

*Załącznik nr 1.11 do uchwały Nr 2041/37a/2018
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 5 marca 2018 r.*

KRAJOWY STANDARD BADANIA 320

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 320

**ISTOTNOŚĆ PRZY PLANOWANIU
I PRZEPROWADZANIU BADANIA**

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 320 ISTOTNOŚĆ PRZY PLANOWANIU I PRZEPROWADZANIU BADANIA

(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych
za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1
Istotność przy badaniu	2-6
Data wejścia w życie	7
Cel	8
Definicje	9
Wymogi	
Wyznaczanie istotności i istotności wykonawczej przy planowaniu badania	10-11
Weryfikacja istotności w miarę postępu badania	12-13
Dokumentacja	14
Zastosowania i inne materiały objaśniające	
Istotność a ryzyko badania	A1
Wyznaczanie istotności i istotności wykonawczej przy planowaniu badania	A2-A12
Weryfikacja istotności w miarę postępu badania	A13

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 320 „Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania” należy odczytywać w powiązaniu z MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

Wprowadzenie

Zakres standardu

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za zastosowanie koncepcji istotności przy planowaniu i przeprowadzaniu badania sprawozdań finansowych. MSB 450¹ wyjaśnia sposób, w jaki stosuje się istotność do oceny wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń, jak również nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na sprawozdania finansowe.

Istotność przy badaniu

2. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej często omawiają koncepcję istotności w związku ze sporządzaniem i prezentacją sprawozdań finansowych. Mimo że ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą określać istotność w różny sposób, generalnie wyjaśniają, że:

- zniekształcenia, w tym pominięcia, uznaje się za istotne, jeśli można racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie, wpłyną na decyzje gospodarcze podejmowane przez użytkowników na podstawie sprawozdań finansowych,
- osądy istotności dokonywane są przy uwzględnieniu istniejących okoliczności i wpływają na nie wielkość lub rodzaj zniekształcenia bądź połączenie obydwu tych czynników oraz
- osądy, które sprawy są istotne dla użytkowników sprawozdań finansowych, opierają się na analizie wspólnych potrzeb w zakresie informacji finansowych ze strony użytkowników traktowanych jako grupa². Możliwy wpływ zniekształceń na ściśle określonych, pojedynczych użytkowników, których potrzeby mogą znacznie się różnić, nie jest brany pod uwagę.

¹ MSB 450 „Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania”.

² Na przykład „Ramowe założenia sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych” przyjęte przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania w kwietniu 2001 r. określają, że w przypadku jednostek nastawionych na osiągnięcie zysku inwestorzy inwestują w jednostkę kapitał obciążony ryzykiem, dlatego sporządzanie takich sprawozdań finansowych, które zaspokajają potrzeby inwestorów, będzie także odpowiadało potrzebom większości innych użytkowników tych sprawozdań finansowych.

3. Wyjaśnienie istotności, jeśli jest zawarte w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, stanowi dla biegłego rewidenta punkt odniesienia do wyznaczenia istotności na potrzeby badania. Gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie określają pojęcia istotności, to jego charakterystyka przedstawiona w paragrafie 2 zapewnia biegłemu rewidentowi taki punkt odniesienia.

4. Wyznaczenie przez biegłego rewidenta istotności jest kwestią jego zawodowego osądu i zależy od postrzegania przez niego potrzeb użytkowników sprawozdań finansowych w zakresie informacji finansowych. W związku z tym biegły rewident może uznać za racjonalne założenie, iż użytkownicy:

(a) mają wystarczającą wiedzę z zakresu biznesu, działalności gospodarczej i rachunkowości oraz wykazują chęć zapoznania się z racjonalną starannością z informacjami prezentowanymi w sprawozdaniach finansowych,

(b) rozumieją, że sprawozdania finansowe są sporządzane, prezentowane i badane przy uwzględnieniu poziomu istotności,

(c) uzmysławiają sobie nieuniknioną niepewność wyceny kwot ustalonych na podstawie szacunków, osądów i przewidywań przyszłych zdarzeń oraz

(d) podejmują racjonalne decyzje gospodarcze na podstawie informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych.

5. Koncepcja istotności jest stosowana przez biegłego rewidenta zarówno przy planowaniu i przeprowadzaniu badania, jak i przy ocenie wpływu rozpoznanych podczas badania zniekształceń oraz skorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na sprawozdania finansowe, a także przy formułowaniu opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta (zob. par. A1).

6. Planując badanie, biegły rewident dokonuje osądu wielkości zniekształceń, które zostaną uznane za istotne. Osądy te stanowią podstawę do:

(a) określenia rodzaju, rozłożenia w czasie oraz zakresu procedur oceny ryzyka,

(b) rozpoznania i oceny ryzyka istotnych zniekształceń oraz

(c) określenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.

Istotność wyznaczona przy planowaniu badania niekoniecznie musi określać kwotę, poniżej której nieskorygowane zniekształcenia, pojedynczo lub łącznie, będą zawsze uznane za nieistotne. Okoliczności związane z niektórymi zniekształceniami mogą sprawiać, że biegły rewident oceni je jako istotne, mimo iż są niższe od poziomu istotności. Chociaż nie jest wykonalne projektowanie procedur badania ukierunkowanych na wykrywanie zniekształceń, które mogłyby być istotne jedynie ze względu na swój charakter, to przy ocenie wpływu nieskorygowanych zniekształceń na sprawozdania finansowe³ biegły rewident rozpatruje nie tylko ich wielkość, lecz również charakter i szczególne okoliczności wystąpienia.

Data wejścia w życie

7. Niniejszy standard stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

Cel

8. Celem biegłego rewidenta jest odpowiednie zastosowanie koncepcji istotności przy planowaniu i przeprowadzaniu badania.

Definicje

9. Na potrzeby niniejszego standardu istotność wykonawcza oznacza wyznaczoną przez biegłego rewidenta kwotę lub kwoty, niższe od istotności wyznaczonej dla sprawozdań finansowych jako całości, służące do ograniczenia do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwa, że łącznie, nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia przekroczą istotność wyznaczoną dla sprawozdań finansowych jako całości. Jeśli ma to zastosowanie, istotność wykonawcza dotyczy również kwoty lub kwot wyznaczonych przez biegłego rewidenta poniżej poziomu lub poziomów istotności określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień.

Wymogi

Wyznaczanie istotności i istotności wykonawczej przy planowaniu badania

10. Ustalając ogólną strategię badania, biegły rewident wyznacza* istotność dla sprawozdań finansowych jako całości. Jeżeli we właściwych dla danej jednostki warunkach występuje jedna lub więcej określonych grup

³ MSB 450, paragraf A16.

* *Uw. tłum.* – Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej poprzez użycie słów *musi, ma, powinien* itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przywidziany w danym MSB.

transakcji, sald kont lub ujawnień, których zniekształcenie w kwocie niższej niż istotność wyznaczona dla sprawozdań finansowych jako całości może być racjonalnie uznane za wpływające na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdań finansowych, to biegły rewident wyznacza również odpowiedni poziom lub poziomy istotności dla tych określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień (zob. par. A2- A11).

11. Biegły rewident wyznacza istotność wykonawczą w celu oceny ryzyka istotnych zniekształceń oraz ustalenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania (zob. par. A12).

Weryfikacja istotności w miarę postępu badania

12. Biegły rewident weryfikuje istotność dla sprawozdań finansowych jako całości (oraz gdy ma to zastosowanie, istotności dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień), w przypadku uzyskania podczas badania informacji, które spowodowałyby wyznaczenie przez niego na początku innej kwoty (lub kwot) istotności (zob. par. A13).

13. Jeśli biegły rewident dochodzi do wniosku, że właściwa była niższa istotność dla sprawozdań finansowych jako całości (oraz gdy ma to zastosowanie, dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień) niż początkowo wyznaczono to ustala, czy konieczna jest zmiana istotności wykonawczej oraz czy rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania pozostają odpowiednie.

