

**Podstawa wniosków
sporządzona przez pracowników IAASB
październik 2019 r.**

*Międzynarodowy Standard Badania 315
(zmieniony w 2019 r.)*

**Identyfikacja i oszacowanie
ryzyk istotnego zniekształcenia,**

**w tym zmiany dostosowawcze
i wynikające z nowelizacji innych
standardów międzynarodowych**

O IAASB

Niniejszy dokument został sporządzony przez pracowników Rady Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB). Nie stanowi on wiążącego dokumentu IAASB. Niniejszy dokument nie stanowi zmiany lub rozszerzenia oraz nie zastępuje Międzynarodowych Standardów Badania lub innych Standardów Międzynarodowych IAASB.

Celem IAASB jest służba w interesie publicznym poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów badania, usług atestacyjnych i innych usług pokrewnych oraz ułatwianie procesu harmonizacji międzynarodowych i krajowych standardów badania i usług atestacyjnych, a przez to polepszanie jakości i spójności praktyk na całym świecie oraz wzmacnianie zaufania publicznego do zawodu biegłego rewidenta i badania na 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 Public Interest Oversight Board (PIOB), nadzorująca działalność IAASB, oraz IAASB Consultive Advisory Group, zapewniająca wkład ze strony instytucji interesu publicznego w opracowaniu standardów i wytycznych. Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Federation of Accountants (IFAC).

Informacje dotyczące praw autorskich, znaku towarowego i zezwoleń znajdują się na [stronie 34](#).

ISA.



International Auditing
and Assurance
Standards Board®

PODSTAWA WNIOSKÓW: MSB 315 (ZMIENIONY W 2019 R.), IDENTYFIKACJA I OSZACOWANIE RYZYK ISTOTNEGO ZNIEKSZTAŁCENIA, W TYM ZMIANY DOSTOSOWAWCZE I WYNIKAJĄCE Z NOWELIZACJI INNYCH STANDARDÓW MIĘDZYNARODOWYCH¹

Niniejsza Podstawa wniosków została sporządzona przez pracowników Rady Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB). Niniejszy dokument dotyczy, lecz nie stanowi części MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia” lub zmian dostosowawczych i wynikających z nowelizacji innych standardów międzynarodowych.

Standard MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) został zatwierdzony 15 głosami spośród 18 członków IAASB, zaś zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji innych standardów międzynarodowych zostały zatwierdzone 16 głosami spośród 18 członków IAASB².

Wprowadzenie

Podstawa

1. Projekt zmiany MSB 315 (zmienionego)³, rozpoczął się na początku 2016 r. w odpowiedzi na kluczowe ustalenia w ramach projektu monitorowania wdrażania MSB realizowanego przez IAASB⁴. Przegląd powdrożeniowy zakończył się w 2013 r., a kluczowe i znaczące ustalenia w odniesieniu do MSB 315 (zmienionego) obejmowały co następuje:
 - Istniały niespójności w zakresie charakteru i liczby istotnych obszarów ryzyka zidentyfikowanych w praktyce.
 - Uzyskanie zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej było trudne do zastosowania w praktyce.
 - W standardzie nie uwzględniono w wystarczającym stopniu ryzyka związanego z technologiami informacyjnymi (IT).

W przeglądzie powdrożeniowym podkreślono również wyzwania związane ze stosowaniem MSB 315 (zmienionego) podczas badania małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP).

2. Konsultacje w ramach opracowania Strategii IAASB na lata 2015-2019: *Fulfilling Our Public Interest Mandate in an Evolving World (Wypełnianie naszych obowiązków w zakresie interesu publicznego w zmieniającym się świecie)*⁵ oraz związanego z tym Planu Pracy na lata 2015-2016: *Enhancing Audit Quality and Preparing for the Future (Podnoszenie jakości badania i przygotowanie się*

¹ Międzynarodowe Standardy IAASB obejmują Międzynarodowe Standardy Badania (MSB), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (MSUA) oraz Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (MSUPo).

² Pełny przebieg głosowania nad MSB 315 (zmienionym), w tym uzasadnienia członków IAASB, którzy głosowali przeciwko standardowi oraz którzy wstrzymali się od głosu, znajduje się na stronie internetowej <https://www.iaasb.org/meetings/iaasb-board-meeting-new-york-usa-0>.

³ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”.

⁴ [Wyjaśnienia do międzynarodowych standardów badania–Ustalenia z przeglądu powdrożeniowego](#)

⁵ https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Strategy-2015-2019_0.pdf

na przyszłość⁶ również wspierały dalsze zbieranie informacji oraz prace odnoszące się do tych kwestii, które zostały podkreślone w odniesieniu do MSB 315 (zmienionego). Dane te, wraz z informacjami o raportach z ustaleń pokontrolnych organów regulacyjnych ds. audytu, w których konsekwentnie odnotowywano ustalenia dotyczące identyfikacji i oszacowania ryzyka, wskazały na identyfikację i oszacowanie ryzyka jako ważny obszar, w którym konieczne są dalsze usprawnienia w celu poprawy wyników badania.

3. W pierwszej połowie 2016 r. IAASB omówiła zakres projektu zmiany MSB 315 (zmienionego), który obejmował uwzględnienie ustaleń organów regulacyjnych ds. audytu, ustaleń z przeglądu powdrożeniowego zmienionych standardów MSB przeprowadzonego przez IAASB, jak również zmian w otoczeniu, które będą wymagały zmian w MSB 315 (zmienionym). W trakcie tego procesu podjęto również różne działania informacyjne, w szczególności we współpracy z organami regulacyjnymi ds. audytu, firmami audytorskimi oraz przedstawicielami małych i średnich praktyk biegłych rewidentów (MŚBR), aby pomóc w zidentyfikowaniu problemów związanych z MSB 315 (zmienionym). Działania te pomogły w uzyskaniu dodatkowych informacji zwrotnych na temat wyzwań i kwestii występujących w praktyce. Pomogły też IAASB lepiej zrozumieć konkretne wyzwania związane z zastosowaniem MSB 315 (zmienionego) w badaniu MŚP.
4. IAASB zatwierdziła we wrześniu 2016 r. propozycję projektu⁷ dotyczącą zmiany MSB 315 (zmienionego) z następującymi celami:
 - Zaproponowanie zmian do MSB 315 (zmienionego), ustanawiających bardziej solidne wymogi i odpowiednio szczegółowe wytyczne, aby skłonić biegłych rewidentów do wykonywania odpowiednich procedur oszacowania ryzyka w sposób proporcjonalny do wielkości i rodzaju jednostki. Przewidywano, że zmiany te będą koncentrować się na usprawnianiu podejścia biegłego rewidenta do zrozumienia jednostki, jej otoczenia (w tym kontroli wewnętrznej) oraz działań związanych z oszacowaniem ryzyka w świetle zmieniającego się otoczenia.
 - Ustalenie, czy i w jaki sposób MSB 315 (zmieniony), w swojej organizacji i strukturze, mógłby zostać zmodyfikowany w celu promowania bardziej efektywnego oszacowania ryzyka.
 - Zaproponowanie zmian w innych standardach, które mogą być konieczne w wyniku wprowadzenia zmian do MSB 315 (zmienionego) (na przykład w MSB 220⁸, MSB 240⁹, MSB 330¹⁰, MSB 540 (zmieniony)¹¹ i MSB 600)¹².
 - Ustalenie, jakie niewiążące wytyczne i wspomagające narzędzia powinny zostać opracowane przez IAASB lub inne podmioty w celu uzupełnienia zmian do MSB 315 (zmienionego), wspomagając tym samym jego efektywne wdrożenie. Niewiążące wytyczne i wspomagające narzędzia mogą obejmować „Międzynarodowe wskazówki dotyczące praktyki badania” (MWPB), publikacje pracowników IAASB, aktualizacje projektów lub ilustracje/ przykłady

⁶ <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Work-Plan-2015-2016.pdf>

⁷ http://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/ISA-315-Revised-Project-Proposal_Final-September-2016.pdf

⁸ MSB 220 „Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego”.

⁹ MSB 240 „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”.

¹⁰ MSB 330 „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka”.

¹¹ MSB 540 (zmieniony) „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień”.

¹² MSB 600 „Szczególne rozważania - badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy).

zapewniające pomoc w zastosowaniu MSB 315 (zmienionego), w szczególności w celu rozwiania wątpliwości biegłych rewidentów MŚP.

5. Na posiedzeniu w czerwcu 2018 r. IAASB zatwierdziła podanie proponowanego MSB 315 (zmienionego) (projekt standardu 315 – ang. *Exposure Draft 315 (ED-315)*) do publicznej wiadomości, w tym zmian dostosowawczych i wynikających z nowelizacji innych standardów międzynarodowych. Wersja robocza standardu ED-315 została opublikowana 16 lipca 2018 r. z terminem zgłaszania uwag do 2 listopada 2018 r. Otrzymano listy z uwagami od 72 respondentów, w tym organów regulacyjnych i organów nadzoru nad audytem, krajowych podmiotów ustanawiających standardy badania, firm księgowych, organizacji sektora publicznego, organizacji członkowskich International Federation of Accountants (IFAC) i innych organizacji zawodowych, przedstawicieli środowiska akademickiego i osób prywatnych. Otrzymano odpowiedzi od czterech członków Grupy Monitorującej¹³.

Kwestie interesu publicznego

6. Poniższa tabela przedstawia kwestie interesu publicznego zidentyfikowane przez IAASB w propozycji projektu oraz późniejsze decyzje podjęte dla ulepszenia standardu w interesie publicznym, biorąc pod uwagę komentarze otrzymane w odpowiedzi na ED-315 (numery paragrafów w poniższej tabeli za MSB 315 (zmienionym)).

| Kwestie interesu publicznego | Decyzje IAASB |
|---|--|
| <p>Usprawnienie podejścia biegłego rewidenta do oszacowania ryzyka w świetle zmieniającego się otoczenia.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Oszacowanie ryzyka na podstawie rzetelnych informacji ma decydujące znaczenie dla jakości badania. Solidne oszacowanie ryzyka ma fundamentalne znaczenie dla procesu badania i jest kluczowe dla biegłego rewidenta przy projektowaniu strategii i podejścia do badania, które będzie odpowiadało oszacowanemu ryzyku istotnego zniekształcenia: <ul style="list-style-type: none"> ○ Ze względu na zmiany w otoczeniu, w tym coraz bardziej złożone ramy sprawozdawczości finansowej, coraz | <p>IAASB zareagowała poprzez:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wyodrębnienie i wzmocnienie wymogu uzyskania zrozumienia mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, aby zachęcić do większego skupienia się na wymogach sprawozdawczości finansowej jednostki (zob. paragraf 19(b)). • Znaczące rozszerzenie rozważań biegłego rewidenta dotyczących wykorzystania przez jednostkę technologii informacyjnych oraz wpływu tego faktu na badanie (zob. paragrafy 19(a)(i)), 25(a)(iv), 26(b) i (c), A140-A143, A166-A174 oraz załączniki 5 i 6), włączenie nowych¹⁴ i zmienionych definicji związanych z technologiami informacyjnymi (zob. paragrafy 12(d), 12(e), 12(g) oraz 12(i)). |

¹³ 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. Uwagi do ED-315 otrzymano od BCBS, IAIS, IFIAR i IOSCO.

