

Wskazówki dotyczące wybranych aspektów komunikacji z doradcami prawnymi badanej jednostki

Wstęp

Niewiążące wskazówki zostały opracowane w odpowiedzi na pojawiające się kwestie z którymi biegli rewidenci mają do czynienia podczas pozyskiwania informacji od doradców prawnych badanych jednostek, a także w celu wskazania możliwych rozwiązań, których zastosowanie biegli rewidenci mogą rozważyć. Materiał jest też odpowiedzią na zmieniające się okoliczności współpracy z klientami i ich doradcami, a także na zmianę form i sposobów pozyskania dowodów badania, związanych z postępującym zastępowaniem dokumentów i dowodów badania w formie papierowej na rzecz cyfryzacji i powszechnego posługiwania się dowodami badania w formie elektronicznej.

Niniejsze opracowanie odnosi się do wybranych aspektów komunikacji z doradcami prawnymi jednostki i wskazuje na najważniejsze wymogi wynikające ze standardów.

Korzystając z tych wskazówek, biegły rewident jednakże, każdorazowo w trakcie badania, powinien stosować swój zawodowy osąd oraz uwzględniać fakty i okoliczności dotyczące danego zlecenia badania.

Niniejsze opracowanie nie zmienia ani nie zastępuje wymogów i wytycznych wynikających z krajowych standardów badania. Zapoznanie się z treścią publikacji nie zwalnia z konieczności zapoznania się z treścią krajowych standardów badania.

Sytuacje, w których komunikacja biegłego rewidenta z doradcami prawnymi jednostki jest wymagana lub uzasadniona

Krajowe standardy badania wskazują sytuacje podczas badania sprawozdania finansowego, w których odpowiednia komunikacja z doradcami prawnymi jednostki, zatrudnionymi w jednostce lub zewnętrznymi, jest wymagana lub należy ją rozważyć jako odpowiednią do wykonania procedurę. Standardy wykonywania zawodu nie definiują jednak pojęcia „doradca prawny”, należy zatem przez niego rozumieć każdego doradcę jednostki, który udziela jej porad z zakresu stosowania przepisów prawa, takich jak adwokaci, radcowie prawni, doradcy podatkowi, prawnicy niewykonyjący zawodu regulowanego.

Biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury badania w celu zidentyfikowania sporów prawnych i roszczeń dotyczących jednostki, które mogą powodować ryzyko istotnego zniekształcenia, obejmujące zazwyczaj:

- (a) skierowanie zapytania do kierownictwa oraz gdzie ma to zastosowanie, do innych osób w jednostce, w tym do wewnętrznego doradcy prawnego,
- (b) przegląd protokołów z posiedzeń osób sprawujących nadzór oraz korespondencji z zewnętrznym doradcą prawnym jednostki, oraz
- (c) przegląd kont kosztów usług prawnych ([KSB 501](#)¹ par. 9).

¹ Krajowy Standard Badania 501 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 501 – „Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji”

