

## **Wskazówki dotyczące zapewnienia dostępu do wszelkich informacji w przypadku zastępowania firmy audytorskiej (dalej „FA”) inną FA**

Niniejsze opracowanie dotyczy niektórych aspektów zapewnienia dostępu do wszelkich informacji w przypadku zastępowania FA inną FA oraz powinno skłaniać do pogłębionego zapoznania się z mającymi zastosowanie regulacjami prawnymi dotyczącymi tego zagadnienia.

### **I. Wstęp**

Proces zastępowania FA jest naturalnym procesem występującym w działalności każdej FA. W procesie tym powszechnie występuje wymiennosc ról - w zależności od okoliczności dana FA jest firmą zastępowaną lub zastępującą. W związku z tym w interesie każdej FA leży, aby wymogi prawne i regulacyjne dotyczące procesu zastępowania były stosowane w sposób zapewniający niezakłóconą działalność FA. Zasada profesjonalnego postępowania wymaga od każdego biegłego rewidenta przestrzegania, zarówno stosownych przepisów prawa i regulacji, jak i unikania wszelkich zachowań, które mogłyby wpłynąć na reputację zawodu biegłego rewidenta. Zachowanie wzajemnej życzliwości i szacunku, uczciwości, otwartości i szczerości we wzajemnych relacjach pomiędzy biegłymi rewidentami w procesie zastępowania FA, powinny przyczynić się do budowania właściwego wizerunku biegłego rewidenta w Polsce.

Badanie sprawozdania finansowego za rok obrotowy to także potwierdzenie poprawności prezentacji stanu majątkowo-finansowego jednostki na koniec danego roku obrotowego. Stan majątkowo-finansowy jednostki i osiągnięty wynik finansowy to rezultat nie tylko działalności w danym roku, ale także rezultaty stanów początkowych ujawnionych (lub wymagające ujawnienia) w sprawozdaniu finansowym za rok ubiegły. Wydanie opinii o sprawozdaniu finansowym za dany rok obrotowy musi opierać się na „zaufaniu” do stanów otwarcia. Jeżeli biegły rewident bada sprawozdanie finansowe określonej jednostki, które nie było do tej pory badane w zakresie oceny stanów początkowych musi się opierać wyłącznie na własnych procedurach rewizyjnych. Jeżeli sprawozdanie finansowe za rok ubiegły było badane przez inną FA biegły rewident nie może z góry założyć „pełnego zaufania” do stanów początkowych. Aby zapewnić sobie to „zaufanie” w stopniu zadawalającym, jeżeli nie zamierza wykonać procedur stosowanych przy badaniach po raz pierwszy, powinien skorzystać z rozwiązań regulowanych przez **ustawę** z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze

Wskazówki dotyczące zapewnienia dostępu do wszelkich informacji w przypadku zastąpienia FA inną FA

publicznym (t.j. Dz.U. z 2020 roku, poz. 1415) (dalej „ustawa”) oraz **KSB 510<sup>1</sup> „Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe”** (dalej „[KSB 510](#)”) – co w sposób szczegółowy omawia się w dalszej części niniejszych wskazówek.

## II. Wprowadzenie – podstawa prawna

1. W przypadku, gdy zastępująca FA została wybrana do przeprowadzenia badania lub zawarła już umowę na badanie sprawozdania finansowego za bieżący rok obrotowy ze swoim nowym klientem, zastosowanie ma przede wszystkim art. 82 ust. 1 i 2 **ustawy**, który stanowi, że w przypadku zastąpienia FA inną FA, zastępowana FA **zapewnia zastępującej FA dostęp do wszelkich informacji** na temat badanej jednostki i ostatniego badania tej jednostki oraz na wnioski zastępującej FA zastępowana FA **umożliwia dostęp do akt badania**. Przepis ten wdraża do polskiego porządku prawnego art. 23 ust. 3 Dyrektywy 2006/43/WE<sup>2</sup> (dalej „dyrektywa”) zgodnie, z którym w przypadku zastąpienia jednego biegłego rewidenta lub FA innym biegłym rewidentem lub FA, zastępowany biegły rewident lub FA zapewniają nowemu biegłemu rewidentowi lub FA dostęp do wszelkich właściwych informacji na temat badanej jednostki i ostatniego badania jednostki.