Dokumentacja

14. Biegły rewident obejmuje dokumentacją badania następujące kwoty oraz czynniki uwzględnione przy ich wyznaczaniu⁴:

- (a) istotność dla sprawozdań finansowych jako całości (zob. par. 10),
- (b) jeśli to właściwe, poziom lub poziomy istotności dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień (zob. par. 10),
- (c) istotność wykonawczą (zob. par. 11) oraz
- (d) jakiegokolwiek zmiany pkt. (a)-(c) dokonane w ciągu badania (zob. par. 12-13).

* * *

Zastosowania i inne materiały objaśniające

Istotność a ryzyko badania (zob. par. 5)

A1. Przy przeprowadzaniu badania sprawozdań finansowych ogólne cele biegłego rewidenta stanowią: uzyskanie wystarczającej pewności, że sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem lub błędem, co umożliwia mu wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdania finansowe zostały we wszystkich istotnych aspektach sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz sporządzenie sprawozdania na temat sprawozdań finansowych i przekazanie stosownie do wymogów MSB informacji zgodnych z jego ustaleniami⁵. Biegły rewident uzyskuje wystarczającą pewność przez zebranie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, które pozwalają ograniczyć ryzyko badania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu⁶. Ryzyko badania polega na ryzyku wyrażenia niewłaściwej opinii przez biegłego rewidenta, w przypadku gdy sprawozdania finansowe są istotnie zniekształcone. Ryzyko badania jest funkcją ryzyka istotnego zniekształcenia i ryzyka przeoczenia⁷. Istotność i ryzyko badania uwzględnia się w ciągu całego badania, a w szczególności podczas:

- (a) rozpoznawania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia⁸,
- (b) ustalania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania⁹,
- (c) oceny wpływu nieskorygowanych zniekształceń, jeśli występują, na sprawozdania finansowe¹⁰ oraz na formułowaną w sprawozdaniu biegłego rewidenta opinię¹¹.

⁴ MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragrafy 8-11 i paragraf A6.

⁵ MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragraf 11.

⁶ MSB 200, paragraf 17.

⁷ MSB 200, paragraf 13(c).

⁸ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”.

⁹ MSB 330 „Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka”.

¹⁰ MSB 450.

¹¹ MSB 700 „Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych”.

Wyznaczanie istotności i istotności wykonawczej przy planowaniu badania

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego (zob. par. 10)

A2. W przypadku jednostki sektora publicznego głównymi użytkownikami jej sprawozdań finansowych są często legislatorzy i regulatorzy. Ponadto takie sprawozdania finansowe mogą być wykorzystywane przy podejmowaniu decyzji innych niż decyzje gospodarcze. Z tego względu, przy badaniu sprawozdań finansowych jednostki sektora publicznego, wyznaczanie istotności dla sprawozdań finansowych jako całości (oraz jeśli ma to zastosowanie, dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień) jest uwarunkowane wymogami legislacyjnymi i regulacyjnymi oraz potrzebami informacyjnymi legislatorów i opinii publicznej dotyczącymi programów sektora publicznego.

Stosowanie wzorców przy wyznaczaniu istotności dla sprawozdań finansowych jako całości (zob. par. 10)

A3. Wyznaczanie istotności następuje na podstawie zawodowego osądu. Często za punkt wyjścia do wyznaczenia istotności dla sprawozdań finansowych jako całości przyjmuje się odsetek wybranego wzorca. Czynniki, które mogą wpływać na dobór właściwego wzorca obejmują:

- składowe sprawozdań finansowych (np. aktywa, zobowiązania, kapitał własny, przychody, koszty),
- pozycje, na których użytkownicy sprawozdań finansowych określonej jednostki skłonni są skupiać szczególną uwagę (np. w celu oceny wyników finansowych działalności użytkownicy skłonni są skupiać uwagę na zysku, przychodach lub aktywach netto),
- rodzaj jednostki, etap „w cyklu życia”, w którym się znajduje oraz branże i środowisko gospodarcze, w którym działa,
- strukturę własnościową jednostki i sposób jej finansowania (np. jeśli jednostka jest finansowana wyłącznie ze źródeł zewnętrznych (zadłużenie) a nie przez kapitał własny, użytkownicy mogą kłaść większy nacisk na aktywa oraz na związane z nimi roszczenia a nie na zyski jednostki) oraz
- względne wahania wzorca.

A4. Przykłady wzorców, które mogą być właściwe, zależnie od specyfiki danej jednostki, obejmują kategorie wynikowe takie, jak zysk przed opodatkowaniem, całkowite przychody, marża brutto i całkowite koszty, kapitał własny lub wartość aktywów netto. Zysk z działalności kontynuowanej przed opodatkowaniem jest często stosowany w przypadku jednostek nastawionych na zysk. Jeżeli zysk z działalności kontynuowanej przed opodatkowaniem ulega wahaniom, inne wzorce takie, jak marża brutto lub całkowite przychody, mogą być bardziej odpowiednie.

A5. Zależnie od wyboru wzorca odpowiednie dane finansowe obejmują zazwyczaj wyniki finansowe i sytuację finansową za poprzednie okresy, wyniki finansowe i sytuację finansową narastająco do bieżącego okresu, budżety lub prognozy dla bieżącego okresu skorygowane o istotne zmiany okoliczności dotyczących jednostki (np. istotne przejście podmiotu) oraz odpowiednie zmiany warunków w danej branży lub środowisku gospodarczym, w którym działa jednostka. Na przykład, gdy punktem wyjścia dla wyznaczenia istotności dla sprawozdań finansowych jako całości jest odsetek zysku z działalności kontynuowanej przed opodatkowaniem; okoliczności, które powodują nietypowe zmniejszenie lub zwiększenie takiego zysku, mogą skłonić biegłego rewidenta do uznania, że dla wyznaczenia istotności dla sprawozdań finansowych jako całości bardziej odpowiedni może być znormalizowany zysk z działalności kontynuowanej przed opodatkowaniem, określony na podstawie przeszłych wyników.

A6. Istotność wiąże się ze sprawozdaniami finansowymi, na temat których biegły rewident sporządza sprawozdanie. Jeśli sprawozdania finansowe są sporządzane za okres sprawozdawczy dłuższy lub krótszy niż dwanaście miesięcy, co może mieć miejsce w przypadku nowo powstałych jednostek lub zmiany okresu sprawozdawczego, to istotność wiąże się ze sprawozdaniami finansowymi sporządzonymi za ten okres sprawozdawczy.

A7. Wyznaczenie odsetka, który ma być zastosowany do wybranego wzorca, wymaga zawodowego osądu. Zachodzi związek między odsetkiem a wybranym wzorcem, co oznacza, że odsetek zastosowany do zysku z działalności kontynuowanej przed opodatkowaniem będzie zazwyczaj wyższy od odsetka zastosowanego do całkowitych przychodów. Na przykład, biegły rewident może uznać pięć procent zysku z działalności kontynuowanej przed opodatkowaniem za właściwy poziom dla nastawionej na zysk jednostki z branży produkcyjnej, a jednocześnie uznać za właściwy poziom jeden procent całkowitych przychodów lub kosztów w przypadku jednostki nie nastawionej na zysk. Wyższy lub niższy odsetek może być jednak w danych okolicznościach uznany za bardziej odpowiedni.

Uwagi szczególne dotyczące małych jednostek

A8. Jeśli w danej jednostce zysk z działalności kontynuowanej przed opodatkowaniem jest niezmienny nominalnie, co może mieć miejsce w przypadku jednostki zarządzanej przez właściciela, który wycofuje dużą część zysku przed opodatkowaniem jako wynagrodzenie, to bardziej odpowiednim wzorcem może być zysk przed uwzględnieniem wynagrodzenia i opodatkowania.

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego

A9. Przy badaniu jednostki sektora publicznego, całkowite koszty lub koszty netto (koszty pomniejszone o przychody lub nakłady pomniejszone o wydatki) mogą być bardziej właściwym wzorcem programowych działań. W przypadku gdy jednostka sektora publicznego sprawuje pieczę nad aktywami publicznymi, aktywa mogą stanowić właściwy wzorzec.

Poziom lub poziomy istotności dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień (zob. par. 10)

A10. Następujące czynniki mogą wskazywać na istnienie jednej lub więcej określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, w przypadku których kwoty zniekształcenia, niższe od poziomu istotności ustalonego dla sprawozdań finansowych jako całości, mogą być racjonalnie uznane za wpływające na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdań finansowych:

- czy prawo, regulacje lub mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wpływają na oczekiwania użytkowników dotyczące wyceny lub ujawniania pewnych pozycji (np. transakcji z podmiotami powiązanymi czy wynagrodzeń kierownictwa i osób sprawujących nadzór),
- kluczowe ujawnienia właściwe do branży, w której jednostka działa (np. koszty prac badawczych i rozwojowych w firmie farmaceutycznej),
- czy uwaga jest skupiona na szczególnym aspekcie działalności jednostki, który jest oddzielnie ujawniany w sprawozdaniach finansowych (np. nowoprzyjęty podmiot).

A11. Rozważając, czy w specyficznych warunkach danej jednostki występują takie grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia, biegły rewident może uznać za użyteczne poznanie poglądów i oczekiwań osób sprawujących nadzór i kierownictwa.

Istotność wykonawcza (zob. par. 11)

A12. Planowanie badania jedynie w celu wykrycia pojedynczo istotnych zniekształceń pomija fakt, że pojedynczo nieistotne zniekształcenia mogą łącznie powodować istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych i nie pozostawiać marginesu dla możliwych, niewykrytych zniekształceń. Istotność wykonawcza (która, jak to zostało zdefiniowane, stanowi jedną lub więcej kwot) jest wyznaczana dla ograniczenia do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwa, że łącznie, nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia sprawozdań finansowych przekroczą istotność wyznaczoną dla sprawozdań finansowych jako całości. Podobnie istotność wykonawcza, dotycząca poziomu istotności wyznaczonego dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, ma zmniejszyć do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwo, że łącznie nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień przekroczą wyznaczony dla nich poziom istotności. Wyznaczenie istotności wykonawczej nie stanowi prostej, mechanicznej kalkulacji i wymaga kierowania się zawodowym osądem. Wpływa na nie wiedza biegłego rewidenta o jednostce, zaktualizowana podczas przeprowadzania procedur oceny ryzyka, rodzaj i zakres zniekształceń rozpoznanych podczas poprzednich badań, a także oczekiwania biegłego rewidenta co do zniekształceń w bieżącym okresie.

Weryfikacja istotności w miarę postępu badania (zob. par. 12)

A13. Istotność wyznaczona dla sprawozdań finansowych jako całości (oraz gdy ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień) może wymagać weryfikacji w wyniku zmian okoliczności, które nastąpiły podczas badania (np. decyzji o likwidacji ważnej części działalności jednostki), nowych informacji lub zmian wiedzy biegłego rewidenta o jednostce oraz jej działaniach w rezultacie przeprowadzenia dalszych procedur badania. Na przykład, jeśli podczas badania okazuje się, że rzeczywiste wyniki finansowe będą prawdopodobnie istotnie różne od przewidywanych na koniec okresu i wykorzystanych wstępnie do wyznaczenia istotności dla sprawozdań finansowych jako całości, biegły rewident weryfikuje istotność.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 320

opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w kwietniu 2009 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Polską Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2009 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowych Standardów Badania* został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „*Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC*”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich *Międzynarodowych Standardów Badania* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 320* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 320* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC).

Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *International Standards on Auditing*
ISBN: 978-1-93477-992-7.