Jeżeli biegły rewident szacuje ryzyko istotnego zniekształcenia odnoszące się do zidentyfikowanego sporu prawnego lub roszczenia, lub gdy wykonane procedury badania wskazują na możliwość istnienia innego istotnego sporu prawnego lub roszczenia, biegły rewident dąży do bezpośredniego kontaktu z zewnętrznym doradcą prawnym jednostki. Biegły rewident czyni to za pomocą pisma z zapytaniem, podpisanego przez kierownika jednostki a wysłanego przez biegłego rewidenta, zawierającego prośbę do zewnętrznego doradcy prawnego jednostki o przekazanie informacji bezpośrednio biegłemu rewidentowi (KSB 501 par. 10). Standard wskazuje, że bezpośrednia komunikacja z zewnętrznym doradcą prawnym jednostki umożliwia biegłemu rewidentowi uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat tego, czy znane są potencjalnie istotne spory prawne i roszczenia, a szacunki kierownictwa dotyczące skutków finansowych, włączając koszty, są racjonalne (par. A21). W niektórych przypadkach biegły rewident może dążyć do bezpośredniego kontaktu z zewnętrznym doradcą prawnym jednostki poprzez skierowanie zapytania o charakterze ogólnym. W tym celu zapytanie o charakterze ogólnym zawiera prośbę skierowaną do zewnętrznego doradcy prawnego jednostki o poinformowanie biegłego rewidenta o wszelkich znanych zewnętrznemu doradcy prawnemu jednostki sporach prawnych i roszczeniach wraz z oceną rozstrzygnięcia tych sporów prawnych i roszczeń oraz szacunkiem skutków finansowych, w tym nieodłącznych kosztów. Jeżeli jest mało prawdopodobne, że zewnętrzny doradca prawny jednostki na zapytanie o charakterze ogólnym udzieli odpowiedzi, która może być uznana za odpowiedni dowód badania, biegły rewident może wystosować pismo z konkretnym zapytaniem. W tym celu, pismo z konkretnym zapytaniem zawiera wykaz sporów i roszczeń, wraz z dokonaną przez kierownika jednostki oceną ich rozstrzygnięcia oraz prośbę, by zewnętrzny doradca prawny jednostki potwierdził racjonalność osądów kierownictwa i dostarczył biegłemu rewidentowi dalszych informacji. W pewnych okolicznościach biegły rewident może również uznać za niezbędne, aby spotkać się z zewnętrznym doradcą prawnym jednostki w celu omówienia możliwego rozstrzygnięcia sporu prawnego lub roszczenia. Może tak być, na przykład, gdy biegły rewident uznaje, że dana sprawa oceniona jest przez niego jako znaczące ryzyko lub gdy dana sprawa jest złożona, albo występuje rozbieżność pomiędzy kierownikiem jednostki a zewnętrznym doradcą prawnym jednostki. Zazwyczaj, spotkania takie wymagają zgody kierownika jednostki i odbywają się w obecności przedstawiciela kierownika jednostki (KSB 501 par. A22-A24).

KSB 501 wymaga również, aby biegły rewident uzyskał od kierownika jednostki oświadczenie, że wszystkie znane mu faktyczne lub możliwe spory prawne i roszczenia, których skutki powinny być rozważone podczas sporządzania sprawozdania finansowego, zostały ujawnione biegłemu rewidentowi oraz właściwie uwzględnione w sprawozdaniu finansowym (KSB 501 par. 12). Oświadczenie takie nie zastępuje innych procedur wymaganych przez standard.

Ponadto standardy proponują skierowanie lub rozważenie skierowania zapytań do doradców prawnych w następujących okolicznościach:

- Podczas badania biegły rewident wykonuje wskazane w par. 15 [KSB 250 \(Z\)](#)² procedury w celu zidentyfikowania przypadków naruszenia przepisów prawa i regulacji, które mogą mieć wpływ na badane sprawozdanie finansowe. Biegły rewident pozostaje jednak wyczulony na ewentualność, że inne przeprowadzane przez niego procedury mogą zwrócić uwagę na przypadki faktycznego lub podejrzanego naruszenia prawa i regulacji. Par. A15 KSB 250 (Z) wskazuje, że procedurami takimi mogą być zapytania kierowane do wewnętrznego lub zewnętrznego doradcy prawnego dotyczące sporów sądowych, roszczeń i szacunków. Jeśli biegły rewident podejrzewa, że mogło wystąpić naruszenie, biegły rewident omawia tę sprawę, chyba że jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, z odpowiednim szczeblem kierownictwa oraz gdzie to właściwe, z osobami sprawującymi nadzór (par. 20 KSB 250 (Z)). Jeżeli kierownik jednostki lub odpowiednio osoby sprawujące nadzór nie zapewniają biegłemu rewidentowi wystarczających informacji o przestrzeganiu przez jednostkę przepisów prawa

² Krajowy Standard Badania 250 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 250 (zmienionego) – „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”

i regulacji, biegły rewident może uznać za stosowne skonsultowanie się z wewnętrznym działem prawnym jednostki lub zewnętrznym doradcą prawnym w kwestii zastosowania przepisów prawa i regulacji w danych okolicznościach, w tym możliwości oszustwa, oraz potencjalnego wpływu na sprawozdanie finansowe (KSB 250 (Z) par. A22).

