

MSB 540 (zmieniony) oraz powiązane poprawki uzgadniające i wtórne

Niniejsze podsumowanie przedstawia przegląd zmian wprowadzonych przez International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB (Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych) do MSB 540 (zmienionego) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień* oraz powiązanych poprawek uzgadniających (ang. *conforming*) i wtórnych (ang. *consequential*).

Cele projektu:

Celem projektu było:

- Zmiana MSB 540 polegająca na ustanowieniu bardziej rozbudowanych wymogów i odpowiednio szczegółowych wytycznych, tak aby dbać o jakość badania poprzez zachęcanie biegłych rewidentów do wykonywania odpowiednich procedur związanych z szacunkami księgowymi i powiązanymi ujawnieniami. Zmiany te podkreślają również znaczenie właściwego zastosowania zawodowego sceptycyzmu podczas badania szacunków księgowych.
- Ustalenie, czy należy opracować niewiążące wytyczne i narzędzia wsparcia, takie jak Międzynarodowe Wskazówki dotyczące Praktyki Badania, publikacje wspomagające, aktualizacje projektów i innych materiałów.

Data wejścia w życie:

Badania sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2019 r. lub później.

Aby uzyskać więcej informacji:

Wejdź na stronę internetową IAASB www.iaasb.org

Dlaczego warto zmienić standard IAASB dotyczący badania szacunków księgowych?

Zmiany standardów sprawozdawczości finansowej zwiększyły znaczenie i widoczność szacunków księgowych dla użytkowników sprawozdań finansowych. Poprzednia wersja MSB 540 została napisana przed ostatnimi zmianami w rachunkowości dotyczącymi ujmowania oczekiwanych strat kredytowych oraz zmianami standardów w zakresie umów ubezpieczeniowych, ujmowania przychodów i leasingu. Zmiany te, wraz z powtarzającymi się ustaleniami osób kontrolujących badania krytykującymi jakość badania szacunków księgowych, skłoniły IAASB do zajęcia się tym trudnym obszarem, aby poprawić jakość badania.

Jakie kwestie związane z interesem publicznym zostały poruszone w zmienionym MSB 540?

MSB 540 (zmieniony) porusza następujące kwestie związane z interesem publicznym:

- **Ryzyko badania ulega zmianom spowodowanym bardziej złożonym środowiskiem gospodarczym** – Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej podlegają ciągłym zmianom, osąd kierownika jednostki i informacje dotyczące przyszłości są coraz powszechniejsze oraz rośnie znaczenie ujawnień. Regulatorzy rynku finansowego mają obawy związane ze złożonymi procesami gospodarczymi, które opierają się na technologii oraz na potrzebie testowania efektywności operacyjnej kontroli podczas badania szacunków księgowych.
- **Promowanie szerszego stosowania zawodowego sceptycyzmu** – Ustalenia kontrolerów prowadzących inspekcję badań wywołały znaczące obawy o jakość badania szacunków księgowych i zwróciły uwagę na potrzebę promowania bardziej niezależnego i sceptycznego podejścia biegłych rewidentów.



- **Uzyskiwanie korzyści dla interesu publicznego poprzez lepszą komunikację i transparentność** - Nadzór, sprawozdawczość i regulacje można ulepszyć dzięki poprawie dwustronnego dialogu między biegłym rewidentem a osobami sprawującymi nadzór na temat złożonych szacunków i szacunków obciążonych wysokim poziomem niepewności. Ponadto, w niektórych okolicznościach zagwarantować można komunikację z regulatorami i instytucjami nadzoru ostrożnościowego oraz informowanie o kluczowych sprawach badania zgodnie z MSB 701.

Jakie są kluczowe ulepszenia standardu IAASB dotyczącego badania szacunków księgowych?

Coraz bardziej złożone środowisko gospodarcze oraz zmiana praktyk księgowych oznacza, że biegli rewidenci potrzebują bardziej rozbudowanego podejścia do identyfikacji, oszacowania i reakcji na ryzyka związane z istotnym zniekształceniem szacunków księgowych i powiązanych ujawnień. Ulepszenia MSB 540 (zmienionego) mają na celu dotrzymanie kroku zmianom na rynku.

Kluczowe ulepszenia

IAASB wprowadziła następujące kluczowe ulepszenia do MSB 540 (zmienionego):

- Jednoznacznie rozpoznała **zakres ryzyka nieodłącznego** (paragraf 4), w oparciu o istniejące koncepcje zawarte w MSB 200, MSB 315 (zmienionym) i MSB 330, aby zwiększyć skalowalność.
- Wprowadziła koncepcję **czynników ryzyka nieodłącznego**, obejmującą nie tylko niepewność szacunków, ale także złożoność, subiektywność i inne czynniki (paragrafy 2, 4 i 16).
- Ulepszyła procedury **oszacowania ryzyka** dotyczące uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym kontroli wewnętrznej jednostki (paragraf 13).
- Wprowadziła **odrębne oszacowanie ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli** dla szacunków księgowych (paragraf 16).
- Podkreśliła znaczenie decyzji biegłego rewidenta odnośnie **kontroli** dotyczących szacunków księgowych poprzez zwrócenie uwagi na odpowiednie wymogi zawarte w MSB 315 (zmienionym) i MSB 330 (paragrafy 19 i 20).
- Wprowadziła wymogi **dotyczące ukierunkowania na metody określania nakładu pracy pod kątem celów** (zwłaszcza gdy stosowane są złożone modele), danych i założeń, tak aby zaprojektować i wykonać dalsze procedury badania w odpowiedzi na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia (paragraf 7, 19, 22-25).
- Rozszerzyła wymóg „**zachowania dystansu**” (ang. „**stand back**”) poprzez dodanie oceny dowodów badania uzyskanych w odniesieniu do szacunków księgowych, w tym zarówno dowodów potwierdzających, jak i sprzecznych (paragrafy 33-35).
- Rozszerzyła wymogi dotyczące **ujawniania informacji**, celem uzyskania dowodów badania wskazujące, czy powiązane ujawnienia są „racjonalne” (paragrafy 26(b), 29(b) i 31).
- Dodała nowy wymóg omawiania kwestii związanych z szacunkami księgowymi podczas **rozmów z osobami sprawującymi nadzór** (paragraf 38).
- Nowe i ulepszone **materiały objaśniające zastosowanie**.
- W odniesieniu do **zewnętrznych źródeł informacji**, poprawki uzgadniające i wtórne do definicji, wymogów i materiałów objaśniających zastosowanie w MSB 500.

W jaki sposób MSB 540 (zmieniony) zwiększa zachowanie przez biegłego rewidenta sceptycyzmu zawodowego i jak jest ono skalowalne

Ustalenia kontrolne wywołały znaczące obawy o jakość badania szacunków księgowych i zwróciły uwagę na potrzebę promowania bardziej niezależnego i sceptycznego podejścia biegłych rewidentów. MSB 540 (zmieniony) zawiera szereg kluczowych elementów, które zostały zaprojektowane po to, aby biegły rewident w większym stopniu stosował zawodowy sceptycyzm.

IAASB zdaje sobie sprawę ze znaczenia skalowalnego standardu dla wszystkich rodzajów szacunków księgowych, od stosunkowo prostych do złożonych, dlatego wprowadziła szereg elementów w tym zakresie.

W jaki sposób MSB 540 (zmieniony) zwiększa zachowanie przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu?

IAASB uznaje zasadniczą rolę zawodowego sceptycyzmu w badaniu szacunków księgowych. Dlatego MSB 540 (zmieniony) zawiera szereg postanowień, które mają na celu zwiększenie stosowania przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu obejmujących:

- Wymóg zaprojektowania i **stosowania dalszych procedur badania w taki sposób, aby unikać stronniczości** mającej na celu uzyskanie potwierdzających dowodów badania bądź wykluczenie dowodów sprzecznych (paragraf 18).
- **Wymóg „zachowania dystansu”** (ang. „*stand back*”) i przeprowadzenia oceny dowodów badania uzyskanych w odniesieniu do szacunków księgowych, w tym zarówno dowodów potwierdzających, jak i sprzecznych (paragrafy 33-35).
- Zastosowanie **mocniejszego języka**, w tym słów takich jak „podważyć”, „kwestionować” i „ponownie rozważyć” w celu wzmocnienia znaczenia stosowania zawodowego sceptycyzmu (zobacz na przykład paragrafy A60, A95 i A135).

Na czym polega skalowalność MSB 540 (zmienionego)?

Skalowalność MSB 540 (zmienionego) umożliwia:

- Wprowadzenie i pokreślenie **konceptji zakresu ryzyka nieodłącznego** (paragraf 4). Zgodnie z koncepcją zakresu ryzyka nieodłącznego, ocena ryzyka nieodłącznego zależy od stopnia, w jakim czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na prawdopodobieństwo lub wielkość zniekształcenia. Do oceny tego ryzyka wykorzystywana jest skala.
- Włączenie **do materiałów objaśniających zastosowanie pewnych paragrafów, które pokazują skalowalność MSB 540 (zmienionego)** w zakresie oszacowania ryzyka (paragrafy A20-A22) i reakcji na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia (paragraf A84).
- Zwrócenie uwagi na wymóg, że **dalsze procedury badania wykonywane przez biegłego rewidenta** muszą odpowiadać reakcji na **podstawy oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia** na poziomie stwierdzenia, a także dalsze procedury badania muszą uwzględniać fakt, że im wyższe oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, tym bardziej przekonujące muszą być dowody badania (paragraf 18).

W jaki sposób MSB 540 (zmieniony) uwzględnia czynniki ryzyka nieodłącznego?

Oszacowanie ryzyka jest kluczową częścią każdego badania. MSB 540 (zmieniony) obejmuje wzmacnione oszacowanie ryzyka dostosowane szczególnie do szacunków księgowych, które jest rozwinięciem oszacowania ryzyka wymaganego na podstawie MSB 315 (zmienionego).

Czynniki ryzyka nieodłącznego związane z niepewnością, złożonością i subiektywizmem szacunków odgrywają zasadniczą rolę w zmienionym oszacowaniu ryzyka i w całym MSB 540 (zmienionym).

MSB 540 (zmieniony) zwraca uwagę również na to, że mogą istnieć inne czynniki ryzyka nieodłącznego, w tym podatność na zniekształcenie spowodowane stronniczością kierownictwa lub oszustwem.

Czym są czynniki ryzyka nieodłącznego?

Czynniki ryzyka nieodłącznego oznaczają cechy warunków i zdarzeń, które mogą mieć wpływ na podatność stwierdzeń na zniekształcenie, przed uwzględnieniem kontroli.

Które czynniki ryzyka nieodłącznego powinny zostać uwzględnione przez biegłego rewidenta?

Jeśli chodzi o identyfikację i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia, to dotychczasowy MSB 540 koncentrował się na niepewności szacunków. MSB 540 (zmieniony) uznaje możliwość występowania innych czynników ryzyka nieodłącznego i wymaga, aby biegły rewident wziął pod uwagę:

- Niepewność szacunków;
- Złożoność; oraz
- Subiektywność.

Niepewność szacunków

Niepewność szacunków oznacza podatność pomiaru szacunku księgowego na nieodłączny brak precyzji.

Złożoność

Złożoność jest nieodłączną cechą procesu dokonywania szacunków księgowych, takich gdzie wymaganych jest wiele zbiorów danych lub założeń.

Subiektywność

Subiektywność wynika z nieodłącznych ograniczeń wiedzy lub danych dotyczących atrybutów wyceny, jakie są racjonalnie dostępne.

Co się zmieniło, w odniesieniu do testowania szacunków księgowych?

MSB 540 (zmieniony) zwiększa nakład pracy w związku z wyzwaniem stojącymi przed biegłymi rewidentami, dając więcej wytycznych i wymogów dotyczących celów, które umożliwiają skalowalność wykonywanych procedur pod względem rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu, uwzględniając stopień niepewności szacunków oraz oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia.

Jak zmieniły się procedury uzyskiwania dowodów badania?

Tak jak w dotychczasowym MSB 540, reakcja biegłego rewidenta na oszacowane ryzyko obejmuje jedną lub więcej **strategii testowania**:

- Uzyskanie dowodów badania ze zdarzeń, które wystąpiły do dnia sporządzenia sprawozdania biegłego rewidenta;
- Przetestowanie sposobu, w jaki kierownictwo dokonało szacunku księgowego; lub
- Opracowanie przez biegłego rewidenta szacunku punktowego lub przedziału szacunków.

Dla potrzeb tych strategii testowania IAASB wprowadziła wymogi oparte na celach, odnoszących się do metod (w tym modeli), założeń i danych. Wymogi oparte na celach umożliwiają skalowalność rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu wykonywanych procedur, uwzględniając fakt, że im wyższe szacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, tym bardziej przekonujące muszą być dowody badania.

Jak duży nacisk został położony na testowanie kontroli?

Biorąc pod uwagę znaczenie testowania kontroli dotyczących złożonych szacunków księgowych, w szczególności dla instytucji finansowych, IAASB zdecydowała, że MSB 540 (zmieniony) powinien podkreślać znaczenie decyzji biegłego rewidenta dotyczących kontroli związanych z szacunkami księgowymi.

Podejście to wspiera nowy wymóg przeprowadzania odrębnego oszacowania ryzyka kontroli oraz ponowne podkreślenie zawartego w MSB 330 wymogu testowania kontroli pod kątem istotnych ryzyk bieżącego okresu, jeśli biegły rewident planuje polegać na tych kontrolach (paragraf 20). MSB ponownie podkreśla również zawarty w MSB 330 wymóg dotyczący tego, kiedy potrzebne jest testowanie skuteczności działania kontroli (paragraf 19).

Jakie działania podjęła IAASB w związku z wykorzystywaniem zewnętrznych źródeł informacji?

Ponieważ przy dokonywaniu szacunków księgowych można korzystać z zewnętrznych źródeł informacji (i ekspertów kierownictwa), MSB 540 (zmieniony) odwołuje się do odpowiednich wymogów MSB 500.

IAASB wprowadziła również poprawki uzgadniające i następcze do MSB 500, aby położyć większy nacisk na zewnętrzne źródła informacji. Uzupełnienia obejmują definicję zewnętrznego źródła informacji i materiał objaśniający zastosowanie, który zawiera uwagi na temat dowodów badania związanych z zewnętrznymi źródłami informacji.

Działania promujące świadomość, zrozumienie i skuteczne wdrożenie

IAASB jest zaangażowana we wspieranie wdrożenia MSB 540 (zmienionego) i związanych z nim zmian, zdając sobie sprawę ze znaczenia skutecznego badania szacunków księgowych dla interesu publicznego.

Wysiłki w kierunku wspierania skutecznego wdrożenia standardu będą się koncentrować na promowaniu świadomości, informowaniu i edukowaniu użytkowników na temat zmian, a także na rozpoczęciu dialogu mającego na celu poznanie doświadczeń osób odpowiedzialnych za przyjęcie i wdrożenie tego standardu.

MSB 540 (zmieniony) - narzędzia

IAASB opracuje odrębną sekcję swojej strony internetowej ułatwiającą dostęp do zasobów, mających na celu promowanie świadomości, zrozumienia i skutecznego wdrażania MSB 540 (zmienionego). Oprócz ostatecznego standardu i związanych z nim poprawek uzgadniających i następczych, zestaw narzędzi obejmuje również [Podstawę wniosków](#) wyjaśniającą uzasadnienie IAASB dla jej decyzji o sfinalizowaniu MSB 540 (zmienionego).

W roku 2018 i 2019 przygotowane zostaną publikacje i dodatkowe zasoby wyjaśniające różne aspekty lub kluczowe tematy, wśród których mogą się znaleźć:

- Przykłady ilustrujące skalowalność wymogów MSB 540 (zmienionego) dla różnych jednostek, których szacunki księgowe mają odmienną charakterystykę;
- Wyjaśnienie szeregu różnych rodzajów podstaw pomiaru, które mogą mieć znaczenie dla dokonania szacunku księgowego, oraz sposobu zastosowania danej podstawy pomiaru do dokonania szacunku księgowego i powiązanych ujawnień;
- Prezentacje slajdów w celu wspierania działań edukacyjnych;

- Schematy blokowe;
- Webcasty i podcasty; oraz
- Odpowiedzi na często zadawane pytania.

Przegląd powdrożeniowy

W odpowiednim terminie po dacie wejścia w życie MSB 540 (zmienionego) IAASB zamierza przeprowadzić przegląd powdrożeniowy, aby sprawdzić, czy zmieniony standard osiągnął zamierzone cele oraz wesprzeć następujące działania:

- Zrozumienie, czy standard jest wystarczająco skalowalny oraz, czy wzmacnia stosowanie zawodowego sceptycyzmu;
- Identyfikacja wyzwań związanych z wdrożeniem i możliwych obszarów standardu, które wymagają poprawy; oraz
- Rozważenie, czy niezbędne są dalsze ulepszenia MSB 540 (zmienionego).

Przegląd powdrożeniowy może również pokazać, jak biegli rewidenci, kierownictwo i komitety audytu radzą sobie w praktyce z wyzwaniami i problemami.

Niniejszy dokument *At a Glance: MSB 540 (zmieniony) oraz powiązane poprawki uzgadniające i wtórne* 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 *At a Glance: MSB 540 (zmieniony) oraz powiązane poprawki uzgadniające i wtórne* w języku angielskim © 2018 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *At a Glance: MSB 540 (zmieniony) oraz powiązane poprawki uzgadniające i wtórne* w języku polskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *At a Glance: ISA 540 (Revised) and Related Conforming and Consequential Amendments*, 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:

