w zakresie rachunkowości.
- Wpływ znaczących zasad (polityki) rachunkowości na kontrowersyjne lub rozwijające się obszary (lub te specyficzne dla branży, w szczególności, gdy brakuje wiążących wskazówek lub uzgodnień).
- Wpływ rozłożenia w czasie transakcji w stosunku do okresu sprawozdawczego, w którym są one zaewidencjonowane.

Szacunki księgowe i powiązane ujawnienia

- Załącznik 2 do MSB 540 (zmienionego) obejmuje sprawy, których przedstawienie może rozważyć audytor w odniesieniu do znaczących jakościowych aspektów praktyk rachunkowości związanych z szacunkami księgowymi i powiązanymi ujawnieniami.

Ujawnienia w sprawozdaniu finansowym

- Kwestie związane z formułowaniem szczególnie wrażliwych ujawnień w sprawozdaniu finansowym (np. ujawnień związanych z ujmowaniem przychodów, wynagrodzeń, kontynuacji działalności, późniejszych zdarzeń i zobowiązań warunkowych) i dokonane w związku z nimi osądy.
- Ogólna bezstronność, spójność i zrozumiałość ujawnień w sprawozdaniu finansowym.

Powiązane sprawy

- Potencjalny wpływ na sprawozdanie finansowe znaczących ryzyk, zagrożeń i niepewności, które są ujawniane w sprawozdaniu finansowym, takich jak trwający spór sądowy.
- Zakres, w jakim na sprawozdanie finansowe wpływają znaczące transakcje dokonywane poza normalnym tokiem działalności jednostki lub które z innych powodów wydają się być nietypowe. Ta komunikacja może podkreślać:
 - jednorazowe kwoty rozpoznane w danym okresie sprawozdawczym,

- zakres, w jakim takie transakcje są odrębnie ujawniane w sprawozdaniu finansowym,
 - czy takie transakcje wydają się być zaprojektowane, aby osiągnąć określone ujęcie rachunkowe lub podatkowe, lub konkretny cel prawny lub regulacyjny,
 - czy forma takich transakcji wydaje się być nadmiernie skomplikowana lub gdzie otrzymano kompleksową poradę w odniesieniu do strukturyzacji transakcji,
 - gdzie kierownictwo kładzie większy nacisk na potrzebę konkretnego ujęcia księgowego niż na ekonomikę stanowiącą podstawę transakcji.
- Czynniki wpływające na wartości bilansowe aktywów i zobowiązań, w tym podstawy ustalania przez jednostkę okresów użyteczności przypisanych do rzeczowych aktywów trwałych i wartości niematerialnych. Komunikacja może wyjaśnić, jak czynniki wpływające na wartości bilansowe zostały wybrane i w jaki sposób alternatywne wybory wpłynęłyby na sprawozdanie finansowe.
 - Wybiórcze korygowanie zniekształceń, na przykład korygowanie zniekształceń wpływające na zwiększenie raportowanych wyników, i niedokonywanie korekt, które wpływają na obniżenie raportowanych wyników.

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

sprawującymi nadzór w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 260 (zmienionego) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 260 (Revised), *Communication with Those Charged with Governance*. 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™