- [KSB 240](#)³ par. A16 wskazuje, że biegły rewident może skierować zapytanie dotyczące istniejących lub podejrzewanych oszustw do radcy prawnego zatrudnionego w jednostce.
- [KSB 315 \(Z w 2022\)](#)⁴ par. A20 wśród innych procedur, które biegły rewident może uznać za pomocne w procesie identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia, wymienia skierowanie zapytań do zewnętrznych doradców prawnych jednostki. Natomiast zapytania kierowane do radców prawnych wewnątrz jednostki mogą dostarczyć informacji na temat takich kwestii, jak: spory sądowe, przestrzeganie przepisów prawa i regulacji, wiedza o oszustwach lub podejrzeniach oszustw wpływających na jednostkę, gwarancje, zobowiązania posprzedażne, porozumienia (takie jak wspólne przedsięwzięcia) z partnerami gospodarczymi oraz znaczenie warunków umów (par. A23).
- Jeżeli biegły rewident podjął decyzję, by zbadać szacunki księgowo poprzez zbadanie sposobu, w jaki kierownictwo ustaliło szacunek księgowy, [KSB 540 \(Z\)](#)⁵ wskazuje, że należy zweryfikować, czy kierownictwo prawidłowo zrozumiało lub zinterpretowało dane. Jeśli szacunek księgowy jest oparty na złożonych warunkach prawnych lub umownych, KSB 540 (Z) par. A108 sugeruje rozważenie skierowania zapytania dotyczącego warunków prawnych do doradców prawnych jednostki.
- [KSB 550](#)⁶ par. 14 wskazuje, że biegły rewident kieruje do kierownictwa i innych osób z jednostki zapytania oraz przeprowadza inne procedury oszacowania ryzyka uznane za odpowiednie dla uzyskania zrozumienia kontroli ustanowionych przez kierownictwo, o ile istnieją, w celu
 - (a) identyfikacji, rozliczenia i ujawnienia powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
 - (b) autoryzacji i zatwierdzenia znaczących transakcji i porozumień ze stronami powiązanymi, oraz
 - (c) autoryzacji i zatwierdzenia znaczących transakcji i porozumień wykraczających poza normalny tok działalności.

Tymi osobami spoza kierownictwa, które mogą posiadać odpowiednią wiedzę, są m.in. doradcy prawni zatrudnieni w jednostce. Ponadto KSB 550 par. 15 nakazuje, aby w trakcie badania biegły rewident pozostał wyczulony podczas inspekcji zapisów lub dokumentów na porozumienia lub inne informacje, które mogą wskazywać na istnienie powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi wcześniej nie zidentyfikowanych przez kierownictwo lub nie ujawnionych biegłemu rewidentowi. Biegły rewident analizuje poszukując oznak istnienia powiązań lub transakcji ze stronami powiązanymi wcześniej nie zidentyfikowanych przez kierownictwo lub nie ujawnionych biegłemu rewidentowi m.in potwierdzenia bankowe i prawne uzyskane jako część procedur badania biegłego rewidenta. Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje nowe strony powiązane, zgodnie z par. A36 KSB 550 może zasięgnąć informacji o charakterze powiązań jednostki z tymi nowo zidentyfikowanymi stronami powiązanymi u doradców prawnych jednostki.

³ Krajowy Standard Badania 240 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 240 – „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”

⁴ Krajowy Standard Badania 315 (Zmieniony w 2022 r.) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia”

⁵ Krajowy Standard Badania 540 (Zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 540 (Zmienionego) – „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień”

⁶ Krajowy Standard Badania 550 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 550 – „Strony powiązane”

- [KSB 570 \(Z\)](#)⁷ wskazuje, że w przypadku rozpoznania zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania w celu określenia, czy istnieje lub też, czy nie istnieje znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności w drodze przeprowadzenia dodatkowych procedur badania uwzględniających rozpatrzenie czynników łagodzących. Zgodnie z KSB 570 (Z) par. A16 procedury takie mogą obejmować wystosowanie zapytania do prawnika jednostki o istnienie sporów prawnych i roszczeń oraz rozpatrzenie racjonalności oceny kierownika jednostki odnośnie do ich rozstrzygnięć i szacunków ich konsekwencji finansowych.

Ocena, czy uzyskane dowody badania są wystarczające i odpowiednie, a informacje stosowne i wiarygodne

Biegły rewident ocenia wystarczalność i odpowiedniość dowodów, które mają dostarczyć zaprojektowane przez niego procedury, w tym odpowiedzi doradców prawnych jednostki na jego zapytania. **Wystarczalność** dowodów badania jest miarą ilości dowodów badania. Na liczbę niezbędnych dowodów badania wpływa dokonane przez biegłego rewidenta oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia, jak również jakość samych dowodów badania ([KSB 500](#)⁸ par. 5(e)). Aspekt ten może na przykład obejmować:

- decyzję, czy pozycje do testowania należy dobrać drogą próbkowania, wyboru specyficznych pozycji lub wyboru wszystkich pozycji albo
- ustalenie liczności próby odpowiedniej do oszacowanego ryzyka.

Z kolei **odpowiedniość** dowodów badania to miara jakości dowodów badania, tj. ich stosowności i wiarygodności w zapewnianiu uzasadnienia dla wniosków stanowiących podstawę opinii biegłego rewidenta (par. 5(b) KSB 500).

Oceniając **stosowność** biegły rewident ocenia logiczne powiązanie z, lub odniesienie pozyskanej informacji do, celu procedury badania oraz gdzie to odpowiednie, do stwierdzenia będącego przedmiotem rozważań. Na stosowność informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania może wpływać m.in. ukierunkowanie testowania (KSB 500 par. A27).

Oceniając **wiarygodność** uzyskanych informacji biegły rewident ocenia m.in. bezpośrednio kontaktu z zewnętrznym doradcą prawnym jednostki, której wymaga par. 10 KSB 501. KSB 501 nie precyzuje pojęcia „bezpośredni kontakt”, choć wskazuje, że obejmuje ono przekazanie informacji bezpośrednio biegłemu rewidentowi, a w niektórych okolicznościach spotkanie biegłego rewidenta z doradcą prawnym. Wymóg bezpośredniego kontaktu w kontekście wiarygodności ma na celu wyeliminowanie lub ograniczenie ryzyka modyfikacji lub zatrzymania informacji przez ewentualnych pośredników, np. kierownika jednostki.

Bezpośredni kontakt biegłego rewidenta z zewnętrznym doradcą prawnym uzyskuje się przede wszystkim poprzez przesłanie przez doradcę odpowiedzi na prośbę sformułowaną przez audytora bezpośrednio na adres biegłego rewidenta. Korespondencja ta może być przesłana pocztą tradycyjną i podpisana ręcznie przez doradcę lub pocztą elektroniczną podpisana przez doradcę w sposób zapewniający weryfikację tożsamości osoby podpisującej oraz ograniczającą możliwość ingerencji w zawartość listu, kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym lub podpisem osobistym (dalej „podpis elektroniczny”). W związku z tym, że podpisanie dokumentu podpisem elektronicznym w zasadzie uniemożliwia modyfikację jego treści, jeśli zewnętrzny doradca prawny

⁷ Krajowy Standard Badania 570 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 570 (zmienionego) – „Kontynuacja działalności”

⁸ Krajowy Standard Badania 500 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 500 – „Dowody badania”

prześle odpowiedź wyłącznie za pośrednictwem jednostki, ryzyko modyfikacji przekazywanej informacji zostanie wyeliminowane a cel kontaktu bezpośredniego zostanie osiągnięty (wiarygodność i integralność informacji – uzyskanych bez możliwości nieuprawnionej ingerencji osób trzecich – zostanie zapewniona). W zależności od osądu biegły rewident może zwrócić się do doradcy prawnego, aby poinformował on biegłego rewidenta o samym fakcie wysłania listu do jednostki podając datę jego podpisania i tożsamość osoby podpisującej lub potwierdzić z prawnikiem, że otrzymana za pośrednictwem jednostki odpowiedź została przez niego przygotowana. Podobnie, jeśli pismo zewnętrznego doradcy jednostki zostanie w formie papierowej przekazane najpierw jednostce, a później za jej pośrednictwem biegłemu rewidentowi, a następnie podczas spotkania, w którym uczestniczy biegły rewident, doradca prawny i przedstawiciel jednostki, kwestie opisane w piśmie zostaną omówione i potwierdzone, wymóg bezpośredniego kontaktu zostaje wypełniony. W zależności od oceny, biegły rewident dokumentuje poczynione ustalenia (kiedy i z kim przeprowadził rozmowę).

