

**Podstawa wniosków**  
**Przygotowana przez pracowników IAASB**  
*kwiecień 2022 r.*

*Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 600*  
*(zmieniony)*

---

Szczególne rozważania – badania  
sprawozdań finansowych grupy  
(w tym praca audytorów części  
składowych grupy)

oraz Zmiany dostosowawcze  
i wynikające z nowelizacji do innych  
standardów międzynarodowych

## **O IAASB**

Niniejszy dokument został przygotowany przez pracowników Rady Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Nie stanowi on wiążącego dokumentu IAASB. Dokument ten nie zmienia, nie rozszerza ani nie zastępuje Międzynarodowych Standardów Badania ani innych Standardów Międzynarodowych IAASB.

Celem IAASB jest służba w interesie publicznym poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów badania, usług atestacyjnych i innych powiązanych standardów oraz poprzez ułatwianie harmonizacji międzynarodowych i krajowych standardów badania i usług atestacyjnych, a poprzez to polepszanie jakości i spójności praktyki na całym świecie i wzmacnianie zaufania publicznego do zawodu biegłego rewidenta i badania na całym świecie.

IAASB opracowuje standardy badania i usług atestacyjnych oraz wytyczne do stosowania przez wszystkich zawodowych księgowych w ramach wspólnego procesu ustanawiania standardów, w którym uczestniczy Rada Nadzoru Interesu Publicznego Public Interest Oversight Board (PIOB), nadzorująca działalność IAASB, oraz Konsultacyjna Grupa Doradcza Consultive Advisory Group IAASB zapewniająca wkład ze strony instytucji interesu publicznego w opracowywanie standardów i wytycznych. Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez Międzynarodową Federację Księgowych International Federation of Accountants (IFAC).

## PODSTAWA WNIOSKÓW: MSB 600 (ZMIENIONY), SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA—BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH GRUPY (W TYM PRACA AUDYTORÓW CZĘŚCI SKŁADOWYCH GRUPY)

Pracownicy IAASB przygotowali niniejszą podstawę wniosków. Niniejszy dokument dotyczy lecz nie stanowi części MSB 600 (zmienionego) „Szczególne rozważania—badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)” lub części zmian dostosowawczych i wynikających z nowelizacji innych MSB.

Standard MSB 600 (zmieniony) oraz zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji innych standardów międzynarodowych zostały zatwierdzone 18 głosami spośród 18 członków IAASB.

### Sekcja A - Wprowadzenie

#### Podstawa

1. Projekt dotyczący badań sprawozdań finansowych grupy wywodzi się z [Projektu monitorowania wdrażania MSB](#). Ustalenia z tego projektu stanowiły podstawę dla [Strategii IAASB na lata 2015-2019](#) oraz [Planu prac IAASB na lata 2015-2016](#). IAASB postanowiła skupić się na tych obszarach z przeglądu przeprowadzonego po wdrożeniu MSB, w których ustalenia wskazywały na potrzebę pilnego rozważenia zmian niektórych aspektów stosownych MSB. W związku z tym IAASB włączyła do swojego planu prac na lata 2015-2016 projekt zmian w MSB 600<sup>1</sup>.
2. Po rozpoczęciu prac grupa robocza ds. badania sprawozdań finansowych grupy zastanawiała się nad kwestiami zidentyfikowanymi w wyniku przeglądu powdrożeniowego zmienionych (doprecyzowanych) standardów MSB, ustaleń z kontroli (inspekcji) oraz bieżących działań kontaktowych. W grudniu 2015 r. IAASB opublikowała [Zaproszenie do zgłaszania uwag](#), „Podnoszenie jakości badania w interesie publicznym: Skupienie się na zawodowym sceptycyzmie, kontroli jakości i badaniach sprawozdań finansowych grup”, aby uzyskać opinie interesariuszy na temat kluczowych kwestii dotyczących kontroli jakości, badań sprawozdań finansowych grup i zawodowego sceptycyzmu. Otrzymane uwagi miały wpływ na opracowanie propozycji projektu.
3. W grudniu 2016 r. IAASB zatwierdziła [Propozycję Projektu](#) zmian w MSB 600 oraz w standardach kontroli jakości. W propozycji projektu jako cele zmian w MSB 600 określono wzmocnienie podejścia audytora do planowania i wykonania badania grupy oraz doprecyzowano wzajemne relacje między MSB 600 a innymi standardami MSB.
4. Celami projektu były:
  - (a) Zaproponowanie zmian do:
    - (i) MSKJ 1<sup>2</sup> w celu wzmocnienia i poprawy zarządzania jakością przez firmę w odniesieniu do wszystkich zleceń wykonywanych zgodnie z międzynarodowymi standardami IAASB poprzez wyraźniejsze uwzględnienie podejścia do zarządzania jakością, wspieranie

<sup>1</sup> MSB 600 „Szczególne rozważania - badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)”

<sup>2</sup> Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ) 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”

możliwości stosowania standardu w szerokim zakresie okoliczności oraz wzmocnienie wymogów i materiału dotyczącego zastosowania.

- (ii) MSB 220<sup>3</sup> w celu wzmocnienia aspektów zarządzania jakością poszczególnych zleceń poprzez skupienie się na identyfikacji, oszacowaniu i reakcji na ryzyka jakości w szerokim zakresie okoliczności zlecenia.
- (iii) MSB 600 w celu wzmocnienia podejścia audytora do planowania i wykonania badania grupy oraz doprecyzowania interakcji między MSB 600 a pozostałymi MSB.

W miarę postępu prac nad projektami rozważano, jak najlepiej ustrukturyzować powstałe w ten sposób zmienione standardy, w tym, możliwość wprowadzenia nowych standardów dotyczących pewnych aspektów, jeżeli byłoby to odpowiednie.

- (b) Zaproponowanie zmian wynikających z nowelizacji innych standardów, które mogą być konieczne w wyniku zmian w MSKJ 1, MSB 220 i MSB 600.
  - (c) Ustalenie, czy IAASB lub inne podmioty powinny opracować niewiążące wytyczne i narzędzia wspomagające w celu uzupełnienia zmian lub nowych standardów. Niewiążące wytyczne i narzędzia wspomagające mogą obejmować Międzynarodowe wskazówki dotyczące praktyki badania (International Auditing Practice Notes („IAPN”), publikacje pracowników organu, aktualizacje projektów lub ilustracje czy przykłady, służące pomocą w stosowaniu MSKJ 1, MSB 220, MSB 600 i wszelkich nowych standardów, w szczególności w odniesieniu do obaw dotyczących możliwości stosowania standardów w szerokim zakresie okoliczności.
5. W propozycji projektu zwrócono uwagę na silne powiązanie między pracami IAASB nad doprecyzowaniem i wzmocnieniem MSB 600 a projektami zmiany innych standardów, w szczególności MSKJ 1 i MSB 220. Ponieważ niektóre kwestie fundamentalne musiały być najpierw rozważone i uwzględnione w tych innych projektach, IAASB nadała priorytet realizacji tych innych projektów, aby odpowiednio oprzeć się na zmienionych wymogach i materiale dotyczącym zastosowania przy dokonywaniu niezbędnych zmian w MSB 600.
6. We wrześniu 2017 r. Grupa Zadaniowa ds. MSB 600 przygotowała [Aktualizację Projektu](#) opisującą kwestie rozważane w ramach nowelizacji MSB 600 oraz powiązanie tych kwestii z innymi projektami, które dotyczą innych standardów międzynarodowych, w szczególności MSB 220 i MSKJ 1.

#### *Wersja robocza do dyskusji*

7. Na posiedzeniu w marcu 2020 r. IAASB zatwierdziła [Wersję roboczą do dyskusji](#) proponowanego MSB 600 (zmienionego) (ED-600) wraz ze zmianami dostosowawczymi i wynikającymi z nowelizacji innych standardów międzynarodowych. ED-600 został opublikowany 27 kwietnia 2020 r. z terminem zgłaszania uwag do 2 października 2020 r. W okresie zgłaszania uwag IAASB podjęła różne działania informacyjne, w tym webinaria, aby pomóc interesariuszom w zrozumieniu propozycji.
8. Otrzymano łącznie 83 listy z uwagami dotyczącymi ED-600, w tym od organów regulacyjnych i organów nadzoru, krajowych podmiotów ustanawiających standardy badania, firm księgowych,

---

<sup>3</sup> MSB 220 „Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego”

organizacji sektora publicznego, organizacji członkowskich i innych organizacji zawodowych, przedstawicieli środowiska akademickiego i osób prywatnych. Otrzymano odpowiedzi od czterech członków Grupy Monitorującej.<sup>4</sup>

*Kwestie zainteresowania publicznego*

9. Poniższa tabela przedstawia kluczowe zagadnienia zainteresowania publicznego zidentyfikowane przez IAASB i opisuje, w jaki sposób zostały one uwzględnione w MSB 600 (zmienionym). Odniesienia do paragrafów w tabeli dotyczą MSB 600 (zmienionego).

<b>Kluczowe kwestie zainteresowania publicznego</b>	<b>Opis zmian wprowadzonych w celu uwzględnienia zidentyfikowanych kluczowych kwestii zainteresowania publicznego</b>
<b>Utrzymanie przydatności standardu IAASB dotyczącego badań sprawozdań finansowych grupy do zamierzonego celu</b>	<p><i>Zakres standardu</i></p> <p>Doprecyzowano zakres standardu poprzez paragrafy wprowadzające i definicje oraz odnośny materiał dotyczący zastosowania, w tym, czy i w jaki sposób MSB 600 (zmieniony) ma zastosowanie do:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• centrów usług wspólnych;</li> <li>• podmiotów posiadających oddziały i wydziały; oraz</li> <li>• jednostek niekontrolowanych, w tym jednostek wycenianych metodą praw własności oraz inwestycji wycenianych według ceny nabycia.</li> </ul> <p><b>Paragrafy</b> 1, 2, 3, 14(f) i 14(k).</p>
	<p><i>Powiązania z innymi standardami</i></p> <p>Doprecyzowano i podkreślono w MSB 600 (zmienionym), że w zleceniu badania sprawozdań finansowych grupy stosowane muszą być wszystkie standardy MSB poprzez ustanowienie silniejszych powiązań z innymi standardami MSB, w szczególności z MSB 220 (zmienionym),<sup>5</sup> MSB 230,<sup>6</sup> MSB 300,<sup>7</sup> MSB 315 (zmienionym 2019)<sup>8</sup> i MSB 330.<sup>9</sup></p> <p><b>Paragrafy</b> 1, 3, 6, 9, 16, 19, 22, 25, 26, 28, 30, 31, 33, 34, 35, 37, 42, 49, 51, 57, 58 i 59.</p>

<sup>4</sup> W skład Grupy Monitorującej wchodzi: Bazylejski Komitet Nadzoru Bankowego (BCBS), Komisja Europejska, Rada Stabilności Finansowej, Międzynarodowe Stowarzyszenie Organów Nadzoru Ubezpieczeniowego (IAIS), Międzynarodowe Forum Niezależnych Regulatorów Audytu (IFIAR), Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (IOSCO) oraz Bank Światowy. BCBS, IAIS, IFIAR oraz IOSCO przedstawiły uwagi do ED-600.

<sup>5</sup> MSB 220 (zmieniony) „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego”

<sup>6</sup> MSB 230 „Dokumentacja badania”

<sup>7</sup> MSB 300 „Planowanie badania sprawozdania finansowego”

<sup>8</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia”

<sup>9</sup> MSB 330 „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka”

Kluczowe kwestie zainteresowania publicznego	Opis zmian wprowadzonych w celu uwzględnienia zidentyfikowanych kluczowych kwestii zainteresowania publicznego
	<p><i>Dostosowanie i skalowalność</i></p> <p>Wprowadzono podejście oparte na zasadach, które można dostosować do wielu różnych okoliczności i skalować dla badań sprawozdań finansowych grup o różnej złożoności, na przykład poprzez:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Skupienie się na identyfikacji, oszacowaniu i reakcji na ryzyka wystąpienia istotnego zniekształcenia; oraz</li> <li>• Dodanie oddzielnych sekcji w całym MSB 600 (zmienionym) w celu podkreślenia wymogów i materiału dotyczącego zastosowania odnoszących się do okoliczności, w których zaangażowani są audytorzy części składowych.</li> </ul> <p><b>Paragrafy 10, 30, 33 i 37.</b> Osobne sekcje dla okoliczności zaangażowania audytorów części składowych.</p> <hr/> <p><i>Dokumentacja</i></p> <p>Wzmocniono wymogi dotyczące dokumentacji i włączono materiał dotyczący zastosowania, aby podkreślić powiązanie z wymogami zawartymi w MSB 230 oraz wymogami dotyczącymi dokumentacji zawartymi w innych stosownych MSB, a także doprecyzować, co audytor grupy<sup>10</sup> może potrzebować udokumentować w różnych sytuacjach, w tym gdy istnieją ograniczenia dostępu do dokumentacji badania audytora części składowej grupy.</p> <p><b>Paragraf 59</b></p>
<p><b>Zachęcanie do proaktywnego zarządzania jakością</b></p>	<p><i>Zarządzanie jakością i osiągnięcie jakości w badaniu grupy</i></p> <p>Doprecyzowano, w jaki sposób wymogi zawarte w MSB 220 (zmienionym) mają zastosowanie do zarządzania jakością i osiągnięcia jakości badania grupy, w tym zapewnienia wystarczających i odpowiednich zasobów do wykonania zlecenia, a także kierowania i nadzorowania zespołu wykonującego zlecenie oraz przeglądu jego pracy.</p> <p><b>Paragrafy 6, 11, 16, 23, 24, 25, 26, 27 i 28.</b></p>

<sup>10</sup> IAASB zgodziła się na zmianę terminu „zespół przeprowadzający badanie grupy” na „audytor grupy”. Zobacz paragraf 112.

Kluczowe kwestie zainteresowania publicznego	Opis zmian wprowadzonych w celu uwzględnienia zidentyfikowanych kluczowych kwestii zainteresowania publicznego
	<p><i>Planowanie i wykonanie zlecenia badania grupy</i></p> <p>Ustalono ramy planowania i wykonania zlecenia badania grupy. Ramy podkreślają specjalne rozważania przy ustalaniu ogólnej strategii badania grupy i planu badania grupy oraz wymagają od audytora grupy określenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu zaangażowania audytorów części składowych grupy. Podkreślają również, że audytorzy części składowych grupy mogą być, i często są, zaangażowani we wszystkie etapy badania grupy.</p> <p>Skupiono uwagę audytora grupy na identyfikacji, oszacowaniu i reakcji na ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy oraz podkreślenie znaczenia zaprojektowania i wykonania procedur badania, które są odpowiednie do reakcji na te oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia.</p> <p><b>Paragrafy</b> 5, 6, 7, 22, 30, 33, 34, 37, 38, 39, 40, 51 i 52.</p> <hr/> <p><i>Ograniczenia dostępu do informacji lub osób</i></p> <p>Doprecyzowano różne rodzaje kwestii związanych z ograniczeniami oraz doprecyzowano sposoby, jakimi audytor grupy może przewyżnić ograniczenia dostępu do osób i informacji oraz dokumentacji badania, w tym ograniczenia dostępu do kierownictwa części składowej grupy, osób sprawujących nadzór nad częścią składową grupy, audytorów części składowej grupy lub informacji w podmiotach będących częściami składowymi grupy.<sup>11</sup></p> <p><b>Paragrafy</b> 20, 21, 57 i 59.</p> <hr/> <p><i>Istotność części składowych grupy</i></p> <p>Doprecyzowano, w jaki sposób pojęcia istotności i ryzyka agregacji mają zastosowanie w badaniu grupy.</p> <p><b>Paragrafy</b> 14 a), 14 e) i 35 oraz wynikające z nich zmiany w MSB 320.<sup>12</sup></p>
<p><b>Wspieranie odpowiednio niezależnego i kwestionującego</b></p>	<p><i>Wspieranie odpowiedniego stosowania zawodowego sceptycyzmu</i></p> <p>Podkreślono znaczenie zawodowego sceptycyzmu, w tym jako elementu następujących działań audytora grupy:</p>

<sup>11</sup> IAASB jest świadoma tego, że MSB 600 (zmieniony) nie może wymusić dostępu do osób i informacji, ale może pomóc poprzez opracowanie wytycznych w przypadku sytuacji, w których dostęp do osób lub informacji jest ograniczony.

<sup>12</sup> MSB 320 „Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania”

Kluczowe kwestie zainteresowania publicznego	Opis zmian wprowadzonych w celu uwzględnienia zidentyfikowanych kluczowych kwestii zainteresowania publicznego
<p><b>sceptycznego nastawienia audytora</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kierowanie, nadzorowanie i przegląd pracy członków zespołu wykonującego zlecenie, w tym audytorów części składowych grupy, co może dać audytorowi grupy informacje o tym, czy zespół wykonujący zlecenie odpowiednio zastosował zawodowy sceptycyzm; oraz</li> <li>• Ocena, czy uzyskane zostały wystarczające i odpowiednie dowody badania (w tym przez audytorów części składowych grupy), aby zapewnić podstawę do sformułowania opinii o sprawozdaniu finansowym grupy.</li> </ul> <p><b>Paragrafy 9, 16, 28, 29, 47, 51 i 52.</b></p>
<p><b>Wzmocnienie potrzeby solidnej komunikacji i interakcji podczas badania</b></p>	<p><i>Solidna komunikacja i interakcje pomiędzy audytorem grupy / partnerem odpowiedzialnym za zlecenie a audytorami części składowych grupy</i></p> <p>Wzmocniono i doprecyzowano:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Znaczenie dwustronnej komunikacji między audytorem grupy a audytorami części składowych grupy, w tym oczekiwanie audytora grupy, że komunikacja będzie miała miejsce w odpowiednich momentach w trakcie badania sprawozdania finansowego grupy.</li> <li>• Różne aspekty interakcji audytora grupy z audytorami części składowych grupy, w tym informowanie o stosownych wymogach etycznych, określanie kompetencji i możliwości audytora części składowej grupy oraz ustalanie odpowiedniego rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu zaangażowania audytora grupy w pracę audytora części składowej grupy.</li> </ul> <p><b>Paragrafy 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 31, 32, 34, 36, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48 i 50.</b></p>

## Sekcja B - Zakres i zastosowanie

### Podstawa

10. W paragrafie 2 ED-600 podkreślono, że proponowany standard ma zastosowanie, gdy audytor został zaangażowany do badania sprawozdania finansowego grupy, jak określono w paragrafie 9(k) ED-600. Zgodnie z definicją sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej obejmuje informacje finansowe więcej niż jednej jednostki lub jednostki organizacyjnej, co jest zbliżone do stwierdzenia zawartego w aktualnie obowiązującym MSB 600, zgodnie z którym grupa zawsze posiada więcej niż jedną część składową.
11. IAASB rozszerzyła również opis pojęcia procesu konsolidacji w paragrafie 11 ED-600, stwierdzając, że odnosi się ono do:
  - Procesu konsolidacji przeprowadzonego „zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej” w zakresie ujmowania, wyceny, prezentacji



i ujawniania informacji finansowych jednostek lub jednostek biznesowych w sprawozdaniu finansowym grupy. IAASB uznała, że wzmianka ta jest potrzebna, ponieważ przy sporządzaniu sprawozdań finansowych grupy kierownictwo kieruje się właśnie wymogami właściwych ramowych założeń sprawozdawczości finansowej; a także do:

- Agregacji informacji finansowych oddziałów lub wydziałów. Paragraf A17 ED-600 zawiera dodatkowe wytyczne dotyczące jednostek posiadających oddziały lub wydziały.
12. IAASB omówiła potrzebę doprecyzowania tego, w jaki sposób audytor grupy może uwzględnić strukturę grupy przy planowaniu i wykonywaniu badania grupy. W tym względzie IAASB potwierdziła, że audytor grupy może uznać, że skuteczne i bardziej efektywne jest uzyskanie dowodów badania poprzez zaplanowanie i wykonanie badania grupy w oparciu o lokalizacje, funkcje lub czynności, które niekoniecznie są dostosowane do tego, jak kierownictwo postrzega jednostki lub jednostki biznesowe wchodzące w skład grupy. W związku z tym IAASB włączyła do paragrafu 9(b) ED-600 zmienioną definicję części składowej grupy, która odzwierciedla „spojrzenie audytora” dla celów planowania i wykonywania badania grupy.

#### *Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu*

13. Respondenci zasadniczo poparli propozycje zawarte w ED-600, ale domagali się większej jasności definicji sprawozdania finansowego grupy (tj. „centralnego punktu” zmienionego standardu) oraz silniejszego powiązania z opisem procesu konsolidacji w paragrafie 11 ED-600. W szczególności respondenci zaproponowali doprecyzowanie, że pojęcie „proces konsolidacji” użyty w ED-600 nie ma być tożsamy z konsolidacją zdefiniowaną w odpowiednich ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej.
14. Respondenci poprosili również o dalsze doprecyzowanie, w których okolicznościach agregację informacji finansowych oddziałów lub wydziałów uznaje się za proces konsolidacji, a w których nie. W szerszym ujęciu niektórzy respondenci wyrazili obawy co do możliwości zastosowania ED-600 do mniej złożonych grup, w tym pojedynczych osób prawnych posiadających oddziały lub wydziały.
15. Respondenci zaproponowali przywrócenie paragrafu 2 dotychczasowego MSB 600, w którym wyjaśniono, że audytorzy mogą uznać zasady i wskazówki zawarte w dotychczasowym MSB 600, dostosowane w miarę potrzeb do danych okoliczności, za przydatne wtedy, gdy w badanie sprawozdania finansowego, które nie jest badaniem grupy, są zaangażowani inni audytorzy.
16. Chociaż respondenci zasadniczo poparli zmianę definicji części składowej grupy, istniały mieszane opinie na temat zawartego w ED-600 odniesienia do „spojrzenia audytora” dla celów planowania i wykonywania badania grupy. Respondenci wskazali, że zapewnienie elastyczności audytorowi grupy jest konieczne ze względu na to, że zmieniająca się struktura grup może spowodować, że audytor planując i wykonując badanie będzie brał pod uwagę więcej czynników niż tylko jednostki lub jednostki biznesowe tworzące grupę. Zwrócono jednak uwagę na pewne praktyczne wyzwania w przypadku, gdy „spojrzenie audytora” będzie się różniło od „spojrzenia kierownictwa”. Inne uwagi wskazywały, że zmieniona definicja części składowej grupy wydaje się nie doceniać faktu, że kierownictwo grupy może organizować swoją sprawozdawczość finansową w sposób odmienny od struktury organizacyjnej grupy.

### *Decyzje IAASB*

17. IAASB potwierdziła poparcie dla propozycji zawartych w ED-600, ale zgodziła się zapewnić większą jasność co do zakresu i możliwości zastosowania MSB 600 (zmienionego). Obszary wymagające większej jasności obejmowały powiązanie między definicją sprawozdania finansowego grupy a opisem procesu konsolidacji oraz definicją części składowej grupy. IAASB uznała również, że konieczne są zmiany w celu uwzględnienia uwag dotyczących możliwości zastosowania do jednostek posiadających oddziały lub wydziały.

### Definicja sprawozdania finansowego grupy

18. W odpowiedzi na uwagi dotyczące potrzeby doprecyzowania definicji sprawozdania finansowego grupy IAASB włączyła opis procesu konsolidacji zawarty w paragrafie 11 ED-600 do definicji sprawozdania finansowego grupy w paragrafie 14(k) MSB 600 (zmienionego). IAASB uznała, że stanowi to pełniejszą definicję, ponieważ proces konsolidacji jest integralną częścią sporządzania sprawozdania finansowego grupy. W celu zapewnienia większej jasności IAASB dodała paragraf A27 do MSB 600 (zmienionego), aby podkreślić, że termin „proces konsolidacji” nie ma mieć takiego samego znaczenia jak „konsolidacja” lub „skonsolidowane sprawozdanie finansowe” zdefiniowane lub opisane w regulacjach dotyczących sprawozdawczości finansowej.
19. IAASB omówiła, czy odniesienie do „procesu konsolidacji” w definicji sprawozdania finansowego grupy można zastąpić pojęciem „proces agregacji”. IAASB doszła jednak do wniosku, że proces konsolidacji jest lepszym pojęciem, ponieważ jest bardziej zrozumiały w kontekście ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. IAASB zauważyła ponadto, że terminologia jest mniej ważna niż jasność co do podstawowej zasady. Chociaż proces ten może się nieco różnić w zależności od charakteru i struktury grupy, polega on na zebraniu w sprawozdaniu finansowym informacji finansowych więcej niż jednej jednostki lub jednostki biznesowej, przy czym w razie potrzeby eliminuje się salda lub transakcje zawarte pomiędzy jednostkami lub jednostkami biznesowymi.