Zgodnie z art. 78 ust. 3 pkt. 1 ustawy nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej udzielanie informacji lub przekazywanie dokumentów w przypadkach określonych w ustawie lub odrębnych przepisach. Jakkolwiek należy podkreślić, znaczenie art. 78 ust. 1 i 2 ustawy zgodnie, z którym biegły rewident oraz FA są zobowiązani zachować w tajemnicy wszystkie informacje i dokumenty, do których mieli dostęp w trakcie świadczenia usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie jest ograniczony w czasie. Do przestrzegania tajemnicy zawodowej są zobowiązane również inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tajemnicą, chyba że na ich ujawnienie zezwalają przepisy odrębne.

W przypadku badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego zastosowanie ma również art. 18 rozporządzenia nr 537/2014<sup>3</sup> (dalej „rozporządzenie”), który stanowi, że w przypadku, gdy biegły rewident lub FA zostają zastąpieni innym biegłym rewidentem lub FA, dotychczasowy biegły rewident lub FA spełniają wymogi określone w art. 23 ust. 3 dyrektywy. Z zastrzeżeniem art. 15 rozporządzenia dotychczasowy biegły rewident lub FA zapewniają również nowemu biegłemu rewidentowi lub FA dostęp do dodatkowych sprawozdań, o których mowa w art. 11 (tj. sprawozdanie dodatkowe dla komitetu audytu), za poprzednie lata oraz do wszelkich informacji przekazanych właściwym organom zgodnie z art. 12 i 13 (tj. m.in.

---

<sup>1</sup> [Załącznik 1.18](#) do Uchwały nr 3430/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów z późn. zm.

<sup>2</sup> Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG.

<sup>3</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77, z późn. zm.).

Wskazówki dotyczące zapewnienia dostępu do wszelkich informacji w przypadku zastąpienia FA inną FA

zgłoszenie uzyskanych w trakcie badania informacji o naruszeniu przez badaną jednostkę zainteresowania publicznego obowiązujących ją przepisów prawa).

2. W przypadku, gdy FA została poproszona przez potencjalnego klienta o wymianę za dotychczasową FA i ta poproszona FA nie została jeszcze wybrana do przeprowadzenia badania, to FA stanowi tzw. proponowaną FA, a kwestie dotyczące komunikowania się zawodowych księgowych (dalej „biegłi rewidenty”) w sytuacji ich zmiany regulowane są przede wszystkim w art. 78 ust. 1 i 2 ustawy – obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej – oraz [zasadach etyki zawodowej](#) biegłych rewidentów<sup>4</sup> w rozdziale 320 - zlecenia zawodowe, między innymi w następujących paragrafach:

- R320.4 Proponowany biegły rewident ustala, czy istnieją jakiegokolwiek powody braku akceptacji zlecenia w przypadku, gdy biegły rewident:
  - a) jest poproszony przez potencjalnego klienta o wymianę na innego biegłego rewidenta,
  - b) rozważa przeprowadzenie przetargu na zlecenie prowadzone przez innego biegłego rewidenta,
  - c) rozważa podjęcie pracy, która jest uzupełniająca lub dodatkowa do pracy innego biegłego rewidenta.
- 320.5 A1 Proponowany biegły rewident zazwyczaj **będzie potrzebował zgody klienta**, najlepiej na piśmie, na zainicjowanie rozmowy z obecnym lub poprzednim biegłym rewidentem.
- R320.6 Jeżeli proponowany biegły rewident nie jest w stanie skontaktować się z obecnym biegłym rewidentem lub poprzednim biegłym rewidentem, podejmuje on racjonalne kroki w celu uzyskania informacji o wszelkich możliwych zagrożeniach.
- R320.7 Gdy obecny lub poprzedni biegły rewident jest proszony o odpowiedź na zapytanie przez proponowanego biegłego rewidenta, obecny lub poprzedni **biegły rewident przestrzega stosownych przepisów prawa i regulacji**<sup>5</sup>, dotyczących takiego zapytania oraz przekazuje wszelkie informacje w sposób szczery i jednoznaczny.
- 320.7 A1 Obecny lub poprzedni biegły rewident jest związany zachowaniem poufności. To, czy obecny lub poprzedni biegły rewident może lub ma obowiązek przedyskutować sprawy dotyczące klienta z proponowanym biegłym rewidentem zależy od charakteru zlecenia i od tego, czy obecny lub poprzedni biegły rewident uzyskał zgodę od klienta na rozmowę oraz prawnych i etycznych wymogów odnoszących się do takich rozmów i ujawniania, które mogłyby być różne w zależności od systemu prawnego<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> [Uchwała nr 3431/52a/2019](#) Krajowej Rady Biegłych rewidentów z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów (dalej „[Kodeks Etyki](#)”).

<sup>5</sup> Przekazywane informacje nie mogą naruszać tajemnicy zawodowej biegłego rewidenta i FA, o której mowa w art. 78 ust. 1 ustawy.

<sup>6</sup> Przekazywane informacje nie mogą naruszać tajemnicy zawodowej biegłego rewidenta i FA, o której mowa w art. 78 ust. 1. ustawy.

Wskazówki dotyczące zapewnienia dostępu do wszelkich informacji w przypadku zastąpienia FA inną FA

- 320.7 A2 Okoliczności, w których od biegłego rewidenta wymaga się lub mogłoby się wymagać ujawnienia poufnych informacji lub gdy ujawnienie takich informacji mogłoby być odpowiednie, są określone w paragrafach 114.1 A1 Kodeksu Etyki<sup>7</sup>.
- R320.8 W przypadku badania lub przeglądu sprawozdania finansowego biegły rewident zwraca się do obecnego lub poprzedniego biegłego rewidenta o przekazanie znanych im informacji odnoszących się do wszelkich faktów lub innych informacji, których w opinii obecnego lub poprzedniego biegłego rewidenta, proponowany biegły rewident powinien być świadomy przed podjęciem decyzji o przyjęciu zlecenia. Za wyjątkiem okoliczności dotyczących naruszenia lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji określonych w paragrafach R360.21 i R360.22, jeżeli klient zgadza się, aby obecny lub poprzedni biegły rewident ujawnił wszelkie tego rodzaju fakty lub inne informacje, obecny lub poprzedni biegły rewident przekazuje takie informacje w sposób szczerzy i jednoznaczny oraz jeżeli klient nie udziela lub odmawia udzielenia obecnemu lub poprzedniemu biegłemu rewidentowi zgody na omówienie dotyczących go spraw z proponowanym biegłym rewidentem, obecny lub poprzedni biegły rewident ujawnia ten fakt proponowanemu biegłemu rewidentowi, który uważnie **rozważa nieudzielenie zgody lub odmowę podczas decydowania, czy zaakceptować zlecenie.**

3. Kwestie dotyczące obowiązków biegłego rewidenta odnoszące się do stanów początkowych na zleceniu badania po raz pierwszy, w tym na zleceniu, w którym sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy było badane przez poprzedniego biegłego rewidenta regulowane są w **KSB 510**. KSB 510 stanowi między innymi:

- Stany początkowe - są to te stany kont, które istnieją na początku okresu sprawozdawczego. Są one oparte na stanach końcowych poprzedniego okresu sprawozdawczego i odzwierciedlają skutki transakcji i zdarzeń z poprzednich okresów sprawozdawczych oraz zasady (politykę) rachunkowości stosowane w poprzednim okresie sprawozdawczym. Stany początkowe obejmują również sprawy wymagające ujawnienia, które istniały na początku okresu sprawozdawczego, takie jak np. zobowiązania warunkowe i poręczenia.
- Poprzedni biegły rewident – biegły rewident z innej FA, który badał sprawozdanie finansowe jednostki za poprzedni okres sprawozdawczy i został zastąpiony przez obecnego biegłego rewidenta.
- Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat tego, czy stany początkowe zawierają zniekształcenia, które istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy, poprzez ustalenie, czy stany końcowe z poprzedniego okresu sprawozdawczego zostały prawidłowo przeniesione do ksiąg rachunkowych bieżącego okresu sprawozdawczego lub, gdy to odpowiednie, czy zostały

---

<sup>7</sup> Takie ujawnienie mogłoby być odpowiednie, gdy ujawnienie jest wymagane przez przepisy prawa, ujawnienie jest dozwolone przez przepisy prawa oraz zgodę klienta oraz istnieje zawodowy obowiązek lub prawo ujawnienia informacji, jeżeli nie zabraniają tego przepisy prawa.