Oceniając wiarygodność uzyskanego dowodu biegły rewident może wesprzeć się stosując analogicznie zasady zawarte w [KSB 505](#)⁹, mimo iż par. 1 tego standardu mówi, że nie odnosi się on do zapytań odnoszących się do sporów prawnych i roszczeń, których dotyczy KSB 501. Przede wszystkim KSB 505 zwraca uwagę na konieczność upewnienia się co do wiarygodności potwierdzeń zewnętrznych otrzymywanych drogą elektroniczną. Wykorzystany przez biegłego rewidenta i respondenta proces, który stwarza bezpieczne otoczenie dla odpowiedzi uzyskiwanych elektronicznie może eliminować lub ograniczać ryzyka manipulacji lub przejęcia wiadomości. Jeżeli jednak biegły rewident upewnił się, że proces jest bezpieczny i właściwie kontrolowany, wiarygodność odnośnych odpowiedzi jest zwiększona (KSB 505 par. A12). Wykorzystanie podpisów elektronicznych w znacznym stopniu minimalizuje ryzyko manipulacji danymi, nawet jeśli dokument jest przekazywany przez pośrednika. Gdyby jednak istniały jakiegokolwiek wątpliwości co do wiarygodności informacji mającej być wykorzystaną jako dowód badania, biegły rewident może zdecydować o weryfikacji źródła i treści otrzymanej odpowiedzi kontaktując się ze stroną potwierdzającą (KSB 505 par. A14), na przykład podczas spotkania z doradcą prawnym, w którym uczestniczy również przedstawiciel jednostki. W zależności od oceny, biegły rewident dokumentuje poczynione ustalenia (kiedy i z kim przeprowadził rozmowę).

Jeśli bezpośredni kontakt pomiędzy biegłym rewidentem a zewnętrznym doradcą prawnym nie jest możliwy mimo zastosowania dróg opisanych w poprzednim akapicie, na przykład wtedy gdy przepisy prawa, regulacja lub właściwy organ zawodowy zabraniają kontaktu, wówczas biegły rewident przeprowadza alternatywne procedury badania (KSB 501 par. 10 zdanie trzecie), na przykład poprzez próbę uzyskania pisma szczegółowego, o którym mowa w par. A23 KSB 501 lub zasięgnięcie opinii eksperta biegłego rewidenta w odniesieniu do zagadnień będących przedmiotem prośby audytora. W takich okolicznościach biegły rewident powinien przyłożyć szczególną uwagę do oceny wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania, w tym stosowności i wiarygodności informacji.

Należy podkreślić, że sam fakt otrzymania wiarygodnego dowodu, na przykład w postaci przesłanego na adres biegłego rewidenta listu podpisanego ręcznie przez doradcę prawnego jednostki, nie przesądza o jego wystarczalności (pytanie: czy pismo obejmuje wszystkie zagadnienia, które interesują biegłego rewidenta?) i stosowności (pytanie: czy informacje przekazane w dokumencie dotyczą zagadnienia interesującego biegłego rewidenta i czy dają podstawę do jego oceny?).

Ocena odpowiedniości uzyskanego dowodu podlega ocenie biegłego rewidenta, a w pewnych okolicznościach może wymagać zasięgnięcia opinii eksperta biegłego rewidenta w odniesieniu do zagadnień będących przedmiotem odpowiedzi doradcy prawnego.

⁹ Krajowy Standard Badania 505 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 505 – „Potwierdzenia zewnętrzne”

Późniejsze zdarzenia

Zgodnie z par. 6 [KSB 560](#)¹⁰ biegły rewident przeprowadza procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, że wszystkie zdarzenia następujące pomiędzy datą sprawozdania finansowego a datą sprawozdania biegłego rewidenta, które wymagają korekty lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym, zostały zidentyfikowane. Od biegłego rewidenta nie oczekuje się przeprowadzenia dodatkowych procedur badania spraw, w odniesieniu do których wcześniej przeprowadzone procedury badania dostarczyły zadowalających wniosków.

KSB 560 par. A8 wskazuje, że oprócz procedur badania późniejszych zdarzeń wymaganych przez par. 7 KSB 560, biegły rewident może uznać za konieczne i odpowiednie, aby skierować zapytanie lub poszerzyć wcześniejsze ustne lub pisemne zapytania do doradców prawnych na temat sporów prawnych i roszczeń. Zdarzenia następujące między datą uzyskania pierwszego listu doradcy prawnego a datą wyrażenia opinii przez biegłego rewidenta, takie jak orzeczenia wydane we wcześniej rozpoczętych sprawach lub nowe zgłoszone roszczenia dotyczące zdarzeń mających miejsce przed dniem bilansowym, mogą w okolicznościach danego badania mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe podlegające badaniu, stąd aktualizacja wiedzy z zakresu sporów i roszczeń podczas takiego badania, w tym od zewnętrznego doradcy prawnego jednostki, może być oceniona przez biegłego rewidenta jako procedura niezbędna. Również par. A25 KSB 501 przypomina, że od biegłego rewidenta wymagane jest opatrzenie sprawozdania biegłego rewidenta datą nie wcześniejszą niż dzień, na który biegły rewident uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania stanowiące podstawę opinii o sprawozdaniu finansowym, a kontakt z prawnikiem badanej jednostki może być w takim wypadku właściwą procedurą. Odniesienie to nie oznacza jednak bezwzględnej konieczności uzyskania takiej aktualizacji wyłącznie ze względu na upływ czasu, jaki minął od uzyskania odpowiedzi od prawnika. To czy biegły rewident zdecyduje się dokonać takiej aktualizacji, powinno wynikać z jego oceny, po uwzględnieniu wszystkich stosownych okoliczności danego zlecenia badania. Biegły rewident może uznać, wzięwszy pod uwagę wykonane inne procedury (np. analizę danych finansowych/raportów jednostki za okresy po dniu bilansowym, zapoznanie się z protokołami z posiedzeń organów jednostki, zapytania do kierownika jednostki, w tym wewnętrznego doradcy prawnego) oraz zgromadzone na dzień wydania sprawozdania z badania dowody badania, że nie występuje potrzeba uzyskania aktualizacji spraw bezpośrednio od prawnika jednostki.

Ze względu na to, że procedury dotyczące późniejszych zdarzeń wykonywane są aż do podpisania sprawozdania z badania, wskazane jest, aby pierwsza prośba biegłego rewidenta zawierała zapowiedź prośby o aktualizację informacji w późniejszym terminie.

Konsekwencje niezyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania

Jak wskazuje par. 11 KSB 501, jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania w odniesieniu do spraw spornych i roszczeń, co może wynikać z odmowy udzielenia przez kierownictwo pozwolenia na kontakt z zewnętrznym doradcą prawnym jednostki lub z odmowy albo braku możliwości udzielenia przez tych doradców właściwej odpowiedzi, a procedury alternatywne nie były możliwe do wykonania, lub nie dostarczyły wystarczających i odpowiednich dowodów, biegły rewident rozważa wpływ tych okoliczności i odpowiednio modyfikuje swoją opinię w sprawozdaniu z badania. Biegły rewident rozważa również, czy uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania w odniesieniu do pozostałych zagadnień wylistowanych w rozdziale *Sytuacje, w których komunikacja biegłego rewidenta z doradcami prawnymi jednostki jest wymagana lub uzasadniona* niniejszych wskazówek. Zgodnie z [KSB 705 \(Z\)](#)¹¹ jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, które stanowiłyby podstawę

¹⁰ Krajowy Standard Badania 560 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 560 – „Późniejsze zdarzenia”,

¹¹ Krajowy Standard Badania 705 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 705 (zmienionego) – „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”

opinii, a możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe ewentualnych niewykrytych zniekształceń mogłyby być w jego ocenie istotny, ale nie rozległy, biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem. Jeżeli oceni, że możliwy wpływ na sprawozdanie finansowe ewentualnych niewykrytych zniekształceń mogłyby być istotny i rozległy, powinien odmówić wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym (KSB 705 (Z) par. 7 lit. b, 9 i 11-14).