

**Podstawa wniosków
sporządzona przez pracowników IAASB
Październik 2018 r.**

Międzynarodowy Standard Badania 540 (zmieniony)

Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień

**wraz z powiązanymi zmianami
uzgodnieniowymi i wynikającymi
ze zmian do innych standardów
międzynarodowych**

O IAASB

Niniejszy dokument został sporządzony przez pracowników Międzynarodowej Rady Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB). Nie stanowi wiążącego dokumentu IAASB, ani zmiany, rozszerzenia, czy też unieważnienia Międzynarodowych Standardów Badania lub innych Standardów Międzynarodowych IAASB.

Zadaniem IAASB jest służba w interesie publicznym poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów badania, usług atestacyjnych i innych usług pokrewnych oraz przyczynianie się do zbieżności międzynarodowych i krajowych standardów badania i usług atestacyjnych, a tym samym podnoszenia jakości i spójność praktyki na całym świecie i poprawy zaufania publicznego do zawodu badania i usług atestacyjnych na całym świecie.

IAASB opracowuje standardy i wytyczne badania i usług atestacyjnych dla użytku przez wszystkich zawodowych księgowych w ramach wspólnego procesu stanowienia standardów, w którym uczestniczy Public Interest Oversight Board (PIOB), która nadzoruje działalność IAASB i grupa doradcza IAASB Consultative Advisory Group zapewniająca wkład ze strony instytucji interesu publicznego w opracowanie standardów i wytycznych. Struktury i procesy wspierające działalność IAASB zapewnia International Federation of Accountants (IFAC).

Informacje dotyczące praw autorskich, znaku towarowego i zezwoleń znajdują się na [stronie 35](#).

ISA.



International Auditing
and Assurance
Standards Board®

PODSTAWA WNIOSKÓW: MSB 540 (ZMIENIONY), BADANIE SZACUNKÓW KSIĘGOWYCH I POWIĄZANYCH UJAWNIENI, W TYM POWIĄZANE ZMIANY UZGODNIENIOWE I WYNIKAJĄCE ZE ZMIAN DO INNYCH STANDARDÓW MIĘDZYNARODOWYCH¹

Niniejszy dokument został sporządzony przez pracowników Międzynarodowej Rady Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB). Dokument ten dotyczy, Międzynarodowego Standardu Badania 540 (zmienionego) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*, lub zmian uzgodnieniowych i wynikających ze zmian do innych *standardów*, ale nie stanowi jego części.

MSB 540 (zmieniony) oraz zmiany uzgodnieniowe i wynikające ze zmian do innych standardów międzynarodowych zostały zatwierdzone 17 głosami spośród 18 członków IAASB obecnych na głosowaniu, które odbyło się podczas posiedzenia w czerwcu 2018 r.².

Wprowadzenie

Podstawa

1. Projekt weryfikacji MSB 540³ narodził się podczas konsultacji IAASB w ramach opracowania jej Strategii na lata 2015-2019: *Fulfilling Our Public Interest Mandate in an Evolving World (Wypełnianie naszych zadań w zakresie interesu publicznego w zmieniającym się świecie)*⁴ oraz powiązanego Planu prac na lata 2015- 2016: *Enhancing Audit Quality and Preparing for the Future (Podnoszenie jakości badania i przygotowania na przyszłość)*⁵. Konsultacje wskazały na potrzebę podjęcia działań przez IAASB w celu rozwiązania problemów dotyczących zastosowania MSB 540 przy badaniu instytucji finansowych, a także w szerszym kontekście. Ponadto ustalenia z przeprowadzonego przez IAASB przeglądu powdrożeniowego objaśnionych MSB⁶ wskazały obszary, w których potrzebne były precyzyjne lub dodatkowe wymogi lub wytyczne, by umożliwić biegłym rewidentom właściwe postępowanie z coraz bardziej skomplikowanymi szacunkami księgowymi i powiązаныmi ujawnieniami. Informacje uzyskane podczas konsultacji IAASB wraz z raportami zawierającymi ustalenia pokontrolne organów nadzoru ds. audytu, w których odnotowano powtarzające się problemy dotyczące badania szacunków księgowych wskazały, że jest to jeden z kluczowych obszarów, gdzie dla poprawy wyników badania konieczne są poprawione standardy.
2. Od początku 2015 r. IAASB zwróciła się do podmiotów zewnętrznych z pytaniem w celu zidentyfikowania kwestii związanych z badaniem szacunków księgowych instytucji finansowych i innych jednostek. Z uzyskanych odpowiedzi wynikało, że zdaniem organów nadzoru i biegłych rewidentów instytucji finansowych IAASB powinna skupić się na kwestiach badania instytucji

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

² Pełen zapis głosowania w sprawie MSB 540 (zmienionego), w tym uzasadnienie członków IAASB, którzy wstrzymali się od głosu, znajduje się tutaj: <http://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/Approved-IAASB-Public-Session-Minutes-of-the-Meeting-June-2018.pdf>

³ MSB 540, *Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej, i powiązanych ujawnień*.

⁴ https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Strategy-2015-2019_0.pdf

⁵ <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Work-Plan-2015-2016.pdf>

⁶ Ustalenia te były omawiane w publikacji wydanej w 2013 r.: *Clarified International Standards on Auditing-Findings from the Post-Implementation Review (Doprecyzowane Międzynarodowe Standardy Badania – Ustalenia z przeglądu powdrożeniowego)*.

finansowych związanych z MSSF⁷, jeszcze przed datą obowiązywania standardu do sprawozdań finansowych za okresy roczne rozpoczynające się 1 stycznia 2018 r. lub później, zaś amerykańska rada ds. standardów rachunkowości finansowej (*United States Financial Accounting Standards Board*) pracuje nad projektem podobnego standardu. Standardy te wprowadzają model tworzenia rezerw na kredyty na podstawie oczekiwanych strat kredytowych, co radykalnie zmienia sposób, w jaki banki i inne jednostki będą rozliczać aktywa z tytułu udzielonych kredytów i inne ekspozycje kredytowe.

3. Po rozpatrzeniu odpowiedzi od kluczowych interesariuszy, w tym IAASB Consultative Advisory Group, IAASB doszła do wniosku, że najważniejsze – o ile nie wszystkie – kwestie problemowe zidentyfikowane w odniesieniu do oczekiwanych strat kredytowych mają zastosowanie w równym stopniu przy badaniu innych skomplikowanych szacunków księgowych. W związku z tym stwierdzono, że należy pilnie dokonać całościowej weryfikacji MSB 540.
4. IAASB zatwierdziła propozycję projektu⁸ weryfikacji MSB 540 w grudniu 2015 r., wyznaczając następujące cele projektu:
 - Zaproponowanie zmian do MSB 540 ustanawiających bardziej solidne wymogi i odpowiednio szczegółowe wytyczne przyczyniające się do wysokiej jakości badania dzięki przeprowadzeniu przez biegłych rewidentów odpowiednich procedur dotyczących rachunkowości szacunków i powiązanych ujawnień. Oczekiwano, że zmiany te podkreślą także znaczenie odpowiedniego stosowania sceptycyzmu zawodowego przy badaniu szacunków księgowych.
 - Ustalenie, czy w przyszłości należy opracować również niewiążące wytyczne i narzędzia pomocnicze, takie jak IAPN⁹, publikacje pracowników¹⁰, aktualizacje projektów lub inne materiały w celu poruszenia zagadnień wymagających szczególnego rozpatrzenia podczas badania w przypadku instytucji finansowych¹¹ jako uzupełnienie zmienionego MSB 540 i pomogąby w opracowywaniu materiałów pomocniczych uznanych za niezbędne.
5. Na początku 2016 r. Grupa Zadaniowa opublikowała dokument informujący o postępach projektu, w którym podsumowano¹² wyzwania audytorskie zidentyfikowane w odniesieniu do oczekiwanych strat kredytowych oraz przedstawiająca wstępne przemyślenia, jak wyzwania te można uwzględnić zgodnie z obecnymi MSB.

⁷ Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej 9 (MSSF), *Instrumenty finansowe*.

⁸ <https://www.ifac.org/publications-resources/project-proposal-revision-isa-540>

⁹ IAPN (International Auditing Practice Note) nie nakładają na biegłych rewidentów dodatkowych wymogów wykraczających poza wymogi uwzględnione w MSB ani nie zmieniają obowiązku przestrzegania przez biegłego rewidenta ze wszystkimi MSB mającymi zastosowanie do danego badania. IAPN zapewniają biegłym rewidentom praktyczną pomoc. Są przeznaczone do upowszechniania przez podmioty odpowiedzialne za standardy krajowe lub wykorzystywane do opracowania analogicznych materiałów krajowych. Stanowią również materiał, który firmy mogą wykorzystać przy tworzeniu własnych programów szkoleń i wytycznych wewnętrznych.

¹⁰ Publikacje pracowników są stosowane w celu podniesienia wśród biegłych rewidentów świadomości ważnych nowych zagadnień problemowych poprzez odwołanie do istniejących wymogów i materiałów dotyczących zastosowania, lub by zwrócić ich uwagę na mające zastosowanie postanowienia dokumentów IAASB.

¹¹ Na potrzeby proponowanego projektu instytucje finansowe obejmują banki i spółki ubezpieczeniowe.

¹² <https://www.ifac.org/publications-resources/isa-540-revision-project-publication>

6. Na posiedzeniu w marcu 2017 r. IAASB zatwierdziła zaproponowany MSB 540 (Zmieniony)¹³ (ED-540) jako wersję roboczą do publicznej dyskusji, wraz z powiązаныmi zmianami uzgodnieniowymi i wynikającymi ze zmian do innych standardów międzynarodowych. ED-540 został opublikowany 20 kwietnia 2017 r. z terminem nadsyłania uwag wyznaczonym na 1 sierpnia 2017 r. Listy z uwagami otrzymano od 69 respondentów, w tym inwestorów i analityków, osób sprawujących nadzór, regulatorów, instytucji nadzoru nad biegłymi rewidentami, krajowych organów ustanawiających standardy badania, firm audytorskich, organizacji sektora publicznego, sporządzających, organizacji członkowskich International Federation of Accountants (IFAC) oraz innych organizacji zawodowych, wyższych uczelni i osób prywatnych. Otrzymano odpowiedzi od czterech członków Grupy Monitoringu¹⁴.

MSB 315 (Zmieniony)¹⁵

7. W 2016 r. IAASB rozpoczęła projekt polegający na weryfikacji MSB 315 (zmienionego), stanowiący ważny element programu Poprawy Jakości Audytu. W rezultacie w lipcu 2018 r. opublikowano wersję roboczą (Exposure Draft – ED) (ED-315)¹⁶. Podczas prac nad Planem Prac na lata 2015-2016 IAASB stwierdziła, że konieczna będzie ścisła koordynacja z projektem modyfikacji MSB 540, ponieważ procedury oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta dotyczące szacunków księgowych są rozszerzeniem procedur wymaganych przez MSB 315 (zmieniony). IAASB uznała również, że należy przyspieszyć prace nad zmianami do MSB 540 na podstawie komentarzy od interesariuszy, w związku z czym uzgodniono, że niezbędna jest ścisła koordynacja między projektami w celu dostosowania zmian do odnośnych standardów.
8. W sierpniu 2018 r. IAASB opublikowała wersję roboczą, ale powiązaną ze standardem *MSB 315 (zmieniony) Identyfikacja i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia – Proponowane zmiany uzgodnieniowe do MSB 540 (Z) i MSB 200 (par. A42)*¹⁷. Ta wersja robocza zawiera proponowane zmiany mające charakter orientacyjny, które byłyby konieczne dla uzgodnienia odnośnych wymogów i materiałów dotyczących zastosowania paragrafów standardu MSB 540 (zmienionego) ze zmianami zaproponowanymi w ED-315. Grupy Zadaniowe obu projektów koordynowały ściśle ze sobą, aby ograniczyć do minimum zmiany uzgodnieniowe do MSB 540 (zmienionego). W efekcie zaproponowane zmiany uzgodnieniowe do MSB 540 (zmienionego) które zostały udostępnione do skomentowania, ograniczają się w zasadzie do ujednocnienia pojęć i terminologii, ale nie zmieniają zawartych z MSB 540 (zmienionym) wymogów dotyczących wyników.

Zagadnienia zainteresowania publicznego

9. W tabeli poniżej przedstawiono wyniki dotyczące zagadnień zainteresowania publicznego zidentyfikowane przez IAASB w propozycji projektu oraz późniejsze decyzje podjęte dla rozszerzenia

¹³ MSB (zmieniony), *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*.

¹⁴ Do Grupy Monitoringu należą Bazylejski Komitet Nadzoru Bankowego (BCBS), Komisja Europejska, Rada Stabilności Finansowej, Międzynarodowe Stowarzyszenie Organów Nadzoru Ubezpieczeniowego (IAIS), Międzynarodowe Forum Niezależnych Regulatorów Audytu (IFIAR), Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (IOSCO) i Bank Światowy. Odpowiedzi do ED-540 nadesłały BCBS, IAIS, IFIAR i IOSCO.

¹⁵ MSB 315 (zmieniony), *Identyfikacja i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia*.