### Jednostki posiadające oddziały lub wydziały

20. Po rozważeniu różnych opcji w celu uwzględnienia otrzymanych uwag IAASB zdecydowała się utrzymać w zakresie MSB 600 (zmienionego) jednostki posiadające oddziały lub wydziały, których informacje finansowe są agregowane w sprawozdaniu finansowym takich jednostek w ramach procesu konsolidacji. IAASB uznała, że pomoże to wyeliminować wszelkie niejasności dotyczące możliwości zastosowania zmienionego standardu i zapewni większą spójność jego stosowania.
21. Dochodząc do tego wniosku, IAASB omówiła wątpliwości związane z pojęciem wydziałów pojedynczego podmiotu prawnego. Uznając, że pojęcie „wydział” może być przedmiotem różnych interpretacji, IAASB dodała materiał dotyczący zastosowania (paragrafy A4-A5 MSB 600 (zmienionego)) w celu dalszego doprecyzowania tego pojęcia. Ten materiał dotyczący zastosowania wyjaśnia, że wydziały grupy często mają takie cechy, jak: odrębne lokalizacje, odrębne kierownictwo lub odrębne systemy informacyjne (w tym odrębna księga główna). Jednakże ujmowanie odrębnych informacji (np. w księdze pomocniczej) dla celów prawnych, regulacyjnych lub innych celów zarządczych nie tworzy odrębnych jednostek lub jednostek biznesowych (np. wydziałów) dla celów MSB 600 (zmienionego).
22. IAASB rozważyła również obawy dotyczące tego, czy opisane powyżej podejście może być zbyt uciążliwe dla mniej złożonych grup (np. pojedynczy podmiot prawny posiadający jedynie dwa lub

trzy oddziały). IAASB zauważyła, że w tych okolicznościach audytor grupy może być w stanie wykonać procedury badania w częściach składowych grupy bez angażowania audytorów części składowych grupy lub może być w stanie centralnie wykonać procedury badania dla niektórych grup transakcji lub sald kont. W rezultacie niektóre wymogi zawarte w MSB 600 (zmienionym) nie miałyby zastosowania (np. wymogi dotyczące zaangażowania audytorów części składowych grupy). Zobacz paragraf 27 poniżej dotyczący rozważań w zakresie skalowalności przy stosowaniu MSB 600 (zmienionego).

Definicja części składowej grupy oraz ustalenie części składowych grupy przez audytora grupy

23. Mimo dużego poparcia dla zmienionej definicji części składowej grupy, IAASB zauważyła, że odniesienia w ED-600 do „spojrzenia kierownictwa” i „spojrzenia audytora” mogły nie być wystarczająco jasne. Intencją IAASB było zapewnienie elastyczności audytorowi grupy w zakresie spojrzenia poza strukturę prawną grupy w celu zaplanowania i wykonania badania grupy w sposób uwzględniający różne i coraz bardziej złożone struktury grupy i systemy informacyjne, w tym wykorzystanie centrów usług wspólnych. Jednakże sformułowanie zawarte w ED-600 spowodowało pewne niejasności co do tego, w jaki sposób audytor grupy miałby uwzględnić jednostki lub jednostki biznesowe grupy do celów planowania i wykonania badania grupy.
24. W związku z tym IAASB doprecyzowała w paragrafach 4 i A6 MSB 600 (zmienionego), że grupa może być zorganizowana na różne sposoby, a system informacyjny grupy, w tym jej proces sprawozdawczości finansowej, może być lub może nie być dostosowany do struktury organizacyjnej grupy. IAASB doprecyzowała również w paragrafie 5 MSB 600 (zmienionego), że audytor grupy ustala odpowiednie podejście do planowania i wykonania procedur badania, aby zareagować na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy. Dla tego celu audytor grupy stosuje zawodowy osąd podczas ustalania części składowych grupy, w których prace rewizyjne zostaną wykonane.
25. W opinii IAASB zmiany opisane w paragrafie 24 powyżej lepiej wiążą ustalenie części składowych grupy ze zrozumieniem przez audytora grupy struktury organizacyjnej i systemu informacyjnego grupy, w tym jej procesu sprawozdawczości finansowej, zgodnie z wymogami MSB 315 (zmienionego w 2019 r.). Inne czynniki, takie jak obecność wspólnych centrów usług lub istnienie wspólnych systemów informacyjnych i kontroli wewnętrznej, również wpływają na ustalenie przez audytora grupy części składowych grupy, w tym na to, kiedy odpowiednie może być połączenie niektórych jednostek lub jednostek biznesowych dla celów planowania i wykonania badania grupy, jak opisano w paragrafie A7 MSB 600 (zmienionego).

Zachowanie paragrafu 2 z dotychczasowego MSB 600

26. W świetle uwag respondentów IAASB doszła do wniosku, że najlepszym podejściem jest powtórzenie brzmienia paragrafu A1 MSB 220 (zmienionego) w sekcji Wprowadzenia do MSB 600 (zmienionego) (paragraf 3). Brzmienie to jest podobne do paragrafu 2 dotychczasowego MSB 600.

Uwzględnienie skalowalności

27. IAASB wprowadziła dalsze ulepszenia w celu uwzględnienia wątpliwości związanych z zastosowaniem MSB 600 (zmienionego) do mniej złożonych grup. Paragraf 10 MSB 600 (zmienionego) został dodany w celu podkreślenia, że MSB 600 (zmieniony) jest przeznaczony dla wszystkich badań grup, niezależnie od ich wielkości lub złożoności, a wymogi mają być stosowane

w kontekście charakteru i okoliczności każdego badania grupy. Paragraf 10 zawiera również przykłady ilustrujące skalowalność zmienionego standardu w pewnych okolicznościach.

### **Sekcja C - Akceptacja i kontynuacja zlecenia, w tym dostęp do informacji lub osób**

#### *Podstawa*

28. Opracowując ED-600, IAASB wprowadziła kilka ulepszeń do sekcji dotyczącej akceptacji i kontynuacji w oparciu o uwagi respondentów nadesłane w związku z zaproszeniem do zgłaszania uwag oraz uwagi do proponowanych zmian w MSB 220. Na przykład, w związku z proponowanymi zmianami w MSB 220 ED-600 zawierał nowe wymogi i materiał dotyczący zastosowania odnoszące się do:
  - Obowiązków przywódczych w zakresie zarządzania i zapewniania jakości podczas badania grupy.
  - Możliwości zaangażowania w pracę audytora części składowej grupy w zakresie niezbędnym do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania.
  - Stosownych wymogów etycznych.
  - Zasobów zlecenia.
  - Wykonywania zlecenia.
29. Ponadto, biorąc pod uwagę nowe podejście do planowania i wykonania badania grupy (zob. sekcja D), IAASB dodała wymóg (paragraf 13 ED-600), aby partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy dokonał wstępnego ustalenia, czy należy zaangażować audytorów części składowych grupy.
30. IAASB dodała do ED-600 paragraf 14 i związany z nim materiał dotyczący zastosowania dotyczący sytuacji, w których po akceptacji lub kontynuacji zlecenia badania grupy partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy stwierdza, że nie można uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania.

#### Dostęp do informacji lub osób

31. W ED-600 uznano, że istnieje kilka rodzajów kwestii dotyczących dostępu, które mogą wystąpić podczas badania grupy. Każdy rodzaj kwestii dotyczącej dostępu może wymagać innego podejścia ze strony audytora grupy, dlatego ważne jest ich rozróżnienie. IAASB uznała, że ED-600 może pomóc w odniesieniu się do tych kwestii poprzez materiał dotyczący zastosowania opisujący sposoby pokonywania ograniczeń w dostępie do osób lub informacji, ale nie można egzekwować takiego dostępu. Dlatego też w ED-600 dokonano rozróżnienia między ograniczeniami dostępu do informacji i osób, które są poza kontrolą kierownictwa grupy (paragraf 16 ED-600), a tymi, które są nakładane przez kierownictwo grupy (paragraf 17 ED-600).
32. ED-600 zawierał rozszerzony materiał dotyczący zastosowania dotyczący ograniczeń, w tym sposobu, w jaki audytor grupy może pokonać różne kwestie związane z dostępem. Na przykład paragraf A29 ED-600 zawierał kilka przykładów, w tym dotyczących ograniczeń dostępu związanych z inwestycjami wykazywanymi metodą praw własności.

#### *Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu*

33. Ogólnie rzecz biorąc, respondenci ED-600 poparli zmiany dokonane w sekcji dotyczącej akceptacji i kontynuacji, ale mieli różne sugestie co do tego, jak jeszcze bardziej go wzmocnić. Oprócz sugestii dotyczących wymogów i wytycznych związanych z dostępem do informacji lub osób (zobacz paragraf 34 poniżej), respondenci:
- Zwrócili uwagę, że charakter i zakres wymagań w tej sekcji są niejasne, ponieważ obejmują wymagania, które nie są częścią procedur akceptacji i kontynuacji w MSB 220 (zmienionym). W szczególności zauważono, że wymogi odnoszące się do stosownych wymogów etycznych, zasobów zlecenia i wykonywania zlecenia nie powinny być zawarte w tej sekcji oraz że należy odpowiednio zmienić spis treści i strukturę nagłówków w ED-600.
  - Zwrócili się do IAASB o doprecyzowanie, czego wymaga się od audytora w okolicznościach, gdy przekazano informacje o wynikach procesu monitorowania i korygowania lub kontroli (inspekcji) zewnętrznych w odniesieniu do firmy audytora części składowej grupy (paragraf 21(b) ED-600). W szczególności zauważono, że sformułowanie „jeżeli informacje zostały zapewnione” może powodować niejasności co do oczekiwanego nakładu pracy potrzebnego do wyszukania informacji.
  - Spostrzegli zauważalną niespójność pomiędzy paragrafem 22 ED-600 a Międzynarodowym kodeksem etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności) (Kodeks IESBA). Respondenci zauważyli, że sformułowanie „jeżeli audytor części składowej grupy nie przestrzega wymogów niezależności” sugeruje, że stwierdzenie naruszenia nie pozwala audytorowi części składowej grupy na zaangażowanie się w badanie grupy, nawet jeśli konsekwencje naruszenia można potraktować w sposób zadowalający. Przedstawiciele IESBA również podzielili tę obawę.

#### *Dostęp do informacji lub osób*

34. Paragraf A29 ED-600 przedstawił różne przykłady tego, jak audytor grupy może być w stanie przezwyciężyć ograniczenia, gdy grupa ma udziały niekontrolujące w jednostce rozliczanej metodą praw własności. Jedną z przedstawionych opcji było rozważenie publicznie dostępnych informacji. Respondenci ED-600 zauważyli, że nie jest jasne, czy samo uzyskanie publicznie dostępnych informacji jest wystarczające. Podobnie zauważono, że rozmowa z przedstawicielami kierownictwa grupy, którzy zasiadają w zarządzie lub są osobami sprawującymi nadzór nad niekontrolowaną jednostką, nie doprowadzi do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania. Respondenci zaproponowali również doprecyzowanie, że audytor grupy musi zastosować zawodowy osąd, aby ocenić, czy działania sugerowane w paragrafie A29 ED-600 są adekwatne, aby zrównoważyć wpływ ograniczonego dostępu. Zauważono również, że na zawodowy osąd audytora grupy wpływa związane z tym ryzyko istotnego zniekształcenia oraz to, czy dostępne dowody zapewniają wystarczające odpowiednie dowody badania, aby zmniejszyć ryzyko do akceptowalnie niskiego poziomu.

#### *Decyzje IAASB*

##### *Struktura standardu*

35. Niektóre paragrafy, które wcześniej znajdowały się w sekcji „Akceptacja i kontynuacja” (np. paragrafy związane ze stosownymi wymogami etycznymi, zasobami zlecenia i wykonywaniem

zlecenia) zostały przeniesione do nowej sekcji dotyczącej ogólnej strategii badania grupy i planu badania grupy (zob. sekcja D). W ten sposób uwzględniono obawy respondentów, że wymogi, które nie są częścią procedur akceptacji i kontynuacji zawartych w MSB 220 (zmienionym), są włączone do sekcji dotyczącej akceptacji i kontynuacji.

36. Paragraf 13 ED-600 zawierał wstępne ustalenie, czy należy zaangażować audytorów części składowych grupy. Uwzględniając obawy, że na etapie akceptacji i kontynuacji jest za wcześnie, aby dokonać ustalenia o zaangażowaniu audytorów części składowych grupy, wymóg ten został przeniesiony do części dotyczącej ogólnej strategii badania grupy i planu badania grupy.

#### Zasoby zlecenia

37. IAASB doprecyzowała swoje intencje w odniesieniu do paragrafu 21(b) ED-600, dodając, że informacje zostałyby zapewnione przez firmę audytora grupy lub w inny sposób udostępniane partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie dla grupy (zob. paragraf 26 MSB 600 (zmienionego)). Odniesienie „w inny sposób zostały udostępnione” ma na celu uwzględnienie okoliczności, w których informacje docierają do partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy w inny sposób niż za pośrednictwem firmy audytora grupy. IAASB powiązała również paragraf 21(b) z paragrafem 21(a) ED-600, aby doprecyzować, że partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy wykorzystuje również wyniki procesu monitorowania i korygowania lub zewnętrzne inspekcje w celu ustalenia, czy audytorzy części składowych grupy posiadają odpowiednie kompetencje i możliwości.
38. W odpowiedzi na uwagi dotyczące zauważalnej niespójności paragrafu 22 ED-600 z kodeksem IESBA przewodniczący i pracownicy Grupy Zadaniowej ds. MSB 600 nawiązali kontakt z przewodniczącym i pracownikami Grupy Zadaniowej IESBA ds. zespołu przeprowadzającego zlecenie - niezależności badań grupy (Grupa Zadaniowa IESBA). Grupa Zadaniowa IESBA zauważyła, że Kodeks wymaga oceny znaczenia naruszenia, a następnie ustalenia, czy można podjąć odpowiednie działania w celu zadowalającego zareagowania na skutki naruszenia. Ponieważ może być możliwe podjęcie działań w celu zadowalającego zareagowania na skutki naruszenia, naruszenie nie dyskwalifikuje automatycznie wykorzystania pracy audytora części składowej grupy.
39. Na podstawie dyskusji z Grupą Zadaniową IESBA, IAASB odniosła się do dostrzeżonej niespójności poprzez:
- Zmianę konstrukcji paragrafu 27 MSB 600 (zmienionego). IAASB oddzieliła odniesienie do „poważnych wątpliwości dotyczących spraw zawartych w paragrafach 23-26” od odniesienia do „stosownych wymogów etycznych, w tym związanych z niezależnością”, doprecyzowując w ten sposób swoje intencje.
  - Dodanie materiału dotyczącego zastosowania (paragraf A69 MSB 600 (zmienionego)), który wyjaśnia, że polityki lub procedury firmy mogą odnosić się do naruszeń wymogów niezależności przez audytorów części składowych grupy oraz działań, które audytor grupy może podjąć w tych okolicznościach zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi. Nowy paragraf lepiej określa paragraf A70 MSB 600 (zmienionego), który dotyczy sytuacji, gdy nie zareagowano w sposób zadowalający na naruszenie.

Dostęp do informacji lub osób

40. W odpowiedzi na uwagi respondentów do ED-600 IAASB wprowadziła kilka zmian w sekcji dotyczącej dostępu do informacji i osób, w tym:
- Rozróżnienie między okolicznościami, w których audytor grupy może być w stanie przewyżczyć ograniczenia dostępu do informacji i osób, a okolicznościami, w których grupa posiada niekontrolujący udział w jednostce ujmowanej metodą praw własności, a dostęp audytora grupy do informacji i osób jest ograniczony. W obu okolicznościach IAASB podała również przykłady, w jaki sposób audytor grupy może być w stanie przewyżczyć ograniczenia (zob. paragrafy A40 i A41 MSB 600 (zmienionego)).
  - Rozróżnienie pomiędzy ograniczeniami dostępu do dokumentacji badania części składowej grupy a ograniczeniami dostępu do osób i informacji. Zauważono, że paragraf A29 ED-600 obejmuje obie formy ograniczeń. W celu zwiększenia jasności standardu IAASB była zdania, że najlepiej jest rozróżnić oba ograniczenia i zdecydowała się podzielić paragraf na dwa oddzielne paragrafy. Paragraf dotyczący ograniczeń dostępu do dokumentacji badania audytora części składowej grupy został przeniesiony do sekcji dotyczącej dokumentacji badania (paragraf A180 MSB 600 (zmienionego)). Zobacz również par. 95 i 96 poniżej.
  - Doprecyzowanie, że gdy grupa posiada niekontrolujący udział w jednostce ujmowanej metodą praw własności, a dostęp audytora grupy do informacji lub osób jest ograniczony, sprawą zawodowego osądu jest to, czy audytor może uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania. W takich okolicznościach w paragrafie dotyczącym materiału dotyczącego zastosowania podkreśla się, że audytor grupy może rozważyć, czy takie ograniczenia są niespójne ze stwierdzeniami kierownictwa grupy dotyczącymi odpowiedniości stosowania metody praw własności (zob. paragraf A42 MSB 600 (zmienionego)).

## **Sekcja D - Planowanie i wykonywanie badania grupy**

### *Podstawa*

41. ED-600 zawierał nowe podejście do planowania i wykonywania badania grupy, określane jako podejście oparte na ryzyku. Opracowując to podejście, IAASB miała następujące cele:
- Większe dostosowanie do wymogów zawartych w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) i MSB 330;
  - Większe skoncentrowanie na odpowiedzialność audytora grupy, w razie potrzeby z pomocą audytorów części składowych grupy, za:
    - identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy na poziomie sprawozdania finansowego grupy oraz na poziomie stwierdzeń, oraz
    - zaprojektowanie i przeprowadzenie dalszych procedur badania zgodnie z MSB 330; oraz
  - Większe skoncentrowanie na zaplanowanie odpowiedniego podejścia w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania (tj. nieograniczanie się do „badania” informacji finansowych części składowej grupy). Audytor grupy powinien skupić się na tym, czy i w jaki sposób oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy są uwzględnione poprzez pracę wykonaną na poziomie grupy przez audytora grupy lub poprzez pracę wykonaną na częściach składowych grupy, w tym przez audytorów części składowych grupy.

42. Podejście oparte na ryzyku w przypadku audytu grupy podkreśla konieczność zastanowienia się nad tym, co, jak i przez kogo oraz gdzie ma być wykonane, np.:
- Co - ustalenie istotnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień w sprawozdaniu finansowym grupy przy identyfikacji i oszacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy na poziomie stwierdzeń;
  - Jak - ustalenie najbardziej odpowiedniej strategii badania (np. scentralizowane lub zdecentralizowane testowanie, lub ich połączenie) oraz rodzaj, rozłożenie w czasie i zakresu dalszych procedur badania w celu zareagowania na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy; oraz
  - Przez kogo i gdzie - ustalenie, czy audytor grupy lub audytorzy części składowych uzyskają dowody badania w reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy, oraz części składowych grupy, w których będą wykonywane prace rewizyjne.

*Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu*

43. Ogólnie rzecz biorąc, respondenci ED-600 wyrazili znaczne poparcie dla zasad podejścia opartego na ryzyku oraz ogólnego założenia, że audytor grupy bierze odpowiedzialność za procedury oszacowania ryzyka oraz pracę wykonaną jako podstawę wydania opinii z badania grupy. Respondenci zakwestionowali jednak to, co w ED-600 wydawało się być założeniem, że audytor grupy powinien bezpośrednio wykonywać lub przejąć wiele z tego, co robią audytorzy części składowych grupy, zgodnie z dotychczasowym MSB 600. W tym względzie respondenci podkreślili ważną rolę, jaką odgrywają audytorzy części składowych grupy w badaniu grupy. Respondenci wskazali również, że w przypadku niektórych badań grupy skupienie się na znaczących częściach składowych grupy może nadal być odpowiednie.
44. Respondenci zauważyli, że podejście oparte na ryzyku bez udziału audytorów części składowych grupy może się sprawdzić w przypadku badania sprawozdań finansowych dość jednorodnych, dużych grup korporacyjnych, które posiadają skuteczny system kontroli wewnętrznej i których jednostki i jednostki biznesowe są w większości zlokalizowane w tym samym kraju, ze stosunkowo jednolitym językiem, kulturą, przepisami prawa i regulacjami oraz praktyką biznesową. Gdy tak nie jest, zaangażowanie audytorów części składowych grupy ma krytyczne znaczenie dla jakości badania, gdyż brak zaangażowania audytorów części składowych grupy może skutkować:
- Przeoczeniem znaczących ryzyk dla sprawozdania finansowego grupy powstających na poziomie części składowej grupy, szczególnie w przypadku grup o złożonej i dużej strukturze. To z kolei może prowadzić do niepełnego lub niedokładnego oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia przez audytora grupy oraz niewystarczającej reakcji na te oszacowane ryzyka.
  - Dużym zróżnicowaniem praktyki w poszczególnych zespołach i firmach ze względu na wysoce iteracyjny charakter wymogów oraz brak zdefiniowanej w ED-600 struktury podejścia do określania części składowych grupy i zakresu prac, które należy wykonać w ramach badania grupy.
45. Ponadto respondenci zauważyli, że pewne sformułowania w ED-600 mogą podważać ważną rolę audytora części składowej grupy oraz mogą zniechęcać do angażowania się audytorów części składowych grupy i nadmiernie podkreślać rolę audytora grupy.



46. Respondenci zakwestionowali również umiejscowienie w ED-600 sekcji dotyczącej dwustronnej komunikacji między zespołem wykonującym zlecenie dla grupy a audytorem części składowej grupy i zasugerowali, że większy nacisk na dwustronną komunikację mógłby zostać dodany wcześniej w standardzie. Ponadto respondenci zauważyli, że sformułowanie wielu wymogów dotyczących komunikacji jest skonstruowane bardziej w kierunku od audytora grupy do audytorów części składowych grupy (tj. odgórnie), oraz że można by zrobić więcej w odniesieniu do oczekiwań dotyczących komunikacji w kierunku od audytorów części składowych grupy do audytora grupy (tj. oddolnie).
47. Respondenci zauważyli, że istnieją konkretne wyzwania przy ustalaniu podejścia do badania grupy, gdy istnieje duża liczba indywidualnie nieznaczących części składowych grupy, które mogą być finansowo znaczące dla grupy w ujęciu łącznym. Chociaż w paragrafie A89 ED-600 omówiono tę kwestię, zasugerowano, że przydatne byłyby dodatkowe wytyczne doprecyzowujące, w jaki sposób można odnieść się do ryzyka istotnego zniekształcenia dotyczącego wielu jednostek lub podmiotów gospodarczych w całej grupie.

### *Decyzje IAASB*

#### Struktura standardu

48. Na podstawie uwag respondentów do ED-600 stało się jasne, że w ED-600 brakowało jasnych ram dotyczących stosowania podejścia opartego na ryzyku, zwłaszcza w odniesieniu do tego:
- Co należy zrobić, aby zidentyfikować, oszacować i zareagować na ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy; oraz
  - Kto musi wykonać pracę (tj. najbardziej odpowiedni podział prac pomiędzy audytora grupy i audytorów części składowych grupy).
49. W odpowiedzi IAASB dokonała następujących zmian w strukturze standardu związanych z podejściem opartym na ryzyku:
- Wprowadzono nową sekcję, która podkreśla szczególne kwestie w badaniu grupy związane z opracowaniem ogólnej strategii badania grupy oraz planu badania grupy. Ta sekcja łączy MSB 600 (zmieniony) z MSB 300 (zob. również par. 51-54 poniżej).
  - Ulepszono strukturę standardu. IAASB była zdania, że gdy biegli rewidenci części składowych grupy są zaangażowani w wykonywanie procedur oszacowania ryzyka, są oni na ogół zaangażowani zarówno w uzyskanie zrozumienia grupy i jej otoczenia, jak i w identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia. Dlatego też IAASB połączyła wymogi związane z zaangażowaniem audytorów części składowych grupy w te dwa aspekty badania (paragrafy 25 i 32 ED-600) w paragrafie 34 MSB 600 (zmienionego).
  - Zapewniono większą jasność co do tego, kiedy można zastosować każde z trzech podejść do przydzielania dalszych procedur badania audytorom części składowych grupy (np. zaprojektowanie i wykonanie dalszych procedur badania w odniesieniu do całości informacji finansowych części składowej grupy, zaprojektowanie i przeprowadzenie dalszych procedur badania w odniesieniu do jednej lub kilku grup transakcji, sald kont lub ujawnień, lub przeprowadzenie konkretnych dalszych procedur badania).
50. IAASB uznała również, że niezależnie od struktury standardu, planowanie i wykonanie badania grupy nie jest procesem liniowym; początkowo podjęte decyzje mogą wymagać zmiany w oparciu

o informacje uzyskane w miarę postępu badania grupy. Dlatego też IAASB podkreśliła iteracyjny charakter badania grupy. Zobacz na przykład paragrafy A47, A108 i A151 MSB 600 (zmienionego).

#### Ogólna strategia badania grupy i plan badania grupy

51. Paragrafy 15 i 16 w dotychczasowym MSB 600 były oparte na MSB 300. Opracowując ED-600, IAASB doszła do wniosku, że paragraf 15 nie uwzględnia specjalnych uwarunkowań dotyczących badania grupy i dlatego został on usunięty. Paragraf 16 wymagał od partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy dokonania przeglądu ogólnej strategii badania grupy oraz planu badania grupy. IAASB uznała, że jest to przydatne dla wszystkich badań, dlatego też ED-600 zawierał zmianę wynikającą z nowelizacji do MSB 300 w celu rozszerzenia tego wymogu na wszystkie badania.
52. W swoich rozważaniach nad uwagami do ED-600 IAASB zwróciła uwagę na znaczenie ustalenia ogólnej strategii badania grupy i planu badania grupy. Ogólna strategia badania grupy oraz plan badania grupy określają, co, jak, przez kogo i gdzie zostanie wykonane. IAASB była zdania, że ogólna strategia badania grupy i plan badania grupy pomagają zbudować ramy podejścia do badania grupy i pomagają audytorowi grupy na przykład:
- Określić potrzebne zasoby, w tym ilość zasobów, które mają być przydzielone oraz rodzaj zasobów, które mają być przeznaczone dla konkretnych obszarów badania (np. przeznaczenie doświadczonych członków zespołu dla obszarów wysokiego ryzyka lub przydzielenie ekspertów do zajęcia się złożonymi sprawami); oraz
  - Ustalić rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres prac rewizyjnych do wykonania, w tym części składowe grupy, w których należy wykonać prace rewizyjne oraz rodzaj prac rewizyjnych.
53. IAASB uznała, że szczególne względy przy ustalaniu ogólnej strategii badania grupy i planu badania grupy dotyczą:
- Części składowych grupy, w których zostaną wykonane prace rewizyjne; oraz
  - Zasobów potrzebnych do wykonania zlecenia badania grupy, w tym rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu prac, w jakich mają być zaangażowani audytorzy części składowych grupy.
- Aby uwzględnić te szczególne względy, IAASB dodała nowy wymóg (paragraf 22 MSB 600 (zmienionego)) dotyczący ogólnej strategii badania grupy oraz planu badania grupy, wzmacniając w ten sposób powiązanie między MSB 600 (zmienionym) a MSB 300.
54. Odnosząc się do uwag zgłoszonych przez respondentów do ED-600 dotyczących usunięcia koncepcji znaczących części składowych grupy IAASB zauważyła w paragrafie A51 MSB 600 (zmienionego), że ustalenie części składowych grupy, w których należy wykonać badanie, jest kwestią zawodowego osądu. Ten paragraf podkreśla również sprawy, które mogą wpłynąć na ustalenie przez audytora grupy, w których częściach składowych grupy należy wykonać badanie, w tym dezagregację znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień w sprawozdaniu finansowym grupy pomiędzy części składowe grupy, rozważenie wielkości i rodzaju aktywów, zobowiązań i transakcji w danej lokalizacji lub jednostce biznesowej w odniesieniu do sprawozdania finansowego grupy.

#### Znaczenie zaangażowania audytorów części składowych grupy

55. IAASB jest zdania, że zaangażowanie audytorów części składowych grupy ma zasadnicze znaczenie w przypadku wielu zleceń badania grupy i uznaje, że przesłanie to nie było jasne dla wielu respondentów ED-600. Odnosząc się do uwag respondentów IAASB wprowadziła kilka zmian w całym MSB 600 (zmienionym), aby podkreślić ważną rolę, jaką odgrywają audytorzy części składowych w badaniu grupy:
- Wprowadzenie - IAASB podkreśliła, że biegli rewidenci części składowych grupy mogą mieć większe doświadczenie i bardziej dogłębną znajomość części składowych i ich otoczenia (w tym lokalnych przepisów prawa i regulacji, praktyk biznesowych, języka i kultury).
  - Ogólna strategia badania grupy i plan badania grupy - IAASB zamieściła obszerny materiał dotyczący zastosowania dotyczący zasobów niezbędnych do wykonania zlecenia badania grupy. Wśród innych spraw, materiał dotyczący zastosowania:
    - o Przedstawia sprawy, które mogą wpłynąć na decyzję audytora grupy o tym, czy zaangażować audytorów części składowych grupy; oraz
    - o Podkreśla, że audytorzy części składowych grupy będą często zaangażowani we wszystkie fazy badania grupy.
  - Reagowanie na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia - IAASB wprowadziła kilka zmian do tej sekcji, w tym:
    - o Doprecyzowanie wymogu reagowania na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia (paragraf 37 MSB 600 (zmienionego)) poprzez dodanie, że odpowiedzialność audytora grupy za rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres wykonywanych dalszych procedur badania obejmuje ustalenie części składowych grupy, w których należy wykonać dalsze procedury badania, oraz rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres prac, które należy wykonać w tych częściach składowych grupy.
    - o Stosowanie bardziej neutralnych sformułowań w materiale dotyczącym zastosowania. Respondenci ED-600 zauważyli, że materiał dotyczący zastosowania skoncentrowany został na audytorze grupy wykonującym procedury centralnie oraz że zaangażowanie audytorów części składowych grupy zostało przedstawione jako mniej pożądane podejście. W odpowiedzi IAASB wprowadziła zmiany do paragrafów A124-A127 MSB 600 (zmienionego). IAASB podkreśliła również, że gdy dalsze procedury badania są wykonywane centralnie, audytorzy części składowych grupy mogą nadal być zaangażowani w wykonywanie dalszych procedur badania (paragraf A126 MSB 600 (zmienionego)).
56. Biorąc pod uwagę zmiany opisane w paragrafie 55 powyżej, IAASB była zdania, że załącznik 1 do ED-600 nie jest już potrzebny, ponieważ większość materiału zawartego w tym załączniku została włączona do materiału dotyczącego zastosowania w sekcji „Ogólna strategia badania grupy i plan badania grupy” MSB 600 (zmienionego).

Komunikacja pomiędzy audytorem grupy a audytorami części składowych grupy

57. W odpowiedzi na uwagi od respondentów, IAASB:

- Przeniosła wymóg komunikowania się przez audytora grupy z audytorami części składowych grupy na temat obowiązków audytora części składowej grupy i oczekiwań audytora grupy do wcześniejszej części standardu „Ogólna strategia badania grupy i plan badania grupy”

(paragraf 29 MSB 600 (zmienionego)). IAASB była zdania, że ten paragraf oraz związany z nim materiał dotyczący zastosowania mają charakter bardziej ogólny i ustanawiają ogólne zasady dwustronnej komunikacji w trakcie badania grupy. Odnosząc się do uwag respondentów dotyczących postrzeganego ogólnego charakteru wymogów, IAASB zmieniła wymogi i materiał dotyczący zastosowania, aby uwzględnić oczekiwania co do rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu komunikacji.

- Przebudowała wymogi związane z komunikacją w kierunku od audytora grupy do audytora części składowej grupy i odwrotnie. W odniesieniu do uwag, że struktura komunikacji nie jest jasna, IAASB przesunęła paragraf 41 ED-600, tak że stał się paragrafem 32 MSB 600 (zmienionego) w sekcji „Zrozumienie grupy i jej otoczenia”.
- Rozszerzyła paragraf 45(e) MSB 600 (zmienionego) o wymóg informowania przez audytora części składowej grupy zarówno o skorygowanych, jak i nieskorygowanych zniekształceniach informacji finansowych części składowej grupy zidentyfikowanych przez audytora części składowej grupy, które są powyżej progu komunikowanego przez audytora grupy. IAASB była zdania, że audytor grupy powinien być świadomy skorygowanych zniekształceń, ponieważ może to wskazywać na istnienie innych zniekształceń w informacjach finansowych innych części składowych grupy.
- Zmieniła paragraf 45(k) MSB 600 (zmienionego), aby odnosił się wyłącznie do ogólnych ustaleń i wniosków audytora części składowej grupy, w celu uwzględnienia wątpliwości dotyczących nadmiernego polegania przez audytora grupy na „opinii” przedstawionej przez audytora części składowej grupy.

Duża liczba części składowych grupy, których informacje finansowe są pojedynczo nieistotne, ale łącznie istotne dla sprawozdania finansowego grupy

58. IAASB uznała wyjątkowe wyzwania, przed którymi może stanąć audytor grupy planując i wykonując dalsze procedury badania w okolicznościach, w których znaczące grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia w sprawozdaniu finansowym grupy są zdezagregowane na dużą liczbę części składowych grupy. W związku z tym IAASB dokonała zmian w materiale dotyczącym zastosowania w MSB 600 (zmienionym) (paragrafy A128-A130 MSB 600 (zmienionego)) aby zapewnić dodatkowe wytyczne do stosowania w takich okolicznościach. IAASB usunęła odniesienie do „pojedynczo finansowo nieznaczących” części składowych grupy i zamiast tego skupiła się na dużej liczbie części składowych grupy, których informacje finansowe są pojedynczo nieistotne, ale łącznie istotne dla sprawozdania finansowego grupy.
59. MSB 600 (zmieniony) określa, że w takich okolicznościach jedną z możliwości uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania jest wykonanie analitycznych procedur wiarygodności zgodnie z MSB 520.<sup>13</sup> IAASB włączyła paragraf A90 ED-600 do paragrafu A129 MSB 600 (zmienionego), ponieważ respondenci byli zdezorientowani co do tego, czy paragraf A90 ED-600 miał być ogólnym odniesieniem do wykonania analitycznych procedur wiarygodności w badaniu grupy, czy też odnosił się do tych konkretnych okoliczności.

---

<sup>13</sup> MSB 520 „Procedury analityczne”

## **Sekcja E - Wykorzystanie dowodów badania z badania wykonanego w innym celu**

### *Podstawa*

60. ED-600 zawierał wymóg (paragraf 42), który miał zastosowanie w sytuacjach, gdy wykonywano badanie sprawozdania finansowego jednostki lub jednostki biznesowej wchodzącej w skład grupy i z przyczyn ustawowych, regulacyjnych lub innych oraz zostało wydane sprawozdanie audytora, a audytor grupy planuje wykorzystać taką pracę jako dowód badania dla potrzeb badania grupy.

### *Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu*

61. Respondenci zauważyli, że w takiej formie, w jakiej został napisany, paragraf ten był zbyt ograniczający i nie odnosił się w pełni do wielu stosownych kwestii, w tym do tego, że:
- Badanie przeprowadzane w innym celu oraz badanie grupy są często wykonywane równolegle;
  - Dowody rewizyjne uzyskane z badania wykonanego w innym celu mogą mieć krytyczne znaczenie dla badania grupy; oraz
  - Niewykorzystanie prac rewizyjnych przeprowadzonych w innym celu spowoduje dublowanie procedur.
62. Respondenci zalecili, aby temat ten został uwzględniony bardziej kompleksowo (na przykład poprzez dodanie ramowych zasad) w celu udzielenia praktykom wskazówek dotyczących wykorzystania dowodów badania uzyskanych z badania wykonanego w innym celu. Ramowe zasady pomogłyby wyjaśnić okoliczności, w których wykorzystanie takich dowodów badania jest odpowiednie, w tym korzyści, jakie mogą wynikać z koordynacji pracy między audytorem grupy a audytorami części składowych grupy.

### *Decyzje IAASB*

63. IAASB omówiła uwagi respondentów i uznała, że paragraf 42 ED-600 nie jest jasny. IAASB zauważyła, że istnieje wiele różnych sposobów organizacji i koordynacji badania grupy i badania wykonanego w innym celu.
64. Na podstawie otrzymanych uwag IAASB zgodziła się, że MSB 600 (zmieniony) powinien nadal koncentrować się wyłącznie na badaniu grupy i nie wyjaśniać szczegółowo praktycznych ustaleń lub interakcji, które są potrzebne między audytorem grupy a audytorem części składowej grupy, związanych z pracą podejmowaną w związku z badaniem wykonywanym w innym celu. W związku z tym IAASB zgodziła się:
- Usunąć paragraf 42, ponieważ powodował on znaczące niejasności.
  - Dołączyć materiał dotyczący zastosowania do Wstępu (paragrafy A10 i A11) do MSB 600 (zmienionego), aby potwierdzić, że gdy procedury badania są wykonywane przez audytora części składowej grupy w celu zbadania sprawozdania finansowego części składowej grupy dla celów ustawowych, regulacyjnych lub innych, to audytor grupy może wykorzystać takie prace rewizyjne, pod warunkiem, że audytor grupy jest przekonany, że prace te są odpowiednie dla celów badania grupy. W materiale dotyczącym zastosowania podkreślono, że w każdym przypadku mają zastosowanie wymogi MSB 600 (zmienionego), w tym te dotyczące kierowania i nadzoru nad audytorami części składowych grupy oraz przeglądu ich pracy. Paragraf A76 MSB 600 (zmienionego) zawiera przykłady różnych sposobów, jak

partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy może wziąć odpowiedzialność za kierowanie i nadzorowanie audytorów części składowych grupy oraz dokonywanie przeglądu ich pracy.

- Opracować niewiążące wytyczne (np. jako część pomocniczych materiałów wdrożeniowych) w celu wyjaśnienia, jak audytor grupy może spełnić wymogi MSB 600 (zmienionego), gdy wykorzystuje prace wykonane w ramach badania przeprowadzonego w innym celu.

## **Sekcja F - Istotność**

### *Podstawa i podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu*

65. Biorąc pod uwagę apele zainteresowanych stron o lepsze wyjaśnienie pojęcia ryzyka agregacji, w paragrafie 9(a) ED-600 została dodana definicja ryzyka agregacji. Respondenci wyrazili poparcie dla definicji ryzyka agregacji. Jednakże biorąc pod uwagę fakt, że ryzyko agregacji występuje we wszystkich badaniach, jak zauważono w paragrafie A11 ED-600, respondenci zasugerowali, że definicja ryzyka agregacji powinna również znaleźć się w MSB 320.
66. Pojęcie „istotność części składowej grupy” i „istotność wykonawcza części składowej grupy” są używane w dotychczasowym MSB 600. W ramach podejścia opartego na ryzyku w ED-600 nie było ani wymogu, aby audytor grupy identyfikował znaczące części składowe grupy, ani wymogu wykonania badania tych znaczących części składowych grupy. Biorąc pod uwagę podejście oparte na ryzyku w ED-600, IAASB ustaliła, że kwota istotności, która ma być stosowana przy planowaniu i wykonywaniu procedur badania informacji finansowych części składowej grupy dla celów badania grupy, jest najbardziej odpowiednio określona jako „istotność wykonawcza części składowej grupy” i włączyła definicję tego pojęcia do paragrafu 9(e) ED-600.
67. Respondenci wyrazili poparcie dla definicji istotności wykonawczej części składowej grupy, ale zasugerowali również, aby IAASB rozważyła utrzymanie odrębnej definicji „istotności części składowej grupy” dla sytuacji, gdy audytor grupy zwraca się do audytora części składowej grupy o wykonanie „badania” informacji finansowych części składowej grupy.
68. Respondenci poprosili również o dodatkowe wytyczne, oprócz kwestii zawartych w paragrafie A75 ED-600, aby pomóc audytorowi grupy w odpowiednim i spójnym ustaleniu istotności wykonawczej części składowej grupy. Ponadto respondenci zasugerowali, że można by przedstawić dodatkowe wytyczne dotyczące sytuacji, w których odpowiednie może być ustalenie istotności wykonawczej części składowej grupy na poziomie zbliżonym do istotności wykonawczej grupy.

### *Decyzje IAASB*

69. IAASB zauważyła, że pojęcie ryzyka agregacji występuje już w paragrafie A13 MSB 320, ale ryzyko agregacji nie jest w tym standardzie oddzielnie zdefiniowane. Jednakże w odpowiedzi na otrzymane uwagi oraz w celu uznania, że ryzyko agregacji występuje we wszystkich badaniach, IAASB postanowiła włączyć definicję ryzyka agregacji jako zmianę wynikającą z nowelizacji innych standardów do MSB 320, wraz z korespondującą zmianą definicji istotności wykonawczej.
70. IAASB potwierdziła swój pogląd, że istotność wykonawcza części składowej grupy jest odpowiednim pojęciem stosowanym w MSB 600 (zmienionym) (paragraf 14 e)). Czyniąc to, IAASB zauważyła, że racjonalne jest nie odnoszenie się do „istotności części składowej grupy” w MSB 600 (zmienionym) aby odróżnić istotność stosowaną w planowaniu i wykonywaniu procedur badania informacji finansowych części składowej grupy od istotności stosowanej przy wykonywaniu badania

jednostkowego sprawozdania finansowego części składowej grupy (np. dla celów ustawowych, regulacyjnych lub innych).

71. W trakcie dyskusji nad ED-600 IAASB ustaliła, że czynniki wymienione w paragrafie A75 ED-600, które audytor grupy może wziąć pod uwagę przy ustalaniu istotności wykonawczej części składowej grupy, powinny być oparte na zasadach i powinny skupiać się na sprawach związanych z ryzykiem agregacji. Po rozważeniu uwag respondentów IAASB postanowiła, że lista czynników zawartych w paragrafie A118 MSB 600 (zmienionego) pozostaje odpowiednia. IAASB wskazała jednak w paragrafie A118, że ustalenie istotności wykonawczej części składowej grupy nie jest prostą mechaniczną kalkulacją i wymaga zastosowania zawodowego osądu.
72. IAASB dodała paragraf A119 do MSB 600 (zmienionego), aby przedstawić wytyczne dotyczące okoliczności, w których odpowiednie może być ustalenie istotności wykonawczej części składowej grupy w kwocie bliższej istotności wykonawczej grupy oraz ustalenie istotności wykonawczej części składowej grupy dla udziałów niekontrolujących w jednostce ujmowanej metodą praw własności. IAASB rozważyła również prośby o dodatkowe wskazówki lub przykłady dotyczące ustalenia istotności wykonawczej części składowej grupy, ale uznała, że wszelkie robocze przykłady powinny zostać przedstawione poza MSB 600 (zmienionym) (np. jako część pomocniczych materiałów wdrożeniowych). Chociaż istnieją pewne metody, które mogą być częściej stosowane w praktyce, podanie przykładów w MSB 600 (zmienionym) może mieć niezamierzone konsekwencje, w tym postrzeganie jako usankcjonowanie określonego podejścia.

## **Sekcja G - Dokumentacja**

### *Podstawa*

73. IAASB uznaje, że solidne wymogi i wytyczne dotyczące dokumentacji badania w przypadku badania grupy stanowią ważną kwestię dla interesu publicznego. W związku z tym, opracowując ED-600, IAASB dążyła do wzmocnienia wymogów dotyczących dokumentacji dla badań grupy oraz doprecyzowania, że dokumentacja badania dla badania grupy podlega wymogom MSB 230 oraz szczególnym wymogom dotyczącym dokumentacji zawartym w innych stosownych MSB.
74. W oparciu o dyskusje i uwagi interesariuszy, IAASB włączyła do ED-600 wzmocnione wymogi dotyczące dokumentacji, w tym zmieniony wymóg skoncentrowany na kierowaniu, nadzorze i przeglądzie audytorów części składowych grupy przez audytora grupy, spójny z innymi zmianami w całym ED-600 w celu dostosowania do zasad i wymogów w proponowanym MSB 220 (zmienionym). Materiał dotyczący zastosowania w ED-600 zawierał przykłady dokumentacji zaangażowania audytora grupy w pracę audytorów części składowych grupy.
75. IAASB wyjaśniła w ED-600, że dokumentacja badania dla zlecenia badania grupy obejmuje dokumentację rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu prac wykonanych przez audytorów części składowych grupy w odniesieniu do części składowej grupy (dokumentacja audytora części składowej grupy) oraz że taka dokumentacja może być zawarta w aktach badania audytora części składowej grupy i nie musi być powielana w aktach badania audytora grupy.
76. IAASB omawiała również, czy w ED-600 można by zamieścić wskazówki dotyczące dokumentacji audytora części składowej grupy, której włączenie do akt badania grupy może być konieczne. Poza sprawami poruszonymi już w paragrafie 57(e) ED-600, IAASB uznała, że przedstawienie przykładów innych spraw może być postrzegane jako niekompletne ze względu na wiele różnych okoliczności napotkanych w badaniach grup. W związku z tym paragraf A124 ED-600 wskazywał,

że audytor grupy może ustalić, w oparciu o zawodowy osąd, że odpowiednie jest włączenie stosownych części dokumentacji audytora części składowej grupy do akt badania grupy (na przykład dokumentacja znaczących spraw poruszonych przez audytora części składowej grupy, które są stosowne dla badania grupy).

77. W oparciu o informacje uzyskane od regulatorów i innych interesariuszy IAASB dodała materiał dotyczący zastosowania do ED-600, aby uwzględnić dodatkową złożoność i wyzwania związane z dokumentacją badania w badaniu grupy, gdy dostęp do dokumentacji audytorów części składowych grupy jest ograniczony.

#### *Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu*

78. Zasadniczo respondenci wyrazili poparcie dla wzmocnionych wymogów i materiału dotyczącego zastosowania dotyczących dokumentacji zawartych w ED-600, w tym dodatkowych wytycznych dotyczących dokumentacji kierowania i nadzoru nad audytorami części składowych grupy oraz przeglądu ich pracy. Jednakże respondenci mieli szereg sugestii dotyczących spraw innych niż opisane w paragrafie 57 ED-600, których udokumentowanie powinno być wymagane lub dla których przydatne byłyby dodatkowe wytyczne, dotyczących zasadniczo następujących kluczowych tematów:

- *Przegląd dokumentacji badania audytora części składowej grupy przez audytora grupy.* W tym zakresie respondenci wskazali, że dokumentacja powinna przedstawiać zakres nadzoru nad audytorami części składowych grupy (tj. kierowanie i nadzór) oraz sposób, w jaki audytor grupy doszedł do wniosków dotyczących adekwatności ich pracy.
- *Zakres, w jakim dokumentacja badania audytora części składowej grupy powinna być włączona do akt badania audytora grupy.* Respondenci mieli mieszane poglądy co do rodzaju i zakresu dokumentacji dotyczącej pracy audytorów części składowych grupy, która powinna być włączona do zbioru dokumentacji z badania grupy. W niektórych przypadkach respondenci uważali, że nawet jeśli nie ma ograniczeń dostępu, akta audytora grupy powinny zawierać bardziej szczegółowy opis procedur badania wykonanych przez audytorów części składowych grupy, jak również opis uzyskanych dowodów oraz ustaleń i wniosków audytora części składowej grupy. Inni respondenci poparli wytyczne zawarte w ED-600 oraz potrzebę stosowania zawodowego osądu przez audytora grupy.
- *Ocena audytora grupy dotycząca tego, czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania.* Respondenci zasugerowali, że dokumentacja dotycząca zlecenia badania grupy powinna zapewnić podstawę oceny przez audytora grupy, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania, w tym w odniesieniu do pracy wykonanej przez audytorów części składowych grupy, na których można oprzeć opinię z badania grupy. W tym względzie respondenci zauważyli, że wymogi dotyczące dokumentacji mogłyby zostać wzmocnione poprzez wyraźniejsze powiązanie wymogów dotyczących dokumentacji w paragrafie 57 ED-600 z ogólną oceną wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania.
- *Komunikacja pomiędzy audytorem grupy a audytorami części składowych grupy.* Respondenci ogólnie poparli proponowane wymogi w ED-600, ale poprosili o dodatkowe doprecyzowanie jaka komunikacja powinna być dokumentowana. Pojawiły się również sugestie dotyczące wymogu dokumentowania komunikacji audytora grupy z audytorami



- części składowych grupy na temat ich obowiązków oraz oczekiwań audytora grupy co do pracy, która ma być wykonana.
- *Ocena kompetencji i możliwości audytorów części składowych grupy.* Paragraf 21 ED-600 wymagał od partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy ustalenia, czy audytorzy części składowych grupy posiadają odpowiednie kompetencje i możliwości, w tym wystarczającą ilość czasu, do wykonania zleconej im pracy. Respondenci zauważyli jednak, że w ED-600 nie ma wymogu dotyczącego dokumentowania podstaw tej oceny.
79. Paragraf A124 ED-600 zawierał sformułowanie, zgodne z MSB 230, że dokumentacja badania dla zlecenia badania grupy musi być wystarczająca, aby umożliwić doświadczonemu audytorowi, niemającemu wcześniejszego związku z badaniem, zrozumienie wykonanych procedur badania, uzyskanych dowodów oraz wniosków wyciągniętych w odniesieniu do znaczących spraw pojawiających się podczas badania grupy. Respondenci zasugerowali, że należy to wyraźniej stwierdzić w ramach wymogów zmienionego standardu.
80. Respondenci ogólnie poparli materiał dotyczący zastosowania w ED-600 związany z okolicznościami, w których dostęp do dokumentacji audytora części składowej grupy jest ograniczony. Respondenci stwierdzili jednak, że przydatne byłyby dodatkowe wytyczne doprecyzowujące poziom szczegółowości potrzebny do opisu procedur badania wykonanych przez audytora części składowej grupy w sprawach stosownych dla badania grupy, dowodów uzyskanych w wyniku wykonania procedur oraz ustaleń i wniosków wyciągniętych przez audytora części składowej grupy w odniesieniu do tych spraw.

#### *Decyzje IAASB*

81. Zgodnie z podejściem przyjętym przy opracowywaniu ED-600 IAASB omówiła potrzebę zachowania wymogów dotyczących dokumentacji w MSB 600 (zmienionym) opartych na zasadach i bazujących na zasadach MSB 230. W celu wzmocnienia powiązania z MSB 230 IAASB przeniosła sformułowanie „doświadczony audytor” z materiału dotyczącego zastosowania do wymogów MSB 600 (zmienionego) (paragraf 59). IAASB dodała również materiał dotyczący zastosowania wyjaśniający, że inne MSB zawierają szczególne wymogi dotyczące dokumentacji, które mają na celu doprecyzowanie stosowania MSB 230 w szczególnych okolicznościach tych MSB.
82. W celu zapewnienia dodatkowego doprecyzowania IAASB wprowadziła zmiany do materiału dotyczącego zastosowania (paragraf A168), dodając stwierdzenie, że dokumentacja badania grupy obejmuje dokumentację w aktach audytora grupy oraz oddzielną dokumentację w odpowiednich aktach audytorów części składowych grupy odnoszącą się do pracy wykonanej przez audytorów części składowych grupy dla celów badania grupy (tj. dokumentację badania audytorów części składowych grupy).
83. W odpowiedzi na uwagi respondentów IAASB dokonała kilku zmian mających na celu wzmocnienie wymogów i materiału dotyczącego zastosowania w MSB 600 (zmienionym), co wyjaśniono szerzej w paragrafach 84-97 poniżej, związanych z kluczowymi zagadnieniami omówionymi w paragrafie 78 powyżej.

#### *Przegląd dokumentacji badania audytora części składowej grupy przez audytora grupy*

84. IAASB uznała, że przegląd dokumentacji badania audytorów części składowych grupy jest bezpośrednio związany z kierowaniem przez audytora grupy i nadzorem nad audytorami części składowych grupy oraz przeglądem ich pracy, a także ma na niego wpływ, zgodnie z zasadami

zawartymi w MSB 220 (zmienionym). W tym względzie IAASB zauważyła, że komunikacja między audytorem grupy a audytorami części składowych grupy ma miejsce w trakcie całego badania grupy, oprócz wymaganej komunikacji od audytora części składowej grupy na temat spraw stosownych dla wniosków audytora grupy w odniesieniu do badania grupy (paragraf 44 ED-600). IAASB zauważyła również, że audytor grupy może dokonać przeglądu pracy audytora części składowej grupy w różnych momentach badania grupy.

85. Po rozważeniu uwag respondentów do ED-600 oraz w celu podkreślenia znaczenia dokonywanego przez audytora grupy przeglądu dokumentacji badania części składowej grupy IAASB przeniosła wymóg zawarty w paragrafie 45(b) ED-600 do oddzielnego wymogu (paragraf 47 MSB 600 (zmienionego)). Aby podkreślić, że ten wymagany przegląd ma być dodatkowy do innych przeglądów pracy audytorów części składowych grupy, które zostały już wykonane podczas badania grupy, IAASB zmieniła sformułowanie, aby wskazać, że od audytora grupy wymaga się ustalenia, czy i w jakim zakresie konieczne jest dokonanie przeglądu *dodatkowej* dokumentacji badania audytorów części składowych grupy (podkreślenie dodane). IAASB dodatkowo wzmocniła wymóg, wskazując, że przy dokonywaniu ustalenia audytor grupy jest zobowiązany rozważyć rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres pracy wykonanej przez audytora części składowej grupy, kompetencje i możliwości audytora części składowej grupy oraz kierowanie i nadzór nad audytorem części składowej grupy i przegląd jego pracy.
86. Wymóg zawarty w paragrafie 47 MSB 600 (zmienionego) jest poparty materiałem dotyczącym zastosowania, który opiera się na zasadach zawartych w MSB 220 (zmienionym). Materiał dotyczący zastosowania (paragraf A148 MSB 600 (zmienionego)) podkreśla sprawy stosowne dla bieżącego zaangażowania audytora grupy w pracę audytora części składowej grupy, w tym:
- Komunikacja od audytora części składowej grupy. IAASB zauważyła, że komunikacja jest integralną częścią kierowania, nadzoru i przeglądu pracy audytorów części składowych grupy i dlatego powinna być brana pod uwagę przy dokonywaniu ustalenia wymaganego przez paragraf 47 (np. komunikacja między audytorem grupy a audytorem części składowej grupy może wskazywać na potrzebę zmiany rodzaju, rozłożenia w czasie lub zakresu kierowania, nadzoru i przeglądu pracy audytora części składowej grupy).
  - Przegląd dokumentacji badania audytora części składowej grupy przez audytora grupy w trakcie wykonywania zlecenia badania grupy lub przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy zgodnie z paragrafem 31 MSB 220 (zmienionego).
87. IAASB omówiła również obawy, że warunkowy charakter sformułowań w paragrafie 47 MSB 600 (zmienionego) może spowodować, że audytor grupy zdecyduje się nie dokonywać przeglądu dokumentacji badania części składowej grupy, gdy taki przegląd byłby w danych okolicznościach uzasadniony. IAASB doszła jednak do wniosku, że wymóg ten zapewnia pozytywne ustalenie przez audytora grupy dotyczące przeglądu dodatkowej dokumentacji badania części składowej grupy, które odpowiednio uwzględnia fakty i okoliczności badania grupy oraz wynika z rozważenia przez audytora grupy spraw zawartych w paragrafie 47.
88. IAASB wzmocniła również wymóg zawarty w paragrafie 59(f) MSB 600 (zmienionego), aby dodać konkretne odniesienie do dokonywanego przez audytora grupy przeglądu dodatkowej dokumentacji badania audytora części składowej grupy zgodnie z paragrafem 47 MSB 600 (zmienionego).

#### Zakres dokumentacji badania audytora części składowej grupy włączonej do akt badania audytora grupy

89. W odpowiedzi na otrzymane uwagi IAASB zmieniła sformułowania w materiale dotyczącym zastosowania (paragraf A176 MSB 600 (zmienionego)), aby podkreślić ogólną zasadę, że dokumentacja badania audytora części składowej grupy zwykle nie musi być powielana w dokumentacji badania audytora grupy. IAASB doprecyzowała jednak, że audytor grupy może podjąć decyzję, aby podsumować, powielić lub zachować kopię pewnej dokumentacji audytora części składowej grupy w aktach badania audytora grupy, aby uzupełnić opis określonej sprawy w komunikacjach od audytora części składowej grupy, a także podała przykłady.

#### Podstawa oceny przez audytora Grupy, czy uzyskano wystarczające, odpowiednie dowody badania, w tym pracy wykonanej przez audytorów części składowych grupy

90. IAASB dodała materiał dotyczący zastosowania (paragraf A167) MSB 600 (zmienionego)), aby zapewnić silniejsze powiązanie między wymogami dotyczącymi dokumentacji a całościową oceną audytora grupy co do tego, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania, w tym z pracy wykonanej przez audytorów części składowych grupy, na których można oprzeć opinię z badania grupy.
91. IAASB zauważyła również, że wymogi zawarte w paragrafach 45-48 MSB 600 (zmienionego) dotyczą oceny komunikacji audytora części składowej grupy oraz adekwatności jego pracy. Wymogi te, które zostały przeniesione w sposób bardziej uporządkowany z ED-600 w celu przedstawienia bardziej logicznego toku myślenia, informują o ocenie przez audytora grupy, czy z przeprowadzonych procedur badania, w tym z pracy wykonanej przez audytorów części składowych grupy, uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania, na których można oprzeć opinię z badania grupy.

#### Komunikacja pomiędzy audytorem grupy a audytorami części składowych grupy

92. IAASB doprecyzowała paragraf 59(g)(i) MSB 600 (zmienionego) w celu wskazania, że komunikacja ta dotyczy spraw, o ile występują, związanych z oszustwem, stronami powiązanymi i kontynuacją działalności komunikowanych zgodnie z paragrafem 32 MSB 600 (zmienionego).
93. Zobacz także paragraf 57 powyżej dotyczący nadrzędnego wymogu dwustronnej komunikacji między audytorem grupy a audytorami części składowych grupy.

#### Ocena kompetencji i możliwości audytorów części składowych grupy

94. W odpowiedzi na otrzymane uwagi IAASB dodała wymóg w MSB 600 (zmienionym) (paragraf 59(d)) dotyczący podstawy ustalenia przez audytora grupy, że audytorzy części składowych grupy posiadają odpowiednie kompetencje i możliwości, w tym wystarczający czas, aby wykonać przydzielone procedury badania w częściach składowych grupy. IAASB stwierdziła, że taki wymóg jest właściwy, biorąc pod uwagę, że zaangażowanie audytorów części składowych grupy stanowi ważną, specjalną okoliczność w przypadku badania grupy.

#### Pozostałe sprawy związane z dokumentacją

##### Ograniczenia dostępu do dokumentacji badania audytora części składowej grupy

95. IAASB uznała, że sformułowanie w ED-600 mogło nie być wystarczająco jasne, aby opisać okoliczności, w których dostęp do dokumentacji badania audytora części składowej grupy może być

ograniczony, oraz odpowiedź audytora grupy. Aby doprecyzować wytyczne dotyczące tych okoliczności, IAASB wprowadziła zmiany do materiału dotyczącego zastosowania (paragraf A180 MSB 600 (zmienionego)), aby przedstawić przykłady działań, które audytor grupy może podjąć, aby przewyżczyć ograniczenia. W materiale dotyczącym zastosowania wskazano, że jest sprawą zawodowego osądu, czy jedno lub więcej działań może być wystarczające do przewyżczenia ograniczeń, w zależności od faktów i okoliczności badania grupy. Co ważne, paragraf A181 MSB 600 (zmienionego) wskazuje, że gdy dostęp do dokumentacji badania audytora części składowej grupy jest ograniczony, dokumentacja audytora grupy musi mimo to spełniać wymogi MSB, w tym te związane z dokumentacją rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu kierowania i nadzoru nad audytorami części składowej grupy przez audytora grupy oraz przeglądu ich pracy.

96. IAASB dodała również materiał dotyczący zastosowania (paragraf A182 MSB 600 (zmienionego)) w odniesieniu do uwag respondentów, że może występować ograniczenie zakresu, które może wymagać modyfikacji opinii o sprawozdaniu finansowym grupy, jeżeli audytor grupy nie jest w stanie przewyżczyć ograniczeń w dostępie do dokumentacji badania audytora części składowej grupy.

#### Proces konsolidacji

97. IAASB początkowo argumentowała, że wymogi dotyczące dokumentacji zawarte w paragrafie 38 MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) będą miały zastosowanie do zrozumienia procesu konsolidacji przez audytora grupy. IAASB doszła jednak do wniosku, że wymóg dokumentowania kluczowych elementów zrozumienia przez audytora spraw, zawarty w paragrafie 30(c) MSB 600 (zmienionego) byłby odpowiedni, biorąc pod uwagę, że są to ważne szczególne rozważania w badaniu grupy. W związku z tym IAASB dodała wymóg w paragrafie 59(e) MSB 600 (zmienionego).

### **Sekcja H - Zawodowy sceptycyzm**

#### *Podstawa*

98. IAASB uznaje znaczenie zawodowego sceptycyzmu i zawodowego osądu przy wykonywaniu badania grupy. W związku z tym w ED-600 podkreślono, że stosowanie zawodowego sceptycyzmu można wykazać poprzez działania i komunikację zespołu wykonującego zlecenie, a także podkreślono ważność stosowania zawodowego sceptycyzmu przez każdego członka zespołu wykonującego badanie przez cały okres badania grupy.

#### *Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu*

99. Respondenci ogólnie zgodzili się, że propozycje zawarte w ED-600 odpowiednio wzmocniają stosowanie zawodowego sceptycyzmu w badaniu grupy. Respondenci zauważyli również, że ze względu na ryzyka wynikające ze złożoności wielu grup, odpowiednie byłoby, aby audytor grupy często zachowywał dystans i rozważał, czy postępy badania są zadowalające (np. w zakresie odpowiedniej identyfikacji ryzyk, wyboru procedur badania itp.).
100. Pomimo szerokiego poparcia, wyrażono obawy, że podejście oparte na ryzyku, przedstawione w ED-600, może ujemnie wpływać na zachowywanie zawodowego sceptycyzmu przez audytorów części składowych grupy lub może ograniczyć informacje dostępne dla audytora grupy przy podejmowaniu świadomych decyzji dotyczących identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy. Respondenci zauważyli również, że potrzebne jest silniejsze powiązanie z wymogami zawartymi w MSB 220 (zmienionym) w zakresie, w jakim

odnoszą się one do odpowiedzialności partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy za ustalenie i komunikowanie oczekiwanych zachowań członków zespołu wykonującego zlecenie, w tym osiągnięcia jakości i stosowania zawodowego sceptycyzmu w trakcie badania.

### *Decyzje IAASB*

101. IAASB stwierdziła, że zmiany struktury standardu w stosunku do ED-600 (jak wyjaśniono w sekcji D powyżej), wraz z doprecyzowaniami wymogów i materiału dotyczącego zastosowania odnoszących się do zaangażowania audytorów części składowych grupy, odnosiły się do wyrażonych obaw, że przyjęte w ED-600 podejście oparte na ryzyku może ujemnie wpływać na stosowanie zawodowego sceptycyzmu przez audytorów części składowych grupy.
102. W odpowiedzi na inne uwagi IAASB wprowadziła następujące zmiany w MSB 600 (zmienionym):
- Dodano wymóg (paragraf 16(a) MSB 600 (zmienionego)), aby partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy ponosił odpowiedzialność za stworzenie środowiska dla zlecenia badania grupy, które kładzie nacisk na zachowania oczekiwane od członków zespołu wykonującego zlecenie. IAASB zauważyła, że jest to również częściowo odniesienie się do uwag respondentów dotyczących silniejszego powiązania z MSB 220 (zmienionym) w zakresie zachowań zespołu wykonującego zlecenie, w tym stosowania zawodowego sceptycyzmu.
  - Rozszerzono materiał dotyczący zastosowania (paragrafy A14-A18 MSB 600 (zmienionego)) o wskazówki i przykłady specyficzne dla badań grupy, zachowując jednocześnie odwołanie do MSB 220 (zmienionego) co do przykładów utrudnień w stosowaniu zawodowego sceptycyzmu na poziomie zlecenia oraz możliwych działań, które zespół wykonujący zlecenie może podjąć w celu łagodzenia tych utrudnień.
  - Rozszerzono materiał dotyczący zastosowania (paragraf A78 MSB 600 (zmienionego)), aby podkreślić, że dwustronna komunikacja między audytorem grupy a audytorami części składowych grupy zapewnia również możliwość partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie dla grupy podkreślenia potrzeby stosowania przez audytorów części składowych grupy zawodowego sceptycyzmu w pracy wykonywanej dla celów badania grupy.
103. IAASB zauważyła również, że paragraf 34 MSB 600 (zmienionego) pomaga odnieść się do uwag dotyczących potrzeby zachowania dystansu przez audytora grupy na etapie oszacowania ryzyka w celu ustalenia, czy dowody badania uzyskane w wyniku procedur oszacowania ryzyka zapewniają odpowiednią podstawę do identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego grupy.

## **Sekcja I - Powiązania z innymi standardami**

### *Podstawa*

104. ED-600 doprecyzował i podkreślił, że wszystkie MSB, gdy mają zastosowanie, muszą być stosowane w zleceniu badania grupy poprzez ustanowienie silniejszych powiązań z innymi MSB, w szczególności z proponowanymi MSB 220 (zmienionym), MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) i MSB 330. IAASB uczyniła to poprzez:
- Doprecyzowanie we Wprowadzeniu, że ED-600 dotyczy szczególnych uwarunkowań badania sprawozdań finansowych grupy oraz że wymogi i materiał dotyczący zastosowania w ED-600 odnoszą się do tego, jak inne stosowne MSB mają być stosowane w odniesieniu do badania

sprawozdań finansowych grupy , lub je rozszerzają; oraz

- Kiedy ma to zastosowanie zamieszczanie odniesienia do podstawowego standardu w wymogu lub materiale dotyczącym zastosowania.

105. Proponowany MSB 220 (zmieniony) był kluczowym podstawowym standardem dla ED-600. Wśród innych spraw ED-600 zawierał szczególne rozważania związane ze stosownymi wymogami etycznymi, zasobami zlecenia oraz kierowaniem i nadzorem nad audytorami części składowych grupy i przeglądem ich pracy.

#### *Uwagi otrzymane do projektu standardu*

106. Respondenci zasadniczo poparli wzmocnienie powiązań z innymi standardami. Respondenci wskazali jednak kilka obszarów, w których powiązania mogłyby być mocniejsze, na przykład w odniesieniu do definicji zespołu wykonującego zlecenie (MSB 220 (zmieniony)) oraz w odniesieniu do wykorzystania pracy ekspertów biegłego rewidenta (MSB 620).<sup>14</sup>

107. Respondenci ED-600 zauważyli, że zmieniona definicja zespołu wykonującego zlecenie w MSB 220 (zmienionym) może prowadzić do praktycznych wyzwań w badaniu grupy, związanych na przykład z:

- Przestrzeganiem wymogów niezależności i innych wymogów etycznych. Zaproponowano nawiązanie kontaktu z IESBA w związku z projektem IESBA dotyczącym dostosowania definicji zespołu wykonującego zlecenie w kodeksie IESBA do zmienionej definicji w MSB 220 (zmienionym).
- Ponoszeniem odpowiedzialności za kierowanie, nadzorowanie i przegląd pracy audytorów części składowych grupy; oraz
- Ustaleniem kompetencji i możliwości audytorów części składowych grupy.

108. W odniesieniu do sformułowań użytych w ED-600 respondenci zauważyli, że różnica między „zespołem wykonującym zlecenie”, „zespołem wykonującym zlecenie dla grupy” a „audytorami części składowych grupy” mogłaby być wyraźniej zaznaczona.

109. W odniesieniu do zaangażowania ekspertów audytora w badaniu grupy respondenci ED-600 zauważyli, że użyteczne byłoby dodanie dodatkowych wskazówek, jak należy uwzględniać MSB 620 w badaniach grupy. Zauważono, że eksperci mogą być często angażowani w audyty grupy, również na poziomie części składowych grupy, szczególnie w niektórych branżach.

#### *Decyzje IAASB*

110. Jak wyjaśniono w innych sekcjach niniejszej Podstawy wniosków, w ramach projektu zmian IAASB odniosła się do szeregu spraw podniesionych przez respondentów dotyczących powiązań z innymi standardami. Na przykład uwagi dotyczące powiązania z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) często dotyczyły potrzeby przedstawienia ramowych zasad w ED-600 w celu zastosowania podejścia opartego na ryzyku i zostały uwzględnione w ramach zmian wprowadzonych do podejścia opartego na ryzyku (zob. sekcja D).

---

<sup>14</sup> MSB 620 (zmieniony), *Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta*

#### Definicja zespołu wykonującego zlecenie

111. W odniesieniu do obaw zgłoszonych przez respondentów do ED-600, Grupa Zadaniowa ds. MSB 600 nawiązała współpracę z Grupą Zadaniową IESBA w celu uwzględnienia praktycznych implikacji zmiany definicji w odniesieniu do zgodności z wymogami niezależności i innymi wymogami etycznymi. IAASB dodała również materiał dotyczący zastosowania (paragraf A62 MSB 600 (zmieniony)), aby lepiej wyjaśnić, w jaki sposób rozwiązywać kwestie związane z kierowaniem, nadzorowaniem i przeglądem pracy audytorów części składowych grupy oraz uwzględnieniem ich kompetencji i możliwości w sensie ogólnym (tj. w odniesieniu do audytorów części składowych grupy zarówno z firm sieciowych, jak i niebędących firmami sieciowymi).
112. Co do różnicy między pojęciami „zespół wykonujący zlecenie”, „zespół wykonujący zlecenie dla grupy” i „audytor części składowej grupy”, IAASB była zdania, że zamieszanie może być spowodowane podobieństwem pojęć „zespół wykonujący zlecenie dla grupy” i „zespół wykonujący zlecenie”. Wielu respondentów zdawało się interpretować pojęcie „zespół wykonujący zlecenie dla grupy” jako oznaczający po prostu zespół wykonujący zlecenie w kontekście badania grupy, a więc inaczej niż definiuje go standard - jako specyficzny podzbiór szerszego pojęcia zespołu wykonującego zlecenie. Aby temu zaradzić, IAASB zdecydowała się zmienić pojęcie „zespół wykonujący zlecenie dla grupy” na „audytor grupy”. Zmiana ta powoduje, że różnica między tymi pojęciami jest wyraźniejsza poprzez wyeliminowanie słowa „zespół”, dostosowuje brzmienie do pojęcia powszechnie używanego w praktyce przez audytorów i w bardziej naturalny sposób uzupełnia pojęcie „audytor części składowej grupy”.
113. IAASB doprecyzowała również w paragrafie A21 MSB 600 (zmienionego), że odniesienia do zespołu wykonującego zlecenie w MSB 600 (zmienionym) obejmują audytora grupy i audytorów części składowych grupy. Audytorzy części składowych grupy mogą pochodzić z firmy sieciowej, firmy niebędącej firmą sieciową lub z firmy audytora grupy (np. z innego biura w ramach firmy audytora grupy).

#### Eksperti audytora

114. W odpowiedzi na uwagi respondentów do ED-600 IAASB dodała w MSB 600 (zmienionym) dodatkowe wskazówki dotyczące zaangażowania eksperta audytora w badaniu grupy. Na przykład w materiale dotyczącym zastosowania podkreślono, że:
- Jeżeli ekspert audytora jest zaangażowany przez audytora części składowej grupy, partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy może potrzebować uzyskać informacje od audytora części składowej grupy (paragraf A67 MSB 600 (zmienionego)), aby spełnić wymogi MSB 220 (zmienionego).
  - Gdy audytor części składowej grupy angażuje eksperta audytora, audytor grupy nie musi wykonać oceny adekwatności pracy eksperta audytora. W takich okolicznościach audytor grupy może omówić z audytorem części składowej grupy rodzaj, zakres i cele pracy eksperta audytora lub ocenę audytora części składowej grupy dotyczącą adekwatności pracy eksperta audytora dla celów audytora grupy (paragraf A142 MSB 600 (zmienionego)).

#### **Sekcja J – Zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych standardów**

115. IAASB zaproponowała również zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych standardów MSB w związku z ED-600. IAASB odpowiedziała na otrzymane uwagi i uzgodniła

ostateczne zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji w innych MSB do ostatecznych zmian w MSB 600 (zmienionym).

116. W odpowiedzi na otrzymane uwagi IAASB zdecydowała się włączyć do MSB 320 definicję ryzyka agregacji jako zmianę wynikającą z nowelizacji (zob. sekcja F) wraz z odpowiednią zmianą definicji istotności wykonawczej. Zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji MSB 600 (zmienionego) zostały również zaktualizowane w celu odzwierciedlenia ostatnich zmian dostosowawczych i wynikających z nowelizacji innych standardów (np. MSB 540 (zmienionego),<sup>15</sup> MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) i Standardów Zarządzania Jakością).<sup>16</sup>

## **Sekcja K - Data wejścia w życie**

### *Podstawa i podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu*

117. Jak określono w materiałach objaśniających do ED-600, IAASB uznała, że odpowiednią datą wejścia w życie standardu będą okresy sprawozdawczości finansowej rozpoczynające się około 18 miesięcy po zatwierdzeniu ostatecznej wersji MSB, uznając, że ED-600 jest istotną zmianą, a także biorąc pod uwagę potrzebę przeprowadzenia w poszczególnych krajach procedur należytej staranności oraz tłumaczeń. Wcześniejsze zastosowanie byłoby dozwolone i wskazane.
118. Respondenci przedstawili uwagi dotyczące daty wejścia w życie, ale uczynili to w różny sposób. Na przykład niektórzy respondenci poparli lub w inny sposób wypowiedzieli się na temat konkretnej daty wejścia w życie lub okresu wdrożenia, natomiast inni wypowiedzieli się szerzej na temat potrzeby zapewnienia wystarczającego czasu na skuteczne wdrożenie. Ogólnie rzecz biorąc, respondenci:
- Zgodzili się na proponowaną datę wejścia w życie około 18 miesięcy po zatwierdzeniu ostatecznej wersji zmienionego standardu; lub
  - Wyznaczyli poparcie dla okresu wdrożenia dłuższego niż 18 miesięcy (np. co najmniej 18 miesięcy, 24 miesiące lub minimum 24 miesiące od zatwierdzenia ostatecznej wersji zmienionego standardu) lub zaproponowali datę wejścia w życie dla okresów sprawozdawczości finansowej rozpoczynających się 15 grudnia 2023 r. lub później.

### *Decyzje IAASB*

119. Biorąc pod uwagę datę zatwierdzenia MSB 600 (zmienionego) (tj. zatwierdzenie przez IAASB w grudniu 2021 r. i zatwierdzenie przez PIOB przeprowadzenia procedury należytej staranności w kwietniu 2022 r.) oraz uwagi respondentów, IAASB zdecydowała, że MSB 600 (zmieniony) powinien obowiązywać w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych grupy za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2023 r. lub później (tj. badania za rok kalendarzowy 2024), przy czym dopuszcza się i zachęca do wcześniejszego zastosowania.
120. W opinii IAASB data wejścia w życie służy interesowi publicznemu, ponieważ zapewni ona okres wdrożeniowy wynoszący około 21 miesięcy po zatwierdzeniu przez PIOB przeprowadzenia

---

<sup>15</sup> MSB 540 (zmieniony) „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień”

<sup>16</sup> Standardy zarządzania jakością to Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1 (poprzednio MSKJ 1) „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych”; MSZJ 2 „Kontrola jakości wykonania zlecenia”; oraz MSB 220 (zmieniony)



PODSTAWA WNIOSKÓW: MSB 600 (ZMIENIONY) ORAZ ZMIANY DOSTOSOWAWCZE  
I WYNIKAJĄCE Z NOWELIZACJI DO INNYCH STANDARDÓW MIĘDZYNARODOWYCH

procedury należytej staranności lub 24 miesiące po zatwierdzeniu przez IAASB ostatecznego standardu. Taki okres wdrożeniowy:

- Zapewni interesariuszom wystarczający czas na wdrożenie, w tym czas na tłumaczenie, zmiany w metodyce firm i szkoleniach oraz planowanie i komunikację ze strony innych interesariuszy (np. organów regulacyjnych ds. badania czy krajowych organów ustanawiających standardy).
- Zapewni roczną zwłokę od wdrożenia standardów zarządzania jakością, co przyniesie dodatkową korzyść w postaci umożliwienia interesariuszom w pierwszej kolejności skupienia uwagi na wdrożeniu tych ważnych standardów.

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są udostępniane przez International Federation of Accountants® lub 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.

Copyright © kwiecień 2022, IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

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 zastrzeżonymi znakami towarowymi i znakami usługowymi IFAC w Stanach Zjednoczonych i innych krajach.

W celu uzyskania informacji na temat praw autorskich, znaków towarowych i zgód proszę wejść do [permissions](#) lub skontaktować się z [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Niniejszy dokument *Podstawa wniosków. MSB 600 (zmieniony): „Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)” oraz Zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych standardów międzynarodowych*, opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w kwietniu 2022 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w czerwcu 2023 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 *Podstawa wniosków. MSB 600 (zmieniony): „Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)” oraz Zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych standardów międzynarodowych* w języku angielskim © 2022 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków. MSB 600 (zmieniony): „Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)” oraz Zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych standardów międzynarodowych* w języku polskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Basis for Conclusions. ISA 600 (Revised): Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors) Including Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards*, April 2022.

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



**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board**

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