

SOCZEWKA DO WYKRYWANIA OSZUSTW – INTERAKCJE POMIĘDZY MSB 240 A INNYMI MSB

Niniejsza publikacja dotycząca soczewki do wykrywania oszustw¹ została opracowana przez Grupę Zadaniową ds. Oszustw Rady Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB) w celu wyjaśnienia relacji i związku pomiędzy Międzynarodowym Standardem Badania (MSB) 240 „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw” oraz innymi MSB podczas przeprowadzania badania.

Niniejszy dokument nie zmienia ani nie uchyla standardów MSB, których postanowienia są wyłącznie wiążące. Niewiążące wytyczne w zamierzeniu nie są wyczerpujące² a zapoznanie się z treścią niniejszej publikacji nie zastępuje zapoznania się z postanowieniami MSB.

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 200³ jest fundamentalnym standardem, który określa ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta podczas przeprowadzania badania sprawozdania finansowego zgodnie z MSB i ustala obowiązek przestrzegania przez biegłego rewidenta wszystkich MSB. Cele w MSB 200 odzwierciedlają (w części) to, że przeprowadzając badanie biegły rewident odnosi się do istotnych zniekształceń spowodowanych **oszustwem lub błędem** w celu sformułowania i wyrażenia opinii oraz sprawozdania na temat sprawozdania finansowego.

MSB 240 odczytywany jest w połączeniu z MSB 200



MSB 240 dotyczy obowiązków biegłego rewidenta w zakresie oszustw podczas badania sprawozdania finansowego i w tym względzie wzmacnia ciągłe stosowanie **soczewki do wykrywania oszustw** przez cały czas zlecenia badania. MSB 240 także wyjaśnia, że różnica pomiędzy oszustwem a błędem polega na zamiarze.⁴ Istnieje dodatkowy nacisk na znaczenie zachowania postawy zawodowego sceptycyzmu, co jest szczególnie stosowne podczas identyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem i odpowiedniego reagowania na oszacowane ryzyka spowodowane oszustwem. Oszacowane ryzyka oszustwa są powiązane z tymi zamierzonymi zniekształceniami, które mogą powstać albo w wyniku oszukańczej sprawozdawczości finansowej albo sprzeniewierzenia majątku.

Paragraf 11 MSB 240: Celami biegłego rewidenta są:

- identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego spowodowanego oszustwem,
- uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem poprzez zaprojektowanie i zastosowanie właściwych reakcji oraz
- właściwa reakcja na oszustwo lub podejrzenie jego popełnienia zidentyfikowane podczas badania.

Relacja pomiędzy MSB 240 a innymi MSB

MSB 240 stanowi zarówno rozwinięcie pewnych MSB a także przedstawia szczególne procedury badania oszustwa, które uzupełniają inne MSB. W ten sposób MSB 240 szerzej rzecz ujmując skupia się na **soczewce do wykrywania oszustw** stosowanej przez biegłego rewidenta podczas planowania i wykonywania badania sprawozdania finansowego oraz sporządzania sprawozdania na temat sprawozdania finansowego.



Poniższy wykres przedstawia kluczowe obszary, których dotyczy MSB 240 i podkreśla wyraźne odniesienia MSB 240 do innych MSB, które jeszcze bardziej wzmacniają wzajemne powiązania pomiędzy standardami badania.



MSB 240 stanowi rozwinięcie MSB 315 (zmienionego w 2019 r.)⁵ i MSB 330⁶

Podczas gdy inne kluczowe standardy odnoszą się do głównych wymogów dotyczących identyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia (MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)) i reagowania na te ryzyka istotnego zniekształcenia (MSB 330), MSB 240⁷ rozwija zastosowanie tych standardów z **soczewką do wykrywania oszustw**.⁸ W szczególności, w ramach identyfikowania i szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem i błędem na podstawie MSB 315 (zmienionego w 2019 r.), biegły rewident uwzględnia czynniki nieodłącznego ryzyka, które obejmują podatność na zniekształcenie spowodowane stronniczością kierownictwa lub innymi czynnikami ryzyka oszustwa.⁹

Nacisk w MSB 240 na identyfikację i oszacowanie oraz reagowanie na te ryzyka istotnego zniekształcenia poprzez zmianę charakteru, rozłożenia w czasie i zakresu prac, gdy występuje ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, podkreśla znaczenie uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej

MSB 240, paragraf 27: Oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem są traktowane **jako ryzyka znaczące**

z **soczewką do wykrywania oszustw**. Kluczowe aspekty, które stanowią podstawę rozważenia przez biegłego rewidenta potencjalnych ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, obejmują kulturę jednostki (w tym przykład idący z góry) a także otoczenie, w którym działa jednostka. Rzeczowe dyskusje zespołu wykonującego zlecenie na temat takich kluczowych aspektów, a także innych spraw lub obszarów, które zostały zidentyfikowane jako podatne na możliwe zniekształcenie spowodowane oszustwem, pomogą wszystkim członkom zespołu wykonującego zlecenie w stosowaniu **soczewki do wykrywania oszustw** przy podejmowaniu swojej pracy.

Oprócz zaprojektowania i wdrożenia ogólnych reakcji w odniesieniu do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego, biegły rewident ma także obowiązek zaprojektowania i wykonania dalszych procedur, które odpowiadają na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzenia. Robiąc to, biegły rewident może – stosując **soczewkę do wykrywania oszustw** – zmodyfikować rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania tak, aby odpowiadały na oszacowane ryzyko oszustwa. Biegły rewident może na przykład zmienić rozłożenie w czasie dalszych procedur badania wykonywanych w celu uwzględnienia dodatkowych elementów nieprzewidywalności lub przydzielić członków zespołu wykonującego zlecenie, którzy mają większe doświadczenie lub posiadają niezbędne specjalistyczne umiejętności lub wiedzę, aby móc zareagować na zmiany rodzaju dalszych wykonywanych procedur badania.

MSB 240 zawiera szczególne procedury badania oszustwa

MSB 240 zawiera pewne wymogi, które zapewniają biegłemu rewidentowi niezbędną **soczewkę do wykrywania oszustw** podczas projektowania i wykonywania procedur badania, które odpowiadają na ryzyka związane z obejściem kontroli przez kierownictwo oraz w celu odniesienia się do konkretnych aspektów pozostałych MSB, takie jak: poinformowanie o oszustwie odpowiedniego organu poza jednostką zgodnie z MSB 250 (zmienionym)¹⁰. Te procedury badania związane z oszustwem mają być wbudowane w cały proces badania. Zawarty w MSB 240¹¹ wymóg dokonania przeglądu szacunków księgowych pod kątem ich stronniczości oraz oceny, czy okoliczności będące źródłem stronniczości, o ile mają miejsce, stanowią ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem – jest przykładem procedury związanej z oszustwem, która ma zostać wykonana w połączeniu z wypełnieniem wymogów MSB 540 (zmienionego)¹². Pozostałe procedury badania zawarte w MSB 240, które są projektowane i wykonywane niezależnie od dokonania przez biegłego rewidenta oszacowania ryzyk obejścia kontroli przez kierownictwo, obejmują procedury, które odnoszą się do zapisów księgowych i znaczących transakcji będących poza normalnym tokiem działalności jednostki lub które z innych względów wydają się być nietypowe (w tym powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi).



Powiązania innych MSB z MSB 240

Inne MSB dotyczące stosownych tematów lub zagadnienia będące przedmiotem zlecenia konkretnych ISA mają wyraźne odniesienia do MSB 240. Szczególne wymogi dotyczące oszustwa zawarte w innych MSB służą skupieniu wysiłków biegłego rewidenta na identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz odpowiedzi odnoszących się do oszacowanych ryzyk oszustwa. Na

przykład MSB 550¹³ zawiera wymogi spełnienia następującego określonego celu, by „uzyskać zrozumienie powiązań i transakcji jednostki ze stronami powiązanymi wystarczające do tego, aby móc rozpoznać, o ile występują, czynniki ryzyka oszustwa wynikające z powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi, stosowne dla identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.” W tym przypadku MSB 550 rozwija kwestię sposobu stosowania MSB

240, MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) oraz MSB 330 w odniesieniu do ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniem i transakcjami ze stronami powiązanymi.

Zrozumienie wzajemnych zależności

Jasne zrozumienie relacji oraz związku MSB 240 z innymi MSB pomoże biegłemu rewidentowi w lepszym wykonaniu badania z zastosowaniem **soczewki do wykrywania oszustw**. To z kolei oznaczać będzie wypełnienie obowiązków biegłego rewidenta przewidzianych w MSB 240 i innych MSB, które zawierają szersze wymagania w zakresie badania.



Przypisy końcowe

- ¹ Wyrażenie „soczewka do wykrywania oszustw” należy odczytywać w kontekście. Soczewka przeznaczona jest do „powiększenia” i zapewnienia wyraźnego „skupienia” lub „skoncentrowania” na temacie oszustwa.
- ² Choć podkreślone zostały pewne wymogi oraz zastosowania i inny materiał objaśniający MSB, niniejsze niewiążące wytyczne nie obejmują wszystkich postanowień MSB, które są stosowne z punktu widzenia obowiązków biegłego rewidenta w związku z oszustwem w badaniu sprawozdania finansowego, które obowiązują od maja 2022 r.
- ³ MSB 200 – *„Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”*
- ⁴ MSB 240, paragrafy 2, 3 i 12(a)
- ⁵ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) – *„Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia”*
- ⁶ MSB 330 – *„Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka”*
- ⁷ MSB 240 zmieniony z uwzględnieniem zmian dostosowawczych i wynikających z zatwierdzenia MSB 315 (zmienionego w 2019 r.).
- ⁸ MSB 240, paragraf 1
- ⁹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 19(c) i 31(a)
- ¹⁰ MSB 250 (zmieniony) – *„Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”*
- ¹¹ MSB 240, paragraf 33(b)
- ¹² MSB 540 (zmieniony) – *„Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień”*
- ¹³ MSB 550 – *„Strony powiązane”*
- ¹⁴ MSB 230 – *„Dokumentacja badania”*
- ¹⁵ MSB 260 (zmieniony) – *„Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”*
- ¹⁶ MSB 580 – *„Pisemne oświadczenia”*
- ¹⁷ MSB 450 – *„Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania”*
- ¹⁸ MSB 700 (zmieniony) – *„Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”*

Struktury i procesy, które wspierają działalność IAASB, są udostępniane przez Międzynarodową Federację Księgowych [International Federation of Accountants®] (IFAC®).

IAASB i IFAC nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez jakiegokolwiek osoby działające bądź powstrzymujące się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, niezależnie od tego, czy strata taka wynika z zaniedbania, czy też z innych przyczyn.

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Międzynarodowe Standardy Przeglądu (International Standards on Review Engagements, ISRE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (International Standards on Related Services, ISRS), Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości (International Standards on Quality Control, ISQC), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers), oraz inne publikacje IAASB publikowane są przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

Copyright © IFAC, maj 2022 r. Wszystkie prawa zastrzeżone. Niniejszą publikację można pobrać na własny użytek niekomercyjny (tj. do korzystania w celach zawodowych lub naukowych) ze strony 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”, „IAPN”, oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC, lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w USA i w innych krajach.

Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń znaleźć można na [permissions](https://www.iaasb.org/permissions) lub uzyskać pod adresem permissions@ifac.org.

Niniejszy dokument *Niewiążące wytyczne dotyczące oszustwa w badaniu sprawozdania finansowego. Soczewka do wykrywania oszustw – interakcje pomiędzy MSB 240 a innymi MSB*, opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w maju 2022 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w lipcu 2022 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC 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 dokumentu *Niewiążące wytyczne dotyczące oszustwa w badaniu sprawozdania finansowego. Soczewka do wykrywania oszustw – interakcje pomiędzy MSB 240 a innymi MSB* w języku angielskim © 2022 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Niewiążące wytyczne dotyczące oszustwa w badaniu sprawozdania finansowego. Soczewka do wykrywania oszustw – interakcje pomiędzy MSB 240 a innymi MSB* w języku polskim © 2022 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Non-Authoritative Guidance on Fraud in an Audit of Financial Statements. The Fraud Lens – Interactions between ISA 240 and Other ISAs*, May 2022.

W celu uzyskania zgody na powielanie, przechowywanie lub przekazywanie, lub na inne podobne zastosowanie niniejszego dokumentu prosimy o kontakt z permissions@ifac.org.

Przetłumaczony przez:

