

Załącznik Nr 1.13
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 450
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 450

OCENA ZNIEKSZTAŁCEŃ 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. lub później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1
Data wejścia w życie	2
Cel	3
Definicje	4
Wymogi	
Gromadzenie zidentyfikowanych zniekształceń	5
Rozważanie zidentyfikowanych zniekształceń w miarę postępu badania.....	6-7
Komunikacja i korygowanie zniekształceń	8-9
Ocena wpływu nieskorygowanych zniekształceń	10-13
Pisemne oświadczenia.....	14
Dokumentacja.....	15
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Definicja zniekształcenia.....	A1
Gromadzenie zidentyfikowanych zniekształceń	A2-A6
Rozważanie zidentyfikowanych zniekształceń w miarę postępu badania.....	A7-A9
Komunikacja i korygowanie zniekształceń	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 (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

Wprowadzenie**Zakres niniejszego MSB**

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy odpowiedzialności audytora, aby ocenić wpływ zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania oraz nieskorygowanych zniekształceń, jeżeli jakiegokolwiek występują, na sprawozdanie finansowe. MSB 700 dotyczy odpowiedzialności audytora podczas formułowania opinii o sprawozdaniu finansowym, aby wyciągnąć wniosek, czy uzyskano racjonalną pewność odnośnie do tego, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia. Wniosek audytora wymagany przez MSB 700 (zmieniony), bierze pod uwagę ocenę przez audytora nieskorygowanych zniekształceń, jeżeli jakiegokolwiek występują, na sprawozdanie finansowe zgodnie z niniejszym MSB¹. MSB 320² dotyczy odpowiedzialności audytora, aby odpowiednio zastosować koncepcję istotności podczas planowania i wykonywania badania sprawozdania finansowego.

Data wejścia w życie

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

Cel

3. Celem audytora jest ocenić:
 - (a) wpływ zidentyfikowanych zniekształceń na badanie oraz
 - (b) wpływ nieskorygowanych zniekształceń, jeżeli jakiegokolwiek występują, na sprawozdanie finansowe.

Definicje

4. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:
 - (a) Zniekształcenie – różnica pomiędzy raportowaną kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem pozycji sprawozdania finansowego a kwotą, klasyfikacją, prezentacją lub ujawnieniem, które jest wymagane dla tej pozycji, aby była zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Zniekształcenia mogą powstawać na skutek błędu lub oszustwa. (Zob. par. A1)

Gdy audytor wyraża opinię o tym, czy sprawozdanie finansowe prezentuje rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, lub przekazuje prawdziwy i rzetelny obraz, zniekształcenia obejmują również te korekty kwot, klasyfikacji, prezentacji lub ujawnień, które według osądu audytora są niezbędne do tego, aby sprawozdanie finansowe prezentowało rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach, lub przekazywało prawdziwy i rzetelny obraz.
 - (b) Nieskorygowane zniekształcenia – zniekształcenia, które audytor zgromadził podczas badania i które nie zostały skorygowane.

¹ MSB 700 (zmieniony) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*, paragrafy 10-11.

² MSB 320 *Istotność w planowaniu i wykonywaniu badania*.

Wymogi**Gromadzenie zidentyfikowanych zniekształceń**

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

Rozważanie zidentyfikowanych zniekształceń w miarę postępu badania

6. Audytor ustala, czy zaplanowaną ogólną strategię i plan badania należy zaktualizować, jeżeli:
 - (a) rodzaj zidentyfikowanych zniekształceń oraz okoliczności ich występowania wskazują, że mogą występować inne zniekształcenia, które, gdy zostaną połączone ze zniekształceniami zgromadzonymi podczas badania, mogłyby być istotne, lub (zob. par. A7)
 - (b) łączne zniekształcenia zgromadzone podczas badania zbliżają się do istotności ustalonej zgodnie z MSB 320. (Zob. par. A8)
7. Jeżeli na wniosek audytora kierownictwa sprawdził grupę transakcji, saldo konta lub ujawnienie i skorygował zniekształcenia, które zostały wykryte, audytor wykonuje dodatkowe procedury badania w celu ustalenia, czy zniekształcenia pozostały. (Zob. par A9)

Komunikacja i korygowanie zniekształceń

8. Audytor komunikuje, o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację, w odpowiednim czasie wszystkie zniekształcenia zgromadzone w trakcie badania kierownictwu odpowiedniego szczebla.³ Audytor zwraca się do kierownictwa o skorygowanie tych zniekształceń. (Zob. par A10-A12).
9. Jeżeli kierownictwo odmawia skorygowania niektórych lub wszystkich zniekształceń zakomunikowanych przez audytora, audytor uzyskuje zrozumienie powodów, dla których kierownictwa nie dokonało korekt oraz bierze pod uwagę to zrozumienie, gdy ocenia, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia. (Zob. par. A13)

Ocena wpływu nieskorygowanych zniekształceń

10. Przed oceną wpływu nieskorygowanych zniekształceń, audytor ponownie ocenia istotność, ustaloną zgodnie z MSB 320, w celu potwierdzenia, czy pozostaje ona odpowiednia w kontekście rzeczywistych wyników finansowych jednostki. (Zob. par. A14-A15)
11. Audytor ustala, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie. Ustalając to audytor rozważa:
 - (a) wielkość i rodzaj zniekształceń, zarówno w odniesieniu 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 związanych z poprzednimi okresami na stosowne grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia oraz sprawozdanie finansowe jako całość. (Zob. par. A23)

* *Uw. tłum.* – Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *audytor 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 audytora do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSB.

³ MSB 260 (zmieniony) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*, paragraf 7.

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór

12. Audytor komunikuje osobom sprawującym nadzór nieskorygowane zniekształcenia oraz wpływ, który pojedynczo lub łącznie mogą one mieć na opinię w sprawozdaniu audytora, chyba że jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację⁴. Komunikacja audytora identyfikuje pojedynczo istotne nieskorygowane zniekształcenia. Audytor zwraca się o skorygowanie nieskorygowanych zniekształceń. (Zob. par. A26-A28)
13. Audytor komunikuje również osobom sprawującym nadzór wpływ nieskorygowanych zniekształceń związanych z poprzednimi okresami na stosowne grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia i sprawozdanie finansowe jako całość.

Pisemne oświadczenia

14. Audytor zwraca się do kierownictwa oraz tam, gdzie to odpowiednie, do osób sprawujących nadzór, o pisemne oświadczenie, czy uważają oni, że wpływ nieskorygowanych zniekształceń, pojedynczo i łącznie, na sprawozdanie finansowe jako całość jest nieistotny. Podsumowanie takich pozycji zamieszcza się w lub dołącza do pisemnego oświadczenia. (Zob. par. A29)

Dokumentacja

15. Audytor włącza do dokumentacji badania:⁵ (zob. par. A30)
 - (a) kwotę, poniżej której zniekształcenia zostałyby uznane za oczywiście błahie (paragraf 5),
 - (b) wszystkie zniekształcenia zgromadzone podczas badania oraz czy zostały skorygowane (paragrafy 5, 8 i 12) oraz
 - (c) wniosek audytora co do tego, czy nieskorygowane zniekształcenia są istotne, pojedynczo lub łącznie, oraz podstawę tego wniosku (paragraf 11).

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający**Definicja zniekształcenia (Zob. par. 4(a))****A1. Zniekształcenia mogą wynikać z:**

- (a) niedokładności podczas gromadzenia lub przetwarzania danych, z których sporządzone jest sprawozdanie finansowe,
- (b) pominięcia kwoty lub ujawnienia, w tym nieadekwatnych lub niekompletnych ujawnień oraz tych ujawnień, które są wymagane do spełnienia celu ujawnienia z określonych mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, jeżeli ma to zastosowanie⁶;
- (c) niepoprawnego szacunku księgowego powstającego z przeoczenia lub oczywiście błędnej interpretacji faktów,
- (d) osądów kierownictwa dotyczących szacunków księgowych, które audytor uważa za

⁴ Zobacz przypis nr 3.

⁵ MSB 230 *Dokumentacja badania*, paragrafy 8-11 i A6.

⁶ Na przykład, Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej 7 (MSSF) *Instrumenty finansowe: ujawnianie informacji*, paragraf 42H mówi, że „jednostka ujawnia wszelkie dodatkowe informacje, które uznaje za konieczne, aby spełnić cele w zakresie ujawnień określonych w paragrafie...”.

nieuzasadnione lub wyboru i zastosowania zasad (polityki) rachunkowości, które audytor uważa za nieodpowiednie,

- (e) nieodpowiedniej klasyfikacji, agregacji lub dezagregacji informacji oraz
- f) dla sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z ramowymi założeniami rzetelnej prezentacji, pominięcia ujawnienia koniecznego dla osiągnięcia rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego, oprócz ujawnień wymaganych specyficznie przez te ramowe założenia.⁷

Przykłady zniekształceń powstających na skutek oszustwa zostały przedstawione w MSB 240.⁸

Gromadzenie zidentyfikowanych zniekształceń (Zob. par. 5)

„Oczywiście błahe”

- A2. Paragraf 5 niniejszego MSB wymaga od audytora gromadzenia zniekształceń zidentyfikowanych w trakcie badania innych niż te, które są oczywiście błahe. „Oczywiście błahe” nie jest innym wyrażeniem dla „nieistotne”. Zniekształcenia, które są oczywiście błahe, będą całkowicie różnego (mniejszego) rzędu wielkości lub będą miały całkowicie różny charakter niż te, które zostałyby ustalone jako istotne, i będą to zniekształcenia wyraźnie nieistotne, zarówno pojedynczo, jak i łącznie, oraz niezależnie od tego, czy są oceniane poprzez jakiekolwiek kryteria wielkości, charakteru lub okoliczności. Gdy występuje jakakolwiek niepewność odnośnie do tego, czy jedna lub więcej pozycji jest oczywiście błaha, zniekształcenie jest uznawane za niebędące oczywiście błahe.

Zniekształcenia w pojedynczych elementach sprawozdania

- A3. Audytor może wyznaczyć kwotę, poniżej której zniekształcenia kwot w pojedynczych elementach sprawozdania byłyby oczywiście błahe i nie wymagałyby gromadzenia, ponieważ audytor oczekuje, że gromadzenie takich kwot wyraźnie nie miałoby istotnego wpływu na sprawozdanie finansowe. Jednakże, zniekształcenia kwot, które są powyżej wyznaczonej kwoty, są gromadzone, zgodnie z wymogiem paragrafu 5 niniejszego MSB. Dodatkowo, zniekształcenia odnoszące się do kwot, mogą nie być oczywiście błahe, gdy są oceniane pod względem kryteriów charakteru lub okoliczności, i jeżeli nie są, wówczas są gromadzone zgodnie z wymogiem paragrafu 5 niniejszego MSB.

Zniekształcenia w ujawnieniach

- A4. Zniekształcenia w ujawnieniach mogą także być oczywiście błahe, zarówno pojedynczo, jak i łącznie, oraz niezależnie od tego, czy są oceniane poprzez jakiekolwiek kryteria wielkości, charakteru lub okoliczności. Zniekształcenia w ujawnieniach, które nie są oczywiście błahe, są również gromadzone, aby pomóc audytorowi w dokonaniu oceny wpływu takich zniekształceń na stosowne ujawnienia oraz sprawozdanie finansowe jako całość. Paragraf A17 niniejszego MSB zapewnia przykłady, w których zniekształcenia w ujawnieniach jakościowych mogą być istotne.

Gromadzenie zniekształceń

- A5. Zniekształcenia ze względu na charakter lub okoliczności, gromadzone zgodnie z opisem

⁷ Na przykład, MSSF wymaga, aby jednostka dostarczyła dodatkowe ujawnienia, gdy zgodność z poszczególnymi wymogami MSSF jest niewystarczająca, aby umożliwić użytkownikom zrozumienie wpływu poszczególnych transakcji, innych zdarzeń i warunków na sytuację finansową i wyniki finansowe jednostki (Międzynarodowy Standard Rachunkowości 1 *Prezentacja sprawozdań finansowych*, paragraf 17(c)).

⁸ MSB 240 *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragrafy A1-A5.

w paragrafach A3-A4, nie mogą być sumowane, tak jak jest to możliwe w przypadku zniekształceń kwot. Niemniej jednak, od audytora jest wymagane przez paragraf 11 niniejszego MSB, aby ocenił te zniekształcenia zarówno pojedynczo, jak i łącznie (tj. łącznie z innymi zniekształceniami), aby ustalić, czy są one istotne.

- A6. Aby pomóc audytorowi podczas oceny wpływu zniekształceń zgromadzonych podczas badania oraz komunikowania zniekształceń kierownictwu i osobom sprawującym nadzór, przydatne może być rozróżnienie pomiędzy zniekształceniami faktycznymi, zniekształceniami wynikającymi z osądu oraz zniekształceniami wynikającymi z ekstrapolacji,
- zniekształcenia faktyczne są zniekształceniami, co do których nie ma żadnych wątpliwości,
 - zniekształcenia wynikające z osądu są różnicami powstającymi z osądów kierownictwa w tym tych dotyczących ujmowania, wyceny, prezentacji i ujawnień w sprawozdaniu finansowym (w tym wyboru lub zastosowania zasad (polityki) rachunkowości), które audytor uważa za nieuzasadnione lub nieodpowiednie,
 - zniekształcenia wynikające z ekstrapolacji są najlepszymi szacunkami audytora dotyczącymi zniekształceń w populacjach, obejmującymi projekcje zniekształceń zidentyfikowanych w badanych próbkach na całe populacje, z których zostały wybrane próbki. Wytyczne dotyczące ustalania zniekształceń według ekstrapolacji oraz oceny wyników są zawarte w MSB 530.⁹

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

- A7. Zniekształcenie może nie występować w odosobnieniu. Dowody, że mogą występować inne zniekształcenia obejmują na przykład sytuację, w której audytor identyfikuje, że zniekształcenie powstało z powodu uchybienia w kontroli wewnętrznej lub w wyniku nieodpowiednich założeń lub metod wyceny, które zostały w szerokim zakresie zastosowane przez jednostkę.
- A8. Jeżeli łączne zniekształcenia zgromadzone podczas badania zbliżają się do istotności ustalonej zgodnie z MSB 320, może występować wyższy niż akceptowalnie niski poziom ryzyka, że potencjalne niewykryte zniekształcenia mogłyby przekroczyć istotność, gdyby zostały zebrane łącznie z sumą zniekształceń zgromadzonych podczas badania. Niewykryte zniekształcenia mogłyby występować ze względu na występowanie ryzyka próbkowania i ryzyka niezwiązanego z próbkowaniem.¹⁰
- A9. Audytor może zwrócić się do kierownictwa o sprawdzenie grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, w celu zrozumienia przez kierownictwo przyczyny zniekształcenia zidentyfikowanego przez audytora, wykonania procedur w celu ustalenia kwoty rzeczywistego zniekształcenia grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia oraz dokonania odpowiednich korekt do sprawozdania finansowego. Wystąpienie takie może zostać dokonane, na przykład, na podstawie ekstrapolacji przez audytora zniekształceń, zidentyfikowanych w badanej próbce, na całą populację, z której została wybrana.

Komunikacja i korygowanie zniekształceń (Zob. par. 8-9)

- A10. Terminowe komunikowanie zniekształceń kierownictwu odpowiedniego szczebla jest ważne, ponieważ umożliwia kierownictwu ocenę, czy grupy transakcji, salda kont i ujawnienia są

⁹ MSB 530 *Próbkowanie*, paragrafy 14-15.

¹⁰ MSB 530, paragraf 5(c)-(d).

zniekształcone, poinformowanie audytora, jeżeli się z tym nie zgadza, a także podjęcie koniecznych działań. Zazwyczaj, kierownictwo odpowiedniego szczebla to takie, które ponosi odpowiedzialność oraz jest uprawnione do oceny zniekształceń oraz do podjęcia koniecznych działań.

- A11. W niektórych systemach prawnych przepis prawa lub regulacja mogą ograniczać komunikowanie przez audytora pewnych zniekształceń kierownictwu i innym osobom wewnątrz jednostki. Przepis prawa lub regulacja mogą w szczególności zabraniać komunikacji lub podejmowania innych działań, które mogłyby zaszkodzić dochodzeniu prowadzonemu przez odpowiednie organy w sprawie faktycznego lub podejrzewanego działania niezgodnego z prawem, w tym ostrzec jednostkę, na przykład, gdy od audytora wymagane jest raportowanie zidentyfikowanej lub podejrzewanej niezgodności z przepisami prawa lub regulacją do odpowiedniego organu zgodnie z przepisami dotyczącymi zapobiegania praniu pieniędzy. W tych okolicznościach, kwestie rozważane przez audytora mogą być skomplikowane i audytor może uznać za odpowiednie uzyskanie porady prawnej.
- A12. Skorygowanie przez kierownika wszystkich zniekształceń, w tym tych komunikowanych przez audytora, umożliwia kierownictwu prowadzenie dokładnych ksiąg rachunkowych i zapisów oraz zmniejsza ryzyka istotnego zniekształcenia przyszłego sprawozdania finansowego, spowodowanego łącznym wpływem nieistotnych nieskorygowanych zniekształceń związanych z poprzednimi okresami.
- A13. MSB 700 (zmieniony) wymaga od audytora oceny, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone i zaprezentowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Ocena ta obejmuje rozważenie jakościowych aspektów praktyk księgowych jednostki, w tym oznak możliwej stroniczości w osądach kierownictwa,¹¹ na które może wpływać zrozumienie przez audytora powodów kierownictwa dla niedokonywania korekt.

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

- A14. Ustalenie przez audytora istotności zgodnie z MSB 320 jest często oparte na szacunkach wyników finansowych jednostki, ponieważ rzeczywiste wyniki finansowe mogą nie być jeszcze znane. Z tego względu przed dokonaniem przez audytora oceny wpływu nieskorygowanych zniekształceń może być konieczna weryfikacja istotności ustalonej 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, jeżeli ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych grup transakcji, sald kont i ujawnień) jest weryfikowana w przypadku, gdy audytor dowiaduje się podczas badania informacji, które spowodowałyby, że audytor ustaliłby wstępnie inną kwotę (lub kwoty).¹² Z tego względu, każda znacząca weryfikacja prawdopodobnie zostanie dokonana zanim audytor oceni wpływ nieskorygowanych zniekształceń. Jednakże, jeżeli ponowna ocena przez audytora istotności ustalonej zgodnie z MSB 320 (zobacz paragraf 10 niniejszego MSB) powoduje powstanie niższej kwoty (lub kwot), wówczas istotność wykonawcza oraz odpowiedniość rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania jest ponownie rozważana w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania, na których można oprzeć opinię z badania.

¹¹ MSB 700 (zmieniony), paragraf 12.

¹² MSB 320, paragraf 12.

- A16. Każde pojedyncze zniekształcenie kwoty jest rozważane w celu oceny jego wpływu na stosowne grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia w tym czy poziom istotności dla tej konkretnej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, jeżeli jakkolwiek był, został przekroczony.
- A17. Dodatkowo, każde jednostkowe zniekształcenie ujawnienia jakościowego jest rozważane, aby ocenić jego wpływ na stosowne ujawnienie(-a), a także jego ogólny wpływ na sprawozdanie finansowe jako całość. Ustalenie, czy zniekształcenie(-a) w ujawnieniu jakościowym jest istotne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz specyficznych okoliczności jednostki jest zagadnieniem, które obejmuje zastosowanie zawodowego osądu. Przykłady, w których takie zniekształcenia mogą być istotne, obejmują:
- niedokładne lub niekompletne opisy informacji dotyczących celów, polityk i procesów dotyczących zarządzania kapitałem dla jednostek prowadzących działalność ubezpieczeniową i bankową,
 - pominięcie informacji o zdarzeniach lub okolicznościach, które doprowadziły do straty z tytułu utraty wartości (np. znaczący długotrwały spadek popytu na dany metal lub towar) w jednostce prowadzącej 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,
 - nieadekwatny opis wrażliwości kursu wymiany walut w jednostce, która prowadzi międzynarodową działalność handlową.
- A18. Ustalając, czy nieskorygowane zniekształcenia ze względu na charakter są istotne, czego wymaga paragraf 11 niniejszego MSB, audytor rozważa nieskorygowane zniekształcenia w kwotach i ujawnieniach. Takie zniekształcenia mogą zostać uznane za istotne albo pojedynczo, albo gdy są wzięte w połączeniu z innymi zniekształceniami. Na przykład, zależnie od zniekształceń zidentyfikowanych w ujawnieniach, audytor może rozważyć, czy:
- (a) zidentyfikowane błędy są trwałe lub rozległe lub
 - (b) wiele zidentyfikowanych zniekształceń jest stosownych dla tego samego zagadnienia i rozpatrywane łącznie mogą wpłynąć na zrozumienie tego zagadnienia przez użytkowników.

To rozważenie zgromadzonych zniekształceń jest również pomocne, gdy dokonuje się oceny sprawozdania finansowego zgodnie z paragrafem 13(d) w MSB 700 (zmienionym), który wymaga od audytora rozważenia, czy ogólna prezentacja sprawozdania finansowego została podważona wskutek zawarcia informacji, które nie są stosowne, lub które zaciemniają prawidłowe zrozumienie ujawnionych zagadnień.

- A19. Jeżeli pojedyncze zniekształcenie zostało uznane za istotne, to jest mało prawdopodobne, aby mogło być ono skompensowane przez inne zniekształcenie. Na przykład, jeżeli przychody zostały istotnie zawyżone, sprawozdanie finansowe jako całość będzie istotnie zniekształcone, nawet jeżeli wpływ zniekształcenia na zyski jest całkowicie skompensowany przez równoważne zawyżenie kosztów. Może być właściwe kompensowanie zniekształcenia w ramach tego samego salda konta lub grupy transakcji; jednakże ryzyko, że mogą występować dalsze niewykryte zniekształcenia, jest rozważane przed wyciągnięciem wniosku, że skompensowanie nawet

nieistotnych zniekształceń jest odpowiednie.¹³

- A20. Ustalenie, czy zniekształcenie klasyfikacji jest istotne, obejmuje ocenę rozważań jakościowych takich, jak wpływ zniekształcenia klasyfikacji na zadłużenie lub inne kowenanty umowne, wpływ na poszczególne pozycje lub sumy częściowe lub wpływ na kluczowe wskaźniki. Mogą występować okoliczności, w których audytor wyciąga wniosek, że zniekształcenie klasyfikacji nie jest istotne w kontekście sprawozdania finansowego jako całości, nawet jeżeli może ono przekraczać poziom lub poziomy istotności zastosowane do oceny innych zniekształceń. Na przykład, błędna klasyfikacja pomiędzy pozycje bilansowe może nie być uznana za istotną w kontekście sprawozdania finansowego jako całości, gdy kwota błędnej klasyfikacji jest niewielka w odniesieniu do wielkości powiązanych pozycji bilansowych i błędna klasyfikacja nie wpływa na rachunek zysków i strat lub na żadne kluczowe wskaźniki.
- A21. Okoliczności związane z niektórymi zniekształceniami mogą spowodować, że audytor oceni je jako istotne pojedynczo lub, gdy są rozważane łącznie z innymi zniekształceniami zgromadzonymi podczas badania, nawet jeżeli są one niższe niż istotność dla sprawozdania finansowego jako całości. Okoliczności, które mogą wpływać na ocenę obejmują zakres, w którym zniekształcenie:
- wpływa na zgodność z wymogami regulacyjnymi,
 - wpływa na zgodność z kowenantami zadłużenia lub innymi wymogami umownymi,
 - wiąże się z nieprawidłowym wyborem lub zastosowaniem zasad (polityki) rachunkowości, który ma nieistotny wpływ na sprawozdanie finansowe za bieżący okres, ale prawdopodobnie będzie mieć istotny wpływ na sprawozdania finansowe za przyszłe okresy,
 - ukrywa zmianę w zyskach lub inne trendy, szczególnie w kontekście ogólnych warunków gospodarczych i branżowych,
 - wpływa na wskaźniki wykorzystywane do oceny sytuacji finansowej jednostki, wyników działalności lub przepływów pieniężnych,
 - wpływa na informacje o segmentach prezentowane w sprawozdaniu finansowym (na przykład, znaczenie danej sprawy dla segmentu lub innego wycinka działalności jednostki, który został zidentyfikowany jako odgrywający znaczącą rolę w działalności lub rentowności jednostki),
 - ma wpływ w postaci rosnącego wynagrodzenia kierownictwa, na przykład poprzez zapewnienie, że warunki przyznania premii lub innych zachęt zostały spełnione,
 - jest znaczące z uwagi na zrozumienie przez audytora znanych wcześniejszych komunikacji do użytkowników, na przykład, dotyczących prognozowanych zysków,
 - odnosi się do pozycji angażujących konkretne strony (na przykład, czy strony zewnętrzne dla danej transakcji są powiązane z członkami kierownictwa jednostki),
 - stanowi pominięcie informacji nie wymaganej specyficznie przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, ale która według osądu audytora jest

¹³ Identyfikacja wielu nieistotnych zniekształceń w tym samym saldzie konta lub w grupie transakcji może wymagać od audytora ponownej oceny ryzyka istotnego zniekształcenia dla tego salda konta lub grupy transakcji.

ważna dla zrozumienia przez użytkowników sytuacji finansowej, finansowych wyników działalności lub przepływów pieniężnych jednostki, lub

- wpływa na inne informacje do ujęcia w raporcie rocznym jednostki (na przykład, informacje do zawarcia w „Sprawozdaniu kierownictwa i analizach” lub „Przeglądzie operacyjnym i finansowym”), o których można byłoby racjonalnie oczekiwać, że wpłyną na decyzje gospodarcze użytkowników sprawozdania finansowego. MSB 720 (zmieniony)¹⁴ dotyczy obowiązków audytora odnoszących się do innych informacji.

Te okoliczności stanowią jedynie przykłady; nie wszystkie prawdopodobnie wystąpią we wszystkich badaniach, a lista niekoniecznie jest kompletna. Wystąpienie którejkolwiek okoliczności takich jak te niekoniecznie prowadzi do wniosku, że zniekształcenie jest istotne.

A22. MSB 240¹⁵ wyjaśnia, w jaki sposób skutki zniekształcenia, które jest lub może być wynikiem oszustwa, powinno zostać rozważone w odniesieniu do innych aspektów badania, nawet jeżeli wielkość zniekształcenia nie jest istotna w odniesieniu do sprawozdania finansowego. W zależności od okoliczności, zniekształcenia w ujawnieniach mogłyby również wskazywać na oszustwo oraz na przykład, mogą powstawać z:

- wprowadzających w błąd ujawnień wynikających ze stronniczości w osądach kierownictwa lub
- rozbudowanych powtarzających się lub niewiele mówiących ujawnień, które mają w zamierzeniu zaciemnić prawidłowe zrozumienie zagadnień w sprawozdaniu finansowym.

Rozważając konsekwencje zniekształceń w grupach transakcji, saldach kont i ujawnieniach, audytor stosuje zawodowy sceptycyzm, zgodnie z MSB (PL) 200.¹⁶

A23. Łączny wpływ nieistotnych, nieskorygowanych zniekształceń związanych z poprzednimi okresami może mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe za bieżący okres. Istnieją różne możliwe do zaakceptowania podejścia do oceny przez audytora takich nieskorygowanych zniekształceń w sprawozdaniu finansowym za bieżący okres. Stosowanie takiego samego podejścia do oceny zapewnia spójność z okresu na okres.

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego

A24. W przypadku badania jednostki sektora publicznego, na ocenę czy zniekształcenie jest istotne, mogą również wpływać obowiązki audytora, ustanowione przez przepisy prawa, regulację lub inne uprawnienia, aby raportować specyficzne sprawy, w tym na przykład, oszustwa.

A25. Co więcej, kwestie takie jak interes publiczny, odpowiedzialność, uczciwość oraz zapewnienie skutecznego nadzoru prawnego, mogą w szczególności wpływać na ocenę, czy dana pozycja jest istotna z uwagi na jej charakter. Dotyczy to w szczególności pozycji, które wiążą się ze zgodnością z przepisami prawa, regulacje lub innymi uprawnieniami.

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór (Zob. par. 12)

A26. Jeżeli nieskorygowane zniekształcenia zostały zakomunikowane osobie(-om) mającej(-ym) obowiązki zarządcze, a osoba(-y) ta(-e) ma(-ją) również obowiązki nadzorcze, nie ma potrzeby

¹⁴ MSB 720 (zmieniony) *Obowiązki audytora dotyczące innych informacji*.

¹⁵ MSB 240, paragraf 36.

¹⁶ MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora i przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, paragraf 15.

ponownego komunikowania się z tą(tymi) samą(-ymi) osobą(-ami) w związku z jej(ich) rolą nadzorczą. Niemniej jednak audytor musi upewnić się, że komunikacja z osobą(-ami) pełniącą(-ymi) obowiązki kierownicze adekwatnie informuje wszystkich tych, z którymi audytor w przeciwnym razie skomunikowałby się w ich roli zarządczej.¹⁷

- A27. Tam, gdzie występuje duża liczba pojedynczych nieistotnych nieskorygowanych zniekształceń, audytor może raczej poinformować o ilości oraz ogólnym kwotowym wpływie tych nieskorygowanych zniekształceń, niż o szczegółach każdego pojedynczego nieskorygowanego zniekształcenia.
- A28. MSB 260 (zmieniony) wymaga komunikowania przez audytora osobom sprawującym nadzór pisemnych oświadczeń, o które audytor występuje (zobacz paragraf 14 niniejszego MSB).¹⁸ Audytor może omówić z osobami sprawującymi nadzór powody oraz konsekwencje nieskorygowania zniekształceń, biorąc pod uwagę wielkość i rodzaj zniekształcenia osądzanego w otaczających go okolicznościach oraz możliwe konsekwencje w odniesieniu do przyszłych sprawozdań finansowych.

Pisemne oświadczenia (Zob. par. 14)

- A29. Ponieważ sporządzenie sprawozdania finansowego wymaga, od kierownictwa oraz tam, gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór dostosowania sprawozdania finansowego w celu skorygowania istotnych zniekształceń, od audytora wymagane jest, aby zwrócił się do nich o dostarczenie pisemnych oświadczeń na temat nieskorygowanych zniekształceń. W niektórych okolicznościach kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór mogą nie uważać, że pewne nieskorygowane zniekształcenia są zniekształceniami. Z tego powodu mogą oni chcieć dodać do swojego pisemnego oświadczenia słowa takie jak: „Nie zgadzamy się, że pozycje ... i ... stanowią zniekształcenia, ponieważ [opis powodów]”. Jednakże uzyskanie tego oświadczenia nie zwalnia audytora z konieczności sformułowania wniosku o wpływie nieskorygowania zniekształceń.

Dokumentacja (Zob. par. 15)

- A30. Dokumentacja audytora dotycząca nieskorygowanych zniekształceń może brać pod uwagę:
- (a) rozważanie łącznego wpływu nieskorygowanych zniekształceń,
 - (b) ocenę, czy poziom lub poziomy istotności dla poszczególnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, jeżeli jakiegokolwiek 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).

¹⁷ MSB 260 (zmieniony), paragraf 13.

¹⁸ MSB 260 (zmieniony), paragraf 16(c)(ii).

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB®) oraz International Federation of Accountants® (IFAC®) nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez osoby, które działają lub powstrzymują się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, bez względu na to, czy straty te zostały spowodowane zaniedbaniem, czy w inny sposób.

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowy Standard Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, ISA for LCE), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (International Standards on Review Engagements, ISRE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (International Standards on Related Services, ISRS), Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością (International Standards on Quality Management, ISQM), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers) oraz inne publikacje IAASB są publikowane przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

Copyright © sierpień 2024 r., International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Niniejszą publikację można pobrać na własny użytek niekomercyjny (tj. do korzystania w celach zawodowych lub naukowych) ze strony internetowej www.iaasb.org. Tłumaczenie, powielanie, przechowywanie lub udostępnianie, bądź wykorzystywanie niniejszego dokumentu w podobny sposób wymaga pisemnej zgody.

Nazwy: „International Auditing and Assurance Standards Board”, „International Standards on Auditing”, „International Standards on Assurance Engagements”, „International Standards on Review Engagements”, „International Standards on Related Services”, „International Standards on Quality Control”, „International Auditing Practice Notes”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „ISQM”, „IAPN” oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach. Nazwy: „International Foundation for Ethics and Audit” i „IFEATM” są znakami towarowymi IFEA lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach.

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń można znaleźć na permissions lub uzyskać pod adresem permissions@ifac.org.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w sierpniu 2024 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w grudniu 2025 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych*

podczas badania w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 450, *Evaluation of Misstatements Identified during the Audit*. Handbook IAASB 2023-2024. ISBN: 978-1-60815-573-6

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument, napisz na adres: permissions@ifac.org.



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-591-0

Znaki towarowe oraz zarejestrowane znaki towarowe i usługowe

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements
of Less Complex Entities™

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™