

Załącznik nr 1.14 do uchwały Nr 2783/52/2015
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 10 lutego 2015 r.

KRAJOWY STANDARD REWIZJI FINANSOWEJ 450

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 450 (IAASB)

**OCENA ZNIEKSZTAŁCEŃ
ROZPOZNANYCH PODCZAS BADANIA**

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 450
OCENA ZNIEKSZTAŁCEŃ ROZPOZNANYCH PODCZAS BADANIA
(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych
za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragrafy
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1
Data wejścia w życie	2
Cel	3
Definicje	4
Wymogi	
Gromadzenie rozpoznanych zniekształceń	5
Ocena zniekształceń rozpoznanych w czasie badania	6-7
Informowanie o zniekształceniach i ich korygowanie	8-9
Ocena wpływu nieskorygowanych zniekształceń	10-13
Pisemne oświadczenie	14
Dokumentacja	15
Zastosowania i inne materiały objaśniające	
Definicja zniekształcenia	A1
Gromadzenie rozpoznanych zniekształceń	A2-A3
Ocena zniekształceń rozpoznanych w czasie badania	A4-A6
Informowanie o zniekształceniach i ich korygowanie	A7-A10
Ocena wpływu nieskorygowanych zniekształceń	A11-A23
Pisemne oświadczenie	A24
Dokumentacja	A25

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 450 „Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas 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 ocenę wpływu rozpoznanych w czasie badania zniekształceń oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeśli takie występują, na sprawozdania finansowe. MSB 700 dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta – przy wyrażeniu opinii o sprawozdaniach finansowych – za wniosek, czy uzyskano wystarczającą pewność, że sprawozdania finansowe jako całość są wolne od istotnego zniekształcenia. Wniosek biegłego rewidenta, wymagany przez MSB 700, bierze pod uwagę ocenę biegłego rewidenta wpływu nieskorygowanych zniekształceń, jeśli takie występują, na sprawozdania finansowe, przeprowadzoną zgodnie z tym standardem¹. MSB 320² dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za odpowiednie zastosowanie zasady istotności przy planowaniu i przeprowadzaniu badania sprawozdań finansowych.

Data wejścia w życie

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

Cel

3. Celem biegłego rewidenta jest ocena:

- (a) wpływu rozpoznanych zniekształceń na badanie oraz
- (b) wpływu nieskorygowanych zniekształceń, jeśli takie występują, na sprawozdania finansowe.

¹ MSB 700 „Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych” paragrafy 10-11.

² MSB 320 „Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania”.

Definicje

4. Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:

(a) zniekształcenie – różnica między 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 sprawozdania finansowe prezentują rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, lub przekazują rzetelny i jasny obraz, zniekształcenia obejmują również te korekty kwot, klasyfikacji, prezentacji lub ujawnień, które według osądu biegłego rewidenta są niezbędne, aby sprawozdania finansowe prezentowały rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub przekazywały rzetelny i jasny obraz;

(b) nieskorygowane zniekształcenia – zniekształcenia, które biegły rewident zgromadził w czasie badania i które nie zostały skorygowane.

Wymogi

Gromadzenie rozpoznanych zniekształceń

5. Biegły rewident gromadzi* zniekształcenia rozpoznane w czasie badania, inne niż te, które są oczywiście nieznaczące (zob. par. A2-A3).

Ocena zniekształceń rozpoznanych w czasie badania

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

(a) 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 (zob. par. A4) lub

(b) łączne zniekształcenia zgromadzone podczas badania zbliżają się do poziomu istotności określonego zgodnie z MSB 320 (zob. par. A5).

7. Jeśli na życzenie biegłego rewidenta kierownictwo sprawdziło rodzaj transakcji, saldo kont lub ujawnioną informację i skorygowało wykryte zniekształcenia, biegły rewident przeprowadza dodatkowe procedury badania w celu ustalenia, czy zniekształcenia pozostały (zob. par A6).

Informowanie o zniekształceniach i ich korygowanie

8. Biegły rewident informuje na czas kierownictwo odpowiedniego szczebla o wszystkich zniekształceniach zgromadzonych w czasie badania, chyba że nie zezwala na to prawo lub regulacje³. Biegły rewident zwraca się do kierownictwa o skorygowanie tych zniekształceń (zob. par A7-A9).

