

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 450

Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania

WAŻNE ZMIANY

Cykiem ALERTÓW Komisja ds. Standaryzacji Usług Świadczonych Przez Biegłych Rewidentów pragnie zwrócić Państwa uwagę na **zmiany** w Krajowych Standardach Rewizji Finansowej.

Zmiany polegają na zaimplementowaniu, jako standardów krajowych, szeregu międzynarodowych standardów wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych.

CO JEST PODSTAWĄ ZMIANY?

Zgodnie z ustawą z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. 2016, poz. 1000), biegły rewident świadcząc usługi rewizji finansowej jest zobowiązany między innymi przestrzegać standardów rewizji finansowej. Przez standardy rewizji finansowej rozumie się krajowe standardy ustanowione przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, zatwierdzone przez Komisję Nadzoru Audytowego.

Dostosowując prawo krajowe do Dyrektywy Unii Europejskiej obligującej Kraje Członkowskie do implementacji międzynarodowych standardów rewizji finansowej, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uchwałą nr [2783/52/2015](#) z dnia 10 lutego 2015 r. wprowadziła **jako krajowe standardy rewizji finansowej**:

- Międzynarodowe Standardy Badania (MSB),
- Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP),
- Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych Innych niż Badania i Przeglądy Historycznych Informacji (MSUA),

wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB), działającą w strukturze Międzynarodowej Federacji Księgowych (ang. International Federation of Accountants, IFAC).

1 kwietnia 2015 r. Komisja Nadzoru Audytowego **zatwierdziła** powyższą uchwałę.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 450

OD KIEDY ZMIANY OBOWIĄZUJĄ?

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują najpóźniej do badania i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się:

- **31 grudnia 2016 r.** i później – jeśli podmiot uprawniony świadczy usługi jednostkom zainteresowania publicznego,
- **31 grudnia 2017 r.** i później – jeśli podmiot uprawniony nie świadczy usług jednostkom zainteresowania publicznego.

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują również w odniesieniu do usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych, których wykonywanie zostało rozpoczęte dnia 1 stycznia 2017 r. i później.

Istnieje też możliwość wcześniejszego zastosowania nowych standardów pod warunkiem:

- równoczesnego stosowania uchwały Nr [2784/52/2015](#) KRBR z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych (tj. o [Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1](#) – „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, MSKJ 1), oraz
- po uprzednim poinformowaniu Krajowej Komisji Nadzoru o terminie rozpoczęcia wcześniejszego stosowania nowych standardów.

Warunkiem niezbędnym do stwierdzenia o stosowaniu Krajowych Standardów Rewizji Finansowej w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania jest wdrożenie i stosowanie [MSKJ 1](#).

CZEGO STANDARD DOTYCZY?

[KSRF\(MSB\) 450](#) dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za **ocenę wpływu rozpoznanych** w czasie badania **zniekształceń** oraz **nieskorygowanych zniekształceń**, jeśli takie występują, **na sprawozdania finansowe**.

Wskazuje się, że:

- standard ten należy **odczytywać w kontekście** [MSB 200](#) „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta [...]” (porównaj [ALERT nr 1](#)),
- ocena biegłego rewidenta wpływu nieskorygowanych zniekształceń przeprowadzona zgodnie z tym standardem, uwzględniając istotność (porównaj [MSB 320](#) oraz [ALERT nr 11](#)), jest w dalszej kolejności podstawą budowania opinii z badania sprawozdania (zgodnie z [MSB 700](#)) – czy sprawozdanie finansowe jest wolne od istotnego zniekształcenia.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 450

JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- zniekształcenie,
- nieskorygowane zniekształcenie.

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

Standard wskazuje, że **zniekształcenia** (niezależnie, czy spowodowane błędem lub oszustwem) mogą być efektem:

- niedokładności przy gromadzeniu lub przetwarzaniu danych, na podstawie których sporządzono sprawozdania finansowe,
- pominięcia kwoty lub ujawnienia informacji,
- niepoprawnego szacunku księgowego wywołanym przeoczeniem lub oczywistą błędną interpretacją faktów,
- osądów kierownictwa dotyczących szacunków księgowych, które biegły rewident ocenia jako nieracjonalne lub wyboru i zastosowania zasad (polityki) rachunkowości, które biegły rewident ocenia jako nieodpowiednie.

W zakresie przykładów zniekształceń wynikających z oszustw standard odsyła do [MSB 240 \(porównaj ALERT nr 5\)](#).

Zgodnie z wymogami standardu, biegły rewident **gromadzi zniekształcenia rozpoznane w czasie badania**, inne niż te, które są oczywiście nieznaczące.

Biegły rewident może ustalić pewną kwotę, poniżej której zniekształcenia mogą być uznane za oczywiście nieznaczące i wobec tego nie będą podlegać gromadzeniu, ponieważ biegły rewident oczekuje, że nie będą mieć istotnego wpływu na sprawozdania finansowe (sprawy uznane za oczywiście błahie zarówno pojedynczo jak i łącznie, niezależnie od tego, czy ich osąd nastąpi na podstawie kryterium wielkości, rodzaju lub okoliczności). „Oczywiście nieznaczące” nie stanowi innego określenia dla wyrażenia „nieistotne”.

Ułatwieniem dla biegłego rewidenta przy ocenie wpływu zniekształceń zgromadzonych podczas badania oraz informowaniu o zniekształceniach kierownictwa i osób sprawujących nadzór, przydatne może być rozróżnienie zniekształceń na:

- faktyczne (takie, co do których nie ma żadnych wątpliwości),
- wynikające z osądu (różnice zdań co do osądu kierownictwa odnośnie wartości szacunkowych, które biegły rewident ocenia jako nieracjonalne bądź wyboru lub zastosowania zasad (polityki) rachunkowości, które biegły rewident ocenia jako nieodpowiednie),
- projekcji (najlepsze szacunki biegłego rewidenta dotyczące zniekształceń zbioru, uwzględniające projekcje zniekształceń rozpoznanych w badanych próbkach na cały zbiór, z którego pobrano próbki).

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 450

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

Biegły rewident ustala, czy zaplanowaną ogólną strategię i plan badania należy zaktualizować, jeżeli:

- **rodzaj** rozpoznanych **zniekształceń** oraz **okoliczności ich występowania** wskazują na istnienie innych zniekształceń, które, jeśli zostaną połączone ze zniekształceniami zgromadzonymi w czasie badania, mogą być istotne lub
- **łączne zniekształcenia zgromadzone podczas badania** zbliżają się do poziomu istotności określonego zgodnie z [MSB 320](#) (porównaj [ALERT nr 11](#)).

Biegły rewident może zwrócić się do kierownictwa o przeprowadzenie analizy grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia, w celu ustalenia przyczyny zniekształcenia rozpoznanego przez biegłego rewidenta, przeprowadzenia procedury służącej ustaleniu kwoty rzeczywistego zniekształcenia grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia oraz **dokonania odpowiednich korekt sprawozdań finansowych** (wystąpienie takie może na przykład opierać się na projekcji zniekształceń, rozpoznanych w badanej próbce, na cały zbiór, z którego próbkę pobrano).

Zgodnie ze standardem **biegły rewident informuje na czas kierownictwo odpowiedniego szczebla o wszystkich zniekształceniach zgromadzonych podczas badania** (chyba że nie zezwala na to prawo lub regulacje).

Biegły rewident zwraca się do kierownictwa o skorygowanie tych zniekształceń. Jeśli kierownictwo odmawia skorygowania niektórych lub wszystkich zniekształceń, o których poinformował biegły rewident, zapoznaje się on z powodami odmowy oraz rozpatruje je przy ocenie, czy sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnych zniekształceń.

Standard wymaga, **aby biegły rewident ustalił, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie.** Jednakże przed oceną wpływu nieskorygowania zniekształceń, biegły rewident upewnia się co do zasadności istotności ([MSB 320](#)) (porównaj [ALERT nr 11](#)). - czy pozostaje ona odpowiednia w świetle rzeczywistych wyników finansowych jednostki.

Ustalając czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie biegły rewident rozpatruje:

- **wielkość i rodzaj zniekształceń**, zarówno w stosunku do poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnianych informacji, jak i sprawozdań finansowych jako całości, a także szczególne okoliczności ich wystąpienia oraz
- **wpływ nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów** na odnośne grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia oraz sprawozdania finansowe jako całość.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 450

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

Każde pojedyncze zniekształcenie podlega analizie w celu oceny jego wpływu na odpowiednie grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia, w tym czy nastąpiło przekroczenie poziomu istotności dla danej poszczególnej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia. Należy zwrócić uwagę na zniekształcenia kompensujące się (np. zawyżenie przychodów oraz kosztów – każde z osobna może być istotne mimo, że wpływ na wynik może być nieistotny). Podobnie, niektóre zniekształcenia klasyfikacji mogą być uznane za nieistotne dla sprawozdań finansowych jako całości, nawet jeśli przekraczają poziom lub poziomy istotności przyjęte do oceny innych zniekształceń. W materiałach objaśniających do Standardu wskazano liczne przykłady okoliczności dotyczące niektórych zniekształceń, które mogą skłonić biegłego rewidenta **do uznania ich za istotne** pojedynczo bądź w zestawieniu z innymi zniekształceniami zgromadzonymi w czasie badania, nawet jeśli są one niższe od poziomu istotności wyznaczonego dla sprawozdań finansowych jako całości. Standard odsyła również do [MSB 240 \(porównaj ALERT nr 5\)](#), gdzie wyjaśniono, 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 sprawozdań finansowych. Ponadto, mając na uwadze specyfikę jednostek sektora publicznego, Standard zawiera szczególne regulacje ich dotyczące.

Biegły rewident **informuje osoby sprawujące nadzór** o:

- istotnych nieskorygowanych zniekształceniach oraz
- ich wpływie, pojedynczo lub łącznie, jaki mogą mieć na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta, chyba że nie zezwala na to prawo lub regulacje.

Biegły rewident zwraca się do osób sprawujących nadzór o skorygowanie zniekształceń, które nie zostały skorygowane oraz informuje je o wpływie nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów na odnośne grupy transakcji, salda kont i ujawniane informacje oraz sprawozdania finansowe jako całość (porównaj [MSB 260](#), [ALERT nr 7](#)).

Biegły rewident zwraca się **do kierownictwa o pisemne oświadczenie** (oraz, jeśli to odpowiednie, do osób sprawujących nadzór) **czy ich zdaniem wpływ nieskorygowanych zniekształceń, pojedynczo i łącznie, na sprawozdania finansowe jako całość nie jest istotny**. Standard wskazuje, że **opis takich zniekształceń zamieszcza się lub dołącza do pisemnego oświadczenia**.

Standard wymaga aby biegły rewident włączył do **dokumentacji badania**:

- kwoty, poniżej których zniekształcenia uznaje się za oczywiście nieznaczące,
- wszystkie zniekształcenia zgromadzone w czasie badania ze wskazaniem, czy zostały skorygowane oraz
- ustalenia biegłego rewidenta, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, pojedynczo lub łącznie, oraz uzasadnienie tego wniosku.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 450

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

Dokumentacja biegłego rewidenta dotycząca nieskorygowanych zniekształceń może uwzględniać: analizę łącznego wpływu nieskorygowanych zniekształceń, ocenę czy poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, jeśli występowały, zostały przekroczone oraz ocenę wpływu nieskorygowanych zniekształceń na kluczowe wskaźniki i trendy oraz zgodność z prawem, regulacjami oraz wymogami umownymi (np. warunkami umów o pożyczki).

GDZIE MOŻNA ZNALEŹĆ STANDARD?

Pełna aktualna treść standardu dostępna jest na stronie internetowej KIBR pod adresem:

http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwaly/KSRF/uchwala_2783-52-2015_KSRF_450.pdf

JAK BYŁO POPZEDNIO?

Tematyka poruszana w niniejszym Standardzie była dotychczas uregulowana **podobnie** przez paragrafy 30 i 31 [Krajowego Standardu Rewizji Finansowej 1](#). W KRSF 1 używa się określenia 'uchybiecie', natomiast w MSB 450: 'zniekształcenie'. Ponadto w innej kolejności położony jest nacisk na komunikowanie zniekształceń z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór.

Zgodnie z KRSF 1 biegły rewident powinien ocenić, czy łączne stwierdzone przez niego uchybienia, wynikające z dowodów badania, nie powodują, że zbadane sprawozdanie finansowe wprowadza czytelnika w błąd lub nie można zaufać stanowiącym podstawę jego sporządzenia księgom rachunkowym i dokumentacji bądź nastąpiło rażące naruszenie postanowień ustawy rachunkowości.

Ocena, które uchybienia są znaczące (istotne), zależy od zawodowego osądu biegłego rewidenta. Pomoc przy dokonywaniu takiej oceny powinny stanowić ustalone w planie badania wskaźniki istotności.

Jeżeli stwierdzone uchybienia łącznie:

- nie przekraczają wskaźników istotności – zapisy w księgach rachunkowych i sprawozdanie finansowe mogą pozostać nieskorygowane; jednak dla ograniczenia ryzyka celowe jest w takim przypadku zwrócić się przez biegłego rewidenta do kierownictwa jednostki o skorygowanie znaczących uchybień w księgach roku, za który sprawozdanie finansowe jest przedmiotem badania,
- przekraczają lub są bliskie wskaźnikom istotności, ale korekta wszystkich lub niektórych uchybień pozwoliłaby na nieprzekroczenie przez pozostałe uchybienia wskaźników istotności – biegły rewident zwraca się do kierownictwa jednostki o ich skorygowanie w księgach roku, za który sprawozdanie finansowe jest przedmiotem badania.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 450

UWAGI KOŃCOWE

Niniejszy alert sygnalizuje wybrane aspekty nowych standardów. Alert nie może być traktowany jako substytut zapoznania się z mającymi zastosowanie standardami i regulacjami prawnymi wiążącymi biegłego rewidenta oraz podmiot uprawniony do badania.