Wskazówki dotyczące zapewnienia dostępu do wszelkich informacji w przypadku zastąpienia FA inną FA

przekształcone, a także ustalenie, czy stany początkowe odzwierciedlają zastosowanie odpowiednich zasad (polityki) rachunkowości, oraz przeprowadzenie między innymi **przeglądu dokumentów roboczych poprzedniego biegłego rewidenta.**

- Jeżeli sprawozdanie finansowe za poprzedni okres sprawozdawczy zostało zbadane przez poprzedniego biegłego rewidenta, biegły rewident może uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania odnoszące się do stanów początkowych drogą **przeglądu dokumentów roboczych poprzedniego biegłego rewidenta.** Na to, czy taki przegląd dostarcza wystarczających dowodów badania, mają wpływ kompetencje zawodowe i niezależność poprzedniego biegłego rewidenta.

### **III. Zapewnienie dostępu do informacji oraz udostępnianie akt badania zastępującej lub proponowanej FA**

#### **Zasady**

1. W przypadku, gdy zastępująca FA została wybrana do przeprowadzenia badania lub zawarła już umowę na badanie sprawozdania finansowego za bieżący rok obrotowy – **zasadą zastępowanej FA powinno być udostępnianie akt badania i zapewnienie dostępu do wszelkich informacji na temat badanej jednostki i jej ostatniego badania - zastępującej FA, na jej wniosek, z zachowaniem należytej ochrony przekazywanych danych.** (Zasada ta wynika z obowiązku określonego z art. 82 ustawy).

W związku z tym, że przegląd akt badania poprzedniego biegłego rewidenta może znacząco wpłynąć na planowany rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres prac zastępującego biegłego rewidenta – **poprzedni biegły rewident powinien udostępnić dokumentację badania bez zbędnej zwłoki.**

2. W przypadku, gdy zastępująca FA nie została wybrana do przeprowadzenia badania lub nie zawarła jeszcze umowy na badanie sprawozdania finansowego za bieżący rok obrotowy, czyli jest proponowaną FA, to zgodnie z zasadami etyki zawodowej obecny lub poprzedni biegły rewident są związani obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej (zachowaniem poufności). To, czy obecny lub poprzedni biegły rewident może przedyskutować sprawy dotyczące klienta z proponowaną FA, zależy od charakteru zlecenia i od tego, czy obecny lub poprzedni biegły rewident uzyskał zgodę od klienta na rozmowę oraz prawnych i etycznych wymogów odnoszących się takich rozmów i ujawnienia<sup>8</sup>.

3. W przypadku zastąpienia FA inną FA, może okazać się, że biegły rewident z zastępującej FA, może uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące sald początkowych poprzez przegląd dokumentacji badania poprzedniego biegłego rewidenta. To, czy taki przegląd dostarcza wystarczających dowodów badania, zależy od kompetencji zawodowych i niezależności poprzedniego biegłego rewidenta oraz wyników dokonanego przeglądu jego

---

<sup>8</sup> Przekazywane informacje nie mogą naruszać tajemnicy zawodowej biegłego rewidenta i FA, o której mowa w art. 78 ust 1 ustawy.

Wskazówki dotyczące zapewnienia dostępu do wszelkich informacji w przypadku zastąpienia FA inną FA

pracy, a także od zawodowego **osądu zastępującego biegłego rewidenta dokonującego tego przeglądu.**

4. Należy racjonalnie oczekiwać, że zastępujący biegły rewident powstrzyma się od:

- Przyjmowania innego zlecenia niż badanie sprawozdania finansowego za bieżący rok obrotowy dotyczącego jakości badania przeprowadzonego przez poprzedniego lub obecnego biegłego rewidenta oraz występowania w charakterze świadka lub wspierania postępowania sądowego przeciwko poprzedniemu lub obecnemu biegłemu rewidentowi<sup>9</sup>.
- Wykorzystywania procedur i rezultatów badania zawartych w dokumentacji badania sporządzonej przez poprzedniego lub obecnego biegłego rewidenta, jako dowodów na poparcie opinii wydawanej przez siebie, z wyjątkiem ich wykorzystania w celu ogólnego poznania działalności klienta oraz określenia ogólnego rodzaju i zakresu prac wykonanych przez poprzedniego lub obecnego biegłego rewidenta.

## **Cel**

Zastępujący biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat tego, czy zasady (polityka) rachunkowości odzwierciedlone w stanach początkowych były spójnie stosowane podczas sporządzania sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy, a jeśli nastąpiły zmiany w zasadach (polityce) rachunkowości to, czy zostały one odpowiednio rozliczone, adekwatnie zaprezentowane i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Takie odpowiednie dowody często mogą być zawarte w dokumentacji badania poprzedniego biegłego rewidenta – przede wszystkim dotyczy to sald bilansu otwarcia oraz zachowania spójności przyjętej polityki rachunkowości przez jednostkę.

Poprzez uzyskanie tych informacji zastępująca FA będzie mogła efektywniej przeprowadzić badanie sprawozdania finansowego za okres bieżący, a także uzyskane informacje mogą mieć wpływ na podniesienie jakości przeprowadzanego przez nią badania, co leży w interesie publicznym.

## **Zakres**

**Zakres przeglądu akt badania, w tym dokumentacji z badania jest kwestią zawodowego osądu zastępującego biegłego rewidenta i powinien mieścić się w rozsądnych granicach.**

Zakres ten może obejmować dane dotyczące działalności jednostki, spójności stosowanych przez nią zasad rachunkowości lub zmian tych zasad, mogących prowadzić do wydania opinii zmodyfikowanej, co do spójności z rokiem bieżącym, ustalenie adekwatności prac przeprowadzonych na saldach końcowych za ubiegły rok, z punktu widzenia zastosowania odpowiednich standardów zawodowych, informacji dotyczących zobowiązań warunkowych,

---

<sup>9</sup> W takich sytuacjach pomocne może być rozważenie postanowień rozdziału 321 - Drugie opinie, a także par. 320.4.A1 oraz 320.4.A2 Kodeksu Etyki.

Wskazówki dotyczące zapewnienia dostępu do wszelkich informacji w przypadku zastąpienia FA inną FA

a także tabeli zaproponowanych korekt księgowych, wynikających z przeprowadzonego badania. Zakres przeglądu powinien koncentrować się na głównych kwestiach wynikających z przeprowadzonego badania i sposobów ich rozstrzygnięcia, w szczególności znaczących obszarach badania, ocenie znaczących ryzyk istotnego zniekształcenia, słabościach w systemie kontroli oraz kluczowych sprawach badania sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego.

#### **IV. Przykładowe procedury związane z zapewnieniem dostępu do informacji oraz udostępnieniem akt badania przez zastępowaną FA**

1. Zapoznanie się przez zastępującego biegłego rewidenta z ostatnim sprawozdaniem finansowym oraz sprawozdaniem z badania poprzedniego biegłego rewidenta na jego temat pod kątem informacji mających znaczenie dla stanów początkowych, w tym ujawnień.
2. Jeżeli sprawozdanie z badania za poprzedni okres sprawozdawczy zawiera zmodyfikowaną opinię, zastępujący biegły rewident uwzględnia ten temat w zakresie spraw omawianych z poprzednim biegłym rewidentem, a następnie ocenia skutek sprawy będącej powodem modyfikacji przy szacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego za bieżący okres sprawozdawczy.
3. Po zapoznaniu się z ostatnim sprawozdaniem finansowym i sprawozdaniem z badania poprzedniego biegłego rewidenta na jego temat, zastępująca FA może wystąpić z wnioskiem do zastępowanej FA o umożliwienie dostępu do akt badania oraz przekazuje zakres oczekiwanych informacji na temat badanej jednostki i ostatniego badania. Występując z wnioskiem lub inną sprawą, zastępująca FA powinna dołączyć dokument potwierdzający dokonanie wyboru (zawarcie umowy) na badanie sprawozdania finansowego, w którym może być informacja podpisana przez kierownika jednostki badanej. W przypadku braku takiej informacji, zastępowana FA powinna skontaktować się z badaną jednostką w celu potwierdzenia wyboru FA wnioskującej o udostępnienie akt badania.
4. Zastępowana FA odpowiada zastępującej FA, **bez zbędnej zwłoki**, o możliwych terminach, miejscu i formie dostępu do akt badania, a także możliwości spotkania z kluczowymi biegłymi rewidentami i osobami odpowiedzialnymi za badanie sprawozdania finansowego za poprzedni rok obrotowy.
5. Zastępowana FA i zastępująca FA ustalają termin, miejsce i formę dostępu do akt badania oraz dostępu do wszelkich informacji na temat jednostki i ostatniego badania, które zastępująca FA uzna za konieczne.
6. Przykładowe kwestie do omówienia na spotkaniu z poprzednim biegłym rewidentem:
  - uczciwość kierownictwa jednostki (ład korporacyjny oraz wiarygodność przekazywanych informacji),
  - ocena ryzyka wystąpienia oszustwa w jednostce,

Wskazówki dotyczące zapewnienia dostępu do wszelkich informacji w przypadku zastąpienia FA inną FA

- brak zgodności pomiędzy biegłym rewidentem a kierownictwem jednostki w zakresie stosowanych zasad rachunkowości,
- obszary podwyższonego ryzyka badania (znaczące wartości szacunkowe, utrata wartości aktywów, podatki, ceny transferowe, ujmowanie przychodów, wycena aktywów finansowych, okresy ekonomicznej użyteczności środków trwałych, leasing itp.),
- przyjęta strategia badania (ustalenie istotności, testy zgodności vs. testy wiarygodności, wykorzystanie specjalistów w zakresie podatków, IT oraz do spraw wycen),
- znaczące słabości w funkcjonowaniu kontroli wewnętrznej jednostki,
- funkcjonowanie audytu wewnętrznego w jednostce,
- omówienie procesu konsolidacji w jednostce dominującej (zakres automatyzacji sporządzania dokumentacji konsolidacyjnej),
- omówienie instrukcji konsolidacyjnej i nadzoru nad badaniem spółek zależnych,
- omówienie sprawozdania z badania (ewentualnych modyfikacji opinii lub objaśnień),
- omówienie oświadczenia zarządu jednostki (ewentualnych niestandardowych kwestii w oświadczeniu),
- omówienie listu do zarządu jednostki (management letter),
- omówienie sprawozdania dla komitetu audytu i rady nadzorczej,
- omówienie spraw sądowych czynnych i biernych,
- omówienie ewentualnych naruszeń prawa w działalności jednostki.

**Zgodnie z zasadami etyki zawodowej poprzedni biegły rewident przekazuje informacje zastępującemu biegłemu rewidentowi z sposób szczerzy i jednoznaczny.**

7. Po dokonaniu przeglądu akt badania poprzedniego biegłego rewidenta – zastępujący biegły rewident **dokumentuje wyniki tego przeglądu** w swojej dokumentacji badania. Przykładowe zagadnienia, które zastępujący biegły rewident może dokumentować:
  - wskazuje przejrzaną dokumentację roboczą wraz z opisem zakresu wykonanej pracy przez poprzedniego biegłego rewidenta;
  - wyciąga wnioski, co do możliwości oparcia się na kwotach wykazanych w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres sprawozdawczy na podstawie dokumentacji badania poprzedniego biegłego rewidenta, na potrzeby sprawozdania biegłego rewidenta za bieżący okres sprawozdawczy.
8. Wnioski wyciągnięte przez poprzedniego biegłego rewidenta – zastępujący biegły rewident może zaakceptować dopiero po dokonaniu oceny wyników wykonanych procedur, odpowiedniości i wystarczalności zgromadzonych dowodów badania oraz racjonalności tych



wniosków. Ocena, czy i w jakim zakresie przegląd akt badania oraz informacje przekazane przez poprzedniego biegłego rewidenta dostarczają odpowiednich i wystarczających dowodów badania zależy od zawodowego osądu zastępującego biegłego rewidenta.

- Jeśli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnoszących się do stanów początkowych, biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odstępuje od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym, zgodnie z [KSB 705 \(Z\)](#).
  - Jeśli biegły rewident stwierdza, że stany początkowe zawierają zniekształcenie, które istotnie wpływa na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy, a skutek tego zniekształcenia nie jest odpowiednio rozliczony lub adekwatnie zaprezentowany lub ujawniony, biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub opinię negatywną, w zależności od tego, która jest odpowiednia, zgodnie z [KSB 705 \(Z\)](#).
9. Jeżeli w trakcie badania zastępujący biegły rewident formułuje wnioski, że sprawozdania finansowe za lata poprzednie były zniekształcone, to powinien skontaktować się poprzednim biegłym rewidentem i porozmawiać na ten temat. Zastępujący biegły rewident powinien wiedzieć, czy poprzedni biegły rewident dysponował takimi samymi informacjami, co on w ocenie zidentyfikowanych kwestii oraz jak zmieniły się okoliczności badania w tym aspekcie.
10. Zastępujący biegły rewident może zwrócić się do poprzedniego biegłego rewidenta, nie tylko w związku z przeglądem jego akt badania sprawozdania finansowego za rok poprzedni, ale potrzeba taka może wystąpić w trakcie badania lub przy jego finalizacji za rok bieżący. W takich okolicznościach należy zachować umiar i rozsądek w kontaktowaniu się tak, aby kontakty te nie utrudniały pracy poprzedniego biegłego rewidenta.