9. Jeśli kierownictwo odmawia skorygowania niektórych lub wszystkich zniekształceń, o których poinformował biegły rewident, biegły rewident zapoznaje się z powodami, którymi kierownictwo uzasadnia niedokonanie korekt, oraz rozpatruje te powody przy ocenie, czy sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnych zniekształceń (zob. par. A10).

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. A11-A12).

11. Biegły rewident ustala, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie. Ustalając to biegły rewident rozpatruje:

(a) 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 (zob. par. A13-A17, A19-A20) oraz

(b) wpływ nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów na odnośne grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia oraz sprawozdania finansowe jako całość (zob. par. A18).

* *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.

³ MSB 260 „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”, paragraf 7.

Informowanie osób sprawujących 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 zezwala na to prawo lub regulacje⁴. Informacja przekazywana przez biegłego rewidenta wskazuje na poszczególne istotne nieskorygowane zniekształcenia. Biegły rewident zwraca się o skorygowanie zniekształceń, które nie zostały skorygowane (zob. par. A21-A23).

13. Biegły rewident informuje również osoby sprawujące nadzór o wpływie nieskorygowanych zniekształceń z poprzednich okresów na odnośne grupy transakcji, salda kont i ujawniane informacje oraz sprawozdania finansowe jako całość.

Pisemne oświadczenie

14. 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. Opis takich zniekształceń zamieszcza się lub dołącza do pisemnego oświadczenia (zob. par A24).

Dokumentacja

15. Biegły rewident włącza do dokumentacji badania⁵ (zob. par. A25):

- (a) kwoty, poniżej których zniekształcenia uznaje się za oczywiście nieznaczące (par. 5),
- (b) wszystkie zniekształcenia zgromadzone w czasie badania ze wskazaniem, czy zostały skorygowane (par. 5, 8, 12) oraz
- (c) ustalenia biegłego rewidenta, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, pojedynczo lub łącznie, oraz uzasadnienie tego wniosku (par. 11).

* * *

Zastosowania i inne materiały objaśniające

Definicja zniekształcenia (zob. par. 4 (a))

A1. Zniekształcenia mogą być wynikiem:

- (a) niedokładności przy gromadzeniu lub przetwarzaniu danych, na podstawie których sporządzono sprawozdania finansowe,
- (b) pominięcia kwoty lub ujawnienia informacji,
- (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.

Przykłady zniekształceń wynikających z oszustw zostały przedstawione w MSB 240⁶.

Gromadzenie rozpoznanych zniekształceń (zob. par. 5)

A2. Biegły rewident może ustalić pewną kwotę, poniżej której zniekształcenia mogą być uznane za oczywiście nieznaczące i wobec tego nie podlegać gromadzeniu, ponieważ biegły rewident oczekuje, że gromadzenie tych kwot z oczywistych względów nie miałoby istotnego wpływu na sprawozdania finansowe. „Oczywiście nieznaczące” nie stanowi innego określenia dla wyrażenia „nieistotne”. Sprawy, które są „oczywiście nieznaczące”, będą w całości różne (mniejsze) od wielkości, na poziomie których ustalana jest istotność zgodnie z MSB 320, i będą to sprawy uznane jako oczywiście błahy, 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 oczywiście nieznaczącą, należy przyjąć, że dana sprawa nie jest oczywiście nieznacząca.

A3. Aby pomóc biegłemu rewidentowi przy ocenie wpływu zniekształceń zgromadzonych podczas badania oraz informowaniu o zniekształceniach kierownictwa i osób sprawujących nadzór, przydatne może być rozróżnienie:

- zniekształcenia faktyczne, zniekształcenia wynikające z osądu oraz zniekształcenia projekcji,
- zniekształcenia faktyczne, to zniekształcenia, co do których nie ma żadnych wątpliwości,

⁴Zobacz przyp. nr 3.

⁵MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragrafy 8-11 i paragraf A6.

⁶MSB 240 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw”, paragrafy A1-A6.

- zniekształcenia wynikające z osądu, to 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,
- zniekształcenia projekcji, to najlepsze szacunki biegłego rewidenta dotyczące zniekształceń zbioru, uwzględniające projekcje zniekształceń rozpoznanych w badanych próbkach na cały zbiór, z którego pobrano próbki. Wytyczne dotyczące określenia projekcji zniekształceń oraz oceny rezultatów zawiera MSB 530⁷.

Ocena zniekształceń rozpoznanych w czasie badania (zob. par. 6-7)

A4. Zniekształcenie może nie występować w odosobnieniu. Jednym z dowodów, że mogą występować inne zniekształcenia jest na przykład przypadek, gdy biegły rewident rozpoznał zniekształcenie wynikające z załamania się kontroli wewnętrznej bądź z przyjęcia nieodpowiednich założeń lub metod wyceny, które były szeroko stosowane przez jednostkę.

A5. Jeśli łączne zniekształcenia zgromadzone w czasie badania zbliżają się do poziomu istotności określonego zgodnie z MSB 320, może istnieć wyższy – niż możliwy do zaakceptowania niski – poziom ryzyka, że potencjalne, niewykryte zniekształcenia mogą, łącznie ze zniekształceniami zgromadzonymi w czasie badania, przekroczyć poziom istotności. Istnienie niewykrytych zniekształceń może wynikać z ryzyka próbkowania jak i ryzyka niezwiązanego z próbkowaniem⁸.

A6. 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.

Informowanie o zniekształceniach i ich korygowanie (zob. par. 8-9)

A7. Informowanie kierownictwa odpowiedniego szczebla na czas o zniekształceniach jest ważne, ponieważ umożliwia kierownictwu ocenę, czy wskazane pozycje stanowią zniekształcenia, poinformowanie biegłego rewidenta, że ma zdanie odmienne, a także podjęcie koniecznych działań. Zazwyczaj kierownictwo odpowiedniego szczebla to takie, które ponosi odpowiedzialność oraz ma uprawnienia do oceny zniekształcenia oraz podjęcia koniecznych działań.

A8. Prawo lub regulacje mogą ograniczać zakres, w jakim biegły rewident informuje o określonych zniekształceniach kierownictwo lub inne osoby wewnątrz jednostki. Na przykład prawo 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 między obowiązkiem zachowania przez biegłego rewidenta tajemnicy a obowiązkiem informowania może być skomplikowany. W takich przypadkach biegły rewident może rozważyć skorzystanie z pomocy prawnej.

A9. Skorygowanie przez kierownictwo wszystkich zniekształceń, w tym tych, o których poinformował biegły rewident, umożliwia kierownictwu zapewnienie prawidłowości ksiąg i zapisów oraz zmniejsza ryzyko istotnego zniekształcenia przyszłych sprawozdań finansowych, spowodowanego łącznym wpływem nieskorygowanych, nieistotnych zniekształceń z poprzednich okresów.

A10. MSB 700 wymaga od biegłego rewidenta oceny, czy sprawozdania finansowe są 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 kierownictwa⁹, na które mogą wpływać poznane przez biegłego rewidenta powody kierownictwa dla niedokonywania korekt.

Ocena wpływu nieskorygowanych zniekształceń (zob. par. 10-11)

A11. Wyznaczenie przez biegłego rewidenta poziomu istotności zgodnie z MSB 320 często opiera się na szacunkach wyników finansowych jednostki, ponieważ rzeczywiste wyniki finansowe mogą jeszcze nie być znane. Z tego względu może być konieczne, aby ocenę przez biegłego rewidenta wpływu nieskorygowanych zniekształceń poprzedziła weryfikacja istotności wyznaczonej zgodnie z MSB 320 na podstawie rzeczywistych wyników finansowych.

A12. MSB 320 wyjaśnia, że w miarę postępu badania weryfikacji istotność na poziomie sprawozdań finansowych jako całości (oraz, jeśli ma to zastosowanie, istotność na poziomie lub poziomach poszczególnych grup transakcji, sald kont i ujawnień) w przypadku, gdy biegły rewident uzyskuje podczas badania informacje,

⁷ MSB 530 „Badania wrywkowe (próbkowanie)” paragrafy 14-15.

⁸ MSB 530, paragraf 5(c)-(d).

⁹ MSB 700, paragraf 12.

które spowodowałyby wyznaczenie przez niego wstępnie innej kwoty (lub kwot) istotności¹⁰. Z tego względu każda istotna weryfikacja nastąpi prawdopodobnie, zanim biegły rewident przeprowadzi ocenę wpływu nieskorygowanych zniekształceń. Jeśli jednak ponowna ocena wyznaczonej istotności dokonywana przez biegłego rewidenta zgodnie z MSB 320 (zob. par. 10 niniejszego standardu) prowadzi do obniżenia kwoty (lub kwot), wówczas istotność wykonawcza oraz odpowiedniość rodzaju, czasu przeprowadzania i zakresu dalszych procedur badania podlegają ponownemu rozpatrzeniu tak, aby otrzymać wystarczające i odpowiednie dowody badania, na których można oprzeć opinię z badania.

A13. 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.

A14. Jeśli dane pojedyncze zniekształcenie zostało uznane za istotne, to jest mało prawdopodobne, aby mogło ono być skompensowane z innym zniekształceniem. Na przykład, jeśli przychody zostały istotnie zawyżone, sprawozdania finansowe jako całość będą istotnie zniekształcone, nawet jeśli wpływ zniekształceń 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 zniekształceń¹¹.

A15. 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 sprawozdań finansowych jako całości, nawet jeśli przekracza poziom lub poziomy istotności przyjęte do oceny innych zniekształceń. Przykładowo błędna klasyfikacja pozycji w ramach grupy bilansowej może nie być uznana za istotną dla sprawozdań finansowych jako całości, jeżeli kwota wynikająca z błędnej klasyfikacji jest niewielka w zestawieniu z wielkością odnośnej grupy pozycji bilansowych i błędna klasyfikacja nie wpływa na rachunek zysków i strat ani na żadne kluczowe wskaźniki.

A16. Okoliczności dotyczące niektórych zniekształceń 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. 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 umownymi,
- wiąże się z niewłaściwym wyborem lub zastosowaniem zasad (polityki) rachunkowości, który ma nieistotny wpływ na sprawozdania finansowe bieżącego okresu, jest jednak prawdopodobne, że może mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe przyszłych okresów,
- ukrywa zmiany zysków lub innych trendów, szczególnie na tle ogólnych warunków gospodarczych i branżowych,
- wpływa na wskaźniki stosowane do oceny sytuacji finansowej jednostki, jej wyników operacyjnych lub przepływów pieniężnych,
- wpływa na informacje o segmentach, prezentowane w sprawozdaniach finansowych (np. wobec znaczenia danej sprawy dla danego segmentu lub innej części działalności gospodarczej jednostki rozpoznanej jako odgrywająca istotną rolę dla jej działalności operacyjnej lub rentowności),
 - wywołuje wzrost wynagrodzenia kierownictwa, np. przez spowodowanie, że wymogi warunkujące przyznanie premii lub innych zachęt zostały spełnione,
 - jest znacząca z uwagi na poznane uprzednio przez biegłego rewidenta informacje przekazywane użytkownikom, np. dotyczące prognozowanego zysku,
 - odnosi się do pozycji związanych z określonymi stronami (np. czy kontrahenci danej transakcji są powiązani z członkami kierownictwa jednostki),
 - stanowi pominięcie informacji niewymaganej specjalnie przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, która jednak wg osądu biegłego rewidenta jest ważna dla zrozumienia przez użytkowników sytuacji finansowej, finansowych wyników działalności lub przepływów pieniężnych jednostki lub
 - wpływa na inne informacje, które będą przedstawione w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe (np. informacje, które zostaną zawarte w „sprawozdaniu zarządu” lub „sprawozdaniu z działalności operacyjnej i finansowej”), w związku z którymi można racjonalnie oczekiwać, że wpłyną na decyzje

¹⁰ MSB 320, paragraf 12.

¹¹ Rozpoznanie 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.

gospodarcze użytkowników sprawozdań finansowych. MSB 720¹² dotyczy rozważań biegłego rewidenta na temat innych informacji zamieszczanych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe, których nie ma obowiązku raportowania.

Przedstawione okoliczności stanowią jedynie przykłady; nie jest prawdopodobne wystąpienie ich wszystkich w przypadku każdego badania ani też lista przykładów nie jest wyczerpująca. Wystąpienie którejs z przytoczonych okoliczności nie musi bezwzględnie oznaczać, że zniekształcenie jest istotne.

A17. MSB 240¹³ 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 sprawozdań finansowych.

A18. Łączny wpływ nieskorygowanych, nieistotnych zniekształceń z poprzednich okresów może mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe bieżącego okresu. Istnieją różne możliwe do zaakceptowania podejścia do oceny przez biegłego rewidenta takich nieskorygowanych zniekształceń w sprawozdaniach finansowych bieżącego okresu. Stosowanie takiego samego podejścia do oceny zniekształceń zapewnia spójność z okresem na okres.

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego

A19. W przypadku badania jednostki sektora publicznego, na ocenę czy zniekształcenie jest istotne, może również wpływać odpowiedzialność biegłego rewidenta, wynikająca z prawa, regulacji lub innych przepisów, za informowanie o specyficznych sprawach, w tym np. oszustwie.

A20. 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 prawa, regulacji lub innych przepisów.

Informowanie osób sprawujących nadzór (zob. par. 12)

A21. Jeżeli o nieskorygowanych zniekształceniach poinformowano osobę (osoby) odpowiedzialną za zarządzanie, a osoba (osoby) ta 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 (osobom) odpowiedzialnej(ym) za zarządzanie zapewnia odpowiednie poinformowanie wszystkich tych osób, którym w przeciwnym razie przekazałyby informacje ze względu na ich funkcje nadzorcze¹⁴.

A22. W przypadku występowania dużej liczby pojedynczych, nieistotnych i nieskorygowanych zniekształceń, biegły rewident może poinformować o ich ilości oraz ogólnym wartościowym wpływie tych zniekształceń zamiast o szczegółach dotyczących każdego i pojedynczego nieskorygowanego zniekształcenia.

A23. MSB 260 wymaga, aby biegły rewident komunikował się z osobami sprawującymi nadzór za pomocą pisemnych oświadczeń, o które zwraca się do nich biegły rewident (zob. par. 14 niniejszego standardu)¹⁵. 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 sprawozdania finansowe.

Pisemne oświadczenie (zob. par. 14)

A24. W związku z tym, że sporządzanie sprawozdań finansowych wymaga, aby kierownictwo oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór sprostowały sprawozdania finansowe w celu skorygowania istotnych zniekształceń, od biegłego rewidenta wymaga się, aby zwrócił się do tych osób o przedstawienie pisemnych oświadczeń odnośnie nieskorygowania zniekształceń. W niektórych przypadkach kierownictwo oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór mogą nie być zdania, że zniekształcenia stanowią określone, nieskorygowane zniekształcenia. Dlatego mogą chcieć zamieścić w swoich pisemnych oświadczeniach następujące sformułowanie: „Nie zgadzamy się z opinią, że pozycje ... stanowią zniekształcenie, ponieważ (opis przyczyny)”. Otrzymanie takiego oświadczenia nie zwalnia jednak biegłego rewidenta z konieczności sformułowania wniosku o wpływ nieskorygowania zniekształceń.

Dokumentacja (zob. par. 15)

A25. Dokumentacja biegłego rewidenta dotycząca nieskorygowanych zniekształceń może uwzględniać:

- (a) analizę łącznego wpływu nieskorygowanych zniekształceń,

¹² MSB 720 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe”.

¹³ MSB 240, paragraf 35.

¹⁴ MSB 260, paragraf 13.

¹⁵ MSB 260, paragraf 16(c)(ii).

(b) ocenę czy poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, jeśli występowały, zostały przekroczone oraz

(c) ocenę wpływu nieskorygowanych zniekształceń na kluczowe wskaźniki i trendy oraz zgodność z prawem, regulacjami oraz wymogami umownymi (np. warunkami umów o pożyczki).

Niniejszy *Międzynarodowy Standard Badania 450*

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 Krajową 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 450* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 450* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

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