¹⁶ <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Proposed-ISA-315-Revised-Explanatory-Memorandum.pdf>

¹⁷ http://www.ifac.org/system/files/publications/files/ED-ISA-315-Revised-Supplement-Conforming-Amendments-to-ISA-540-Revised-and-ISA-200_0.pdf

standardu w interesie publicznym, biorąc pod uwagę komentarze otrzymane w odpowiedzi na ED-540 (numery paragrafów w poniższej tabeli za MSB 540 (zmienionym)).

Zagadnienia zainteresowania publicznego	Decyzje IAASB
<p>Uwzględnienie zmian ryzyka badania dotyczącego oszacowań księgowych ze względu na bardziej złożone środowisko gospodarcze</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ryzyka badania dotyczące oszacowań księgowych zmieniają się i rosną, ponieważ: <ul style="list-style-type: none"> ○ w złożonym środowisku gospodarczym ramy sprawozdawczości finansowej zmieniają się, wymagając bardziej skomplikowanych oszacowań księgowych obarczonych wysoką niepewnością (np. MSSF 9), oraz ○ skomplikowane szacunki księgowe stają się coraz bardziej rozpowszechnione i dla pewnych jednostek stanowią obecnie fundamentalną część sprawozdań finansowych. • Ryzyko badania może wzrosnąć, bo takie oszacowania księgowe wymagają: <ul style="list-style-type: none"> ○ znaczącej dozy osądu ze strony kierownika jednostki, co rodzi możliwość błędu i nadużycia podczas ich formułowania, ○ korzystanie z większej ilości informacji dotyczących przyszłości przy dokonywaniu takich oszacowań księgowych i więcej powiązanych ujawnień takich informacji, oraz ○ więcej ujawnień o podstawie wyceny, niepewności oszacowania, danych i założeniach dotyczących oszacowań księgowych. • Pojawiły się kwestie budzące niepokój organów nadzoru finansowego, w kwestii stabilności finansowej, ze względu na to, że 	<p>W odpowiedzi na te problemy, IAASB:</p> <ul style="list-style-type: none"> • wprowadziła koncepcję czynników ryzyka nieodłącznego, obejmującą nie tylko niepewność oszacowania, ale także złożoność, subiektywizm i inne czynniki (paragrafy 2, 4 i 16). • Uwzględniła charakter i zakres funkcjonującego w jednostce ładu korporacyjnego i nadzoru nad procesami stosowanymi przez kierownictwo do oszacowań księgowych, w związku z uzyskaniem zrozumienia kontroli wewnętrznej jednostki (paragraf 13). • Jednoznacznie wskazała na zakres ryzyka nieodłącznego (par. 4) i wprowadziła wymóg osobnego oszacowania ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli (paragraf 16). Oszacowanie ryzyka nieodłącznego i określenie, czy ryzyko jest ryzykiem znaczącym (paragraf 17) obejmuje rozważenie skutków czynników ryzyka nieodłącznego i ich wzajemnych relacji. • Odwołała się do odpowiednich wymogów MSB 315 (zmienionego) i MSB 330¹⁸, podkreśleniem znaczenia decyzji biegłego rewidenta co do mechanizmów kontroli dotyczących oszacowań księgowych (paragrafy 19 i 20). • W odniesieniu do zewnętrznych źródeł informacji, wprowadziła zmiany uzgodnieniowe i wynikające ze zmian innych standardów do definicji, wymogów i zastosowania materiału dotyczącego zastosowania zawartych w MSB 500¹⁹. IAASB wyjaśniła, że uzyskując dowody badania dotyczące ryzyk istotnego zniekształcenia w odniesieniu do szacunków księgowych i niezależnie od źródeł informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania, biegły rewident jest również zobowiązany do przestrzegania odpowiednich wymogów MSB 500 (paragraf 30).

¹⁸ MSB 330 *Reakcja biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka*

¹⁹ MSB 500, *Dowody badania*.

<p>dokonywanie skomplikowanych oszacowań może wymagać złożonych procesów biznesowych (np. w branży usług finansowych), które mogą rodzić ryzyka dotyczące konieczności:</p> <ul style="list-style-type: none"> o opierania się na technologii w celu dokonania oszacowań księgowych, zwłaszcza gdy wymagają one dużych ilości danych generowanych przez system, oraz o opierania się na zwiększonym nadzorze ze strony kierownika jednostki i organów spółek przy stosowaniu złożonych modeli. <ul style="list-style-type: none"> • Reagowanie na zmieniające się ryzyka badania może wymagać zwiększenia nacisku na znaczenie testowania skuteczności działania odnośnych mechanizmów kontroli dotyczących oszacowań księgowych. 	<ul style="list-style-type: none"> • Wprowadziła wymogi oparte na celach, zorientowanych na metody (w tym zwłaszcza w sytuacji, gdy stosowane są złożone modele), dane i założenia w celu zaprojektowania i wykonania dalszych procedur badania oraz reagowania oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia. Dalsze procedury badania muszą odpowiadać na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, z uwzględnieniem skutków jednego lub więcej czynników ryzyka nieodłącznego i oszacowane przez biegłego rewidenta ryzyka kontroli (paragrafy 7, 19, 22-25). • W odniesieniu do ujawnień: <ul style="list-style-type: none"> o zmieniła cel standardu na uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat tego, czy „szacunki księgowe i powiązane ujawnienia” w sprawozdaniu finansowym są „racjonalne” w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej (w dotychczasowym MSB 540 celem było, by powiązane ujawnienia były „odpowiednie”) (paragraf 11), o rozszerzyła wymogi w zakresie uzyskiwania dowodów badania dotyczących tego, czy powiązane ujawnienia są „racjonalne” (paragrafy 26b), 29b) i 31), o rozszerzyła ogólne wymogi oceny w celu ustalenia, czy powiązane ujawnienia są „racjonalne” w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy też zniekształcone (paragraf 35). • Dodała nowe i poprawiła materiały dotyczące stosowania obowiązujących wymogów.
<p>Uwzględnienie jakości badania w odniesieniu do szacunków księgowych i wspieranie lepszego wykonywania zawodowego sceptycyzmu</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ustalenia z inspekcji budzą poważne obawy co do jakości badania szacunków księgowych oraz potrzebę reakcji na nie poprzez wspieranie bardziej niezależnego 	<p>W odpowiedzi na te problemy, IAASB:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rozszerzyła procedury szacowania ryzyka dotyczące uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia na kontrolę wewnętrzną jednostki (paragraf 13). • Wprowadziła wymóg zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania w sposób, który nie jest ukierunkowany

<p>i sceptycznego podejścia biegłych rewidentów i potrzebę rozwiązania tego problemu poprzez wspieranie bardziej niezależnego i wymagającego sceptycznego podejścia biegłych rewidentów.</p>	<p>na uzyskanie dowodów badania potwierdzających ustalenia lub wykluczenie dowodów badania, które mogą być sprzeczne (paragraf 18).</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wprowadziła bardziej zróżnicowane, oparte na celach wymogi dotyczące uzyskiwania dowodów badania (paragrafy 21-29). • Rozszerzyła wymóg sformułowania całościowego oglądu i oceny dowodów badania uzyskanych w odniesieniu do szacunków księgowych, czy to potwierdzających, czy przeczących ustaleniom (paragrafy 33-35). • Bardziej dobitnie podkreśliła wagę stosowania zawodowego sceptycyzmu (zob. np. paragrafy A60, A95 i A135).
<p>Realizowanie korzyści dla interesu publicznego dzięki poprawie komunikacji i przejrzystości</p> <ul style="list-style-type: none"> • Korzyści dla interesu publicznego płynące z ładu korporacyjnego, sprawozdawczości i regulacji mogą być realizowane poprzez poprawę: <ul style="list-style-type: none"> ○ dwukierunkowego dialogu pomiędzy biegłym rewidentem i osobami sprawującymi nadzór dotyczącego złożonych szacunków księgowych obarczonych wysoką niepewnością oszacowania, a także słabości kontroli i zmian standardów sprawozdawczości dotyczących takich szacunków księgowych, ○ komunikowania z instytucjami nadzoru i regulatorami, kiedy jest to wymagane lub leży w interesie publicznym, oraz ○ komunikowania kluczowych spraw badania dotyczących złożonych szacunków księgowych obarczonych wysoką niepewnością oszacowania. 	<p>W odpowiedzi na te problemy, IAASB:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rozszerzyła wymóg komunikacji z osobami sprawującymi nadzór w sprawie znaczących jakościowych aspektów praktyk księgowych jednostki (paragraf 38). • Stwierdziła w szczególności, że w określonych okolicznościach przepis prawa lub regulacje wymagają od biegłego rewidenta, aby poinformował o określonych sprawach inne odpowiednie strony, takie jak regulatorzy czy nadzór ostrożnościowy (paragraf 38). • Stwierdziła w materiałach dotyczących stosowania, że jeżeli rozpatrzenie przez biegłego rewidenta niepewności oszacowania odnoszącej się do szacunków księgowych i powiązanych ujawnień jest sprawą, która wymaga jego znaczącej uwagi, wówczas może się ona stać kluczową sprawą badania (paragraf A114).

10. Załącznik do niniejszego dokumentu pokazuje, jak IAASB odniosła się do listy zagadnień zainteresowania publicznego dotyczących projektu zmiany MSB 540, która została przedstawiona jej przez Public Interest Oversight Board (PIOB). Zagadnienia te zostały zidentyfikowane poprzez czynności obserwacyjne wykonywane przez członków PIOB oraz w drodze analiz przeprowadzonych

przez pracowników PIOB. Większość tych zagadnień została zgłoszona przez obserwatorów PIOB w trakcie spotkań, w których brali udział.

Skalowalność

Podstawa

11. W trakcie prac nad dokumentem ED-540 IAASB prowadziła ciągły dialog z Komitetem IFAC ds. Małych i Średnich Firm Księgowych i Audytorskich (SMP) i innymi interesariuszami SMP w celu zminimalizowania niepotrzebnych konsekwencji dla badania mniejszych jednostek. Aby wspierać skalowalne zastosowanie standardu ED-540 wprowadził próg, tak aby wymogi bardziej szczegółowych prac opartych na celach miały zastosowanie tylko do szacunków księgowych, w przypadku których ryzyko nieodłączne nie zostało ocenione jako „niskie”. Takie warunkowe wymogi miały na celu zaprojektowanie i wykonanie dalszych procedur badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących pewnych spraw związanych z metodami, założeniami i danymi, kiedy niepewność oszacowania, złożoność, czy osąd były przyczyną oszacowania ryzyka nieodłącznego jako inne niż „niskie”. Wymagane prace miały więc mieć charakter skalowalny w zależności od zidentyfikowanego i oszacowanego ryzyka nieodłącznego. Przy projektowaniu i wykonywaniu dalszych procedur badania w przypadkach, gdy ryzyko nieodłączne zostało ocenione jako „niskie” ED-540 wymagał od biegłego rewidenta ustalenia, czy jedna lub więcej z trzech ogólnych strategii testowania może dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania w danych okolicznościach.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

12. Generalnie wielu respondentów stwierdziło, że ED-540 jest wystarczająco skalowalny, a także poparło wykorzystanie progu niskiego ryzyka nieodłącznego jako sposobu zapewnienia skalowalności. Respondenci, którzy poparli podejście progowe odnotowali, że dla szacunków księgowych, dla których ryzyko nieodłączne jest „niskie”, nie jest konieczne wykonywanie takiego samego poziomu prac, jak dla szacunków obciążonych wyższym ryzykiem nieodłącznym. Z drugiej strony inni respondenci albo sprzeciwili się wprowadzeniu progu, albo wyrazili różne obawy dotyczące jego praktycznego stosowania i byli zdania, że potrzebne są dodatkowe wyjaśnienia lub wytyczne. Obawy takie dotyczyły m.in. tego, czy próg będzie działał, czy jest zbieżny z innymi MSB (w tym z MSB 315 (zmienionym)) i jak stosować próg do istotnych szacunków księgowych o niskim ryzyku nieodłącznym. Wiele osób, które popierały wprowadzenie progu, prosiło o więcej materiałów dotyczących stosowania lub przykładów, które pomogą oszacować ryzyko nieodłączne jako „niskie” albo inne „niż niskie”.
13. Respondenci, którzy uznali, że ED-540 nie jest wystarczająco skalowalny, komentowali często, że dokument był zbyt skomplikowany lub niejasny w przypadku „prostych” szacunków księgowych, że wymagany będzie znaczny poziom dokumentacji, albo że wymogi oszacowania ryzyka (w tym wymogi dotyczące uzyskania zrozumienia kontroli wewnętrznej) były generalnie zbyt uciążliwe w przypadku prostych szacunków księgowych.

Decyzje IAASB

14. IAASB przyznała, że skalowalność jest ważna, ale stwierdziła, że można ją zapewnić bez potrzeby wprowadzania progu, co jednocześnie odpowiadałoby na obawy, jak taki próg byłby stosowany w praktyce.

15. Aby wykazać, że MSB 540 (zmieniony) jest skalowalny w odniesieniu do wszelkich rodzajów szacunków księgowych, w tym od relatywnie „prostych” do tych złożonych, IAASB postanowiła:
- wprowadzić i uwypuklić zakres pojęcia ryzyka nieodłącznego, opartego na pojęciach istniejących w MSB 200²⁰, MSB 315 (zmienionym) i MSB 330. Zgodnie z zakresem pojęcia ryzyka nieodłącznego, oszacowanie ryzyka nieodłącznego zależy od stopnia, w jakim czynniki tego ryzyka wpływają na prawdopodobieństwo lub wielkość zniekształcenia, i zmieniają się w pewnej skali. Zakres pojęcia ryzyka nieodłącznego jest objaśniony w paragrafie 4 MSB 540 (zmienionego),
 - podkreślić, że rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres oszacowania ryzyka i dalszych procedur badania wymaganych przez MSB 540 (zmieniony) w odniesieniu do niepewności szacowania i oszacowania powiązanych ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z szacunkiem księgowym będą różne (paragraf 3),
 - dodać w materiałach dotyczących stosowania określone paragrafy wskazujące sposób zapewnienia skalowalności MSB 540 (zmienionego) w zależności od oszacowania ryzyka (paragrafy A20-A23) i reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia (paragraf A84),
 - zachować zawarty w ED-540 wymóg, by dalsze procedury badania biegłego rewidenta stanowiły reakcję na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierżeń (paragraf 18), a także podkreślić to w części poświęconej kluczowym pojęciom,
 - zachować sformułowania zaczerpnięte z paragrafu 7(b) MSB 330, że dalsze procedury badania biegłego rewidenta powinny uwzględniać fakt, że im wyżej oszacowane jest ryzyko istotnego zniekształcenia, tym bardziej przekonujące muszą być dowody badania (paragraf 18). IAASB dodała też to samo sformułowanie dla testów kontroli w paragrafie 19.

Zawodowy sceptycyzm

Podstawa

16. IAASB uznaje, że zawodowy sceptycyzm odgrywa kluczową rolę w badaniu szacunków księgowych. W związku z tym ED-540 zawierał szereg kluczowych postanowień, które miały na celu rozszerzenie stosowania przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu, w tym:
- rozbudowane wymogi oszacowania ryzyka stanowiące lepszą podstawę dla identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z szacunkami księgowymi,
 - bardziej szczegółowe, oparte na celach wymogi uzyskania dowodów badania dotyczących poszczególnych kwestii w sytuacjach, gdy ryzyko nieodłączne jest inne niż niskie, oraz
 - wymóg sformułowania całościowego oglądu i uwzględnienia wszystkich uzyskanych dowodów badania, zarówno potwierdzających ustalenia, jak i przeczących im, podczas oceny, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy też są zniekształcone.

²⁰ MSB 200, *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania.*

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

17. Respondenci generalnie uważali, że podejście przyjęte w ED-540 odpowiednio wzmacnia stosowanie zawodowego sceptycyzmu podczas badania szacunków księgowych. Kilka aspektów ED-540, w tym wymóg sformułowania całościowego oglądu, zostało wskazanych jako kluczowe udoskonalenia w tym zakresie.
18. Otrzymano w szczególności komentarze odnotowujące, że skuteczne egzekwowanie zawodowego sceptycyzmu jest ważne w odniesieniu do oceny przez biegłego rewidenta osądów kierownictwa dotyczących szacunków księgowych, zwłaszcza gdy osądy takie są subiektywne i występuje większa możliwość stronniczości kierownictwa. Obejmuje to ocenę, czy osądy kierownictwa są odpowiednie, w tym czy występują dowody sugerujące, że inne osądy (np. metody, założenia lub dane) mogą być bardziej odpowiednie w danych okolicznościach, a także wypytywanie lub kwestionowanie osądów kierownictwa tam, gdzie jest to odpowiednie. W związku z tym IAASB otrzymała sugestie, by rozważyć użycie w wymogach sformułowań takich jak „zadawać pytania” lub „kwestionować” w celu kształtowania właściwego zachowania biegłego rewidenta podczas badania szacunków księgowych, w tym stosowania zawodowego sceptycyzmu.

Decyzje IAASB

19. Na podstawie reakcji respondentów na wymóg sformułowania całościowej oceny w odniesieniu do dowodów badania („uwzględnić wszystkie uzyskane dowody badania, bez względu na to, czy są one potwierdzające, czy zaprzeczające”) IAASB stwierdziła, że podobne sformułowanie należy także uwzględnić wcześniej w części poświęconej wymogom, aby wzmocnić zawodowy sceptycyzm przy uzyskiwaniu dowodów badania. IAASB dodała zatem w paragrafie 19 wymóg skłaniający biegłych rewidentów do zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania w sposób, który nie jest ukierunkowany na uzyskanie dowodów badania potwierdzających ustalenia lub wykluczenie dowodów badania przeczących ustaleniom.
20. IAASB dodała także materiały objaśniające wskazujące, że uzyskiwanie dowodów badania w sposób bezstronny może obejmować uzyskiwanie dowodów badania z różnorodnych źródeł, zarówno wewnętrznych jak i zewnętrznych. Nie jest natomiast intencją IAASB, by biegły rewident przeprowadzał wyczerpujące poszukiwania w celu zidentyfikowania wszystkich możliwych źródeł dowodów (paragraf A82).
21. IAASB przyznała, że użycie sformułowań takich jak „kwestionować” czy „zadawać pytania” odpowiadałoby na postulaty, zwłaszcza ze strony organów nadzoru i inwestorów, stosowania bardziej dobitnego języka w celu podkreślenia wagi zawodowego sceptycyzmu przy badaniu szacunków księgowych. IAASB zgodziła się uwzględnić sformułowania takie jak „kwestionować”, „zadawać pytania” i „ponownie rozważyć” w kilku miejscach MSB 540 (zmienionego), obejmujących:
 - ponowne oszacowanie (paragraf A60),
 - zmiany metod, znaczących założeń i danych z poprzednich okresów (paragraf A95),
 - oznaki stronniczości kierownictwa (paragraf A96), oraz
 - całościową ocenę opartą na wykonanych procedurach badania (paragrafy A137 i A139).
22. IAASB zauważyła, że strukturę i płynność postanowień dotyczących formułowania całościowej oceny można poprawić (paragrafy 33-36). W związku z tym wymóg uwzględnienia przez biegłego rewidenta wszelkich uzyskanych dowodów, zarówno potwierdzających, jak i zaprzeczających, został

wyodrębniony w nowym paragrafie (paragraf 34). W tym samym paragrafie stwierdza się, że jeśli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, wówczas powinien ocenić konsekwencje tego faktu dla badania zgodnie z MSB 705 (zmienionym)²¹. Dodatkowo IAASB dołączyła w paragrafie 35 odwołanie do materiałów dotyczących zastosowania podkreślając, jak można wyróżnić zniekształcenia.

23. IAASB rozważała również dodanie konkretnego wymogu udokumentowania sposobu, w jaki biegły rewident zastosował zawodowy sceptycyzm w odniesieniu do szacunków księgowych, jednak nie zdecydowała się na to. IAASB zauważyła, że MSB 230²² zawiera już materiały dotyczące zastosowania wskazujące, że nie ma jednego sposobu dokumentowania przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu. IAASB zdecydowała się jednak wprowadzić zmianę w paragrafie A7 MSB 230, podając przykład, jak można udokumentować zawodowy sceptycyzm w odniesieniu do szacunków księgowych i zilustrować, jak można udokumentować zawodowy sceptycyzm w sytuacji, gdy biegły rewident uzyska dowody, które zarówno potwierdzają, jak i przeczą stwierdzeniom kierownictwa. Ponadto IAASB uzgodniła dodanie w materiałach dotyczących zastosowania w MSB 540 (zmienionym) (paragraf A152), w którym podane są przykłady wymogów MSB 540 (zmienionego), których dokumentacja może stanowić dowód zastosowania zawodowego sceptycyzmu przez biegłego rewidenta.

Oszacowanie ryzyka

Podstawa

24. Z odpowiedzi otrzymanych przez IAASB wynikało, że dotychczasowy MSB 540 zawiera możliwe obszary wymagające poprawy, m.in. zwiększenie spójności w zakresie uzyskiwania przez biegłych rewidentów zrozumienia danych, założeń i metod stosowanych do sformułowania szacunków księgowych, skupienie się na wewnętrznej spójności zastosowanych założeń kierownictwa oraz na tym, jak kierownictwo rozumie i uwzględnia niepewność szacowania. IAASB odnotowała także, że w dotychczasowym MSB 540 nie są odpowiednio uwypuklone zmiany w środowisku gospodarczym (w tym rosnąca złożoność systemów informacyjnych i korzystanie ze złożonych modeli), wykorzystywanie informacji ze źródeł zewnętrznych i znaczenie środowiska regulacyjnego w pewnych branżach. W efekcie IAASB stwierdziła, że głównym celem projektu było rozbudowanie wymogów oszacowania ryzyka w odniesieniu do szacunków księgowych, co wspomogłoby zawodowy sceptycyzm, a także pozwoli lepiej zidentyfikować ryzyka istotnego zniekształcenia na odpowiednim poziomie szczegółowości bazując na lepszym zrozumieniu.
25. Zagadnienia te poruszał paragraf 10 ED-540, który wymagał od biegłego rewidenta uzyskania zrozumienia:
- czynników regulacyjnych, o ile występują, odnoszących się do szacunków księgowych,
 - rodzaju szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, których uwzględnienia w sprawozdaniu finansowym jednostki oczekuje biegły rewident,
 - wykorzystania modeli, procesów wykorzystywanych do doboru danych, w tym źródła(ę) tych danych oraz sposobu identyfikowania danych przez kierownictwo, oraz
 - każdego z elementów kontroli wewnętrznej dotyczącego szacunków księgowych.

²¹ MSB 705 (zmieniony), *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*.

²² MSB 230, *Dokumentacja badania*.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

26. Jakkolwiek wielu respondentów poparło zaproponowane przez IAASB procedury oszacowania ryzyka (paragraf 10 ED-540), pojawiły się obawy co do ich skalowalności, zwłaszcza dotyczące wymogów uzyskania zrozumienia kontroli wewnętrznej, które przez niektórych respondentów zostały uznane za zbyt uciążliwe w przypadku prostych szacunków księgowych. Respondenci zauważyli również, że związek między paragrafem 10 ED-540 a MSB 315 (zmienionym) jest niejasny, że czynniki ryzyka nieodłącznego powinny być uwzględnione w oszacowaniu ryzyka, i że wymogi powinny podkreślać znaczenie sposobu, w jaki kierownictwo korzysta z metod, danych i założeń przy dokonywaniu szacunków księgowych. Pojawiły się także wątpliwości, co do ogólnej jasności i długości tego paragrafu.

Decyzje IAASB

27. IAASB zgodziła się z respondentami, którzy uważali, że należy bardziej doprecyzować i wyjaśnić zagadnienie skalowalności wymogów oszacowania ryzyka. W związku z tym paragraf 13 obecnego MSB 540 (zmienionego) objaśnia, że procedury uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki, należy przeprowadzić w zakresie niezbędnym do zapewnienia odpowiedniej podstawy dla identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia zarówno na poziomie sprawozdania finansowego, jak i na poziomie stwierdzeń. Zobacz paragrafy 14-15 powyżej, zawierające więcej informacji o decyzjach IAASB dotyczących skalowalności MSB 540 (zmienionego).

28. IAASB przyznała, że powiązanie z MSB 315 (zmienionym) należy doprecyzować i dodała paragraf A19 w MSB 540 (zmienionym), w którym wyjaśnić ten związek. W paragrafie 13 MSB 540 (zmienionego) zastosowano podtytuły, dostosowując je do podtytułów w MSB 315 (zmienionym), a także zmieniono kolejność i przereformowano kilku paragrafów, aby ujednoczyć je z MSB 315 (zmienionym). Dzięki poprawie spójności ze standardem MSB 315 (zmienionym), IAASB postanowiła usunąć ogólne odwołanie do „każdego z elementów kontroli wewnętrznej dotyczącego szacunków księgowych”, uwzględniając uwagi respondentów do ED-540, że dla prostych szacunków księgowych byłoby to zbyt uciążliwe. Zamiast tego IAASB postanowiła oprzeć się na innych wymogach paragrafu 10 ED-540, które uwzględniały już uzyskanie zrozumienia elementów systemu kontroli wewnętrznej (zobacz np. wymogi dotyczące czynności kontroli mających znaczenie dla badania procesu ustalania szacunków księgowych przez kierownictwo (paragraf 13(i)) oraz sposobu, w jaki kierownictwo dokonuje przeglądu wyników wcześniejszych szacunków księgowych (paragraf 13(j))).

29. IAASB przyznała także, że ED-540 może być odczytany w sposób implikujący, że postanowienia paragrafu 10(e) ED-540 mają zastosowanie do wszelkich szacunków księgowych, niezależnie od ich znaczenia. IAASB stwierdziła, że paragraf 13(h) standardu MSB 540 (zmienionego) powinien mieć taki sam zakres, jak odpowiadające mu wymogi MSB 315 (zmienionego)²³, ponieważ wyjaśniałoby to, że wymagane procedury szacowania ryzyka mają zastosowanie jedynie do tych grup transakcji, zdarzeń i uwarunkowań, które są znaczące dla sprawozdania finansowego i mogą skutkować potrzebą ujęcia szacunków księgowych i powiązanych ujawnień lub ich zmianą, zamiast do wszystkich szacunków księgowych.

²³ MSB 315 (zmieniony), paragrafy 18(a) i (d).

30. Materiały dotyczące zastosowania do tej części zostały zmienione, aby dostosować je do nowej struktury paragrafu 13. Ponadto IAASB uprościła je w celu zredukowania złożoności, przy czym część materiałów została przeniesiona jako wytyczne do wprowadzenia lub postanowień MSB 540 (zmienionego) dotyczących działań biegłego rewidenta.

Czynniki ryzyka nieodłącznego

Podstawa

31. Dotychczasowy MSB 540 koncentruje się szczególnie na niepewności szacowania w odniesieniu do identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia. Uwagi do projektu standardu otrzymane przez IAASB wskazywały, że mogą występować inne czynniki, które mają wpływ na ryzyka istotnego zniekształcenia w odniesieniu do szacunków księgowych. W związku z tym ED-540 zawierał wymóg uwzględnienia przez biegłego rewidenta podczas identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia w odniesieniu do szacunku księgowego, stopnia, w jakim szacunki księgowe podlegają lub znajdują się pod wpływem jednego lub więcej z mających zastosowanie czynników, takich jak:
- złożoność,
 - konieczność zastosowania osądu przez kierownictwo, oraz
 - niepewność szacowania.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

32. Generalnie respondenci projektu ED-540 poparli czynniki ryzyka nieodłącznego, w szczególności uwzględnienie tych czynników w identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia. Niektórzy z respondentów byli jednak zdania, że należy położyć większy nacisk na możliwe inne czynniki ryzyka nieodłącznego, aby ujednoczyć propozycje zmian do MSB 315, a także pytali, czy możliwe byłoby ujednoczenie słownictwa zastosowanego do opisu czynników ryzyka nieodłącznego zarówno ze zmianami zaproponowanymi do MSB 315, jak i z podobnymi terminami użytymi przez amerykańską Radę ds. Nadzoru nad Rachunkowością Spółek Publicznych (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB) w zaproponowanym przez nią standardzie badania dotyczącym szacunków księgowych.

Decyzje IAASB

33. W odpowiedzi na otrzymane komentarze IAASB zgodziła się dokonać następujących zmian czynników ryzyka nieodłącznego podczas identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia dotyczących szacunków księgowych i powiązanych ujawnień:
- dodanie odniesienia do innych występujących czynników ryzyka nieodłącznego w wymogu identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia w celu położenia większego nacisku na inne czynniki ryzyka nieodłącznego, a mianowicie „zmiany” i „podatności na zniekształcenie na skutek stronniczości kierownictwa lub oszustwa”. IAASB podkreśliła w szczególności jako czynnik ryzyka nieodłącznego „podatność na zniekształcenie na skutek stronniczości kierownictwa lub oszustwa”, objaśniając, że:
 - stopień subiektywizmu związany z szacunkiem księgowym wpływa na podatność szacunku księgowego na zniekształcenie wynikające ze stronniczości kierownictwa lub oszustwa (paragraf A79), oraz

- stosowanie zawodowego osądu jest ważne, gdy występuje większa podatność na zniekształcenie na skutek stronniczości kierownictwa lub oszustwa (paragraf 8)
 - zmianę nazwy czynnika ryzyka nieodłącznego z „osądu” na „subiektywność”, bez zmiany jego charakteru. Dzięki temu IAASB ujednoliciła terminologię z ED-315 i zaproponowanym przez PCAOB standardem badania dotyczącym szacunków księgowych,
 - odniesienie się do „niepewności oszacowania” jako czynnika ryzyka nieodłącznego odrębnie od innych czynników ryzyka nieodłącznego poprzez umieszczenie go w osobnym podpunkcie paragrafu 16. IAASB zdecydowała, że niepewność oszacowania ma wpływ na inne czynniki ryzyka nieodłącznego i że odniesienie się do niej osobno pomoże wyjaśnić relacje tego czynnika z innymi czynnikami ryzyka nieodłącznego,
 - dodanie sformułowania „stopień, w jakim...” przed czynnikami ryzyka nieodłącznego dla uwzględnienia skalowalności poprzez podkreślenie konieczności uwzględnienia stopnia, w jakim szacunek księgowy jest narażony na niepewność szacowania lub stopnia, w jakim inne czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność na zniekształcenie poprzez powiązanie wpływu czynników ryzyka na wybór zastosowanych danych, założeń i metod ustalania szacunku księgowego oraz wybór szacunku punktowego kierownictwa i ujawnień. Powiązanie między czynnikami ryzyka nieodłącznego a danymi, założeniami i metodami jest objaśnione dokładniej w materiałach dotyczących zastosowania.
34. W celu poprawy jasności standardu IAASB dodała jako osobny wymóg określenie, czy którekolwiek ze zidentyfikowanych ryzyk rodzi znaczące ryzyka (paragraf 17). W obowiązującym MSB 540 oznaczenie to jest także włączone jako odrębny wymóg.
35. W odpowiedzi na otrzymane uwagi odnośnie wzajemnych powiązań pomiędzy czynnikami ryzyka nieodłącznego, IAASB zgodziła się lepiej objaśnić zastosowanie czynników ryzyka nieodłącznego w różnych częściach standardu, a w szczególności w materiałach dotyczących zastosowania do paragrafu 16 (paragraf A64-A79), aby podkreślić, w jaki sposób czynniki te są powiązane z metodami, założeniami i danymi.
36. Ponadto IAASB objaśniła wzajemne powiązania pomiędzy czynnikami ryzyka nieodłącznego poprzez:
- dodanie w całym standardzie odniesień do Załącznika 1, który dokładniej wyjaśnia rodzaj czynników ryzyka nieodłącznego dotyczących niepewności szacowania, subiektywizmu i złożoności, a także ich wzajemne powiązania, w kontekście dokonywania szacunków księgowych i wyboru szacunku punktowego kierownictwa oraz powiązanych ujawnień do uwzględnienia w sprawozdaniu finansowym (paragraf A8, A66),
 - odniesienie się do niepewności szacowania odrębnie od innych czynników ryzyka nieodłącznego (jak opisano w paragrafie 33 powyżej), oraz
 - objaśnienie czynników ryzyka nieodłącznego w części dotyczącej rodzaju szacunków księgowych we wprowadzeniu do zmienionego standardu.

Odrębne oszacowania ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli

Podstawa

37. ED-540 w kilku miejscach skupiał się na czynnikach ryzyka nieodłącznego, w tym na rozważeniu tych czynników podczas identyfikacji, oszacowania i reakcji na ryzyka istotnego zniekształcenia.

Paragraf 15 ED-540 wymagał od biegłego rewidenta stosowania MSB 330 zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania w reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym znaczące ryzyka, na poziomie stwierdzeń. Paragraf A94 ED-540 odwoływał się do wymogu w paragrafie 7 MSB 330, który wymaga, by projektując dalsze procedury badania wymagające przeprowadzenia, biegły rewident rozważył powody uzasadniające oszacowanie danego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, w tym ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli.

Decyzje IAASB

38. Biorąc pod uwagę, że proponowane zmiany do MSB 315 (zmienionego) obejmowały odrębne oszacowanie ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli, IAASB kontynuowała dyskusję na temat odrębnego oszacowania ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli w odniesieniu do szacunków księgowych, dążąc do odejścia od stosowania progu niskiego ryzyka nieodłącznego w kierunku podkreślenia całego spektrum ryzyka nieodłącznego.
39. IAASB dyskutowała, czy można usunąć odwołanie do odrębnego i łącznego oszacowania ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli z MSB 200, ale doszła do wniosku, że respondenci zgłaszający uwagi do ED-540 nie mieli okazji, żeby skomentować taką zmianę, a zatem należy ją uwzględnić w ramach projektu zmian MSB 315 (zmienionego).
40. Podczas dyskusji o proponowanej zmianie uzgodnieniowej do paragrafu A42 standardu MSB 200 IAASB wyraziła obawy, czy zaproponowane sformułowanie nie jest mylące, biorąc pod uwagę zawarte w tym paragrafie stwierdzenie, że MSB zazwyczaj nie odnoszą się odrębnie do ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli, ale raczej do łącznego oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia. Wprawdzie niektórzy członkowie Rady sugerowali, że ewentualne zmiany do MSB 200 powinny poczekać na rozważenie w ramach projektu MSB 315, Rada poparła odrębne oszacowanie ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli w węższym zakresie, w kontekście szacunków księgowych w ramach projektu MSB 540.
41. W związku z tym Rada uzgodniła:
 - dodanie jednoznacznego wymogu (paragraf 16) dla biegłych rewidentów, aby odrębnie oszacować ryzyko nieodłączne i ryzyko kontroli w trakcie identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia odnoszących się do szacunków księgowych i powiązanych ujawnień na poziomie stwierdzeń, oraz
 - wprowadzenie zmiany uzgodnieniowej do paragrafu A42 w MSB 200 w celu podkreślenia tego jednoznacznego wymogu oraz wyjaśnienia, że w ramach MSB 540 (zmienionego) odrębne oszacowanie ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli stanowi podstawę do zaprojektowania i wykonania dalszych procedur badania w odpowiedzi na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka znaczące, dotyczące szacunków księgowych.

Działania biegłego rewidenta

Podstawa

42. Dotychczasowy MSB 540 wymaga od biegłego rewidenta podjęcia jednego lub więcej działań spośród czterech reakcji na ryzyka istotnego zniekształcenia dotyczące szacunku księgowego:
 - ustalenie, czy zdarzenia mające miejsce do daty sprawozdania biegłego rewidenta dostarczają dowodów badania dotyczących szacunku księgowego,

- sprawdzenie, jak kierownictwo dokonało szacunku księgowego i na podstawie jakich danych,
 - sprawdzenie skuteczności działania kontroli dotyczących sposobu ustalania szacunku księgowego przez kierownictwo wraz z przeprowadzeniem odpowiednich procedur wiarygodności, oraz
 - ustalenie szacunku punktowego lub przedziału w celu oceny szacunku punktowego kierownictwa.
43. Podczas konsultacji i powiązanych dyskusji IAASB na etapie opracowywania ED-540 pojawiła się sugestia, że w niektórych przypadkach biegli rewidenci mogą dokonać identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia dotyczących szacunków księgowych na nie dość szczegółowym poziomie, co może skutkować opracowaniem i przeprowadzeniem dalszych procedur badania, które nie dostarczą wystarczających i odpowiednich dowodów badania uwzględniających te ryzyka.
44. W odpowiedzi na te obawy IAASB postanowiła opracować w ED-540 podejście, które:
- wymaga od biegłego rewidenta uwzględnienia przy projektowaniu i przeprowadzaniu dalszych procedur badania zakresu, w jakim szacunki księgowe podlegają czynnikom ryzyka nieodłącznego lub są pod ich wpływem, w celu opracowania takich dalszych procedur badania, które będą lepiej odpowiadać charakterowi i uwarunkowaniom ryzyk istotnego zniekształcenia,
 - wspiera skalowalność zastosowania standardu poprzez wprowadzenie bardziej szczegółowych i opartych na celach wymogów dla zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania pewnych kwestii, gdy ryzyko nieodłączne jest inne niż niskie,
 - w przypadku niskiego ryzyka nieodłącznego, wymaga od biegłego rewidenta ustalenia, czy jedna lub więcej spośród następujących trzech strategii badania dostarczy wystarczających i odpowiednich dowodów badania w odniesieniu do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia:
 - uzyskanie dowodów badania dotyczących zdarzeń mających miejsce do daty sprawozdania biegłego rewidenta,
 - sprawdzenie, jak kierownictwo dokonało szacunku księgowego i na podstawie jakich danych, oraz
 - ustalenie na podstawie dostępnych dowodów badania szacunku punktowego lub przedziału w celu oceny szacunku punktowego kierownictwa,
 - uwzględnia fakt, że dalsze procedury badania przez biegłego rewidenta (niezależnie od tego, czy są to procedury wiarygodności, czy testy kontroli) muszą odpowiadać na powody danego oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia i że im wyżej oszacowane jest ryzyko istotnego zniekształcenia, tym bardziej przekonujące muszą być dowody badania. Ma to na celu przypomnienie biegłemu rewidentowi o obowiązku wynikającym z paragrafu 7(a) MSB 330 i podkreślić konieczność współmierności reakcji biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, oraz
 - przypomina biegłemu rewidentowi o konieczności przetestowania skuteczności operacyjnej kontroli w sytuacji, gdy biegły rewident ma zamiar opierać się na tych kontrolach w odniesieniu do szacunków księgowych lub gdy same procedury wiarygodności nie są w stanie dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

45. Opinie, czy reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia powinna koncentrować się wokół każdego z czynników ryzyka nieodłącznego, były zróżnicowane. Niektórzy respondenci zauważyli, że wzajemne powiązania pomiędzy czynnikami ryzyka nieodłącznego utrudniają określenie odpowiedniej reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, ponieważ oszacowane ryzyka mogą odnosić się do jednego lub kilku czynników ryzyka nieodłącznego. Tacy respondenci uważali, że kategoryzowanie odpowiedzi według czynników ryzyka nieodłącznego nie byłoby generalnie spójne z procesem formułowania szacunków księgowych przez kierownictwo i podejściem biegłego rewidenta do uzyskiwania dowodów badania, jako że kierownictwo i biegły rewident często analizują szacunki księgowe raczej z punktu widzenia oceny użytych metod, założeń i danych.
46. Respondenci do ED-540 zwracali uwagę na to, że wymogi dotyczące działań biegłego rewidenta mogą być trudne do zastosowania w praktyce, że mogą prowadzić do niespójności w stosowaniu i interpretacji, a także mogą spowodować stosowanie w mniejszym stopniu zawodowego osądu i zawodowego sceptycyzmu.
47. W innych komentarzach, dotyczących struktury części poświęconej działaniom biegłego rewidenta zwracano uwagę, że niejasne jest:
- czy strategie badania dla szacunków księgowych o niskim ryzyku nieodłącznym mają też zastosowanie do szacunków księgowych, dla których ryzyko nieodłączne jest inne niż niskie,
 - czy i w jakim zakresie oparte na celach wymogi obowiązujące, gdy ryzyko nieodłączne jest inne niż niskie, mogą być również zastosowane do szacunków księgowych o niskim ryzyku nieodłącznym,
 - dlaczego pewne wymogi zostały wymienione tylko pod jednym czynnikiem ryzyka nieodłącznego (np. niektóre oparte na celach wymogi dotyczące złożoności mogą również mieć zastosowanie do osądów).

