

Załącznik nr 1.14 do uchwały Nr 3430/52a/2019  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 21 marca 2019 r.

**Material o charakterze edukacyjnym**

**Brzmienie niniejszego standardu zostało ujednoczone na skutek zmian dostosowawczych  
przyjętych uchwałą nr 1107/15a/2020 KRBR z dnia 8 września 2020 r.**

**KRAJOWY STANDARD BADANIA 450  
w brzmieniu  
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 450**

**OCENA ZNIEKSZTAŁCENÍ  
ZIDENTYFIKOWANYCH PODCZAS BADANIA**

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 450

### OCENA ZNIEKSZTAŁCEŃ ZIDENTYFIKOWANYCH PODCZAS BADANIA

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

#### SPIS TREŚCI

	Paragraf
<b>Wprowadzenie</b>	
Zakres niniejszego MSB .....	1
Data wejścia w życie .....	2
<b>Cel</b> .....	3
<b>Definicje</b> .....	4
<b>Wymogi</b>	
Gromadzenie zidentyfikowanych zniekształceń .....	5
Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania .....	6-7
Informowanie o zniekształceniach i ich korygowanie .....	8-9
Ocena wpływu nieskorygowanych zniekształceń .....	10-13
Pisemne oświadczenia .....	14
Dokumentacja .....	15
<b>Zastosowanie i inny materiał objaśniający</b>	
Definicja zniekształcenia .....	A1
Gromadzenie zidentyfikowanych zniekształceń .....	A2-A6
Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania .....	A7-A9
Informowanie o zniekształceniach i ich korygowanie .....	A10-A13
Ocena wpływu nieskorygowanych zniekształceń .....	A14-A28
Pisemne oświadczenia .....	A29
Dokumentacja .....	A30

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 450 „Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania” należy odczytywać w kontekście MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

## Wprowadzenie

### Zakres niniejszego MSB

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za ocenę wpływu zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli takie występują, na sprawozdanie finansowe. MSB 700 (zmieniony) dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta, przy wyrażaniu opinii o sprawozdaniu finansowym za wniosek, czy uzyskano racjonalną pewność, że sprawozdanie finansowe jako całość jest wolne od istotnego zniekształcenia. Wniosek biegłego rewidenta, wymagany przez MSB 700 (zmieniony), uwzględnia ocenę biegłego rewidenta dotyczącą wpływu nieskorygowanych zniekształceń, jeśli takie występują, na sprawozdanie finansowe, przeprowadzoną zgodnie z tym MSB<sup>1</sup>. MSB 320<sup>2</sup> dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za odpowiednie zastosowanie koncepcji istotności przy planowaniu i przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego.

### Data wejścia w życie

2. Niniejszy standard stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

### Cel

3. Celem biegłego rewidenta jest ocena:
  - (a) wpływu zidentyfikowanych zniekształceń na badanie oraz
  - (b) wpływu nieskorygowanych zniekształceń, jeśli takie występują, na sprawozdanie finansowe.

### Definicje

4. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenie przypisane poniżej:
  - (a) Zniekształcenie – różnica pomiędzy raportowaną kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem pozycji wykazywanej w sprawozdaniu finansowym a kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem pozycji, które wymagają wykazania zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Zniekształcenia mogą być spowodowane błędem lub oszustwem. (Zob. par. A1)  
  
Gdy biegły rewident wyraża opinię o tym, czy sprawozdanie finansowe prezentuje rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, lub przekazuje rzetelny i jasny obraz, zniekształcenia obejmują również te korekty kwot, klasyfikacji, prezentacji lub ujawnień, które według osądu biegłego rewidenta są niezbędne, aby sprawozdanie finansowe prezentowało rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub przekazywało rzetelny i jasny obraz,
  - (b) Nieskorygowane zniekształcenia – zniekształcenia, które biegły rewident zgromadził podczas badania i które nie zostały skorygowane.

---

<sup>1</sup> MSB 700 (zmieniony) „*Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*” paragrafy 10-11.

<sup>2</sup> MSB 320 „*Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania*”.