¹⁴ Wprowadzono nową definicję „ryzyka wynikającego z wykorzystania IT” w stosunku do definicji przedstawionej w ED-315; pozostałe definicje związane z technologiami informacyjnymi zostały zmienione w stosunku do definicji przedstawionych w ED-315.

| Kwestie interesu publicznego | Decyzje IAASB |
|--|--|
| <p>szersze zastosowanie technologii oraz coraz bardziej złożone jednostki i ich struktury zarządzania, identyfikacja i oszacowanie ryzyka muszą być bardziej rygorystyczne i kompleksowe.</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Zautomatyzowane narzędzia i techniki są w coraz większym stopniu wykorzystywane przez biegłych rewidentów do szacowania ryzyka, ale obecne MSB nie odnoszą się konkretnie do potencjalnych korzyści i skutków stosowania tych narzędzi podczas badania sprawozdań finansowych, w tym do celów wykonywania procedur oszacowania ryzyka. ○ Rosną oczekiwania, że biegli rewidenci będą odpowiednio koncentrować się na wymagających osądu złożonych obszarach w sprawozdaniach finansowych. | <ul style="list-style-type: none"> • Wzmocnienie i doprecyzowanie zrozumienia przez biegłego rewidenta struktury organizacyjnej jednostki, jej struktury właścicielskiej, modelu gospodarczego i ryzyk gospodarczych (zob. paragrafy A56-A67) • Wzmocnienie i doprecyzowanie zrozumienia przez biegłego rewidenta środowiska kontroli jednostki oraz tego, w jaki sposób tworzy ono podstawę dla pozostałej części systemu kontroli wewnętrznej jednostki (zob. paragrafy 21 i A99-A108). • Tam, gdzie jest to odpowiednie, wprowadzenie konkretnych rozważań dotyczących stosowania przez biegłego rewidenta zautomatyzowanych narzędzi i technik (zob. paragrafy A21, A31, A35, A57, A137, A161, A203)¹⁵. • Wprowadzenie pojęcia czynników ryzyka nieodłącznego, w tym złożoności, subiektywności, zmiany, niepewności lub podatności na zniekształcenie wynikające ze stronniczości kierownika jednostki lub innych czynników ryzyka oszustwa w zakresie, w którym mają one wpływ na ryzyko nieodłączne, aby pomóc biegłemu rewidentowi w identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia oraz w oszacowaniu tego ryzyka (zob. paragrafy 12 f), 19 c), 31 a), A7-A8, A85-A89, A210 oraz załącznik 2). |

¹⁵ Publikacji ostatecznej wersji MSB 315 (zmienionej w 2019 r.) będą towarzyszyć niewiążące wytyczne przygotowane przez Grupę Roboczą ds. Technologii IAASB (w formie pytań i odpowiedzi) w celu dalszego wspierania stosowania zautomatyzowanych narzędzi i technik podczas przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka z wykorzystaniem dotychczasowych MSB.

| | |
|--|--|
| <p>Wzmocnienie stosowania zawodowego sceptycyzmu w badaniach</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zawodowy sceptycyzm jest fundamentalnym pojęciem i rdzeniem jakości badania: <ul style="list-style-type: none"> ○ Organy regulacyjne ds. badania sprawozdań finansowych wyraziły znaczące wątpliwości co do sposobu, w jaki biegli rewidenci wykonują, w niektórych przypadkach procedury oszacowania ryzyka, gdzie wydaje się, że zawodowy sceptycyzm nie został odpowiednio zastosowany. ○ Informacje zwrotne z konsultacji z IAASB podkreśliły, że biegłym rewidentom trudniej jest stosować odpowiedni zawodowy sceptycyzm, jeśli nie mają wystarczającego zrozumienia jednostki i jej otoczenia. | <p>IAASB zareagowała poprzez:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wprowadzenie wymogu zaprojektowania i wykonania procedur oszacowania ryzyka w sposób, który nie jest stronniczy w kierunku uzyskiwania dowodów badania, które mogą być potwierdzające lub w kierunku wykluczania dowodów badania, które mogą być sprzeczne (paragraf 13). • Wprowadzenie wymogu „zachowania dystansu” po wykonaniu procedur oszacowania ryzyka poprzez uwzględnienie wszystkich dowodów badania uzyskanych z procedur oszacowania ryzyka, potwierdzających stwierdzenia kierownictwa lub sprzecznych z nimi, aby ocenić, czy dowody badania uzyskane z procedur oszacowania ryzyka stanowią odpowiednią podstawę do identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia (paragraf 35). • Użycie bardziej jednoznacznego języka i wzmocnienie materiału dotyczącego zastosowania w celu podkreślenia znaczenia zachowania zawodowego sceptycyzmu podczas wykonywania procedur oszacowania ryzyka (zob. np. paragrafy A12, A13, A14, A42, A43, A50, A88, A232 i A238). |
| <p>Reagowanie na inne informacje zwrotne dotyczące obszarów wymagających poprawy</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zidentyfikowano problemy związane ze skalowalnością podczas wykonywania procedur oszacowania ryzyka w celu identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia w badaniach MŚP, w szczególności w odniesieniu do systemu kontroli wewnętrznej jednostki. • Wyrażono obawy dotyczące zbyt dużej subiektywności w określaniu, czym w praktyce jest znaczące ryzyko, co w konsekwencji prowadzi do braku właściwego uwzględnienia takiego ryzyka istotnego zniekształcenia w planowaniu i wykonywaniu badania. To z kolei może skutkować nieuzyskaniem wystarczających i odpowiednich dowodów badania lub | <p>IAASB zareagowała poprzez:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rozszerzenie rozważań biegłego rewidenta dotyczących skalowalności (zob. paragrafy 9, A16, A33, A44-A45, A52-A55, A78, A92, A99-A100, A113, A114-A115, A131, A144-A145, A156-A157, A170-A171, A239-A241). • Doprecyzowanie charakteru i zakresu prac, które należy wykonać w celu uzyskania zrozumienia każdego z elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki, w szczególności uszczegółowienie kontroli, których zrozumienie jest wymagane w elemencie dotyczącym czynności kontrolnych (zob. paragrafy 21-26 i A90-A183). • Wprowadzenie pojęcia zakresu ryzyka nieodłącznego. • Doprecyzowanie definicji znaczącego ryzyka i wyjaśnienie, w jaki sposób należy ją stosować |

| | |
|---|--|
| <p>niezidentyfikowaniem jednego lub więcej zniekształceń, które mogą być istotne, indywidualnie lub łącznie.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zidentyfikowano problemy związane z uzyskaniem zrozumienia kontroli wewnętrznej i czynności kontrolnych „stosownych dla badania”, które, jak zauważono, podlegają różnym interpretacjom i niespójnej praktyce. Problemy te obejmują charakter i zakres pracy, jaką należy podjąć w celu wykazania wymaganego „zrozumienia”. • Zidentyfikowano potrzebę, aby standard odnosił się do ł zmieniających się modeli gospodarczych i operacyjnych oraz struktur jednostek powiązanych, takich jak wykorzystanie centrów usług wspólnych i zintegrowanych systemów informacyjnych. | <p>poprzez pojęcie zakresu ryzyka nieodłącznego (zob. paragrafy 5, 12(l), A10, A125, A208-A214 i A218-A221).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wyjaśnienie związku między identyfikacją i oszacowaniem ryzyka istotnego zniekształcenia a reakcjami na oszacowane ryzyko (zob. paragrafy 7-8, A85-A86, A97-A98, A125, A131, A151, A185, A193 i A230). • Wzmocnienie i doprecyzowanie zrozumienia przez biegłego rewidenta struktury organizacyjnej jednostki, jej struktury właścicielskiej, modelu gospodarczego i ryzyk gospodarczych (zob. paragrafy A56-A67). • Wzmocnienie rozważań biegłego rewidenta dotyczących wykorzystania przez jednostkę technologii informacyjnych i ich wpływu na badanie, w tym w odniesieniu do zintegrowanych systemów informacyjnych, jak również mniej złożonych systemów informacyjnych (zob. paragrafy 19(a)(i), 25(a)(iv), A140-A143, A166-A174 oraz załączniki 5 i 6), a także uwzględnienie nowych i zmienionych definicji związanych z technologiami informacyjnymi (zob. paragrafy 12(d), 12(e), 12(g) oraz 12(i)). |
| <p>Wspieranie solidnego, opartego na zasadach standardu dodatkowymi wytycznymi, które pomogą w jego skutecznym wdrożeniu</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jakkolwiek zmiany w MSB 315 (zmienionym) są niewątpliwie konieczne, ale otrzymane informacje zwrotne wskazują również, że większe wsparcie (takie jak opracowanie niewiążących wytycznych przez IAASB) byłoby pomocne w osiągnięciu zamierzonych celów projektu. | <p>IAASB zareagowała poprzez:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rozszerzenie materiału dotyczącego zastosowania i w stosownych przypadkach załączników, dodanie wyjaśnień „dlaczego” procedury są wymagane, aby pomóc biegłemu rewidentowi w uzyskaniu zrozumienia podczas stosowania wymogów, oraz ułożenie materiału dotyczącego zastosowania w bardziej przejrzysty sposób (na przykład stosując wyraźne podtytuły i umieszczając przykłady w ramkach). • Zobowiązanie się do realizacji planu publikacji wytycznych wdrożeniowych i często zadawanych pytań oraz innych powiązanych działań wspierających wdrożenie do września 2020 r. |

7. Załącznik do niniejszego dokumentu pokazuje, w jaki sposób IAASB odniosła się do listy kwestii interesu publicznego związanych z projektem zmian do standardu MSB 315 (zmienionego), które zostały przekazane IAASB przez Radę Nadzoru Interesu Publicznego (Public Interest Oversight Board – PIOB). Kwestie te zostały zidentyfikowane na podstawie działań obserwacyjnych członków PIOB oraz analiz przeprowadzonych przez pracowników PIOB. Większość z tych kwestii została poruszona przez obserwatorów PIOB w trakcie spotkań, w których uczestniczyli.

Zrozumiałość, złożoność i długość standardu

Podstawa

8. Wprowadzone standardy MSB są napisane w sposób linearny, ale wiele aspektów MSB 315 (zmienionego) jest wzajemnie powiązanych i w praktyce często realizuje się je w sposób iteracyjny. IAASB uznaje znaczenie, a także złożoność procesu oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta, w związku z czym w ED-315 zaproponowano zmiany mające na celu wyjaśnienie iteracyjnego charakteru standardu. Nowe paragrafy wprowadzające przedstawiają ogólny kontekst dla struktury standardu. Ponadto wraz z ED-315 opublikowano schematy blokowe wspierające wdrożenie standardu.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

11. Niezależnie od poparcia dla różnych aspektów MSB 315 (zmienionego), które zostały zmienione, główne tematy poruszane przez respondentów projektu standardu 315 były następujące:
- Proponowane zmiany wprowadziły poziom złożoności, który sprawił, że przekaz standardu jest trudny do zrozumienia, a co za tym idzie trudny do zastosowania, w szczególności ze względu na zbyt nakazowe wymogi;
 - Zwiększona długość, użyty język i struktura utrudniły zrozumienie standardu;
 - Zastosowanie nowych pojęć i definicji, z których część nie jest jasna, utrudniło zastosowanie standardu, a w niektórych przypadkach nie znalazło odzwierciedlenia w MSB 330¹⁶; oraz
 - Iteracyjny charakter standardu nie jest jasny.

Respondenci zachęcali również IAASB do uproszczenia identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia.

Decyzje IAASB

12. IAASB przyjęła podejście mające na celu jasne określenie kluczowych elementów tego, czego wymogi wymagają od biegłego rewidenta, przy jednoczesnym promowaniu i utrzymaniu spójności w ich stosowaniu. Wprowadzając szersze zmiany, IAASB zachowała pojęcia, które zostały poddane pod dyskusję w ED-315, ale wprowadziła zmiany w celu zapewnienia jasności i spójnego stosowania. W szczególności, IAASB:
- Zastosowała prostszy, bardziej bezpośredni język dla każdego wymogu.
 - W razie potrzeby połączyła lub rozdzieliła wymogi, aby zwiększyć ich zrozumiałość.

¹⁶ MSB 330 „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka”.

- Przedstawiła wymogi na bardziej ogólnym poziomie i skoncentrowała je na tym, „co” należy zrobić, z dodatkowym wyjaśnieniem w materiale dotyczącym zastosowania, „dlaczego” procedury są wymagane (w tym, jeśli ma to zastosowanie, kryteria znajdujące się wcześniej w ramach wymogu, które nie są uważane za istotne dla „co”).
 - Odniosła się do kwestii, „jak” wymóg może być wypełniony, w innym miejscu standardu (na przykład rozważając, co jeszcze może być zawarte w materiale dotyczącym zastosowania i załącznikach).
 - Tam, gdzie to odpowiednie, opracowała wymogi przy użyciu spójnej konstrukcji słownej (na przykład dla każdego z elementów systemu kontroli wewnętrznej), tak aby wymogi o spójnym podejściu były odczytywane zgodnie z zamierzeniem.
 - Zmniejszyła liczbę odnośników w wymogach w celu ograniczenia ich złożoności.
 - Odniosła się do dostrzeżonych niespójności w terminologii, aby uniknąć niespójności w jej stosowaniu.
13. W odniesieniu do materiału dotyczącego zastosowania, oprócz działań podobnych do opisanych powyżej, IAASB dodatkowo:
- Rozszerzyła wspierający materiał dotyczący zastosowania, w stosownych przypadkach, w celu wyjaśnienia „dlaczego” istnieje dany wymóg.
 - Umieściła przykłady w ramkach w celu ich wyodrębnienia i tam, gdzie to było potrzebne, rozbudowała je.
 - Przesunęła wskazówki wyjaśniające aspekty związane z działalnością jednostki oraz elementami kontroli wewnętrznej do Załączników (zamiast rozważań na temat tego, jak biegły rewident stosuje ich rozumienie podczas wypełniania wymogów).
 - Usunęła wskazówki, które lepiej pasują do wytycznych wdrożeniowych.
 - Usunęła sformułowania będące powtórzeniami wymogów.
 - Ponownie przeanalizowała i poprawiła, tam gdzie było to możliwe, długie i skomplikowane zdania i paragrafy.
 - Wstawiła spójne nagłówki sekcji w materiale dotyczącym zastosowania, aby użytkownicy standardu mogli łatwiej poruszać się po nim.

Odpowiednio zmieniła także Załączniki.

Iteracyjny charakter Standardu

Podstawa

14. Stale wyrażane były obawy dotyczące kolejności wymogów, ponieważ między niektórymi z nich istnieją współzależności, tak że wypełnienie pewnych wymogów przedstawionych wcześniej w standardzie jest uzależnione od wypełnienia innych przedstawionych później.

Decyzje IAASB¹⁷

15. IAASB rozważyła, czy zmienić kolejność wymogów w standardzie w celu lepszego odzwierciedlenia interakcji między niektórymi pojęciami zawartymi w standardzie. Doszła jednak do wniosku, że takie działanie spowodowałoby inne (niezamierzone) konsekwencje. Dlatego też IAASB nadal stoi na stanowisku, że kolejność, w jakiej przedstawiono wymogi, choć liniowa, jest nadal najbardziej skuteczną formą prezentacji, w tym w celu utrzymania wymogów dotyczących identyfikacji i oszacowania ryzyka we wspólnej sekcji.
16. Aby wesprzeć i wyjaśnić iteratywny charakter standardu, opracowano nowy materiał dotyczący zastosowania (paragrafy A126-A130) w celu zapewnienia kontekstu dla wymaganych iteracji. W szczególności wyjaśniają one iteracyjny charakter:
 - Ustalania znaczących klas transakcji, sald kont i ujawnień, w tym w celu zrozumienia systemu informacyjnego jednostki.
 - Identyfikacji i oceny kontroli w elemencie czynności kontrolnych, gdzie ich identyfikacja opiera się na identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia, co pojawia się w dalszej części standardu.

Skalowalność

Podstawa

17. Opracowując zmiany do MSB 315 (zmienionego), IAASB uznała, że zdolność biegłego rewidenta do służenia interesowi publicznemu obejmuje możliwość stosowania MSB 315 (zmienionego) do badań sprawozdań finansowych wszystkich jednostek, począwszy od małych, prostych, niezłożonych jednostek do dużych, złożonych, międzynarodowych jednostek.
18. IAASB uważa, że chociaż wielkość jednostki jest istotna, to poziom złożoności typu jednostki oraz jej sprawozdawczości finansowej również wpływa na skalowalność stosowania standardów (w tym ED-315). Wiele mniejszych jednostek charakteryzuje złożoność modelu biznesowego i procesów sprawozdawczości finansowej. Dlatego też biegli rewidenci mogą być zmuszeni do wykonywania solidniejszych lub bardziej szczegółowych oszacowań ryzyka w przypadku tych jednostek.
19. W ED-315 proponowany materiał dotyczący zastosowania zawiera rozważania dotyczące badań jednostek, które są zarówno mniejsze, jak i mniej złożone, czyli takich badań, które zazwyczaj wymagałyby prostszych procedur oszacowania ryzyka. Jednakże w niektórych przypadkach rozważania te zostały zestawione z rozważaniami dotyczącymi badań większych, złożonych jednostek (np. w odniesieniu do zrozumienia wykorzystania technologii informacyjnych przez jednostkę), aby ułatwić wdrożenie standardu w jednostkach o różnej wielkości i złożoności. Podejście to miało na celu wykazanie skalowalności zarówno dla bardziej, jak i mniej złożonych jednostek, w odniesieniu do charakteru, czasu i zakresu procedur oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta. IAASB rozważyła również umiejscowienie wytycznych dotyczących skalowalności. W wielu przypadkach wytyczne odnoszące się do badań mniejszych i mniej złożonych jednostek zostały umieszczone na początku stosownych sekcji w materiale dotyczącym zastosowania, tak aby

¹⁷ Podsumowanie uwag otrzymanych od respondentów na temat tej sekcji znajduje się w części „Zrozumiałość, złożoność i długość Standardu” powyżej.

biegli rewidenci takich jednostek mogli w bardziej odpowiedni sposób – w kontekście – rozważyć materiał, który następuje po nich.

20. Dokonując proponowanych zmian w odniesieniu do skalowalności, IAASB usunęła z całego ED-315 sekcje „rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek”. Jednakże większość kwestii poprzednio zawartych w tych sekcjach została zachowana i odpowiednio włączona do tekstu ED-315, wraz z dalszymi proponowanymi zmianami ilustrującymi skalowalność. W niektórych przypadkach okazało się, że treść istniejących sekcji „rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek” nie była wyjątkowa dla badań mniejszych i mniej złożonych jednostek, a wskazówki te zostały włączone do materiału dotyczącego zastosowania w sposób bardziej ogólny.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

21. Mimo że respondenci poparli niektóre aspekty skalowalności w ED-315, takie jak uznanie mniej formalnych polityk i procedur w mniejszych i mniej złożonych jednostkach, wyrażono dalsze znaczące obawy dotyczące skalowalności i proporcjonalności proponowanych zmienionych wymogów w ujęciu ogólnym.
22. IAASB została zachęcona do dalszego rozważenia skalowalności, tak aby zmiany nie były postrzegane jako nadmiernie uciążliwe w przypadku badania mniej złożonej jednostki, a tym samym nie utrudniały wdrożenia. Obejmuje to rozważenie sposobu przedstawienia wytycznych dotyczących skalowalności oraz tego, do których jednostek mają one zastosowanie, z wezwaniem do zamieszczenia odrębnych paragrafów w celu podkreślenia tych rozważań.

Decyzje IAASB

23. Oprócz działań mających na celu poprawki w zakresie zrozumiałości i złożoności, omówionych w paragrafie 12 niniejszego dokumentu (niektóre z nich miałyby również zastosowanie do skalowalności), IAASB zgodziła się:
 - Przedstawić odrębne paragrafy dotyczące skalowalności pod nagłówkiem zatytułowanym „skalowalność”, aby podkreślić i zilustrować proporcjonalność i skalowalność standardu (na przykład paragrafy A16-A17, A33, A44-A45 itp.).
 - Gdzie było to stosowne, zilustrować skalowalność poprzez przedstawienie kontrastujących przykładów (tj. ilustrujących oba krańce zakresu złożoności) (na przykład poniżej paragrafu A17).
 - Odnosić się do „mniej złożonych jednostek”, zamiast do „mniejszych i mniej złożonych jednostek”, aby zachować spójność z innymi projektami IAASB, w których uznano, że wyzwania związane ze stosowaniem MSB są związane raczej ze złożonością niż z wielkością jednostki.

Modernizacja i aktualizacja MSB w związku z zmieniającym się otoczeniem biznesowym, w tym technologiami informacyjnymi (IT)

Podstawa

24. W ED-315 zaproponowano zmiany odnoszące się do:
- Znaczących zmian oraz ewolucji i coraz bardziej złożonego charakteru gospodarczych, technologicznych i regulacyjnych aspektów rynków i otoczenia, w którym działają jednostki i firmy audytorskie.
 - Niedawnych i bieżących zmian dotyczących kontroli wewnętrznej¹⁸ i innych stosownych ram.
 - Ciągłego rozwoju wykorzystania IT przez jednostki, w szczególności w celu wzmocnienia wymaganego zrozumienia przez biegłego rewidenta wykorzystania IT przez jednostkę w jej działalności oraz w ramach systemu kontroli wewnętrznej.
25. IAASB zaproponowała znaczące doprecyzowania i wzmocnienia wymogów zawartych w ED-315 w taki sposób, że od biegłego rewidenta wymaga się zrozumienia wykorzystania IT przez jednostkę w jej działalności oraz w systemie kontroli wewnętrznej. Zrozumienie to stanowi podstawę dla identyfikacji przez biegłego rewidenta ryzyka istotnego zniekształcenia wynikającego z wykorzystania przez jednostkę IT oraz identyfikacji wszelkich stosownych ogólnych kontroli IT, które jednostka wprowadziła w celu uwzględnienia tego ryzyka istotnego zniekształcenia. Materiał dotyczący zastosowania został znacząco rozszerzony, aby odpowiednio wspierać proponowane rozszerzone wymogi. Jednakże dokonując proponowanych zmian, IAASB była świadoma wprowadzenia dodatkowego materiału odnoszącego się do IT w sposób oparty na zasadach, uznając, że szybkie zmiany w obszarze IT oraz w terminologii, która je opisuje, mogą w krótkim czasie zdezaktualizować standard.
26. IAASB rozważyła ponadto, czy w ED-315 należy bardziej rozszerzyć zagadnienie rozważenia przez biegłego rewidenta ryzyka oszustwa. Ostatecznie IAASB uznała, że w ED-315 znajdują się wystarczające odniesienia do MSB 240, ale podkreśliła w paragrafach wprowadzających potrzebę stosowania również MSB 240 przy identyfikowaniu i oszacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

27. Respondenci ED-315 z zadowoleniem przyjęli zmiany wprowadzone w celu zaktualizowania i rozszerzenia materiału dotyczącego zastosowania w odniesieniu do technologii informacyjnych jednostki, a także szeroko poparli wiele zmian zaproponowanych w ED-315. Jednak oprócz konkretnych spraw związanych z definicjami i innymi wprowadzonymi udoskonaleniami, pojawiły się różne postulaty dotyczące zwiększenia wytycznych, w tym w odniesieniu do outsourcingu, bezpieczeństwa cybernetycznego, sposobu identyfikacji ryzyka związanego z IT oraz w odniesieniu do ogólnych kontroli IT. Ponadto zaapelowano o bardziej precyzyjne zdefiniowanie terminów związanych z IT oraz o więcej wytycznych dotyczących zastosowania wymogów w mniej złożonych środowiskach. Podkreślono również, że niektóre z dodanych materiałów są zbyt szczegółowe w stosunku do standardu.

¹⁸ Na przykład, IAASB rozważyła zmiany, które zostały wprowadzone do Raportu Komitetu Organizacji Sponsorujących (COSO) Kontrola Wewnętrzna – Zintegrowana Struktura Ramowa 2013 (Zintegrowana Struktura Ramowa COSO – 2013)

Decyzje IAASB

28. Aby pomóc w spójnym zrozumieniu podstawowych pojęć w materiale dotyczącym zastosowania związanym z IT, wprowadzono różne zmiany w definicjach związanych z IT:
- IAASB uznała obawy dotyczące zakresu kontroli aplikacyjnych i zmieniła ten termin na „kontrolę przetwarzania informacji” (wraz z odpowiednimi zmianami) (zob. paragraf 12(e)). Chociaż zachowano pewne aspekty definicji „kontroli aplikacyjnych”, proponowana definicja czerpie z definicji kontroli transakcji COSO, a zatem wyraźnie uznaje, że takie kontrole mogą być zautomatyzowane lub ręczne. Termin „kontrolę przetwarzania informacji” został użyty zamiast terminu „kontrolę transakcji”, aby odpowiednio odzwierciedlić czynności kontrolne związane z systemem informacyjnym, które nie ograniczają się do czynności kontrolnych związanych z przepływem transakcji. Definicja została również uproszczona, aby skupić się na roli tych kontroli odnoszących się do ryzyk związanych z integralnością informacji w systemie informacyjnym.
 - IAASB dodała definicję „ryzyka wynikającego z wykorzystania IT” w celu zapewnienia spójności stosowania. Definicja ta wyjaśnia to pojęcie w kontekście ryzyka dla skutecznego zaprojektowania i działania kontroli przetwarzania informacji (zob. paragraf 12(i)).
 - IAASB doprecyzowała definicję ogólnych kontroli technologii informacyjnych (IT), aby wyjaśnić, że są to kontrole procesów IT jednostki.
29. W materiale dotyczącym zastosowania dokonano wyraźniejszego rozgraniczenia między odpowiednimi wysiłkami roboczymi w zakresie zrozumienia środowiska IT jako części zrozumienia systemu informacyjnego (paragrafy A140 do A143) a wymogami dotyczącymi identyfikacji i odnoszenia się do ryzyk wynikających z wykorzystania IT związanych z aplikacjami IT i innymi aspektami środowiska IT. Zmieniono również kolejność w materiale dotyczącym zastosowania, tak aby był on zgodny z układem zmienionych wymogów (paragrafy A166-A172).
30. Zgodnie z ogólnym podejściem do upraszczania materiału dotyczącego zastosowania, materiał dotyczący zastosowania związany z wymogami w zakresie IT został uproszczony tak, aby skupić się na wymaganym zrozumieniu i decyzjach, które ma podjąć biegły rewident w ramach identyfikowania i odnoszenia się do ryzyk wynikających z wykorzystania IT. Wytyczne, które zawierają szczegóły dotyczące środowiska IT jednostki i jego różnej złożoności, jak również szczegółowe wytyczne dotyczące wpływu tych specyficznych cech na badanie, zostały przeniesione do nowego Załącznika poświęconego IT. Uwzględniono również sprawy poruszane przez respondentów, takie jak bezpieczeństwo cybernetyczne (zob. Załącznik 5).
31. Dodano również nowy Załącznik (Załącznik 6), aby przedstawić biegłemu rewidentowi rozważania dotyczące zrozumienia ogólnych kontroli IT.

Zautomatyzowane narzędzia i techniki

Podstawa

32. Coraz częstsze wykorzystywanie przez biegłych rewidentów zautomatyzowanych narzędzi i technik podczas wykonywania procedur oszacowania ryzyka spowodowało konieczność wprowadzenia zmian w ED-315 w celu wyraźnego uznania wykorzystania takich narzędzi i technik. IAASB dążyła również do uzyskania wyważonej perspektywy, ponieważ zautomatyzowane narzędzia i techniki

mogą nie być obecnie dostępne dla wszystkich biegłych rewidentów lub mogą nie być konieczne lub odpowiednie w danych okolicznościach.

33. Opracowując propozycje, IAASB doszła do wniosku, że ED-315 powinien koncentrować się na gromadzeniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania, a nie na tym, aby był nakazowy lub ograniczający w odniesieniu do sposobu uzyskiwania dowodów badania. W związku z tym grupa robocza IAASB ds. technologii (wcześniej grupa robocza ds. analizy danych) pomagała w opracowaniu materiału dotyczącego zastosowania, aby przedstawić przykłady wykorzystania zautomatyzowanych narzędzi i technik w procesie oszacowania ryzyka.
34. Opracowując materiał dotyczący zastosowania, IAASB miała na uwadze sposób, w jaki te narzędzia i techniki zostały opisane. Chociaż pojęcie „analiza danych” jest czasem używany w odniesieniu do takich narzędzi i technik, nie ma on jednolitej definicji ani opisu. IAASB jest zdania, że termin „analiza danych” jest potencjalnie zbyt wąski, ponieważ może nie obejmować wszystkich pojawiających się technologii, które są obecnie wykorzystywane przy wykonywaniu oszacowania ryzyka lub innych procedur badania, oraz technologii i związanych z nimi aplikacjami badania, które będą się nadal rozwijać w przyszłości, takich jak aplikacje z zastosowaniem sztucznej inteligencji, zrobotyzowane procesy automatyzacji oraz wykorzystanie dronów. Dlatego też IAASB zdecydowała się na użycie w ED315 szerszego terminu zautomatyzowane narzędzia i techniki.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

35. Respondenci zasadniczo poparli podejście do rozszerzonego i ukierunkowanego materiału dotyczącego zastosowania związanego ze stosowaniem przez biegłego rewidenta zautomatyzowanych narzędzi i technik. Jednakże byli respondenci, którzy wezwali do:
 - Większego wyeksponowania zautomatyzowanych narzędzi i technik w ramach standardu.
 - Wprowadzenia nowego wymogu związanego ze zautomatyzowanymi narzędziami i technikami.
 - Przedstawienia szerszych wskazówek dotyczących stosowania zautomatyzowanych narzędzi i technik podczas procesu szacowania ryzyka, w szczególności w odniesieniu do dokumentacji.
 - Przedstawienia szerszych wskazówek, kiedy należy stosować procedurę wykonywaną z wykorzystaniem zautomatyzowanego narzędzia lub techniki do oszacowania ryzyka i jako dalszą procedurę badania.
 - Definicji zautomatyzowanych narzędzi i technik.
36. Podkreślono również, że stosowanie zautomatyzowanych narzędzi i technik jest zawodowym osądem biegłego rewidenta, a wymogi określone przez IAASB powinny być neutralne w odniesieniu do rodzajów stosowanych narzędzi (tj. nie wymieniać wprost nazwy narzędzia, aby sugerować, że jest to najbardziej odpowiednie narzędzie dla danego rodzaju procedury), ponieważ wiele mniejszych firm niekoniecznie ma dostęp do takich narzędzi.

Decyzje IAASB

37. IAASB nadal stoi na stanowisku, że stosowanie zautomatyzowanych narzędzi i technik jest sposobem przeprowadzania procedury i Rada nie może nakazać ich stosowania (biorąc również pod

uwagę, że nie wszyscy biegli rewidenci będą mieli dostęp do takich narzędzi). Nie wprowadzono żadnych istotnych dalszych zmian w treści ustępów dotyczących „zautomatyzowanych narzędzi i technik”, z wyjątkiem umieszczenia ich pod osobnym nagłówkiem.

38. W ramach pakietu „wdrożeniowego” IAASB opublikuje również niewiążący przewodnik zawierający pytania i odpowiedzi dotyczące stosowania zautomatyzowanych narzędzi i technik w procesie szacowania ryzyka, które jednak nie odnoszą się wyłącznie do procesu szacowania ryzyka. Grupa robocza ds. technologii będzie również kontynuować opracowywanie niewiążących wytycznych dotyczących stosowania zautomatyzowanych narzędzi i technik w odniesieniu do istniejących MSB, z których niektóre mogą obejmować sprawy stosowne dla identyfikacji i oszacowania ryzyka.

Zawodowy sceptycyzm

Podstawa

39. IAASB uznaje, że zawodowy sceptycyzm odgrywa centralną rolę w każdym badaniu, a ED-315 zawiera kilka kluczowych postanowień mających na celu wzmocnienie stosowania przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu w całym procesie oszacowania ryzyka, w tym w ED-315:
- Podkreślenie w paragrafach wprowadzających znaczenia stosowania zawodowego sceptycyzmu.
 - Doprecyzowanie, że dogłębne i solidne zrozumienie jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej stanowi podstawę do stosowania zawodowego sceptycyzmu w trakcie reszty badania.
 - Podkreślenie korzyści płynących ze stosowania zawodowego sceptycyzmu podczas wymaganej dyskusji zespołu realizującego badanie.
 - Podkreślenie, że w ramach procedur oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta mogą być uzyskane sprzeczne dowody.
40. IAASB zastosowała również bardziej jednoznaczne sformułowania i rozszerzyła materiał dotyczący zastosowania, aby podkreślić znaczenie stosowania zawodowego sceptycyzmu w stosownych przypadkach.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

41. Ogólnie rzecz biorąc, respondenci poparli propozycje dotyczące wzmocnienia stosowania zawodowego sceptycyzmu w całym procesie identyfikacji ryzyka. Jakkolwiek pojawiły się jednak dalsze postulaty rozszerzenia materiału dotyczącego zastosowania oraz bardziej jednoznacznych wymogów związanych z zawodowym sceptycyzmem w procesie oszacowania ryzyka.

Decyzje IAASB

42. IAASB zgodziła się na dwa nowe wymogi w celu dalszego podkreślenia znaczenia zawodowego sceptycyzmu podczas procesu oszacowania ryzyka:
- Dodano nowy paragraf do ogólnego wymogu, aby biegły rewident wykonał procedury oszacowania ryzyka w celu uzyskania dowodów zapewniających odpowiednią podstawę do identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia oraz zaprojektowania dalszych procedur badania, podkreślając potrzebę braku stronniczości w kierunku uzyskiwania

dowodów badania, które mogą być potwierdzające lub w kierunku wykluczania dowodów badania, które mogą być sprzeczne (paragraf 13).

- Dodano nowy wymóg, aby pod koniec procesu oszacowania ryzyka biegły rewident rozważył wszystkie dowody badania uzyskane w wyniku wykonania procedur oszacowania ryzyka, zarówno potwierdzające, jak i sprzeczne (paragraf 35), aby ocenić, czy dowody badania uzyskane w wyniku procedur oszacowania ryzyka stanowią odpowiednią podstawę do identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia.
- Materiał dotyczący zastosowania uzupełniono wspierając nowe wymogi, w szczególności w celu zachęcenia biegłego rewidenta do zachowania czujności na istnienie ryzyka podczas przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka (paragrafy A14 i AA230-A232).

Procedury oszacowania ryzyka i powiązane działania

Podstawa

43. ED-315 wyjaśnia, że celem wykonywania procedur oszacowania ryzyka jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania jako podstawy do identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia. Wynika z tego jasno, że wykonywanie procedur oszacowania ryzyka zapewnia dowody badania. Przy opracowywaniu ED-315 wskazano, że powiązanie wykonanych procedur oszacowania ryzyka z wystarczającymi i odpowiednimi dowodami badania podkreśla potrzebę stosowania zawodowego sceptycyzmu przy uzyskiwaniu i ocenie tych dowodów badania jako podstawy do identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

44. Respondenci wyrazili obawy w związku z używaniem terminu „wystarczające i odpowiednie dowody badania” jako celu lub zadania procedur oszacowania ryzyka, ponieważ może to spowodować zamieszanie w odniesieniu do sposobu, w jaki termin ten jest używany w odniesieniu do stosowności i wiarygodności dowodów badania potrzebnych do poparcia opinii z badania. Ponadto wskazano, że może to powodować niepotrzebną pracę, podczas gdy wysiłki mogłyby być skoncentrowane gdzie indziej.

Decyzje IAASB

45. Zmieniony wymóg miał na celu wymaganie nakładu pracy, który jest współmierny do celu wykonywania procedur oszacowania ryzyka. W związku z tym IAASB doprecyzowała, że celem wykonania procedur oszacowania ryzyka jest uzyskanie dowodów badania, które stanowią odpowiednią podstawę do identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia, ale także do zaprojektowania dalszych procedur badania zgodnie z MSB 330 (paragraf 13).

Zrozumienie jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

Podstawa

46. W ED-315 IAASB zmieniła strukturę wymogu, który koncentruje się na zrozumieniu jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta. IAASB podniosła znaczenie wymaganego zrozumienia przez biegłego rewidenta mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, ponieważ to właśnie zastosowanie ramowych założeń w kontekście charakteru i okoliczności jednostki powoduje potencjalne ryzyka zniekształcenia. Zmiana ta miała na celu doprecyzowanie kontekstu zrozumienia ramowych założeń i wprowadziła wzmocnienia wymagające od biegłego rewidenta skupienia się na przyczynach zmian w zasadach rachunkowości jednostki.
47. ED-315 wprowadził nowe pojęcie „czynników ryzyka nieodłącznego” w związku z rozważaniem przez biegłych rewidentów czynników, które mogą powodować potencjalne ryzyka wynikające z ich sposobu rozumienia jednostki i jej otoczenia oraz zastosowania obowiązujących ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Czynniki ryzyka nieodłącznego mają pomóc biegłemu rewidentowi w zidentyfikowaniu zdarzeń lub warunków, których cechy mogą wpłynąć na podatność na zniekształcenia stwierdzeń dotyczących grup transakcji, sald kont lub ujawnień.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

48. Respondenci, którzy przekazali uwagi do ED-315, wyrazili szerokie poparcie dla zaproponowanych zmian.

Decyzje IAASB

49. Wprowadzone zmiany dotyczące zrozumienia przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wynikały głównie z szerszych ogólnych zmian w projekcie standardu 315 i obejmowały:
 - Utrzymanie odrębnego wymogu oceny, czy zasady (polityki) rachunkowości jednostki są odpowiednie i spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, od wymogu uzyskania zrozumienia mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (paragraf 20), który jest obecnie spójny z wymogami dotyczącymi zrozumienia i oceny elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki (zob. sekcja, która znajduje się poniżej).
 - Ponownie określono sposób wykorzystania czynników ryzyka nieodłącznego, gdy biegły rewident rozważa możliwe obszary zniekształceń w procesie uzyskiwania zrozumienia jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Stosowny materiał dotyczący zastosowania został rozszerzony, aby dokładniej to wyjaśnić (paragraf 19(c)).

Uzyskanie zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki

Podstawa

50. Zrozumienie przez biegłego rewidenta systemu kontroli wewnętrznej jest konsekwentnie obszarem objętym MSB 315 (zmienionym), w którym zidentyfikowano wyzwania i kwestie. W ED-315

wprowadzono liczne zmiany do wymogów i materiału dotyczącego zastosowania związane ze zrozumieniem systemu kontroli wewnętrznej przez biegłego rewidenta:

- Pojęcia używane do opisanie różnych aspektów systemu kontroli wewnętrznej jednostki zostały zmienione dla jasności i spójności.
- „Kontrole” zostały zdefiniowane jako polityki i procedury wbudowane w elementy systemu kontroli wewnętrznej, przy czym uznano kontrole, które mogą być mniej sformalizowane (tj. nie są formalnie udokumentowanymi politykami lub procedurami), które mogą działać w mniej złożonym otoczeniu.
- Pojęcie „czynności kontrolne” zostało użyte do opisanie jednego z elementów systemu kontroli wewnętrznej.
- Zmiany w każdym z elementów systemu kontroli wewnętrznej zostały wprowadzone w celu jasnego określenia nakładu pracy niezbędnego do uzyskania wymaganego zrozumienia tego elementu. Przedstawiono również więcej szczegółów na temat spraw, które biegły rewident musiałby zrozumieć w każdym elemencie. W szczególności zapewniono większą jasność co do zrozumienia przez biegłego rewidenta systemu informacyjnego oraz tego, w jaki sposób różni się ono od zrozumienia kontroli w elemencie dotyczącym czynności kontrolnych. Ponadto uszczegółowiono, które kontrole powinny być zidentyfikowane w elemencie czynności kontrolnych, a ED-315 dodatkowo wyjaśnił ocenę projektu oraz ustalenie czy kontrola została wdrożona, dla tych zidentyfikowanych kontroli.
- Kolejność elementów systemu kontroli wewnętrznej została zmieniona w celu „pogrupowania” elementów o podobnym charakterze (tj. elementy, które składają się głównie z „kontroli pośrednich”, zostały przedstawione jako pierwsze przed dwoma elementami, które składają się głównie z „kontroli bezpośrednich”).
- Doprecyzowano, że zrozumienie przez biegłego rewidenta systemu kontroli wewnętrznej jednostki informuje biegłego rewidenta o jego oczekiwaniach, co do skuteczności operacyjnej kontroli oraz o zamiarach biegłego rewidenta co do testowania kontroli przy projektowaniu i wykonywaniu dalszych procedur badania, a zatem stanowi podstawę oszacowania ryzyka kontroli przez biegłego rewidenta.
- ED-315 rozszerzył wymóg identyfikacji słabości w kontrolach w oparciu o oceny wszystkich elementów systemu kontroli wewnętrznej dokonane przez biegłego rewidenta.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

51. Respondenci wyrazili poparcie dla ED-315 w odniesieniu do:

- Rozróżnienia pomiędzy „bezpośrednimi” i „pośrednimi” elementami kontroli wewnętrznej.
- Rozgraniczenia pomiędzy „zrozumieniem elementów kontroli wewnętrznej” a „identyfikacją kontroli stosownych dla badania i oceną projektu takich kontroli”. Jednakże to ostatnie stwierdzenie zostało przez respondentów rozumiane jako wymaganie oceny projektu i wdrożenia w odniesieniu do wszystkich elementów kontroli wewnętrznej.

52. Mimo że z zadowoleniem przyjęto większą jasność co do tego, co należy zrozumieć, wyrażono obawy co do zmian wprowadzających uszczegółowienie wymogów, aby pomóc biegłemu rewidentowi zrozumieć, „co” należy zrozumieć, w odniesieniu do każdego elementu kontroli

wewnętrznej. Niektórzy respondenci z zadowoleniem przyjęli rozszerzenia, natomiast inni (w szczególności ci reprezentujący interesariuszy z sektora małych i średnich firm audytorskich oraz małych i średnich przedsiębiorstw) postrzegali te zmiany jako dodające dodatkowe nakazy i złożoność, i dlatego wezwali IAASB do powrotu do standardów opartych w większym stopniu na zasadach. Wskazano również, że cel uzyskania wymaganego zrozumienia elementów systemu kontroli wewnętrznej nadal nie jest jasny, w szczególności, jeśli biegły rewident nie zamierza testować operacyjnej skuteczności kontroli.

53. Podkreślono, że:

- Potrzebne są dalsze doprecyzowania, co należy zrobić w odniesieniu do „ocen” dla każdego z elementów (wskazano również, że nie są one spójnie wymagane).
- Zakres pracy biegłego rewidenta nadal nie jest jasny, w szczególności w odniesieniu do elementu dotyczącego systemu informacyjnego (np. zakres pracy odnoszący się do terminu „stosowne dla sprawozdawczości finansowej”).
- Nadal występują różne niespójności w stosowaniu pojęć związanych z kontrolą wewnętrzną i kontrolami.
- Nowy wymóg, aby identyfikować inne kontrole w elemencie czynności kontrolnych w oparciu o osąd, gdzie biegły rewident oceniałby ich projekt i wdrożenie, jest zbyt szeroki, ponieważ nie jest jasne, jaka jest intencja tego wymogu.

Decyzje IAASB

54. Poza zmianami i poprawkami dotyczącymi zrozumiałości, długości i złożoności w wymogach i powiązanim materiale dotyczącym zastosowania odnoszących się do zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej przez biegłego rewidenta (jak wyjaśniono powyżej), IAASB przedstawiła wymagane zrozumienie dla każdego elementu systemu kontroli wewnętrznej w formie tabelarycznej (paragrafy 21, 22, 24, 25 i 26). Celem tabeli jest pomoc w zrozumieniu wymogów odnoszących się do każdego elementu systemu kontroli wewnętrznej (tj. wyjaśnienie, że na wymagane zrozumienie składa się zarówno zrozumienie zagadnień określonych w wymogu, jak i ocena tych zagadnień w kontekście charakteru i okoliczności jednostki). Jakkolwiek tabela może być również odczytywana sekwencyjnie, co nie zmieniliby istoty wymogu.

55. Zmiany zostały wprowadzone również w celu:

- Odniesienia się do postrzeganej nakazowości wymogów, tam, gdzie jest to odpowiednie.
- Zapewnienia spójności prezentacji każdego z elementów. W rezultacie dodano dodatkową „ocenę” tam, gdzie wcześniej jej nie było (np. w przypadku procesu monitorowania systemu kontroli wewnętrznej przez jednostkę (paragraf 24(c)).
- Dalszego doprecyzowania w przypadku, których kontroli wymagana jest ocena projektu i wdrożenia (tylko kontrole, które zostały zidentyfikowane w ramach elementu dotyczącego czynności kontrolnych) (paragraf 26(d)).
- Połączenia różnych wymogów dotyczących ustalenia, czy w ramach elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki występują słabości kontroli (paragraf 27) w celu uniknięcia powtarzania tego samego wymogu dla każdego elementu. Ponadto IAASB jest zdania, że MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) nie musi powtarzać wymogu ustalenia czy słabości są

znaczącymi słabościami, ponieważ wymóg ten już istnieje w MSB 265¹⁹ (i został już przywoływany w materiale dotyczącym zastosowania).

- Lepszego odzwierciedlenia wzajemnych powiązań pomiędzy pojęciami środowiska IT, ryzyk wynikających z wykorzystania IT oraz ogólnych kontroli IT poprzez połączenie i uproszczenie powiązanych wymogów (ust. 26 lit. b) i c)).
56. Kontrole, które muszą być zrozumiane w elemencie czynności kontrolnych, zostały uszeregowane od tych, które są mniej subiektywne, do tych, które są bardziej subiektywne (pkt 26). Zmieniono również wymóg określenia „kontroli na podstawie osądu biegłego rewidenta”, aby doprecyzować, że odnoszą się one do innych kontroli, których zrozumienie biegły rewident uzna za odpowiednie, aby umożliwić mu osiągnięcie celów określonych w paragrafie 13 standardu, w odniesieniu do ryzyk na poziomie stwierdzeń, na podstawie zawodowego osądu biegłego rewidenta (paragraf 26(a)(iv)). Materiał dotyczący zastosowania został zmieniony w celu dalszego doprecyzowania intencji wymogu poprzez przedstawienie przykładów tego, czym mogą być te kontrole (paragraf A165).
57. IAASB rozszerzyła wyjaśnienia lub dodała sekcję „dlaczego”, aby odnieść się do uzasadnienia zrozumienia elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Zasadniczo dokonano tego poprzez wyjaśnienie „dlaczego” - uzasadnienie oddzielnego zrozumienia pośrednich i bezpośrednich elementów oraz w stosownych przypadkach, podanie uzasadnień do poszczególnych aspektów w ramach tej sekcji. Rozszerzenie uzasadnień ma na celu pomóc biegłym rewidentom zrozumieć, dlaczego wymagane jest zrozumienie każdego elementu kontroli wewnętrznej (szczególnie w okolicznościach, w których ma być zastosowane głównie podejście do badania oparte na procedurach wiarygodności).
58. W materiale dotyczącym zastosowania doprecyzowano, że charakter i zakres wymaganej pracy jest ustalany przez biegłego rewidenta z uwzględnieniem charakteru danego elementu, jak również charakteru i okoliczności jednostki (zob. paragraf A16).

Identyfikacja i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia

Podstawa

59. Nie było intencją zmiana modelu ryzyka badania. Zmiany wprowadzone w ED-315 odnoszące się do zidentyfikowanych kwestii miały raczej na celu doprecyzowanie i pomoc biegłym rewidentom w identyfikowaniu i oszacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia w bardziej spójny i solidny sposób.
60. Aby wspomóc solidność i spójność identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia, IAASB była zdania, że bardziej wyraźny i systematyczny proces identyfikacji i oszacowania ryzyka pomoże w osiągnięciu bardziej spójnego i ukierunkowanego podejścia. Aby to ułatwić, IAASB wprowadziła nowe pojęcia i definicje oraz znacząco rozszerzyła związane z nimi wymogi i materiał dotyczący zastosowania:

¹⁹ MSB 265 „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej”, paragraf 8.

- *Czynniki ryzyka nieodłącznego*²⁰—nowa definicja wyjaśniająca, że są to cechy charakterystyczne, które wpływają na podatność na zniekształcenie stwierdzenia dotyczącego grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia informacji, i które mogą mieć charakter ilościowy lub jakościowy i obejmują *złożoność, subiektywność, zmianę, niepewność oraz podatność na zniekształcenie wynikające ze stronniczości kierownika jednostki lub oszustwa*. Celem wprowadzenia czynników ryzyka nieodłącznego była pomoc biegłemu rewidentowi w skupieniu się na tych aspektach zdarzeń lub warunków, które wpływają na podatność stwierdzenia na zniekształcenie, co z kolei ułatwia bardziej ukierunkowaną identyfikację ryzyka istotnego zniekształcenia. Uwzględnienie stopnia, w jakim czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność na zniekształcenie, ma również na celu pomoc w oszacowaniu ryzyka nieodłącznego.
- *Stosowne stwierdzenie*—wprowadzono nową definicję, aby skupić uwagę biegłych rewidentów na tych stwierdzeniach, które są stosowne dla danej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, gdy charakter lub okoliczności są takie, że istnieje uzasadniona możliwość²¹ wystąpienia zniekształcenia w odniesieniu do stwierdzenia, które jest istotne, indywidualnie lub w połączeniu z innymi zniekształceniami. Materiał dotyczący zastosowania do definicji wyjaśnia, że będzie istniało jedno lub więcej ryzyk istotnego zniekształcenia, które odnoszą się do stosownego stwierdzenia. Wprowadzenie pojęcia „stosownego stwierdzenia” zostało uznane przez IAASB za korzystne ze względu na zwiększenie kompletności identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia przez biegłego rewidenta poprzez wymaganie od biegłego rewidenta zidentyfikowania tych stwierdzeń, w przypadku, których ryzyko istotnego zniekształcenia istnieje (tj. jest racjonalnie możliwe) i dlatego musi zostać zidentyfikowane.
- *Znacząca grupa transakcji, saldo konta lub ujawnienie*—wprowadzono nową definicję, która dotyczy grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, w odniesieniu do których występuje jedno lub więcej stosownych stwierdzeń. Wprowadzenie pojęcia znaczącej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia zostało uznane przez IAASB za korzystne ze względu na doprecyzowanie zakresu zrozumienia systemu informacyjnego przez biegłego rewidenta²², jak również zakresu reakcji biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia²³ oraz powiązanych wymogów zawartych w MSB 540 (zmienionym), które odnoszą się do tych tematów²⁴.

²⁰ Pojęcie czynników ryzyka nieodłącznego występuje również w MSB 540 (zmienionym), który został ukończony w tym samym czasie co ED-315. Wydano suplement do ED-315 w celu wyjaśnienia wzajemnego oddziaływania ED-315 i MSB 540 (zmienionego) oraz zmian dostosowawczych do MSB 540 (zmienionego) wynikających z ED-315. W miarę postępu prac nad zmianami wprowadzanymi do ED-315, do MSB 540 (zmienionego) wprowadzono i dalsze zmiany uzgodnieniowe, niezbędne do odzwierciedlenia tych zmian.

²¹ W swoich rozważaniach IAASB była zdania, że ważne jest wyjaśnienie poziomu prawdopodobieństwa, który powinien być brany pod uwagę przy identyfikowaniu stosownych stwierdzeń i ryzyka istotnego zniekształcenia. W odniesieniu do ED-315 IAASB wybrała termin „racjonalnie możliwe” (uznając dodatkowo, że termin ten jest stosowany w podobnym kontekście w standardach amerykańskiej Rady Nadzoru nad Rachunkowością Spółek Publicznych (PCAOB)). W definicji wyjaśniono, że „racjonalnie możliwe” oznacza „więcej niż mało prawdopodobne”.

²² Projekt standardu 315, paragraf 35(a).

²³ MSB 330, paragraf 7 (zob. zmianę dostosowawczą).

²⁴ Wprowadzono zmiany dostosowawcze do MSB 540 (zmienionego).

- *Zakres ryzyka nieodłącznego*²⁵—pojęcie wyraźnie zawarte w paragrafach wprowadzających oraz w materiale dotyczącym zastosowania, zgodnie z którym czynniki ryzyka nieodłącznego, pojedynczo lub w połączeniu, zwiększają ryzyko nieodłączne w różnym stopniu, przy czym ryzyko nieodłączne będzie wyższe w przypadku niektórych stwierdzeń niż w przypadku innych. Chociaż nie zostało to zdefiniowane, wyjaśniono, że stopień, w jakim ryzyko nieodłączne się zmienia, określa się jako zakres ryzyka nieodłącznego, a względne stopnie prawdopodobieństwa i wielkości możliwego zniekształcenia określają, w którym miejscu zakresu ryzyka nieodłącznego oszacowuje się ryzyko zniekształcenia. IAASB jest zdania, że wprowadzenie zakresu ryzyka nieodłącznego zapewniłoby większą spójność w identyfikacji i szacowaniu przez biegłego rewidenta ryzyka istotnego zniekształcenia poprzez zapewnienie ram odniesienia dla rozważań biegłego rewidenta dotyczących prawdopodobieństwa i wielkości możliwych zniekształceń oraz wpływu czynników ryzyka nieodłącznego.
61. Rozważając pojęcie znaczącego ryzyka oraz mając na uwadze kwestie i wyzwania związane z identyfikacją znaczącego ryzyka, IAASB uznała, że należy zachować to pojęcie, w szczególności ze względu na prace skoncentrowane na tego rodzaju ryzykach w innych MSB. Jednakże odnosząc się do zidentyfikowanych kwestii i wyzwań IAASB zmieniła definicję znaczącego ryzyka:
- Aby promować bardziej spójne podejście do ustalania znaczącego ryzyka, proponowana zmiana koncentruje się nie na reakcji na ryzyko, ale na tych rodzajach ryzyka, dla których oszacowanie ryzyka nieodłącznego jest bliskie górnej granicy zakresu ryzyka nieodłącznego. Ta aktualizacja definicji uwzględniła istniejący wymóg, aby znaczące ryzyka były określane z wyłączeniem skutków zidentyfikowanych kontroli związanych z tymi ryzykami (tj. w oparciu o samo ryzyko nieodłączne). Ponadto, definiując znaczące ryzyka jako „zbliżone do górnej granicy” zakresu, zasugerowano, że może istnieć jedno lub więcej ryzyk, które można określić jako „znaczące ryzyka”.
 - Dokonując zmiany definicji znaczącego ryzyka, IAASB zastanawiała się również nad tym, czy ryzyka to są reprezentowane w zakresie ryzyka nieodłącznego zarówno przez wysokie prawdopodobieństwo wystąpienia „jak i” wysoką skalę potencjalnego zniekształcenia w przypadku wystąpienia ryzyka, czy też znaczące ryzyko może również występować w przypadku, gdy istnieje wysoka skala potencjalnego zniekształcenia, ale niskie prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka. Podsumowując, IAASB zgodziła się, że mogą istnieć ryzyka o potencjalnie niskim prawdopodobieństwie wystąpienia, ale których skala mogłaby być bardzo wysoka, oraz że prawdopodobnie nie jest właściwe wyraźne wyłączenie tych ryzyk z określania znaczących ryzyk przez biegłego rewidenta. W definicji uznano zatem, że znaczące ryzyko może wynikać ze stopnia prawdopodobieństwa wystąpienia zniekształcenia „lub” wielkości potencjalnego zniekształcenia.
62. W ED-315 zaproponowano wymogi dotyczące oddzielnego oszacowania ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli²⁶, uwzględniając wymogi zawarte w paragrafie 7 MSB 330, które wymagają od biegłego rewidenta oddzielnego rozważenia ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli w celu odpowiedniego zareagowania na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia. IAASB zgodziła się

²⁵ Pojęcie czynników ryzyka nieodłącznego zostało włączone do MSB 540 (zmienionego) wraz z odpowiednimi zmianami dostosowawczymi.

²⁶ Zob. paragraf 53 Uzasadnienia do projekt standardu 315.

na utrzymanie tego odrębnego oszacowania ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli, ponieważ spotkało się to z silnym poparciem ze strony respondentów ED-315²⁷.

63. IAASB wprowadziła również silniejsze powiązanie z pracami wykonywanymi w zakresie oceny projektu i wdrożenia kontroli istotnych dla badania, z rozszerzonymi wskazówkami dotyczącymi zastosowania, aby dokładniej wyjaśnić, w jaki sposób ocena projektu i wdrożenia kontroli współdziała z oszacowaniem ryzyka kontroli dokonywanym przez biegłego rewidenta. IAASB wyraźnie stwierdziła, że jeżeli biegły rewident nie planuje testowania operacyjnej skuteczności kontroli lub nie jest zobowiązany do testowania kontroli, ryzyko kontroli jest szacowane na poziomie maksymalnym (tj. ryzyko kontroli nie może zostać zmniejszone ze względu na skuteczne działanie kontroli, chyba że biegły rewident zamierza je przetestować). Zdaniem IAASB pozwoliłoby to biegłym rewidentom, którzy zamierzają przeprowadzić głównie badanie wiarygodności, nie musieć robić nic więcej w odniesieniu do kontroli (tj. oprócz wymaganego zrozumienia każdego z elementów kontroli wewnętrznej).
64. IAASB wprowadziła w ED-315 wymóg „zachowania dystansu” (ang. *stand back*):
- Jego celem jest zapewnienie kompletności identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez ocenę kompletności znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień informacji zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta.
 - Skupiono się na istotnych grupach transakcji, sald kont lub ujawnień informacji, które nie zostały uznane za znaczące (tj. biegły rewident nie zidentyfikował żadnych ryzyk istotnego zniekształcenia, które są racjonalnie możliwe, a zatem nie ma stosownych stwierdzeń).
 - Określenie „istotne” zostało rozszerzone do: „ilościowo lub jakościowo istotne” wraz z uzupełniającymi wskazówkami dotyczącymi zastosowania w celu opisanego jego znaczenia w tym kontekście. Po zidentyfikowaniu grup transakcji, sald kont i ujawnień informacji, które są ilościowo lub jakościowo istotne, nowy wymóg wymaga od biegłego rewidenta ponownego rozważenia, w odniesieniu do takich grup transakcji, sald kont lub ujawnień, czy może istnieć jedno lub więcej ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń.
65. Paragraf 18 MSB 330 również odnosi się do „istotnych” grup transakcji, sald kont i ujawnień informacji²⁸, i wymaga wykonania procedur wiarygodności dla wszystkich takich grup transakcji, sald kont i ujawnień. IAASB zgodziła się na dalsze rozważenie współzależności pomiędzy paragrafem 18 MSB 330 a zmianami zaproponowanymi do obowiązującego MSB 315 (zmienionego), mimo że paragrafy te służą podobnemu celowi, jakim jest zabezpieczenie przed niedoskonałą identyfikacją i oszacowaniem ryzyka. IAASB miała mieszane poglądy i dlatego utrzymała ten paragraf (poszukując opinii zainteresowanych stron w ED-315), wprowadzając pewne zmiany w celu:
- Wyjaśnienia, że paragraf 18 MSB 330 ma zastosowanie do grup transakcji, sald kont lub ujawnień, które są „ilościowo lub jakościowo istotne”, aby ujednoclić to z zakresem proponowanego wymogu „zachowania dystansu” (*stand-back*) proponowanego w ED-315.

²⁷ Zmiana ta została pierwotnie wprowadzona w projekcie zmiany MSB 540, z niezbędnymi zmianami dostosowawczymi zgodne z niniejszym zmienionym MSB 315 (zmienionym w 2019 r.).

²⁸ „Niezależnie od oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia, biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury wiarygodności dla każdej istotnej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia.”

- Wyjaśnienia, w materiale dotyczącym zastosowania, współzależności wymogu z nowym pojęciem znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień.
- Doprecyzowania zakresu prac w odniesieniu do grup transakcji, sald kont lub ujawnień objętych tym wymogiem.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

66. W odniesieniu do zmian zaproponowanych w ED-315, respondenci zasadniczo poparli:
- Rozdzielenie oszacowania ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli, oraz wprowadzone doprecyzowania. Niezależnie od tego poparcia wyrażono różne obawy dotyczące sposobu, w jaki biegły rewident rozważa współzależność ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli w celu oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia.
 - Wyraźne określenie pojęcia zakresu ryzyka, ale zachęcono do dodania większej ilości wytycznych w celu wyjaśnienia, w jaki sposób ma to być realizowane w ramach standardu. Zaproponowano również dodanie wymogu oszacowania umiejscowienia każdego ryzyka w zakresie ryzyka, wraz z odpowiednim udokumentowaniem tego oszacowania.
 - Nowe definicje stosownych stwierdzeń i znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień, ale wyrażono zdecydowane opinie na temat „prognozy” dla uzasadnionego prawdopodobieństwa wystąpienia nieprawidłowości. W szczególności interesariusze byli zdania, że „racjonalna możliwość” wystąpienia zniekształcenia nie jest równoznaczna z tym, że ewentualne zniekształcenie jest „więcej niż mało prawdopodobne”. Ponadto wyrażono również obawy dotyczące złożoności definicji stosownego stwierdzenia.
 - Wprowadzenie pojęcia nieodłącznych czynników ryzyka. Pojawiły się jednak mieszane opinie na temat uwzględniania oszustwa w czynnikach ryzyka nieodłącznego, ponieważ czynniki ryzyka oszustwa można określić na podstawie warunków, które odnoszą się zarówno do ryzyka nieodłącznego, jak i do ryzyka kontroli.
67. Respondenci poparli kierunek zmian w odniesieniu do definicji znaczącego ryzyka (tj. podkreślenie, że to nie reakcje są podstawą do określenia, ale raczej to, gdzie w zakresie ryzyka nieodłącznego umiejscowione jest zidentyfikowane ryzyko). Pojawiły się jednak obawy dotyczące:
- Użycia terminu „blisko górnej granicy” w celu wyjaśnienia, gdzie te ryzyka leżą w zakresie nieodłącznego ryzyka.
 - Aspektu definicji, który wymaga od biegłego rewidenta rozważenia prawdopodobieństwa „lub” wielkości, oraz zalecenie, aby „lub” zostało zastąpione przez „i”. Respondenci wyrazili obawę, że „lub” może powodować różne interpretacje i mieć niezamierzone konsekwencje, takie jak nierealistyczny wzrost liczby zidentyfikowanych znaczących ryzyk, w szczególności w przypadku, gdy prawdopodobieństwo wystąpienia zniekształcenia jest niskie.
68. Opinie były podzielone w odniesieniu do poparcia dla nowego wymogu „zachowania dystansu” (*stand-back*), utrzymania paragrafu 18 MSB 330, czy też potrzeby wprowadzenia obu tych rozwiązań. Opinie były również podzielone w odniesieniu do opisu istotności jako „ilościowej” i „jakościowej” w wymogu „zachowania dystansu”. Respondenci, którzy poparli dodatkowe sformułowanie, twierdzili, że jest ono pomocnym przypomnieniem, że istotność obejmuje zarówno

aspekty ilościowe, jak i jakościowe, natomiast inni uważali, że jest ono niepotrzebne i wynika z definicji istotności.

Decyzje IAASB

69. Poza zmianami i udoskonaleniami dotyczącymi zrozumiałości, długości i złożoności, omówionymi w paragrafie 12 niniejszego dokumentu, w ramach wymogów i materiału dotyczącego zastosowania odnoszących się do identyfikacji i oszacowania przez biegłego rewidenta ryzyka istotnego zniekształcenia, IAASB:

- Rozszerzyła materiał dotyczący zastosowania w odniesieniu do zakresu ryzyka nieodłącznego, aby dokładniej wyjaśnić, w jaki sposób należy je wdrożyć i zapewnić dalszy kontekst dla użycia sformułowania „blisko górnej granicy” w odniesieniu do znaczącego ryzyka (paragrafy A208-A214). IAASB nie rozszerzyła wymogów w odniesieniu do zakresu ryzyka nieodłącznego oraz sposobu, w jaki należy oszacowywać ryzyko w tym zakresie, aby zachować standard oparty na zasadach. Sposób, w jaki firmy oszacowują ryzyko w ramach tego zakresu jest różny, dlatego też standard nie mógł określać sposobu wdrażania tego pojęcia.
- Uprościła definicję stosownego stwierdzenia (paragraf 12 h)) oraz przeformułowała wymóg ustalania znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień oraz stosownych stwierdzeń, aby zachować spójność z ich definicją (paragraf 29). Upraszczając definicję stosownego stwierdzenia, IAASB zgodziła się, że MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) nie powinien być miejscem, w którym wyjaśnia się „próg” identyfikacji możliwego zniekształcenia, i przeniosła wyjaśnienie tego „progu” do wyjaśnienia definicji ryzyka istotnego zniekształcenia w MSB 200²⁹ (z zamiarem lepszego powiązania tego progu z „możliwym do zaakceptowania niskim poziomem” wyjaśnionym w MSB 200). Ponadto usunięto odniesienia do „więcej niż mało prawdopodobnego”. W związku z tym, ponieważ termin „racjonalnie możliwe” jest używany w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), jego znaczenie jest poparte i wyjaśnione w materiale dotyczącym zastosowania do MSB 200 (tj., że ryzyko istotnego zniekształcenia istnieje w przypadku, gdy istnieje racjonalna możliwość zarówno wystąpienia zniekształcenia (tj. jego prawdopodobieństwo), jak i jego istotności, gdyby miało wystąpić (tj. jego wielkość)) (paragraf A13a MSB 200 w Zmianach dostosowawczych).³⁰
- Zmieniła definicję czynników ryzyka nieodłącznego we frazie: „podatność na zniekształcenia wynikające ze stronniczości kierownika jednostki lub oszustwa”. Aby złagodzić obawy, że odniesienie do oszustwa w czynnikach ryzyka nieodłącznego wykracza poza jego wpływ na ryzyko nieodłączne, IAASB zmieniła definicję czynnika ryzyka nieodłącznego na „podatność na zniekształcenia wynikające ze stronniczości kierownika jednostki lub innych czynników ryzyka oszustwa, o ile mają one wpływ na ryzyko nieodłączne” (paragraf 12(f)), aby uznać, że czynniki ryzyka oszustwa, które należy rozważyć, są czynnikami wpływającymi na ryzyko nieodłączne, a nie na ryzyko kontroli (które są omówione w MSB 240).
- Uwzględniła kwestie związane z użyciem sformułowania „ryzyko istotnego zniekształcenia” i w szczególności rozważyła sugerowaną zmianę, aby określać „ryzyka nieodłączne” zamiast

²⁹ MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

³⁰ Zmiana została wprowadzona jako zmiana dostosowawcza do MSB 200.

„ryzyk istotnego zniekształcenia”. Niezależnie od tego, że definicja ryzyka istotnego zniekształcenia obejmuje zarówno ryzyko nieodłączne, jak i ryzyko kontroli, w opinii IAASB zmiana takiego terminu może budzić wątpliwości dotyczące braku wymogu identyfikacji „ryzyka kontroli” (standard wymaga od biegłego rewidenta oszacowania ryzyka kontroli). Może to również pogłębiać błędne przekonanie, że identyfikacja ryzyka istotnego zniekształcenia może być skutecznie przeprowadzona bez zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Niemniej jednak dokonano zmian, aby wyjaśnić, że identyfikacja ryzyka istotnego zniekształcenia opiera się na nieodłącznym ryzyku (zob. paragraf A186).

- Zmieniła definicję znaczącego ryzyka z rozważania „prawdopodobieństwa ‘lub’ wielkości” na rozważanie „prawdopodobieństwa ‘i’ wielkości” (paragraf 12(I)), ale rozszerzyła materiał dotyczący zastosowania, aby podkreślić, że określenie znaczącego ryzyka uwzględnia również połączenie prawdopodobieństwa i wielkości, jak również odnośne skutki czynników ryzyka nieodłącznego oraz to, w jaki sposób wpływają one na umiejscowienie tego ryzyka w zakresie ryzyka nieodłącznego.
- Zmieniła wymóg dotyczący oszacowania ryzyka kontroli, aby bardziej bezpośrednio wyjaśnić, w jaki sposób oszacowuje się ryzyko kontroli, gdy biegły rewident nie planuje testowania operacyjnej skuteczności kontroli (paragraf 34). Zmiana ta lepiej odpowiada stwierdzeniom zawartym w MSB 200 i MSB 540 (zmienionym), że biegły rewident oddzielnie oszacowuje ryzyko nieodłączne i ryzyko kontroli, ale również wyjaśnia, że oszacowanie ryzyka kontroli zmieni oszacowane przez biegłego rewidenta ryzyko istotnego zniekształcenia tylko wtedy, gdy biegły rewident planuje przetestować operacyjną skuteczność kontroli. Wyjaśnienie w ramach wytycznych dotyczących pierwszego zastosowania (opracowywanych w celu wsparcia zastosowania zmian do MSB 315 (zmienionego w 2019 r.)) będzie dalej podkreślać, że jeżeli nie ma zamiaru ani wymogu testowania operacyjnej skuteczności kontroli, a biegły rewident zdecyduje się jej nie testować, to ta decyzja lub sposób działania same w sobie stanowią „dorozumiane” oszacowanie ryzyka kontroli.
- Utrzymała zarówno paragraf 18 MSB 330, jak i wymóg „zachowania dystansu” (*stand-back*) w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), ponieważ respondenci na konkretne pytanie w ED-315 dotyczące utrzymania jednego lub obu paragrafów nie przedstawili zdecydowanych preferencji w ujęciu ogólnym (tj. nie było istotnych powodów do wprowadzenia zmian w stosunku do tego, co zostało wyeksponowane). IAASB usunęła jednak z wymogów sformułowanie „ilościowo i jakościowo” (istotne), ponieważ zostało już ono domyślnie zawarte w opisie istotności z MSB 320³¹. IAASB zmieniła również stanowisko w celu wyjaśnienia, że to grupy transakcji, salda kont i ujawnienia informacji, które są istotne (a nie znaczące, ponieważ te kwestie zostały już omówione), podlegają dalszemu rozpatrzeniu w niniejszym paragrafie (paragraf 36).
- Rozważano dalej, czy wymagane jest stosowanie procedur wiarygodności dla wszystkich stosownych stwierdzeń, dla istotnych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, o których mowa w paragrafie 18 MSB 330, ale uzgodniono, że nie są potrzebne żadne dalsze zmiany poza proponowanym materiałem dotyczącym zastosowania³², który wyjaśnia, że biegły rewident rozpatrzy najbardziej odpowiednie stwierdzenie przy opracowywaniu procedur wiarygodności.

³¹ MSB 320 „Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania”.

³² Zmiany dostosowawcze wprowadzone do paragrafu A42a MSB 330.

Dokumentacja

Podstawa

70. IAASB rozważyła rozszerzenie konkretnych wymogów dotyczących dokumentacji w ED-315, ale w świetle ogólnych wymogów dotyczących dokumentacji zawartych w MSB 230³³ zgodziła się, że nie ma potrzeby włączania bardziej szczegółowych wymogów dotyczących dokumentacji do standardu (z wyjątkiem sytuacji opisanych poniżej).
71. W oparciu o doprecyzowania i poprawki dotyczące kontroli, które są stosowne w kontekście badania, IAASB zgodziła się, że korzystne byłoby wprowadzenie bardziej wyraźnego wymogu dotyczącego dokumentacji kontroli zidentyfikowanych jako istotne dla badania. Ponadto IAASB zgodziła się również, że ważne jest, aby odnotować znaczące osądy dokonane przez biegłego rewidenta przy identyfikowaniu i oszacowywaniu ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym w odniesieniu do ustalenia znaczących ryzyk, i w związku z tym wzmocniła wymóg dotyczący dokumentacji w tym obszarze.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

72. Respondenci wyrazili mieszane poglądy i wskazali wiele obszarów, w których ich zdaniem wymogi dotyczące dokumentacji zawarte w ED-315 powinny zostać wzmocnione.

Decyzje IAASB

73. IAASB rozważyła, czy konieczne są inne zmiany w różnych aspektach zasugerowanych przez respondentów, ale zdecydowała, że nie zostaną zaproponowane żadne dalsze zmiany, biorąc pod uwagę zawarty w MSB 230 wymóg dokumentowania „znaczących spraw, które pojawiły się podczas badania”³⁴. Jakkolwiek IAASB wzmocniła wymogi dotyczące dokumentacji pracy biegłych rewidentów w zakresie oceny projektu kontroli oraz ustalenia czy kontrole te zostały wdrożone, w odniesieniu do kontroli w elemencie czynności kontrolnych. Dokonano tego w celu ujednoczenia z poprawkami wprowadzonymi w odniesieniu do elementu czynności kontrolnych (paragraf 38(c)).
74. Rozpatrując zmiany związane z zawodowym sceptycyzmem, IAASB była również zdania, że pomocne byłoby rozszerzenie przykładów obszarów, które należy udokumentować w celu wykazania zawodowego sceptycyzmu. W związku z tym IAASB dodała konkretne odniesienia do paragrafów w ramach MSB 315 (zmienionego w 2019 r.), które mogą być udokumentowane, aby pomóc w wykazaniu stosowania przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu (paragraf A238).
75. IAASB uznała również, że mogą być potrzebne dalsze wytyczne i planuje rozważyć szczegółowe wytyczne dotyczące dokumentacji w miarę opracowywania wytycznych wdrożeniowych w oparciu o otrzymane informacje zwrotne.

³³ MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragraf 8.

³⁴ MSB 230, paragraf 8(c).

Data wejścia w życie

Podstawa

76. W Uzasadnieniu do ED-315 zapytano respondentów, czy właściwą datą wejścia w życie standardu byłyby data dla okresów sprawozdawczości finansowej kończących się około 18 miesięcy po zatwierdzeniu ostatecznej wersji MSB.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

77. Respondenci wyrazili mieszane poglądy na temat proponowanej daty wejścia w życie.
78. Respondenci, którzy nie zgodzili się z proponowanym terminem, podkreślili, że w przypadku tak znaczących zmian wymagany jest bardziej realistyczny termin, a na tłumaczenie zmienionego standardu potrzeba więcej czasu. Niektórzy z tych respondentów wskazali, że bardziej realistyczne byłyby terminy 24-30 miesięcy. Kilku respondentów, którzy poparli harmonogram, wskazało również, że ich poparcie wynikało z sugerowanych uproszczeń w projekcie standardu 315 oraz że jeśli MSB 315 (zmieniony) miałyby pozostać tak złożony, należałoby rozważyć dłuższy okres.

Decyzje IAASB

79. IAASB zgodziła się, że data wejścia w życie w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2021 r. lub później będzie odpowiednia, biorąc pod uwagę, że:
- Oczekiwane ostateczne zatwierdzenie przez Radę Nadzoru nad Interesem Publicznym spodziewane jest pod koniec 2019 r., a data ta jest zgodna z historycznymi datami wdrożenia zbiegającymi się z rokiem kalendarzowym.
 - Zatwierdzony standard jest standardem podstawowym i firmy będą potrzebowały czasu na aktualizację swoich metodyk i narzędzi badania, opracowanie materiałów szkoleniowych i przeszkolenie pracowników w celu odzwierciedlenia zmian wprowadzonych w MSB 315 (zmienionym). IAASB wskazała, że krótki okres wdrożenia może skutkować pośpiesznym lub nieskutecznym wdrożeniem, co może mieć niezamierzony (i niepożądany) skutek w postaci wyższego poziomu negatywnych ustaleń z inspekcji w firmach audytorskich.
 - MSB 540 (zmieniony) wszedł już w życie i wprowadził zmiany w procesie oszacowania ryzyka związanego z szacunkami księgowymi w związku ze zmianami wprowadzonymi przez ED-315. W związku z tym, celowe jest skrócenie okresu pomiędzy wejściem w życie MSB 540 (zmienionego) a zakończeniem prac nad proponowanymi zmianami do obowiązującego MSB 315.
 - Niektóre krajowe organy ustanawiające standardy rewizji finansowej potrzebują czasu na przetłumaczenie standardu oraz w niektórych przypadkach, na opracowanie uzupełniających materiałów wdrożeniowych opartych na przetłumaczonym standardzie.
80. IAASB zgodziła się, że należy zezwolić na wczesne wdrożenie i zachęcać do niego, biorąc pod uwagę znaczną liczbę ustaleń pokontrolnych związanych z identyfikacją i oszacowaniem ryzyka.

Zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji innych standardów

Podstawa i podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

81. IAASB zakończyła niedawno projekt mający na celu zmianę MSB 540 (zmienionego)³⁵, kolejnego ważnego elementu składającego się na poprawę jakości badania w interesie publicznym. W procesie opracowywania zmian w projekcie standardu 315, IAASB dostrzegła znaczącą współzależność pomiędzy MSB 540 (zmienionym) a obowiązującym (i proponowanym) MSB 315, ponieważ procedury oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta w odniesieniu do wartości szacunkowych opierają się na zasadach i procedurach wymaganych przez MSB 315 (zmieniony).
82. W ramach pakietu projektu standardu zaproponowano zmiany do niedawno ukończonego standardu MSB 540 (zmienionego), co do którego uwagi respondentów były bardzo ograniczone (z wyjątkiem uwag odnoszących się do zmian do MSB 315 (zmienionego)).
83. Zaproponowano również zmiany dostosowawcze do MSB 200, MSB 240 i MSB 330. Istniały również dodatkowe zmiany dostosowawcze, które miały charakter redakcyjny, które zostały podkreślone i wyjaśnione, ale konkretne zmiany dostosowawcze nie zostały przedstawione (ze względu na bardziej „redakcyjny” charakter takich zmian).
84. Z wyjątkiem uwag dotyczących kwestii wyjaśnionych w paragrafie 68 niniejszego dokumentu odnoszących się do MSB 200 oraz w paragrafach 65, 68 i 69 niniejszego dokumentu odnoszących się do paragrafu 18 MSB 330, nie podniesiono żadnych innych znaczących kwestii w odniesieniu do szczegółowych proponowanych zmian dostosowawczych i wynikających z nowelizacji innych standardów. Jednakże w szerszym ujęciu respondenci zauważyli, że:
 - MSB 330 powinien zostać poddany szerszym zmianom jako oddzielny projekt.
 - Zmiany dostosowawcze powinny zostać zaktualizowane w celu uwzględnienia nowych zmian wprowadzonych w trakcie finalizowania zmienionego standardu.
 - Zmiany dostosowawcze, które nie zostały przedstawione, powinny zostać przedstawione Radzie podczas finalizowania standardu i jego zmian dostosowawczych.

Decyzje IAASB

85. Dokonano dalszych zmian w MSB 200 i MSB 330, jak wyjaśniono w paragrafie 69.
86. W odniesieniu do pozostałych zmian dostosowawczych i wynikających z nowelizacji innych standardów IAASB dokonała jedynie niewielkich zmian w celu dostosowania do ostatecznego tekstu MSB 315 (zmienionego w 2019 r.).

Przegląd powdrożeniowy i inne działania mające na celu promowanie świadomości i zrozumienia oraz wspieranie skutecznego wdrożenia MSB 315 (zmienionego w 2019 r.)

70. IAASB zamierza przeprowadzić przegląd powdrożeniowy MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) po drugim roku od wdrożenia (aby umożliwić prawidłowe wdrożenie zmian do standardu). Celem tego przeglądu będzie ocena, czy standard MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) osiągnął zamierzone cele, a także pomoc IAASB m.in. w:

³⁵ MSB 540 (zmieniony) „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień” został zatwierdzony przez IAASB w czerwcu 2018 r., a przez Radę Nadzoru nad Interesem Publicznym (Public Interest Oversight Board – PIOB) we wrześniu 2018 r.

- zrozumieniu, czy standard jest wystarczająco skalowalny i czy wzmacnia stosowanie zawodowego sceptycyzmu;
- zidentyfikowaniu wyzwań związanych z wdrożeniem oraz możliwych obszarów do poprawy w ramach standardu; oraz
- rozważeniu, czy konieczne są dalsze poprawki do MSB 315 (zmienionego w 2019 r.).

71. Przegląd powdrożeniowy może również określić, w jaki sposób praktyczne wyzwania i wątpliwości są rozwiązywane w praktyce (przez biegłych rewidentów, kierownictwo i komitety audytu) oraz czy potrzebne są dalsze wzmocnienia lub udoskonalenia standardu lub dodatkowe wsparcie wdrożeniowe.

Wsparcie realizacji wdrożenia

72. IAASB zobowiązała się do przeprowadzenia działań wspierających świadomość, zrozumienie i skuteczne wdrożenie MSB 315 (zmienionego w 2019 r.). Dalsze informacje na temat działań wdrożeniowych związanych z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) będą dostępne na stronie internetowej IAASB w miarę ich udostępniania.

Załącznik

Kwestie interesu publicznego PIOB związane z MSB 315

| Kwestie interesu publicznego | Decyzje IAASB |
|---|--|
| <p><i>Wpływ i ryzyko wykorzystania technologii.</i></p> <p>PIOB zachęca IAASB do odniesienia się do wpływu i ryzyka wykorzystania technologii na identyfikację i oszacowanie ryzyka (np. duże zbiorowości, analiza danych, ryzyka cybernetyczne i cyberbezpieczeństwo) oraz znaczenia zawodowego sceptycyzmu.</p> <p>PIOB docenia włączenie do standardu kilku postanowień dotyczących technologii oraz materiału dotyczącego zastosowania, który zawiera odniesienia do zautomatyzowanych narzędzi i technik oraz kładzie większy nacisk na zawodowy sceptycyzm.</p> | <p>Oprócz doprecyzowania wymogów związanych z IT, materiał dotyczący zastosowania koncentruje się obecnie na zrozumieniu, które jest wymagane i decyzjach, które biegły rewident musi podjąć w odniesieniu do identyfikacji i uwzględniania ryzyk wynikających z wykorzystania IT. Wytyczne, które zawierają szczegóły dotyczące środowiska informacyjnego jednostki i jego różnorodnej złożoności, zostały rozszerzone, a w niektórych przypadkach przeniesione do nowego Załącznika poświęconego IT. W Załączniku tym uwzględniono również kwestie poruszane przez respondentów, takie jak bezpieczeństwo cybernetyczne. Dodano również nowy Załącznik w celu przedstawienia dodatkowych kwestii do rozważenia przez biegłego rewidenta podczas uzyskiwania zrozumienia ogólnych kontroli IT.</p> <p>W związku ze zmianami dotyczącymi zawodowego sceptycyzmu w ED-315, IAASB dodatkowo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wprowadziła wymóg projektowania i przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka w sposób, który nie jest stronniczy w kierunku uzyskiwania dowodów badania, które mogą być potwierdzające lub w kierunku wykluczania dowodów badania, które mogą być sprzeczne. • Wprowadzenie wymogu „zachowania dystansu” po wykonaniu procedur oszacowania ryzyka, poprzez uwzględnienie wszystkich dowodów badania uzyskanych z procedur oszacowania ryzyka, potwierdzających lub zaprzeczających twierdzeniom kierownictwa, w celu oceny czy dowody badania uzyskane z procedur oszacowania ryzyka stanowią odpowiednią podstawę do identyfikacji i oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia. • Użycie bardziej precyzyjnego języka i rozszerzenie materiału dotyczącego zastosowania w celu wzmocnienia znaczenia |

| Kwestie interesu publicznego | Decyzje IAASB |
|--|--|
| | stosowania zawodowego sceptycyzmu podczas wykonywania procedur oszacowania ryzyka. |
| <p><i>Wymagania i skalowalność w ramach standardu.</i></p> <p>Oddzielenie „co” (w wymogach) od „dlaczego” i „jak” (w materiale dotyczącym zastosowania) w zmienionym MSB 315 zasadniczo zapewnia większą jasność.</p> <p>PIOB podkreśla, że ważne jest, aby w standardzie znalazły się wszystkie wymogi. Ponadto, PIOB sugeruje włączenie pojęcia skalowalności do standardu, a nie do materiału dotyczącego zastosowania.</p> <p>Paragrafy dotyczące skalowalności zostały oddzielnie oznaczone w standardzie, tak samo jak rozważania dla mniej złożonych jednostek oraz umieszczone w materiale dotyczącym zastosowania, przedstawiając przykłady ilustrujące zastosowanie skalowalności.</p> | <p>Oprócz wysiłków na rzecz poprawy zrozumiałości i zmniejszenia złożoności, (z których część ma również zastosowanie do skalowalności), jak wyjaśniono w paragrafie 12 niniejszego uzasadnienia wniosków, IAASB zgodziła się:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Przedstawić odrębne paragrafy dotyczące skalowalności pod nagłówkiem zatytułowanym „skalowalność”, aby podkreślić i zilustrować proporcjonalność i skalowalność standardu. • Tam, gdzie to stosowne, zilustrować skalowalność poprzez podanie kontrastujących przykładów (tj. ilustrujących obie strony zakresu złożoności). |

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 © październik 2019 r., IFAC. Wszystkie 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.

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

Niniejszy dokument *Podstawa wniosków sporządzona przez pracowników IAASB – Międzynarodowy Standard Badania 315 (zmieniony w 2019 r.), Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia, w tym zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji innych standardów międzynarodowych*, opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w październiku 2019 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w czerwcu 2022 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków sporządzona przez pracowników IAASB – Międzynarodowy Standard Badania 315 (zmieniony w 2019 r.), Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia, w tym zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji innych standardów międzynarodowych* w języku angielskim © 2019 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków sporządzona przez pracowników IAASB – Międzynarodowy Standard Badania 315 (zmieniony w 2019 r.), Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia, w tym zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji innych standardów międzynarodowych* w języku polskim © 2022 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Basis for Conclusions Prepared by the Staff of the IAASB – International Standard on Auditing 315 (Revised 2019), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement Including Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards*, October 2019.

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

Przetłumaczony przez:





**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

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