Decyzje IAASB

Strategie badania

48. Biorąc pod uwagę otrzymane odpowiedzi IAASB zgodziła się ograniczyć złożoność, jaką powoduje bezpośrednie powiązanie pomiędzy czynnikami ryzyka nieodłącznego i wymogami reakcji na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia. Zobacz paragraf 53-55 poniżej, zawierające decyzje IAASB w tym względzie.
49. IAASB doszła do wniosku, że jasność standardu wzrośnie dzięki uwzględnieniu strategii badania w osobnym wymogu obowiązującym w stosunku do wszystkich szacunków księgowych. Podejście takie jest podobne do przyjętego w dotychczasowym MSB 540, a także byłoby spójne z podejściem zaproponowanym przez PCAOB. IAASB wyjaśniła także w materiałach dotyczących zastosowania, że w odpowiedzi na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia można wykorzystać pojedynczo lub w połączeniu dowolne z trzech podejść do badania (paragraf A81).

Testy kontroli

50. Ze względu na poparcie dla uwypuklenia zawartego w MSB 330 wymogu badania operacyjnej skuteczności kontroli w sytuacji, gdy biegły rewident zamierza opierać się na tych kontrolach lub gdy

same procedury wiarygodności nie dostarczają wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń, IAASB postanowiła zachować ten wymóg (paragraf 19) i rozszerzyć go następująco:

- testy odpowiednich kontroli należy zaprojektować i przeprowadzić tak, aby odpowiadały na przyczyny ryzyk istotnego zniekształcenia, oraz
- biegły rewident powinien wziąć pod uwagę, że im bardziej polega na skuteczności danej kontroli, tym bardziej przekonujące dowody badania powinien uzyskać.

Dodane postanowienia opierają się, odpowiednio, na paragrafie 7 i paragrafie 9 MSB 330.

51. Ze względu na znaczenie kontroli nad szacunkami księgowymi w niektórych branżach, IAASB podkreśliła w materiałach dotyczących zastosowania do paragrafu 19, że w niektórych branżach, takich jak sektor usług finansowych, kierownictwo w rozległym zakresie wykorzystuje system informatyczny do prowadzenia działalności i bardziej prawdopodobne może być wówczas, że występują ryzyka odnoszące się do określonych szacunków księgowych, dla których same procedury wiarygodności nie dostarczą wystarczających i odpowiednich dowodów badania.
52. Biorąc pod uwagę znaczenie testów kontroli dla wielu interesariuszy, IAASB podkreśliła (w paragrafie 20) obowiązujące wymogi paragrafów 15 i 21 MSB 330. Paragraf 20 MSB 540 (zmienionego) stanowi, że w przypadku znaczącego ryzyka dotyczącego szacunku księgowego, dalsze procedury badania biegłego rewidenta obejmują testy kontroli w bieżącym okresie, jeżeli biegły rewident planuje polegać na tych kontrolach oraz gdy podejście do znaczącego ryzyka opiera się wyłącznie na procedurach wiarygodności, procedury te obejmują badania szczegółowe.

Paragrafy dotyczące działań biegłego rewidenta

53. Ze względu na to, że MSB 540 (zmieniony) będzie stosowany do wszystkich szacunków księgowych, od prostych po skomplikowane, a respondenci nie mieli wielu uwag do wymogów opartych na celach jako takich, IAASB postanowiła, że wymogi oparte na celach należy utrzymać, ale po ich przeredagowaniu.
54. IAASB postanowiła przeredagować oparte na celach wymogi dotyczących działań biegłego rewidenta wokół trzech strategii badania (paragrafy 21-30). IAASB uważa, że zachowanie opartych na celu wymogów w takiej alternatywnej strukturze odpowiada na postulaty interesariuszy, którzy popierali podejście oparte na celach w ED-540, a także tych, którzy chcieli, by standard był bardziej klarowny, zrozumiały i wykonalny. IAASB zauważyła również, że podejście to jest podobne do dotychczasowego MSB 540 i w standardzie zaproponowanym przez PCAOB.
55. IAASB postanowiła uzależnić strukturę wymogów od metod, założeń i danych, a nie od czynników ryzyka (złożoność, subiektywizm i niepewność szacowania). IAASB uważa, że dzięki takiej strukturze zaprojektowanie reakcji na ryzyka istotnego zniekształcenia będzie bardziej intuicyjne dla biegłego rewidenta, jako że będzie bardziej spójne ze sposobem formułowania szacunków księgowych przez kierownictwo oraz uzyskiwania przez biegłego rewidenta dowodów badania odnoszących się do ryzyk.

Znaczące ryzyka

56. IAASB dyskutowała ponownie, czy dla znaczących ryzyk mogłyby być wymagane określone procedury, które byłyby inne niż procedury wykonywane dla innych ryzyk istotnego zniekształcenia, ale nie rozpoznała żadnych takich procedur. Biorąc pod uwagę ograniczoną liczbę respondentów,

którzy zwrócili uwagę na tę kwestię i w świetle propozycji uzależnienia skalowalności poprzez podkreślenie spektrum ryzyka nieodłącznego (w tym znaczących ryzyk) w standardzie, IAASB nie dodała szczególnych wymogów dla znaczących ryzyk w MSB-540 (zmienionym).

Opracowanie przedziału biegłego rewidenta

Podstawa

57. Zgodnie z dotychczasowym MSB 540, jeśli biegły rewident stwierdzi, że właściwe będzie określenie przedziału w celu oceny szacunku punktowego kierownictwa, wówczas ma obowiązek zawężenia przedziału na podstawie dostępnych dowodów badania do momentu, aż wyniki w przedziale będzie można uznać za racjonalne.
58. W wytycznych dotychczasowego MSB 540 dotyczących zawężania przedziału stwierdzono m.in., że przedział biegłego rewidenta powinien obejmować wszystkie „racjonalne wyniki”, a nie wszystkie możliwe wyniki. Wskazano również, że zwykle przedział, który został zawężony tak, aby był równy lub mniejszy od istotności wykonawczej, jest wystarczający dla oceny racjonalności szacunku punktowego kierownictwa (zauważając jednak, że w niektórych branżach nie jest to możliwe). IAASB omówiła obawy, że takie podejście do „zawężania przedziału” w połączeniu z brakiem wyjaśnienia, co stanowi „racjonalny wynik” może spowodować, że przedział biegłego rewidenta będzie nieodpowiednio szeroki. IAASB postanowiła zatem nie zachowywać takiego podejścia.
59. Kiedy powody oszacowania nadanego ryzyku istotnego zniekształcenia obejmują niepewność szacowania, a ryzyko nieodłączne było inne niż niskie, paragraf 19(a) ED 540 wymagał od biegłego rewidenta uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, czy kierownictwo podjęło odpowiednie kroki, by zrozumieć i uwzględnić niepewność szacowania oraz określić szacunek punktowy i powiązanie ujawnienia, które będą racjonalne. Jeśli według osądu biegłego rewidenta kierownictwo tego nie zrobiło, paragraf 19(b) wymagał od biegłego rewidenta, w miarę możliwości określenia szacunku punktowego lub przedziału, aby umożliwić biegłemu rewidentowi ocenę racjonalności szacunku punktowego kierownictwa i powiązanych ujawnień opisujących niepewność oszacowania.
60. Jeśli biegły rewident stwierdziłby, że właściwe będzie określenie przedziału biegłego rewidenta, paragraf 20 ED-540 wymagał od niego uwzględnienia w takim przedziale jedynie kwot, które:
 - są poparte dowodami badania, oraz
 - biegły rewident ocenił jako racjonalne w kontekście celów pomiaru i innych wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

61. Większość respondentów wskazała generalnie, że wymóg paragrafu 20 ED-540 wraz z powiązanymi materiałami dotyczącymi zastosowania właściwie określa, jak należy określić przedział biegłego rewidenta, odnotowując często, że będzie to bardziej skuteczne lub jest lepszym podejściem, niż koncepcja „zawężania przedziału” w dotychczasowym MSB-540. Respondenci zgłaszali również potrzebę dodatkowych wytycznych w tej dziedzinie.
62. Niektórzy respondenci postulowali, aby IAASB doprecyzowała, że paragraf 20 obowiązuje we wszystkich przypadkach, gdy biegły rewident stwierdzi, że właściwe jest opracowanie przedziału biegłego rewidenta. Umieszczenie tego wymogu w ED-540 zdaniem niektórych respondentów sugerowało, że obowiązuje on wtedy, gdy według osądu biegłego rewidenta, kierownictwo nie

zrozumiało należyście i nie uwzględniło w sposób właściwy niepewności szacowania. Kilku respondentów skomentowało ponadto, że wymóg paragrafu 19(b) i powiązane materiały dotyczące zastosowania w ED-540 mogłyby prowadzić do obaw, że biegły rewident przejmuje obowiązki kierownictwa, albo powodować inne wątpliwości co do niezależności biegłego rewidenta.

63. Wyrażając jednocześnie poparcie dla wskazówki, że w pewnych okolicznościach przedział biegłego rewidenta może być wielokrotnością istotności dla sprawozdania finansowego jako całości, respondenci mieli różne sugestie, jak zmodyfikować lub doprecyzować dokładniej tę wskazówkę. Obejmowały one wyjaśnienie, dlaczego ocena racjonalności ujawnień przez biegłego rewidenta jest w tych okolicznościach coraz ważniejsza, a także odnotowanie, że przy rozważaniu ujawnień konieczne może być odniesienie się do charakteru niepewności szacowania i wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Decyzje IAASB

64. IAASB doprecyzowała, że opracowanie szacunku punktowego lub przedziału biegłego rewidenta jest jedną ze strategii, które mogą być wybrane w reakcji na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. Ponadto, analogicznie do dotychczasowego MSB 540, biegły rewident ma obowiązek określić szacunek punktowy lub przedział biegłego rewidenta, o ile jest to możliwe ze względów praktycznych, jeśli uzna, że kierownictwo niewystarczająco uwzględniło niepewność szacowania.
65. Kiedy biegły rewident ustala szacunek punktowy lub przedział w celu oceny szacunku punktowego kierownictwa i powiązanych ujawnień dotyczących niepewności szacowania, IAASB wymaga, aby dalsze procedury badania biegłego rewidenta obejmowały procedury służące ocenie, czy zastosowane metody, założenia lub dane są odpowiednie w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Niezależnie od tego, czy biegły rewident zastosuje metody, założenia lub dane kierownictwa, czy własne, takie dalsze procedury badania muszą być zaprojektowane i przeprowadzone w celu uwzględnienia zagadnień poruszonych w paragrafach 23-25. W materiałach dotyczących zastosowania (paragraf 123A) dodano, aby podkreślić, że kiedy biegły rewident wykorzystuje własne metody, założenia lub dane podczas określania szacunku punktowego lub przedziału, może uzyskać dowody na to, czy metody, założenia lub dane kierownictwa są odpowiednie.
66. Ponadto IAASB omówiła i utrzymała wymóg ED-540 mówiący, że jeśli biegły rewident ustala przedział biegłego rewidenta w celu oceny szacunku punktowego kierownictwa i powiązanych ujawnień dotyczących niepewności szacowania, musi ustalić, że przedział zawiera wyłącznie kwoty poparte wystarczającymi i odpowiednimi dowodami badania oraz ocenione przez biegłego rewidenta jako racjonalne w kontekście celów pomiaru i innych wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
67. IAASB wyjaśniła również w materiałach dotyczących zastosowania, że wymóg ustalenia, że przedział zawiera „wyłącznie kwoty, które są poparte wystarczającymi i odpowiednimi dowodami badania” nie oznacza, że od biegłego rewidenta oczekuje się uzyskania dowodów badania popierających osobno każdy z możliwych wyników w przedziale. Oczekuje się raczej, że biegły rewident uzyska dowody określające, że oba punkty na końcach przedziału są racjonalne w danych okolicznościach, uzasadniając w ten sposób, że kwoty mieszczące się pomiędzy tymi dwoma punktami również są racjonalne.

68. W odniesieniu do wielkości przedziału biegłego rewidenta wynoszącej wielokrotność istotności dla sprawozdania finansowego jako całości, IAASB rozbudowała materiały dotyczące zastosowania (paragraf A125), w celu wyjaśnienia, że:
- (i) taka sytuacja z większym prawdopodobieństwem pojawi się w okolicznościach, kiedy niepewność szacowania związana z szacunkiem księgowym sama jest wielokrotnością istotności, co jest bardziej powszechne dla określonych rodzajów szacunków księgowych lub pewnych branż, takich jak ubezpieczenia lub bankowość, gdzie wysoki stopień niepewności szacowania jest bardziej typowy i w tym zakresie mogą istnieć specyficzne wymogi w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej,
 - (ii) jeśli w oparciu o wykonane procedury i uzyskane dowody badania biegły rewident uzna, że przedział, który jest wielokrotnością istotności, jest odpowiedni w danych okolicznościach według osądu biegłego rewidenta, wówczas ocena biegłego rewidenta dotycząca racjonalności ujawnień odnoszących się do niepewności szacowania staje się w dużej mierze ważniejsza, w szczególności, gdy takie ujawnienia odpowiednio oddają wysoki stopień niepewności szacowania i przedział możliwych wyników,
 - (iii) w takich okolicznościach odpowiednie mogą być również rozważania zawarte w paragrafach A139-A144. W szczególności, jeśli dowody badania potwierdzają przedział, który stanowi wielokrotność istotności, przy ustalaniu, czy szacunek punktowy kierownictwa i powiązane ujawnienia są racjonalne, czy też są zniekształcone, ważne jest zastosowanie zawodowego sceptycyzmu. Pomimo tego, że szeroki zakres przedziału może być odpowiedni w danych okolicznościach, może to wskazywać, że ważne jest, aby biegły rewident ponownie rozważył czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące racjonalności kwot mieszczących się w przedziale.
69. W celu uwzględnienia wątpliwości zgłaszanych przez respondentów dotyczących przejmowania przez biegłego rewidenta obowiązków kierownictwa albo powodowania innych zagrożeń dla niezależności biegłego rewidenta, IAASB przeredagowała paragraf 19(b) ED-540. Dodany został wymóg, by biegły rewident najpierw zwrócił się do kierownictwa o wykonanie dodatkowych procedur, gdy według osądu biegłego rewidenta opartego na uzyskanych dowodach badania, kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków w celu zrozumienia i uwzględnienia niepewności szacowania. IAASB dodała także materiały dotyczące zastosowania (paragraf A116) wskazując, że rozważając, czy ustalenie szacunku punktowego lub przedziału jest wykonalne w praktyce biegły rewident może wziąć pod uwagę kwestie dotyczące tego, czy mógłby to zrobić bez naruszenia wymogów niezależności i rozważyć również odpowiednie wymogi etyczne, które odnoszą się do zakazu przejmowania odpowiedzialności zamiast kierownictwa.

Ujawnienia

Stosowanie terminu „racjonalny”

Podstawa

70. Termin „racjonalny” jest stosowany jako cel w dotychczasowym MSB 540 i w wielu kluczowych wymogach. W dotychczasowym MSB 540 termin „racjonalny” jest użyty jako cel dla szacunków księgowych, a termin „odpowiednie” dla ujawnień, jednak żaden z tych terminów nie jest dalej definiowany ani wyjaśniany. Opracowując ED-540 IAASB doszła do wniosku, że zarówno szacunek księgowy, jak i powiązane ujawnienia powinny być „racjonalne w kontekście mających zastosowanie

ramowych założeń sprawozdawczości finansowej”, ponieważ dalsze używanie terminu „odpowiednie” może niewłaściwie sugerować, że ujawnienia są mniej ważne niż sam szacunek księgowy.

71. Przeformułując cel ED-540 w taki sposób, by sformułowanie „racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej” odnosiło się i do szacunku księgowego, i do powiązanych ujawnień, IAASB odnotowała, że MSB 700 (zmieniony)²⁴ używa w odniesieniu do ujawnień terminów „racjonalne”, „odpowiednie” i „adekwatne”²⁵. Zauważając pewien stopień niespójności, IAASB postanowiła nie wprowadzać zmian uzgodnieniowych do MSB 700 (zmienionego) w powiązaniu z ED-540, ale raczej rozważyć taką potrzebę w ramach planowanego przeglądu powdrożeniowego standardów sprawozdawczości biegłego rewidenta. ED-540 zawiera także wyjaśnienie terminu „racjonalny” i jego związku z terminem „odpowiedni”.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

72. Respondenci ED-540 zgłosili różne uwagi co do stosowania terminu „racjonalny”, w tym:
- brak spójności z niektórymi terminami w MSB 700 (zmienionym), w tym propozycje zmian uzgodnieniowych do MSB-700 (zmienionego),
 - czy termin „racjonalny” powinien być uwzględniony w definicjach,
 - czy użycie terminu „racjonalny” jako kryterium oceny dla ujawnień dotyczących szacunków księgowych nie tworzy dla nich silnego kryterium w porównaniu z innymi ujawnieniami (w tym ujawnieniami jakościowymi) w sprawozdaniu finansowym, oraz
 - spójność stosowania terminów „racjonalny”, „odpowiedni” i „adekwatny” w całym standardzie.

Decyzje IAASB

73. IAASB przedyskutowała użycie terminu „racjonalny” jako celu standardu i doszła do wniosku, że jest to kryterium odpowiednie zarówno dla szacunku księgowego, jak i dla powiązanych ujawnień. Jednak w świetle otrzymanych uwag dotyczących braku spójności terminologicznej z MSB 700 (zmienionym), IAASB zgodziła się na wprowadzenie zmiany uzgodnieniowej do paragrafu 13(c) MSB 700 (zmienionego), który wymaga od biegłego rewidenta oceny, czy powiązane ujawnienia dokonane przez kierownika jednostki, a także szacunki księgowe, są racjonalne w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
74. IAASB dyskutowała także, czy należy wprowadzić zmianę uzgodnieniową w paragrafie 13(e) MSB 700 (zmienionego), który wymaga od biegłego rewidenta „...oceny, czy w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, sprawozdanie finansowe zapewnia *adekwatne* ujawnienia, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym”. IAASB uznała, że użycie terminu „adekwatny” w tym kontekście odnosi się do wystarczalności i kompletności ujawnień koniecznych, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na sytuację finansową jednostki, jej wyniki finansowe i przepływy pieniężne. W związku z tym IAASB nie wprowadza zmiany uzgodnieniowej w paragrafie 13(e).

²⁴ MSB 700 (zmieniony) *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*.

²⁵ MSB 700 (zmieniony) paragraf 13(b), 13(e) i 39(b)(iii).

75. IAASB rozważała, czy termin „racjonalny” należy uwzględnić w definicjach w MSB 540 (zmienionym), ale nadal jest zwolennikiem, zgodnie z ED-540, że mogłoby to prowadzić do pytań lub nieporozumień wobec wielu zastosowań tego terminu w różnych kontekstach we wszystkich MSB. IAASB stwierdziła jednak, że w reakcji na otrzymane uwagi należy położyć większy nacisk na znaczenie sformułowania „racjonalny w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej”, w związku z czym dodała paragraf 9 w części poświęconej kluczowym koncepcjom, a także materiały dotyczące zastosowania (paragrafy A12-A13), które dodatkowo wyjaśniają uzasadnienie IAASB.

Wymogi dotyczące ujawnień

Podstawa i podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

76. IAASB zwróciła uwagę na coraz ważniejszą rolę ujawnień w sprawozdawczości finansowej, zwłaszcza w odniesieniu do szacunków księgowych, i już wcześniej ukończyła projekt dotyczący ogólnych konsekwencji ujawnień dla badania. IAASB zauważyła, że w wielu przypadkach ujawnienia dotyczące szacunków księgowych mają decydujące znaczenie dla zrozumienia przez użytkowników zastosowanych zasad rachunkowości, charakteru i zakresu niepewności szacowania oraz kluczowych osądów i innych spraw dotyczących szacunków księgowych, zwłaszcza wtedy, gdy niepewność szacowania jest wysoka. W ED-540 IAASB ponownie podkreśliła znaczenie ujawnień, poprzez uwzględnienie wymogów dotyczących:

- ujawnień opisujących niepewność szacowania, oraz
- innych ujawnień dotyczących szacunków księgowych.

Dodatkowo nowy wymóg sformułowania całościowej oceny zawiera ocenę, czy decyzje kierownictwa w zakresie ujęcia, pomiaru, prezentacji i ujawnienia tych szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

77. Respondenci generalnie poparli zwiększenie nacisku na ujawnienia, ze względu na ich znaczenie dla zrozumienia niepewności szacowania przez użytkowników. Kilku respondentów wyraziło pogląd, że ED-540 nie podkreślił wystarczająco znaczenia odpowiednich ujawnień. ED-540 nie podkreślił odpowiednio znaczenia odpowiednich ujawnień.

Decyzje IAASB

78. Biorąc pod uwagę ogólne poparcie dla wymogów dotyczących ujawnień IAASB postanowiła wprowadzić ograniczone zmiany wymogów w ED-540. IAASB była zadania, że przydatne byłyby materiały dotyczące zastosowania objaśniające powiązania pomiędzy różnymi paragrafami odnoszącymi się do ujawnień oraz rozróżnienie między nimi, ponieważ intencje IAASB mogły być nieczytelne. W związku z tym IAASB uzgodniła dodanie paragrafu A141 w celu wyjaśnienia powiązań między wymogami, które dotyczą uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania w odniesieniu do ujawnień (w tym tych, które opisują niepewność szacowania), a zawartym w paragrafie 35 wymogiem oceny, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne w kontekście mających zastosowanie założeń sprawozdawczości finansowej, czy też są zniekształcone.

Inne sprawy

Powiązania z innymi standardami

Podstawa i podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

79. IAASB uznaje znaczenie jasnych powiązań pomiędzy MSB 540 (zmienionym) a innymi standardami, ponieważ MSB 540 (zmieniony) stanowi rozwinięcie kwestii zastosowania do szacunków księgowych standardów MSB 315 (zmienionego), MSB 330, MSB 450²⁶, MSB 500 i innych właściwych MSB.
80. IAASB dyskutowała w szczególności powiązanie pomiędzy MSB 540 (zmienionym) i MSB 500, biorąc pod uwagę zmiany uzgodnieniowe i wynikające ze zmian do innych standardów mające na celu wprowadzenie wytycznych dotyczących zewnętrznych źródeł informacji. Dokonywanie szacunków księgowych często wiąże się z wykorzystaniem zewnętrznych źródeł informacji. W związku z tym przed finalizacją ED-540 IAASB dyskutowała, czy wytyczne dotyczące korzystania z zewnętrznych źródeł informacji powinny być zawarte w MSB 540 (zmienionym), czy w MSB 500. IAASB postanowiła uwzględnić proponowane nowe materiały dotyczące zastosowania na temat zewnętrznych źródeł informacji w MSB 500.
81. Niektórzy z respondentów byli zdania, że MSB 540 byłby lepszym miejscem dla proponowanych zmian niż MSB 500. Inni respondenci wzywali do bardziej jednoznacznego powiązania ED-540 z nowymi materiałami dotyczącymi zastosowania w odniesieniu zarówno do zewnętrznych źródeł informacji, jak i pracy eksperta kierownictwa.

Decyzje IAASB

82. W celu uwzględnienia otrzymanych komentarzy IAASB postanowiła:
 - podkreślić w wymogach (paragraf 30), że biegły rewident postępuje zgodnie z odpowiednimi wymogami MSB 500. Materiały dotyczące zastosowania do tego paragrafu uwzględniają korzystanie z eksperta kierownictwa, zewnętrznych źródeł informacji lub organizacji usługowej przy badaniu szacunku księgowego. Paragraf 30 stanowi także, że gdy wykorzystywana jest praca eksperta kierownictwa, wymogi określone w paragrafach 21-29 mogą stanowić wsparcie dla biegłego rewidenta podczas oceny odpowiedniości pracy eksperta jako dowodu badania dla odpowiedniego stwierdzenia. IAASB nie chodziło o to, że biegły rewident powinien odnieść się do każdego z poszczególnych wymogów paragrafów 21-29 przy korzystaniu z pracy eksperta kierownictwa, ale że może rozważyć kwestie w nich poruszone.
 - przenieść kilka paragrafów (paragrafy A126 do A129) z MSB 500 do MSB 540 (zmienionego), jako że zdaniem IAASB są określone dla szacunków księgowych i w związku z tym MSB 540 (zmieniony) jest dla nich lepszym miejscem,
 - rozbudować odwołania (w tym przypisy) do wymogów i materiałów dotyczących zastosowania zawartych w innych MSB.
83. IAASB podkreśliła także w materiałach dotyczących zastosowania, że założenia odnoszące się do szacunków księgowych, które są ustalane lub identyfikowane przez eksperta kierownictwa, stają się założeniami kierownictwa, gdy są zastosowane przez kierownictwo do ustalenia szacunku księgowego (paragraf A130).

²⁶ MSB 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania.*

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór, kierownictwem lub innymi odpowiednimi stronami

Podstawa i podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

84. Opracowując ED-540 IAASB uznała znaczenie dwukierunkowego dialogu pomiędzy biegłym rewidentem a osobami sprawującymi nadzór. W związku z tym IAASB dodała w ED-540 nowy wymóg, który kładł większy nacisk na komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór lub kierownictwo w kwestii szacunków księgowych. Materiały dotyczące zastosowania zawierały wytyczne dotyczące komunikowania się z regulatorami, ponieważ, zdaniem IAASB, są one szczególnie ważne podczas badania instytucji finansowych. Respondenci poparli nowy wymóg i materiały dotyczące zastosowania.

