

Załącznik nr 2  
do uchwały Nr 2272/38a/2022  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 7 lipca 2022 r.

**ZMIANY KRAJOWYCH STANDARDÓW BADANIA  
WYNIKAJĄCE Z PRZYJĘCIA KRAJOWEGO STANDARDU BADANIA 315  
(ZMIENIONEGO W 2022 R.)**

**w brzmieniu**

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA (PL) 315 (ZMIENIONEGO W 2019 R.)  
– „IDENTYFIKACJA I OSZACOWANIE RYZYK ISTOTNEGO ZNIEKSZTAŁCENIA”**

Zważywszy, że zmiany krajowych standardów wykonywania zawodu przyjmowane są na podstawie zmian uchwalonych przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB) zastrzega się, że oznaczenie przypisów dolnych w zmienianej na mocy niniejszej uchwały treści standardów poprzez „\*” ma jedynie charakter redakcyjny i nie koresponduje z dotychczasową numeracją przypisów dolnych występującą w zmienianych standardach, co powinno zostać uwzględnione przy opracowywaniu ich tekstów jednolitych.

§ 1.

W Krajowym Standardzie Badania 200 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 200 – „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, stanowiącym załącznik nr 1.1 do Uchwały Nr 3430/52a/2019 (zmienionym Uchwałą Nr 1107/15a/2020), wprowadza się następujące zmiany:

1. § 7 otrzymuje brzmienie:

- „7. MSB zawierają cele, wymogi i zastosowania oraz inny materiał objaśniający, zaprojektowany jako pomoc dla biegłego rewidenta w uzyskaniu racjonalnej pewności. MSB wymagają, aby biegły rewident stosował zawodowy osąd oraz zachowywał zawodowy sceptycyzm podczas planowania i przeprowadzania badania oraz między innymi:
- identyfikował i szacował ryzyka istotnego zniekształcenia, czy to spowodowanego oszustwem lub błędem, w oparciu o zrozumienie jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki,
  - uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące istnienia istotnych zniekształceń poprzez zaprojektowanie i wdrożenie reakcji odpowiednich do oszacowanego ryzyka,

- sformułował opinię na temat sprawozdania finansowego na podstawie wniosków wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania.”.
2. § 13 lit. (n) otrzymuje brzmienie:

„(n) Ryzyko istotnego zniekształcenia – ryzyko, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone przed badaniem. Składa się ono z dwóch składników, opisanych w następujący sposób na poziomie stwierdzeń: (zob. par. A15a)

    - (i) ryzyko nieodłączne – podatność danego stwierdzenia dotyczącego grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, na zniekształcenie, które osobno lub w połączeniu z innymi zniekształceniami może być istotne, przed uwzględnieniem jakichkolwiek kontroli,
    - (ii) ryzyko kontroli – ryzyko, że system kontroli jednostki nie zapobiegnie lub nie wykryje i nie skoryguje w odpowiednim czasie zniekształcenia, które może wystąpić w odniesieniu do danej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia i które może być istotne, osobno lub w połączeniu z innymi zniekształceniami.”.
  3. § 17 otrzymuje brzmienie:

„17. Aby uzyskać racjonalną pewność, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania w celu obniżenia ryzyka do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu, co umożliwi mu wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których opiera swoją opinię. (Zob. par. A30-A54)”.
  4. W tytule Wymogi w podtytule „Przeprowadzenie badania zgodnie z MSB” śródtytuł „Przestrzeganie MSB odpowiednich dla danego badania” zastępuje się tytułem śródtytułem: „Przestrzeganie MSB stosownych dla danego badania”.
  5. § 19 otrzymuje brzmienie:

„19. Biegły rewident uzyskuje zrozumienie całego tekstu MSB, w tym jego zastosowania i innego materiału objaśniającego, aby zrozumieć jego cele i prawidłowo zastosować wymogi standardu. (Zob. par. A60-A68)”.
  6. W tytule „Wymogi” podtytuł: „Przeprowadzanie badania zgodnie z MSB” zastępuje się podtytułem: „Przeprowadzenie badania zgodnie z MSB”.
  7. W tytule „Wymogi” w podtytule „Przeprowadzenie badania zgodnie z MSB” śródtytuł „Przestrzeganie odpowiednich wymogów” zastępuje się śródtytułem: „Przestrzeganie stosownych wymogów”.
  8. Tytuł „Zastosowanie i inne materiały objaśniające” zastępuje się tytułem „Zastosowanie i inny materiał objaśniający”.
  9. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Badanie sprawozdania finansowego” śródtytuł „Specyficzne rozważania dla badań sektora publicznego” zastępuje się śródtytułem „Specyficzne rozważania dla badań w sektorze publicznym”.
  10. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Definicje” po § A15 dodaje się śródtytuł „Ryzyko istotnego zniekształcenia (Zob. par. 13(n))”.
  11. Po śródtytule „Ryzyko istotnego zniekształcenia (Zob. par. 13(n))”, o którym mowa w ust. 10 powyżej, dodaje się § A15a w brzmieniu:

- „A15a. Dla celów MSB, ryzyko istotnego zniekształcenia występuje, gdy istnieje uzasadniona możliwość:
- (a) wystąpienia zniekształcenia (tj. prawdopodobieństwo), oraz
  - (b) bycia istotnym, gdyby miało ono wystąpić (tzn. jego wielkość).”.
12. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” podtytuł „Wymogi etyczne dotyczące badania sprawozdań finansowych (Zob. par. 14)” zastępuje się podtytułem: „Wymogi etyczne dotyczące badania sprawozdania finansowego (Zob. par. 14)”.
13. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” podtytuł „Wystarczające i odpowiednie dowody badania a ryzyko badania (Zob. par. 5 i 17)” zastępuje się podtytułem: „Wystarczające i odpowiednie dowody badania i ryzyko badania (Zob. par. 5 i 17)”.
14. § A30 wraz z przypisem dolnym otrzymuje brzmienie:
- „A30. Dowody badania są niezbędne dla uzasadnienia opinii i sprawozdania biegłego rewidenta. Z natury mają one charakter łączny i uzyskiwane są one przede wszystkim z procedur badania przeprowadzanych w toku badania. Mogą one jednak zawierać także informacje uzyskane z innych źródeł, takich jak poprzednie badania (pod warunkiem, że biegły rewident ustalił, czy od czasu poprzedniego badania zaszły zmiany mogące wpłynąć na ich stosowność dla bieżącego badania\*) lub procedury kontroli jakości firmy dla akceptacji klienta i kontynuacji. Oprócz innych źródeł wewnętrznych i zewnętrznych jednostki, ważnym źródłem dowodów badania są zapisy księgowe jednostki. Ponadto, informacje, które mogą być wykorzystane jako dowody badania, mogły zostać sporządzone przez eksperta zatrudnionego lub zaangażowanego przez jednostkę. Dowody badania obejmują zarówno informacje wspierające, jak i potwierdzające stwierdzenia kierownika jednostki oraz wszelkie informacje przeczące takim stwierdzeniom. Dodatkowo, w niektórych przypadkach brak informacji (na przykład, odmowa kierownika jednostki przedstawienia wymaganego oświadczenia) jest wykorzystywany przez biegłego rewidenta, a zatem stanowi także dowód badania. Większość pracy biegłego rewidenta przy formułowaniu opinii polega na uzyskaniu i ocenie dowodów badania.
- 
- \* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) „*Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*”, paragraf 16.”.
15. § A40 otrzymuje brzmienie:
- „A40. Na ryzyko nieodłączne mają wpływ czynniki ryzyka nieodłącznego. W zależności od stopnia, w jakim czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność stwierdzenia na zniekształcenie, poziom ryzyka nieodłącznego zmienia się w skali określonej jako zakres ryzyka nieodłącznego. Biegły rewident określa istotne grupy transakcji, salda kont i ujawnienia oraz ich stosowne stwierdzenia w ramach procesu identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia. Na przykład, salda kont ujmujących kwoty stanowiące szacunki księgowe podlegające znaczącej niepewności szacunku, mogą zostać zidentyfikowane jako znaczące salda kont, a dokonane przez biegłego rewidenta oszacowanie ryzyka nieodłącznego dla powiązanych ryzyk na poziomie stwierdzeń może być wyższe ze względu na dużą niepewność szacunków.”.
16. Po § A40 dodaje się § A40a w brzmieniu:
- „A40a. Okoliczności zewnętrzne powodujące ryzyko działalności mogą również wpływać na ryzyko nieodłączne. Na przykład postęp technologiczny może sprawić, że dany produkt

stanie się przestarzały, co spowoduje, że jego zapas będzie bardziej podatny na zawyżanie. Czynniki występujące w jednostce i jej otoczeniu, dotyczące kilku lub wszystkich grup transakcji, sald kont lub ujawnień, mogą również wpływać na ryzyko nieodłączne związane z konkretnym stwierdzeniem. Takie czynniki mogą na przykład obejmować brak kapitału obrotowego wystarczającego do kontynuowania działalności lub kryzys w branży charakteryzujący się dużą liczbą upadłości.”.

17. § A41 – A42 wraz z przypisami dolnymi otrzymują brzmienie:

„A41. Ryzyko kontroli jest funkcją skuteczności modelu, wdrożenia i utrzymania kontroli sprawowanych przez kierownika jednostki, jako reakcja na zidentyfikowane ryzyka zagrażające osiągnięciu celów jednostki związanych ze sporządzaniem sprawozdania finansowego. Jednakże kontrola wewnętrzna, niezależnie od tego, jak dobrze została zaprojektowana i jak działa, może jedynie obniżyć, a nie wyeliminować ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego ze względu na nieodłączne ograniczenia kontroli. Obejmują one na przykład, możliwość ludzkich pomyłek lub błędów, albo obejścia kontroli na skutek zmywy lub nieodpowiedniego obejścia jej przez kierownictwo. W związku z tym, zawsze będzie istniało pewne ryzyko kontroli. MSB określają warunki, na jakich od biegłego rewidenta wymaga się lub daje mu możliwość wyboru przetestowania skuteczności działania kontroli przy ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu przeprowadzonych procedur wiarygodności\*.

A42.\*\* Szacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia może być wyrażone w kategoriach ilościowych, takich jak procenty lub w kategoriach nie ilościowych. W każdym przypadku, konieczność odpowiedniego oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta jest ważniejsza od różnych podejść za pomocą których można tego dokonać. MSB zazwyczaj odnoszą się do „ryzyk istotnego zniekształcenia”, zamiast do ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli osobno. Jednakże, MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.)\*\*\* wymaga, aby ryzyko nieodłączne było oszacowane odrębnie od ryzyka kontroli, aby dostarczyć uzasadnienia dla zaprojektowania i wykonania dalszych procedur badania stanowiących reakcję na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, na poziomie stwierdzeń, zgodnie z MSB 330.

---

\* MSB 330 „*Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka*”, paragrafy 7-17.

\*\* Należy zauważyć, że paragraf A42 w MSB 200 jest zaznaczony w zaktualizowanym paragrafie przedstawionym oddzielnie jako zmiana uzgodnieniowa dotycząca MSB 540 (zmienionego) i jego zmian uzgodnieniowych.

\*\*\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) „*Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*”.

18. Po § A43 dodaje się § A43a wraz z przypisem dolnym w brzmieniu:

„A43a. Ryzyka istotnego zniekształcenia są szacowane na poziomie stwierdzeń w celu ustalenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania niezbędnych do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania\*.”

---

\* MSB 330, paragraf 6.”.

19. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Wystarczające i odpowiednie dowody badania i ryzyko badania (Zob. par. 5 i 17)”, śródtytuł „Nieuniknione ograniczenia badania” zastępuje się śródtytułem: „Nieodłączne ograniczenia badania”.

20. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Wystarczające i odpowiednie dowody badania i ryzyko badania (Zob. par. 5 i 17)”, śródtytuł „Istota sprawozdawczości finansowej” zastępuje się tytułem śródtytułem: „Charakter sprawozdawczości finansowej”.
21. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Wystarczające i odpowiednie dowody badania i ryzyko badania (Zob. par. 5 i 17)”, śródtytuł „Istota procedur badania” zastępuje się tytułem śródtytułem „Rodzaj procedur badania”.
22. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Wystarczające i odpowiednie dowody badania i ryzyko badania (Zob. par. 5 i 17)”, śródtytuł „Terminowość sprawozdawczości finansowej i równowaga między korzyściami i kosztami” zastępuje się śródtytułem „Terminowość sprawozdawczości finansowej i równowaga pomiędzy korzyściami i kosztami”.
23. § A52 wraz z przypisami dolnymi otrzymuje brzmienie:

„A52. W świetle podejść opisanych w paragrafie A51, MSB zawierają wymogi dotyczące planowania i przeprowadzania badania oraz wymagają od biegłego rewidenta, aby między innymi:

- miał podstawę do zidentyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i stwierdzeń poprzez przeprowadzenie procedur oszacowania ryzyka i powiązanych czynności\*, oraz
- stosował testowanie oraz inne sposoby badania populacji zapewniające biegłemu rewidentowi racjonalną podstawę do wyciągnięcia wniosków na temat populacji\*\*.

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 17—22.

\*\* MSB 330; MSB 500; MSB 520 „*Procedury analityczne*”; MSB 530 „*Próbkowanie*”.

24. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Wystarczające i odpowiednie dowody badania i ryzyko badania (Zob. par. 5 i 17)”, śródtytuł „Inne czynniki wpływające na nieuniknione ograniczenia badania” zastępuje się śródtytułem „Inne kwestie wpływające na nieodłączne ograniczenia badania”.
25. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający”, podtytuł „Przeprowadzanie badania zgodnie z MSB” zastępuje się podtytułem „Przeprowadzenie badania zgodnie z MSB”.
26. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Przeprowadzenie badania zgodnie z MSB”, śródtytuł „Istota MSB (Zob. par.18)” zastępuje się śródtytułem „Charakter MSB (Zob. par.18)”.
27. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Przeprowadzenie badania zgodnie z MSB”, śródtytuł „Szczególne rozważania dotyczące badania jednostek sektora publicznego” zastępuje się śródtytułem „Szczególne rozważania dotyczące badań w sektorze publicznym”.
28. § A60 – A61 otrzymują brzmienie:

„A60. W uzupełnieniu celów i wymogów (wymogi w MSB są wyrażone za pomocą słowa „powinien – shall”) MSB zawierają powiązane wytyczne w formie zastosowania i innego materiału objaśniającego. Może także zawierać materiał wprowadzający, który zapewni kontekst stosowny dla właściwego zrozumienia MSB i definicje. Cały tekst MSB jest zatem odpowiedni dla zrozumienia celów określonych w standardzie oraz właściwego zastosowania wymogów MSB.

A61. Tam, gdzie to konieczne, zastosowanie i inny materiał objaśniający dostarcza dalszych wyjaśnień wymogów MSB oraz wytyczne dotyczące ich spełnienia. W szczególności mogą one:

- dokładniej wyjaśniać, co dany wymóg oznacza lub ma obejmować, w tym w przypadku niektórych MSB, takich jak MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), dlaczego jest wymagana dana procedura,
- obejmować przykłady procedur, które mogą być odpowiednie w danych okolicznościach. W niektórych MSB, takich jak MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), przykłady są przedstawione w ramkach.

O ile takie wytyczne same w sobie nie nakładają wymogu, to są one stosowne dla właściwego zastosowania wymogów MSB. Zastosowanie i inny materiał objaśniający może także dostarczać informacji stanowiących tło kwestii, których dotyczy standard.”.

29. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Przeprowadzenie badania zgodnie z MSB”, śródtytuł „Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek” zastępuje się śródtytułem „Rozważania dotyczące skalowalności”.

30. Po śródtytule „Rozważania dotyczące skalowalności”, o którym mowa w ust. 29 powyżej dodaje się § A65a – § A65b w brzmieniu:

„A65a W niektórych MSB (np. w MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.)) zawarto rozważania dotyczące skalowalności, które ilustrują zastosowanie wymogów dla wszystkich jednostek, niezależnie od tego, czy ich charakter i okoliczności są mniej lub bardziej złożone. Mniej złożone jednostki to jednostki, do których mogą mieć zastosowanie cechy zawarte w paragrafie A66.

A65b. „Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek” zawarte w niektórych MSB opracowano głównie z myślą o jednostkach nienotowanych na giełdzie. Niektóre z tych rozważań mogą być jednak pomocne przy badaniu mniejszych jednostek notowanych na giełdzie.”.

31. § A66 otrzymuje brzmienie:

„A66. Na potrzeby określonych, dodatkowych rozważań dotyczących badania mniejszych jednostek, przez „mniejszą jednostkę” rozumie się jednostkę posiadającą typowe cechy jakościowe, takie jak:

- (a) koncentracja praw własności i zarządzania w rękach małej grupy osób (często jednej osoby – będącej osobą fizyczną lub innym przedsiębiorstwem, które jest właścicielem jednostki, pod warunkiem, że właściciel wykazuje stosowne cechy jakościowe), oraz
- (b) jedna lub kilka z poniższych cech:
  - i. proste lub niezłożone transakcje,
  - ii. prosta ewidencja księgową,
  - iii. niewiele obszarów działalności oraz niewiele produktów w ramach obszarów działalności,
  - iv. prostsze systemy kontroli wewnętrznej,
  - v. nieliczne szczeble zarządzania odpowiedzialne za szeroki zakres kontroli, lub

vi. nieliczny personel o szerokim zakresie obowiązków.

Te cechy jakościowe nie są wyczerpujące i nie są wyłącznie dla mniejszych jednostek, i mniejsze jednostki niekoniecznie wykazują wszystkie te cechy.”.

32. Uchyła się § A67, którego dotychczasowe brzmienie zostało przyjęte jako § A65b, o którym mowa w ust. 30 powyżej.
33. Po § A66 dodaje się śródtytuł „Szczególne rozważania dla narzędzi i technik automatycznych”.
34. Po śródtytule „Szczególne rozważania dla narzędzi i technik automatycznych”, o którym mowa w ust. 33 powyżej, dodaje się § A67a w brzmieniu:

„A67a. Szczególne rozważania dla „narzędzi i technik automatycznych” zawarte w niektórych MSB (na przykład w MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.)) zostały opracowane w celu objaśnienia, w jaki sposób biegły rewident może zastosować pewne wymogi przy wykorzystaniu narzędzi i technik automatycznych podczas wykonywania procedur badania.”.
35. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Przeprowadzenie badania zgodnie z MSB”, śródtytuł „Korzystanie z celów dla oceny uzyskanych wystarczających i odpowiednich dowodów badania (Zob. par. 21(b))” zastępuje się śródtytułem „Korzystanie z celów dla oceny, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania (Zob. par. 21(b))”.

## § 2

W Krajowym Standardzie Badania 210 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 210 – „Uzgadnianie warunków zleceń badania”, stanowiącym załącznik nr 1.2 do Uchwały Nr 3430/52a/2019 (zmienionym Uchwałą Nr 1107/15a/2020), wprowadza się następujące zmiany:

1. Tytuł „Zastosowanie i inne materiał objaśniający” zastępuje się tytułem: „Zastosowanie i inny materiał objaśniający”.
2. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Wstępne warunki badania”, śródtytuł „Ustalenie odpowiedzialności kierownika jednostki (Zob. par. 6(b))” zastępuje się śródtytułem „Ustalenie odpowiedzialności kierownictwa”.
3. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Wstępne warunki badania”, śródtytuł „Kontrola wewnętrzna (Zob. par. 6(b)(ii))” zastępuje się śródtytułem „Kontrola wewnętrzna”.
4. § A18 wraz z przypisem dolnym otrzymuje brzmienie:

„A18. Do kierownictwa należy określenie, jaka kontrola wewnętrzna jest niezbędna, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego. Termin „kontrola wewnętrzna” obejmuje szeroki zakres działań podejmowanych w ramach elementów systemu kontroli wewnętrznej, które mogą być określone jako środowisko kontroli; proces oszacowania ryzyka przez jednostkę, proces monitorowania systemu kontroli wewnętrznej przez jednostkę, system informacyjny, komunikacja oraz działania kontrolne. Jednakże podział ten niekoniecznie odzwierciedla, jak konkretna jednostka może projektować, wdrożyć oraz utrzymać swoją kontrolę wewnętrzną, ani jak może sklasyfikować jakiegokolwiek z poszczególnych jej elementów\*. Kontrola wewnętrzna jednostki (w szczególności jej księgi rachunkowe i zapisy księgowe lub systemy księgowe) odzwierciedla potrzeby

kierownictwa, złożoność działalności, charakter ryzyk, na które narażona jest jednostka oraz stosowne przepisy prawa lub regulacje.

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf A91 i Załącznik 3.”.

### § 3

W Krajowym Standardzie Badania 230 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 230 – „Dokumentacja badania”, stanowiącym załącznik nr 1.4 do Uchwały Nr 3430/52a/2019 (zmienionym Uchwałą Nr 1107/15a/2020),

1. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” podtytuł „Dokumentowanie przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania” zastępuje się podtytułem „Dokumentacja przeprowadzonych procedur badania i uzyskane dowody badania”.
2. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający”, w podtytule „Dokumentacja przeprowadzonych procedur badania i uzyskane dowody badania”, śródtytuł „Identyfikacja określonych testowanych pozycji lub spraw oraz sporządzającego i dokonującego przeglądu (Zob. par. 9)” zastępuje się „Identyfikacja określonych testowanych pozycji lub zagadnień oraz sporządzającego i dokonującego przeglądu (Zob. par. 9)”.
3. § A17 wraz z przypisem dolnym otrzymuje brzmienie:

„A17. Biegły rewident mniejszej jednostki sporządzając dokumentację badania może również uznać za pomocne i efektywne, aby udokumentować różne aspekty badania łącznie w jednym dokumencie, wraz z odpowiednim odniesieniem się do pomocniczych dokumentów roboczych, jeżeli jest to odpowiednie. Przykłady zagadnień, które mogą być dokumentowane łącznie podczas badania mniejszej jednostki, obejmują zrozumienie jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki, ogólną strategię badania i plan badania, istotność ustaloną zgodnie z MSB 320\*, oszacowane ryzyka, znaczące kwestie zauważone podczas badania oraz sformułowane wnioski.

---

\* MSB 320 „Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania”.”.

### § 4

W Krajowym Standardzie Badania 240 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 240 – „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”, stanowiącym załącznik nr 1.5 do Uchwały Nr 3430/52a/2019 (zmienionym Uchwałą Nr 1107/15a/2020) wprowadza się następujące zmiany”

1. § 7 otrzymuje brzmienie:

„7. Ponadto, ryzyko niewykrycia przez biegłego rewidenta istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa kierownictwa jest większe niż w przypadku oszustwa pracownika, ponieważ kierownictwo często jest w stanie bezpośrednio lub pośrednio manipulować dokumentacją księgową i prezentować oszukańcze informacje finansowe lub obchodzić kontrole zaprojektowane w celu zapobiegania podobnym oszustwom ze strony innych pracowników.”.



2. § 12-16 wraz z przypisami dolnymi otrzymują brzmienie:

- „12. Zgodnie z MSB 200<sup>\*</sup>, biegły rewident zachowuje zawodowy sceptycyzm w trakcie całego badania, mając na uwadze możliwość wystąpienia istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, niezależnie od jego wcześniejszych doświadczeń w zakresie rzetelności i uczciwości kierownika jednostki oraz osób sprawujących nadzór. (Zob. par. A7–A8)
13. O ile biegły rewident nie ma powodów, aby sądzić, że jest inaczej, może przyjąć zapisy i dokumenty jako autentyczne. Jeżeli zidentyfikowane w trakcie badania warunki spowodują, że biegły rewident będzie uważał, że dokument może nie być autentyczny lub warunki w dokumencie zostały zmienione, ale nie zostały ujawnione biegłemu rewidentowi, przeprowadza on dalsze dochodzenie. (Zob. par. A9)
14. Jeżeli odpowiedzi na zapytania kierowane do kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór są niespójne, biegły rewident sprawdza te niespójności.

Dyskusja w zespole wykonującym zlecenie

15. MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) wymaga dyskusji pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz ustalenia przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, jakie zagadnienia mają być zakomunikowane tym członkom zespołu, którzy nie uczestniczyli w dyskusji<sup>\*\*</sup>. W dyskusji kładzie się szczególny nacisk na to, w jaki sposób i w którym miejscu sprawozdanie finansowe jednostki może być podatne na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem, w tym, w jaki sposób oszustwo może zostać popełnione. Dyskusję przeprowadza się nie biorąc pod uwagę przekonań członków zespołu wykonującego zlecenie, że kierownik jednostki oraz osoby sprawujące nadzór są rzetelne i uczciwe. (Zob. par. A10–A11)

Procedury oszacowania ryzyka i związane z tym czynności

16. Podczas przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka oraz związanych z tym czynności w celu uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki, wymaganych przez MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), biegły rewident przeprowadza procedury określone w paragrafach 23–43 w celu uzyskania informacji służących do identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

---

\* MSB 200, paragraf 15.

\*\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 17-18.”.

3. § 20 wraz z przypisem dolnym otrzymuje brzmienie:

- „20. O ile wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką<sup>\*</sup>, biegły rewident uzyskuje zrozumienie, w jaki sposób osoby te nadzorują procesy zarządzania w zakresie identyfikowania i reakcji na ryzyka oszustwa w jednostce oraz kontrole ustanowione przez kierownika jednostki w celu złagodzenia tych ryzyk. (Zob. par. A19–A21)

---

\* MSB 260 (zmieniony) „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”, paragraf 13.”.

4. § 23 – 27 wraz z przypisami dolnymi otrzymują brzmienie:

„23. Biegły rewident rozważa, czy uzyskane przez niego inne informacje wskazują na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. (Zob. par. A22)

### **Ocena czynników ryzyka oszustwa**

24. Biegły rewident ocenia, czy informacje uzyskane z innych procedur oszacowania ryzyka oraz przeprowadzonych związanych z nimi czynności wskazują na wystąpienie jednego lub większej liczby czynników ryzyka oszustwa. O ile czynniki ryzyka oszustwa niekoniecznie muszą wskazywać na istnienie oszustwa, często występowały one w okolicznościach, w których oszustwa miały miejsce i w związku z tym mogą wskazywać na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. (Zob. par. A23–A27)

### **Identyfikacja i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem**

25. Zgodnie z MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.), biegły rewident identyfikuje i dokonuje oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń dla grup transakcji, sald kont i ujawnień\*.

26. Identyfikując i dokonując oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, biegły rewident ocenia, w oparciu o założenie, że istnieją ryzyka oszustwa przy ujmowaniu przychodów, ocenia jakie rodzaje przychodów, transakcji związanych z przychodami lub stwierdzeń powodują takie ryzyka. Paragraf 47 określa dokumentację wymaganą w przypadku, gdy biegły rewident stwierdzi, że założenie to nie ma zastosowania w okolicznościach danego zlecenia, i w związku z tym samym nie zidentyfikował ujęcia przychodów jako ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem (Zob. par. A28–A30)

27. Biegły rewident traktuje oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowane oszustwem jako ryzyka znaczące i odpowiednio w stopniu, w jakim do tej pory tego nie uczynił, identyfikuje kontrole jednostki, które odnoszą się do tych ryzyk oraz ocenia ich zaprojektowanie i określa, czy zostały one wdrożone\*\*. (Zob. par. A31–A32).

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 28.

\*\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26(a)(i) i 26(d)”.

5. W tytule Wymogi w podtytule Reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem” śródtytuł „Procedury badania reagujące na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzenia” otrzymuje brzmienie „Procedury badania reagujące na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzeń”.

6. W tytule Wymogi w podtytule Reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem” śródtytuł „Procedury badania reagujące na ryzyka związane z obchodzeniem kontroli przez kierownika jednostki” zastępuje się śródtytułem „Procedury badania reagujące na ryzyka związane z obejściem kontroli przez kierownictwo”.

7. W § 32 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie „Niezależnie od oszacowania przez biegłego rewidenta ryzyk obejścia kontroli przez kierownictwo, biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury badania, aby:”.

8. § 32 pkt a) otrzymuje brzmienie:

- „a) przetestować odpowiedniość zapisów dziennika zarejestrowanych w księdze głównej oraz innych korekt dokonanych podczas sporządzania sprawozdania finansowego. Projektując i przeprowadzając procedury badania dla takich testów, biegły rewident:
- i. kieruje zapytania do osób zaangażowanych w proces sprawozdawczości finansowej dotyczące nieodpowiednich lub nietypowych działań związanych z przetwarzaniem zapisów dziennika i innych korekt,
  - ii. wybiera zapisy dziennika i inne korekty dokonane na koniec okresu sprawozdawczego, oraz
  - iii. rozważa potrzebę przetestowania zapisów dziennika i innych korekt w okresie. (Zob. par. A41–A44)”.
9. W tytule „Wymogi” podtytuł: „Komunikowanie się z kierownictwem i osobami sprawującym nadzór” zastępuje się podtytułem: „Komunikowanie się z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór”.
10. § 44 wraz z przypisami dolnymi otrzymuje brzmienie:
- „44. W dokumentacji badania\* dotyczącej identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia wymaganej przez MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) biegły rewident zamieszcza:\*\*
- (a) znaczące decyzje podjęte w trakcie dyskusji w zespole wykonującym zlecenie, dotyczące podatności sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem,
  - (b) zidentyfikowane i oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowane oszustwem na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzeń, oraz
  - (c) zidentyfikowane kontrole w elemencie czynności kontrolnych, które odnoszą się do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.
- 
- \* MSB 230 „Dokumentacja badania,” paragrafy 8-11 i paragraf A6.
- \*\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 38.”.
11. § A7 otrzymuje brzmienie:
- „A7. Zachowanie zawodowego sceptycyzmu wymaga stałego dociekania, czy uzyskane informacje oraz dowody badania sugerują, że może wystąpić istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem. Obejmuje to rozważenie wiarygodności informacji, które mogłyby być użyte jako dowody badania oraz zidentyfikowanych kontroli w elemencie czynności kontrolnych, jeśli występują, ich przygotowania i utrzymania. Ze względu na charakterystyczne cechy oszustwa, zawodowy sceptycyzm biegłego rewidenta jest szczególnie ważny przy rozważaniu ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.”.
12. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” podtytuł „Procedury oszacowania ryzyka i związane z tym czynności” zastępuje się podtytułem „Procedury oszacowania ryzyka i związane z nimi czynności”.
13. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Procedury oszacowania ryzyka i związane z nimi czynności” śródtytuł „Zapytania kierowane do audytorów wewnętrznych (Zob. par. 19)” zastępuje się śródtytułem „Zapytania do audytu wewnętrznego

(Zob. par. 19)”.

14. § A18 – A20 wraz z przypisami dolnymi otrzymują brzmienie:

„A18. MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) i MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) określają wymogi i zawierają wytyczne stosowne dla badań tych jednostek, które mają funkcję audytu wewnętrznego\*. Spełniając wymogi tych MSB w kontekście oszustwa, biegły rewident może zapytać o konkretne działania w ramach funkcji, obejmujące na przykład:

- przeprowadzone w ciągu roku przez funkcję audytu wewnętrznego procedury w celu wykrycia oszustwa, o ile wystąpiły,
- czy kierownik jednostki w zadowalający sposób zareagował na ustalenia wynikające z tych procedur.

*Uzyskanie zrozumienia nadzoru sprawowanego przez osoby sprawujące nadzór (Zob. par. 20)*

A19. Osoby sprawujące nadzór nad jednostką nadzorują systemy monitorowania ryzyka w jednostce, kontrolę finansową oraz przestrzeganie prawa. W wielu krajach zasady nadzoru właścicielskiego są dobrze rozwinięte, a osoby sprawujące nadzór odgrywają aktywną rolę w nadzorowaniu oszacowania ryzyk oszustwa przez jednostkę oraz kontrole, które są reakcją na takie ryzyka. Ponieważ zakres odpowiedzialności osób sprawujących nadzór i kierownika jednostki może się różnić w zależności od jednostki i kraju, ważne jest, aby biegły rewident rozumiał ich poszczególne odpowiedzialności, aby umożliwić biegłemu rewidentowi uzyskanie zrozumienia nadzoru wykonywanego przez odpowiednie osoby\*\*.

A20. Zrozumienie nadzoru wykonywanego przez osoby sprawujące nadzór może dostarczyć informacji odnośnie podatności jednostki na oszustwa kierownictwa, adekwatności kontroli, która odnosi się do ryzyk oszustwa oraz kompetencji i uczciwości kierownictwa. Biegły rewident może uzyskać takie zrozumienie na wiele sposobów, takich jak uczestniczenie w spotkaniach, na których odbywają się takie dyskusje, czytając protokoły z takich spotkań lub poprzez skierowanie zapytań do osób sprawujących nadzór.

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 14(a) i 24(a)(ii) oraz MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) „*Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych*”.

\*\* MSB 260 (zmieniony), paragrafy A1-A8, omawia osoby, z którymi biegły rewident komunikuje się w przypadku, gdy struktura zarządzania jednostką nie jest dobrze zdefiniowana.”.

15. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Procedury oszacowania ryzyka i związane z nimi czynności” śródtytuł „Uwzględnienie innych informacji (Zob. par. 23)” zastępuje się śródtytułem „Rozważenie innych informacji (Zob. par. 23)”.

16. § A22 otrzymuje brzmienie:

„A22. Dodatkowo do informacji uzyskanych w wyniku zastosowania procedur analitycznych, pomocne przy identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, mogą być inne informacje uzyskane na temat jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Dyskusja pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie może dostarczyć informacji, które są pomocne w identyfikacji takich ryzyk. Ponadto, informacje uzyskane w oparciu o procesy akceptacji klienta i kontynuacji przez biegłego rewidenta oraz doświadczenie zdobyte w ramach innych zleceń wykonywanych dla jednostki, na przykład w ramach zleceń przeglądu śródrocznego informacji finansowych,

mogą być stosowne w identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem.”.

17. § A25 wraz z przepisami dolnymi otrzymuje brzmienie:

A25. Przykłady czynników ryzyka oszustwa związanych z oszukańczą sprawozdawczością finansową i zawłaszczeniem aktywów zostały przedstawione w Załączniku 1. Te przykładowe czynniki ryzyka są klasyfikowane w oparciu o trzy warunki, które zazwyczaj występują w przypadku popełnienia oszustwa:

- zachęty lub nacisk na popełnienie oszustwa,
- dostrzegana możliwość popełnienia oszustwa, oraz
- zdolność do usprawiedliwienia oszukańczego działania.

Czynniki ryzyka oszustwa mogą odnosić się do zachęt, nacisków lub możliwości, które wynikają z warunków stwarzających podatność na zniekształcenie, przed rozważeniem kontroli. Czynniki ryzyka oszustwa, do których zalicza się celową stronniczość kierownictwa, są czynnikami ryzyka nieodłącznego, o ile wpływają na ryzyko nieodłączne\*. Czynniki ryzyka oszustwa mogą również odnosić się do warunków w systemie kontroli wewnętrznej jednostki, które dają możliwość popełnienia oszustwa lub mogą wpływać na postawę kierownictwa lub jego zdolność do racjonalizacji oszukańczych działań. Czynniki ryzyka oszustwa odzwierciedlające postawę, która pozwala na racjonalizację oszukańczego działania, mogą być niezauważalne dla biegłego rewidenta. Tym niemniej, biegły rewident może zdawać sobie sprawę z istnienia takich informacji, na przykład poprzez wymagane zrozumienie środowiska kontroli jednostki\*\*. Chociaż czynniki ryzyka oszustwa opisane w Załączniku 1 obejmują różnorodne sytuacje, z którymi mogą mieć do czynienia biegli rewidenty, są one tylko przykładami i mogą występować inne czynniki ryzyka.

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 12(f).

\*\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 21.”.

18. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem” śródtytuł „Ryzyka oszustw związane z ujmowaniem przychodów (Zob. par. 26)” zastępuje się śródtytułem „Ryzyko oszustwa w zakresie ujmowania przychodów (Zob. par. 26)”.

19. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem” śródtytuł „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz zrozumienie odnośnych kontroli w jednostce (Zob. par. 27)” zastępuje się śródtytułem „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem i zrozumienie powiązanych kontroli w jednostce (Zob. par. 27)”.

20. § A31-32 otrzymują brzmienie:

„A31. Kierownik jednostki może dokonać osądów, co do rodzaju i zakresu kontroli, które wybrał do wdrożenia oraz rodzaju i zakresu ryzyk, które zdecydował się ponieść. Ustalając, które kontrole należy wdrożyć w celu zapobiegania i wykrywania oszustwa, kierownik jednostki rozważa ryzyka, że sprawozdanie finansowe może być istotnie zniekształcone w wyniku oszustwa. W ramach tych rozważań kierownik jednostki może stwierdzić, że nieopłacalne

jest wdrożenie i utrzymanie konkretnej kontroli w odniesieniu do pożądanego zmniejszenia ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

- A32. Dlatego ważne jest, aby biegły rewident uzyskał zrozumienie kontroli, które kierownictwo zaprojektowało, wdrożyło i utrzymało w celu zapobiegania i wykrywania oszustwa. Identyfikując kontrole, które dotyczą ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, biegły rewident może, na przykład, dowiedzieć się, że kierownictwo świadomie zdecydowało się zaakceptować ryzyka związane z brakiem podziału obowiązków. Informacje uzyskane poprzez, identyfikację tych kontroli oraz ocenę ich zaprojektowania i określenie, czy zostały one wdrożone, mogą być również przydatne przy identyfikacji czynników ryzyka oszustwa, które mogą mieć wpływ na oszacowanie przez biegłego rewidenta ryzyk, że sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenia spowodowane oszustwem.”
21. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” podtytuł „Reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem” zastępuje się podtytułem „Reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem”.
  22. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem” śródtytuł „Procedury badania dostosowane do ryzyka związanego z obejściem kontroli przez kierownika jednostki” zastępuje się śródtytułem „Procedury badania w odpowiedzi na ryzyka związane z obejściem kontroli przez kierownika jednostki”.
  23. Po śródtytule, o którym mowa w ust. 22 powyżej, zdanie: „Zapisy księgowo i inne korekty (Zob. par 32(a))” zastępuje się zdaniem „Zapisy dziennika i inne korekty (Zob. par 32(a))”.
  24. § A42-43 wraz z przypisem dolnym otrzymują brzmienie:

„A42. Ponadto ważne jest rozważenie przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z niewłaściwym obejściem kontroli nad zapisami dziennika\*, ponieważ zautomatyzowane procesy i kontrole mogą ograniczyć ryzyko nieumyślnego błędu, ale nie zapobiegają ryzyku niewłaściwego obejścia przez osoby fizyczne takich zautomatyzowanych procesów, na przykład, poprzez zmianę kwot przekazywanych automatycznie do księgi głównej lub do systemu sprawozdawczości finansowej. Ponadto, w przypadku jeśli wykorzystuje się IT do automatycznego przenoszenia informacji, w systemach informacyjnych mogą istnieć niewielkie lub niedostrzegalne dowody takiej interwencji.
  - A43. Podczas identyfikacji i wyboru zapisów dziennika i innych korekt, do testowania oraz ustalenia odpowiedniej metody sprawdzania dowodów księgowych stanowiących podstawę zapisów dla wybranych pozycji, stosowne są następujące zagadnienia:
    - *identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem* – obecność czynników ryzyka oszustwa oraz inne informacje uzyskane podczas identyfikacji i oszacowania przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem może pomóc biegłemu rewidentowi w identyfikacji konkretnych grup zapisów dziennika i innych korekt do testowania,
    - *kontrole, które zostały wdrożone w zakresie zapisów dziennika i innych korekt* – skuteczne kontrole dotyczące przygotowania i księgowania zapisów dziennika i innych korekt mogą ograniczyć zakres niezbędnego testowania wiarygodności, pod warunkiem, że biegły rewident zbadał skuteczność działania kontroli,

- *proces sprawozdawczości finansowej jednostki oraz rodzaj dowodów możliwych do uzyskania* – dla wielu jednostek rutynowe przetwarzanie transakcji wiąże się z połączeniem ręcznych i automatycznych kontroli. Podobnie, przetwarzanie zapisów dziennika i innych korekt może obejmować zarówno ręczne, jak i automatyczne kontrole. W przypadku korzystania z technologii informacyjnej w procesie sprawozdawczości finansowej, zapisy dziennika i inne korekty mogą istnieć wyłącznie w formie elektronicznej,
- *cechy oszukańczych zapisów dziennika lub innych korekt* – niewłaściwe zapisy dziennika lub inne korekty często mają niepowtarzalne cechy identyfikacyjne. Cechy takie mogą obejmować zapisy: (a) dokonane na niepowiązanych, nietypowych lub rzadko wykorzystywanych kontach, (b) dokonane przez osoby fizyczne, które zazwyczaj nie dokonują zapisów dziennika, (c) zarejestrowane na koniec okresu lub po jego zamknięciu, które nie mają żadnego lub mają niewielkie wyjaśnienie lub opis, (d) dokonane przed lub w trakcie sporządzania sprawozdania finansowego, które nie mają numerów kont, lub (e) zawierające zaokrąglone liczby lub spójne numery końcowe,
- *Rodzaj i złożoność kont* – nieodpowiednie zapisy dziennika lub korekty mogą być zastosowane do kont, które: (a) zawierają transakcje o złożonym lub nietypowym charakterze, (b) zawierają znaczące szacunki i korekty na koniec okresu, (c) w przeszłości były podatne na zniekształcenia, (d) nie zostały na bieżąco uzgodnione lub zawierają niezgodnione różnice, (e) zawierają transakcje wewnątrzgrupowe, lub (f) są w inny sposób powiązane ze zidentyfikowanym ryzykiem istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. W badaniach jednostek posiadających kilka lokalizacji lub części składowych, należy wziąć pod uwagę potrzebę wyboru zapisów dziennika z wielu lokalizacji.
- *Zapisy dziennika lub inne korekty przetwarzane poza zwykłym trybem działalności gospodarczej* – niestandardowe zapisy dziennika mogą nie podlegać temu samemu rodzajowi i zakresowi kontroli, jak zapisy dziennika stosowane w sposób powtarzalny do rejestrowania takich transakcji, jak miesięczna sprzedaż, zakupy i wypłaty gotówkowe.

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26(a)(ii).”.

25. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Ocena dowodów badania” śródtytuł „Procedury analityczne przeprowadzone podczas formułowania ogólnego wniosku pod koniec badania (Zob. par. 34)” zastępuje się śródtytułem „Procedury analityczne przeprowadzone pod koniec badania w celu sformułowania ogólnych wniosków (Zob. par. 34)”.
26. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Ocena dowodów badania” śródtytuł „Rozważania dotyczące zidentyfikowanych zniekształceń (Zob. par. 35-37)” zastępuje się śródtytułem „Rozważenie zidentyfikowanych zniekształceń (Zob. par. 35-37)”.
27. W Załącznik 1 „Przykłady czynników ryzyka oszustwa” wprowadza się następujące zmiany:
  - 1) pierwszy akapit otrzymuje brzmienie:

„Czynniki ryzyka oszustwa przedstawione w niniejszym Załączniku stanowią przykłady takich czynników, z którymi biegli rewidenci mogą mieć do czynienia w wielu różnych sytuacjach. Odrębnie przedstawione są przykłady odnoszące się do dwóch rodzajów oszustwa stosownych dla rozważań biegłego rewidenta - tj. oszukańczych sprawozdawczości finansowej i zawłaszczenia

aktywów. Dla każdego z tych rodzajów oszustwa czynniki ryzyka są dalej sklasyfikowane w oparciu o trzy warunki, które zazwyczaj występują w przypadku istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem: (a) zachęty/naciski, (b) możliwości, oraz (c) postawy/usprawiedliwienie. Chociaż czynniki ryzyka obejmują szeroki zakres sytuacji, stanowią one jedynie przykłady i w związku z tym biegły rewident może zidentyfikować dodatkowe lub inne czynniki ryzyka. Nie wszystkie z tych przykładów są stosowne we wszystkich okolicznościach, a niektóre mogą mieć większe lub mniejsze znaczenie w jednostkach różnej wielkości lub o różnej strukturze właścicielskiej lub okolicznościach. Ponadto kolejność przedstawionych przykładów czynników ryzyka nie odzwierciedla ich względnej ważności lub częstotliwości występowania.”;

2) po pierwszym akapicie, o którym mowa w pkt 1 powyżej, dodaje się kolejny akapit w brzmieniu:

„Czynniki ryzyka oszustwa mogą odnosić się do zachęt, nacisków lub możliwości, które wynikają z warunków stwarzających podatność na zniekształcenie, przed rozważeniem kontroli (tj. ryzyko nieodłączne). Czynniki te są czynnikami ryzyka nieodłącznego, o ile mają wpływ na ryzyko nieodłączne i mogą wynikać ze stronniczości kierownictwa. Czynniki ryzyka oszustwa związane z możliwościami mogą również wynikać z innych zidentyfikowanych czynników ryzyka nieodłącznego (na przykład złożoność lub niepewność mogą stwarzać możliwości, które powodują podatność na zniekształcenie spowodowane oszustwem). Czynniki ryzyka oszustwa związane z możliwościami mogą również dotyczyć warunków panujących w systemie kontroli wewnętrznej jednostki, takich jak ograniczenia lub słabości w systemie kontroli wewnętrznej jednostki, które stwarzają takie możliwości. Czynniki ryzyka oszustwa związane z postawami lub usprawiedliwieniami mogą wynikać w szczególności z ograniczeń lub słabości w środowisku kontroli jednostki.”;

3) podtytuł „Czynniki ryzyka związane ze zniekształceniami spowodowanymi oszukańczą sprawozdawczością finansową” zastępuje się podtytułem „Czynniki ryzyka związane ze zniekształceniami wynikającymi z oszukańczej sprawozdawczości finansowej”;

4) w podtytule „Czynniki ryzyka związane ze zniekształceniami wynikającymi z oszukańczej sprawozdawczości finansowej” pierwsze zdanie otrzymuje brzmienie: „Poniżej znajdują się przykłady czynników ryzyka związanych ze zniekształceniami wynikającymi z oszukańczej sprawozdawczości finansowej.”;

5) w podtytule „Czynniki ryzyka związane ze zniekształceniami wynikającymi z oszukańczej sprawozdawczości finansowej” w śródtytule „Zachęty/naciski” wprowadza się następujące zmiany:

a) wyrazy „Nadmierne naciski wywierane na kierownika jednostki, aby sprostało wymogom lub oczekiwaniom stron trzecich spowodowane następującymi czynnikami:” zastępuje się wyrazami: „Nadmierne naciski wywierane na kierownika jednostki, aby spełnić wymagania lub oczekiwania stron trzecich spowodowane następującymi czynnikami:”;

b) wyrazy: „Dostępne informacje wskazują na to, że osobista sytuacja finansowa kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór jest zagrożona przez finansowe wyniki działalności wynikające z:” zastępuje się wyrazami: „Dostępne informacje wskazują na to, że osobista sytuacja finansowa kierownika jednostki lub osób sprawujących nadzór jest zagrożona przez wyniki finansowe jednostki wynikające z:”;



6) w podtytule „Czynniki ryzyka związane ze zniekształceniami wynikającymi z oszukańczej sprawozdawczości finansowej” w śródtytule „Możliwości” wprowadza się następujące zmiany:

a) wyrazy: „Rodzaj branży lub działalności operacyjnej jednostki stwarza możliwość angażowania się w oszukańczą sprawozdawczość finansową, która może wynikać z:” zastępuje się wyrazami: „Charakter branży lub działalności jednostki stwarza możliwość zaangażowania się w oszukańczą sprawozdawczość finansową, która może wynikać z:”,

b) wyrazy: „Skomplikowana lub niestabilna struktura organizacyjna, na co wskazuje:” zastępuje się wyrazami: „Istnieje złożona lub niestabilna struktura organizacyjna, o czym świadczą poniższe fakty:”,

c) wyrazy:

„Elementy kontroli wewnętrznej wykazują słabości na skutek następujących czynników:

- Niewystarczające monitorowanie kontroli, w tym kontroli automatycznych oraz kontroli nad śródroczną sprawozdawczością finansową (w przypadku, gdy wymagana jest sprawozdawczość finansowa prowadzona na potrzeby zewnętrzne).
- Wysoka stopa rotacji lub zatrudnianie nieefektywnej kadry w obszarze księgowości, technologii informacyjnej oraz funkcji audytu wewnętrznego.
- Nieskuteczne systemy księgowo i informacyjne, w tym występowanie sytuacji pociągających za sobą istotne słabości kontroli wewnętrznej.”

zastępuje się wyrazami:

„Słabości kontroli wewnętrznej wynikające z następujących czynników:

- nieodpowiedni proces monitorowania systemu kontroli wewnętrznej jednostki, w tym kontroli automatycznych oraz kontroli śródrocznej sprawozdawczości finansowej (gdy wymagana jest sprawozdawczość zewnętrzna),
- wysokie wskaźniki rotacji lub zatrudnienia nieefektywnych pracowników w księgowości, technologiach informacyjnych lub funkcji audytu wewnętrznego,
- nieskuteczne systemy księgowo i informacyjne, w tym sytuacje, w których występują znaczące słabości w kontroli wewnętrznej.”;

7) w podtytule „Czynniki ryzyka związane ze zniekształceniami wynikającymi z oszukańczej sprawozdawczości finansowej” śródtytuł: „Nastawienie/Usprawiedliwienia” zastępuje się śródtytułem: „Postawy/Usprawiedliwienia”;

8) podtytuł „Czynniki ryzyka związane ze zniekształceniami spowodowanymi zawłaszczeniem majątku” zastępuje się podtytułem „Czynniki ryzyka wynikające ze zniekształceń spowodowanych zawłaszczeniem aktywów”;

9) pierwszy akapit w podtytule „Czynniki ryzyka wynikające ze zniekształceń spowodowanych zawłaszczeniem aktywów:” otrzymuje brzmienie:

„Czynniki ryzyka odnoszące się do zniekształceń spowodowanych zawłaszczeniem aktywów, są również klasyfikowane zgodnie z trzema warunkami ogólnie występującymi w przypadku wystąpienia oszustwa: bodźce/naciski, szanse oraz postawy/racjonalizacja. Niektóre z czynników ryzyka związane ze zniekształceniami wynikającymi z nieuczciwej

sprawozdawczości finansowej mogą być również obecne w przypadku wystąpienia zniekształceń wynikających z przywłaszczenia aktywów. Na przykład nieskuteczne monitorowanie zarządzania i inne słabości w kontroli wewnętrznej mogą występować w przypadku zniekształceń wynikających z istnienia nieuczciwej sprawozdawczości finansowej lub przywłaszczenia aktywów. Poniżej przedstawiono przykłady czynników ryzyka dotyczących zniekształceń wynikających z przywłaszczenia aktywów.”;

10) w podtytule „Czynniki ryzyka wynikające ze zniekształceń spowodowanych zawłaszczeniem aktywów” w śródtytule „Możliwości” wprowadza się następujące zmiany:

a) wyrazy: „Niektóre cechy i okoliczności mogą zwiększyć podatność majątku na zawłaszczenie. Przykładowo, możliwości zawłaszczenia majątku wzrastają w związku z występowaniem następujących czynników:” zastępuje się wyrazami: „Pewne cechy lub okoliczności mogą zwiększać podatność aktywów na zawłaszczenie. Na przykład, możliwości zawłaszczenia aktywów wzrastają, kiedy występują następujące okoliczności:”;

b) wyrazy: „Nieodpowiednia kontrola wewnętrzna nad aktywami może zwiększyć podatność na ich zawłaszczenie. Na przykład, zawłaszczenie aktywów może mieć miejsce, gdy występuje:

- Nieodpowiedni podział obowiązków lub niezależnych kontroli.
- Nieodpowiedni nadzór nad wydatkami kierownictwa wyższego szczebla, takimi jak koszty podróży i inne zwroty poniesionych wydatków.
- Nieodpowiedni nadzór ze strony kierownika jednostki nad pracownikami odpowiedzialnymi za majątek, na przykład, niewłaściwy nadzór lub monitorowanie odległych lokalizacji.
- Nieodpowiednia sprawdzenie osób aplikujących na pracowników mających dostęp do majątku.
- Nieodpowiednia ewidencja księgową majątku.
- Nieodpowiedni system autoryzacji i zatwierdzania transakcji (na przykład zakupów).
- Nieodpowiednie fizyczne zabezpieczenie środków pieniężnych, papierów wartościowych, zapasów lub środków trwałych.
- Brak pełnego i dokonywanego na bieżąco uzgadniania aktywów.
- Brak odpowiedniej i sporządzanej na bieżąco dokumentacji transakcji, na przykład, not uznaniowych (faktur korygujących) za zwrócone towary.
- Niewykorzystywanie obowiązkowych urlopów przez osoby sprawujące kluczowe funkcje kontrolne.
- Nieodpowiednie zrozumienie przez kierownika jednostki zagadnień dotyczących technologii informacyjnej, co umożliwia pracownikom zajmującym się nią, dokonanie zawłaszczenia.
- Nieodpowiednie kontrole dostępu do zautomatyzowanych danych, w tym kontrole i przeglądy rejestrów zdarzeń w systemie komputerowym”

zastępuje się wyrazami:

„Nieodpowiednie kontrole aktywów mogą zwiększyć podatność na zawłaszczenie tych aktywów. Na przykład, zawłaszczenie aktywów może mieć miejsce, ponieważ występują następujące okoliczności:

- nieodpowiedni podział obowiązków lub niezależnych kontroli,
- nieodpowiedni nadzór nad wydatkami kierownictwa wyższego szczebla, takimi jak koszty podróży i inne zwroty poniesionych wydatków,
- nieodpowiedni nadzór kierownika jednostki nad pracownikami odpowiedzialnymi za aktywa, na przykład nieodpowiedni nadzór lub monitorowanie odległych lokalizacji,
- nieodpowiednie sprawdzanie kandydatów na pracowników mających dostęp do aktywów,
- nieodpowiednia ewidencja księgową aktywów,
- nieodpowiedni system autoryzacji i zatwierdzania transakcji (na przykład, przy zakupach),
- nieodpowiednie fizyczne zabezpieczanie środków pieniężnych, inwestycji, zapasów lub środków trwałych,
- brak pełnego i dokonywanego na bieżąco uzgadniania aktywów,
- brak terminowej i odpowiedniej dokumentacji transakcji, na przykład not uznaniowych (faktur korygujących) za zwroty towarów,
- brak obowiązkowych urlopów dla pracowników pełniących kluczowe funkcje kontrolne,
- nieodpowiednie zrozumienie przez kierownika jednostki technologii informacyjnych, co umożliwia pracownikom działu technologii informacyjnych dokonanie zawłaszczenia,
- nieodpowiednie kontrole dostępu do zautomatyzowanych danych, w tym kontrole i przegląd rejestrów zdarzeń systemów komputerowych.”,

c) wyrazy: „Nastawienie/usprawiedliwienia

- Lekceważenie potrzeby monitorowania lub obniżenia ryzyk związanego z zawłaszczeniem aktywów.
- Lekceważenie kontroli wewnętrznej nad zawłaszczeniem aktywów, które przejawia się w obejściu istniejących kontroli lub w niepodejmowaniu odpowiednich czynności zaradczych w związku ze znanymi słabościami kontroli wewnętrznej.
- Zachowanie wskazujące na irytację lub niezadowolenie z jednostki lub sposobu traktowania przez nią pracowników.
- Zmiany sposobu zachowania lub stylu życia, co może wskazywać na zawłaszczenie aktywów.
- Tolerowanie drobnych kradzieży”

zastępuje się wyrazami:

#### „Postawy/Usprawiedliwienia

- lekceważenie potrzeby monitorowania lub ograniczania ryzyk związanych z zawłaszczeniem aktywów,
- lekceważenie kontroli nad zawłaszczeniem aktywów poprzez obejście istniejących kontroli lub niepodjęcie odpowiednich działań naprawczych w związku ze znanymi słabościami w kontroli wewnętrznej,
- zachowanie wskazujące na irytację lub niezadowolenie z jednostki, lub sposobu traktowania przez nią pracowników,
- zmiany w zachowaniu lub stylu życia, które mogą wskazywać na zawłaszczenie aktywów,
- tolerowanie drobnej kradzieży.”.

28. W Załączniku 2 „Przykłady możliwych procedur badania w reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem” wprowadza się następujące zmiany:

1) pierwszy akapit otrzymuje brzmienie:

„Poniżej przedstawiono przykłady możliwych procedur badania w reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, wynikających zarówno z oszukańczej sprawozdawczości finansowej, jak i z zawłaszczenia aktywów. Choć procedury te obejmują szeroki zakres sytuacji, są one jedynie przykładami i w związku z tym mogą nie być najbardziej odpowiednie ani konieczne w każdych okolicznościach. Ponadto kolejność podanych procedur nie odzwierciedla ich względnej ważności.”;

2) pierwszy i drugi akapit w podtytule „Rozważania na poziomie stwierdzenia” otrzymują brzmienie:

„Szczegółowe reakcje na dokonane przez biegłego rewidenta oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem będą różne w zależności od rodzaju lub kombinacji zidentyfikowanych czynników ryzyka oszustwa lub warunków oraz grup transakcji, sald kont, ujawnień i stwierdzeń, na które mogą mieć wpływ.

Poniżej przedstawiono konkretne przykłady reakcji:”;

- 3) w podtytule „Rozważania na poziomie stwierdzenia” zdanie: „Jeżeli w związku ze sprawozdaniem finansowym, z którą wiąże się wysokie ryzyko zniekształcenia spowodowanego oszustwem, szczególnie ważna jest praca eksperta, zastosowanie dodatkowych procedur względem niektórych lub wszystkich założeń, metod lub ustaleń eksperta, aby upewnić się, że jego ustalenia nie są nieuzasadnione lub zaangażowanie w tym celu innego eksperta.” zastępuje się zdaniem: „Jeśli w odniesieniu do pozycji sprawozdania finansowego praca eksperta nabiera szczególnego znaczenia, w przypadku której oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia w wyniku oszustwa jest wysokie, przeprowadzenie dodatkowych procedur odnoszących się do niektórych lub wszystkich założeń, metod lub ustaleń eksperta, aby upewnić się, czy ustalenia te nie są nieracjonalne lub zaangażowanie w tym celu innego eksperta”;
- 4) podtytuł „Specyficzne reakcje – zniekształcenia spowodowane oszukańczą sprawozdawczością finansową” zastępuje się podtytułem „Szczególne reakcje – zniekształcenia spowodowane oszukańczą sprawozdawczością finansową”;
- 5) pierwszy akapit w podtytule „Szczególne reakcje - zniekształcenia spowodowane oszukańczą sprawozdawczością finansową” otrzymuje brzmienie: „Przykłady reakcji na oszacowanie przez biegłego rewidenta ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszukańczą sprawozdawczością finansową są następujące:”;
- 6) w Załączniku 3 „Przykłady okoliczności wskazujących na możliwość oszustwa” pierwszy akapit otrzymuje brzmienie:

„Poniżej przedstawiono przykłady okoliczności, które mogą wskazywać na możliwość, że sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem.”.

## § 5

W Krajowym Standardzie Badania 250 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 250 (zmienionego) – „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”, stanowiącym załącznik nr 1.6 do Uchwały Nr 3430/52a/2019, § A23 otrzymuje brzmienie:

„A23. Zgodnie z wymogami paragrafu 22, biegły rewident ocenia skutki zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia w odniesieniu do innych aspektów badania, w tym oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta oraz wiarygodności pisemnych oświadczeń. Skutki określonego zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia będą zależały od związku pomiędzy popełnieniem i zatajeniem, jeżeli miało miejsce, a określonymi kontrolami oraz od szerebła kierownictwa lub osób pracujących dla danej jednostki lub pod jej kierownictwem, a w szczególności skutków wynikających z udziału w nim najwyższego organu w jednostce. Jak wskazano w paragrafie 9, przestrzeganie przez biegłego rewidenta przepisów prawa, regulacji lub stosownych wymogów etycznych może dostarczyć dalszych informacji, które są stosowne dla obowiązków biegłego rewidenta zgodnie z paragrafem 22.”.

## § 6

W Krajowym Standardzie Badania 260 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 260 (zmienionego) – „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”, stanowiącym załącznik

nr 1.7 do Uchwały Nr 3430/52a/2019 (zmienionym Uchwałą Nr 1107/15a/2020), wprowadza się następujące zmiany:

1. Tytuł „Zastosowanie i inne materiały objaśniające” zastępuje się tytułem „Zastosowanie i inny materiał objaśniający”.
2. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” podtytuł „Sprawy, które należy przedstawić” zastępuje się podtytułem „Zagadnienia do zakomunikowania”.
3. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Zagadnienia do zakomunikowania” śródtytuł „Planowany zakres i czas przeprowadzenia badania (zob. par. 15)” zastępuje się śródtytułem „Planowany zakres i rozłożenie w czasie badania (Zob. par. 15)”.
4. § A12 – A13 otrzymują brzmienie:

„A12. Informowanie o znaczących ryzykach zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta pomaga osobom sprawującym nadzór w zrozumieniu tych zagadnień i przyczyn, dla których zostały one uznane za znaczące ryzyka. Komunikowanie znaczących ryzyk może pomóc osobom sprawującym nadzór w wypełnianiu ich obowiązków w zakresie nadzoru nad procesem sprawozdawczości finansowej.

A13. Komunikowane zagadnienia mogą obejmować:

- w jaki sposób biegły rewident planuje odnieść się do znaczących ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem lub błędem,
  - w jaki sposób biegły rewident planuje odnieść się do obszarów o wyższych oszacowaniach ryzyka istotnego zniekształcenia,
  - podejście biegłego rewidenta do systemu kontroli wewnętrznej jednostki.
  - zastosowanie koncepcji istotności w kontekście badania.
  - rodzaj i zakres specjalistycznych umiejętności lub wiedzy niezbędnych do przeprowadzenia zaplanowanych procedur badania lub oceny wyników badania, w tym wykorzystania eksperta powołanego przez biegłego rewidenta,
  - gdy zastosowanie ma standard MSB 701, wstępne spojrzenie biegłego rewidenta na sprawy, które mogą być obszarami szczególnej uwagi biegłego rewidenta podczas badania, a zatem mogą być kluczowymi sprawami badania,
  - planowane podejście biegłego rewidenta do uwzględnienia w poszczególnych oświadczeniach i ujawnieniach konsekwencji wszelkich znaczących zmian w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej lub w otoczeniu jednostki, jej kondycji finansowej lub działalności gospodarczej.”.
5. Załącznik „Jakościowe aspekty stosowanych zasad rachunkowości” otrzymuje brzmienie: „Jakościowe aspekty praktyk księgowych”.
  6. W Załączniku 2 „Jakościowe aspekty praktyk księgowych”, pierwsze zdanie otrzymuje brzmienie „Komunikowanie się wymagane przez paragraf 16(a), i omówione w paragrafach A19-A20 może obejmować sprawy takie, jak:” otrzymuje brzmienie „Komunikowanie się wymagane przez paragraf 16(a) i omówione w paragrafach A19-A20 może obejmować takie zagadnienia, jak:”.

## § 7

W Krajowym Standardzie Badania 265 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 265 – „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej”, stanowiącym załącznik nr 1.8 do Uchwały Nr 3430/52a/2019 wprowadza się następujące zmiany:

1. § 1 – 2 wraz z przypisem dolnym otrzymują brzmienie:

- „1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za odpowiednie informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej, które biegły rewident zidentyfikował w trakcie badania sprawozdania finansowego. Niniejszy MSB nie nakłada na biegłego rewidenta dodatkowych obowiązków związanych z uzyskaniem zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki oraz zaprojektowaniem i przeprowadzeniem testów kontroli, wykraczających poza wymogi MSB (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.)\* i MSB 330. MSB 260 (zmieniony) ustanawia dalsze wymogi i zawiera wytyczne dotyczące odpowiedzialności biegłego rewidenta za informowanie osób sprawujących nadzór w związku z badaniem.
2. Przy identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia, od biegłego rewidenta wymaga się uzyskania zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Dokonując oszacowania tych ryzyk, biegły rewident bierze pod uwagę system kontroli wewnętrznej jednostki w celu zaprojektowania procedur badania odpowiednich w danych okolicznościach, ale nie w celu wyrażenia opinii o skuteczności kontroli wewnętrznej. Biegły rewident może zidentyfikować słabości kontroli w kontroli wewnętrznej nie tylko w trakcie procesu oszacowania ryzyka, ale także na każdym innym etapie badania. Niniejszy MSB określa, o których zidentyfikowanych słabościach biegły rewident powinien poinformować osoby sprawujące nadzór i kierownictwo.

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) „*Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*”, paragrafy 12(c) i (m), oraz paragrafy 21-27.”.

2. § A3 otrzymuje brzmienie:

- „A3. O ile koncepcje podstawowych kontroli w elemencie czynności kontrolnych w mniejszych jednostkach są prawdopodobnie podobne do koncepcji w dużych jednostkach, formalne ramy ich stosowania będą odmienne. Ponadto, mniejsze jednostki mogą uznać, że pewne rodzaje kontroli nie są konieczne ze względu na kontrole stosowane przez kierownictwo. Na przykład, wyłączna kompetencja kierownictwa upoważniająca do udzielenia klientom kredytu i akceptowanie znaczących zakupów może zapewnić skuteczną kontrolę nad ważnymi saldami kont oraz transakcjami, tym samym zmniejszając lub usuwając potrzebę bardziej szczegółowych kontroli.”.

3. § A8 otrzymuje brzmienie:

- „A8. Kontrole mogą być zaprojektowane tak, aby działały pojedynczo lub w połączeniu skutecznie zapobiegały lub wykrywały i korygowały zniekształcenia. Na przykład kontrole kont należności mogą składać się zarówno z automatycznych jak i ręcznych kontroli, zaprojektowanych do współdziałania w celu zapobiegania lub wykrywania i korygowania zniekształceń sald kont. Słabość kontroli wewnętrznej sama w sobie może nie być wystarczająco ważna, aby stanowić znaczącą słabość. Jednak połączenie słabości mających wpływ na to samo saldo konta lub ujawnienie, stwierdzenie lub element systemu kontroli

wewnętrznej jednostki może zwiększyć ryzyka zniekształcenia do takiego stopnia, że spowoduje powstanie znaczącej słabości.”.

## § 8

W Krajowym Standardzie Badania 300 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 300 – „Planowanie badania sprawozdania finansowego”, stanowiącym załącznik nr 1.9 do Uchwały Nr 3430/52a/2019, § A21 wraz z przypisem dolnym otrzymuje brzmienie:

„A21. Jak omówiono w paragrafie A11, odpowiednia, krótka notatka może posłużyć jako udokumentowanie strategii badania mniejszej jednostki. W przypadku planu badania, można zastosować standardowe programy badania lub listy kontrolne (zobacz paragraf A19) sporządzone przy założeniu małej ilości kontroli\*, co może mieć miejsce w przypadku mniejszej jednostki, pod warunkiem, że są one dostosowane do okoliczności zlecenia, w tym do oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta.

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26(a).”.

## § 9

W Krajowym Standardzie Badania 330 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 330 – „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka”, stanowiącym załącznik nr 1.12 do Uchwały Nr 3430/52a/2019 wprowadza się następujące zmiany:

1. § 1-4 wraz z przypisem dolnym otrzymują brzmienie:

„1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za zaprojektowanie i wdrożenie reakcji na ryzyka istotnego zniekształcenia zidentyfikowane i oszacowane przez biegłego rewidenta zgodnie z MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.)\* w ramach badania sprawozdania finansowego.

### **Data Wejścia w Życie**

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

### **Cel**

3. Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia, poprzez zaprojektowanie i wdrożenie odpowiednich reakcji na te ryzyka.

### **Definicje**

4. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:

(a) Procedura wiarygodności - Procedura badania zaprojektowana w celu wykrycia istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzenia. Procedury wiarygodności obejmują:

(i) Testy szczegółowe (grup transakcji, sald kont i ujawnień), oraz

(ii) Analityczne procedury wiarygodności.



(b) Test kontroli - Procedura badania zaprojektowana w celu oceny skuteczności działania kontroli w zakresie zapobiegania istotnym zniekształceniom na poziomie stwierdzenia lub ich wykrywania i korygowania.

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) „*Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*”.

2. W tytule „Wymogi” podtytuł „Ogólna reakcja” zastępuje się podtytułem „Ogólne reakcje”.

3. § 5 otrzymuje brzmienie:

„5. Biegły rewident\* projektuje i wdraża ogólne reakcje w celu odniesienia się do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego. (Zob. par. A1–A3)

---

\* *Uw. tłum.* – Stosownie w standardzie w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej poprzez użycie słów *musi, ma, powinien* itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w standardzie.”.

4. § 6 – 10 otrzymują brzmienie:

„6. Biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres są oparte na oszacowanych ryzykach istotnego zniekształcenia i stanowią reakcję na nie na poziomie stwierdzenia. (Zob. par. A4–A8; A42–A52)

7. Projektując dalsze procedury badania, które należy wykonać, biegły rewident:

(a) rozważa przyczyny oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dla każdej znaczącej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia, w tym:

(i) prawdopodobieństwo i wielkość zniekształcenia z powodu szczególnych cech znaczącej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia (to jest ryzyka nieodłącznego), oraz

(ii) czy oszacowanie ryzyka uwzględnia kontrole, które odnoszą się do ryzyka istotnego zniekształcenia (to jest ryzyka kontroli), wymagając tym samym, aby biegły rewident uzyskał dowody badania w celu określenia, czy kontrole te działają skutecznie (to jest, czy biegły rewident planuje testy skuteczności działania kontroli przy określaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wiarygodności) oraz (zob. par. A9–A18)

(b) uzyskanie tym bardziej przekonujących dowodów badania, im wyższy jest poziom oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta. (Zob. par. A19)

#### *Testy kontroli*

8. Biegły rewident projektuje i przeprowadza testy kontroli w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli, jeśli:

- (a) oszacowanie przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń obejmuje oczekiwanie, że kontrole działają skutecznie (to jest biegły rewident planuje testy skuteczności działania kontroli przy określaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wiarygodności), lub
  - (b) same procedury wiarygodności nie są w stanie dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzenia. (Zob. par. A20 - A24)
9. Projektując i przeprowadzając testy kontroli, biegły rewident uzyskuje tym bardziej przekonujące dowody badania, im bardziej biegły rewident polega na skuteczności kontroli. (Zob. par. A25)

#### Rodzaj i zakres testów kontroli

10. Przy projektowaniu i przeprowadzaniu testów kontroli biegły rewident:
- (a) przeprowadza inne procedury badania w połączeniu z zapytaniami w celu uzyskania dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli, w tym:
    - (i) w jaki sposób kontrole były stosowane w konkretnych momentach w okresie objętym badaniem,
    - (ii) spójność, z jaką zostały zastosowane, oraz
    - (iii) przez kogo lub za pomocą jakich środków zostały one zastosowane. (Zob. par. A26–A29a)
  - (b) W zakresie, w jakim nie zostało to jeszcze rozwiązane, ustala, czy kontrole, które mają zostać przetestowane zależą od innych kontroli (kontrole pośrednie), a jeżeli tak, to czy konieczne jest uzyskanie dowodów badania potwierdzających skuteczne działanie tych kontroli pośrednich. (Zob. par. A30–A31)”.
5. W tytule „Wymogi” w podtytule „Procedury badania reagujące na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia” śródtytuł „Czas przeprowadzenia testów kontroli” zastępuje się śródtytułem „Rozłożenie w czasie testów kontroli”.
6. § 11-14 otrzymują brzmienie:
- „11. Biegły rewident testuje kontrole przez określony czas lub przez cały okres, w odniesieniu do którego biegły rewident zamierza polegać na tych kontrolach, z zastrzeżeniem paragrafów 12 i 15 poniżej, w celu zapewnienia odpowiedniej podstawy dla zamierzonego polegania biegłego rewidenta na tych kontrolach. (Zob. par. A32)

#### Wykorzystanie dowodów badania uzyskanych w okresie śródrocznym

12. Jeżeli w okresie śródrocznym biegły rewident uzyska dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli, biegły rewident:
- (a) uzyskuje dowody badania dotyczące znaczących zmian w tych kontrolach po okresie śródrocznym, oraz
  - (b) określa dodatkowe dowody badania, które należy uzyskać za pozostały okres. (Zob. par. A33–A34).”
13. Określając, czy właściwe jest wykorzystanie dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli uzyskanych w poprzednich badaniach, a jeśli tak, długość okresu, który może upłynąć przed ponownym przetestowaniem kontroli, biegły rewident rozważa, co następuje:

- (a) skuteczność innych elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki, w tym środowiska kontroli, procesu monitorowania systemu kontroli wewnętrznej oraz procesu oszacowania ryzyka jednostki,
  - (b) ryzyka wynikające z charakterystyki kontroli, w tym, czy jest ona ręczna czy automatyczna,
  - (c) skuteczność ogólnych kontroli IT,
  - (d) skuteczność kontroli i jej zastosowania przez jednostkę, w tym charakter i zakres odchyleń w zastosowaniu kontroli odnotowanych w poprzednich badaniach oraz, czy wystąpiły zmiany personalne, które mają istotny wpływ na zastosowanie kontroli,
  - (e) czy brak zmiany w konkretnej kontroli stwarza ryzyko z powodu zmiany okoliczności, oraz
  - (f) ryzyka istotnego zniekształcenia oraz zakres polegania na kontroli. (Zob. par. A35)
14. Jeżeli biegły rewident planuje wykorzystać dowody badania z poprzedniego badania dotyczące skuteczności działania określonych kontroli, biegły rewident ustala czy dowody te są nadal stosowne i wiarygodne, uzyskując dowody badania na temat tego, czy po poprzednim badaniu nastąpiły znaczące zmiany w tych kontrolach. Biegły rewident uzyskuje te dowody poprzez kierowanie zapytań w połączeniu z obserwacją lub inspekcją, w celu potwierdzenia zrozumienia tych szczególnych kontroli, oraz:
- (a) jeżeli nastąpiły zmiany, które mają wpływ na dalszą stosowność dowodów badania z poprzedniego badania, biegły rewident testuje kontrole w ramach bieżącego badania, (zob. par. A36)
  - (b) jeżeli takie zmiany nie nastąpiły, biegły rewident testuje kontrole co najmniej raz na trzy badania i testuje niektóre kontrole w każdym badaniu, aby uniknąć możliwości testowania wszystkich kontroli, na których zamierza polegać, w jednym okresie badania, bez testowania kontroli w dwóch kolejnych okresach badania. (Zob. par. A37–A39)”.
7. W tytule „Wymogi” w podtytule „Procedury badania reagujące na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia” śródtytuł „Kontrole w obszarach znaczących ryzyk” zastępuje się śródtytułem „Kontrole dotyczące znaczących ryzyk”.
8. § 15 – 19 otrzymują brzmienie:
- „15. Jeżeli biegły rewident zamierza polegać na kontrolach dotyczących ryzyka, które uznał za znaczące ryzyko, biegły rewident testuje te kontrole w bieżącym okresie.
- Ocena skuteczności działania kontroli
16. Oceniając skuteczność działania kontroli, na których biegły rewident zamierza polegać, biegły rewident ocenia, czy zniekształcenia wykryte w ramach procedur wiarygodności wskazują, że kontrole nie działają skutecznie. Brak zniekształceń wykrytych w ramach procedur wiarygodności nie dostarcza jednak dowodów badania, że kontrole związane z testowanym stwierdzeniem są skuteczne. (Zob. par. A40)
17. W przypadku wykrycia odchyleń od kontroli, na których biegły rewident zamierza polegać, biegły rewident kieruje szczegółowe zapytania w celu zrozumienia tych kwestii i ich potencjalnych konsekwencji oraz ustala, czy: (zob. par. A41)

- (a) testy kontroli, które zostały przeprowadzone, stanowią odpowiednią podstawę do polegania na tych kontrolach,
- (b) niezbędne są dodatkowe testy kontroli, lub
- (c) ryzyka istotnego zniekształcenia należy ograniczyć stosując procedury wiarygodności.

#### *Procedury wiarygodności*

- 18. Niezależnie od oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia, biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury wiarygodności dla każdej istotnej grupy transakcji, salda konta oraz ujawnienia. (Zob. par. A42–A47)
  - 19. Biegły rewident rozważa, czy procedury potwierżeń zewnętrznych mają być wykonywane jako procedury badania wiarygodności. (Zob. par. A48–A51).”.
9. W tytule „Wymogi” w podtytule „Procedury badania reagujące na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia” śródtytuł „Procedury wiarygodności związane z procesem zakończenia sprawozdania finansowego” zastępuje się śródtytułem „Procedury wiarygodności związane z procesem zamknięcia sprawozdania finansowego”.
10. § 20-30 wraz z przypisem dolnym otrzymują brzmienie;
- „20. Procedury wiarygodności biegłego rewidenta obejmują następujące procedury badania związane z procesem zamknięcia sprawozdania finansowego:
- (a) ustalenie lub uzgodnienie informacji w sprawozdaniu finansowym z podstawową dokumentacją księgową, w tym ustalenie lub uzgodnienie informacji w ujawnieniach, niezależnie od tego, czy informacje takie zostały uzyskane z księgi głównej i ksiąg pomocniczych, czy poza nimi, oraz
  - (b) badanie istotnych zapisów dziennika i innych korekt dokonanych w trakcie sporządzania sprawozdania finansowego. (Zob. par. A52)

#### *Procedury wiarygodności będące reakcją na znaczące ryzyko*

- 21. Jeżeli biegły rewident ustalił, że oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia jest ryzykiem znaczącym, przeprowadza procedury wiarygodności, które szczególnie reagują na takie ryzyko. Jeżeli podejście do znaczącego ryzyka polega wyłącznie na procedurach wiarygodności, procedury te obejmują testy szczegółowe. (Zob. par. A53)

#### *Rozłożenie w czasie procedur wiarygodności*

- 22. Jeżeli procedury wiarygodności są przeprowadzane w dacie śródrocznej, biegły rewident obejmuje nimi pozostały okres poprzez przeprowadzenie:
  - (a) procedur wiarygodności, połączonych z testami kontroli za pozostały okres, lub
  - (b) jeżeli biegły rewident uzna, że jest to wystarczające, tylko dalszych procedur wiarygodności,
 które stanowią racjonalną podstawę do rozszerzenia wniosków z badania od daty śródrocznej do końca okresu. (Zob. par. A54–A57)
- 23. Jeżeli na datę śródroczną zostały wykryte zniekształcenia, których biegły rewident się nie spodziewał się podczas oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, to biegły rewident

ocenia, czy należy zmodyfikować powiązane oszacowanie ryzyka oraz planowany rodzaj, rozłożenie w czasie lub zakres procedur wiarygodności obejmujących pozostały okres. (Zob. par. A58)

### **Odpowiedniość prezentacji sprawozdania finansowego**

24. Biegły rewident przeprowadza procedury badania w celu oceny, czy ogólna prezentacja sprawozdania finansowego jest zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Dokonując tej oceny, biegły rewident rozważa, czy sprawozdanie finansowe jest zaprezentowane w sposób, odpowiednio odzwierciedlający:
- klasyfikację i opis informacji finansowych oraz związanych z nimi transakcji, zdarzeń i warunków, oraz
  - prezentację, strukturę i treść sprawozdania finansowego. (Zob. par. A59).

### **Ocena wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania**

25. Na podstawie przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania, przed wyciągnięciem wniosku z badania, biegły rewident ocenia, czy oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń są nadal odpowiednie. (Zob. par. A60–A61)
26. Biegły rewident stwierdza, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania. Formułując opinię, biegły rewident rozważa wszystkie stosowne dowody badania, niezależnie od tego, czy wydają się one potwierdzać lub zaprzeczać stwierdzeniom w sprawozdaniu finansowym. (Zob. par. A62)
27. Jeżeli biegły rewident nie uzyskał wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących stosownego stwierdzenia dotyczącego grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, biegły rewident stara się uzyskać dalsze dowody badania. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym.

### **Dokumentacja**

28. Biegły rewident zamieszcza w dokumentacji badania: \*
- (a) ogólne reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego oraz rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych przeprowadzonych procedur badania,
  - (b) powiązanie tych procedur z oszacowanymi ryzykami na poziomie stwierdzeń, oraz
  - (c) wyniki procedur badania zawierające wnioski, jeżeli nie są one w inny sposób jasne. (Zob. par. A63)
29. Jeżeli biegły rewident planuje wykorzystać dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli uzyskane podczas poprzednich badań, zamieszcza w dokumentacji badania wyciągnięte wnioski dotyczące polegania na takich kontrolach, które zostały przetestowane podczas poprzedniego badania.
30. Dokumentacja biegłego rewidenta dowodzi, że informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym są zgodne lub uzgodnione z podstawową dokumentacją księgową, łącznie

z ustaleniem lub uzgodnieniem ujawnień, niezależnie od tego, czy takie informacje zostały uzyskane z księgi głównej i ksiąg pomocniczych, czy poza nimi.

---

\* MSB 230 „*Dokumentacja badania*”, paragrafy 8-11 i A6”.

11. § A1 – A8 otrzymują brzmienie:

„A1. Ogólne reakcje na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego mogą obejmować:

- podkreślenie konieczności zachowania zawodowego sceptycyzmu przez zespół wykonujący zlecenie,
- przydzielenie bardziej doświadczonego personelu lub osób o szczególnych umiejętnościach lub wykorzystanie ekspertów,
- zmiany rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przegląd przeprowadzonych prac,
- włączenie dodatkowych elementów nieprzewidywalności przy wyborze dalszych procedur badania, które mają być przeprowadzone,
- zmiany w ogólnej strategii badania wymagane przez MSB 300 lub w planowanych procedurach badania, które mogą obejmować zmiany w:
  - ustaleniu istotności wykonawczej przez biegłego rewidenta zgodnie z MSB 320,
  - planach biegłego rewidenta dotyczących testowania skuteczności działania kontroli oraz przekonujących dowodów badania niezbędnych do uzasadnienia planowanego polegania na skuteczności działania kontroli, w szczególności, gdy zostały zidentyfikowane słabości w środowisku kontroli lub działaniach monitorujących jednostki,
  - rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur wiarygodności. Na przykład, właściwe może być przeprowadzenie procedur wiarygodności w dacie sprawozdania finansowego lub blisko tego dnia, jeżeli ryzyko istotnego zniekształcenia jest oszacowane jako wyższe,

A2. Na oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego, a przez to, na ogólne reakcje biegłego rewidenta wpływa jego zrozumienie środowiska kontroli. Skuteczne środowisko kontroli może pozwolić biegłemu rewidentowi na większe zaufanie do kontroli wewnętrznej i wiarygodności dowodów badania generowanych wewnętrznie w ramach jednostki, a tym samym, na przykład, pozwolić mu na przeprowadzenie niektórych procedur badania raczej na datę śródroczną, a nie na koniec okresu. Słabości w środowisku kontroli mają jednak odwrotny skutek; na przykład, biegły rewident może zareagować na nieskuteczne środowisko kontroli poprzez:

- przeprowadzenie większej liczby procedur badania raczej na koniec okresu, a nie na datę śródroczną,
- uzyskanie bardziej szczegółowych dowodów badania z procedur wiarygodności,
- zwiększenie liczby lokalizacji, które mają być objęte zakresem badania.

- A3. Takie rozważania mają zatem znaczący wpływ na ogólne podejście biegłego rewidenta, na przykład nacisk na procedury wiarygodności (podejście oparte na procedurach wiarygodności) lub podejście wykorzystujące testy kontroli, jak również procedury wiarygodności (podejście mieszane).

**Procedury badania będące reakcją na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia**

*Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania (Zob. par. 6)*

- A4. Przeprowadzone przez biegłego rewidenta oszacowanie zidentyfikowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń stanowi podstawę do rozważenia odpowiedniego podejścia do badania w celu zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania. Na przykład, biegły rewident może ustalić, że:
- (a) tylko przeprowadzając testy kontroli, biegły rewident może osiągnąć skuteczną reakcję na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia w odniesieniu do danego stwierdzenia,
  - (b) przeprowadzanie wyłącznie procedur wiarygodności jest właściwe w odniesieniu do poszczególnych stwierdzeń, a przez to biegły rewident wyłącza skutki kontroli z oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia. Może to wynikać z faktu, że biegły rewident nie zidentyfikował ryzyka, w odniesieniu do którego same procedury wiarygodności nie są w stanie dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania, a zatem nie jest wymagane testowanie skuteczności działania kontroli. Dlatego biegły rewident może nie planować testowania skuteczności działania kontroli przy ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wiarygodności, lub
  - (c) skutecznym podejściem jest podejście mieszane, wykorzystujące zarówno testy kontroli, jak i procedury wiarygodności.

Biegły rewident nie musi projektować i przeprowadzać dalszych procedur badania, jeżeli oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia jest niższe od akceptowalnie niskiego poziomu. Jednakże, zgodnie z wymogami paragrafu 18, niezależnie od wybranego podejścia i oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia, biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury wiarygodności dla każdej istotnej grupy transakcji, salda konta oraz ujawnienia.

- A5. Rodzaj procedury badania odnosi się do jej celu (to jest testu kontroli lub procedury wiarygodności) oraz rodzaju (to jest inspekcji, obserwacji, zapytania, potwierdzenia, ponownego przeliczenia, ponownego przeprowadzenia lub procedury analitycznej). Rodzaj procedur badania ma największe znaczenie w reakcji na oszacowane ryzyka.
- A6. Rozłożenie w czasie procedury badania odnosi się do momentu jej przeprowadzenia lub okresu, lub daty, do której mają zastosowanie dowody badania.
- A7. Zakres procedury badania odnosi się do ilości czynności do wykonania, na przykład do wielkości próbki lub liczby obserwacji kontroli.
- A8. Zaprojektowanie i przeprowadzenie dalszych procedur badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres są oparte na oszacowanych ryzykach istotnego zniekształcenia i stanowią reakcją na nie na poziomie stwierdzenia, świadczy wyraźnie o związku pomiędzy dalszymi procedurami badania biegłego rewidenta i oszacowaniem ryzyka.”.

12. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Ogólne reakcje” śródtytuł „Reakcja na oszacowane ryzyko na poziomie stwierdzenia (Zob. par. 7(a))” zastępuje się śródtytułem „Reakcja na oszacowane ryzyka na poziomie stwierdzeń (Zob. par. 7(a))”.

13. § A9 – A19 wraz z przypisem dolnym otrzymują brzmienie:

„A9. MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) wymaga, aby oszacowanie przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń było przeprowadzone poprzez oszacowanie ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli. Biegły rewident dokonuje oszacowania ryzyka nieodłącznego poprzez ocenę prawdopodobieństwa i wielkości zniekształcenia, biorąc pod uwagę sposób i stopień, w jakim czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność stosownych stwierdzeń na zniekształcenie\*. Oszacowane przez biegłego rewidenta ryzyka, w tym przyczyny takich oszacowanych ryzyk, mogą wpływać zarówno na rodzaje procedur badania, które mają być przeprowadzone, jak i na ich połączenie. Na przykład, kiedy oszacowane ryzyko jest wysokie, biegły rewident może potwierdzić kompletność warunków umowy z kontrahentem dodatkowo do przeprowadzenia inspekcji dokumentu. Ponadto, pewne procedury badania mogą być bardziej odpowiednie dla niektórych stwierdzeń niż inne. Na przykład, w odniesieniu do przychodów, testy kontroli mogą być najlepszą reakcją na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia stwierdzenia dotyczącego kompletności, natomiast procedury wiarygodności mogą być najlepszą reakcją na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia stwierdzenia dotyczącego występowania.

A10. Przyczyny danego oszacowania ryzyka są stosowne przy ustalaniu rodzaju procedur badania. Na przykład, jeżeli oszacowane ryzyko jest niższe ze względu na szczególne cechy grupy transakcji bez rozważenia odnośnych kontroli, wówczas biegły rewident może uznać, że same analityczne procedury wiarygodności zapewniają wystarczające i odpowiednie dowody badania. Z drugiej strony, jeżeli oszacowane ryzyko jest niższe, ponieważ biegły rewident planuje przetestować skuteczność działania kontroli i biegły rewident zamierza oprzeć procedury wiarygodności na tym niskim oszacowaniu ryzyka, wówczas przeprowadza on testy tych kontroli, zgodnie z wymogami paragrafu 8(a). Może to mieć miejsce, na przykład, dla grupy transakcji o racjonalnie jednolitych, niezłożonych cechach, które są rutynowo przetwarzane i kontrolowane przez system informacyjny jednostki.

Rozłożenie w czasie

A11. Biegły rewident może przeprowadzić testy kontroli lub procedury wiarygodności w dacie śródrocznej lub na koniec okresu. Im wyższe ryzyko istotnego zniekształcenia, tym większe prawdopodobieństwo, że biegły rewident może zdecydować, iż bardziej skuteczne będzie przeprowadzenie procedur wiarygodności raczej bliżej końca okresu lub na koniec okresu, a nie na wcześniejszą datę lub przeprowadzenie procedur badania niezapowiedzianie lub w nieprzewidywalnym terminie (na przykład, przeprowadzenie procedur badania w wybranych lokalizacjach w sposób niezapowiedziany). Jest to szczególnie stosowne przy rozważaniu reakcji na ryzyko oszustwa. Biegły rewident może na przykład stwierdzić, że w przypadku zidentyfikowania ryzyk umyślnego zniekształcenia lub manipulacji, procedury badania mające na celu rozszerzenie wniosków z badania od daty śródrocznej do końca okresu nie byłyby skuteczne.

A12. Z drugiej strony, przeprowadzenie procedur badania przed zakończeniem okresu może pomóc biegłemu rewidentowi w identyfikacji znaczących zagadnień na wczesnym etapie



badania, a w konsekwencji w ich rozwiązaniu przy pomocy kierownictwa lub w opracowaniu skutecznego podejścia do badania tych zagadnień.

A13. Ponadto, pewne procedury badania mogą być przeprowadzane dopiero na koniec okresu lub po jego zakończeniu, na przykład:

- ustalenie lub uzgodnienie informacji w sprawozdaniu finansowym z podstawową dokumentacją księgową, w tym ustalenie lub uzgodnienie ujawnień, niezależnie od tego, czy informacje takie zostały uzyskane z księgi głównej i ksiąg pomocniczych, czy poza nimi,
- sprawdzanie korekt dokonanych w trakcie sporządzania sprawozdania finansowego, oraz
- procedury reagowania na ryzyko, że na koniec okresu jednostka mogła zawrzeć niewłaściwe umowy sprzedaży lub transakcje mogą nie być sfinalizowane.

A14. Dalsze stosowne czynniki, które mają wpływ na rozważenie przez biegłego rewidenta, kiedy należy przeprowadzić procedury badania obejmują:

- środowisko kontroli,
- kiedy dostępne są stosowne informacje (na przykład, pliki elektroniczne mogą być następnie nadpisywane lub procedury, które mogą być obserwowane, mogą wystąpić tylko w określonych momentach),
- rodzaj ryzyka (na przykład, jeśli istnieje ryzyko zawyżenia przychodów w celu spełnienia oczekiwań co do zysków poprzez późniejsze zawarcie fałszywych umów sprzedaży, biegły rewident może chcieć sprawdzić umowy dostępne na dzień zakończenia okresu),
- okres lub data, do której odnoszą się dowody badania,
- rozłożenie w czasie sporządzenia sprawozdania finansowego, w szczególności dla tych ujawnień, które dostarczają dalszych wyjaśnień na temat kwot ujętych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, sprawozdaniu z całkowitych dochodów, sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym lub sprawozdaniu z przepływów pieniężnych.

#### Zakres

A15. Zakres procedury badania uznanej za konieczną, jest określany po rozważeniu istotności, oszacowanego ryzyka oraz stopnia pewności, jaki biegły rewident planuje uzyskać. Jeżeli pojedynczy cel jest osiągany poprzez połączenie procedur, zakres każdej procedury jest rozpatrywany oddzielnie. Ogólnie, zakres procedur badania zwiększa się wraz ze wzrostem ryzyka istotnego zniekształcenia. Na przykład, właściwą reakcją na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia w wyniku oszustwa może być zwiększenie liczebności próby lub przeprowadzenie analitycznych procedur wiarygodności na bardziej szczegółowym poziomie. Jednakże, zwiększenie zakresu procedury badania jest skuteczne tylko wtedy, gdy dana procedura badania jest stosowna do konkretnego ryzyka.

A16. Wykorzystanie wspomaganych komputerowo technik badania (WKTB) może umożliwić bardziej rozszerzone testowanie transakcji elektronicznych i plików księgowych, co może być przydatne, jeśli biegły rewident decyduje się na zmodyfikowanie zakresu testowania, na przykład, w reakcji na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

Takie techniki mogą być stosowane do wyboru próbki transakcji z kluczowych plików elektronicznych, do sortowania transakcji o określonych cechach lub do testowania całej populacji zamiast próbki.

#### Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

A17. W przypadku badania jednostek sektora publicznego zlecenie badania oraz wszelkie inne szczególne wymogi dotyczące badania mogą mieć wpływ na rozważenie przez biegłego rewidenta rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.

#### Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

A18. W przypadku bardzo małych jednostek może nie występować duża liczba kontroli, które mogłyby zostać zidentyfikowane przez biegłego rewidenta, lub zakres, w jakim ich istnienie lub działanie zostały udokumentowane przez jednostkę, może być ograniczony. W takich przypadkach, skuteczniejsze może być przeprowadzenie przez biegłego rewidenta dalszych procedur badania, które są przede wszystkim procedurami wiarygodności. Jednakże, w niektórych rzadkich przypadkach, brak kontroli lub elementów systemu kontroli wewnętrznej może uniemożliwić uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

#### Wyższe oszacowanie ryzyka (Zob. par. 7(b))

A19. Dla uzyskania bardziej przekonujących dowodów badania ze względu na wyższe oszacowanie ryzyka, biegły rewident może zwiększyć liczbę dowodów lub uzyskać dowody, które są bardziej stosowne lub wiarygodne, na przykład, kładąc większy nacisk na uzyskanie dowodów od strony trzeciej lub dowodów potwierdzających z wielu niezależnych źródeł.

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 31 i 34.”.

14. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Ogólne reakcje” śródtytuł „Zaprojektowanie i przeprowadzanie testów kontroli (Zob. par. 8)” zastępuje się śródtytułem „Projektowanie i przeprowadzanie testów kontroli (Zob. par. 8)”.

15. § A20 – A24 wraz z przypisem dolnym otrzymują brzmienie:

A20. Testy kontroli są przeprowadzane wyłącznie w odniesieniu do tych kontroli, które biegły rewident określił jako odpowiednio zaprojektowane w celu zapobiegania lub wykrywania i korygowania istotnego zniekształcenia w stosownym stwierdzeniu i biegły rewident planuje testowanie tych kontroli. Jeżeli w okresie objętym badaniem zastosowano znacząco różne kontrole w różnym czasie, każdą z nich rozpatruje się oddzielnie.

A21. Testowanie skuteczności działania kontroli różni się od uzyskania zrozumienia i oceny modelu i wdrożenia kontroli. Stosowane są jednak te same rodzaje procedur badania. Biegły rewident może zatem zdecydować, że efektywne jest testowanie skuteczności działania kontroli w tym samym czasie, co ocena ich projektu i ustalenie, że zostały one wdrożone.

A22. Ponadto, chociaż niektóre procedury oszacowania ryzyka mogły nie być specjalnie zaprojektowane jako testy kontroli, mogą one pomimo wszystko dostarczać dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli i w konsekwencji służyć jako testy kontroli. Na przykład, procedury oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta mogą obejmować:

- zapytanie o wykorzystanie budżetu przez kierownictwo,
- obserwowanie porównania przez kierownictwo miesięcznych kosztów zabudżetowanych i faktycznych,
- inspekcję raportów dotyczących dochodzenia w sprawie rozbieżności pomiędzy kwotami zabudżetowanymi i faktycznymi.

Takie procedury badania dostarczają wiedzy na temat modelu polityk budżetowych jednostki oraz czy zostały one wdrożone, ale mogą także dostarczyć dowodu badania dotyczącego skuteczności działania polityk budżetowych w zapobieganiu lub wykrywaniu istotnych zniekształceń w klasyfikacji kosztów.

A23. Ponadto, biegły rewident może zaprojektować test kontroli, który ma być przeprowadzony równocześnie z testem szczegółowym dotyczącym tej samej transakcji. Chociaż cel testu kontroli różni się od celu testu szczegółowego, obydwa mogą być osiągnięte jednocześnie poprzez przeprowadzenie testu kontroli i testu szczegółowego tej samej transakcji, znanego również jako test o podwójnym celu. Biegły rewident może, na przykład, zaprojektować i ocenić wyniki testu polegającego na sprawdzeniu faktury, aby ustalić, czy została ona zatwierdzona, oraz dostarczyć dowody badania wiarygodności transakcji. Test o podwójnym celu jest projektowany i oceniany poprzez osobne rozważenie każdego celu testu.

A24. W niektórych przypadkach, biegły rewident może nie mieć możliwości zaprojektowania skutecznych procedur wiarygodności, które same w sobie dostarczają wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń\*. Może to mieć miejsce w przypadku, gdy jednostka do prowadzenia swojej działalności wykorzystuje IT i nie sporządza ani nie przechowuje żadnej innej dokumentacji transakcji poza systemem IT. W takich przypadkach, paragraf 8(b) wymaga, aby biegły rewident przeprowadził testy kontroli, które odnoszą się do ryzyka, dla którego same procedury wiarygodności nie są w stanie dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 33”.

16. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Ogólne reakcje” śródtytuł „Dowody badania i zamierzone zaufanie (Zob. par. 9)” zastępuje się śródtytułem „Dowody badania i zamierzone poleganie (Zob. par. 9)”.

17. § A25 – A29 wraz z przypisem dolnym otrzymują brzmienie:

A25. Można dążyć do uzyskania wyższego poziomu pewności co do skuteczności działania kontroli, gdy przyjęte podejście polega przede wszystkim na testowaniu kontroli, w szczególności, gdy nie jest możliwe lub wykonalne uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania jedynie na podstawie procedur wiarygodności.

Rodzaj i zakres testów kontroli

Inne procedury badania w połączeniu z zapytaniami (Zob. par. 10(a))

A26. Same zapytania nie są wystarczające do przetestowania skuteczności działania kontroli. W związku z tym, w połączeniu z zapytaniami przeprowadzane są inne procedury badania. Pod tym względem zapytania w połączeniu z inspekcją lub ponownym wykonaniem mogą dostarczyć większej pewności niż zapytania i obserwacja, ponieważ obserwacja jest celowa tylko w momencie, kiedy została dokonana.

A27. Rodzaj danej kontroli wpływa na typ procedury wymaganej do uzyskania dowodów badania potwierdzających, czy kontrola działała skutecznie. Na przykład, jeśli skuteczność działania jest potwierdzona dokumentacją, biegły rewident może zdecydować się na inspekcję w celu uzyskania dowodu badania dotyczącego skuteczności działania. W przypadku innych kontroli, dokumentacja może być jednak niedostępna lub niestosowna. Na przykład, dokumentacja funkcjonowania może nie istnieć w odniesieniu do niektórych czynników w środowisku kontroli, takich jak przydzielanie uprawnień i odpowiedzialności lub w przypadku niektórych rodzajów kontroli, takich jak kontrole zautomatyzowane. W takich okolicznościach dowody badania dotyczące skuteczności działania można uzyskać w drodze zapytań w połączeniu z innymi procedurami badania, takimi jak obserwacja lub wykorzystanie WKTB.

#### Zakres testów kontroli

A28. Jeżeli potrzebne są bardziej przekonujące dowody badania dotyczące skuteczności kontroli, właściwe może być zwiększenie zakresu testowania kontroli. Oprócz stopnia polegania na kontrolach, zagadnienia, które biegły rewident może rozważyć przy ustalaniu zakresu testów kontroli obejmują:

- częstotliwość przeprowadzania kontroli przez jednostkę w okresie,
- długość okresu w trakcie okresu objętego badaniem, przez jaki biegły rewident polega na skuteczności działania kontroli,
- oczekiwany wskaźnik odstępstw od kontroli,
- stosowność i wiarygodność dowodów badania, które należy uzyskać w odniesieniu do skuteczności działania kontroli na poziomie stwierdzeń,
- zakres, w jakim dowody badania uzyskuje się z testów innych kontroli powiązanych ze stwierdzeniem.

MSB 530\* zawiera dalsze wskazówki dotyczące zakresu testowania.

A29. Ze względu na nieodłączną spójność przetwarzania IT, rozszerzenie zakresu testowania zautomatyzowanej kontroli może nie być konieczne. Można oczekiwać, że zautomatyzowana kontrola będzie działać w sposób spójny, chyba że aplikacja IT (w tym tabele, pliki lub inne stałe dane wykorzystywane przez aplikację IT) zostaną zmienione. Po ustaleniu przez biegłego rewidenta, że zautomatyzowana kontrola funkcjonuje zgodnie z zamierzeniami (co może być dokonane w momencie jej początkowego wdrożenia lub w innym terminie), może on rozważyć przeprowadzenie testów w celu ustalenia, czy kontrola nadal funkcjonuje skutecznie. Takie testy mogą obejmować testowanie ogólnych kontroli IT związanych z aplikacją IT.

---

\* MSB 530 „Próbkowanie”.

18. po § A29 dodaje się § A29a – A29b wraz z przypisem dolnym w brzmieniu:

„A29a. Podobnie, biegły rewident może przeprowadzić testy kontroli, które dotyczą ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z integralnością danych jednostki lub kompletnością i dokładnością raportów generowanych przez system jednostki lub, które dotyczą ryzyk istotnego zniekształcenia, w odniesieniu do których same procedury wiarygodności nie są w stanie dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Takie testy kontroli mogą obejmować testy ogólnych kontroli IT, które dotyczą

zagadnień określonych w paragrafie 10(a). W takim przypadku biegły rewident może nie potrzebować przeprowadzać żadnego dalszego testowania, aby uzyskać dowody badania dotyczące zagadnień określonych w paragrafie 10(a).

A29b. Gdy biegły rewident stwierdza, że ogólna kontrola IT jest wadliwa, może on rozważyć charakter powiązanego(-ych) ryzyka(-yk) wynikającego(-ych) z wykorzystania IT, które zostało(-y) zidentyfikowane zgodnie z MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.)<sup>\*</sup>, aby zapewnić podstawę do zaprojektowania dodatkowych procedur biegłego rewidenta w reakcji na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia. Takie procedury mogą dotyczyć ustalenia, czy:

- wystąpiło(-y) powiązane ryzyko(-a) wynikające z IT. Na przykład, jeśli użytkownicy mają nieuprawniony dostęp do aplikacji IT (ale nie mogą uzyskać dostępu lub zmodyfikować dzienników systemowych śledzących dostęp), biegły rewident może przeprowadzić inspekcję dzienników systemowych w celu uzyskania dowodu badania, że ci użytkownicy nie uzyskali dostępu do aplikacji IT w tym okresie.
- Istnieją zastępcze lub zbędne ogólne kontrole IT lub wszelkie inne kontrole, które odnoszą się do powiązanego(-ych) ryzyka (-yk) wynikającego(-ych) z wykorzystania IT. Jeśli taka sytuacja ma miejsce, biegły rewident może zidentyfikować takie kontrole (jeśli nie zostały one jeszcze zidentyfikowane) i w związku z tym ocenić ich projekt, ustalić, że zostały one wdrożone i przeprowadzić testy skuteczności ich działania. Na przykład, jeżeli ogólna kontrola IT powiązana z dostępem użytkowników jest wadliwa, jednostka może posiadać kontrolę zastępczą, w ramach której kierownictwo IT dokonuje terminowego przeglądu raportów dostępu użytkowników końcowych. Okoliczności, w których kontrola aplikacji może dotyczyć ryzyka wynikającego z korzystania z IT, mogą obejmować przypadki, kiedy informacje, na które może mieć wpływ słabość ogólnej kontroli IT, mogą być uzgadniane ze źródłami zewnętrznymi (np. z wyciągiem bankowym) lub wewnętrznymi, na które nie ma wpływu słabość ogólnej kontroli IT (np. z oddzielną aplikacją IT lub źródłem danych).

---

<sup>\*</sup> MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26(c)(i).”.

19. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Ogólne reakcje” śródtytuł „Badanie kontroli pośrednich (Zob. par. 10(b))” zastępuje się śródtytułem „Testowanie kontroli pośrednich (Zob. par. 10(b))”.

20. § A30 otrzymuje brzmienie:

„A30. W niektórych okolicznościach, konieczne może być uzyskanie dowodów badania potwierdzających skuteczność działania kontroli pośrednich (np. ogólne kontrole IT). Jak wyjaśniono w paragrafach A29 do A29b, ogólne kontrole IT mogły zostać zidentyfikowane zgodnie z MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.) ze względu na ich wsparcie dla skuteczności działania kontroli zautomatyzowanych lub ze względu na ich wsparcie dla utrzymania integralności informacji wykorzystywanych w sprawozdawczości finansowej jednostki, w tym w raportach generowanych przez system. Wymóg zawarty w paragrafie 10(b) potwierdza, że biegły rewident mógł już wcześniej przeprowadzić testy pewnych kontroli pośrednich w celu odniesienia się do kwestii zawartych w paragrafie 10(a).”.

21. § A31 uchyla się.

22. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Ogólne reakcje” śródtytuł „Zamierzony okres objęty zaufaniem (Zob. par. 11)” zastępuje się śródtytułem „Zamierzony okres polegania (Zob. par. 11)”.
23. § A32 otrzymuje brzmienie:
- „A32. Dowody badania odnoszące się tylko do pewnego momentu mogą być wystarczające dla celów biegłego rewidenta, na przykład, podczas testowania kontroli dotyczącej spisu z natury zapasów przez jednostkę na koniec okresu. Jeżeli natomiast, biegły rewident zamierza polegać na kontroli za dany okres, właściwe są testy, które mogą dostarczyć dowodów badania potwierdzających, że kontrola działała skutecznie w stosownym czasie w tym okresie. Takie testy mogą obejmować testy kontroli w procesie monitorowania systemu kontroli wewnętrznej w jednostce.”.
24. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Ogólne reakcje” śródtytuł „Wykorzystanie dowodów badania uzyskanych podczas śródrocznego okresu sprawozdawczego (Zob. par. 12(b))” zastępuje się śródtytułem „Wykorzystanie dowodów badania uzyskanych podczas okresu śródrocznego (Zob. par. 12(b))”.
25. § A33 – A34 otrzymują brzmienie:
- „A33. Stosowne czynniki podczas ustalania, jakie dodatkowe dowody badania trzeba uzyskać na temat kontroli działających w okresie następującym po okresie śródrocznym obejmują:
- znaczenie oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia,
  - poszczególne kontrole przetestowane w okresie śródrocznym oraz ich istotne zmiany wprowadzone od czasu ich przetestowania, w tym zmiany w systemie informacyjnym, procesach i personelu,
  - stopień, w jakim uzyskano dowody badania dotyczące skuteczności działania tych kontroli,
  - długość pozostałego okresu,
  - zakres, w jakim biegły rewident zamierza ograniczyć dalsze procedury wiarygodności na podstawie polegania na kontrolach,
  - środowisko kontroli.
- A34. Dodatkowe dowody badania mogą być uzyskane, na przykład poprzez rozszerzenie testów kontroli na pozostały okres lub przetestowanie monitorowania kontroli przez jednostkę.”.
26. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Ogólne reakcje” śródtytuł „Wykorzystanie dowodu uzyskanego w poprzednich badaniach (Zob. par. 13)” zastępuje się śródtytułem „Korzystanie z dowodów badania uzyskanych podczas poprzednich badań (Zob. par. 13)”.
27. A35-A41 otrzymują brzmienie:
- A35. W pewnych okolicznościach dowody badania uzyskane z poprzednich badań mogą stanowić dowody badania, jeżeli biegły rewident przeprowadza procedury badania, aby ustalić ich dalszą stosowność i wiarygodność. Na przykład, przeprowadzając poprzednie badanie, biegły rewident mógł ustalić, że zautomatyzowana kontrola funkcjonowała zgodnie z założeniami. Biegły rewident może uzyskać dowody badania, aby ustalić, czy

w zautomatyzowanej kontroli wprowadzono zmiany wpływające na dalszą skuteczność jej działania, na przykład, poprzez zapytania skierowane do kierownictwa oraz kontrole logowań, aby wskazać, jakie kontrole zostały zmienione. Uwzględnienie dowodów badania dotyczących tych zmian może pomóc w zwiększeniu lub zmniejszeniu oczekiwanych dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli, które należy uzyskać w bieżącym okresie.

Kontrole, które zmieniono od czasu poprzednich badań (Zob. par. 14(a))

A36. Zmiany mogą wpływać na stosowność i wiarygodność dowodów badania uzyskanych w trakcie poprzednich badań, w taki sposób, że nie ma już podstaw do dalszego polegania na nich. Na przykład, zmiany w systemie, które umożliwiają jednostce otrzymanie z systemu nowego raportu, prawdopodobnie nie wpływają na stosowność dowodu badania z poprzedniego badania, jednak zmiana, której skutkiem jest inny sposób gromadzenia lub przeliczania danych ma na to wpływ.

Kontrole niezmienione od czasu poprzednich badań (Zob. par. 14(b))

A37. Decyzja biegłego rewidenta o tym, czy należy polegać na uzyskanych w trakcie poprzednich badań dowodach badania dla kontroli, które:

(a) nie zmieniły się od czasu ich ostatniego testowania, oraz

(b) nie stanowią kontroli, które ograniczają znaczące ryzyko,

jest kwestią zawodowego osądu. Ponadto, długość okresu pomiędzy ponownym testowaniem takich kontroli jest również kwestią zawodowego osądu, ale paragraf 14(b) wymaga, aby nastąpiło to co najmniej raz na trzy lata.

A38. Ogólnie, im wyższe jest ryzyko istotnego zniekształcenia lub im większe jest poleganie na kontrolach, tym krótszy może być okres, jeżeli jakikolwiek, który prawdopodobnie upłynie. Do czynników, które mogą skrócić okres dla ponownego testowania kontroli lub spowodować niepoleganie na dowodach badania uzyskanych podczas poprzednich badań, należą następujące:

- słabe środowisko kontroli,
- słabość procesu monitorowania systemu kontroli wewnętrznej w jednostce,
- znaczący ręczny element kontroli,
- zmiany personalne, znacząco wpływające na zastosowanie kontroli,
- zmieniające się okoliczności wskazujące na potrzebę zmian w kontroli,
- słabości ogólnych kontroli IT.

A39. W przypadku pewnej liczby kontroli, w odniesieniu do których biegły rewident zamierza polegać na dowodach badania uzyskanych w poprzednich badaniach, testowanie niektórych z tych kontroli podczas każdego badania dostarcza informacji potwierdzających stałą skuteczność środowiska kontroli. Wpływa to na decyzję biegłego rewidenta, o tym czy odpowiednie jest poleganie na dowodach badania uzyskanych w poprzednich badaniach.

Ocena skuteczności działania kontroli (Zob. par.16-17)

- A40. Istotne zniekształcenie wykryte przez procedury biegłego rewidenta jest silnym wskaźnikiem istnienia znaczącej słabości kontroli wewnętrznej.
- A41. Koncepcja skutecznego działania kontroli zakłada możliwość wystąpienia pewnych odstępstw od przyjętego sposobu stosowania kontroli przez jednostkę. Odstępstwa od zalecanych kontroli mogą być spowodowane takimi czynnikami, jak zmiany kluczowego personelu, znaczące sezonowe wahania liczby transakcji oraz ludzki błąd. Wykryty wskaźnik odstępstw, w szczególności w porównaniu z oczekiwanym wskaźnikiem, może wskazywać, że nie można polegać na kontroli w celu ograniczenia ryzyka na poziomie stwierdzenia do poziomu oszacowanego przez biegłego rewidenta.”
28. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Ogólne reakcje” śródtytuł „Procedury wiarygodności (Zob. par 18)” zastępuje się śródtytułem „Procedury wiarygodności (Zob. par. 6, 18)”.
29. § A42 wraz z przypisem dolnym otrzymuje brzmienie:
- „A42. Paragraf 18 wymaga, aby biegły rewident zaprojektował i przeprowadził procedury wiarygodności dla każdej istotnej grupy transakcji, salda konta oraz ujawnienia. W przypadku znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień procedury wiarygodności mogły zostać już przeprowadzone, ponieważ paragraf 6 wymaga, aby biegły rewident zaprojektował i przeprowadził dalsze procedury badania, które są reakcją na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia. W związku z tym, wymagane jest, aby procedury wiarygodności zostały zaprojektowane i przeprowadzone zgodnie z paragrafem 18:
- gdy dalsze procedury badania dotyczące znaczących grup transakcji, sald kont lub ujawnień, zaprojektowane i przeprowadzone zgodnie z paragrafem 6, nie obejmowały procedur wiarygodności, lub
  - dla każdej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, które nie jest znaczącą grupą transakcji, saldem konta lub ujawnieniem, ale zostało zidentyfikowane jako istotne zgodnie z MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.)<sup>\*</sup>,
  - wymóg ten odzwierciedla fakt, że: (a) oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta ma charakter osądu i w związku z tym może nie zidentyfikować wszystkich ryzyk istotnego zniekształcenia oraz (b) istnieją nieodłączne ograniczenia kontroli, w tym obejście kontroli przez kierownictwo.

---

<sup>\*</sup> MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 36.”.

30. po § A42 dodaje się § A42a w brzmieniu:

„A42a. Nie wszystkie stwierdzenia w ramach istotnej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia wymagają testowania. Zamiast tego, przy projektowaniu procedur wiarygodności, które mają być przeprowadzone, rozważenie przez biegłego rewidenta stwierdzenia (stwierzeń), w którym (-ych), w przypadku zaistnienia zniekształcenia, istnieje uzasadniona możliwość, że zniekształcenie jest istotne, może pomóc w identyfikacji odpowiedniego rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur, które mają być przeprowadzone.”.

31. § A43 – A47 wraz z przypisami dolnymi otrzymują brzmienie:

„A43. W zależności od okoliczności, biegły rewident może ustalić, że:



- przeprowadzenie jedynie analitycznych procedur wiarygodności będzie wystarczające do zmniejszenia ryzyka badania do akceptowalnie niskiego poziomu. Na przykład, gdy oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta jest poparte dowodami badania pochodzącymi z testów kontroli,
  - odpowiednie są tylko testy szczegółowe,
  - połączenie analitycznych procedur wiarygodności i testów szczegółowych najlepiej reaguje na oszacowane ryzyka.
- A44. Analityczne procedury wiarygodności mają na ogół większe zastosowanie do dużych wolumenów transakcji, które są zwykle przewidywalne w czasie. MSB 520\* ustanawia wymogi i zawiera wytyczne dotyczące stosowania procedur analitycznych podczas badania.
- A45. Oszacowanie ryzyka lub charakter stwierdzenia są stosowne dla zaprojektowania testów szczegółowych. Na przykład, testy szczegółowe dotyczące stwierdzenia istnienia lub występowania mogą polegać na wybraniu kwoty spośród pozycji zawartych w sprawozdaniu finansowym i uzyskaniu stosownych dowodów badania. Z drugiej strony, testy szczegółowe dotyczące stwierdzenia kompletności mogą obejmować wybór spośród pozycji, co do których oczekuje się, że zostaną uwzględnione we właściwej kwocie w sprawozdaniu finansowym oraz zbadanie, czy zostały one uwzględnione.
- A46. Ponieważ oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia uwzględnia kontrole, które biegły rewident planuje przetestować, może zaistnieć potrzeba zwiększenia zakresu procedur wiarygodności, gdy wyniki testów kontroli są niezadowalające. Jednakże, zwiększenie zakresu procedury badania jest właściwe tylko wtedy, gdy sama procedura badania jest stosowna dla określonego ryzyka.
- A47. Przy projektowaniu testów szczegółowych, zakres testowania jest zwykle rozpatrywany pod kątem wielkości próbki. Jednakże także inne zagadnienia są stosowne, w tym czy bardziej skuteczne jest zastosowanie innych selektywnych środków testowania. Zobacz MSB 500\*\*.

---

\* MSB 520 „*Procedury analityczne*”.

\*\* MSB 500 „*Dowody badania*”, paragraf 10.”.

32. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Ogólne reakcje” śródtytuł „Rozważenie potrzeby przeprowadzenia procedur zewnętrznych potwierdzeń (Zob. par. 19)” zastępuje się śródtytułem „Rozważenie, czy należy przeprowadzić procedury potwierdzania zewnętrznego (Zob. par. 19)”.
33. § A48 – A51 otrzymują brzmienie:
- „A48. Procedury potwierdzeń zewnętrznych często są stosowne w przypadku odnoszenia się do stwierdzeń związanych z saldami kont i ich elementami, ale nie muszą być ograniczone do tych pozycji. Na przykład, biegły rewident może zwrócić się o potwierdzenie zewnętrzne warunków umów, kontraktów lub transakcji pomiędzy jednostką i innymi stronami. Możliwe jest również przeprowadzenie procedur potwierdzeń zewnętrznych w celu uzyskania dowodów badania dotyczących braku pewnych warunków. Na przykład, prośba może w szczególności dotyczyć potwierdzenia, że nie istnieje żaden „aneks do umowy”, który mógłby być stosowny dla stwierdzenia jednostki dotyczącego przypisania przychodów do poszczególnych okresów (cut off). Inne przypadki, w których

procedury potwierdzania zewnętrznego mogą dostarczyć stosownych dowodów badania w reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia obejmują:

- salda bankowe i inne informacje stosowne dla relacji z bankami,
- salda i warunki należności,
- zapasy przechowywane przez strony trzecie w składach celnych w celu ich przetworzenia lub w komis,
- tytuły własności do nieruchomości oddane w depozyt prawnikom lub finansistom w celu bezpiecznego przechowywania lub jako zabezpieczenie,
- inwestycje przechowywane dla bezpieczeństwa przez strony trzecie lub zakupione od maklerów giełdowych, ale nie dostarczone na dzień bilansowy,
- kwoty należne wierzycielom, w tym stosowne warunki spłaty i uzgodnienia ograniczające,
- salda i warunki zobowiązań.

A49. Chociaż potwierdzenia zewnętrzne mogą dostarczać stosownych dowodów badania dotyczących pewnych stwierdzeń, istnieją niektóre stwierdzenia, dla których potwierdzenia zewnętrzne dostarczają mniej stosownych dowodów badania. Na przykład, potwierdzenia zewnętrzne dostarczają mniej stosownych dowodów badania dotyczących odzyskiwalności sald należności, niż ich istnienia.

A50. Biegły rewident może uznać, że procedury zewnętrznego potwierdzania przeprowadzane w jednym celu, dają szansę uzyskania dowodów badania w innych sprawach. Na przykład wnioski o potwierdzenie sald bankowych często zawierają wnioski o udzielenie informacji stosownych dla innych stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym. Takie rozważania mogą mieć wpływ na decyzję biegłego rewidenta o tym, czy przeprowadzić procedury zewnętrznego potwierdzania.

A51. Czynniki, które mogą pomóc biegłemu rewidentowi w ustaleniu, czy procedury zewnętrznego potwierdzania mają być przeprowadzane jako procedury badania wiarygodności obejmują:

- wiedzę strony potwierdzającej o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia – odpowiedzi mogą być bardziej wiarygodne, jeśli zostaną udzielone przez osobę ze strony potwierdzającej, która posiada wymaganą wiedzę na temat potwierdzanych informacji.
- zdolność lub gotowość zamierzonej strony potwierdzającej do udzielenia odpowiedzi - na przykład, strona potwierdzająca:
  - może nie przyjąć odpowiedzialności za odpowiedź na wniosek o potwierdzenia,
  - może uznać udzielenie odpowiedzi za zbyt kosztowne lub czasochłonne,
  - może obawiać się ewentualnej odpowiedzialności prawnej wynikającej z udzielenia odpowiedzi,
  - może księgować transakcje w różnych walutach, lub
  - może działać w środowisku, w którym udzielanie odpowiedzi na prośby o potwierdzenie nie stanowi znaczącego aspektu bieżącej działalności.

W takich sytuacjach strony potwierdzające mogą nie udzielić odpowiedzi, udzielić zdawkowej lub mogą ograniczyć poleganie na odpowiedzi.

- obiektywizm zamierzonej strony potwierdzającej - jeżeli strona potwierdzająca jest stroną powiązaną jednostki, odpowiedzi na wnioski o potwierdzenia mogą być mniej wiarygodne.”.

34. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Ogólne reakcje” śródtytuł „Procedury wiarygodności związanych z procesem zamykania sprawozdania finansowego (Zob. par. 20(b))” zastępuje się śródtytułem „Procedury wiarygodności związane z procesem zamykania sprawozdania finansowego (Zob. par. 20)”.

35. § A52 – A54 otrzymują brzmienie:

„A52. Rodzaj, jak również zakres procedur wiarygodności biegłego rewidenta związanych z procesem zamykania sprawozdania finansowego zależy od rodzaju i złożoności procesu sprawozdawczości finansowej jednostki oraz powiązanych ryzyk istotnego zniekształcenia.

*Procedury wiarygodności będące reakcją na znaczące ryzyka (Zob. par. 21)*

A53. Paragraf 21 niniejszego MSB wymaga od biegłego rewidenta przeprowadzenia procedur wiarygodności, które są szczególną reakcją na ryzyka, które biegły rewident uznał za znaczące. Dowody badania w formie potwierdzeń zewnętrznych otrzymanych bezpośrednio przez biegłego rewidenta od odpowiednich stron potwierdzających mogą pomóc biegłemu rewidentowi w uzyskaniu dowodów badania o wysokim poziomie wiarygodności, których biegły rewident wymaga, aby zareagować na znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy są spowodowane oszustwem, czy z błędem. Na przykład, jeśli biegły rewident stwierdzi, że na kierownictwo wywierana jest presja, aby spełnić oczekiwania co do zysków, może wystąpić ryzyko, że kierownictwo zawyży sprzedaż poprzez niewłaściwe ujmowanie przychodów związanych z umowami sprzedaży na warunkach wykluczających ujmowanie przychodów lub poprzez fakturowanie sprzedaży przed wysyłką. W takich okolicznościach biegły rewident może, na przykład, zaprojektować procedury potwierdzenia zewnętrznego nie tylko w celu potwierdzenia zaległych kwot, ale również potwierdzenia szczegółów umów sprzedaży, w tym daty, wszelkich praw do zwrotu i warunków dostawy. Ponadto, biegły rewident może uznać za skuteczne uzupełnienie takich procedur potwierdzeń zewnętrznych o zapytania personelu spoza działu finansowego jednostki dotyczące wszelkich zmian w umowach sprzedaży i warunkach dostaw.

*Rozłożenie w czasie procedur wiarygodności (Zob. par. 22–23)*

A54. W większości przypadków dowody badania uzyskane w ramach procedur wiarygodności z poprzedniego badania dostarczają niewiele lub nie dostarczają żadnych dowodów badania w odniesieniu do bieżącego okresu. Istnieją jednak wyjątki, na przykład, uzyskana w poprzednim badaniu opinia prawna, dotycząca struktury sekurytyzacji, która nie uległa zmianie, może być stosowna w bieżącym okresie. W takich przypadkach właściwe może być wykorzystanie dowodów badania z procedur wiarygodności poprzedniego badania, jeżeli dowody te i powiązane z nimi zagadnienie będące przedmiotem badania nie uległy zasadniczej zmianie, a procedury badania zostały przeprowadzone w bieżącym okresie w celu ustalenia ich dalszej stosowności.”.

36. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Ogólne reakcje” śródtytuł „Stosowanie dowodów badania uzyskanych podczas okresu śródrocznego (Zob. par. 22)” zastępuje się śródtytułem „Wykorzystanie dowodów badania uzyskanych podczas okresu śródrocznego (Zob. par. 22)”.

37. § A55 – A57 otrzymują brzmienie:

„A55. W niektórych okolicznościach biegły rewident może uznać za skuteczne przeprowadzenie procedur wiarygodności w okresie śródrocznym oraz porównanie i uzgodnienie informacji dotyczących salda na koniec okresu z porównywalnymi informacjami z okresu śródrocznego w celu:

- (a) identyfikacji kwot, które wydają się nietypowe,
- (b) zbadania wszelkich takich kwot, oraz
- (c) przeprowadzenia analitycznych procedur wiarygodności lub testów szczegółowych, aby przetestować okres pośredni.

A56. Przeprowadzenie procedur wiarygodności w okresie śródrocznym bez wykonywania dodatkowych procedur w późniejszym terminie zwiększa ryzyko, że biegły rewident nie wykryje zniekształceń, które mogą wystąpić na koniec okresu. Ryzyko to wzrasta wraz z wydłużaniem się pozostałego okresu. Czynniki takie, jak wymienione poniżej mogą wpłynąć na to, czy w okresie śródrocznym należy przeprowadzić procedury wiarygodności:

- środowisko kontroli i inne kontrole,
- dostępność w późniejszym terminie informacji niezbędnych dla procedur biegłego rewidenta.
- cel danej procedury wiarygodności,
- oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia,
- rodzaj danej grupy transakcji lub salda konta i powiązanych stwierdzeń,
- zdolność przeprowadzenia przez biegłego rewidenta odpowiednich procedur wiarygodności lub procedur wiarygodności w połączeniu z testami kontroli obejmującymi pozostały okres w celu ograniczenia ryzyka niewykrycia zniekształceń, które mogą wystąpić na koniec okresu.

A57. Czynniki, takie jak poniższe mogą mieć wpływ na to, czy należy przeprowadzić analityczne procedury wiarygodności w odniesieniu do okresu pomiędzy datą śródroczną, a końcem okresu:

- czy salda na koniec okresu poszczególnych grup transakcji lub sald kont są wystarczająco przewidywalne co do kwoty, względnego znaczenia i składu,
- czy stosowane przez jednostkę procedury analizy i korygowania takich grup transakcji lub sald kont w dacie śródrocznej oraz zaliczania do odpowiednich okresów sprawozdawczych są odpowiednie,
- czy system informacyjny dostarczy informacji na temat sald na koniec okresu oraz transakcji w pozostałym okresie, które są wystarczające, aby umożliwić zbadanie:

- (a) znaczących nietypowych transakcji lub zapisów (w tym tych na koniec okresu lub w jego pobliżu),
  - (b) innych przyczyn znaczących wahań lub oczekiwanych wahań, które nie wystąpiły, oraz
  - (c) zmian w składzie grup transakcji lub sald kont.”.
38. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Ogólne reakcje” śródtytuł „Zniekształcenia wykryte na dzień śródroczny (Zob. par. 23)” zastępuje się śródtytułem „Zniekształcenia wykryte na datę śródroczną (Zob. par. 23)”.
39. § A58 – A63 wraz z przypisem dolnym otrzymują brzmienie:

„A58. Jeśli biegły rewident uzna, że planowany rodzaj, rozłożenie w czasie lub zakres procedur wiarygodności obejmujących pozostały okres wymaga modyfikacji w wyniku nieoczekiwanych zniekształceń wykrytych na datę śródroczną, modyfikacja taka może obejmować przedłużenie lub powtórzenie na koniec okresu procedur przeprowadzonych w dacie śródrocznej.

#### **Odpowiedniość prezentacji sprawozdania finansowego (Zob. par. 24)**

A59. Ocena odpowiedniej prezentacji, układu i treści sprawozdania finansowego obejmuje, na przykład, rozważenie terminologii stosowanej jako wymagana przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, zapewnionego poziomu szczegółowości, agregacji i dezagregacji kwot oraz określonych podstaw kwot.

#### **Ocena wystarczalności i odpowiedności dowodów badania (Zob. par. 25–27)**

A60. Badanie sprawozdania finansowego jest procesem kumulatywnym i iteratywnym. W związku z tym, że biegły rewident przeprowadza zaplanowane procedury badania, uzyskane dowody badania mogą spowodować, że biegły rewident zmieni rodzaj, rozłożenie w czasie lub zakres innych zaplanowanych procedur badania. Biegły rewident może uzyskać informacje znacząco różne od informacji, na których opierało się oszacowanie ryzyka. Na przykład:

- zakres zniekształceń wykrytych przez biegłego rewidenta w wyniku przeprowadzenia procedur wiarygodności może zmienić jego osąd dotyczący oszacowania ryzyka i może wskazywać na znaczącą słabość w kontroli wewnętrznej,
- biegły rewident może dowiedzieć się o rozbieżnościach w zapisach księgowych lub sprzecznych lub brakujących dowodach,
- procedury analityczne przeprowadzane podczas badania na etapie ogólnego przeglądu mogą wskazać nierozpoznane wcześniej ryzyko istotnego zniekształcenia.

W takich okolicznościach konieczne może okazać się przeprowadzenie przez biegłego rewidenta ponownej oceny planowanych procedur badania w oparciu o zrewidowane rozważenie oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia oraz ich wpływu na znaczące grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia oraz ich stosowne stwierdzenia. MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) zawiera dalsze wytyczne dotyczące weryfikacji oszacowania ryzyka dokonanego przez biegłego rewidenta\*.

A61. Biegły rewident nie może zakładać, że dany przypadek oszustwa lub błędu jest odosobnionym przypadkiem. Dlatego też rozważenie, w jaki sposób wykrycie

zniekształcenia wpływa na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, jest ważne przy ustalaniu, czy oszacowanie pozostaje odpowiednie.

A62. Na osąd biegłego rewidenta, co stanowi wystarczające i odpowiednie dowody badania, wpływają takie czynniki jak poniższe:

- znaczenie potencjalnego zniekształcenia w stwierdzeniu i prawdopodobieństwo, że wpływa ono istotnie, pojedynczo lub w połączeniu z innymi potencjalnymi zniekształceniami, na sprawozdanie finansowe,
- skuteczność reakcji kierownictwa i kontroli odpowiadających na ryzyka,
- doświadczenie zdobyte podczas poprzednich badań dotyczące podobnych potencjalnych zniekształceń,
- wyniki przeprowadzonych procedur badania, z uwzględnieniem, czy w takie procedury badania zidentyfikowały konkretne przypadki oszustwa lub błędu,
- źródło i wiarygodność dostępnych informacji,
- przekonujący charakter dowodów badania.
- zrozumienie jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki.

#### **Dokumentacja (Zob. par. 28)**

A63. Forma i zakres dokumentacji badania jest kwestią zawodowego osądu i zależy od rodzaju, wielkości i złożoności jednostki oraz jej systemu kontroli wewnętrznej, dostępności informacji z jednostki oraz metodologii badania i technologii stosowanej podczas badania.

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 53”.

### § 10

W Krajowym Standardzie Badania 402 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 402 – „Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej”, stanowiącym załącznik nr 1.13 do Uchwały Nr 3430/52a/2019 wprowadza się następujące zmiany:

1. § 1 otrzymuje brzmienie:

- „1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej za uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania w przypadku, gdy jednostka korzystająca wykorzystuje usługi jednej lub kilku organizacji usługowych. W szczególności, rozszerza on to, w jaki sposób biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej stosuje MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) i MSB 330 w uzyskaniu zrozumienia tej jednostki, w tym systemu kontroli wewnętrznej jednostki stosownego dla sporządzenia sprawozdania finansowego, wystarczającego do zidentyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia oraz w zakresie zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania w reakcji na te ryzyka.”.

2. § 3 otrzymuje brzmienie:

„3. Usługi świadczone przez organizację usługową są stosowne dla badania sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej, jeżeli usługi te oraz kontrole nad nimi stanowią część systemu informacyjnego jednostki korzystającej z organizacji usługowej, stosownego dla sporządzania sprawozdania finansowego. Większość kontroli w organizacji usługowej prawdopodobnie będzie częścią systemu informacyjnego jednostki korzystającej z organizacji usługowej stosownego dla sporządzania sprawozdania finansowego lub powiązanych kontroli, takich jak kontrole zabezpieczenia aktywów. Usługi świadczone przez organizację usługową są częścią systemu informacyjnego jednostki korzystającej z organizacji usługowej, jeżeli usługi te wpływają na jakiegokolwiek z poniższych zagadnień:

- (a) w jaki sposób informacje dotyczące znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień przepływają przez system informacyjny jednostki korzystającej z organizacji usługowej, zarówno ręcznie, jak i przy wykorzystaniu IT oraz, czy zostały uzyskane z księgi głównej i ksiąg pomocniczych, czy też poza nimi. Dotyczy to również sytuacji, gdy usługi świadczone przez organizację usługową wpływają na sposób, w jaki:
  - (i) transakcje jednostki korzystającej z organizacji usługowej są inicjowane i w jaki sposób informacje o nich są rejestrowane, przetwarzane, korygowane w razie potrzeby i włączane do księgi głównej oraz wykazywane w sprawozdaniu finansowym, oraz
  - (ii) informacje o zdarzeniach lub warunkach innych niż transakcje, są ujmowane, przetwarzane i ujawniane przez jednostkę korzystającą z organizacji usługowej w sprawozdaniu finansowym,
- (b) zapisy księgowe, konkretne konta w sprawozdaniu finansowym jednostki korzystającej z organizacji usługowej oraz inne pomocnicze zapisy odnoszą się do przepływów informacji określonych w paragrafie 3(a),
- (c) proces sprawozdawczości finansowej wykorzystywany do sporządzania sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej na podstawie dokumentacji opisanej w paragrafie 3(b), w tym w zakresie, w jakim dotyczy to ujawnień i szacunków księgowych odnoszących się do znaczących grup transakcji, sald kont oraz ujawnień, oraz
- (d) środowisko IT jednostki stosowne do powyższych punktów (a) do (c).”.

3. § 7 otrzymuje brzmienie:

„7. Celami biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej, jeżeli korzysta ona z usług organizacji usługowej, są:

- (a) uzyskanie zrozumienia charakteru i znaczenia usług świadczonych przez organizację usługową oraz ich wpływu na system kontroli wewnętrznej jednostki korzystającej z organizacji usługowej, wystarczający do zapewnienia odpowiedniej podstawy dla identyfikacji i oszacowania, ryzyk istotnego zniekształcenia, oraz
- (b) zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania reagujących na te ryzyka.”.

4. § 10 – 12 wraz z przypisami dolnymi otrzymują brzmienie:

„10. Uzyskując zrozumienie systemu kontroli wewnętrznej jednostki zgodnie z MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.), biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej identyfikuje kontrole w elemencie czynności kontrolnych\* w jednostce korzystającej z organizacji usługowej na podstawie tych, które odnoszą się do usług świadczonych

przez organizację usługową, w tym kontroli, które są stosowane do transakcji przetwarzanych przez organizację usługową oraz ocenia ich model i ustala, czy zostały one wdrożone<sup>\*\*</sup>. (Zob. par. A12–A14).

11. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej określa, czy zostało uzyskane wystarczające zrozumienie charakteru i znaczenia usług świadczonych przez organizację usługową oraz ich wpływu na system kontroli wewnętrznej jednostki korzystającej z organizacji usługowej, w celu zapewnienia odpowiedniej podstawy do identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia.
12. Jeżeli biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie jest w stanie uzyskać wystarczającego zrozumienia od jednostki korzystającej z organizacji usługowej, uzyskuje to zrozumienie przez zastosowanie jednej lub kilku z następujących procedur:
  - (a) uzyskanie raportu typu 1 lub 2, jeśli są dostępne,
  - (b) uzyskanie raportu typu 1 lub 2, jeśli są dostępne,
  - (c) wizyta w organizacji usługowej i przeprowadzenie procedur, które dostarczą koniecznych informacji na temat stosownych kontroli w organizacji usługowej, lub
  - (d) wykorzystanie innego biegłego rewidenta do przeprowadzenia procedur, które dostarczą koniecznych informacji na temat kontroli w organizacji usługowej. (Zob. par. A15–A20).

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26(a).

\*\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26(d).”.

5. W tytule „Wymogi” w podtytule „Uzyskanie zrozumienia usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli wewnętrznej” śródtytuł „Wykorzystanie raportu typu 1 lub 2 jako pomoc w zrozumieniu organizacji usługowej przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej” zastępuje się śródtytułem „Wykorzystanie Raportu Typu 1 lub Typu 2 wspierającego zrozumienie organizacji usługowej przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej”.
6. § 14 otrzymuje brzmienie:

„14. Jeżeli biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej planuje wykorzystać raport typu 1 lub typu 2 jako dowód badania wspierający zrozumienie przez niego projektu i wdrożenia kontroli w organizacji usługowej, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej:

  - (a) dokonuje oceny, czy opis i model kontroli organizacji usługowej jest sporządzony na dzień lub za okres, który jest odpowiedni dla celów biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej,
  - (b) ocenia, czy dowody przedstawione w raporcie są wystarczające i odpowiednie dla zrozumienia kontroli w organizacji usługowej, oraz
  - (c) określa, czy kontrole wspomagające jednostkę korzystającą z organizacji usługowej zidentyfikowane przez organizację usługową są odpowiednie dla jednostki korzystającej z organizacji usługowej, a jeśli tak, uzyskuje zrozumienie tego, czy jednostka korzystająca z organizacji usługowej zaprojektowała i wdrożyła takie kontrole. (Zob. par. A22-A23)”.



7. Tytuł „Zastosowanie oraz inny materiał objaśniający” otrzymuje brzmienie „Zastosowanie i inny materiał objaśniający”.
8. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Uzyskanie zrozumienia usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli wewnętrznej” śródtytuł „Dalsze procedury, gdy nie można uzyskać wystarczającego zrozumienia w jednostce korzystającej z organizacji usługowej (Zob. par. 10)” zastępuje się śródtytułem „Dalsze procedury w przypadku, gdy nie można uzyskać wystarczającego zrozumienia w jednostce korzystającej z organizacji usługowej (Zob. par. 12)”.
9. § A19 otrzymuje brzmienie:

„A19. Do przeprowadzenia procedur, które dostarczą niezbędnych informacji o stosownych kontrolach w organizacji usługowej związanych z usługami świadczonymi na rzecz jednostki korzystającej z organizacji usługowej można wykorzystać innego biegłego rewidenta. Jeżeli został wydany raport typu 1 lub typu 2, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może skorzystać z usług biegłego rewidenta organizacji usługowej w celu wykonania tych procedur, ponieważ biegły rewident organizacji usługowej ma istniejące powiązania z organizacją usługową. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej wykorzystujący pracę innego biegłego rewidenta może uznać wskazówki zawarte w MSB 600 za przydatne, ponieważ dotyczą one zrozumienia innego biegłego rewidenta (w tym jego niezależności i kompetencji zawodowych), zaangażowania w pracę innego biegłego rewidenta w planowaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu takiej pracy oraz w ocenę wystarczalności i odpowiedności uzyskanych dowodów badania.”
10. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Uzyskanie zrozumienia usług świadczonych przez organizację usługową, w tym kontroli wewnętrznej” śródtytuł „Wykorzystanie raportu typu 1 lub typu 2 jako wsparcia dla zrozumienia organizacji usługowej przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej (Zob. par. 13-14)” zastępuje się śródtytułem „Wykorzystanie Raportu Typu 1 lub Typu 2 jako wsparcia dla zrozumienia organizacji usługowej przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej (Zob. par. 13-14)”.
11. § A22 otrzymuje brzmienie:

„A22. Raport typu 1 lub typu 2, wraz z informacjami o jednostce korzystającej z organizacji usługowej, może pomóc biegłemu rewidentowi jednostki korzystającej z organizacji usługowej w uzyskaniu zrozumienia w zakresie:

  - (a) aspektów kontroli w organizacji usługowej, które mogą wpływać na przetwarzanie transakcji jednostki korzystającej z organizacji usługowej, w tym wykorzystania organizacji podwykonawczych,
  - (b) przepływu znaczących transakcji przez organizację usługową w celu ustalenia punktów w przepływie transakcji, w których mogłyby wystąpić istotne zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym jednostki korzystającej z organizacji usługowej,
  - (c) celów kontroli w organizacji usługowej, które są stosowne dla stwierdzeń sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej, oraz
  - (d) czy kontrole w organizacji usługowej są odpowiednio zaprojektowane i wdrożone w celu zapobiegania lub wykrywania i korygowania błędów w przetwarzaniu, które

mogłyby skutkować istotnymi zniekształceniami sprawozdania finansowego jednostki korzystającej z organizacji usługowej.”.

12. Raport typu 1 lub typu 2 może pomóc biegłemu rewidentowi jednostki korzystającej z organizacji usługowej w uzyskaniu wystarczającego zrozumienia umożliwiającego identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia. Raport typu 1 nie dostarcza jednak żadnych dowodów na skuteczność działania kontroli.” W § A29 otrzymuje brzmienie: „Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej jest zobowiązany przez MSB 330 do zaprojektowania i przeprowadzenia testów kontroli w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, co do skuteczności działania kontroli w pewnych okolicznościach. W kontekście organizacji usługowej, wymóg ten ma zastosowanie, gdy:

- (a) oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej zawiera oczekiwanie, że kontrole organizacji usługowej działają skutecznie (tj. biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej zamierza polegać na skuteczności działania kontroli organizacji usługowej przy określaniu rodzaju, rozłożenia w czasie oraz zakresu procedur wiarygodności) lub
- (b) procedury wiarygodności same lub w połączeniu z testami skuteczności działania kontroli jednostki korzystającej z organizacji usługowej nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzenia.”.

13. § A30 otrzymuje brzmienie:

„A30. Jeśli raport typu 2 nie jest dostępny, biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może skontaktować się z organizacją usługową za pośrednictwem jednostki korzystającej z organizacji usługowej, aby zwrócić się o zaangażowanie biegłego rewidenta organizacji usługowej w celu przekazania raportu typu 2 zawierającego testy skuteczności działania kontroli lub biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może wykorzystać innego biegłego rewidenta do przeprowadzenia procedur w organizacji usługowej, który testuje skuteczność działania tych kontroli. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może również złożyć wizytę w organizacji usługowej i przeprowadzić testy kontroli, jeżeli organizacja usługowa wyraża na to zgodę. Oszacowania ryzyka dokonywane przez biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej opierają się na połączonych dowodach dostarczonych poprzez pracę innego biegłego rewidenta oraz na jego własnych procedurach.

Wykorzystanie Raportu Typu 2 jako dowodu badania potwierdzającego, że kontrole w organizacji usługowej działają skutecznie”.

14. § A33 otrzymuje brzmienie:

„A33. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może również stanąć przed koniecznością uzyskania dodatkowych dowodów na temat znaczących zmian w kontrolach w organizacji usługowej poza okresem objętym raportem typu 2 lub określić dodatkowe procedury badania, które należy przeprowadzić. Stosowne czynniki przy ustalaniu, jakie dodatkowe dowody badania należy uzyskać na temat kontroli w organizacji usługowej, które działały poza okresem objętym raportem biegłego rewidenta organizacji usługowej, mogą obejmować:

- znaczenie oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia,

- określone kontrole, które były testowane w okresie śródrocznym oraz ich znaczące zmiany od czasu przeprowadzenia tych testów, w tym zmiany w systemie informacyjnym, przetwarzania jak również zmiany personelu,
- stopień, w jakim uzyskano dowody badania skuteczności działania tych kontroli,
- długość pozostałego okresu,
- zakres, w jakim biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej zamierza ograniczyć dalsze procedury wiarygodności na podstawie polegania na kontrolach oraz
- skuteczność środowiska kontroli oraz monitorowania kontroli jednostki korzystającej z organizacji usługowej. Skuteczność środowiska kontroli oraz procesu monitorowania systemu kontroli wewnętrznej jednostki korzystającej z organizacji usługowej.”.

15. § A34 otrzymuje brzmienie:

„A34. Dodatkowe dowody badania mogą być uzyskane na przykład, poprzez rozszerzenie testów kontroli na pozostały okres lub przetestowanie procesu monitorowania systemu kontroli wewnętrznej jednostki korzystającej z organizacji usługowej.”.

16. § A39 wraz z przypisami dolnymi otrzymuje brzmienie:

„A39. Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej jest zobowiązany do terminowego informowania w formie pisemnej o znaczących słabościach zidentyfikowanych podczas badania zarówno kierownikowi jednostki, jak i osobom sprawującym nadzór\* Biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej jest również zobowiązany do terminowego informowania kierownictwa odpowiedniego szczebla o innych słabościach kontroli wewnętrznej zidentyfikowanych podczas badania, które według zawodowego osądu biegłego rewidenta jednostki korzystającej z organizacji usługowej są wystarczająco ważne, że zasługują na uwagę kierownictwa\*\*. Zagadnienia, które biegły rewident jednostki korzystającej z organizacji usługowej może zidentyfikować w trakcie badania i o których może poinformować kierownika jednostki oraz osoby sprawujące nadzór w jednostce korzystającej z organizacji usługowej, obejmują:

- wszelkie kontrole w ramach procesu monitorowania systemu kontroli wewnętrznej przez jednostkę, które mogłyby zostać wdrożone przez jednostkę korzystającą z organizacji usługowej, w tym kontrole zidentyfikowane w wyniku uzyskania raportu typu 1 lub typu 2,
- przypadki, w których wspomagające kontrole jednostki korzystającej z organizacji usługowej zostały wymienione w raporcie typu 1 lub 2 i nie zostały wdrożone przez jednostkę,
- kontrole, których wprowadzenie może być niezbędne w organizacji usługowej, a wydaje się, że nie zostały wprowadzone lub nie są szczegółowo objęte raportem typu 2.

---

\* MSB 265 „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej”, paragrafy 9-10.

\*\* MSB 265, paragraf 10.”.

## § 11

W Krajowym Standardzie Badania 500 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 500 – „Dowody badania”, stanowiącym załącznik nr 1.15 do Uchwały Nr 3430/52a/2019 (zmienionym Uchwałą Nr 1107/15a/2020) wprowadza się następujące zmiany:

### 1. § A1 otrzymuje brzmienie:

„A1. Dowody badania są niezbędne w celu poparcia opinii i sprawozdania biegłego rewidenta. Mają one charakter łączny i uzyskiwane są przede wszystkim z procedur badania przeprowadzonych w toku badania. Mogą one jednak również obejmować informacje uzyskane z innych źródeł, takich jak poprzednie badania (pod warunkiem, że biegły rewident ocenił, czy takie informacje są nadal stosowne i wiarygodne jako dowody badania dla bieżącego badania) lub procedury kontroli jakości firmy audytorskiej dotyczące akceptacji i kontynuacji klienta. Oprócz innych źródeł wewnątrz i poza jednostką, ważnym źródłem dowodów badania jest jej dokumentacja księgowa. Ponadto informacje, które mogą być wykorzystane jako dowody badania, mogły zostać przygotowane z wykorzystaniem pracy eksperta powołanego przez kierownika jednostki. Dowody badania obejmują zarówno informacje, które popierają i potwierdzają stwierdzenia kierownictwa, jak i wszelkie informacje, które są sprzeczne z takimi stwierdzeniami. Ponadto w niektórych przypadkach brak informacji (na przykład odmowa dostarczenia przez kierownictwo żądanego oświadczenia) jest wykorzystywany przez biegłego rewidenta, a zatem stanowi również dowód badania.”.

### 2. § A17 otrzymuje brzmienie:

„A17. Obserwacja polega na przyjrzeniu się procesowi lub procedurze wykonywanej przez inne osoby, na przykład obserwacja przez biegłego rewidenta sposobu przeprowadzania inwentaryzacji zapasów przez personel jednostki lub wykonywania kontroli. Obserwacja dostarcza dowodów badania dotyczących przeprowadzenia procesu lub procedury, ale jest ograniczona do tego momentu w czasie, w którym obserwacja ma miejsce, oraz przez fakt, że czynność będąca przedmiotem obserwacji może mieć wpływ na sposób przeprowadzenia procesu lub procedury. Dalsze wytyczne dotyczące obserwacji przeprowadzania inwentaryzacji zapasów znajdują się w MSB 501.”.

## § 12

W Krajowym Standardzie Badania 501 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 501 – „Dowody badania – Szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji”, stanowiącym załącznik nr 1.16 do Uchwały Nr 3430/52a/2019, wprowadza się następujące zmiany:

### 1. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Zapasy” śródtytuł „Obecność podczas spisu z natury (Zob. par. 4(a))” zastępuje się śródtytułem „Obecność podczas spisu z natury zapasów (Zob. par. 4(a))”.

### 2. § A4 otrzymuje brzmienie:

„A4. Kwestie stosowne podczas oceny instrukcji i procedur kierownictwa dotyczących rejestrowania i kontrolowania spisu z natury zapasów obejmują to, czy odnoszą się one, na przykład do:

- zastosowania odpowiednich kontroli, na przykład, gromadzenia wykorzystanych arkuszy spisowych spisu z natury zapasów, rozliczania z niewykorzystanych arkuszy spisowych spisu z natury zapasów oraz procedur liczenia i ponownego liczenia,
- prawidłową identyfikację stanu zaawansowania produkcji w toku, pozycji zalegających, przestarzałych lub zniszczonych oraz zapasów będących własnością strony trzeciej, na przykład przyjętych w komis,
- procedury wykorzystywane do szacowania ilości zapasów, gdzie ma to zastosowanie, takich jak te, które mogą być potrzebne przy szacowaniu ilości węgla składowanego na hałdach,
- kontrolę nad przemieszczaniem zapasów pomiędzy lokalizacjami oraz rozchodem i przychodem zapasów następującym przed i po dacie rozgraniczającej okresy sprawozdawcze.”.

### § 13

W Krajowym Standardzie Badania 530 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 530 – „Próbkowanie”, stanowiącym załącznik nr 1.20 do Uchwały Nr 3430/52a/2019, wprowadza się następujące zmiany:

1. § A7 otrzymuje brzmienie:

„A7. Rozważając charakterystykę populacji, w przypadku testów kontroli, biegły rewident dokonuje oszacowania oczekiwanego wskaźnika odchylenia na podstawie zrozumienia przez biegłego rewidenta kontroli lub na podstawie sprawdzenia niewielkiej liczby pozycji z danej populacji. Takie oszacowanie jest przeprowadzane w celu zaprojektowania próbki do badania i określenia jej wielkości. Na przykład, jeżeli oczekiwany wskaźnik odchylenia jest nieakceptowalnie wysoki, biegły rewident zwykle decyduje o niewykonywaniu testów kontroli. Podobnie, dla testów szczegółowych biegły rewident szacuje oczekiwane zniekształcenie w danej populacji. Jeżeli oczekiwane zniekształcenie jest wysokie, przy przeprowadzaniu testów szczegółowych może być odpowiednie 100% sprawdzenie lub wykorzystanie dużej próbki.”.

2. Załącznik 2 „Przykłady czynników wpływających na wielkość próbki dla testów kontroli” otrzymuje brzmienie „Przykładowe czynniki wpływające na wielkość próbki dla testów kontroli”.

3. W Załączniku 2 „Przykładowe czynniki wpływające na wielkość próbki dla testów kontroli” wprowadza się następujące zmiany:

1) pierwszy akapit otrzymuje brzmienie:

„Poniżej przedstawiono czynniki, jakie biegły rewident może rozważyć przy określaniu wielkości próbki dla testów kontroli. Czynniki te, które należy rozpatrywać łącznie, przy założeniu, że biegły rewident nie zmienia rodzaju ani rozłożenia w czasie testów kontroli, ani też w inny sposób nie modyfikuje podejścia do procedur wiarygodności w reakcji na oszacowane ryzyka.”;

2) w pkt 1 w tabeli otrzymuje brzmienie: „Zwiększenie zakresu, w jakim oszacowanie ryzyka dokonywane przez biegłego rewidenta uwzględnia plany przetestowania skuteczności działania kontroli.”.

W Krajowym Standardzie Badania 540 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 540 (zmienionego) – „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień”, stanowiącym załącznik nr 1 do Uchwały Nr 1107/15a/2020, wprowadza się następujące zmiany:

1. § 1 – 8 wraz z przypisami dolnymi otrzymują brzmienie:

- „1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) odnosi się do obowiązków biegłego rewidenta dotyczących szacunków księgowych i powiązanych ujawnień podczas badania sprawozdania finansowego. W szczególności, obejmuje wymogi i wytyczne, które odwołują się do lub rozszerzają sposób, w jaki MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.)<sup>\*</sup>, MSB 330<sup>\*\*</sup>, MSB 450<sup>\*\*\*</sup>, MSB 500<sup>\*\*\*\*</sup> i inne stosowne MSB mają zastosowanie w odniesieniu do szacunków księgowych i powiązanych ujawnień. Zawiera również wymogi i wytyczne odnoszące się do oceny zniekształceń szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, oraz oznak możliwej stronniczości kierownictwa.

### **Rodzaj szacunków księgowych**

2. Występują różne rodzaje szacunków księgowych, których dokonania wymaga się od kierownictwa, gdy nie jest możliwe bezpośrednie zaobserwowanie kwot pieniężnych. Wycena takich kwot pieniężnych jest przedmiotem niepewności szacunków, która odzwierciedla nieodłączne ograniczenia dotyczące wiedzy lub danych. Ograniczenia te prowadzą do nieodłącznego subiektywizmu i zmienności wyników wyceny. Proces dokonywania szacunków księgowych obejmuje wybór i zastosowanie metody przy zastosowaniu założeń i danych wymagających osądu kierownictwa, który może prowadzić do złożoności wyceny. Skutek złożoności, subiektywizmu lub innych czynników ryzyka nieodłącznego na wycenę tych kwot pieniężnych wpływa na ich podatność na zniekształcenie. (Zob. par. A1–A6, Załącznik 1)
3. Pomimo, że niniejszy MSB ma zastosowanie do wszystkich szacunków księgowych, stopień, w jakim szacunek księgowy jest przedmiotem niepewności szacunku, będzie znacznie zróżnicowany. Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres oszacowania ryzyka oraz dalsze procedury badania wymagane przez niniejszy MSB, będą różniły się w zależności od niepewności szacunku i oszacowania powiązanych ryzyk istotnego zniekształcenia. Dla pewnych szacunków księgowych niepewność szacunku może być bardzo niska, jako że rodzaj tych szacunków, złożoność i subiektywizm dotyczące ich dokonywania mogą również być bardzo niskie. Dla takich szacunków księgowych nie oczekuje się, aby procedury szacowania ryzyka i dalsze procedury badania wymagane przez niniejszy MSB były szczegółowe. Gdy niepewność szacunku, złożoność i subiektywizm są bardzo wysokie, wówczas oczekuje się, że procedury takie będą bardziej szczegółowe. Niniejszy MSB zawiera wytyczne dotyczącego tego, w jaki sposób wymogi niniejszego MSB mogą być skalowane. (Zob. par. A7).

### **Kluczowe koncepcje niniejszego MSB**

4. MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) wymaga odrębnego szacowania ryzyka nieodłącznego dla zidentyfikowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia<sup>\*\*\*\*\*</sup>. W kontekście MSB 540 (zmienionego), oraz w zależności od rodzaju danego szacunku księgowego, podatność stwierdzenia na zniekształcenie, które może być istotne, może być przedmiotem lub może na nie wpływać niepewność szacunku, złożoność, subiektywizm lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego i wzajemne relacje między nimi. Jak

wyjaśniono w MSB 200\*\*\*\*\*, ryzyko nieodłączne dla niektórych stwierdzeń i związanych z nimi grup transakcji, sald kont i ujawnień, jest wyższe niż dla innych. W związku z tym, oszacowanie ryzyka nieodłącznego zależy od stopnia, w jakim czynniki ryzyka nieodłącznego oddziałują na prawdopodobieństwo lub wielkość zniekształcenia, i różni się w skali, która jest określana jako zakres ryzyka nieodłącznego. (Zob. par. A8-A9, A65-A66, Załącznik 1)

5. Niniejszy MSB odnosi się do stosownych wymogów MSB (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.) i MSB 330, oraz przedstawia powiązane wytyczne, aby podkreślić znaczenie decyzji biegłego rewidenta w zakresie kontroli dotyczących szacunków księgowych, w tym decyzji dotyczących tego, czy:
  - występują kontrole, których zidentyfikowanie jest wymagane przez MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) w odniesieniu do których od biegłego rewidenta wymaga się dokonania oceny ich zaprojektowania i określenia, czy zostały wdrożone,
  - przeprowadzić testowanie skuteczności działania kontroli.
6. Podczas szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) wymaga ponadto odrębnego oszacowania ryzyka kontroli. Szacując ryzyko kontroli biegły rewident bierze pod uwagę, czy jego dalsze procedury badania uwzględniają planowane poleganie na skuteczności działania tych kontroli. Jeżeli biegły rewident nie planuje testowania skuteczności działania kontroli lub nie zamierza polegać na skuteczności działania kontroli, oszacowanie ryzyka kontroli przez niego jest takie, że oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia jest takie samo jak oszacowanie ryzyka nieodłącznego. (Zob. par. A10)
7. Niniejszy MSB podkreśla, że dalsze procedury badania biegłego rewidenta (w tym, gdzie to odpowiednie, testy kontroli) muszą odpowiadać przyczynom oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, biorąc pod uwagę skutki jednego lub kilku czynników ryzyka nieodłącznego oraz oszacowania ryzyka kontroli przez biegłego rewidenta.
8. Wpływ na stosowanie zawodowego sceptycyzmu w odniesieniu do szacunków księgowych ma rozważenie przez biegłego rewidenta czynników ryzyka nieodłącznego, a jego znaczenie wzrasta, gdy szacunki księgowe w większym stopniu są przedmiotem niepewności szacunków lub wpływa na nie w większym stopniu złożoność, subiektywizm albo inne czynniki ryzyka nieodłącznego. Stosowanie zawodowego sceptycyzmu jest ponadto ważne, gdy występuje większa podatność na zniekształcenie na skutek stronniczości kierownictwa lub innych czynników ryzyka oszustwa, o ile mają one wpływ na ryzyko nieodłączne. (Zob. par. A11).

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) „*Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*”.

\*\* MSB 330 „*Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka*”.

\*\*\* MSB 450 „*Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania*”.

\*\*\*\* MSB 500 „*Dowody badania*”.

\*\*\*\*\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 31.

\*\*\*\*\* MSB 200 „*Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*”, paragraf A40.”.

2. § 13 – 14 wraz z przypisami dolnymi otrzymują brzmienie:

- „13. „Podczas uzyskiwania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz jej systemu kontroli wewnętrznej zgodnie z wymogami MSB (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.)<sup>\*</sup>, biegły rewident uzyskuje<sup>\*\*</sup> zrozumienie poniższych kwestii odnoszących się do szacunków księgowych jednostki. Procedury biegłego rewidenta prowadzące do uzyskania tego zrozumienia powinny zostać przeprowadzone w zakresie niezbędnym do uzyskania dowodów badania stanowiących odpowiednią podstawę dla identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia zarówno na poziomie sprawozdania finansowego jak i na poziomie stwierżeń. (Zob. par. A19-A22)

*Uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej*

- (a) transakcje jednostki oraz inne zdarzenia lub uwarunkowania, które mogą skutkować potrzebą ujęcia lub ujawnienia, albo zmiany szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym, (zob. par. A23)
- (b) wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczące szacunków księgowych (w tym kryteria ujęcia, podstawy wyceny, oraz powiązane wymogi odnoszące się do prezentacji i ujawnień), a także sposób, w jaki są one stosowane w kontekście rodzaju i okoliczności dotyczących jednostki i jej otoczenia, w tym w jaki sposób czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność stwierżeń na zniekształcenie, (zob. par. A24-A25)
- (c) czynniki regulacyjne stosowne do szacunków księgowych jednostki, w tym, gdy ma to zastosowanie, ramowe założenia regulacyjne związane z nadzorem ostrożnościowym, (zob. par. A26)
- (d) rodzaj szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, których uwzględnienia w sprawozdaniu finansowym jednostki oczekuje biegły rewident na podstawie zrozumienia przez niego kwestii opisanych w paragrafie 13(a)-(c) powyżej. (Zob. par. A27)

*Uzyskanie zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki*

- (e) rodzaj i zakres nadzoru oraz ładu korporacyjnego, jaki występuje w jednostce w zakresie procesu sprawozdawczości finansowej kierownictwa stosownego do szacunków księgowych, (zob. par. A28-A30)
- (f) w jaki sposób kierownictwo identyfikuje potrzebę oraz stosuje specjalistyczne umiejętności i wiedzę w zakresie szacunków księgowych, w tym w odniesieniu do wykorzystania eksperta powołanego przez kierownika jednostki, (zob. par. A31)
- (g) w jaki sposób proces szacowania ryzyka przez jednostkę identyfikuje i reaguje na ryzyka powiązane z szacunkami księgowymi, (zob. par. A32-A33)
- (h) system informacyjny jednostki w zakresie, w jakim odnosi się do szacunków księgowych, w tym:
  - (i) w jaki sposób informacje dotyczące szacunków księgowych i związanych z nimi ujawnień w odniesieniu do znaczących grup transakcji, sald kont lub ujawnień przepływają przez system informacyjny jednostki oraz (zob. par. A34-A35)
  - (ii) w jaki sposób, dla takich szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, kierownictwo:



- a. identyfikuje właściwe metody, założenia lub źródła danych oraz potrzebę dokonania w nich zmian, które są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, w tym, w jaki sposób kierownictwo: (zob. par. A36-A37)
    - (i) wybiera lub projektuje, oraz stosuje wykorzystywane metody, w tym wykorzystywanie modeli, (zob. par. A38-A39)
    - (ii) wybiera założenia, które zostaną wykorzystane, uwzględniając rozważenie alternatywnych rozwiązań oraz identyfikuje znaczące założenia, oraz (zob. par. A40-A43)
    - (iii) wybiera dane do wykorzystania, (zob. par. A44)
  - b. rozumie stopień niepewności szacunku, w tym poprzez rozważenie zakresu możliwych wyników wyceny, oraz (zob. par. A45)
  - c. odnosi się do niepewności szacunku, w tym wybierając szacunek punktowy oraz powiązane ujawnienia, w celu ich włączenia do sprawozdania finansowego, (zob. par. A46-A49)
    - (i) zidentyfikowane kontrole w elemencie czynności kontrolnych\*\*\* nad procesem dokonywania szacunków księgowych przez kierownictwo, jak opisano to w paragrafie 13(h)(ii), (zob. par. A50-A54)
    - (j) w jaki sposób kierownictwo dokonuje przeglądu wyniku(-ów) wcześniejszych szacunków księgowych i odnosi się do rezultatów tego przeglądu.
14. Biegły rewident dokonuje przeglądu wyników wcześniejszych szacunków księgowych, lub gdy ma to zastosowanie, ich późniejszych ponownych oszacowań, w celu ułatwienia identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia w bieżącym okresie. Określając rodzaj i zakres tego przeglądu biegły rewident bierze pod uwagę charakterystykę szacunków księgowych. Przegląd ten nie ma na celu podważenia osądów dotyczących szacunków księgowych dokonanych w poprzednich okresach, które były prawidłowo oparte na informacjach dostępnych w chwili ich dokonywania. (Zob. par. A55–A60).

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 19-27.

\*\* *Uw. tłum.* – Stosowne w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej poprzez użycie słów *musi, ma, powinien* itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSB.

\*\*\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 26(a)(i)-(iv).”.

3. § 16 – 17 wraz z przypisami dolnymi otrzymują brzmienie:

- „16. W trakcie identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia odnoszących się do szacunków księgowych i powiązanych ujawnień na poziomie stwierdzenia, w tym dokonując oddzielnego oszacowania ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli na poziomie stwierdzenia, jak jest to wymagane przez MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.)<sup>\*</sup>, biegły rewident bierze pod uwagę następujące zagadnienia podczas identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia i szacowania ryzyka nieodłącznego: (zob. par. A64–A71)

- (a) stopień, w jakim szacunek księgowy jest przedmiotem niepewności szacunków, oraz (zob. par. A72–A75)
  - (b) stopień, w jakim na poniższe ma wpływ złożoność, subiektywizm lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego: (zob. par. A76–A79)
    - (i) wybór i zastosowanie metod, założeń i danych podczas dokonywania szacunku księgowego, lub
    - (ii) wybór szacunku punktowego kierownictwa i powiązanych ujawnień do włączenia do sprawozdania finansowego.
17. Biegły rewident ustala, czy którekolwiek z ryzyk istotnego zniekształcenia zidentyfikowanych i oszacowanych zgodnie z paragrafem 16 są, według jego osądu, ryzykami znaczącymi<sup>\*\*</sup>. Jeżeli biegły rewident określił, że istnieje znaczące ryzyko, biegły rewident identyfikuje kontrole, które odpowiadają na to ryzyko<sup>\*\*\*</sup> i ocenia, czy takie kontrole zostały zaprojektowane skutecznie oraz ustala, czy zostały one wdrożone<sup>\*\*\*\*</sup>. (Zob. par. A80).

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 31 i 34.

\*\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 32.

\*\*\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26(a)(i).

\*\*\*\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26(a)''.

4. § 19 wraz z przypisami dolnymi otrzymuje brzmienie:

- „19. Zgodnie z wymogami MSB 330<sup>\*</sup> biegły rewident projektuje i wykonuje testy w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat skuteczności działania kontroli, jeżeli:
- (a) oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dokonane przez biegłego rewidenta obejmuje oczekiwanie, że te kontrole działają skutecznie, lub
  - (b) same procedury wiarygodności nie dostarczą wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń.

W odniesieniu do szacunków księgowych, testy takich kontroli wykonywane przez biegłego rewidenta stanowią reakcję na przyczyny oszacowania przypisanego ryzykom istotnego zniekształcenia. Projektując i wykonując testy kontroli biegły rewident uzyskuje tym bardziej przekonujące dowody badania, im bardziej polega na skuteczności danej kontroli<sup>\*\*</sup>. (Zob. par. A85-A89).

---

\* MSB 330, paragraf 8.

\*\* MSB 330, paragraf 9.'’.

5. § 30 otrzymuje brzmienie:

- „30. Podczas uzyskiwania dowodów badania dotyczących ryzyk istotnego zniekształcenia odnoszących się do szacunków księgowych, niezależnie od źródeł informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania, biegły rewident postępuje zgodnie ze stosownymi wymogami MSB 500.

Gdy wykorzystywana jest praca eksperta powołanego przez kierownika jednostki, wymogi określone w paragrafach 21-29 niniejszego MSB mogą stanowić wsparcie dla

biegłego rewidenta podczas oceny odpowiedniości pracy eksperta jako dowodu badania dla stosownego stwierdzenia zgodnie z paragrafem 8(c) MSB 500. Oceniając pracę eksperta powołanego przez kierownika jednostki, na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania wpływa ocena biegłego rewidenta dotycząca kompetencji, umiejętności oraz obiektywizmu eksperta, zrozumienie przez biegłego rewidenta rodzaju wykonanej przez eksperta pracy oraz znajomość obszaru lub specjalistycznej wiedzy eksperta przez biegłego rewidenta. (Zob. par. A126-A132).”.

6. § 39 wraz z przypisami dolnymi otrzymuje brzmienie:

„39. Biegły rewident zamieszcza w dokumentacji badania<sup>\*</sup>: (zob. par. A149-A152)

- (a) kluczowe elementy swojego zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki odnoszącej się do szacunków księgowych jednostki,
- (b) powiązanie pomiędzy dalszymi procedurami badania, a oszacowanymi ryzykami istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń<sup>\*\*</sup>, biorąc pod uwagę przyczyny (dotyczące ryzyka nieodłącznego lub ryzyka kontroli) przy założeniu oszacowania tych ryzyk,
- (c) reakcja(-e) biegłego rewidenta, gdy kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków, aby zrozumieć i odnieść się do niepewności szacunków,
- (d) oznaki możliwej stronniczości kierownictwa związanej z szacunkami księgowymi, jeżeli występują, oraz ocenę biegłego rewidenta dotyczącą skutków dla badania, jak jest to wymagane w paragrafie 32, oraz
- (e) znaczące osądy odnoszące się do ustaleń biegłego rewidenta dotyczących tego, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy są zniekształcone.

---

<sup>\*</sup> MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragrafy 8-11, A6, A7 oraz A10.

<sup>\*\*</sup> MSB 330, paragraf 28(b).”.

7. § A2 – A7 otrzymują brzmienie:

„A2. Metoda jest techniką wyceny wykorzystywaną przez kierownictwo w celu dokonania szacunku księgowego zgodnie z wymaganą podstawą wyceny. Na przykład, jedną z uznanych metod wykorzystywaną do dokonywania szacunków księgowych związanych z transakcjami płatności opartych na akcjach jest określenie teoretycznej ceny opcji kupna z wykorzystaniem formuły wyceny opcji Black-Scholes’a. Metoda ta jest stosowana poprzez wykorzystanie narzędzia obliczeniowego lub procesu, czasami określana jest jako model, i obejmuje stosowanie założeń i danych z uwzględnieniem zestawu powiązań między nimi.

*Założenia i dane*

A3. Założenia obejmują osądy oparte na dostępnych informacjach o kwestiach takich jak wybór stopy procentowej, stopy dyskontowej albo osądy na temat przyszłych warunków lub zdarzeń. Założenie może zostać wybrane przez kierownictwo z wielu odpowiednich wariantów. Założenia, które mogą zostać dokonane lub zidentyfikowane przez eksperta powołanego przez kierownika jednostki, stają się założeniami kierownictwa, gdy zostaną przez nie wykorzystane do dokonania szacunku księgowego.

- A4. Dla celów niniejszego MSB dane stanowią informacje, które mogą być uzyskane w drodze bezpośredniej obserwacji lub od strony zewnętrznej w stosunku do jednostki. Informacje uzyskane poprzez zastosowanie technik analitycznych lub interpretacyjnych w odniesieniu do danych są określane jako dane uzyskane, gdy takie techniki posiadają dobrze ugruntowane podstawy teoretyczne, a zatem w mniejszym stopniu wymagają osądu kierownictwa. W przeciwnym razie takie informacje są założeniem.
- A5. Przykłady danych obejmują:
- ceny uzgodnione w transakcjach rynkowych,
  - czas działania lub wielkość produkcji z maszyny produkcyjnej,
  - historyczne ceny lub inne warunki uwzględnione w umowach, takie jak zakontraktowana stopa procentowa, harmonogram płatności oraz warunków uwzględniony w umowie pożyczki,
  - informacje dotyczące przyszłości takie jak, przewidywania gospodarcze lub dotyczące przychodów uzyskane z zewnętrznych źródeł informacji, lub
  - przyszła stopa procentowa ustalana z wykorzystaniem technik interpolacji z przyszłych stóp procentowych (dane uzyskane).
- A6. Dane mogą pochodzić z różnorodnych źródeł. Na przykład, dane mogą być:
- generowane wewnątrz organizacji lub zewnętrznie,
  - uzyskane z systemu, który jest albo z, albo spoza księgi głównej lub ksiąg pomocniczych,
  - obserwowalne w umowach, lub
  - obserwowalne w dokumentach legislacyjnych lub regulacyjnych.

*Skalowalność (Zob. par. 3)*

- A7. Przykładami paragrafów, które zawierają wytyczne dotyczące tego, w jaki sposób wymogi niniejszego MSB mogą być skalowane obejmują paragrafy A20-A22, A63, A67 oraz A84.”.
8. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” podtytuł „Kluczowe koncepcje niniejszego MSB” zastępuje się podtytułem „Kluczowe pojęcia niniejszego MSB”.
9. § A8 – A10 wraz z przypisami dolnymi otrzymują brzmienie:
- „A8. Czynniki ryzyka nieodłącznego stanowią charakterystykę zdarzeń lub warunków, które wpływają na podatność na zniekształcenia stwierdzenia dotyczącego grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, spowodowanego oszustwem lub błędem, przed rozważeniem kontroli.\* Załącznik 1 zawiera dalsze wyjaśnienia dotyczące rodzaju tych czynników ryzyka nieodłącznego i ich wzajemnych relacji w kontekście dokonywania szacunków księgowych i ich prezentacji w sprawozdaniu finansowym.
- A9. Przy szacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń\*\*, oprócz niepewności szacunków, złożoności i subiektywizmu, biegły rewident bierze również pod uwagę stopień, w jakim czynniki ryzyka nieodłącznego zawarte w MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.) (inne niż niepewność szacunków, złożoność i subiektywizm),

wpływają na podatność na zniekształcenia stwierdzeń dotyczących szacunków księgowych. Takie dodatkowe czynniki ryzyka nieodłącznego obejmują:

- zmianę w rodzaju lub okolicznościach dotyczących stosownych pozycji sprawozdania finansowego lub wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które mogą spowodować potrzebę wprowadzenia zmian w metodach, założeniach lub danych wykorzystywanych do dokonania szacunku księgowego,
- podatność na zniekształcenie spowodowane stronniczością kierownictwa lub innymi czynnikami ryzyka oszustwa, o ile mają one wpływ na ryzyko nieodłączne podczas dokonywania szacunku księgowego.
- Niepewność, inna niż niepewność szacunków.

*Ryzyko kontroli (Zob. par. 6)*

A10. Przy oszacowaniu ryzyka kontroli na poziomie stwierdzenia zgodnie z MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.), biegły rewident bierze pod uwagę, czy biegły rewident planuje przetestować skuteczność działania kontroli. Gdy biegły rewident rozważa, czy przetestować skuteczność działania kontroli, ocena biegłego rewidenta, że kontrole są skutecznie zaprojektowane i zostały wdrożone, uzasadnia oczekiwanie biegłego rewidenta dotyczące operacyjnej skuteczności kontroli podczas ustalania planu ich testowania.

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 12(f).

\*\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 31.”.

10. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” podtytuł „Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności” zastępuje się podtytułem „Procedury oszacowania ryzyka i związane z nimi czynności”.
11. W podtytule „Procedury oszacowania ryzyka i związane z nimi czynności”, o którym mowa w ust. 10 powyżej śródtytuł „Uzyskiwanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia (Zob. par. 13)” zastępuje się śródtytułem „Uzyskiwanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki (Zob. par. 13)”.
12. § A19 – A22 otrzymują brzmienie:

„A19. Paragrafy 19–27 MSB (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.) wymagają od biegłego rewidenta uzyskania zrozumienia pewnych kwestii dotyczących jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Wymogi zamieszczone w paragrafie 13 niniejszego MSB odnoszą się bardziej szczegółowo do szacunków księgowych i bazują na szerszych wymogach w MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.).

*Skalowalność*

A20. Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur biegłego rewidenta prowadzących do uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki, odnoszących się do szacunków księgowych jednostki mogą zależeć w większym lub mniejszym stopniu od zakresu, w jakim indywidualna(-e) kwestia(-e) ma(-ją)

zastosowanie w danych okolicznościach. Na przykład, w jednostce może wystąpić kilka transakcji lub innych zdarzeń, lub warunków, które powodują potrzebę ustalenia szacunków księgowych, mające zastosowanie wymogi sprawozdawczości finansowej mogą być łatwe do zastosowania i mogą nie występować stosowne czynniki regulacyjne. Ponadto, szacunki księgowe mogą nie wymagać znaczących osądów, a proces dokonywania szacunków księgowych może być mniej złożony. W takich okolicznościach, szacunki księgowe mogą być w mniejszym stopniu przedmiotem niepewności szacunków, złożoności, subiektywizmu lub innych czynników ryzyka nieodłącznego lub być pod wpływem tych czynników i może wystąpić mniej zidentyfikowanych kontroli w elemencie czynności kontrolnych. Jeżeli tak jest, procedury identyfikacji i oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta prawdopodobnie będą mniej rozległe i mogą być uzyskiwane głównie poprzez zapytania do kierownictwa odpowiedzialnego za sprawozdanie finansowe, takie jak proste testy typu walk-through dotyczące procesu dokonywania szacunku księgowego przez kierownictwo (w tym podczas oceny, czy zidentyfikowane kontrole w tym procesie są zaprojektowane skutecznie oraz podczas ustalania, czy kontrola została wdrożona).

- A21. Przeciwnie, szacunki księgowe mogą wymagać znaczących osądów kierownictwa, a proces dokonywania szacunków księgowych może być złożony i może obejmować wykorzystanie złożonych modeli. Dodatkowo, jednostka może mieć bardziej skomplikowany system informacyjny i bardziej rozległe kontrole odnoszące się do szacunków księgowych. W takich okolicznościach, szacunki księgowe mogą być przedmiotem lub może na nie wpływać w większym stopniu niepewność szacunku, subiektywizm, złożoność lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego. Jeżeli tak jest, rodzaj lub rozłożenie w czasie procedur oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta prawdopodobnie będą inne lub będą bardziej rozległe, niż w okolicznościach z paragrafu A20.
- A22. Poniższe rozważania mogą być stosowne dla jednostek z jedynie prostą działalnością gospodarczą, które mogą obejmować wiele mniejszych jednostek:
- procesy stosowne dla szacunków księgowych mogą być nieskomplikowane, ponieważ działalność gospodarcza jest prosta, lub wymagane szacunki mogą posiadać niższy stopień niepewności szacowania,
  - szacunki księgowe mogą być tworzone poza księgą główną lub księgami pomocniczymi, kontrole nad ich ustalaniem mogą być ograniczone a zarządzający właściciel może mieć znaczący wpływ na ich ustalanie. Rola zarządzającego właściciela w dokonywaniu szacunków księgowych może wymagać uwzględnienia przez biegłego rewidenta, zarówno podczas identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia, jak również podczas rozważania ryzyka stronniczości kierownictwa.”.
13. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Procedury oszacowania ryzyka i związane z nimi czynności” śródtytuł „Transakcje jednostki i inne zdarzenia i uwarunkowania (Zob. par. 13(a))” zastępuje się śródtytułem „Transakcje jednostki i inne zdarzenia lub uwarunkowania (Zob. par. 13(a))”.
14. § A23 – A25 wraz z przypisem dolnym otrzymują brzmienie:
- „A23. Zmiany w okolicznościach, które mogą powodować potrzebę ustalenia lub zmiany w szacunkach księgowych, mogą obejmować na przykład, czy:

- jednostka angażowała się w nowe typy transakcji,
- warunki transakcji uległy zmianie, lub
- pojawiły się nowe zdarzenia lub uwarunkowania.

Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (Zob. par. 13(b))

A24. Uzyskanie zrozumienia wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dostarcza biegłemu rewidentowi podstawy do omówienia z kierownictwem, oraz, gdzie ma to zastosowanie, osobami sprawującymi nadzór, tego, w jaki sposób kierownictwo zastosowało te wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, stosowne dla szacunków księgowych oraz do ustalenia przez biegłego rewidenta, czy wymogi te zostały odpowiednio zastosowane. Zrozumienie to może ponadto ułatwić biegłemu rewidentowi komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór w sytuacji, gdy biegły rewident rozważa znaczącą praktykę rachunkowości, która jest akceptowalna w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, ale może nie być najbardziej odpowiednia w okolicznościach danej jednostki\*.

A25. W trakcie uzyskiwania tego zrozumienia, biegły rewident może dążyć do zrozumienia, czy:

- mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej:
  - nakazują zastosowanie pewnych kryteriów do ujęcia lub metod wyceny szacunków księgowych,
  - określają pewne kryteria, które pozwalają na wycenę lub wymagają wyceny w wartości godziwej, na przykład, poprzez odniesienie się do zamiarów kierownictwa dotyczących podjęcia pewnych działań w odniesieniu do aktywa lub zobowiązania, lub
  - określają wymagane lub sugerowane ujawnienia, w tym ujawnienia dotyczące osądów, założeń lub innych źródeł niepewności szacunków dotyczącej szacunków księgowych, oraz
- zmiany w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej wymagają zmian w zasadach (polityce) rachunkowości jednostki odnoszących się do szacunków księgowych.

---

\* MSB 260 (zmieniony), paragraf 16(a).”.

15. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Procedury oszacowania ryzyka i związane z nimi czynności” śródtytuł „Kontrola wewnętrzna jednostki mająca znaczenie dla badania” zastępuje się śródtytułem „System kontroli wewnętrznej jednostki”.

16. W śródtytule „System kontroli wewnętrznej jednostki”, o którym mowa w ust. 15 powyżej zdanie „Rodzaj i zakres nadzoru i ładu korporacyjnego (Zob. par. 13(e))” zastępuje się zdaniem: „Charakter i zakres nadzoru i ładu korporacyjnego (Zob. par. 13 (e))”.

17. § A28 wraz z przypisem dolnym otrzymuje brzmienie:

„A28. Stosując MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.)<sup>\*</sup>, zrozumienie przez biegłego rewidenta charakteru i zakresu nadzoru i ładu korporacyjnego, jaki jednostka posiada w zakresie

procesu dokonywania szacunków księgowych przez kierownictwo, może być ważne dla wymaganej od biegłego rewidenta oceny tego, czy:

- kierownictwo, pod nadzorem osób sprawujących nadzór, stworzyło i utrzymywało kulturę uczciwości i etycznego zachowania,
- środowisko kontroli dostarcza odpowiedniego fundamentu dla innych elementów systemu kontroli wewnętrznej, biorąc pod uwagę charakter i wielkość jednostki oraz,
- inne słabości kontroli zidentyfikowane w środowisku kontroli podważające inne elementy systemu kontroli wewnętrznej.

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 21(a).”.

18. § A30 otrzymuje brzmienie:

„A30. Uzyskanie zrozumienia nadzoru sprawowanego przez osoby sprawujące nadzór może być istotne, gdy istnieją szacunki księgowe, które:

- wymagają znaczącego osądu ze strony kierownictwa w celu uwzględnienia subiektywizmu,
- mają wysoką niepewność szacunków,
- są złożone do wykonania, na przykład ze względu na szerokie wykorzystanie technologii informacyjnych, duże wolumeny danych lub wykorzystanie wielu źródeł danych lub założeń o złożonych powiązaniach,
- miały lub powinny były mieć zmianę metody, założeń lub danych w porównaniu z poprzednimi okresami lub
- obejmują znaczące założenia.”.

19. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Procedury oszacowania ryzyka i związane z nimi czynności” śródtytuł „Zastosowanie przez kierownictwo specjalistycznych umiejętności lub wiedzy, w tym wykorzystanie eksperta kierownictwa (Zob. par 13(f))” zastępuje się śródtytułem „Zastosowanie przez kierownictwo specjalistycznych umiejętności lub wiedzy, w tym wykorzystanie ekspertów kierownictwa (Zob. par 13(f))”.

20. § A32 – A35 wraz z przypisami dolnymi otrzymują brzmienie:

„A32. Zrozumienie, w jaki sposób proces oszacowania ryzyka przez jednostkę identyfikuje i odnosi się do ryzyk dotyczących szacunków księgowych może wspomóc biegłego rewidenta w rozważeniu zmian w:

- wymogach mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczących szacunków księgowych,
- dostępności lub rodzaju źródeł danych, które są stosowne dla dokonywania szacunków księgowych, lub które mogą wpływać na wiarygodność wykorzystanych danych,
- systemach informacyjnych jednostki lub środowisku IT, oraz
- kluczowym personelu.

A33. Kwestie, które biegły rewident może rozważyć podczas uzyskiwania zrozumienia sposobu, w jaki kierownictwo zidentyfikowało i odnosi się do podatności na



zniekształcenie będące skutkiem stronniczości kierownictwa lub oszustwa podczas dokonywania szacunków księgowych obejmują, czy, a jeżeli tak, to w jaki sposób, kierownictwo:

- zwraca szczególną uwagę na wybór lub zastosowanie metod, założeń i danych wykorzystywanych do dokonywania szacunków księgowych,
- monitoruje kluczowe wskaźniki wydajności\*, które mogą wskazywać na nieoczekiwane lub niespójne wyniki w porównaniu do historycznych lub zabudżetowanych wielkości lub z innych znanych czynników,
- identyfikuje finansowe lub inne zachęty, które mogą stanowić motywację do stronniczości,
- monitoruje potrzebę zmian w metodach, znaczących założeniach lub danych wykorzystywanych do dokonywania szacunków księgowych,
- ustanawia odpowiedni nadzór nad modelami oraz przegląd modeli wykorzystywanych do dokonywania szacunków księgowych,
- wymaga udokumentowania powodów, lub niezależnego przeglądu, znaczących osądów dokonywanych przy dokonywaniu szacunków księgowych.

System informacyjny jednostki odnoszący się do szacunków księgowych (Zob. par. 13(h)(i))

A34. Znaczące grupy transakcji, zdarzenia i uwarunkowania mieszczące się w zakresie paragrafu 13(h) są takie same jak znaczące grupy transakcji, zdarzenia i uwarunkowania, które odnoszą się do szacunków księgowych i powiązanych ujawnień będących przedmiotem paragrafu 25(a) MSB (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.). Podczas uzyskiwania zrozumienia systemu informacyjnego jednostki, w jakim dotyczy on szacunków księgowych, biegły rewident może rozważyć:

- czy szacunki księgowe powstają na skutek rejestracji rutynowych i powtarzalnych transakcji lub czy powstają na skutek jednorazowych lub nietypowych transakcji,
- w jaki sposób system informacyjny odnosi się do kompletności szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, w szczególności w przypadku szacunków księgowych dotyczących zobowiązań.

A35. W trakcie badania biegły rewident może zidentyfikować grupy transakcji, zdarzenia lub uwarunkowania, które powodują potrzebę szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, których kierownictwo nie zidentyfikowało. MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) odnosi się do okoliczności, gdy biegły rewident identyfikuje ryzyka istotnego zniekształcenia, których nie zidentyfikowało kierownictwo, w tym rozważenia konsekwencji dla oceny przez biegłego rewidenta procesu oszacowania ryzyka przez jednostkę\*.

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 22(b).”.

21. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności” śródtytuł „Identyfikacja odpowiednich metod, założeń i źródeł

---

\* ang. *Key Performance Indicators (KPI)*.

danych przez kierownictwo (Zob. par. 13(h)(ii)(a))” zastępuje się słowami „Identyfikacja stosownych metod, założeń i źródeł danych przez kierownictwo (Zob. par. 13(h)(ii)(a))”.

22. § A39 otrzymuje brzmienie:

„A39. Kierownictwo może zaprojektować i wdrożyć specyficzne kontrole odnoszące się do modeli wykorzystywanych do dokonywania szacunków księgowych, zarówno własnych modeli kierownictwa, jak i modeli zewnętrznych. Gdy model sam w sobie posiada podwyższony poziom złożoności lub subiektywizmu, taki jak model oczekiwanych strat kredytowych lub model wartości godziwej wykorzystujący dane poziomu 3, kontrole, które odnoszą się do takiej złożoności lub subiektywizmu z większym prawdopodobieństwem mogą zostać zidentyfikowane jako stosowne dla badania. Gdy występuje złożoność w odniesieniu do modeli, z większym prawdopodobieństwem kontrole odnoszące się do integralności danych zostaną zidentyfikowane jako kontrole zgodnie z MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.). Czynniki, które mogą być odpowiednie do rozważania przez biegłego rewidenta podczas uzyskiwania zrozumienia modelu oraz związanych z nim zidentyfikowanych kontroli obejmują:

- sposób, w jaki kierownictwo ustala stosowność i dokładność modelu,
- sprawdzenie lub weryfikację ex-post modelu obejmującą sprawdzenie czy model jest weryfikowany przed jego wykorzystaniem i czy jest ponownie weryfikowany w regularnych odstępach czasu w celu ustalenia, czy model pozostaje odpowiedni do jego zamierzonego wykorzystania. Weryfikacja modelu przez jednostkę może obejmować ocenę:
  - teoretycznej poprawności modelu,
  - matematycznej integralności modelu, oraz
  - poprawności i kompletności danych oraz adekwatności danych i założeń wykorzystywanych w modelu,
- sposób, w jaki model jest odpowiednio zmieniany lub na bieżąco dostosowywany do zmian warunków rynkowych lub innych oraz czy istnieją odpowiednie polityki kontroli zmian modelu,
- czy poprawki, nazywane również w pewnych branżach nakładkami, są wprowadzone do wyników modelu oraz czy takie poprawki są odpowiednie w danych okolicznościach zgodnie z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Jeżeli takie poprawki nie są odpowiednie, takie poprawki mogą stanowić oznakę możliwej stronniczości kierownictwa, oraz
- czy model jest odpowiednio udokumentowany, w tym jego zamierzone zastosowania, ograniczenia, kluczowe parametry, wymagane dane i założenia, wyniki przeprowadzonej weryfikacji oraz rodzaj i podstawa wszelkich poprawek dokonanych w wynikach modelu.”.

23. § A44 otrzymuje brzmienie:

„A44. Kwestie, które może rozważyć biegły rewident podczas uzyskiwania zrozumienia sposobu, w jaki kierownictwo wybiera dane, na których oparte są szacunki księgowe, obejmują:

- rodzaj i źródło danych, w tym informacje uzyskane z zewnętrznego źródła informacji,
- sposób, w jaki kierownictwo ocenia, czy dane są odpowiednie,

- dokładność i kompletność danych,
  - spójność wykorzystanych danych z danymi wykorzystanymi w poprzednich okresach,
  - złożoność aplikacji IT lub innych aspektów środowiska IT jednostki wykorzystanych do pozyskania i przetwarzania danych, w tym obejmujących duże zbiory danych,
  - sposób, w jaki dane są uzyskiwane, przesyłane i przetwarzane oraz, w jaki sposób zapewniania jest ich integralność.”
24. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności” śródtytuł „Sposób, w jaki kierownictwo postrzega i odnosi się do niepewności szacowania (Zob. par. 13(h)(ii)(b) -13(h)(ii)(c))” zastępuje się śródtytułem „Sposób, w jaki kierownictwo rozumie i odnosi się do niepewności szacunków (Zob. par. 13(h)(ii)(b) – 3(h)(ii)(c))”.
25. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności” śródtytuł „Czynności kontrolne mające znaczenie dla badania dotyczące procesu ustalania przez kierownictwo szacunków księgowych (Zob. par. 13(i))” zastępuje się śródtytułem „Zidentyfikowane kontrole dotyczące procesu dokonywania przez kierownictwo szacunków księgowych (Zob. par. 13(i))”.
26. § A50 – A54 wraz z przypisem dolnym otrzymują brzmienie:
- „A50. Osąd biegłego rewidenta dotyczący identyfikacji kontroli w elemencie czynności kontrolnych, a w rezultacie potrzeba oceny zaprojektowania tych kontroli i ustalenia, czy zostały one wdrożone, odnosi się do realizowanego przez kierownictwo procesu opisanego w paragrafie 13(h)(ii). Biegły rewident może nie zidentyfikować kontroli odnoszących się do wszystkich aspektów wskazanych w paragrafie 13(h)(ii).
- A51. Jako część identyfikacji kontroli oraz oceny ich projektu i ustalenia, czy zostały one wdrożone, biegły rewident może rozważyć:
- w jaki sposób kierownictwo określa odpowiedniość danych wykorzystywanych do ustalenia szacunków księgowych, w tym w sytuacji, gdy kierownictwo wykorzystuje zewnętrzne źródła informacji lub dane spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych,
  - przegląd i zatwierdzanie szacunków księgowych, w tym założeń lub danych wykorzystywanych do ich ustalania, przez odpowiedni szczebel kierownictwa oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór,
  - podział obowiązków pomiędzy osoby odpowiedzialne za dokonywanie szacunków księgowych i osoby zobowiązujące jednostkę do powiązanych transakcji, w tym, czy przypisanie odpowiedzialności odpowiednio uwzględnia rodzaj jednostki oraz jej produkty lub usługi. Na przykład, w przypadku dużej instytucji finansowej, stosowny podział obowiązków może uwzględniać niezależną funkcję odpowiedzialną za szacowanie i potwierdzanie wyceny w wartości godziwej produktów finansowych jednostki wykonywanej przez personel, którego wynagrodzenie nie jest powiązane z tymi produktami,
  - skuteczność zaprojektowania kontroli. Zasadniczo, dla kierownictwa trudniejszym może być zaprojektowanie kontroli, które odnoszą się do subiektywizmu i niepewności szacunków w taki sposób, który skutecznie zapobiega lub wykrywa i koryguje istotne zniekształcenia, niż zaprojektowanie kontroli, które odnoszą się do

złożoności. Może się okazać potrzebne, aby kontrole, które odnoszą się do subiektywizmu i niepewności szacunków obejmowały więcej elementów manualnych, które mogą być mniej niezawodne niż kontrole zautomatyzowane, jako że kierownictwo może je łatwiej ominąć, zignorować lub obejść. Skuteczność zaprojektowania kontroli odnoszących się do złożoności może różnić się w zależności od powodu i rodzaju tej złożoności. Na przykład, łatwiejsze może być zaprojektowanie bardziej skutecznych kontroli odnoszących się do metody, która jest wykorzystywana rutynowo lub dotyczy integralności danych.

A52. Gdy kierownictwo w rozległym zakresie stosuje technologie informacyjne podczas dokonywania szacunku księgowego, zidentyfikowane kontrole w elemencie czynności kontrolnych prawdopodobnie będą obejmowały ogólne kontrole IT i kontrole przetwarzania informacji. Takie kontrole mogą odnosić się do ryzyk związanych z poniższymi zagadnieniami:

- czy aplikacje IT i inne aspekty środowiska IT posiadają możliwości i są odpowiednio skonfigurowane, aby przetwarzać duże zbiory danych,
- złożone obliczenia podczas stosowania metody. Gdy wymagane są różne aplikacje IT do przetwarzania złożonych transakcji, przeprowadza się regularne uzgodnienia pomiędzy aplikacjami IT, w szczególności, gdy aplikacje IT nie mają zautomatyzowanych interfejsów lub mogą być przedmiotem ręcznej ingerencji,
- czy zaprojektowanie i kalibracja modelu są okresowo oceniane,
- kompletne i prawidłowe pozyskiwanie danych dotyczących szacunków księgowych z ksiąg jednostki lub z zewnętrznych źródeł informacji,
- dane, w tym kompletny i dokładny przepływ danych w systemie informatycznym jednostki, odpowiedniość wszelkich modyfikacji wprowadzanych do danych wykorzystywanych do dokonywania szacunków księgowych, utrzymywanie integralności i bezpieczeństwa danych. Gdy wykorzystywane są zewnętrzne źródła informacji, ryzyka dotyczące przetwarzania lub rejestrowania danych,
- czy kierownictwo posiada kontrole w zakresie dostępu, zmiany i utrzymywania indywidualnych modeli w celu zachowania silnego śladu rewizyjnego zatwierdzonych wersji modeli oraz w celu zapobieżenia nieautoryzowanemu dostępowi lub wprowadzaniu poprawek do tych modeli, oraz
- czy występują odpowiednie kontrole w zakresie transferu informacji dotyczących szacunków księgowych do księgi głównej, z uwzględnieniem odpowiednich kontroli w zakresie zapisów dziennika.

A53. W niektórych branżach, takich jak bankowość lub ubezpieczenia, pojęcie ładu korporacyjnego może być użyte do opisanego czynności w ramach środowiska kontroli, procesu monitorowania przez jednostkę systemu kontroli wewnętrznej i innych elementów systemu kontroli wewnętrznej, jak opisano w MSB 315 (PL) (zmienionym w 2019 r.)<sup>\*</sup>.

A54. W jednostkach posiadających funkcję audytu wewnętrznego, jej praca może w szczególności pomóc biegłemu rewidentowi w uzyskaniu zrozumienia:

- rodzaju i zakresu korzystania przez kierownictwo z szacunków księgowych,

- zaprojektowania i wdrożenia kontroli, które odnoszą się do ryzyk dotyczących danych, założeń i modeli wykorzystanych do dokonywania szacunków księgowych,
- tych aspektów systemu informacyjnego jednostki, które generują dane, na których oparte są szacunki księgowe, oraz
- sposobu, w jaki nowe ryzyka odnoszące się do szacunków księgowych są identyfikowane, szacowane i zarządzane.

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), Załącznik 3.”.

27. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Przeglądanie wyników lub ponowne ustalenie wcześniejszych szacunków księgowych (Zob. par. 14)” śródtytuł „Przeglądanie wyników lub ponowne ustalenie wcześniejszych szacunków księgowych (Zob. par. 14)” zastępuje się śródtytułem „Dokonywanie przeglądu wyników lub ponowne oszacowanie poprzednich szacunków księgowych (Zob. par. 14)”.

28. § A58 – A60 wraz z przypisem dolnym otrzymują brzmienie:

„A58. W oparciu o wcześniejsze oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia wykonane przez biegłego rewidenta, na przykład, gdy ryzyko nieodłączne jest oszacowane jako wyższe dla jednego lub kilku ryzyk istotnego zniekształcenia, biegły rewident może uznać, że wymagany jest bardziej szczegółowy przegląd retrospektywny. Jako część szczegółowego przeglądu retrospektywnego, biegły rewident może zwrócić szczególną uwagę, gdy jest to wykonalne, na wpływ danych i znaczących założeń wykorzystanych podczas dokonywania poprzednich szacunków księgowych. Z drugiej strony, na przykład, dla szacunków księgowych, które wynikają z rejestrowania rutynowych lub powtarzalnych transakcji, biegły rewident może uznać, że wystarczające dla celów przeglądu jest zastosowanie procedur analitycznych jako procedur szacowania ryzyka.

A59. Cel wyceny dla szacunków księgowych w wartości godziwej i innych szacunków księgowych, które oparte są na aktualnych warunkach w dacie wyceny, odnosi się do postrzegania wartości w danym momencie, które mogą ulec znaczącej i szybkiej zmianie w sytuacji zmian w otoczeniu w jakim działa jednostka. Biegły rewident może wówczas skupić przegląd na uzyskaniu informacji, które mogą być stosowne dla identyfikacji i szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia. Na przykład, w niektórych przypadkach, uzyskanie zrozumienia zmian w założeniach uczestników rynku, które wpłynęły na wynik szacunków księgowych wartości godziwej w poprzednim okresie, może być mało prawdopodobne, aby dostarczyć stosownych dowodów badania. W takim przypadku, dowody badania mogą być uzyskane w drodze zrozumienia wyników założeń (takich jak projekcje przepływów pieniężnych) oraz zrozumienia skuteczności procesu dokonywania szacunków przez kierownictwo w poprzednich okresach, które wspomaga identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia w bieżącym okresie.

A60. Różnica między wynikiem szacunku księgowego, a kwotą ujętą w sprawozdaniu finansowym za poprzedni okres niekoniecznie stanowi zniekształcenie sprawozdania finansowego za poprzedni okres. Jednakże, taka różnica może stanowić zniekształcenie, jeżeli na przykład, wynika ona z informacji, które były dostępne dla kierownictwa w momencie finalizacji sprawozdania finansowego za poprzedni okres, lub co do których racjonalnie można było oczekiwać ich uzyskania i uwzględnienia w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej\*. Taka różnica może poddać w wątpliwość proces uwzględniania informacji w dokonywaniu szacunku

księgowego przez kierownictwo. Na skutek tego, biegły rewident może dokonać ponownego oszacowania wszelkich planów dotyczących testowania powiązanych kontroli oraz powiązanego z nimi oszacowania ryzyka kontroli lub może ustalić, że niezbędne jest uzyskanie bardziej przekonujących dowodów badania dotyczących danej kwestii. Wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zawiera wytyczne umożliwiające rozróżnienie zmian w szacunkach księgowych, które stanowią zniekształcenia i zmian, które nimi nie są oraz podejście księgowe wymagane do zastosowania w każdym z tych przypadków.

---

\* MSB 560 „Późniejsze zdarzenia”, paragraf 14.”.

29. § A64 – A71 wraz z przypisami dolnymi otrzymują brzmienie:

„A64. Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń odnoszących się do szacunków księgowych są ważne dla wszystkich szacunków księgowych, nie tylko dla tych, które są ujęte w sprawozdaniu finansowym, lecz również dla tych, które są zamieszczone w notach do sprawozdania finansowego.

A65. Paragraf A42 MSB 200 wskazuje, że MSB zwykle odnoszą się do „ryzyka istotnego zniekształcenia”, a nie do ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli oddzielnie. MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) wymaga odrębnego oszacowania ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli w celu dostarczenia podstawy dla zaprojektowania i wykonania dalszych procedur badania stanowiących reakcję na ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń\*, w tym ryzyka znaczące, zgodnie z MSB 330.

A66. Podczas identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia oraz szacowania ryzyka nieodłącznego dla szacunków księgowych zgodnie z MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.)\*\*, od biegłego rewidenta wymaga się wzięcia pod uwagę czynników ryzyka nieodłącznego, które wpływają na podatność stwierdzeń na zniekształcenia oraz sposobu, w jaki to robią. Rozważania biegłego rewidenta dotyczące czynników ryzyka nieodłącznego mogą dostarczyć również informacji, które mogą zostać wykorzystane przy:

- oszacowaniu prawdopodobieństwa i wielkości nieprawidłowości (tj. gdzie na skali ryzyka nieodłącznego oszacowane jest ryzyko nieodłączne), oraz
- ustalaniu przyczyn oszacowania odnoszącego się do ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń oraz, że dalsze procedury badania przez biegłego rewidenta zgodnie z paragrafem 18 są adekwatne do tych przyczyn.

Wzajemne relacje między czynnikami ryzyka nieodłącznego są szerzej wyjaśnione w Załączniku 1.

A67. Przyczyny oszacowania przez biegłego rewidenta ryzyka nieodłącznego na poziomie stwierdzenia mogą wynikać z jednego lub kilku czynników ryzyka nieodłącznego niepewności szacunków, złożoności, subiektywizmu lub innych czynników ryzyka nieodłącznego. Na przykład:

- (a) szacunki księgowe oczekiwanych strat kredytowych prawdopodobnie będą złożone, ponieważ oczekiwane straty kredytowe nie mogą być bezpośrednio zaobserwowane i mogą wymagać wykorzystania złożonego modelu. Model może wykorzystywać złożony zestaw historycznych danych oraz założeń dotyczących przyszłych kierunków rozwoju w różnych scenariuszach, specyficznych dla danej jednostki,

które mogą być trudne do przewidzenia. Szacunki księgowe oczekiwanych strat kredytowych prawdopodobnie będą również przedmiotem wysokiej niepewności szacunków i znaczącego subiektywizmu w dokonywaniu osądów na temat przyszłych zdarzeń lub uwarunkowań. Podobne rozważania mają zastosowanie do zobowiązań z tytułu umów ubezpieczeniowych,

- (b) szacunek księgowy odpisu aktualizującego dotyczącego przestarzałych aktywów dla jednostki z szerokim zakresem różnych rodzajów zapasów, może wymagać złożonych systemów i procesów, ale może wymagać niewiele subiektywizmu, a stopień niepewności szacunku może być niski, w zależności od rodzaju zapasów,
  - (c) inne szacunki księgowe mogą nie być złożone do dokonania, ale mogą cechować się wysoką niepewnością szacunków i wymagać znaczącego osądu, na przykład, szacunek księgowy, który wymaga pojedynczego krytycznego osądu na temat zobowiązania, którego kwota jest zależna od wyniku sporu sądowego.
- A68. Stosowność i znaczenie czynników ryzyka nieodłącznego mogą różnić się w zależności od szacunku księgowego. W związku z tym, czynniki ryzyka nieodłącznego mogą, zarówno pojedynczo jak i łącznie, wpływać na proste szacunki księgowe w mniejszym stopniu, a biegły rewident może zidentyfikować mniej ryzyk lub oszacować ryzyko nieodłączne w pobliżu dolnej granicy skali ryzyka nieodłącznego.
- A69. Przeciwnie, czynniki ryzyka nieodłącznego mogą, zarówno pojedynczo jak i łącznie, wpływać na złożone szacunki księgowe w większym stopniu i mogą skłaniać biegłego rewidenta do oszacowania ryzyka nieodłącznego, jako wyższe na skali ryzyka nieodłącznego. Dla takich szacunków księgowych, rozważania biegłego rewidenta dotyczące oddziaływania czynników ryzyka nieodłącznego prawdopodobnie będą bezpośrednio wpływać na liczbę i rodzaj zidentyfikowanych ryzyk istotnego zniekształcenia, oszacowanie tych ryzyk, oraz ostatecznie na siłę przekonywania dowodów badania, które są niezbędne w reakcji na tak oszacowane ryzyka. Dodatkowo, dla tych szacunków księgowych szczególnie ważne może być zastosowanie przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu.
- A70. Zdarzenia następujące po dacie sprawozdania finansowego mogą dostarczać dodatkowych informacji stosownych dla szacowania przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. Na przykład, wynik szacunku księgowego może ujawnić się w trakcie badania. W takich przypadkach biegły rewident może oszacować lub zmienić oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń<sup>\*\*\*</sup>, niezależnie, w jaki sposób czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność stwierdzeń na zniekształcenia związane z szacunkiem księgowym. Zdarzenia następujące po dacie sprawozdania finansowego mogą również wpływać na wybór biegłego rewidenta dotyczący podejścia do testowania szacunków księgowych zgodnie z paragrafem 18. Na przykład, w przypadku prostego biernego rozliczenia międzyokresowego dotyczącego bonusu, które jest oparte na prostym procencie wynagrodzenia dla wybranych pracowników, biegły rewident może stwierdzić, że z dokonaniem takiego szacunku związana jest relatywnie niewielka złożoność lub subiektywizm i w związku z tym może on oszacować ryzyko nieodłączne na poziomie stwierdzenia blisko dolnej granicy skali ryzyka nieodłącznego. Wypłata bonusów po końcu okresu może dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania odnoszących się do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia.

A71. Szacowanie przez biegłego rewidenta ryzyka kontroli może zostać zrealizowane na różne sposoby, zależnie od preferowanych technik lub metodologii badania. Szacowanie ryzyka kontroli może zostać wyrażone z wykorzystaniem kategorii jakościowych (przykładowo, ryzyko kontroli oszacowane jako maksymalne, umiarkowane, minimalne) lub w kategoriach oczekiwania biegłego rewidenta, co do tego jak skuteczna jest(są) kontrola(-e) w reakcji na zidentyfikowane ryzyko, którą jest planowane poleganie na skutecznym działaniu kontroli. Na przykład, jeżeli ryzyko kontroli jest oszacowane jako maksymalne, biegły rewident nie rozważa polegania na skuteczności działania tych kontroli. Jeżeli ryzyko kontroli jest oszacowane jako niższe niż maksymalne, wówczas biegły rewident rozważa poleganie na skuteczności działania tych kontroli.”

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 31 i 34.

\*\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 31(a).

\*\*\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 37.”.

30. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Przeglądanie wyników lub ponowne ustalenie wcześniejszych szacunków księgowych (Zob. par. 14)” śródtytuł „Niepewność szacowania (Zob. par. 16(a))” zastępuje się śródtytułem „Niepewność szacunku (Zob. par. 16(a))”.

31. § A72 – A80 wraz z przypisem dolnym otrzymują brzmienie:

„A72. Uwzględniając stopień, w jakim szacunek księgowy jest przedmiotem niepewności szacunków, biegły rewident może rozważyć:

- czy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają:
  - wykorzystania do dokonania szacunku księgowego metody, która z natury cechuje się wysokim poziomem niepewności szacunków. Na przykład ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać wykorzystania nieobserwowanych danych wejściowych,
  - wykorzystania założeń, które z natury cechuje wysoki poziom niepewności szacunków, takich jak założenia o długim okresie prognozy, założenia, które są oparte na nieobserwowalnych danych i z tego powodu są trudne do ustalenia przez kierownictwo lub wykorzystanie różnych założeń, które są wzajemnie powiązane,
  - ujawnienia w zakresie niepewności szacunków,
- otoczenie gospodarcze. Jednostka może działać na rynku, na którym występują zawirowania lub możliwe zakłócenia (na przykład, na skutek dużych wahań kursów walutowych lub nieaktywnych rynków) i szacunki księgowe mogą w związku z tym być zależne od danych, które nie są łatwo obserwowalne,
- czy możliwe jest (lub wykonalne w praktyce, na ile jest to dopuszczalne przez ramowe założenia sprawozdawczości finansowej), aby kierownictwo:
  - dokonało precyzyjnej i wiarygodnej prognozy przyszłej realizacji historycznej transakcji (na przykład, kwoty, jaka zostanie zapłacona w związku z warunkowym zapisem umownym) lub częstotliwości wystąpienia i wpływu przyszłych zdarzeń lub uwarunkowań (na przykład, kwoty przyszłej straty kredytowej lub kwoty odszkodowania, jaka zostanie ustalona i momentu jej rozliczenia), lub
  - uzyskało precyzyjną i kompletną informację na temat obecnego warunku (na



przykład, informację dotyczącą atrybutów wyceny, które odzwierciedlają perspektywę uczestników rynku w dacie sprawozdania finansowego w celu ustalenia szacunku wartości godziwej).

- A73. Wielkość kwoty szacunku księgowego ujętego lub ujawnionego w sprawozdaniu finansowym sama w sobie nie jest oznaką podatności na zniekształcenie, ponieważ szacunek księgowy może, na przykład, być zaniżony.
- A74. W niektórych okolicznościach niepewność szacunku może być tak wysoka, że racjonalny szacunek księgowy nie może być ustalony. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wykluczać ujęcie takiej pozycji w sprawozdaniu finansowym lub jej wyceny w wartości godziwej. W takich przypadkach, mogą występować ryzyka istotnego zniekształcenia, które odnoszą się nie tylko do tego, czy szacunek księgowy powinien zostać ujęty lub do tego, czy powinien być wyceniony w wartości godziwej, ale również do racjonalności ujawnień. W odniesieniu do takich szacunków księgowych, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać ujawnienia szacunków księgowych i związanej z nimi niepewności szacunków (zobacz paragrafy A112-A113, A143-A144).
- A75. W niektórych przypadkach niepewność szacunku dotycząca szacunku księgowego może poddać w wątpliwość zdolność jednostki do kontynuacji działalności. MSB 570 (zmieniony)\* ustanawia wymogi i dostarcza wytycznych w takich okolicznościach.

*Złożoność lub subiektywizm (Zob. par. 16(b))*

Stopień, w jakim złożoność wpływa na wybór i zastosowanie danej metody

- A76. Biorąc pod uwagę stopień, w jakim na wybór i zastosowanie metody wykorzystywanej do dokonania szacunku księgowego wpływa złożoność, biegły rewident może rozważyć:
- potrzebę posiadania przez kierownictwo specjalistycznych umiejętności lub wiedzy, które mogą wskazywać, że metodę wykorzystaną do dokonania szacunku księgowego cechuje nieodłączna złożoność i dlatego ten szacunek księgowy może być bardziej podatny na istotne zniekształcenie. Większa podatność na istotne zniekształcenie może wystąpić, gdy kierownictwo opracowało model wewnątrz jednostki i posiada relatywnie niewielkie doświadczenie w tym zakresie lub wykorzystuje model, w którym zastosowana została metoda, która nie jest uznana lub powszechnie stosowana w danej branży lub otoczeniu,
  - rodzaj podstawy wyceny wymaganej przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, który może skutkować potrzebą zastosowania złożonej metody wymagającej wielu źródeł danych, zarówno historycznych jak i dotyczących przyszłości, lub założeń wzajemnie zależnych w różnorodny sposób. Na przykład, rezerwa na oczekiwane straty kredytowe może wymagać osądów dotyczących przyszłych spłat rat kredytów i innych przepływów pieniężnych w oparciu o uwzględnienie historycznych danych empirycznych i zastosowanie założeń dotyczących przyszłości. Podobnie, wycena zobowiązania z tytułu umowy ubezpieczeniowej może wymagać osądów na temat przyszłych płatności z tytułu umowy ubezpieczenia prognozowanych na podstawie historycznych danych empirycznych i bieżących oraz przyjętych przyszłych trendów.

Stopień, w jakim złożoność wpływa na wybór i zastosowanie danych

A77. Biorąc pod uwagę stopień, w jakim złożoność wpływa na wybór i zastosowanie danych wykorzystywanych do dokonania szacunku księgowego, biegły rewident może rozważyć:

- złożoność procesu uzyskiwania danych, z uwzględnieniem stosowności i wiarygodności źródła danych. Dane z określonych źródeł mogą być bardziej wiarygodne niż z innych. Dodatkowo, ze względu na poufność lub prawa autorskie, niektóre zewnętrzne źródła informacji nie ujawnią informacji (lub nie będzie ono pełne), które mogą być stosowne podczas rozważania wiarygodności danych, których dostarczają, takie jak źródła danych, które wykorzystują lub sposób, w jaki dane zostały zgromadzone i przetworzone,
- nieodłączna złożoność dotycząca utrzymywania integralności danych. Gdy występują duże wolumeny danych i wiele źródeł danych, może wystąpić nieodłączna złożoność dotycząca utrzymywania integralności danych wykorzystywanych do dokonywania szacunku księgowego,
- potrzeba interpretacji złożonych warunków umownych. Na przykład, ustalenie wpływów lub wypływów pieniężnych pochodzących od dostawcy handlowego lub rabatów dla klientów może być uzależnione od bardzo złożonych warunków umownych, których zrozumienie lub interpretacja wymagają specyficznego doświadczenia lub kompetencji.

Stopień, w jakim subiektywizm wpływa na wybór i zastosowanie metody, założeń lub danych

A78. Biorąc pod uwagę stopień, w jakim subiektywizm wpływa na wybór i zastosowanie metody, założeń lub danych, biegły rewident może rozważyć:

- stopień, w jakim mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie określają podejść do wyceny, koncepcji, technik i czynników, które będą wykorzystane w metodzie wyceny,
- niepewność odnosząca się do kwoty lub rozłożenia w czasie, w tym długości okresu prognozy. Kwota lub rozłożenie w czasie są źródłem nieodłącznej niepewności szacunków i powodują potrzebę osądu kierownictwa podczas wyboru szacunku punktowego, który z kolei stwarza możliwość stronniczości kierownictwa. Na przykład szacunek księgowy, który zawiera założenia dotyczące przyszłości, może wiązać się z wysokim stopniem subiektywizmu, który może być podatny na stronniczość kierownictwa.

*Inne czynniki ryzyka nieodłącznego (Zob. par. 16(b))*

A79. Stopień subiektywizmu związany z szacunkiem księgowym wpływa na podatność szacunku księgowego na zniekształcenie wynikające ze stronniczości kierownictwa lub innych czynników ryzyka oszustwa, o ile mają one wpływ na ryzyko nieodłączne. Na przykład, gdy szacunek księgowy jest przedmiotem wysokiego stopnia subiektywizmu, prawdopodobnie będzie on bardziej podatny na zniekształcenie ze względu na stronniczość kierownictwa lub oszustwo i może to skutkować szerokim zakresem możliwych wyników wyceny. Kierownictwo może wybrać szacunek punktowy z zakresu, który jest niewłaściwy w danych okolicznościach lub na który nieprawidłowo wpływa niezamierzona lub zamierzona stronniczość kierownictwa, powodując zniekształcenie. Dla badań kontynuowanych oznaki możliwej stronniczości kierownictwa zidentyfikowane podczas badań za poprzednie okresy mogą wpływać na planowanie i procedury szacowania ryzyka w bieżącym okresie.

*Znaczące ryzyka* (Zob. par. 17)

A80. Szacowanie ryzyka nieodłącznego dokonane przez biegłego rewidenta, które bierze pod uwagę stopień, w jakim szacunek księgowy jest przedmiotem, lub wpływa na niego niepewność szacunków, złożoność, subiektywizm lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego, ułatwia biegłemu rewidentowi ustalenie, czy którekolwiek ze zidentyfikowanych i oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia stanowi znaczące ryzyko.

---

\* MSB 570 (zmieniony) „*Kontynuacja działalności*”.

32. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia” śródtytuł „Gdy biegły rewident zamierza polegać na operacyjnej skuteczności odpowiednich kontroli (Zob. par. 19)” zastępuje się śródtytułem „Gdy biegły rewident zamierza polegać na skuteczności działania kontroli (Zob. par. 19)”.

33. § A85 otrzymuje brzmienie:

„A85. Testowanie skuteczności działania kontroli może być odpowiednie, gdy ryzyko nieodłączne jest oszacowane jako wyższe na skali ryzyka nieodłącznego, w tym dla ryzyk znaczących. Może tak być w przypadku, gdy szacunek księgowy jest przedmiotem, lub wpływa na niego wysoki poziom złożoności. Gdy na szacunek księgowy wpływa wysoki stopień subiektywizmu i z tego względu wymaga on znaczącego osądu kierownictwa, nieodłączne ograniczenia dotyczące skuteczności zaprojektowania kontroli mogą prowadzić do skupienia się przez biegłego rewidenta bardziej na procedurach wiarygodności, niż na testowaniu skuteczności działania kontroli.”.

## § 15

W Krajowym Standardzie Badania 550 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 550 – „Strony powiązane”, stanowiącym załącznik nr 1.22 do Uchwały Nr 3430/52a/2019, wprowadza się następujące zmiany:

1. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności” śródtytuł „Zrozumienie powiązań i transakcji jednostki ze stronami powiązanymi” zastępuje się śródtytułem „Zrozumienie powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi jednostki”.
2. W śródtytule „Zrozumienie powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi jednostki”, o którym mowa w ust. 1 powyżej, zdanie „Dyskusje w gronie zespołu wykonującego zlecenie (Zob. par. 12)” zastępuje się zdaniem: „Dyskusja w gronie zespołu wykonującego zlecenie (Zob. par. 12)”.
3. § A9 otrzymuje brzmienie:

„A9. Kwestie, które mogą być poruszone w dyskusji zespołu wykonującego zlecenie, obejmują:

- charakter i zakres powiązań i transakcji jednostki ze stronami powiązanymi (przy wykorzystaniu na przykład aktualizowanego po każdym badaniu wykazu stron powiązanych zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta),
- podkreślenie znaczenia zachowania zawodowego sceptycyzmu podczas badania z uwagi na możliwość istotnego zniekształcenia dotyczącego powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi,

- okoliczności lub uwarunkowania jednostki, które mogą wskazywać na istnienie powiązań lub transakcji ze stronami powiązanymi, których kierownictwo nie zidentyfikowało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi (na przykład złożona struktura organizacyjna, wykorzystanie jednostek specjalnego przeznaczenia do transakcji pozabilansowych lub nieodpowiedni system informacyjny),
- zapisy lub dokumenty, które mogą wskazywać na istnienie powiązań lub transakcji ze stronami powiązanymi,
- Znaczenie, jakie kierownictwo i osoby sprawujące nadzór przywiązują do identyfikacji, właściwego księgowania i ujawniania powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi (jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określają wymogi dotyczące stron powiązanych) oraz powiązanego ryzyka obejścia kontroli przez kierownictwo.”.

4. § A12 otrzymuje brzmienie:

„A12. Jeżeli jednak ramowe założenia nie określają wymogów dotyczących stron powiązanych, jednostka może nie posiadać takich systemów informacyjnych. W takich okolicznościach możliwe jest, że kierownictwo może nie być świadome istnienia wszystkich stron powiązanych. Niemniej jednak wymóg kierowania zapytań określonych w paragrafie 13 nadal ma zastosowanie, ponieważ kierownictwo może być świadome istnienia stron spełniających kryteria definicji strony powiązanej określonej w niniejszym MSB. Jednakże, w takim przypadku, zapytania biegłego rewidenta dotyczące tożsamości stron powiązanych jednostki będą prawdopodobnie stanowić część procedur oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta i powiązanych czynności wykonywanych zgodnie z MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.) w celu uzyskania informacji dotyczących struktury organizacyjnej, własności, nadzoru i modelu biznesowego jednostki.

- Struktura
- Rodzaje
- Sposób.

W konkretnym przypadku powiązań wynikających ze wspólnej kontroli, ponieważ istnieje prawdopodobieństwo, że kierownictwo będzie bardziej świadome istnienia takich powiązań, jeśli mają one znaczenie gospodarcze dla jednostki, zapytania biegłego rewidenta będą prawdopodobnie bardziej skuteczne, jeśli koncentrują się na tym, czy strony, z którymi jednostka zawiera znaczące transakcje lub dzieli się w znacznym stopniu zasobami, są stronami powiązanymi.”.

5. § A20 otrzymuje brzmienie:

„A20. Kontrole w mniejszych jednostkach są prawdopodobnie mniej formalne i mniejsze jednostki mogą nie posiadać udokumentowanych procesów dotyczących powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi. Właściciel zarządzający swoją działalnością gospodarczą może łagodzić niektóre ryzyka wynikające z transakcji ze stronami powiązanymi lub potencjalnie zwiększyć te ryzyka poprzez aktywny udział we wszystkich głównych aspektach tych transakcji. W przypadku takich jednostek, biegły rewident może uzyskać zrozumienie powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi oraz wszelkich kontroli, jakie mogą w tym zakresie istnieć, poprzez kierowanie zapytań do

kierownictwa w połączeniu z innymi procedurami, takimi jak obserwacja czynności nadzorczych i przeglądu oraz inspekcji dostępnej stosownej dokumentacji.”.

6. § A28 otrzymuje brzmienie:

„A28. Stosowne informacje o podmiotach powiązanych, które mogą być wymieniane pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie obejmują, na przykład:

- identyfikację stron powiązanych jednostki,
- charakter powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi.

Znaczące lub złożone powiązania ze stronami powiązanymi lub transakcje, które mogą zostać uznane za znaczące ryzyka, w szczególności transakcje, w które zaangażowane finansowo jest kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór.”.

7. § A34 wraz z przypisem dolnym otrzymuje brzmienie:

„A34. W zależności od wyników przeprowadzonych procedur oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta, może on uznać za właściwe uzyskanie dowodów badania bez testowania kontroli jednostki dotyczących powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi. Jednakże, w niektórych okolicznościach może nie być możliwe uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania wyłącznie z procedur badania wiarygodności w odniesieniu do ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniem i transakcjami ze stronami powiązanymi. Na przykład, w przypadku, gdy transakcje wewnątrzgrupowe pomiędzy jednostką i jej częściami składowymi są liczne i znaczna ilość informacji dotyczących tych transakcji jest inicjowana, rejestrowana, przetwarzana lub raportowana elektronicznie w ramach zintegrowanego systemu, biegły rewident może stwierdzić, że nie jest możliwe zaprojektowanie skutecznych procedur badania wiarygodności, które same w sobie ograniczyłyby ryzyka istotnego zniekształcenia związane z tymi transakcjami do akceptowalnie niskiego poziomu. W takim przypadku, spełniając zawarty w MSB 330 wymóg uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania co do skuteczności działania kontroli\*, biegły rewident jest zobowiązany do przetestowania kontroli jednostki w zakresie kompletności i dokładności rejestracji powiązań i transakcji ze stroną powiązaną.

---

\* MSB 330, paragraf 8(b).”.

## § 16

W Krajowym Standardzie Badania 600 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 600 – „Szczególne rozważania – badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)”, stanowiącym załącznik nr 1.26 do Uchwały Nr 3430/52a/2019, wprowadza się następujące zmiany:

1. W tytule „Wymogi” podtytuł „Zrozumienie grupy, jej części składowych, i ich otoczenia” zastępuje się podtytułem: „Zrozumienie grupy, jej części składowych i ich otoczenia”.
2. § 17 wraz z przypisem dolnym otrzymuje brzmienie:

„17. Od biegłego rewidenta wymaga się zidentyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających

zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej\*. Zespół wykonujący zlecenie badania grupy:

- (a) pogłębia znajomość grupy, jej części składowych i ich otoczenia, w tym kontroli na poziomie grupy, uzyskaną na etapie akceptacji i kontynuacji zlecenia oraz
- (b) uzyskuje zrozumienie procesu konsolidacji, w tym instrukcji przekazanych przez kierownictwo grupy częściom składowym grupy. (Zob. par. A23-A29)

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia”.

3. § A6 otrzymuje brzmienie:

„A6. Zespół przeprowadzający badanie grupy może również zidentyfikować część składową, która ze względu na swój szczególny charakter lub okoliczności prawdopodobnie wiąże się ze znaczącymi ryzykami istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym grupy. Na przykład, część składowa może być odpowiedzialna za obrót walutowy i tym samym narażać grupę na znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia, nawet jeśli ta część składowa grupy z innego powodu indywidualnie nie jest znacząca finansowo dla grupy.”.

4. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” podtytuł „Zrozumienie grupy, jej części składowych, i ich otoczenia” zastępuje się podtytułem: „Zrozumienie grupy, jej części składowych i ich otoczenia”.

5. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Zrozumienie grupy, jej części składowych i ich otoczenia” śródtytuł „Sprawy, o których uzyskuje zrozumienie zespół przeprowadzający badanie grupy (Zob. par. 17)” zastępuje się śródtytułem „Kwestie, co do których zespół przeprowadzający badanie grupy uzyskuje zrozumienie (Zob. par. 17)”.

6. § A23 wraz z przypisem dolnym otrzymuje brzmienie:

„A23. MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) zawiera wytyczne dotyczące kwestii, które biegły rewident może rozważyć w trakcie uzyskiwania zrozumienia branży, regulacji i innych czynników zewnętrznych, wpływających na jednostkę, w tym mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, charakteru jednostki, celów i strategii oraz powiązanych z nimi ryzyk działalności oraz pomiaru i przeglądu wyników finansowych jednostki\*. Załącznik 2 do niniejszego MSB zawiera wytyczne dotyczące kwestii szczególnych dla grupy, w tym procesu konsolidacji.

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy A62–A64 i Załącznik 1.”.

7. Załącznik 2 „Przykłady spraw, których zrozumienie uzyskuje zespół przeprowadzający badanie grupy” otrzymuje tytuł „Przykłady kwestii, co do których zespół przeprowadzający badanie grupy uzyskuje zrozumienie”.

8. W Załączniku 2 „Przykłady kwestii, co do których zespół przeprowadzający badanie grupy uzyskuje zrozumienie” wprowadza się następujące zmiany:

- 1) w podtytule „Kontrole na poziomie grupy” w pkt 1 wyrazy: „czynności kontrolne w ramach systemu IT, które są wspólne dla wszystkich lub niektórych części składowych grupy” zastępuje się wyrazami: „Kontrole w ramach systemu IT, który jest wspólny dla wszystkich lub niektórych części składowych grupy”;

- 2) w podtytule „Kontrole na poziomie grupy” w pkt 1 wyrazy: „monitorowanie kontroli, w tym funkcji audytu wewnętrznego i programów samooceny,” zastępuje się wyrazami „Kontrole w ramach procesu grupy w celu monitorowania systemu kontroli wewnętrznych, w tym działań funkcji audytu wewnętrznego i programów samooceny.”.
9. Załącznik 5 „Wymagane i dodatkowe sprawy zawarte w instrukcji zespołu przeprowadzającego badanie grupy” otrzymuje tytuł „Wymagane i dodatkowe kwestie zawarte w instrukcjach zespołu przeprowadzającego badanie grupy”.
10. W Załączniku 5 „Wymagane i dodatkowe kwestie zawarte w instrukcjach zespołu przeprowadzającego badanie grupy” wprowadza się następujące zmiany:
  - 1) podtytuł: „Sprawy mające znaczenie dla planowania pracy biegłego rewidenta części składowej grupy:” zastępuje się podtytułem: „Kwestie, które są stosowne dla planowania pracy biegłego rewidenta części składowej grupy:”;
  - 2) podtytuł „Sprawy mające znaczenie dla wykonania pracy przez biegłego rewidenta części składowej grupy:” zastępuje się podtytułem „Kwestie, które są stosowne dla przebiegu pracy biegłego rewidenta części składowej grupy:”;
  - 3) w podtytule „Kwestie, które są stosowne dla przebiegu pracy biegłego rewidenta części składowej grupy:” wyrazy: „Wnioski z przeprowadzonych przez zespół przeprowadzający badanie grupy testów działania systemu przetwarzania, które są wspólne dla wszystkich lub niektórych części składowych grupy oraz testów kontroli wymagających przeprowadzenia przez biegłego rewidenta części składowej grupy,” zmienia się na „Ustalenia zespołu przeprowadzającego badanie grupy z testów kontroli systemu przetwarzania, które jest wspólne dla wszystkich lub niektórych części składowych grupy oraz testów kontroli, które mają być wykonane przez biegłego rewidenta części składowej grupy.”.

## § 17

W Krajowym Standardzie Badania 610 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 610 (zmienionego) – „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”, stanowiącym załącznik nr 1.27 do Uchwały Nr 3430/52a/2019, wprowadza się następujące zmiany:

1. W tytule „Wprowadzenie” podtytuł „Powiązania pomiędzy MSB 315 (zmienionym) i MSB 610 (zmienionym 2013)” zastępuje się podtytułem „Powiązanie pomiędzy MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.) i MSB 610 (zmienionym w 2013 r.)”.
2. § 7 wraz z przypisem dolnym otrzymuje brzmienie:
  - „7. MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) odnosi się do tego, w jaki sposób wiedza i doświadczenie funkcji audytu wewnętrznego mogą pomóc zewnętrznemu audytorowi w zrozumieniu jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i systemu kontroli wewnętrznej jednostki, a także w identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia. MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.)<sup>\*</sup> wyjaśnia także, w jaki sposób skuteczna komunikacja pomiędzy audytorami wewnętrznymi i biegłymi rewidentami także stwarza środowisko, w którym zewnętrzny biegły rewident może być informowany o znaczących kwestiach, które mogą mieć wpływ na pracę biegłego rewidenta.

---

<sup>\*</sup> MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 24 (a)(ii) oraz Załącznik 4.”.

3. § A3 wraz z przypisem dolnym otrzymuje brzmienie:

„A3. Dodatkowo, te osoby w jednostce, których obowiązki operacyjne i zarządcze oraz odpowiedzialność wykraczają poza funkcję audytu wewnętrznego, zwykle napotykać na zagrożenia dla swojego obiektywizmu, które uniemożliwiają traktowanie ich jako części funkcji audytu wewnętrznego dla celów niniejszego MSB, chociaż mogą wykonywać kontrole, które mogą być testowane zgodnie z MSB 330\*. Z tego powodu, monitorowanie kontroli przeprowadzanych przez zarządzającego właściciela nie byłoby uznawane za równoważne z funkcją audytu wewnętrznego.

---

\* Zobacz paragraf 10.”.

4. § A10 otrzymuje brzmienie:

„A10. Zastosowanie systematycznego i metodycznego podejścia do planowania, wykonywania, nadzorowania, przeglądu i dokumentowania swoich działań odróżnia czynności funkcji audytu wewnętrznego od innych kontroli monitorujących, które mogą być przeprowadzane w jednostce.”.

5. § A21 wraz z przypisem dolnym otrzymuje brzmienie:

„A21. Jak wyjaśniono w MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.)\*, znaczące ryzyka to ryzyka oszacowane blisko górnej granicy skali ryzyka nieodłącznego, a zatem możliwość korzystania przez audytora zewnętrznego z pracy funkcji audytu wewnętrznego w odniesieniu do znaczących ryzyk będzie ograniczona do procedur, które wymagają ograniczonego osądu. Ponadto, gdy ryzyka istotnego zniekształcenia są inne niż niskie, jest mało prawdopodobne, aby wykorzystanie pracy samej tylko funkcji audytu wewnętrznego obniżyło ryzyko badania do akceptowalnie niskiego poziomu i wyeliminowało konieczność wykonywania niektórych testów bezpośrednio przez audytora zewnętrznego.

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 12(1).”.

## § 18

W Krajowym Standardzie Badania 620 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 620 – „Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta”, stanowiącym załącznik nr 1.28 do Uchwały Nr 3430/52a/2019, wprowadza się następujące zmiany:

1. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” podtytuł „Ustalenie zapotrzebowania na eksperta biegłego rewidenta (Zob. par. 7)” zastępuje się podtytułem „Określenie zapotrzebowania na eksperta biegłego rewidenta (zob. par. 7)”.
2. § A4 otrzymuje brzmienie:

„A4. Ekspert biegłego rewidenta może być potrzebny, aby wesprzeć biegłego rewidenta w jednym lub w kilku z poniższych przypadków:

  - uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki,
  - identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia,



- ustalanie i wdrażanie ogólnych reakcji na oszacowane ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego,
- zaprojektowanie i przeprowadzanie dalszych procedur badania jako reakcji na oszacowane ryzyka na poziomie stwierdzeń, obejmujących testy kontroli lub procedury wiarygodności,
- ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania podczas formułowania opinii o sprawozdaniu finansowym.”.

## § 19

W Krajowym Standardzie Badania 701 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 701 – „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”, stanowiącym załącznik nr 1.30 do Uchwały Nr 3430/52a/2019 (zmienionym Uchwałą Nr 1107/15a/2020), wprowadza się następujące zmiany:

1. W spisie treści tytuł „Zastosowanie i inne materiały objaśniające” zastępuje się tytułem „Zastosowanie i inny materiał objaśniający”.
2. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” podtytuł „Ustalanie kluczowych spraw badania (Zob. par. 9–10)” zastępuje się podtytułem „Ustalanie kluczowych spraw związanych z badaniem (Zob. par. 9–10)”.
3. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Ustalanie kluczowych spraw związanych z badaniem (Zob. par. 9–10)” śródtytuł „Sprawy, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta (zob. par. 9)” zastępuje się śródtytułem „Rozważania podczas ustalania tych spraw, które wymagają znaczącej uwagi biegłego rewidenta (Zob. par. 9)”.
4. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Ustalanie kluczowych spraw związanych z badaniem (Zob. par. 9–10)” śródtytuł „Obszary wyższego ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia lub znaczące ryzyka zidentyfikowane zgodnie z MSB 315 (zmienionym) (zob. par. 9(a))” zastępuje się śródtytułem „Obszary o podwyższonym oszacowanym ryzyku istotnego zniekształcenia lub znaczących ryzykach zidentyfikowanych zgodnie z MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.) (Zob. par. 9(a))”.
5. § A20 wraz z przypisem dolnym otrzymuje brzmienie:

„A20. MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) definiuje znaczące ryzyko jako zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia, w przypadku którego oszacowanie ryzyka nieodłącznego jest zbliżone do górnej granicy skali ryzyka nieodłącznego ze względu na stopień, w jakim czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na połączenie prawdopodobieństwa wystąpienia zniekształcenia i wielkości potencjalnego zniekształcenia w przypadku wystąpienia takiego zniekształcenia\*. Obszary charakteryzujące się znacznym osądem kierownictwa oraz znaczące nietypowe transakcje mogą być często zidentyfikowane jako znaczące ryzyka. Znaczące ryzyka są zatem często obszarami, które wymagają znacznej uwagi biegłego rewidenta.

---

\* MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 12(1).”.

## § 20

W Krajowym Standardzie Badania 720 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 720 (zmienionego) – „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”, stanowiącym załącznik nr 1.34 do Uchwały Nr 3430/52a/2019, wprowadza się następujące zmiany:

1. Tytuł „zastosowanie i inne materiały objaśniające” zastępuje się tytułem „Zastosowanie i inny materiał objaśniający”.
2. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” podtytuł „Czytanie i rozpatrywanie innych informacji (zob. par. 14–15)” zastępuje się podtytułem „Czytanie i rozważanie innych informacji (Zob. par. 14–15)”.
3. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” w podtytule „Czytanie i rozważanie innych informacji (Zob. par. 14–15)” śródtytuł „Rozpatrywanie, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami i wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania (zob. par. 14(b))” zastępuje się śródtytułem „Rozważanie, czy występuje istotna niespójność pomiędzy innymi informacjami i wiedzą biegłego rewidenta uzyskaną podczas badania (Zob. par. 14(b))”
4. § A31 wraz z przypisem dolnym otrzymuje brzmienie:

„A31. Wiedza biegłego rewidenta uzyskana podczas badania obejmuje zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki, uzyskane zgodnie z MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.)<sup>\*</sup>. MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) określa wymagane przez biegłego rewidenta zrozumienie, które obejmuje takie kwestie, jak uzyskanie zrozumienia:

- (a) struktury organizacyjnej jednostki, struktury właścicielskiej i ładu korporacyjnego oraz jej modelu biznesowego, w tym zakresu, w jakim model biznesowy włącza wykorzystanie IT,
- (b) stosownej branży, regulacyjnych i innych zewnętrznych czynników,
- (c) stosownych miar wykorzystywanych, wewnątrz i zewnątrz, do oceny wyników finansowych jednostki,
- (d) kontrola wewnętrzna jednostki.

---

<sup>\*</sup> MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) „*Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*”, paragrafy 19–27”.

5. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” podtytuł „Reagowanie, gdy istotne zniekształcenie występuje w sprawozdaniu finansowym lub zrozumienie jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta musi zostać uaktualnione (zob. par. 20)” zastępuje się podtytułem „Reagowanie, gdy występuje istotne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym lub zrozumienie jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta musi zostać uaktualnione (Zob. par. 20)”.
6. § A51 wraz z przypisami dolnymi otrzymuje brzmienie:

„A51. Czytając inne informacje, biegły rewident może dowiedzieć się o nowych informacjach, które mają wpływ na:

- zrozumienie jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta, ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki

i odpowiednio, może wskazywać na potrzebę zmiany oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta,

- odpowiedzialność biegłego rewidenta za ocenę wpływu zidentyfikowanych zniekształceń na badanie i wpływu nieskorygowanych zniekształceń, jeżeli występują, na sprawozdanie finansowe\*,
- obowiązki biegłego rewidenta dotyczące późniejszych zdarzeń\*\*.

---

\* MSB 450 „Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania”

\*\* MSB 560, paragrafy 10 i 14”.

Niniejszy dokument zawiera tekst Zmian dostosowawczych i wynikających z nowelizacji innych standardów międzynarodowych na skutek przyjęcia Międzynarodowego Standardu Badania (PL) (MSB (PL)) 315 (zmienionego w 2019 r.) „*Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*”, opartego na Międzynarodowym Standardzie Badania (MSB) 315 (zmienionym w 2019 r.) „*Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*”, uchwalonym przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowanym w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2019 roku, który został przetłumaczony na język polski i dostosowany do przepisów polskiego prawa – za zgodą IFAC – przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w lipcu 2022 roku. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst Zmian dostosowawczych i wynikających z nowelizacji innych standardów międzynarodowych na skutek przyjęcia Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 315 (zmienionego w 2019 r.) „*Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*” w języku angielskim © 2019 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Zmian dostosowawczych i wynikających z nowelizacji innych standardów międzynarodowych na skutek przyjęcia Międzynarodowego Standardu Badania (PL) (MSB (PL)) 315 (zmienionego w 2019 r.) „*Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*” w języku polskim © 2022 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 315 (Revised 2019), *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*.

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument, napisz na adres: [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org).