## Wymogi

### Gromadzenie zidentyfikowanych zniekształceń

5. Biegły rewident gromadzi\* zniekształcenia zidentyfikowane podczas badania, inne niż te, które są w sposób oczywisty błahe. (Zob. par. A2-A6)

### Rozpatrywanie zniekształceń zidentyfikowanych w miarę postępu badania

6. Biegły rewident ustala, czy zaplanowaną ogólną strategię i plan badania należy zaktualizować, jeżeli:
- (a) rodzaj zidentyfikowanych zniekształceń oraz okoliczności ich występowania wskazują na istnienie innych zniekształceń, które, jeśli zostaną połączone ze zniekształceniami zgromadzonymi podczas badania, mogą być istotne lub (zob. par. A7)
  - (b) łączne zniekształcenia zgromadzone podczas badania zbliżają się do istotności określonej zgodnie z MSB 320. (Zob. par. A8)
7. Jeśli na wniosek biegłego rewidenta kierownik jednostki zweryfikował określoną grupę transakcji, saldo konta lub ujawnienie i skorygował wykryte zniekształcenia, biegły rewident przeprowadza dodatkowe procedury badania w celu ustalenia, czy zniekształcenia nadal istnieją. (Zob. par A9)

### Informowanie o zniekształceniach i ich korygowanie

~~8. Biegły rewident informuje kierownictwo właściwego szczebla w odpowiednim czasie o wszystkich zniekształceniach zgromadzonych podczas badania, chyba że nie zezwalają na to przepisy prawa lub regulacja<sup>3</sup>. Biegły rewident zwraca się do kierownictwa z wnioskiem o skorygowanie tych zniekształceń. (Zob. par A10-A12)~~

8. Biegły rewident informuje, o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, w odpowiednim czasie kierownictwo odpowiedniego szczebla o wszystkich zniekształceniach zidentyfikowanych w trakcie badania.<sup>4</sup> Biegły rewident zwraca się do kierownictwa z wnioskiem o skorygowanie tych zniekształceń. (Zob. par A7-A9).
9. Jeśli kierownictwo odmawia skorygowania niektórych lub wszystkich zniekształceń, o których poinformował biegły rewident, zapoznaje się on z powodami, którymi kierownictwo uzasadnia niedokonanie korekt oraz rozpatruje te powody przy ocenie, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia. (Zob. par. A13)

### Ocena wpływu nieskorygowanych zniekształceń

10. Przed oceną wpływu nieskorygowania zniekształceń, biegły rewident upewnia się, co do zasadności istotności wyznaczonej zgodnie z MSB 320 w celu potwierdzenia, że pozostaje ona odpowiednia w świetle rzeczywistych wyników finansowych jednostki. (Zob. par. A14-A15)
11. Biegły rewident ustala, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie. Ustalając to biegły rewident rozważa:

\* 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 przewidziany w danym MSB.

<sup>3</sup> MSB 260 (zmieniony) „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”, paragraf 7.

<sup>4</sup> MSB 260 (zmieniony) „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”, paragraf 7.

- (a) wielkość i rodzaj zniekształceń, zarówno w stosunku do poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, jak i sprawozdania finansowego jako całości, a także szczególne okoliczności ich wystąpienia oraz (zob. par. A16-A22, A24-A25)
- (b) wpływ nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów sprawozdawczych na odnośne grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia oraz sprawozdanie finansowe jako całość. (Zob. par. A23)

#### *Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór*

- 12. Biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór o nieskorygowanych zniekształceniach oraz o ich wpływie, pojedynczo lub łącznie, jaki mogą mieć na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że nie pozwalają na to przepisy prawa lub regulacja<sup>5</sup>. Informacja przekazywana przez biegłego rewidenta wskazuje na poszczególne istotne nieskorygowane zniekształcenia. Biegły rewident zwraca się o skorygowanie zniekształceń, które nie zostały skorygowane. (Zob. par. A26-A28)
- 13. Biegły rewident informuje również osoby sprawujące nadzór o wpływie nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów sprawozdawczych na odnośne grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia i sprawozdanie finansowe jako całość.

#### **Pisemne oświadczenia**

- 14. Biegły rewident zwraca się do kierownika jednostki oraz, jeśli to odpowiednie, do osób sprawujących nadzór, o złożenie pisemnego oświadczenia czy ich zdaniem wpływ nieskorygowanych zniekształceń, pojedynczo i łącznie, na sprawozdanie finansowe jako całość nie jest istotny. Opis takich zniekształceń zamieszcza się w lub dołącza do pisemnego oświadczenia. (Zob. par. A29)

#### **Dokumentacja**

- 15. Biegły rewident włącza do dokumentacji badania:<sup>6</sup> (zob. par. A30)
  - (a) kwotę, poniżej której zniekształcenia uznaje się za w sposób oczywisty błahę (par. 5),
  - (b) wszystkie zniekształcenia zgromadzone podczas badania ze wskazaniem, czy zostały skorygowane (par. 5, 8 i 12) oraz
  - (c) wniosek biegłego rewidenta, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, pojedynczo lub łącznie oraz uzasadnienie tego wniosku (par. 11).

\* \* \*

#### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

##### **Definicja zniekształcenia** (Zob. par. 4 (a))

##### A1. Zniekształcenia mogą być wynikiem:

- (a) niedokładności przy gromadzeniu lub przetwarzaniu danych, na podstawie których sporządzono sprawozdanie finansowe,
- (b) pominięcia kwoty lub ujawnienia, w tym ujawnienia niewłaściwego lub niepełnego oraz tych ujawnień, które są wymagane do wypełnienia celów określonych w mających

---

<sup>5</sup> Zobacz przyp. nr 3.

<sup>6</sup> MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragrafy 8-11 i paragraf A6.

zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej<sup>7</sup>;

- (c) niepoprawnego szacunku księgowego wywołanego przeoczeniem lub oczywistą błędną interpretacją faktów,
- (d) osądów kierownictwa dotyczących szacunków księgowych, które biegły rewident ocenia jako nieracjonalne lub wyboru i zastosowania zasad (polityki) rachunkowości, które biegły rewident ocenia jako nieodpowiednie,
- (e) nieodpowiedniej klasyfikacji, agregacji lub dezagregacji informacji oraz
- f) w odniesieniu do sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, pominięcie ujawnienia, które jest konieczne do zapewnienia rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego, oprócz ujawnień wymaganych specyficznie tymi ramowymi założeniami.<sup>8</sup>

Przykłady zniekształceń powstających na skutek oszustwa zostały przedstawione w MSB 240.<sup>9</sup>

### **Gromadzenie zidentyfikowanych zniekształceń (Zob. par. 5)**

*„W sposób oczywisty błahe”*

A2. Paragraf 5 niniejszego standardu wymaga, aby biegły rewident gromadził zniekształcenia zidentyfikowane w trakcie badania inne niż te, które są w sposób oczywisty błahe. „W sposób oczywisty błahe” nie stanowi innego określenia dla wyrażenia „nieistotne”. Zniekształcenia, które są „w sposób oczywisty błahe”, będą w całości różne (mniejsze) od ustalonej wielkości lub będą w całości różnego rodzaju, niż te które byłyby ustalone jako istotne, i będą to zniekształcenia

w sposób oczywisty nieznaczące, zarówno pojedynczo jak i łącznie, niezależnie od tego, czy ich osąd nastąpi na podstawie kryterium wielkości, rodzaju lub okoliczności. Jeżeli istnieje niepewność przy stwierdzaniu, czy jedną lub więcej pozycji można uznać za w sposób oczywisty błahą, należy przyjąć, że zniekształcenie nie jest w sposób oczywisty błahe.

*Zniekształcenia w pojedynczych częściach sprawozdania*

A3. Biegły rewident może wyznaczyć kwotę, poniżej której zniekształcenia dotyczące kwot w pojedynczych częściach sprawozdania będą w sposób oczywisty błahe i nie będą wymagały gromadzenia, ponieważ biegły rewident oczekuje, że gromadzenie takich kwot nie miałyby znaczącego wpływu na sprawozdanie finansowe. Jednakże, zniekształcenia kwot powyżej wyznaczonej kwoty są gromadzone, zgodnie z paragrafem 5 niniejszego standardu. Dodatkowo, zniekształcenia odnoszące się do kwot, mogą nie być w sposób oczywisty błahe, rozpatrując je pod względem kryteriów charakteru lub okoliczności, i jeżeli takowe nie są, wówczas są gromadzone zgodnie z paragrafem 5 niniejszego standardu.

<sup>7</sup> Przykładowo, ust. 42H Międzynarodowego Standardu Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 7, *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji* mówi, że „jednostka ujawnia wszelkie dodatkowe informacje, które uznaje za konieczne, aby spełnić cele w zakresie ujawnień określonych w paragrafie...”

<sup>8</sup> Na przykład, MSSF wymaga, aby jednostka udostępniła dodatkowe ujawnienia, gdy zgodność z określonymi wymogami MSSF jest niewystarczająca, aby użytkownicy mogli zrozumieć wpływ poszczególnych transakcji, innych zdarzeń i warunków na sytuację finansową i wyniki finansowe jednostki (Międzynarodowy Standard Rachunkowości 1, *Prezentacja sprawozdań finansowych*, paragraf 17 ust. (c)).

<sup>9</sup> MSB 240 *„Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”*, paragrafy A1-A6.

*Zniekształcenia w ujawnieniach*

A4. Zniekształcenia w ujawnieniach mogą być w sposób oczywisty błahe zarówno pojedynczo jak i łącznie, oraz gdy będą rozpatrywane pod względem jakichkolwiek kryteriów wielkości, charakteru lub okoliczności. Zniekształcenia w ujawnieniach, które nie są w sposób oczywisty błahe, są również gromadzone, aby pomóc biegłemu rewidentowi w dokonaniu oceny wpływu takich zniekształceń na odpowiednie ujawnienia oraz sprawozdanie finansowe jako całość. Paragraf 17A niniejszego standardu wskazuje przykłady, w których zniekształcenia ujawnień jakościowych mogą być znaczące.

*Gromadzenie zniekształceń*

A5. Zniekształcenia ze względu na charakter lub okoliczności, gromadzone na podstawie opisu zawartego w paragrafach A3-A4, nie mogą być sumowane, tak jak jest to możliwe w przypadku zniekształceń kwot. Mimo to, paragraf 11 niniejszego MSB wymaga od biegłego rewidenta dokonania oceny tych zniekształceń zarówno pojedynczo jak i łącznie (tj. łącznie z innymi zniekształceniami), aby stwierdzić, czy są one znaczące.

A6. Aby pomóc biegłemu rewidentowi przy ocenie wpływu zniekształceń zgromadzonych podczas badania oraz informowaniu o zniekształceniach kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór, przydatne może być rozróżnienie pomiędzy zniekształceniami faktycznymi, zniekształceniami wynikającymi z osądu oraz zniekształceniami projekcji,

- zniekształcenia faktyczne, to zniekształcenia, co do których nie ma żadnych wątpliwości,
- zniekształcenia wynikające z osądu, to różnice zdań co do osądu kierownictwa, w tym te, dotyczące uznawania, wyceny, prezentacji i ujawnień w sprawozdaniu finansowym (w tym wyboru lub zastosowania zasad (polityki) rachunkowości), które biegły rewident ocenia jako nieuzasadnione lub nieodpowiednie,
- zniekształcenia projekcji, to najlepsze szacunki biegłego rewidenta dotyczące zniekształceń populacji, uwzględniające projekcje zniekształceń zidentyfikowanych w badanych próbkach na całą populację, z której wybrano próbki. Wytyczne dotyczące określenia projekcji zniekształceń oraz oceny rezultatów zawiera MSB 530.<sup>10</sup>

**Rozpatrywanie zniekształceń zidentyfikowanych w miarę postępu badania (Zob. par. 6-7)**

A7. Zniekształcenie może nie występować w odosobnieniu. Dowodem, że mogą występować inne zniekształcenia jest, na przykład przypadek, gdy biegły rewident zidentyfikował zniekształcenie wynikające z uchybień kontroli wewnętrznej bądź z przyjęcia nieodpowiednich założeń lub metod wyceny, które zostały w szerokim zakresie zastosowane przez jednostkę.

A8. Jeśli łączne zniekształcenia zgromadzone podczas badania zbliżają się do istotności określonej zgodnie z MSB 320, może istnieć wyższy, niż możliwy do zaakceptowania niski poziom ryzyka, że potencjalne, niewykryte zniekształcenia mogą, łącznie ze zniekształceniami zgromadzonymi podczas badania, przekroczyć istotność. Istnienie niewykrytych zniekształceń może wynikać z ryzyka próbkowania jak i ryzyka niezwiązanego z próbkowaniem.<sup>11</sup>

A9. Biegły rewident może zwrócić się do kierownika jednostki z wnioskiem o przeprowadzenie analizy grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, w celu ustalenia przyczyny zniekształcenia zidentyfikowanego przez biegłego rewidenta, przeprowadzenia procedur służących ustaleniu

<sup>10</sup> MSB 530 „Próbkowanie” paragrafy 14-15.

<sup>11</sup> MSB 530, paragraf 5(c)-(d).

kwoty rzeczywistego zniekształcenia grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia oraz dokonania odpowiednich korekt w sprawozdaniu finansowym. Wystąpienie takie może, na przykład, opierać się na projekcji zniekształceń, zidentyfikowanych w badanej próbie, na całą populację, z której wybrano próbkę.

### **Informowanie o zniekształceniach i ich korygowanie (Zob. par. 8-9)**

A10. Informowanie kierownictwa odpowiedniego szczebla w odpowiednim czasie o zniekształceniach jest ważne, ponieważ umożliwia kierownictwu ocenę, czy grupy transakcji, salda kont i ujawnienia są zniekształcone, poinformowanie biegłego rewidenta, że ma odmienne zdanie, a także podjęcie koniecznych działań. Zazwyczaj, kierownictwo odpowiedniego szczebla to takie, które ponosi odpowiedzialność oraz jest uprawnione do oceny zniekształceń oraz podjęcia koniecznych działań.

*A11. Przepisy prawa lub regulacja mogą ograniczać zakres, w jakim biegły rewident informuje o określonych zniekształceniach kierownika jednostki lub inne osoby wewnątrz jednostki. Na przykład, przepisy prawa lub regulacje mogą w szczególności zakazywać informowania lub podejmowania innych działań, które mogłyby zaszkodzić przeprowadzeniu przez odpowiednie władze dochodzenia w sprawie rzeczywistego lub domniemanego bezprawnego działania. W niektórych okolicznościach potencjalny konflikt pomiędzy obowiązkiem zachowania przez biegłego rewidenta poufności a obowiązkiem informowania może być skomplikowany. W takich przypadkach biegły rewident może rozważyć skorzystanie z pomocy prawnej.*

**A11. W niektórych systemach prawnych przepis prawa lub regulacja mogą ograniczać informowanie przez biegłego rewidenta o określonych sprawach kierownictwo jednostki i osoby sprawujące nadzór. Przepis prawa lub regulacja mogą w szczególności zabraniać informowania lub podejmowania innych działań, które mogą oddziaływać na dochodzenie prowadzone przez odpowiednie organy poprzez faktyczne lub podejrzewane bezprawne działanie, włączając ostrzeżenie jednostki, na przykład, gdy od biegłego rewidenta wymaga się poinformowania odpowiedniego organu o zidentyfikowanym lub podejrzewanym naruszeniu przepisów prawa lub regulacji zgodnie z przepisami dotyczącymi prania brudnych pieniędzy. W takich okolicznościach, sprawy rozważane przez biegłego rewidenta mogą być skomplikowane i biegły rewident może uznać za odpowiednie skorzystanie z porady prawnej.**

A12. Skorygowanie przez kierownika jednostki wszystkich zniekształceń, w tym tych, o których poinformował biegły rewident, umożliwia kierownikowi jednostki zapewnienie prawidłowości ksiąg i zapisów oraz zmniejsza ryzyka istotnego zniekształcenia przyszłego sprawozdania finansowego, spowodowanego łącznym wpływem nieistotnych, nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów sprawozdawczych.

A13. MSB 700 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta oceny, czy sprawozdanie finansowe jest sporządzone i zaprezentowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Ocena ta obejmuje rozważenie jakościowych aspektów praktyki księgowej jednostki, w tym oznak możliwej stronniczości osądów kierownika jednostki, na które może wpływać zrozumienie przez biegłego rewidenta powodów kierownika jednostki dla niedokonywania korekt.<sup>12</sup>

### **Ocena wpływu nieskorygowanych zniekształceń (Zob. par. 10-11)**

---

<sup>12</sup> MSB 700 (zmieniony), paragraf 12.



- A14. Wyznaczenie przez biegłego rewidenta istotności zgodnie z MSB 320 często opiera się na szacunkach wyników finansowych jednostki, ponieważ rzeczywiste wyniki finansowe mogą nie być jeszcze znane. Z tego względu, może być konieczne, aby ocenę biegłego rewidenta dotyczącą wpływu nieskorygowanych zniekształceń poprzedziła weryfikacja istotności wyznaczonej zgodnie z MSB 320 na podstawie rzeczywistych wyników finansowych.
- A15. MSB 320 wyjaśnia, że w miarę postępu badania istotność dla sprawozdania finansowego jako całości (oraz, jeśli ma to zastosowanie, istotność na poziomie lub poziomach poszczególnych grup transakcji, sald kont i ujawnień) jest weryfikowana w przypadku, gdy biegły rewident uzyskuje podczas badania informacje, które spowodowałyby wyznaczenie przez niego wstępnie innej kwoty (lub kwot) istotności.<sup>13</sup> Z tego względu, każda istotna weryfikacja prawdopodobnie zostanie dokonana zanim biegły rewident przeprowadzi ocenę wpływu nieskorygowanych zniekształceń. Jeśli jednak ponowna ocena istotności dokonana przez biegłego rewidenta zgodnie z MSB 320 (zob. par. 10 niniejszego standardu) prowadzi do obniżenia kwoty (lub kwot), wówczas istotność wykonawcza oraz odpowiedniość rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania podlegają ponownemu rozpatrzeniu tak, aby otrzymać wystarczające i odpowiednie dowody badania, na których można oprzeć opinię z badania.
- A16. Każde pojedyncze zniekształcenie kwoty podlega analizie w celu oceny jego wpływu na odpowiednie grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia, w tym czy nastąpiło przekroczenie istotności dla określonej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia.
- A17. Dodatkowo, każde jednostkowe zniekształcenie ujawnień jakościowych jest rozważane, w celu dokonania oceny jego wpływu na odpowiednie ujawnienie(a), a także jego ogólnego wpływu na sprawozdanie finansowe jako całość. Ustalenie, czy zniekształcenie(a) w ujawnieniach jakościowych jest(są) istotne, w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz konkretnych okoliczności jednostki, obejmuje zastosowanie zawodowego osądu. Przykłady sytuacji, w których takie zniekształcenia mogą być istotne, obejmują:
- niedokładne lub niekompletne opisy informacji dotyczących celów, polityk i procedur zarządzania kapitałem jednostek prowadzących działalność ubezpieczeniową lub bankową,
  - pominięcie informacji o zdarzeniach lub okolicznościach, które doprowadziły do straty z tytułu utraty wartości (na przykład znaczący długotrwały spadek popytu na dany metal lub towar) przez jednostkę prowadzącą działalność wydobywczą,
  - nieprawidłowy opis zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do znaczącej pozycji w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, sprawozdaniu z całkowitych dochodów, zestawieniu zmian w kapitale własnym lub sprawozdaniu z przepływów pieniężnych,
  - nieodpowiedni opis wrażliwości kursu wymiany walut w jednostce prowadzącej międzynarodową działalność handlową.
- A18. Ustalając, czy nieskorygowane zniekształcenia pod względem charakteru są istotne, czego wymaga paragraf 11 niniejszego standardu, biegły rewident rozważa nieskorygowane zniekształcenia kwot i ujawnień. Tego rodzaju zniekształcenia mogą zostać uznane za istotne pojedynczo lub łącznie z innymi zniekształceniami. Przykładowo, w zależności od zniekształceń zidentyfikowanych w ujawnieniach, biegły rewident może rozważyć, czy:

---

<sup>13</sup> MSB 320, paragraf 12.

- (a) zidentyfikowane błędy są trwałe lub rozległe lub
- (b) liczba zidentyfikowanych zniekształceń odnosi się do tej samej kwestii i rozpatrywana łącznie może mieć wpływ na zrozumienie tej kwestii przez użytkowników.

To rozpatrzenie zgromadzonych zniekształceń jest również pomocne w dokonywaniu oceny sprawozdania finansowego zgodnie z paragrafem 13(d) MSB 700 (zmienionego), który wymaga od biegłego rewidenta rozważenia, czy ogólna prezentacja sprawozdania finansowego uległa pogorszeniu wskutek uwzględnienia informacji nieistotnych lub zakłócających prawidłowe zrozumienie ujawnionych kwestii.

- A19. Jeśli określone pojedyncze zniekształcenie zostało uznane za istotne, to jest mało prawdopodobne, aby mogło być ono skompensowane z innym zniekształceniem. Na przykład, jeśli przychody zostały istotnie zawyżone, sprawozdanie finansowe jako całość będzie istotnie zniekształcone, nawet jeśli wpływ zniekształcenia na zyski zostanie całkowicie skompensowany przez równoważne zawyżenie kosztów. Właściwe może być kompensowanie zniekształceń w ramach tego samego salda konta lub grupy transakcji; zanim jednak dojdzie się do wniosku, że skompensowanie nawet nieistotnych zniekształceń jest odpowiednie, oceny wymaga ryzyko występowania dalszych, niewykrytych zniekształceń.<sup>14</sup>
- A20. Ustalenie, czy zniekształcenie klasyfikacji jest istotne, wymaga oceny przesłanek jakościowych takich, jak wpływ zniekształcenia klasyfikacji na zadłużenie lub inne postanowienia umowne, wpływ na poszczególne pozycje lub sumy częściowe bądź na kluczowe wskaźniki. Mogą istnieć okoliczności, gdy biegły rewident uznaje, że zniekształcenie klasyfikacji jest nieistotne dla sprawozdania finansowego jako całości, nawet jeśli przekracza poziom lub poziomy istotności przyjęte do oceny innych zniekształceń. Przykładowo, błędna klasyfikacja pozycji bilansowych może nie być uznana za istotną dla sprawozdania finansowego jako całości, jeżeli kwota wynikająca z błędnej klasyfikacji jest niewielka w zestawieniu z wielkością odnośnych pozycji bilansowych i błędna klasyfikacja nie wpływa na rachunek zysków i strat lub na żadne kluczowe wskaźniki.
- A21. Okoliczności dotyczące niektórych zniekształceń mogą skłonić biegłego rewidenta do uznania ich za istotne pojedynczo bądź w powiązaniu z innymi zniekształceniami zgromadzonymi podczas badania, nawet jeśli są one niższe niż istotność wyznaczona dla sprawozdania finansowego jako całości. Okoliczności, które mogą wpływać na taką ocenę obejmują przypadek, gdy zniekształcenie:
- wpływa na zgodność z wymogami regulacyjnymi,
  - wpływa na zgodność z umownymi warunkami zadłużenia lub innymi wymogami kontraktowymi,
  - wiąże się z niewłaściwym wyborem lub zastosowaniem zasad (polityki) rachunkowości, który ma nieistotny wpływ na sprawozdanie finansowe za bieżący okres, jest jednak prawdopodobne, że może mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe za przyszłe okresy sprawozdawcze,
  - ukrywa zmiany zysków lub innych trendów, szczególnie w kontekście ogólnych warunków gospodarczych i branżowych,

<sup>14</sup> Zidentyfikowanie wielu nieznaczących zniekształceń w saldzie konta lub w grupie transakcji może wymagać od biegłego rewidenta ponownej oceny ryzyka istotnego zniekształcenia tego konta lub grupy transakcji.

- wpływa na wskaźniki stosowane do oceny sytuacji finansowej jednostki, jej wyników operacyjnych lub przepływów pieniężnych,
- wpływa na informacje o segmentach prezentowane w sprawozdaniu finansowym (na przykład, wobec znaczenia danej sprawy dla danego segmentu lub innej części działalności gospodarczej jednostki rozpoznanej jako odgrywającej istotną rolę dla jej działalności operacyjnej lub rentowności),
- wywołuje wzrost wynagrodzenia kierownictwa, na przykład, przez spowodowanie, że wymogi warunkujące przyznanie premii lub innych zachęt zostały spełnione,
- jest znacząca z uwagi na zrozumienie przez biegłego rewidenta uprzednio przekazywanych użytkownikom informacji, na przykład, dotyczących prognozowanego zysku,
- odnosi się do pozycji związanych z określonymi stronami (na przykład, czy strony zewnętrzne danej transakcji są powiązane z członkami kierownictwa jednostki),
- stanowi pominięcie informacji nie wymaganej szczegółowo przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, która jednak według osądu biegłego rewidenta jest ważna dla zrozumienia przez użytkowników sytuacji finansowej, finansowych wyników działalności lub przepływów pieniężnych jednostki lub
- wpływa na inne informacje, ujęte w rocznym raporcie jednostki (na przykład, informacje, które zostaną zawarte w „Sprawozdaniu kierownictwa z działalności” lub „Przeglądzie działalności operacyjnej i finansowej”), w związku z którymi można racjonalnie oczekiwać, że wpłyną na decyzje gospodarcze użytkowników sprawozdania finansowego. MSB 720 (zmieniony)<sup>15</sup> dotyczy rozważań biegłego rewidenta odnoszących się do innych informacji.

Przedstawione okoliczności stanowią jedynie przykłady; nie jest prawdopodobne wystąpienie ich wszystkich w każdym badaniu, ani też lista przykładów nie jest wyczerpująca. Wystąpienie którejkolwiek z przytoczonych okoliczności nie musi koniecznie oznaczać, że zniekształcenie jest istotne.

A22. MSB 240<sup>16</sup> wyjaśnia, jak skutki zniekształcenia, które jest lub może być rezultatem oszustwa, należy uwzględnić w powiązaniu z innymi aspektami badania, nawet jeśli wielkość zniekształcenia nie jest istotna dla sprawozdania finansowego. W zależności od okoliczności, zniekształcenia w ujawnieniach mogą również wskazywać na oszustwo oraz mogą, przykładowo, wynikać z:

- wprowadzających w błąd ujawnień wynikających ze stronniczości ocen dokonywanych przez kierownika jednostki lub
- ujawnień powtarzających się lub niewiele mówiących, które mają na celu ukrycie prawidłowego zrozumienia kwestii zawartych w sprawozdaniu finansowym.

Rozważając konsekwencje zniekształceń w grupach transakcji, saldach kont i ujawnieniach, biegły rewident stosuje zawodowy sceptycyzm, zgodnie z MSB 200.<sup>17</sup>

<sup>15</sup> MSB 720 (zmieniony) „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”.

<sup>16</sup> MSB 240, paragraf 35.

<sup>17</sup> MSB 200, paragraf 15.

A23. Łączny wpływ nieistotnych, nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów sprawozdawczych może mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe za bieżący okres sprawozdawczy. Istnieją różne możliwe do zaakceptowania podejścia do oceny przez biegłego rewidenta takich nieskorygowanych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres sprawozdawczy. Stosowanie takiego samego podejścia do oceny zniekształceń zapewni spójność z okresu sprawozdawczego na okres sprawozdawczy.

*Szczególne rozważania dotyczące jednostek sektora publicznego*

A24. W przypadku badania jednostki sektora publicznego, na ocenę czy zniekształcenie jest istotne, może również wpływać odpowiedzialność biegłego rewidenta, wynikająca z przepisów prawa, regulacji lub innych wiarygodnych źródeł, za informowanie o specyficznych sprawach, w tym na przykład, oszustwie.

A25. Co więcej, takie zagadnienia jak interes publiczny, rozliczenie się z odpowiedzialności, rzetelność oraz zapewnienie skutecznego nadzoru prawnego, mogą w szczególności wpływać na ocenę, czy dana pozycja jest istotna z uwagi na jej rodzaj. Dotyczy to w szczególności pozycji, które świadczą o przestrzeganiu przepisów prawa, regulacji lub innych wiarygodnych źródeł.

*Informowanie osób sprawujących nadzór (Zob. par. 12)*

A26. Jeżeli o nieskorygowanych zniekształceniach poinformowano osobę(y) odpowiedzialną(e) za zarządzanie, a osoba(y) ta(e) odpowiada również za nadzór, nie ma potrzeby ponownego informowania tej samej osoby(osób) w związku z pełnioną przez nie rolą nadzorczą. Niemniej biegły rewident powinien upewnić się, że przekazanie informacji osobie(om) odpowiedzialnej (ym) za zarządzanie zapewnia odpowiednie poinformowanie wszystkich tych osób, którym w przeciwnym razie przekazałby informacje ze względu na ich funkcje nadzorcze.<sup>18</sup>

A27. W przypadku występowania dużej liczby pojedynczych, nieistotnych i nieskorygowanych zniekształceń, biegły rewident może poinformować o ilości oraz ogólnym wartościowym wpływie tych nieskorygowanych zniekształceń zamiast o szczegółach dotyczących każdego, pojedynczego nieskorygowanego zniekształcenia.

A28. MSB 260 (zmieniony) wymaga, aby biegły rewident komunikował się z osobami sprawującymi nadzór za pomocą pisemnych oświadczeń, z wnioskiem o które zwraca się do nich biegły rewident (zob. par. 14 niniejszego standardu).<sup>19</sup> Biegły rewident może omówić z osobami sprawującymi nadzór powody oraz skutki nieskorygowania zniekształceń, biorąc pod uwagę wielkość i rodzaj zniekształcenia rozpatrywanego w powiązaniu z towarzyszącymi okolicznościami oraz możliwym wpływem na przyszłe sprawozdanie finansowe.

**Pisemne oświadczenia** (Zob. par. 14)

A29. W związku z tym, że sporządzanie sprawozdania finansowego wymaga, aby kierownik jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór sprostowały sprawozdanie finansowe w celu skorygowania istotnych zniekształceń, od biegłego rewidenta wymaga się, aby zwrócił się do tych osób o przedstawienie pisemnych oświadczeń odnośnie nieskorygowanych zniekształceń. W niektórych przypadkach kierownik jednostki oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór mogą nie być zdania, że zniekształcenia stanowią określone, nieskorygowane zniekształcenia. Dlatego mogą chcieć zamieścić w swoich

<sup>18</sup> MSB 260 (zmieniony), paragraf 13.

<sup>19</sup> MSB 260 (zmieniony), paragraf 16(c)(ii).

pisemnych oświadczeniach następujące sformułowanie: „Nie zgadzamy się z opinią, że pozycje ... i ... stanowią zniekształcenia, ponieważ [opis przyczyny]”. Otrzymanie takiego oświadczenia nie zwalnia jednak biegłego rewidenta z konieczności sformułowania wniosku o wpływie nieskorygowania zniekształceń.

**Dokumentacja** (Zob. par. 15)

A30. Dokumentacja biegłego rewidenta dotycząca nieskorygowanych zniekształceń może uwzględniać:

- (a) analizę łącznego wpływu nieskorygowanych zniekształceń,
- (b) ocenę, czy poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, jeśli występowały, zostały przekroczone oraz
- (b) ocenę wpływu nieskorygowanych zniekształceń na kluczowe wskaźniki lub trendy oraz zgodność z wymogami prawnymi, regulacyjnymi i umownymi (na przykład, kowenanty kredytowe).

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania* uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w marcu 2019 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „*Policy Statement - Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*”. Zatwierdzonym tekstem Międzynarodowych Standardów Badania jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Międzynarodowy Standard Badania 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania* © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Badania 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania* © 2019 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *International Standards on Auditing 450 Evaluation of Misstatements Identified during the Audit* opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-318-3

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument, napisz na adres: [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org)