Decyzje IAASB

85. Biorąc pod uwagę szerokie poparcie, IAASB dokonała jedynie ograniczonych zmian tego wymogu. IAASB zgodziła się podkreślić, że w pewnych okolicznościach biegły rewident może mieć obowiązek, wynikający z przepisów prawa lub regulacji, komunikowania pewnych spraw regulatorom i nadzorowi ostrożnościowemu, ponieważ uznała, że będzie to w interesie publicznym.

Dokumentacja

Podstawa i podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

86. Opracowując ED-540 IAASB uznała, że wymogi dotyczące dokumentacji w MSB 230 mają już teraz zastosowanie do wielu z osądów biegłego rewidenta wymaganych na podstawie ED-540. W związku z tym, IAASB uwzględniła w ED-540 materiały dotyczące zastosowania, w których ponownie podkreślono powiązanie z wymogiem dokumentacji zawartym w MSB 230 i położono nacisk na te aspekty pracy biegłego rewidenta, które prawdopodobnie doprowadzą do sformułowania osądów wymagających udokumentowania zgodnie MSB 230. Ponadto wymóg dokumentacji w dotychczasowym MSB 540 został rozszerzony o dokumentację nie tylko zidentyfikowanych oznak możliwej stroniczości kierownictwa, o ile występują, ale także ich oceny przez biegłego rewidenta przy formułowaniu opinii o sprawozdaniu finansowym jako całości.
87. Niektórzy respondenci komentujący ED-540 wyrazili pogląd, że wymóg dotyczący dokumentacji mógłby być wyjaśniony, zwłaszcza oczekiwania co do dokumentacji procedur oszacowania ryzyka, przyczyn oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia, reakcji na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, formułowania całościowej oceny i rozważenia przez biegłego rewidenta stroniczości kierownictwa.

Decyzje IAASB

88. W celu uwzględnienia otrzymanych uwag do projektu standardu, IAASB postanowiła rozbudować wymóg dotyczący dokumentacji poprzez uwzględnienie w MSB 540 kilku obszarów, które powinny być udokumentowane:
- w przypadku procedur oszacowania ryzyka, kluczowe elementy zrozumienia jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta. Wymóg ten opiera się na paragrafie 32(b) MSB 315 (zmienionego),
 - w reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia:

- powiązanie pomiędzy dalszymi procedurami badania biegłego rewidenta a oszacowanymi ryzykami istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, z uwzględnieniem przyczyn oszacowania tych ryzyk. Wymóg ten opiera się na paragrafie 28(b) MSB 330 (zmienionego), oraz
 - reakcja(-e) biegłego rewidenta na sytuację, gdy kierownictwo nie podjęło odpowiednich kroków, aby zrozumieć i odnieść się do niepewności oszacowania, oraz
 - 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 lub czy są zniekształcone.
89. Oprócz rozszerzenia wymogów dotyczących dokumentacji IAASB była zdania, że materiały dotyczące zastosowania mogłyby być rozszerzone o wyjaśnienie innych spraw, których udokumentowanie biegły rewident może rozważyć, kiedy stosowanie danej metody przez kierownictwo wiąże się ze złożonym modelem i kiedy na wybór i stosowanie metod, znaczących założeń lub danych w większym stopniu ma wpływ złożoność, kiedy stosowanie metody przez RMSASB uwzględniła również przykłady wymogów określonych w MSB 540, w odniesieniu do których dokumentacja na poparcie tego wymogu może dostarczyć dowodów.
90. IAASB uwzględniła również przykłady wymogów w MSB 540 (zmienionym), w odniesieniu do których dokumentacja na poparcie tego wymogu może dostarczyć dowodów zastosowania zawodowego sceptycyzmu przez biegłego rewidenta na poparcie zmiany wprowadzonej do paragrafu A7 MSB 230.

Przeredagowanie materiałów dotyczących zastosowania i załączników

Podstawa i podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

91. Od respondentów otrzymano wiele uwag, zarówno pozytywnych, jak i negatywnych, do materiałów dotyczących zastosowania zawartych w ED-540, w tym wiele znaczących propozycji ich przeredagowania. Jednym z kluczowych tematów uwag było to, że materiały dotyczące zastosowania są skomplikowane i wymagają przeredagowania, aby ułatwić czytelnikom uzyskanie właściwego zrozumienia koncepcji, stosowanie wymogów i poruszanie się po nich. Ponadto pojawiło się wiele wniosków o dodatkowe wytyczne na szereg tematów.
92. Znacząca liczba otrzymanych uwag dotyczyła wniosków o dodatkowe wytyczne lub przykłady, zwłaszcza w odniesieniu do badania mniejszych jednostek, zawodowego sceptycyzmu, kontroli wewnętrznej, oszacowania ryzyka nieodłącznego, opracowania przez biegłego rewidenta szacunku punktowego lub przedziału oraz doprecyzowania znaczenia pewnych terminów w materiałach dotyczących zastosowania lub w wymogach.
93. Respondenci, którzy nadesłali uwagi do Załączników 1 i 2 do ED-540, prezentowali zróżnicowane poglądy. Niektórzy stwierdzali, że jeden lub oba załączniki mają charakter edukacyjny i nie powinny być dołączone do MSB, podczas gdy inni popierali ich dołączenie.

Decyzje IAASB

94. W celu uwzględnienia otrzymanych uwag IAASB przeanalizowała, przejrzała i omówiła materiały dotyczące zastosowania pod kątem ich doprecyzowania i przeredagowania poprzez:

- usunięcie lub wykorzystanie w innym celu materiałów, które zostały uznane za powtarzające wytyczne w innych MSB,
 - przeredagowanie paragrafów (lub poszczególnych zdań w paragrafach) pod kątem większej zbieżności z przeredagowanymi wymogami, oraz
 - zmianę niektórych części materiałów dotyczących zastosowania uznanych za edukacyjne na rzecz rozważań przydatnych dla audytora z punktu widzenia wspierania spójnego i skutecznego wdrożenia wymogów.
95. IAASB starannie rozważyła otrzymane uwagi z wnioskami o dodatkowe wytyczne, w uznaniu faktu, że prośby o rozszerzenie lub pogłębienie materiałów dotyczących zastosowania należy rozważyć wraz z komentarzami odnoszącymi się do ogólnej długości, złożoności i czytelności standardu. W trakcie szczegółowej analizy komentarzy i dalszego omawiania materiałów dotyczących zastosowania, IAASB dążyła do zachowania odpowiedniej równowagi, mając na celu zapewnienie, że materiały te są jasne i zrozumiałe, a także pomagają w odpowiednim stosowaniu wymogów.
96. IAASB postanowiła także nie uwzględnić Załącznika 1 do ED-540, w którym omówiono podstawy pomiaru szacunków księgowych, w standardzie MSB 540 (zmienionym), uznając, że wytyczne te mają charakter edukacyjny, a więc mogą być umieszczone poza standardem. IAASB zamierza opublikować te wytyczne w ramach opracowywania innych pomocniczych materiałów wdrożeniowych.

Data wejścia w życie

Podstawa i podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

97. W Memorandum Objasniającym do ED-540 zapytano respondentów, czy odpowiednią datą wejścia w życie standardu byłyby okresy sprawozdawcze kończące się około 18 miesięcy po zatwierdzeniu ostatecznego MSB. Respondenci generalnie poparli zaproponowany 18-miesięczny okres przejściowy od daty zatwierdzenia ostatecznego MSB. Niektórzy z respondentów, którzy popierali zaproponowany 18-miesięczny okres przejściowy wskazali, że 18 miesięcy powinno być minimalnym okresem przejściowym, biorąc pod uwagę czas potrzebny na tłumaczenie i odpowiednią procedurę w różnych jurysdykcjach, także fakt, że firmy audytorskie potrzebują czasu wystarczającego na wdrożenie znaczących zmian w swoich metodologiach. Inni respondenci wskazali, że okres przejściowy powinien wynosić co najmniej 12 miesięcy po zatwierdzeniu albo proponowali, by datą wejścia w życie były okresy sprawozdawcze rozpoczynające się dwa lata po zatwierdzeniu ostatecznego MSB.

Decyzje IAASB

98. IAASB dyskutowała, czy MSB 540 (zmieniony) powinien wejść w życie dla okresów rozpoczynających się 15 grudnia 2018 r., czy 15 grudnia 2019 r. lub później i stwierdziła, że 15 grudnia 2019 r. będzie bardziej odpowiednią datą, z uwagi na to, że:
- MSB 540 (zmieniony) ma wpływ na planowanie i oszacowanie ryzyka w ramach badania, standard ten będzie często wdrażany bliżej rozpoczęcia okresu, za który sporządzone jest sprawozdanie finansowe będące przedmiotem badania. Biorąc pod uwagę, że publikacji ostatecznego zmienionego standardu oczekiwano nie wcześniej niż we wrześniu 2018 r., po zatwierdzeniu właściwej procedury przez PIOB, data wejścia w życie dla badań rozpoczynających się 15 grudnia 2018 r. lub później oznaczałaby, że firmy i krajowe organy

stanowiące standardy badania miałyby faktycznie pięć lub sześć miesięcy na wdrożenie standardu przed rozpoczęciem planowania większych zleceń badania (tj. na początku 2019 r.),

- firmy potrzebują czasu na uaktualnienie swoich metodologii i narzędzi badania, opracowanie materiałów szkoleniowych oraz przeszkolenie swoich pracowników w zakresie zmian wprowadzonych do MSB 540 (zmienionego). IAASB zauważyła, że krótki okres wdrożenia może spowodować spieszne lub nieskuteczne wdrożenie, co mogłoby mieć niezamierzony (i niepożądany) skutek w postaci wyższego poziomu negatywnych ustaleń z inspekcji badania,
- mniejsze firmy często opierają się na dostawcach zewnętrznych „gotowych” metodologii. Data wejścia w życie dla badań rozpoczynających się 15 grudnia 2018 r. lub po tej dacie mogłaby pozostawić takim stronom trzecim niewystarczającą ilość czasu na przygotowanie takiego pakietu dla badań w 2019 r.,
- niektóre krajowe organy stanowienia standardów badania potrzebują czasu na przetłumaczenie standardu, a w pewnych przypadkach także opracowanie uzupełniających materiałów dotyczących zastosowania w oparciu o przetłumaczony standard. W pewnych przypadkach mogą również być konieczne publiczne konsultacje standardu zanim wejdzie on w życie w danej jurysdykcji.

99. IAASB uzgodniła, że wcześniejsze stosowanie będzie dozwolone i należy do niego zachęcać, ponieważ:

- znacząca liczba ustaleń z inspekcji dotyczyła szacunków księgowych, oraz
- regulatorzy instytucji finansowych domagali się, aby IAASB miała zmieniony standard badania dotyczący szacunków księgowych gotowy w momencie wejścia w życie MSSF 9 (1 stycznia 2018 r.).

Aby ułatwić rozpoczęcie działań wdrożeniowych IAASB, w porozumieniu z PIOB, udostępniła wersję standardu w ostatecznym brzmieniu zatwierdzonym przez IAASB na stronie internetowej IAASB w lipcu 2018 r., z zastrzeżeniem, że publiczne ogłoszenie zmienionego standardu wymaga zatwierdzenia zgodnie z właściwą procedurą przez PIOB.

Zmiany uzgodnieniowe i wynikające ze zmian do innych międzynarodowych standardów

Podstawa

100. W Propozycji Projektu IAASB potwierdziła, że konieczne mogą być zmiany do MSB 500 (oprócz zmian w MSB 540) w celu doprecyzowania różnicy pomiędzy niezależnym zewnętrznym źródłem wyceny a ekspertem kierownictwa.
101. W Memorandum Objaśniającym do ED-540 IAASB zauważyła, że wiele jednostek podczas sporządzania sprawozdania finansowego korzysta z podmiotów zewnętrznych jako źródeł informacji innych niż cenowe i doszła do wniosku, że zmiany uzgodnieniowe i wynikające ze zmian do innych standardów powinny dotyczyć także innych niż ceny danych uzyskiwanych z zewnętrznych źródeł informacji. IAASB była więc zdania, że bardziej odpowiednie będzie odwoływanie się do zewnętrznych źródeł informacji, a nie do zewnętrznych źródeł wyceny.
102. IAASB zaproponowała następujące zmiany uzgodnieniowe i wynikające ze zmian do innych standardów w MSB 500:

- definicję zewnętrznego źródła informacji wraz z powiązanymi materiałami dotyczącymi zastosowania, objaśniającymi różnicę pomiędzy zewnętrznym źródłem informacji i ekspertem kierownictwa,
- dodanie specjalnego odwołania do informacji uzyskiwanych z zewnętrznego źródła informacji w paragrafie 7, który dotyczy procedur rozważania stosowności i wiarygodności informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania,
- nowe materiały dotyczące zastosowania poświęcone rozpatrzeniu dowodów badania związanych z zewnętrznymi źródłami informacji. Paragrafy te zawierają materiały odnoszące się do czynników dotyczących stosowności i wiarygodności informacji uzyskanych z zewnętrznego źródła informacji, określonych materiałów dotyczących pomiarów wartości godziwej oraz sytuacji, gdy kierownictwo i biegły rewident korzystają z tego samego źródła informacji.

Podsumowanie otrzymanych uwag do projektu standardu

103. Generalnie respondenci poparli zaproponowane zmiany i zwiększony nacisk na rozważania dotyczące stosowności i wiarygodności informacji uzyskanych z zewnętrznego źródła informacji. Kilku respondentów zwróciło jednak uwagę na możliwość proponowanego przyszłego projektu zmian MSB 500 i wyraziło preferencję odroczenia zmian do momentu, gdy wszelkie potencjalne zmiany MSB 500 będą mogły być rozpatrzone w bardziej całościowy sposób.
104. Inne otrzymane uwagi koncentrowały się głównie na:
- konieczności zmiany paragrafu 7 MSB 500 w świetle definicji „dowodu badania”,
 - zaproponowanej definicji zewnętrznego źródła informacji oraz wyzwania, jakie rodzi termin „dostępny publicznie”,
 - jasności i możliwości zastosowania w praktyce proponowanych nowych materiałów dotyczących zastosowania odnoszących się do zmienionego wymogu w paragrafie 7, oraz
 - powiązań pomiędzy proponowanym MSB 540 (zmienionym) a MSB 500, w tym lokalizacji pewnych materiałów dotyczących zastosowania poświęconych w szczególności szacunkom księgowym.

Decyzje IAASB

MSB 500, Dowody badania

105. W odniesieniu do definicji zewnętrznego źródła informacji IAASB usunęła odwołanie do informacji „publicznie dostępnych” i zamiast tego skupiła się na tym, by informacja była odpowiednia dla szerokiego grona użytkowników. Ponadto z zakresu definicji jednoznacznie wyłączono organizacje usługowe, aby zapobiec myleniu ich z usługami, do których ma zastosowanie MSB 402. Dokonano także zmian w materiałach dotyczących zastosowania służących lepszemu objaśnieniu określonych kwestii i podano przykłady, jak odróżnić zewnętrzne źródło informacji od eksperta kierownictwa.
106. W odniesieniu do materiałów dotyczących zastosowania w MSB 500 IAASB uzgodniła:
- objaśnienie w paragrafie A1, że informacje, które mają być wykorzystane jako dowody badania mogą pochodzić ze źródeł wewnętrznych i zewnętrznych wobec jednostki,

- przeniesienie kilku paragrafów (paragrafy A126 do A129) z MSB 500 do MSB 540 (zmienionego), ponieważ IAASB zgodziła się z poglądem, że dotyczą one określonych szacunków księgowych,
- doprecyzowanie w materiałach dotyczących zastosowania przypadków, kiedy wytyczne dotyczą zarówno sytuacji, w której kierownictwo korzysta z zewnętrznego źródła informacji, jak sytuacji, kiedy biegły rewident uzyska informacje z takiego źródła niezależnie.
- Uwypuklenie znaczenia kluczowych wyzwań związanych z posługiwaniem się zewnętrznymi źródłami informacji, w tym:
 - wytyczne w sprawie uzyskania zrozumienia powodów korzystania z zewnętrznego źródła informacji przez kierownictwo lub o ile dotyczy eksperta kierownictwa (paragraf A33c),
 - rozpatrzenie kompletności i dokładności informacji z zewnętrznego źródła informacji (paragrafy A33c i A33d),
 - dalsze objaśnienia odnoszące się do rozważań stosowności i wiarygodności informacji uzyskanych z zewnętrznego źródła informacji (paragraf. A33d),
 - objaśnienie w paragrafie A33f konsekwencji występowania tylko jednego źródła informacji (i wskutek tego biegły rewident może rozważyć tylko to jedno źródło).

Zmiany uzgodnieniowe i wynikające ze zmian do innych międzynarodowych standardów

107. ED-540 zawierał proponowane zmiany do innych MSB będące wynikiem zmian zaproponowanych do MSB 540. Respondenci nie zgłaszali znaczących wątpliwości do innych zmian uzgodnieniowych i wynikających ze zmian do innych standardów międzynarodowych, więc IAASB dokonała jedynie drobnych zmian, aby dopasować je do ostatecznego tekstu MSB 540 (zmienionego). W odniesieniu do MSB 230, oprócz zmiany uzgodnieniowej do paragrafu 7 opisanej powyżej, IAASB zmodyfikowała również paragraf A10 MSB 230 podając dodatkowy przykład okoliczności dotyczących szacunków księgowych, w których właściwe jest sporządzenie dokumentacji badania poświęconej zastosowaniu zawodowego osądu.

Przegląd powdrożeniowy i inne działania na rzecz podnoszenia znajomości, zrozumienia i skutecznego wdrożenia MSB 540 (zmienionego)

108. IAASB ma zamiar przeprowadzić przegląd powdrożeniowy MSB 540 (zmienionego). Celem tego przeglądu będzie ocena, czy MSB 540 (zmieniony) zrealizował postawione przed nim cele, a także pomoc IAASB m.in. w następujących kwestiach:
- zrozumienie, czy standard jest wystarczająco skalowalny i czy zwiększa stosowanie zawodowego sceptycyzmu,
 - zidentyfikowanie wyzwań wdrożeniowych i możliwych obszarów do poprawy standardu, oraz
 - rozważenie, czy konieczne są dalsze uzupełnienia MSB 540 (zmienionego).
109. Przegląd powdrożeniowy może również pomóc w określeniu, w jaki sposób praktyczne wyzwania i wątpliwości są rozwiązywane w praktyce (przez biegłych rewidentów, kierownictwo i komitety audytu) oraz czy konieczne jest dalsze rozszerzenie bądź doprecyzowanie standardu, albo też dodatkowe wsparcie we wdrożeniu.

Działania wspierające wdrożenie

110. Komitet Sterujący IAASB uzgodnił, że powstanie grupa robocza wspierająca wdrożenie, która będzie prowadzić działania na rzecz znajomości, zrozumienia i skutecznego wdrożenia MSB 540 (zmienionego). Dalsze informacje o działaniach grupy roboczej będą dostępne na stronie internetowej IAASB w miarę ich realizacji.

Zagadnienia zainteresowania publicznego PIOB dotyczące MSB 540

Zagadnienia zainteresowania publicznego	Decyzje IAASB
<p>Lepsze objaśnienie i sformułowanie czynników ryzyka</p> <p>Czynniki ryzyka powinny być jasno wyjaśnione i sformułowane w standardzie oraz poparte materiałami dotyczącymi zastosowania.</p>	<p>IAASB rozszerzyła wykorzystanie czynników ryzyka nieodłącznego w procedurach oszacowania ryzyka zawartych w MSB oraz dodatkowo doprecyzowała czynniki ryzyka nieodłącznego w odpowiednich wymogach i materiałach dotyczących zastosowania. Załącznik 1 zawiera dodatkowe omówienie czynników ryzyka nieodłącznego dotyczących szacunków księgowych oraz ich wzajemnych relacji.</p>
<p>Wymóg zrozumienia i testowania kontroli wewnętrznych</p> <p>Biegli rewidenci powinni dogłębnie zrozumieć i przetestować kontrole wewnętrzne dotyczące skomplikowanych szacunków księgowych i modeli wyceny, zwłaszcza w instytucjach finansowych. Rozbudowane środowisko kontroli wewnętrznej jest krytyczną częścią systemu nadzoru nad jednostką, w tym sposobu zarządzania ryzykiem przez jednostkę i wykazywania go w jej sprawozdaniu finansowym.</p>	<p>IAASB podjęła decyzję, że MSB powinien wymagać od biegłego rewidenta uzyskania zrozumienia czynności kontroli na poziomie bardziej szczegółowym niż miało to miejsce w ED-540, w odniesieniu do wszystkich jednostek. Służy temu nowy wymóg osobnego oszacowania ryzyka kontroli i powtórzenie zawartego w MSB 330 wymogu przeprowadzenia testów kontroli w odniesieniu do znaczących ryzyk w bieżącym okresie, jeśli biegły rewident planuje polegać na tych kontrolach. Ponadto MSB ponownie przywołuje zawarty w MSB 330 wymóg dotyczący tego, kiedy wymagane jest przeprowadzenie testów operacyjnej skuteczności kontroli. Materiały dotyczące zastosowania zawierają dodatkowe wytyczne w celu zwrócenia uwagi na to, kiedy testowanie operacyjnej skuteczności kontroli może być uznane za konieczne (np. duży wolumen transakcji lub danych, korzystanie ze skomplikowanego modelu, rozległy stopień wykorzystania technologii informatycznych).</p>
<p>MSB 540 powinien zawierać dodatkowe szczególne materiały dotyczące zastosowania odnoszące się do oczekiwanych strat kredytowych</p>	

<p>Biorąc pod uwagę, że MSB 540 obowiązuje w stosunku do wszelkich szacunków księgowych, przydatne dla biegłych rewidentów w sektorze bankowym i ubezpieczeniowym byłyby dodatkowe wytyczne dotyczące badania skomplikowanych szacunków oczekiwanych strat kredytowych i modeli wyceny. Wytyczne takie pomogłyby biegłym rewidentom:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zrozumieć model biznesowy jednostki, • ocenić klasyfikację i charakter aktywów i zobowiązań finansowych, • zbadać ocenę ryzyka kredytowego dokonaną przez kierownictwo i wynikające z nich szacunki księgowe, np. oczekiwanych strat kredytowych przez okres trwania (życia) aktywów. 	<p>IAASB włączyła do MSB 540 (zmienionego) materiały, które mogą być szczególnie przydatne podczas badania oczekiwanych strat kredytowych i zobowiązań z tytułu umów ubezpieczeniowych. Obejmują one uwzględnienie (skomplikowanych) modeli, konieczność zastosowania przez biegłego rewidenta specjalistycznych umiejętności i wiedzy, korzystanie z informacji pochodzących z systemu zarządzania ryzykiem przez jednostkę oraz komunikowanie się z regulatorami lub nadzorem ostrożnościowym. IAASB dodała również kilka odniesień do oczekiwanych strat kredytowych i zobowiązań z tytułu umów ubezpieczeniowych dla podkreślenia znaczenia tego rodzaju szacunków księgowych, które generalnie są złożone i obarczone wysoką niepewnością szacowania.</p>
<p>Biegli rewidentzi powinni znać obowiązujące wymogi i praktyki regulacyjne i ostrożnościowe mające zastosowanie do szacunków księgowych - komunikowanie się z nadzorem</p> <p>Oprócz „zrozumienia czynników regulacyjnych”, biegły rewident powinien mieć obowiązek przedstawienia dowodów, że instytucje finansowe przestrzegają obowiązujących wymogów i praktyk ostrożnościowych odnoszących się do szacunków księgowych.</p> <p>Biegli rewidentzi instytucji finansowych powinni mieć obowiązek regularnego komunikowania się z instytucjami nadzoru w kluczowych sprawach.</p>	<p>O ile obowiązujące wymogi ostrożnościowe są częścią mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, badanie sprawozdania finansowego obejmowałoby zgodność z wymogami ostrożnościowymi. Jeśli nie są one częścią mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, biegły rewident może mieć obowiązek poinformowania o mających znaczenie sprawach w części raportu biegłego rewidenta poświęconej innym obowiązkom sprawozdawczym.</p> <p>IAASB podkreśliła w wymogach MSB 540 (zmienionego), że w pewnych okolicznościach biegły rewident ma wynikający z przepisów prawa lub regulacji obowiązek komunikowania pewnych spraw regulatorom i nadzorowi ostrożnościowemu.</p>
<p>Wcześniejsze stosowanie</p> <p>PIOB popiera wcześniejsze stosowanie MSB przez biegłych rewidentów.</p>	<p>IAASB zezwala na wcześniejsze zastosowanie standardu i zachęca do tego.</p>

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB zapewnia International Federation of Accountants® czyli IFAC®.

IAASB i IFAC nie ponoszą odpowiedzialności za szkodę wyrządzoną jakiejkolwiek osobie działającej lub nie działającej na podstawie treści niniejszej publikacji, niezależnie czy szkoda jest wyrządzona przez zaniedbanie czy z innego powodu.

Prawa autorskie © październik 2018, IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

„International Auditing and Assurance Standards Board”, „International Standards on Auditing”, „International Standards on Assurance Engagements”, „International Standards on Review Engagements”, „International Standards on Related Services”, „International Standards on Quality Control”, „International Auditing Practice Notes”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, ISRE, „ISRS”, „ISQC”, „IAPN”, oraz logo IAASB stanowią znaki handlowe IFAC lub zarejestrowane znaki firmowe i znaki usługowe IFAC na terenie Stanów Zjednoczonych i innych krajów.

Informacje dotyczące praw autorskich, znaków handlowych i zezwoleń można znaleźć na stronie [permissions](#) lub pod adresem permissions@ifac.org.

Niniejszy dokument *Podstawa wniosków: MSB 540 (zmieniony), Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień wraz z powiązanymi zmianami uzgodnieniowymi i wynikającymi ze zmian do innych standardów międzynarodowych* opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w październiku 2018 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w sierpniu 2020 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia materiałów wspierających stosowanie MSB 540 (zmienionego) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." Zatwierdzonym tekstem materiałów wspierających stosowanie MSB 540 (zmienionego) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków: MSB 540 (zmieniony), Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień wraz z powiązanymi zmianami uzgodnieniowymi i wynikającymi ze zmian do innych standardów międzynarodowych* w języku angielskim © 2018 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków: MSB 540 (zmieniony), Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień wraz z powiązanymi zmianami uzgodnieniowymi i wynikającymi ze zmian do innych standardów międzynarodowych* w języku polskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Basis for Conclusions: ISA 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures Including Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards*, October 2018.

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

Przetłumaczony przez:

