

MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.)
*Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego
zniekształcenia*

Przewodnik dotyczący
wdrożenia po raz pierwszy

Lipiec 2022



IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.), *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*

Przewodnik dotyczący wdrożenia po raz pierwszy

Niniejszy dokument został przygotowany przez pracowników International Auditing and Assurance Standards Board (Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych – IAASB). Celem niniejszego Przewodnika dotyczącego wdrożenia po raz pierwszy jest pomoc w zrozumieniu i stosowaniu zmian w Międzynarodowym Standardzie Badania (MSB) 315 (Zmienionym w 2019 r.).

Niniejszy dokument skupia się na bardziej znaczących, wprowadzonych zmianach, jednak nie każda zmiana została w nim wskazana i uwzględniona.

Niniejszy dokument nie zmienia ani nie zastępuje MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.), którego treść jest wyłącznie wiążąca. Zapoznanie się z treścią niniejszej publikacji nie zastępuje zapoznania się z treścią MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.). Przy przeprowadzaniu badania zgodnie z MSB, biegli rewidenci są zobowiązani do przestrzegania wszystkich wymogów stosownych dla zlecenia – niniejsza publikacja nie odnosi się do wszystkich wymogów określonych w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.), ale raczej koncentruje się na tych wymogach, do których wprowadzono najbardziej znaczące zmiany.

[Zmieniony standard](#) oraz [Podstawa wniosków](#) (zawierająca uzasadnienie Rady dotyczące dokonania znaczących zmian) zostały opublikowane w grudniu 2019 r.

Czego dotyczy MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.)?

1. MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.), podobnie jak MSB 315 (Zmieniony), *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia*, obejmuje procedury biegłego rewidenta mające na celu:
 - (a) Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki.
 - (b) Identyfikację ryzyk istotnego zniekształcenia; oraz
 - (c) Oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia.

Zob. Arkusz
Informacyjny
[Wprowadzenie
do MSB 315
\(Zmienionego
w 2019 r.\)](#)

Dlaczego MSB 315 (Zmieniony) podlegał zmianom?

2. Projekt wprowadzenia zmian do MSB 315 (Zmienionego)¹, rozpoczął się na początku 2016 r. aby odpowiedzieć na kluczowe ustalenia z Projektu Monitorowania Wdrożenia MSB prowadzonego przez IAASB.² Przegląd powdrożeniowy został zakończony w 2013 r., a kluczowe i znaczące ustalenia związane z MSB 315 (Zmienionym) były następujące:
 - Wykryto niespójność w zakresie rodzaju i liczby znaczących ryzyk zidentyfikowanych w praktyce.
 - Uzyskanie zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej było trudne do zastosowania w praktyce.

¹ MSB 315 (Zmieniony), *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia*

² [Doprecyzowane Międzynarodowe Standardy Badania - Ustalenia z przeglądu powdrożeniowego](#)

- Ryzyka związane z technologią informacyjną (IT) nie zostały wystarczająco uwzględnione w standardzie.

Przeгляд powdrożeniowy uwzględnił również wyzwania związane ze stosowaniem MSB 315 (Zmienionego) w przypadku przeprowadzania badań małych i średnich jednostek (MŚP).

Kiedy MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.) wchodzi w życie?

3. Poprzednia wersja MSB 315 (MSB 315 (Zmieniony)) została zastąpiona przez MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.) stosowany do badań za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2021 r. i później.

Czy inne powiązane standardy zostały zmienione w związku ze zmianą MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.)?

4. MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.) został wzmocniony tak, aby stanowił silniejszy fundament dla badania. W szczególności oczekuje się, że lepsza identyfikacja i oszacowanie ryzyka jakości wzmocni procedury wymagane przez inne standardy, w tym MSB 330³ i MSB 540 (Zmieniony).⁴ W szeregu innych MSB również dokonano zmian dostosowawczych i zmian wynikających ze zmian w MSB 315 (Zmienionym), w tym w MSB 330, MSB 240⁵ i MSB 540 (Zmienionym). Powyższe zmiany, w przypadku, gdy są znaczące (większość z nich miała bardziej dostosowawczą naturę), są uwzględnione w niniejszym Przewodniku dotyczącym wdrożenia po raz pierwszy w przypadku, gdy są stosowne.
5. MSB 240, *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw* (który stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później), dotyczy obowiązków biegłego rewidenta w zakresie identyfikacji i oszacowania ryzyka w związku z oszustwem.⁶ MSB 330 (który stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później) dotyczy wymogów w zakresie reakcji biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, na poziomie całościowym i na poziomie stwierdzenia. Z wyjątkiem zmian dostosowawczych i zmian wynikających z nowelizacji standardów, dokonanych w ramach projektu nowelizacji MSB 315 (Zmienionego), wymogi określone w powyższych standardach pozostają takie same.

Jakie są nadrzędne pojęcia związane z badaniem, użyte w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.)?

6. MSB 200, *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, dotyczy ogólnych celów biegłego rewidenta przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego. MSB 200 określa ogólne cele biegłego rewidenta i wyjaśnia rodzaj i zakres badania. Szersze, fundamentalne pojęcia związane z badaniem, w tym model ryzyka badania, można znaleźć w MSB 200.

³ MSB 330, *Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka*

⁴ MSB 540 (Zmieniony), *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*

⁵ MSB 240, *Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*

⁶ W 2022 r. IAASB rozpoczęła projekt mający na celu wprowadzenie bardziej kompleksowych zmian w MSB 240, w tym skupienie się na tym, w jaki sposób bardziej rozbudowane procedury identyfikacji i oszacowania ryzyka, określone w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.) mogą zostać wbudowane w ten standard.

Co zostało a co nie zostało zmienione - nadrzędne podjęcia związane z badaniem w MSB 200

Pojęcie	Niezmienione	Zmienione
Uzyskiwanie dowodów	Uzyskiwanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby obniżyć ryzyko badania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu.	-
Model ryzyka badania	Ryzyko badania jest funkcją ryzyka istotnego zniekształcenia i ryzyka przeoczenia. ⁷ Ogólny model ryzyka badania nie uległ zmianie.	-
Ryzyko nieodłączne, ryzyko kontroli, ryzyko przeoczenia	Pojęcia ryzyka nieodłącznego, ryzyka kontroli i ryzyka przeoczenia opisane w MSB 200 nie uległy zmianie.	<ul style="list-style-type: none"> • Obecnie wymagane jest odrębne oszacowanie ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli. • Wprowadzono pojęcie „zakres ryzyka nieodłącznego”, aby pomóc w jego oszacowaniu. Zakres ryzyka nieodłącznego pomaga biegłemu rewidentowi w dokonaniu osądu, na podstawie prawdopodobieństwa i wielkości potencjalnego zniekształcenia, w ramach zakresu od niższego do wyższego ryzyka, w celu oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia. Czynniki ryzyka nieodłącznego zostały wprowadzone, aby pomóc biegłym rewidentom w rozważeniu ryzyka istotnego zniekształcenia w zakresie ryzyka nieodłącznego.
Ryzyko istotnego zniekształcenia	Definicja ryzyka istotnego zniekształcenia ⁸ nie uległa zmianie: <i>Ryzyko, że sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone przed badaniem. Składa się ono z dwóch elementów opisanych w następujący sposób na poziomie stwierdzenia:</i> (i) <i>Ryzyko nieodłączne...</i> (ii) <i>Ryzyko kontroli...</i>	Chociaż definicja ryzyka istotnego zniekształcenia nie uległa zmianie, w materiale dotyczącym zastosowania do MSB 200 „próg” identyfikacji potencjalnego zniekształcenia został doprecyzowany i objaśniony. Zawarcie powyższego doprecyzowania w MSB 200 (a nie w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.) sprawia, że wspomaga ono definicję ryzyka istotnego zniekształcenia w MSB 200. Doprecyzowanie zawarte w materiale dotyczącym zastosowania do

⁷ MSB 200, paragraf 13(c)

⁸ MSB 200, paragraf 13(n)

Pojęcie	Niezmienione	Zmienione
		MSB 200 dotyczy tego, że ryzyko istotnego zniekształcenia istnieje wtedy, gdy istnieje <i>racjonalna możliwość</i> zarówno wystąpienia zniekształcenia (tj. jego prawdopodobieństwo) jak i bycia istotnym, gdyby miało ono wystąpić (tj. jego wielkość) (zob. nowy par. A15a ⁹ w MSB 200 w Zmianach Dostosowawczych i Wynikających z Nowelizacji Standardów). Zgodnie z powyższym doprecyzowaniem zawartym w MSB 200, termin „zasadnie możliwy” jest użyty w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.), ponieważ dotyczy prognozy identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia.
Zawodowy sceptycyzm	Biegli rewidenci są zobowiązani do stosowania zawodowego sceptycyzmu przy projektowaniu i wykonywaniu procedur badania.	Istnieją wzmocnione procedury zachęcające biegłych rewidentów do zmiany zachowań przy podejmowaniu procedur badania oraz wzmocnione wymogi dotyczące dokumentacji (zob. sekcję dotyczącą Zawodowego sceptycyzmu w dalszej części niniejszego dokumentu). W przypadku, gdy podkreśla się sprawy związane z zawodowym sceptycyzmem, wskazuje się je poprzez zastosowanie poniższego symbolu: 
Zawodowy osąd	Biegły rewident jest również zobowiązany do stosowania zawodowego osądu przy planowaniu i wykonywaniu procedur oszacowania ryzyka. Powyższe ogólne pojęcie nie uległo zmianie, jednakże dokonano w nim różnych ulepszeń, aby pomóc biegłemu rewidentowi w dokonywaniu osądów.	-
Szczególne rozważania dotyczące mniejszych	Pojęcie skalowalności (tj. bycia zdolnym do stosowania MSB do jednostek o różnej wielkości i złożoności) jest nieodłączną	<ul style="list-style-type: none"> Zmieniony standard koncentruje się bardziej na złożoności niż na wielkości (tj. na „mniej złożonych jednostkach” niż na „mniejszych jednostkach” zgodnie

⁹ Paragraf ten otrzyma zmieniony numer po uwzględnieniu zmian dostosowawczych i zmian wynikających z nowelizacji standardów w każdym stosownym MSB w Podręczniku IAASB z 2022 r. (ang. 2022 IAASB Handbook).

Pojęcie	Niezmienione	Zmienione
jednostek	częścią standardów IAASB, zaś IAASB w każdym przypadku skupia się na tym, co jeszcze może zostać zrobione, aby pomóc wszystkim jednostkom w nabyciu zdolności do stosowania standardów IAASB. IAASB w dalszym ciągu wyodrębniła rozważania biegłego rewidenta dotyczące skalowalności i proporcjonalności w odrębnych paragrafach w zmienionym standardzie (wyraźnie oznaczonych nagłówkiem: rozważania dotyczące „Skalowalności”).	z podejściem IAASB do takich jednostek). <ul style="list-style-type: none"> Skalowalność została zilustrowana raczej na podstawie kontrastujących przykładów przedstawionych w standardzie (tj. zilustrowania obu krańców zakresu złożoności) niż tylko poprzez skupienie się na „mniejszych jednostkach”.
Szczególne rozważania dotyczące „jednostek sektora publicznego”	Rozważania dotyczące jednostek sektora publicznego zostały zachowane.	Paragrafy te zostały uaktualnione, gdzie było to odpowiednie (tj., aby odzwierciedlić specyficzne rozważania dotyczące sektora publicznego).

Rodzaj i zakres pracy, którą należy wykonać

7. MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.) doprecyzowuje, że rodzaj i zakres procedur oszacowania ryzyka będą się różnić w zależności od charakteru i okoliczności jednostki (np. sformalizowania polityk i procedur oraz procesów i systemów jednostki). Standard ten wyjaśnia następnie, że biegły rewident stosuje zawodowy osąd w celu określenia rodzaju i zakresu procedur oszacowania ryzyka, które należy wykonać w celu spełnienia wymogów standardu.¹⁰

Par. A16

Iteratywny charakter standardu

8. Proces identyfikacji i oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta ma charakter iteratywny i dynamiczny. Zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki są współzależne z pojęciami wchodzącymi w zakres wymogów dotyczących identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia. Podczas uzyskiwania zrozumienia wymaganego przez niniejszy MSB, mogą zostać sformułowane wstępne przewidywania dotyczące ryzyka, które mogą być dalej dopracowywane w miarę postępów biegłego rewidenta w procesie identyfikacji i oszacowania ryzyka.
9. Schemat blokowy przedstawiony poniżej ilustruje iteratywny charakter standardu. Ponadto, w przypadku, gdy spełnienie określonych wymogów przedstawionych wcześniej w standardzie jest uzależnione od spełnienia innych wymogów przedstawionych w dalszej części standardu, dodany został materiał dotyczący zastosowania w celu wskazania takich powiązań. Na przykład:

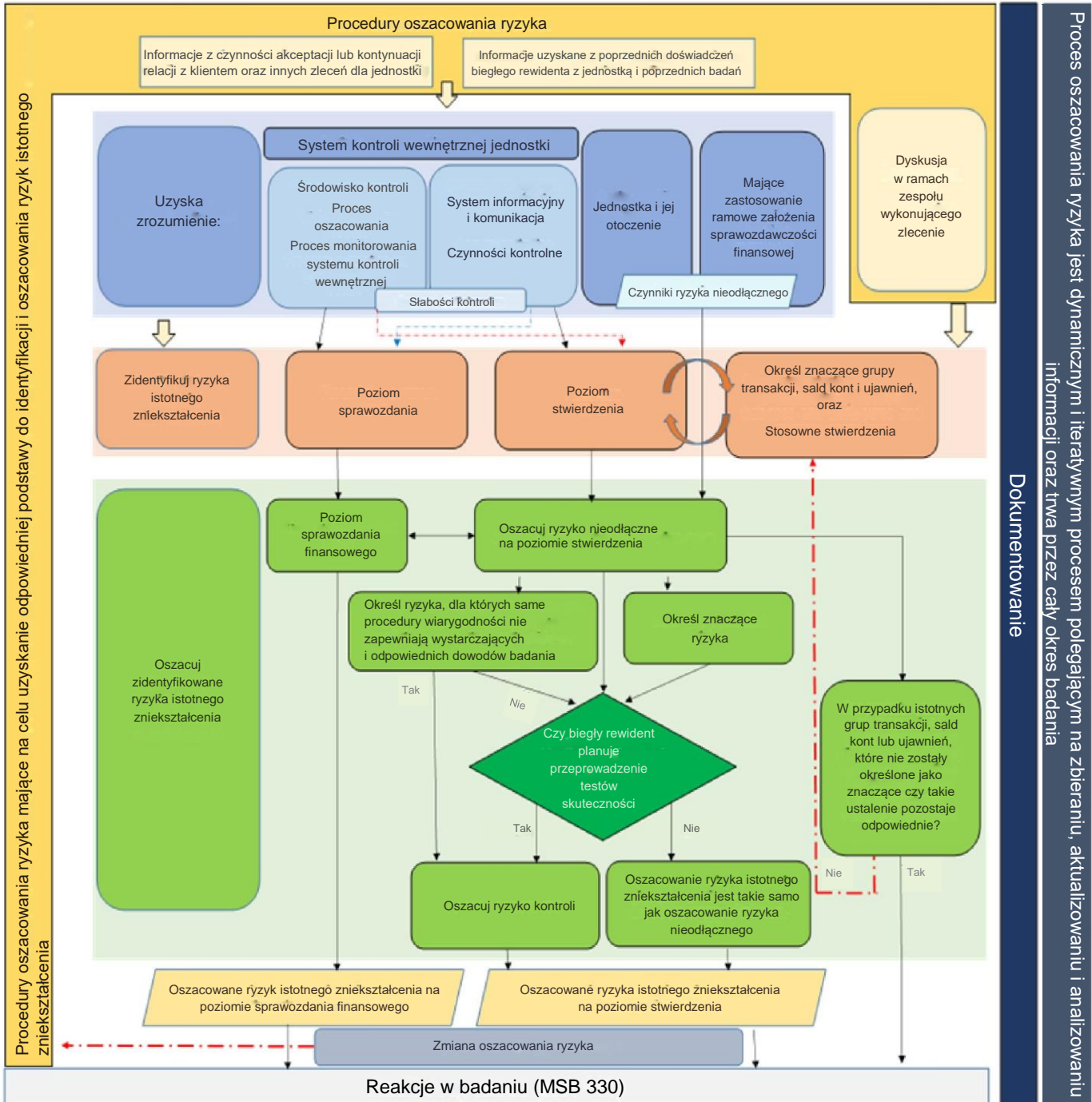
Par. 7
i A48

¹⁰ MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.), paragraf A16

- Par. A49 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.) wyjaśnia, że biegły rewident może sformułować wstępne oczekiwania dotyczące grup transakcji, sald kont i ujawnień, które mogą być znaczącymi grupami transakcji, saldami kont i ujawnieniami. To z kolei stanowi podstawę zakresu zadań biegłego rewidenta przy uzyskiwaniu zrozumienia systemu informacyjnego (zob. par. 25 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.)).
 - Par. A127 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.) wskazuje ponadto, że zadania wykonane w odniesieniu do systemu informacyjnego (zrozumienie i ocena) mogą dalej wpływać na przewidywania biegłego rewidenta dotyczące znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień.
 - Par. A128 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.) objaśnia, że zrozumienie przepływu informacji w systemie informacyjnym może również pomóc w zidentyfikowaniu tych określonych kontroli, które wymagają dalszego zrozumienia (tj. w ramach elementu czynności kontrolnych).
 - Par. A129 MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.) dalej objaśnia, że pewne kontrole mogą zostać zidentyfikowane wyłącznie po oszacowaniu potencjalnych ryzyk istotnego zniekształcenia (np. po ustaleniu znaczących ryzyk).
10. Poniżej przedstawiono omówienie MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.):

MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.), Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia

Zawodowy osąd i zawodowy sceptycyzm



Wyjaśnienie „Dlaczego” procedura jest wymagana

11. MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.) koncentruje się na objaśnianiu, dlaczego wymagane są pewne procedury (paragrafy dotyczące kwestii „dlaczego” są zawarte w materiale dotyczącym zastosowania).
12. Wyjaśnienia te mają na celu odnieść się do uzasadnienia pewnych wymogów w przypadku, gdy może wystąpić niewłaściwe zrozumienie, niewłaściwe zastosowanie lub niespójne stosowanie wymogów. Rada zgodziła się, że zawarcie wyjaśnienia, dlaczego takie procedury muszą zostać wykonane, zmniejszy ryzyko niespójnego stosowania powiązanych wymogów. W szczególności, paragrafy dotyczące kwestii, „dlaczego” zostały dodane, aby wyjaśnić, dlaczego wymagane jest zrozumienie różnych elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki, w szczególności w przypadkach, gdy planowane jest zastosowanie głównie podejścia do badania opartego o badania wiarygodności.

Zautomatyzowane narzędzia i techniki (ZNT)

13. MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.) koncentruje się na uzyskiwaniu dowodów badania jako *podstawy* identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia.
14. Procedury dotyczące uzyskania dowodów badania określone w MSB 500, *Dowody badania*, tj. inspekcja, obserwacja, zewnętrzne potwierdzenie, ponowne przeliczenie, ponowne wykonanie, procedury analityczne i zapytania, nadal mają zastosowanie, niezależnie od tego, czy są one przeprowadzane ręcznie czy z wykorzystaniem technologii. MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.) nie wskazuje, *jak* procedury te są wykonywane. Zamiast tego, wykonywane procedury oszacowania ryzyka, wykorzystujące technologię, zostały opisane w materiale dotyczącym zastosowania, jako zautomatyzowane narzędzia i techniki (ZNT) ze względu na uznanie, że ZNT mogą nie być dostępne dla wszystkich biegłych rewidentów w ten sam sposób.
15. Gdzie jest to stosowne, w materiale dotyczącym zastosowania zawarto szczególne rozważania dotyczące wykorzystania ZNT, oznaczone nagłówkiem „zautomatyzowane narzędzia i techniki”.

Zob. często zadawane pytania (FAQ): [Korzystanie ze zautomatyzowanych narzędzi i technik przy identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia](#), które zawierają pytania i odpowiedzi dotyczące korzystania z ZNT przy identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia (ROMM)

Załączniki

16. Załączniki mają tę samą moc, co zastosowanie i inny materiał objaśniający (tj. stanowi część standardu). Cel i przeznaczenie każdego Załącznika są wyjaśnione w tytule załącznika lub w paragrafach wprowadzających. Każdy Załącznik ma na celu przedstawienie użytecznych wytycznych dla biegłego rewidenta dotyczących projektowania i wykonywania procedur oszacowania ryzyka.
17. W MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.), załączniki zostały w znacznej części wykorzystane dla celów dalszego objaśnienia spraw, które dotyczą jednostki w bardziej bezpośredni sposób i które są uważane za pomocne dla biegłego rewidenta przy podejmowaniu procedur wymaganych na podstawie MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.). Dla porównania, sprawy związane bardziej

bezpośrednio z działaniami biegłego rewidenta w zakresie tego, w jaki sposób należy zastosować wymogi, zostały zawarte w materiale dotyczącym zastosowania.

18. Różne sprawy dotyczące jednostki zostały przeniesione z materiału dotyczącego zastosowania do MSB 315 (Zmienionego) do załączników do MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.), w tym:
- (a) Sprawy związane ze zrozumieniem jednostki i jej modelu biznesowego (Załącznik 1);
 - (b) Zrozumienie aspektów systemu kontroli wewnętrznej jednostki (Załącznik 3); oraz
 - (c) Rozważania dotyczące zrozumienia funkcji audytu wewnętrznego jednostki (Załącznik 4).
19. Ponadto, opracowanych zostało kilka nowych załączników, aby pomóc w realizacji standardu:

Nr Załącznika	Temat	Treść
2	Zrozumienie czynników ryzyka nieodłącznego	<ul style="list-style-type: none"> • Opisuje, w jaki sposób powstaje każdy z czynników ryzyka nieodłącznego zawarty w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.) (tj. złożoność, subiektywność, zmiana, niepewność i podatność na zniekształcenie z powodu stronniczości kierownictwa lub innych czynników ryzyka oszustwa w zakresie, w jakim mają one wpływ na ryzyko nieodłączne). • Zawiera przykłady zdarzeń lub warunków, które mogą skutkować istnieniem ryzyk istotnego zniekształcenia.
5	Rozważania dotyczące zrozumienia technologii informacyjnej (IT)	<p>Przedstawia dodatkowe sprawy do rozważenia przez biegłego rewidenta przy uzyskiwaniu zrozumienia wykorzystania technologii informacyjnej (IT) przez jednostkę w jej systemie kontroli wewnętrznej, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sprawy do rozważenia przy uzyskiwaniu zrozumienia wykorzystania technologii informacyjnej (IT) przez jednostkę w elementach systemu kontroli wewnętrznej jednostki. • Przykłady typowych cech systemów informacyjnych o różnej złożoności. • Rozważania dotyczące skalowalności. • Materiały pomocnicze dotyczące identyfikowania aplikacji IT podlegających ryzykom wynikającym z wykorzystania IT.

6	Rozważania dotyczące zrozumienia ogólnych kontroli IT	Opracowane w celu wskazania spraw do rozważenia przez biegłego rewidenta w przypadku, gdy biegły rewident uzyskuje zrozumienie ogólnych kontroli IT, w tym: <ul style="list-style-type: none">• Opis rodzaju ogólnych kontroli IT.• Przykłady ogólnych kontroli IT, jakie mogą istnieć.• Przykłady, w jaki sposób ogólne kontrole IT mogą stanowić reakcję na przykładowe ryzyka wynikające z wykorzystania IT, w tym dla różnych aplikacji IT na podstawie ich rodzaju.
---	--	--

Cel biegłego rewidenta

20. Ogólny cel biegłego rewidenta przy wykonywaniu procedur w celu identyfikowania i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia pozostaje taki sam – tj. identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia, wynikającego z oszustwa lub błędu, na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia, zapewniając w ten sposób podstawę zaprojektowania i wdrożenia reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia.

Par. 11

Nowe definicje i pojęcia w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.)

21. Wprowadzono kilka nowych definicji, aby pomóc w doprecyzowaniu wymogów. Takie nowe definicje zostały przedstawione w niniejszym Przewodniku w stosownych przypadkach (na ciemnoniebieskich polach). W przypadku, gdy definicje zostały zmienione, zmiany te zostały również objaśnione.
22. Istnieją również inne nowe pojęcia, które zostały wprowadzone, takie jak *zakres ryzyka nieodłącznego*,¹¹ które również mają na celu pomoc przy identyfikacji i oszacowaniu ryzyka, które to pojęcia zostały objaśnione w niniejszym Przewodniku w stosownych przypadkach (zob. par. 84(b) poniżej).

Par. 12

Zmiany w procedurach oszacowania ryzyka i powiązanych czynnościach

Procedury oszacowania ryzyka – rodzaj i zakres

23. Doprecyzowano, że celem przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka jest zapewnienie *odpowiedniej podstawy* dla identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia oraz reakcji na takie ryzyka (zob. par. 13 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.)).
24. W zmienionym standardzie podkreślono również, że dowody uzyskane podczas wykonywania procedur oszacowania ryzyka stanowią dowody badania. Celem powyższej zmiany jest pomoc biegłemu rewidentowi w zrozumieniu rodzaju i zakresu tego, co musi zostać zrobione – tj.

Par. 13

¹¹ MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.), paragraf 5

wystarczające dowody są potrzebne w celu wsparcia odpowiedniej podstawy dla decyzji biegłego rewidenta podjętych następnie w ramach reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia.

25. Ważne pojęcie zawodowego sceptycyzmu zostało również wzmocnione w wymogu wykonania procedur oszacowania ryzyka w szerszym zakresie, poprzez podkreślenie, że procedury oszacowania ryzyka muszą zostać zaprojektowane w sposób, który nie jest stronniczy pod względem uzyskania potwierdzających dowodów badania lub wyłączenia zaprzeczających dowodów badania.



Dane pochodzące z innych źródeł

26. Ogólnie rzecz biorąc, pomimo zmiany struktury, wymogi związane z rozważeniem informacji z czynności akceptacji lub kontynuacji relacji z klientem oraz w przypadkach, gdy inne zlecenia były wykonywane dla klienta przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, pozostają takie same.
27. Biegły rewident nadal musi rozważyć informacje uzyskane ze swoich poprzednich doświadczeń z jednostką i poprzednich badań, jednakże biegły rewident musi rozważyć nie tylko *stosowność* informacji, ale teraz również *wiarygodność* takich informacji.

Par. 15 i 16

Dyskusja w ramach zespołu wykonującego zlecenie

28. Sprawy do omówienia podczas dyskusji w ramach zespołu wykonującego zlecenie pozostają ogólnie takie same, wraz z koniecznością komunikowania spraw członkom zespołu wykonującego zlecenie, którzy nie brali udziału w dyskusjach.

Par. 17 i 18

Zmiany w wymaganym zrozumieniu

Nowa stosowna definicja	Opis	Dalszy materiał objaśniający
Czynniki ryzyka nieodłącznego	Charakterystyka zdarzeń lub warunków, które mają wpływ na podatność na zniekształcenie wynikające z oszustwa lub błędu, stwierdzenia dotyczącego grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, przed rozważeniem kontroli. Takie czynniki mogą być jakościowe lub ilościowe oraz mogą obejmować złożoność, subiektywność, zmianę, niepewność lub podatność na zniekształcenie wynikające ze stronniczości kierownictwa lub innych czynników ryzyka	Czynniki ryzyka nieodłącznego mogą być jakościowe lub ilościowe i wpływać na podatność stwierdzeń na zniekształcenie. Jakościowe czynniki ryzyka nieodłącznego związane ze sporządzaniem informacji wymaganych na podstawie mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej obejmują: <ul style="list-style-type: none"> • Złożoność; • Subiektywność; • Zmianę; • Niepewność; lub • Podatność na zniekształcenie spowodowane stronniczością kierownictwa lub innymi czynnikami ryzyka oszustwa, o ile mają one wpływ na

Nowa stosowna definicja	Opis	Dalszy materiał objaśniający
	nieodłącznego ¹² , w zakresie, w jakim mają one wpływ na ryzyko nieodłączne.	<p>ryzyko nieodłączne. (par. A7)</p> <p>Inne czynniki ryzyka nieodłącznego, które wpływają na podatność na zniekształcenie stwierdzeń o danej grupie transakcji, saldzie konta lub ujawnieniu mogą obejmować:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jakościowe lub ilościowe znaczenie grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia; lub • Wielkość lub brak jednolitości w składzie pozycji, które mają być przetwarzane w ramach danej grupy transakcji lub salda konta lub które mają być odzwierciedlone w ujawnieniu. (par. A8)

29. W MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.), istnieją zasadniczo 3 odrębne obszary podlegające zrozumieniu przez biegłego rewidenta:

- Jednostka i jej otoczenie.
- Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.
- System kontroli wewnętrznej jednostki.

W poprzedniej wersji standardu, MSB 315 (Zmienionego), mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie były ujęte odrębnie (stanowiły część zrozumienia jednostki i jej otoczenia) - obecnie zostały wydzielone i stanowią odrębny obszar.

Zmiany w rozumieniu jednostki i jej otoczenia

30. W celu uznania ewolucji i coraz bardziej złożonej natury otoczenia, w jakim działają jednostki, wymagane zrozumienie jednostki i jej otoczenia kładzie obecnie nacisk na stosowne aspekty modelu biznesowego jednostki (zob. par. A62–A67 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.)). Nacisk ten rozszerza się również na zrozumienie przez biegłego rewidenta sposobu, w jaki jednostka mierzy swoje wyniki. Celem tych zmian jest faktyczne zrozumienie przez biegłego rewidenta tego, jak działa jednostka i jak mierzy swoje wyniki, z perspektywy kierownictwa, ponieważ powyższe może lepiej pomóc biegłemu rewidentowi w zrozumieniu źródeł ryzyk istotnego zniekształcenia.

Par. 19

31. Rozważenie czynników ryzyka nieodłącznego przez biegłego rewidenta jest wprowadzone po raz pierwszy przy uzyskiwaniu zrozumienia jednostki i jej otoczenia (zob. par. 34 poniżej).

Zmiany w rozumieniu mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej

32. Ryzyka istotnego zniekształcenia stają się widoczne, kiedy kierownictwo stosuje wymogi sprawozdawczości finansowej do okoliczności jednostki.

Par. 20

¹² MSB 240, paragraf A24–A27

W związku z tym, powyższe staje się coraz ważniejszym obszarem dla biegłego rewidenta w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.), ponieważ źródłem ryzyk istotnego zniekształcenia może być sposób stosowania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej do okoliczności jednostki.

33. Na sposób stosowania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej może mieć wpływ wiele czynników, w tym czynniki ryzyka nieodłącznego (zob. poniżej), kompetencje osób interpretujących i stosujących wymogi oraz liczbę interpretacji potrzebną do stosowania wymogów. Niektóre lub wszystkie z takich czynników mogłyby prowadzić do ryzyka istotnego zniekształcenia podczas stosowania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Czynniki ryzyka nieodłącznego

34. Celem czynników ryzyka nieodłącznego jest pomoc biegłemu rewidentowi w zrozumieniu ryzyka nieodłącznego oraz zapewnienie biegłemu rewidentowi wsparcia w koncentrowaniu się na tych aspektach zdarzeń lub warunków, które mają wpływ na stwierdzenie podatności na zniekształcenie. Załącznik 2 do MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.) zawiera opis każdego z czynników ryzyka nieodłącznego oraz przykłady zdarzeń i warunków, które mogą wskazywać na istnienie ryzyk istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym. Dodany został materiał dotyczący zastosowania, aby zapewnić biegłemu rewidentowi dalsze wytyczne dla wzięcia pod uwagę czynników ryzyka nieodłącznego, w tym objaśnić, dlaczego czynniki te zostały wprowadzone (zob. par. A85–A89 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.)).
35. W „braniu sprawy pod uwagę”, biegły rewident świadomie zastanawia się nad czymś, kiedy dokonuje oceny sytuacji. Oznacza to, że uzyskując wymagane zrozumienie, biegły rewident aktywnie zastanawia się, w jaki sposób czynniki ryzyka nieodłącznego mogą wpływać na sprawozdawczość finansową jednostki, jednakże podejmuje działania tylko wtedy, gdy czynnik ryzyka nieodłącznego ma zastosowanie. Jednakże, biegły rewident nie jest zobowiązany do dokumentowania każdego czynnika ryzyka nieodłącznego, który został wzięty pod uwagę przy identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia (zob. par. A241 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.)).
36. Branie pod uwagę czynników ryzyka nieodłącznego przy uzyskiwaniu zrozumienia jednostki i jej otoczenia oraz mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej ma na celu ułatwienie bardziej ukierunkowanej i rozbudowanej identyfikacji ryzyka. Odpowiednio, w przypadku, gdy biegły rewident rozumie jednostkę i jej otoczenie, czynniki ryzyka nieodłącznego mogą pomóc w zidentyfikowaniu ryzyk potencjalnego zniekształcenia.
37. Wraz z uzyskiwaniem przez biegłego rewidenta zrozumienia spraw wymagających zrozumienia i dotyczących jednostki i jej otoczenia, czynniki ryzyka nieodłącznego pomagają biegłemu rewidentowi w określeniu powiązania pomiędzy uzyskanymi informacjami a tymi obszarami, w których może potencjalnie istnieć ryzyko istotnego zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym.
38. Aby zapewnić pomoc w identyfikowaniu obszarów, w których mogą powstać potencjalne zniekształcenia w wyniku stosowania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czynniki ryzyka nieodłącznego muszą również zostać wzięte pod uwagę w przypadku rozważania, czy istnieją aspekty ramowych założeń sprawozdawczości

Par. 19(c)
i 31(a)

finansowej, które mogłyby prowadzić do potencjalnego ryzyka istotnego zniekształcenia. Na przykład, wymogi określone w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej dotyczące szacunków księgowych mogą wymagać od kierownictwa stosowania osądu przy formułowaniu szacunku księgowego wykorzystując założenia dotyczące przyszłości. W niektórych przypadkach, takie szacunki mogą wiązać się ze znaczącą niepewnością i mogą być skomplikowane do policzenia, w którym to przypadku stosowne są czynniki ryzyka nieodłącznego: złożoność, subiektywność i niepewność w stosunku do szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym. To z kolei mogłoby skutkować identyfikacją ryzyk istotnego zniekształcenia w obrębie szacunku księgowego.

39. Czynniki ryzyka nieodłącznego są również brane pod uwagę w przypadku, gdy biegły rewident oszacowuje ryzyko nieodłączne. Biorąc pod uwagę czynniki ryzyka nieodłącznego przy oszacowaniu ryzyka nieodłącznego, biegły rewident rozważa stopień, w jakim czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność stosownych stwierdzeń na zniekształcenie (tj. czynniki ryzyka nieodłącznego mogą pomóc biegłemu rewidentowi w rozważeniu, czy oszacowanie ryzyka nieodłącznego dla zidentyfikowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia powinno być wyższe czy niższe w ramach zakresu ryzyka nieodłącznego).

Zmiany w zrozumieniu systemu kontroli wewnętrznej jednostki

Nowa stosowna definicja	Opis	Dalszy materiał objaśniający
Kontrole	<p>Polityki lub procedury ustalone przez jednostkę, aby zrealizować cele kontroli kierownictwa lub osób sprawujących nadzór. W tym kontekście:</p> <p>(i) Polityki stanowią oświadczenia określające, jakie działania powinny, a jakie nie powinny być podejmowane w jednostce w celu sprawowania kontroli. Takie oświadczenia mogą być udokumentowane, wyraźnie stwierdzone w komunikatach lub domyślnie wyrażone poprzez działania i decyzje.</p> <p>(ii) Procedury są działaniami mającymi</p>	<p>Kontrole są wbudowane w elementy systemu kontroli wewnętrznej jednostki. (Par. A2)</p> <p>Polityki są wdrażane poprzez działania personelu w jednostce lub poprzez powstrzymywanie personelu od podejmowania działań, które byłyby sprzeczne z takimi politykami. (Par. A3)</p> <p>Procedury mogą być nakazane poprzez formalną dokumentację lub inny rodzaj komunikowania przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór lub mogą wynikać z zachowań, które nie są nakazane, ale raczej są uwarunkowane przez kulturę jednostki. Procedury mogą być egzekwowane poprzez działania dozwolone przez aplikacje IT wykorzystywane przez jednostkę lub inne aspekty środowiska IT jednostki. (Par. A4)</p>

Nowa stosowna definicja	Opis	Dalszy materiał objaśniający
	na celu wdrożenie polityk.	Kontrole mogą być bezpośrednie lub pośrednie. Kontrole bezpośrednie to kontrole, które są wystarczająco precyzyjne, aby odnosić się do ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. Kontrole pośrednie to kontrole, które wspierają kontrole bezpośrednie. (Par. A5)

40. Choć podejście do zrozumienia systemu kontroli jednostki jest zasadniczo takie samo jak podejście wymagane na podstawie MSB 315 (Zmienionego) (tj. zrozumienie 5 elementów systemu kontroli wewnętrznej), wprowadzono wiele zmian w zakresie tego, z czym wiąże się takie zrozumienie dla każdego elementu. Materiał dotyczący zastosowania w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.) objaśnia, dlaczego wymagane jest zrozumienie różnych elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki (zob. par. A97-A98 oraz A124-A125).
41. Częścią starań IAASB mających na celu pomoc w doprecyzowaniu tego, co należy zrobić, aby „uzyskać zrozumienie”, jest przedstawienie wymogów dla każdego z elementów w spójny sposób – w formie tabelarycznej. Celem tabeli jest, aby wymogi w każdej z takich tabel były czytane łącznie. Biegły rewident realizuje cel wymogu przedstawionego w pierwszym wierszu tabeli poprzez spełnienie wymogów po lewej i prawej stronie tabeli. Taka prezentacja ma pomóc biegłym rewidentom w stosowaniu tych wymogów do charakteru i okoliczności badanej jednostki. Jednakże, istnieje możliwość zrezygnowania z formy tabelarycznej i odczytywania wymogów w bardziej liniowy sposób – z takim samym wynikiem.
42. Wymagane zrozumienie przedstawione w tabeli dla każdego elementu systemu kontroli wewnętrznej ma na celu wskazanie dwóch głównych aspektów, które muszą zostać zrealizowane, aby uzyskać wymagane zrozumienie:
- spraw, o których powinien wiedzieć biegły rewident, stosownych dla danego elementu; oraz
 - oceny takich spraw w kontekście takiego elementu oraz charakteru i okoliczności jednostki. W przypadku elementu czynności kontrolnych, ocena ta jest nieco inna i dalej objaśniona w par. 59 poniżej. Przeprowadzając ocenę dla stosownego elementu, należy wskazać na skalowalność opisaną w par. A92 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.), tj. fakt, że sposób, w jaki system kontroli wewnętrznej jednostki jest zaprojektowany, wdrożony i utrzymywany, różni się w zależności od jej wielkości i złożoności. Na przykład, mniej złożone jednostki mogą stosować mniej ustrukturyzowane lub prostsze kontrole, aby osiągnąć swoje cele (i może to być odpowiednie dla danej jednostki).
43. Dokonano różnych doprecyzowań odnosząc się do określonych pojęć lub terminów. Zgodnie z zamierzeniem, słowa te są używane konsekwentnie, tak aby nie było niejasności co do znaczenia

Biegły rewident jest nadal zobowiązany do zrozumienia 5 elementów systemu kontroli

danego pojęcia lub terminu przy jego stosowaniu (ta sama zasada dotyczy dokonanych zmian dostosowawczych i zmian wynikających z nowelizacji standardów):

- (a) **System kontroli wewnętrznej jednostki** – odnosi się do całego systemu składającego się z 5 elementów, opisanych w definicji w par. 12(m) MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.).
- (b) **Kontrole** – zob. nowa definicja powyżej. Kontrole oznaczają *polityki i procedury* wbudowane w elementy systemu kontroli wewnętrznej jednostki. MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.) uznaje, że takie polityki i procedury nie muszą być sformalizowane lub udokumentowane, ale mogą być stwierdzone w komunikatach lub być domyślnie wyrażone poprzez działania i decyzje. Par. A156–A157 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.) przedstawiają rozważania dotyczące badań mniej złożonych jednostek, w których kontrole mogą działać w mniej formalny sposób (np. poprzez ich bezpośrednie stosowanie przez właściciela-kierownika). Jednakże, niezależnie od tego, że polityki i procedury mogą być mniej sformalizowane w pewnych jednostkach, zrozumienie takich polityk i procedur jest wymagane (w zakresie niezbędnym do spełnienia wymogów każdego elementu systemu kontroli wewnętrznej jednostki)¹³, ze względu na to, że takie zrozumienie leży u podstaw identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia oraz reakcji na takie ryzyka.
- (c) **„Identyfikowana kontrola”** – termin ten jest stosowany w celu odróżnienia, że kontrola, o której mowa, jest kontrolą, która wymaga zidentyfikowania w elemencie czynności kontrolnych.
- (d) **Element czynności kontrolnych** – termin ten jest używany wyłącznie do opisanie nazwy elementu systemu kontroli wewnętrznej, który określa konkretne, indywidualne kontrole, które należy zidentyfikować (tj. termin „czynności kontrolne” został wykreślony) oraz w odniesieniu, do którego biegły rewident jest zobowiązany ocenić, czy kontrola została skutecznie zaprojektowana i ustalić, czy kontrola została wdrożona (dalej procedura zaprojektowania i wdrożenia (ang. D&I)).
- (e) **Kontrole pośrednie** – kontrole, które nie są wystarczająco precyzyjne, aby zapobiegać, wykrywać lub korygować zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, ale wspierają inne kontrole, w związku z czym mają „pośredni” wpływ na prawidłowość ich działania (zob. par. A95 i A96 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.)).
- (f) **Kontrole bezpośrednie** – kontrole, które są wystarczająco precyzyjne, aby zapobiegać, wykrywać lub korygować zniekształcenia na poziomie stwierdzenia (zob. par. A95 i A123 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.)).

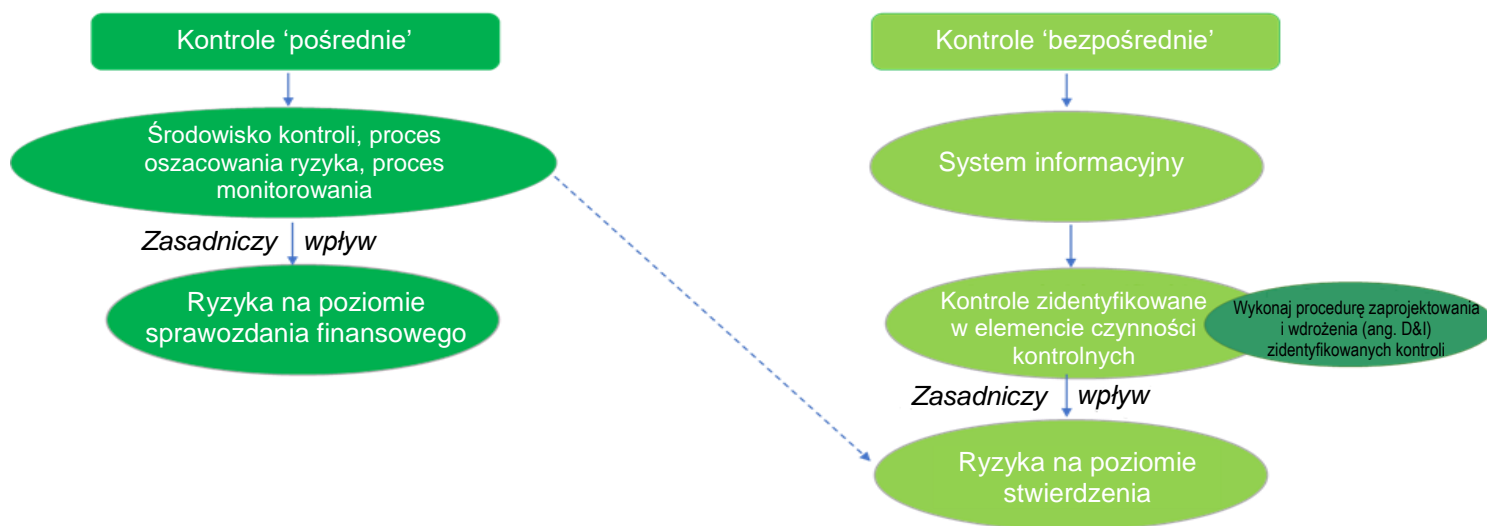
Rozróżnienie pomiędzy pośrednimi i bezpośrednimi elementami systemu kontroli wewnętrznej

44. 5 elementów kontroli wewnętrznej zostało podzielonych na dwa rodzaje zgodnie z rodzajem kontroli w ramach każdego elementu oraz może mieć wpływ na identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia przez biegłego rewidenta oraz na reagowanie na oszacowane ryzyk:

Par. A95, A96
i A123

¹³ MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.), paragraf A17

- (a) W środowisku kontroli, procesie oszacowania ryzyka jednostki i procesie monitorowania systemu elementów kontroli wewnętrznej jednostki, kontrole są zasadniczo *kontrolami pośrednimi* (choć mogą występować pewne bezpośrednie kontrole, są one mniej prawdopodobne w tych elementach).
- (b) W elemencie systemu informacyjnego, komunikacji oraz czynności kontrolnych, kontrole są zasadniczo *kontrolami bezpośrednimi*.




45. Kontrole pośrednie wpływają na skuteczność bezpośrednich kontroli (na przykład, środowisko kontroli jest fundamentem całego systemu kontroli wewnętrznej oraz w przypadku, gdy nie działa zgodnie z oczekiwaniami, powyższe może mieć wpływ na skuteczność wszystkich kontroli jednostki). Par. A97–A98 i A124–A125 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.) zawierają dalsze objaśnienia, dlaczego wymagane jest zrozumienie wszystkich elementów systemu kontroli wewnętrznej.
46. Dalsze doprecyzowanie, co dokładnie musi zostać zrobione w odniesieniu do elementów systemu kontroli wewnętrznej zawierających zasadniczo bezpośrednie kontrole (tj. w elementach systemu informacyjnego i komunikacji oraz czynności kontrolnych). Ponadto, doprecyzowano i uwytatniono kwestię zrozumienia technologii informacyjnej (IT) w odniesieniu do systemu kontroli wewnętrznej jednostki (zob. sekcję poniżej na temat „Rozważań dotyczących technologii informacyjnej”).

Indywidualne zmiany w ramach każdego elementu systemu kontroli wewnętrznej


47. Każdy element został zmieniony, aby wyraźnie wskazać, „co” musi zostać zrozumiane (tj. po lewej stronie tabeli dotyczącej wymogów każdego elementu systemu kontroli wewnętrznej), wraz z wymaganą oceną po prawej stronie tabeli, aby „uzyskane” zostało stosowne zrozumienie.
48. Celem oceny, w przypadkach, gdy jest to wymagane, w odniesieniu do każdego z elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki, jest ustalenie, czy istnieje słabość (słabości) danego elementu (w kontekście charakteru i okoliczności jednostki), które mogą wpływać na identyfikację i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia przez biegłego rewidenta (oraz na zaprojektowanie

dalszych procedur badania zgodnie z MSB 330). Wymóg ustalenia, czy istnieją jakiegokolwiek zidentyfikowane słabości, dotyczy teraz całej pracy wykonanej w celu zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki (zob. par. 27 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.)).


Środowisko kontroli

49. Konkretne sprawy wymagające zrozumienia w odniesieniu do środowiska kontroli są obecnie zawarte w wymogu (par. 21(a) MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.)), podczas gdy poprzednio niektóre z tych spraw zostały poruszone jedynie w materiale dotyczącym zastosowania. Ocena elementu jest teraz bardziej konkretna w odniesieniu do takich spraw podlegających ocenie oraz par. A103 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.) zawiera wyjaśnienia, dlaczego ocena jest wymagana (oraz podkreśla fundamentalny charakter elementu środowiska kontroli). 


Proces oszacowania ryzyka przez jednostkę

50. Chociaż konkretne sprawy wymagające zrozumienia w odniesieniu do procesu oszacowania ryzyka przez jednostkę są podobne do wymagań na podstawie MSB 315 (Zmienionego), obecnie wymagane jest przeprowadzenie oceny procesu, który wdrożyła jednostka, przy uwzględnieniu charakteru i okoliczności jednostki (zgodnie z objaśnieniami zawartymi w par. 42(b) powyżej). Par. A111 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.) zawiera wyjaśnienia, dlaczego biegły rewident ocenia, czy proces oszacowania ryzyka przez jednostkę jest odpowiedni, w tym to, czy pomaga on w zrozumieniu, w jaki sposób jednostka zidentyfikowała ryzyka, które mogą wystąpić, oraz w jaki sposób ryzyka te zostały oszacowane i w jaki sposób na nie zareagowano. 

Proces monitorowania systemu kontroli wewnętrznej przez jednostkę

51. Skupiono się na *procesie* monitorowania systemu kontroli wewnętrznej przez jednostkę – poprzednio skupiano się na zrozumieniu głównych czynności wykorzystywanych przez jednostkę do monitorowania kontroli wewnętrznej. Tak jak w przypadku innych elementów kontroli wewnętrznej w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.), obecnie wymagana jest ocena procesu, który wdrożyła jednostka, przy uwzględnieniu charakteru i okoliczności jednostki (zgodnie z objaśnieniami zawartymi w par. 42(b) powyżej). Par. A120 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.) objaśnia, że uwzględnienie źródeł informacji wykorzystywanych przez jednostkę w celu monitorowania kontroli pomaga w zrozumieniu, czy sam proces jest odpowiedni dla danej jednostki. 


System informacyjny i komunikacja

52. Aby pomóc w doprecyzowaniu zakresu zrozumienia, MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.) wymaga, aby zrozumienia wymagały czynności przetwarzania informacji w odniesieniu do grupy transakcji, salda konta i ujawnienia. Chociaż dopiero dalsza część standardu dotyczy wymaganego ustalenia znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień, biegły rewident może wstępnie przewidzieć znaczące grupy transakcji, sald kont i ujawnień bazując na procedurach oszacowania ryzyka przeprowadzanych w celu uzyskania zrozumienia jednostki i jej otoczenia oraz na mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej. Jeżeli ustalenie dokonane w późniejszym terminie skutkuje 

dotatkowymi (lub innymi) znaczącymi grupami transakcji, saldami kont lub ujawnieniami, biegły rewident musiałby wówczas uzyskać stosowne zrozumienie tej części systemu informacyjnego.

53. Oprócz zrozumienia danych i informacji, MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.) obecnie wymaga również, aby powyższe obejmowało wszelkie zasoby w ramach systemu informacyjnego (par. A133 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.) odnosi się do aspektów dotyczących zasobów ludzkich, które mogą być stosowne (takie jak kompetencje osób podejmujących pracę, czy istnieją adekwatne zasoby oraz czy istnieje właściwy podział obowiązków). Zasoby IT i związane z nimi sprawy zostały osobno objaśnione poniżej.
54. Materiał dotyczący zastosowania wskazuje, że zrozumienie biegłego rewidenta może zostać uzyskane poprzez zapytania, inspekcję, obserwację lub wybór transakcji i śledzenie ich poprzez mający zastosowanie proces w systemie informacyjnym (tj. wykonanie procedury walk-through) (zob. par. A136 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.)).
55. Utrzymane zostało skupienie się na informacjach uzyskanych spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych (w szczególności w odniesieniu do ujawnień) (zob. par. A138–A139 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.)).
56. Ten element systemu kontroli wewnętrznej wymaga również oceny tego, czy system informacyjny i komunikacja jednostki odpowiednio wspierają sporządzenie sprawozdania finansowego jednostki (zgodnie z objaśnieniami zawartymi w par. 42(b) powyżej).

Czynności kontrolne

57. Element czynności kontrolnych zawiera obecnie listę konkretnych kontroli, które biegły rewident zobowiązany jest zidentyfikować oraz wykonać procedurę zaprojektowania i wdrożenia (ang. D&I). Poprzednio, kontrole, które wymagały zrozumienia dla celu powyższego elementu, stanowiły bardziej nadrzędny wymóg opierający się na zrozumieniu systemu kontroli wewnętrznej jednostki jako całości. Obecnie doprecyzowano, które kontrole wymagają zrozumienia (w tym doprecyzowano, że procedura zaprojektowania i wdrożenia (ang. D&I) jest wymagana WYŁĄCZNIE dla tych kontroli). 
58. Poniżej przedstawiono kontrole wymagające zidentyfikowania na podstawie par. 26(a)(i)-(iv) MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.):
 - (a) Kontrole, które odnoszą się do znaczących ryzyk (zob. par. 86-89 poniżej);
 - (b) Kontrole dotyczące zapisów dziennika (zob. par. 60-63 poniżej);
 - (c) Kontrole, w odniesieniu, do których biegły rewident planuje testy skuteczności działania ze względu na to, że biegły rewident uznał, że powyższe stanowi najbardziej efektywne podejście do badania lub ze względu na to, że same procedury wiarygodności nie dostarczyłyby wystarczających i odpowiednich dowodów badania (przykłady takich kontroli zostały przedstawione w par. A163 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.); oraz
 - (d) Inne kontrole, które biegły rewident uzna za odpowiednie na podstawie swojego zawodowego osądu (zob. par. 64 poniżej).
59. Par. A175–A179 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.) zawierają dalsze objaśnienia dotyczące procedur biegłego rewidenta podczas podejmowania procedury zaprojektowania i wdrożenia (ang. D&I). Biegły rewident jest zobowiązany do zidentyfikowania konkretnych kontroli (w elemencie

czynności kontrolnych) i wykonania procedury zaprojektowania i wdrożenia (ang. D&I), ponieważ pomaga to biegłemu rewidentowi w zrozumieniu podejścia kierownictwa do reakcji na pewne ryzyka i w związku z tym zapewnia podstawę dla zaprojektowania i wykonania dalszych procedur badania odpowiadających na te ryzyka zgodnie z wymogami MSB 330. Par. A180 objaśnia okoliczności, w których procedura zaprojektowania i wdrożenia (ang. D&I) jest wystarczająca dla „przeprowadzenia testów skuteczności działania” (tj. w przypadku automatycznych kontroli).

Kontrole dotyczące zapisów dziennika

60. Par. 26(a)(ii) MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.) (w elemencie czynności kontrolnych) wymaga od biegłego rewidenta zidentyfikowania „kontroli dotyczących zapisów dziennika, w tym nietypowych zapisów dziennika stosowanych do rejestrowania niepowtarzalnych, nietypowych transakcji lub korekt”.
61. Zawodowy osąd jest stosowany, aby ustalić zapisy dziennika, które są stosowne dla celu identyfikowania kontroli w par. 26(a)(ii)¹⁴ MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.). W dzisiejszym otoczeniu, w przypadku występowania znaczących automatycznych procesów, biegły rewident będzie musiał wyodrębnić kontrole dotyczące zapisów dziennika, na których należy się skupić dla celu par. 26(a)(ii) MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.).
62. Par. 25 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.) wymaga od biegłego rewidenta „zrozumienia systemu informacyjnego i komunikacji jednostki stosownych dla sporządzania sprawozdania finansowego...” w odniesieniu do znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień, w tym „jak transakcje są inicjowane, i w jaki sposób informacje o nich są rejestrowane, przetwarzane, w razie potrzeby poprawiane, włączane do księgi głównej i wykazywane w sprawozdaniu finansowym...”¹⁵. Uzyskując takie wymagane zrozumienie, biegły rewident uzyskałby wiedzę o tym, jak transakcje są przetwarzane, w związku z tym byłby w stanie zidentyfikować zapisy dziennika i kontrole dotyczące tych zapisów dziennika, niezależnie od tego, czy zapisy dziennika byłyby typowe lub nietypowe, automatyczne lub ręczne. Zidentyfikowanie zapisów dziennika i związanych z nimi kontroli jest w związku z tym osądem opartym na charakterze i okolicznościach jednostki, w tym jej systemie informacyjnym.
63. Par. 26(a)(ii) skupia się na kontrolach dotyczących zapisów dziennika, które odnoszą się do ryzyka (ryzyk) istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia oraz które mogłyby być podatne na nieuprawnioną lub nieodpowiednią interwencję lub manipulację. Kontrole te obejmują:
- (a) Kontrole dotyczące nietypowych zapisów dziennika - w przypadku, gdy zapisy dziennika są automatyczne lub ręczne oraz są stosowane do rejestrowania niepowtarzalnych, nietypowych transakcji lub korekt.

¹⁴ Par. 26(a)(ii) w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.) odnosi się do *kontroli dotyczących zapisów dziennika*, które wymagają zrozumienia w ramach zrozumienia systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Par. 26(a)(ii) w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.) odnosi się zarówno do oszustwa jak i błędu oraz skupia się na kontrolach dotyczących zapisów dziennika, które odnoszą się do ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia. Par. 33(a) MSB 240 wymaga od biegłego rewidenta sprawdzenia odpowiedniości zapisów dziennika i skupia się, w szczególności, na ryzykach istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Wymóg określony w MSB 240 jest ukierunkowany na *sprawdzenie zapisów dziennika* i stanowi reakcję na ryzyko obejścia kontroli przez kierownictwo.

¹⁵ MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.), paragraf 25(a)(i)

- (b) Kontrole dotyczące typowych zapisów dziennika – w przypadku, gdy zapisy dziennika są automatyczne lub ręczne oraz są podatne na nieuprawnioną lub nieodpowiednią interwencję lub manipulację. W przypadku automatycznych zapisów dziennika powyższe mogłyby mieć miejsce ze względu, na przykład, na osoby bez odpowiedniego upoważnienia, posiadające dostęp do kodu źródłowego lub zdolne do dokonywania nieodpowiednich zmian w konfiguracjach (tj. zapis dziennika, chociaż automatyczny, mógłby podlegać manipulacji). Natomiast, kontrole dotyczące typowych zapisów dziennika, które są automatyczne, takie jak kontrole dotyczące zapisów dziennika generowanych przez system, które są bezpośrednio i rutynowo przetwarzane do księgi głównej, nie uzasadniałyby głównego przedmiotu par. 26(a)(ii), w przypadku ustalenia niewielkiej podatności lub braku podatności na nieuprawnioną lub nieodpowiednią interwencję lub manipulację, oraz w związku z powyższym nie skutkują powstaniem ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia.

Inne kontrole, które biegły rewident uzna za odpowiednie

64. Par. A165 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.) objaśnia, że „inne kontrole, które należy zidentyfikować na podstawie osądu biegłego rewidenta” mogą obejmować:

Par. 26(a)(iv)

- (a) Kontrole, które odnoszą się do ryzyk oszacowanych jako wyższe w ramach zakresu ryzyka nieodłącznego (nieokreślonych jako znaczące ryzyko);
- (b) Kontrole związane z uzgadnianiem szczegółowych zapisów do księgi głównej; lub
- (c) Uzupełniające kontrole jednostki użytkownika, jeśli korzysta z organizacji usługowej.

Słabości kontroli

65. Słabości kontroli mogą być identyfikowane w przypadku, gdy uzyskanie zrozumienia każdego elementu systemu kontroli wewnętrznej jednostki (w szczególności, poprzez różne wymagane oceny, może zostać ustalone, polityki lub procedury jednostki nie są odpowiednie do charakteru i okoliczności jednostki). Materiał dotyczący zastosowania w par. A182 MSB (Zmienionego w 2019 r.) objaśnia, że biegły rewident może rozważyć wpływ tych słabości kontroli na dalsze procedury badania podejmowane przez biegłego rewidenta zgodnie z MSB 330 (tj. jaki wpływ może mieć słabość na podejście do badania).
66. Ponadto, zgodnie z MSB 265¹⁶, biegły rewident jest zobowiązany ustalić, czy jedna słabość lub połączenie słabości stanowi znaczącą słabość (co zostało szerzej omówione w MSB 265).

Par. 27

Rozważania dotyczące technologii informacyjnej

Nowe stosowne definicje	Opis	Dalszy materiał objaśniający
Ogólne kontrole technologii informacyjnych	Kontrole procesów IT jednostki, które wspierają utrzymanie właściwego funkcjonowania środowiska IT, w tym	Nie dotyczy

¹⁶ MSB 265, *Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej*

Nowe stosowne definicje	Opis	Dalszy materiał objaśniający
(IT)	nieprzerwane skuteczne funkcjonowanie kontroli przetwarzania informacji oraz integralność informacji (tj. kompletność, prawidłowość i aktualność informacji) w systemie informacyjnym jednostki. Zobacz również definicję <i>Środowiska IT</i> .	
Kontrole przetwarzania informacji	Kontrole związane z przetwarzaniem informacji w aplikacjach IT lub ręcznych procesach informacyjnych w systemie informacyjnym jednostki, które odnoszą się bezpośrednio do ryzyk dotyczących integralności informacji (tj. kompletności, dokładności i aktualności transakcji i innych informacji).	Ryzyka dotyczące integralności informacji wynikają z podatności na nieskuteczne wdrażanie polityk informacyjnych jednostki, które są politykami określającymi przepływy informacji, zapisy i procesy sprawozdawczości w systemie informacyjnym jednostki. Kontrole przetwarzania informacji to procedury wspierające skuteczne wdrożenia polityk informacyjnych jednostki. Kontrole przetwarzania informacji mogą być zautomatyzowane (tj. wbudowane w aplikacje IT) lub ręczne (np. kontrole wejścia i wyjścia) i mogą opierać się na innych kontrolach, w tym na innych kontrolach przetwarzania informacji lub ogólnych kontrolach IT. (Par. A6)
Środowisko IT	Aplikacje IT i wspierająca infrastruktura IT, a także procesy IT i personel zaangażowany w te procesy, które jednostka wykorzystuje do wspierania działalności gospodarczej i realizacji strategii gospodarczych. Dla celów niniejszego MSB: (i) Aplikacja IT oznacza program lub zestaw programów, które są wykorzystywane do inicjowania, przetwarzania, rejestrowania i raportowania transakcji lub informacji. Aplikacje IT obejmują hurtownie	Nie dotyczy

Nowe stosowne definicje	Opis	Dalszy materiał objaśniający
	<p>danych i edytory raportów.</p> <p>(ii) Infrastruktura IT składa się z sieci, systemów operacyjnych i baz danych oraz związanego z nimi sprzętu i oprogramowania.</p> <p>(iii) Procesy IT to procesy jednostki polegające na zarządzaniu dostępem do środowiska IT, zarządzaniu zmianami programów lub zmianami w środowisku IT oraz zarządzaniu operacjami IT.</p>	
Ryzyka wynikające z wykorzystania IT	Podatność kontroli przetwarzania informacji na nieskuteczne zaprojektowanie bądź działanie lub ryzyka dotyczące integralności informacji (tj. kompletności, dokładności i aktualności transakcji oraz innych informacji) w systemie informacyjnym jednostki, wynikające z nieskutecznego zaprojektowania lub działania kontroli w procesach IT jednostki (zobacz środowisko IT).	Nie dotyczy

67. MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.) znacząco zmienił i wzmocnił wymogi i materiał dotyczący zastosowania w odniesieniu do rozważań biegłego rewidenta dotyczących IT. Powyższe uwzględnia zwiększone wykorzystanie i złożoność IT w przypadku wielu jednostek. Par. A170 w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.) objaśnia, że zakres zrozumienia przez biegłego rewidenta procesów IT, w tym zakresu, w jakim jednostka posiada ogólne kontrole IT, będzie się różnić w zależności od charakteru i okoliczności jednostki oraz jej środowiska IT, jak również w zależności od rodzaju i zakresu kontroli zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta. Wskazano również, że w związku z rosnącą złożonością środowiska IT i systemów IT jednostki, wykonywana praca będzie prawdopodobnie wymagać udziału członków zespołu posiadających specjalistyczne umiejętności w zakresie IT.¹⁷ Skupiono się również na skalowalności, w szczególności w przypadku, gdy systemy IT są mniej złożone - zob. dodatkowe objaśnienia w par. 73 poniżej.
68. Główne zmiany w zakresie IT dotyczą wymaganego zrozumienia przez biegłego rewidenta elementu systemu informacyjnego i elementu czynności kontrolnych.
69. Szerzej, następujące aspekty IT wymagają zrozumienia dla celów zrozumienia systemu informacyjnego:

¹⁷ MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.), paragraf A171

- (a) Środowisko IT stosowne do systemu informacyjnego (nowo zdefiniowane (zob. nowa definicja powyżej)). Par. A140–A141 w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.) objaśniają, „dlaczego” takie zrozumienie jest wymagane; oraz
- (b) Wykorzystanie IT przez jednostkę (tj. aplikacji IT stosownych dla przepływów transakcji i przetwarzania informacji w systemie informacyjnym). Par. A142–A143 w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.) zawierają dalsze objaśnienia dotyczące zrozumienia przez biegłego rewidenta wykorzystania IT przy uzyskiwaniu zrozumienia systemu informacyjnego.
70. Biegły rewident jest jedynie zobowiązany do zidentyfikowania aplikacji IT i innych aspektów środowiska IT podlegających ryzykom wynikającym z wykorzystania IT¹⁸ (zob. nowa definicja *ryzyk wynikających z wykorzystania IT* powyżej) dla zidentyfikowanych kontroli w elemencie czynności kontrolnych (tj. kontroli określonych w par. 58 powyżej). Takie zidentyfikowane kontrole skupiają się na kontrolach przetwarzania informacji (nowo zdefiniowanych – zob. nowa definicja powyżej) odnoszących się bezpośrednio do integralności informacji (tj. kompletności, dokładności i aktualności transakcji oraz innych informacji).^{19,20} Na tej podstawie biegły rewident jest następnie zobowiązany do zidentyfikowania powiązanych ryzyk wynikających z wykorzystania IT oraz ogólnych kontroli IT jednostki odnoszących się do takich ryzyk²¹ (*ogólne kontrole IT* zostały zdefiniowane na nowo, zob. nowa definicja powyżej). Procedura zaprojektowania i wdrożenia (ang. D&I) jest wymagana dla takich „zidentyfikowanych” ogólnych kontroli IT.
71. Materiał dotyczący zastosowania przedstawia w par. A166–A174 w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.) dalsze objaśnienia dotyczące identyfikacji aplikacji IT i innych aspektów środowiska IT i powiązanych ryzyk wynikających z wykorzystania IT. Załącznik 5 do MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.) również zawiera przykładowe charakterystyki aplikacji IT i innych aspektów środowiska IT oraz wytyczne związane z tymi charakterystykami. Załącznik 6 zawiera dalsze objaśnienia odnoszące się do „rozważań dotyczących zrozumienia ogólnych kontroli IT”.
72. W przypadku identyfikowania ogólnych kontroli IT, które będą podlegać procedurze zaprojektowania i wdrożenia (ang. D&I) (na przykład, ogólnych kontroli IT związanych ze zidentyfikowanymi kontrolami w par. 26(a)(i)-(iv) w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.) (takie jak kontrole dotyczące zapisów dziennika)), wspomagający materiał dotyczący zastosowania:
- (a) objaśnia, że kontrole zidentyfikowane przez biegłego rewidenta mogą zależeć od sprawozdań generowanych przez system, w którym to przypadku aplikacje sporządzające takie sprawozdania mogą podlegać ryzykom wynikającym z wykorzystania IT. W innych przypadkach biegły rewident może nie planować polegania na kontrolach nad sprawozdaniami generowanymi przez system i raczej zaplanować bezpośrednie testowanie danych wejściowych i wyjściowych takich sprawozdań i w takim przypadku biegły rewident może nie zidentyfikować powiązanych aplikacji IT jako narażonych na ryzyka wynikające z IT (zob. par. A169 w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.)). W zależności od rodzaju kontroli

¹⁸ MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.), paragraf 26(b)

¹⁹ MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.), paragraf A148

²⁰ Od biegłego rewidenta nie jest wymagana identyfikacja i ocena wszystkich kontroli przetwarzania informacji związanych z politykami jednostki, które określają przepływy transakcji oraz inne aspekty czynności przetwarzania informacji jednostki w odniesieniu do znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień (par. A148 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.)).

²¹ MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.), paragraf 26(c)

dotyczących zapisów dziennika, może istnieć kombinacja kontroli, których testy mogą zostać przeprowadzone bezpośrednio lub biegły rewident może zaplanować przeprowadzenie testów ogólnych kontroli IT, które zapewniają spójność działania kontroli automatycznej zamiast przeprowadzenia bezpośrednich testów takiej kontroli automatycznej.

- (b) doprecyzowuje, że zakres zrozumienia procesów IT będzie różnić się w zależności od charakteru i okoliczności jednostki i jej środowiska IT (zob. par. A170 w MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.) i przedstawione po nim przykłady).
- (c) objaśnia, kiedy stosowne mogą być inne aspekty środowiska IT podlegające ryzykom wynikającym z wykorzystania IT (zob. par. A172 w MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.)).
- (d) objaśnia, że identyfikacja ryzyk wynikających z wykorzystania IT odnosi się wyłącznie do zidentyfikowanych aplikacji IT dla kontroli w elemencie czynności kontrolnych (zidentyfikowanych w par. 26(b) w MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.)) oraz, że przy rozważaniu ogólnych kontroli IT, kontrole te są rozważane w szerszym zakresie (tj. niekoniecznie dla każdej kontroli zidentyfikowanej w par. 26(a)) (zob. przykłady w materiale dotyczącym zastosowania w par. A173-A174 w MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.)).

W związku z powyższym, na przykład w przypadku kontroli dotyczących zapisów dziennika, nie każda kontrola dotycząca zapisu dziennika wygenerowanego przez system, która została zidentyfikowana w par. 26(a)(ii) MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.) musi posiadać powiązaną ogólną kontrolę IT, dla której wymagana jest procedura zaprojektowania i wdrożenia (ang. D&I). Ogólne kontrole IT są raczej rozważane pod względem tego, jak odnoszą się do stosownych ryzyk wynikających z wykorzystania IT w odniesieniu do aplikacji IT dla zidentyfikowanych kontroli w par. 26(a)(i)-(iv) w MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.). Identyfikacja takich ogólnych kontroli IT podlegających procedurze zaprojektowania i wdrożenia (ang. D&I) stanowiłaby osąd oparty na charakterze i okolicznościach jednostki, w tym jej systemie informacyjnym.

73. Zakres zrozumienia przez biegłego rewidenta procesów IT, w tym zakresu, w jakim jednostka posiada ogólne kontrole IT, będzie się różnić w zależności od charakteru i okoliczności jednostki, jej środowiska IT oraz rodzaju i zakresu kontroli zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta. Przedstawione zostały przykłady ilustrujące skalowalność (tj. w przypadku jednostki korzystającej z komercyjnego oprogramowania oraz jednostki z wieloma aplikacjami IT i procesami IT, które są złożone) (zob. par. A170-A171 w MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.)). Załącznik 5 (par. 15) również skupia się na skalowalności aplikacji IT i ryzyk wynikających z wykorzystania IT.

Zmiany w identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia

Nowe stosowne definicje	Opis	Dalszy materiał objaśniający
Stosowne stwierdzenie	Stwierdzenie dotyczące grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia jest stosowne, gdy posiada zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia. Ustalenie, czy dane stwierdzenie jest stosownym stwierdzeniem, następuje przed rozważeniem wszelkich powiązanych kontroli (tj. ryzyko nieodłączne).	Ryzyko istotnego zniekształcenia może odnosić się do więcej niż jednego stwierdzenia i w takim przypadku wszystkie stwierdzenia, do których odnosi się takie ryzyko, są stosownymi stwierdzeniami. Jeżeli stwierdzenie nie wiąże się ze zidentyfikowanym ryzykiem istotnego zniekształcenia, to nie jest to stosowne stwierdzenie. (Par. A9)
Znacząca grupa transakcji, saldo konta lub ujawnienie	Grupa transakcji, saldo konta lub ujawnienie, w odniesieniu do których występuje jedno lub więcej stosownych stwierdzeń.	Nie dotyczy

74. MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.) oddzielił wymogi dotyczące identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia od wymogów dotyczących oszacowania takich ryzyk. Zmiany w niniejszej sekcji mają na celu opracowanie ramowych założeń dla biegłych rewidentów, dotyczących identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia w rozbudowany sposób.

Identyfikacja ryzyk istotnego zniekształcenia

75. Jak wskazano powyżej, model ryzyka związanego z badaniem nie uległ zmianie. Biegły rewident jest nadal zobowiązany do identyfikacji ryzyk istotnego zniekształcenia zarówno na poziomie sprawozdania finansowego jak i na poziomie stwierdzenia. Identyfikacja ryzyk istotnego zniekształcenia jest nadal dokonywana przed rozważeniem jakichkolwiek powiązanych kontroli (tj. ryzyko nieodłączne) (zob. par. A186 w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.)). Stwierdzenia pozostają takie same a biegły rewident nadal korzysta z różnych stwierdzeń, o ile wszystkie aspekty stwierdzeń określone w standardzie zostały uwzględnione (zob. par. A189–A191 w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.)).
76. Ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego odnoszą się do ryzyk, które w sposób rozległy wiążą się ze sprawozdaniem finansowym, jako całością i potencjalnie wpływają na wiele stwierdzeń (np. brak kompetencji kierownictwa będzie miał rozległy wpływ na sprawozdanie finansowe). MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.) kładzie większy nacisk na ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego i lepiej objaśnia powiązanie pomiędzy ryzykami istotnego

Par. 28

zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia. Wynika to z tego, że biegły rewident musi ustalić, czy zidentyfikowane ryzyka mają rozległy wpływ na sprawozdanie finansowe i wymagałyby ogólnej reakcji zgodnie z MSB 330.²² Ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego mogą również wpływać na indywidualne stwierdzenia, w związku z czym mogą również pomóc przy ustalaniu procedur badania odnoszących się do takich zidentyfikowanych ryzyk.

77. Na identyfikację ryzyk na poziomie sprawozdania finansowego ma również wpływ:
- (a) Zrozumienie przez biegłego rewidenta systemu kontroli wewnętrznej jednostki, w szczególności ocena i identyfikacja słabości elementów pośrednich (zob. par. 42(b) i 49-51 powyżej).
 - (b) Podatność na zniekształcenie spowodowane czynnikami ryzyka oszustwa mającymi wpływ na ryzyko nieodłączne (zob. par. A197 w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.)).
78. Ryzyka istotnego zniekształcenia, które nie wiążą się w sposób rozległy ze sprawozdaniem finansowym, są ryzykami na poziomie stwierdzenia.
79. Identyfikując ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, biegły rewident jest obecnie zobowiązany do ustalenia również stosownych stwierdzeń i powiązanych znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień. Oba te pojęcia zostały zdefiniowane na nowo - zob. nowe definicje powyżej.
80. Celem stosownych stwierdzeń jest skupienie uwagi biegłych rewidentów na tych stwierdzeniach dotyczących grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, w odniesieniu, do których charakter lub okoliczności są takie, że mają uzasadnioną możliwość zarówno wystąpienia, jak i bycia istotnymi, gdyby miały one wystąpić. Jak wskazano w par. 6 powyżej, materiał dotyczący zastosowania został dodany do definicji „ryzyka istotnego zniekształcenia” w MSB 200, aby przedstawić dalsze objaśnienia dotyczące tego progu.
81. Z definicji, znacząca grupa transakcji, saldo konta lub ujawnienie to grupa transakcji, saldo konta lub ujawnienie, w odniesieniu, do których występuje jedno lub więcej stosownych stwierdzeń. Określenie znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień pomaga w doprecyzowaniu zadań biegłego rewidenta w odniesieniu do zrozumienia systemu informacyjnego oraz opracowania reakcji biegłego rewidenta wymaganych przez MSB 330. W odniesieniu do ujawnień, materiał dotyczący zastosowania w par. A204 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.) objaśnia sprawy, które mogą sprawić, że ujawnienia będą znaczące.

Par. 29


Oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego

82. MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.) doprecyzował cel oszacowania ryzyk na poziomie *sprawozdania finansowego*, tj. wymóg oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego ma dwojaki cel: określenie, czy takie ryzyka wpływają na oszacowanie ryzyk na poziomie stwierdzeń; oraz ocenę charakteru i zakresu ich rozległego wpływu na sprawozdanie finansowe.

Par. 30

²² MSB 300, *Planowanie badania sprawozdania finansowego*

Oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia

83. Wprowadzenie do MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.) opisuje zakres ryzyka nieodłącznego jako „stopień różnicowania ryzyka nieodłącznego.”²³ Oszacowanie ryzyka nieodłącznego na poziomie stwierdzenia stanowi osąd w ramach zakresu ryzyka nieodłącznego, od niższego do wyższego (zob. par. A208-209 w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.)). Biegły rewident może wyznaczyć takie oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia w ramach kategorii z zakresu ryzyka nieodłącznego - kategorie te mogą być opisane na różne sposoby, o ile oszacowanie przez biegłego rewidenta ryzyka nieodłącznego jest odpowiednie tak, że reakcja na takie oszacowane ryzyka jest odpowiednio dostosowana do oszacowania ryzyka nieodłącznego i przyczyn tego oszacowania.
84. Podejście do oszacowania ryzyka nieodłącznego *na poziomie stwierdzenia* zostało wzmocnione. Chociaż jest ono bardziej szczegółowe niż wymogi w poprzedniej wersji standardu (MSB 315 (Zmieniony)), ma ono na celu zapewnienie większej spójności w oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia. Biegły rewident jest zobowiązany do:
-  Par. 31
- (a) *Oszacowania prawdopodobieństwa i wielkości zniekształcenia* – względne stopnie prawdopodobieństwa i wielkości potencjalnego zniekształcenia pomagają ustalić, gdzie na skali ryzyka nieodłącznego oszacowane jest zidentyfikowane ryzyko zniekształcenia. Na prawdopodobieństwo i wielkość potencjalnego zniekształcenia wpływają czynniki ryzyka nieodłącznego (indywidualnie lub w połączeniu), jednakże uznaje się również, że ryzyko nieodłączne może być wyższe w przypadku niektórych stwierdzeń niż w przypadku innych stwierdzeń. Rozważając wielkość zniekształcenia, biegły rewident rozważa wielkość, rodzaj lub okoliczności potencjalnego zniekształcenia (tj. bierze pod uwagę aspekty ilościowe i jakościowe).
- (b) *Ustalenia, gdzie na skali ryzyka nieodłącznego oszacowane jest potencjalne zniekształcenie* - w im większym stopniu grupa transakcji, saldo konta lub ujawnienie jest podatne na istotne zniekształcenie, tym wyżej na skali ryzyka nieodłącznego będzie znajdować się oszacowanie ryzyka nieodłącznego i odwrotnie. Biegły rewident stosuje zawodowy osąd przy określaniu znaczenia połączenia prawdopodobieństwa i wielkości zniekształcenia.
- Oszacowanie ryzyka jako wyższe na skali ryzyka nieodłącznego nie oznacza, że zarówno jego wielkość, jak i prawdopodobieństwo muszą być oszacowane jako wysokie – o tym, czy oszacowane ryzyko jest wyższe czy niższe na skali ryzyka nieodłącznego, zadecyduje raczej punkt przecięcia wielkości i prawdopodobieństwa. Na przykład, oszacowanie ryzyka nieodłącznego jako wyższe mogłoby wynikać z niższego prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyka przy bardzo wysokiej wielkości.²⁴
 - Standard nie określa kategoryzacji w ramach zakresu ryzyka nieodłącznego, ale uznaje, że takie kategorie mogą być używane przez biegłych rewidentów.²⁵
85. Oszacowanie ryzyk nieodłącznych w powyższy sposób pomaga biegłemu rewidentowi w opracowaniu odpowiedniej reakcji na ryzyka istotnego zniekształcenia. Na przykład, im wyżej na

²³ MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.), paragraf 7

²⁴ MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.), paragraf A213

²⁵ MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.), paragraf A214

89. Choć reakcje na ryzyka nie determinują już określenia przez biegłego rewidenta tego, co stanowi znaczące ryzyko, po określeniu ryzyka jako znaczące, MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.) i inne MSB nadal przewidują ustalone reakcje na ryzyka określone jako znaczące. Na przykład, jak objaśniono w par. 58 powyżej (element czynności kontrolnych), kontrole odnoszące się do znaczących ryzyk należy zidentyfikować i wykonać procedurę zaprojektowania i wdrożenia (ang. D&I).

Ryzyko kontroli

90. MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.) nie przewiduje już opcji oszacowania ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli razem, tj. ryzyka te należy oszacować odrębnie, (choć ryzyko kontroli nie jest zidentyfikowane, zrozumienie przez biegłego rewidenta elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki pomaga biegłemu rewidentowi w oszacowaniu ryzyka kontroli).
91. Istnieje również silniejsze powiązanie pomiędzy oszacowaniem ryzyka kontroli z pracą podjętą przy uzyskaniu zrozumienia elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Zrozumienie systemu kontroli wewnętrznej jednostki przez biegłego rewidenta leży u podstaw przewidywań biegłego rewidenta dotyczących skuteczności działania kontroli oraz tego, czy biegły rewident planuje przeprowadzenie testów skuteczności działania kontroli przy projektowaniu i wykonywaniu dalszych procedur badania zgodnie z MSB 330.
92. Wszelkie plany przeprowadzenia testów skuteczności działania kontroli oparte są na przewidywaniu, że kontrole działają skutecznie i stanowi to podstawę oszacowania ryzyka kontroli przez biegłego rewidenta. Zgodnie z powyższym, jeżeli na podstawie pracy wykonywanej w elemencie czynności kontrolnych (zob. par. 58 powyżej), biegły rewident nie planuje przeprowadzenia testów skuteczności działania kontroli, oszacowanie ryzyka kontroli jest takie, że oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia jest takie samo, jak oszacowanie ryzyka nieodłącznego (tj. ryzyko kontroli jest „maksymalne”). W związku z tym, jeżeli biegły rewident planuje zastosować w odniesieniu do badania podejście oparte zasadniczo o badania wiarygodności, po uzyskaniu zrozumienia elementów systemu kontroli wewnętrznej i wykonaniu w tym celu stosownych zadań (zgodnie z wymogami określonymi w par. 21 - 27 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.), nie ma konieczności przeprowadzania dalszych testów kontroli.
93. MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.) podkreśla również, że jeżeli biegły rewident planuje przeprowadzić testy skuteczności działania kontroli a kontrola jest automatyczna, może istnieć konieczność przeprowadzenia testów skuteczności działania powiązanych ogólnych kontroli IT, które wspierają funkcjonowanie takiej automatycznej kontroli (zob. par. A229 w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.)).

Ocena dowodów badania uzyskanych w ramach procedur oszacowania ryzyka

94. Aby wzmocnić zawodowy sceptycyzm w standardzie, dodano nowy wymóg oceny czy dowody badania uzyskane w ramach procedur oszacowania ryzyka zapewniają odpowiednią podstawę do identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia (par. 35 w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.)).

Par. 35



Nowy wymóg „zachowania dystansu” (ang. stand-back) – Grupy transakcji, sald kont i ujawnień, które nie są znaczące, ale są istotne

95. Mając na celu wzmocnienie i poprawę kompletności procesu identyfikacji ryzyka, wprowadzono nowy wymóg zachowania dystansu (ang. stand-back) w przypadku, gdy biegły rewident zbliża się do końca procesu (par. 36 w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.)).
96. Biegły rewident jest zobowiązany ocenić kompletność znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta. Odbywa się to poprzez skupienie się na tych grupach transakcji, saldach kont i ujawnieniach, które są istotne (pod względem ilościowym lub jakościowym), ale nie zostały zidentyfikowane jako znaczące (tj. brak zidentyfikowanych ryzyk istotnego zniekształcenia i w związku z tym brak stosownych stwierdzeń).
97. Należy zwrócić uwagę, że par. 18 w MSB 330, również ukierunkowany na „istotne” grupy transakcji, salda kont i ujawnienia, nadal obowiązuje (tj. wymaga procedur wiarygodności dla wszystkich istotnych grup transakcji, sald kont i ujawnień). Dalsze objaśnienia dotyczące powiązania pomiędzy nowym wymogiem zachowania dystansu (ang. Stand-back) w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.) i wymogiem określonym w MSB 330 zostały zawarte w par. A233–A235 MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.). W ramach projektu zmiany MSB 315 (Zmienionego), IAASB ponownie rozważyła powiązanie nowego wymogu w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.) i par. 18 MSB 330 oraz czy ten drugi jest nadal potrzebny, pomimo tego, że paragrafy te mają podobny cel dotyczący zabezpieczenia przez niepoprawną identyfikację i oszacowanie ryzyka. Rada wyraziła zgodę na pozostawienie par. 18 MSB 330, jednakże wprowadziła zmiany mające na celu:
- Doprecyzowanie, że par. 18 MSB 330 ma zastosowanie do grup transakcji, sald kont lub ujawnień, które są „ilościowo lub jakościowo istotne” w celu dostosowania jego treści do zakresu MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.),
 - Objaśnienie, w materiale dotyczącym zastosowania,²⁷ powiązania pomiędzy wymogiem a nowym pojęciem znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień.
 - Doprecyzowanie, że nie wszystkie stwierdzenia dotyczące grup transakcji, sald kont lub ujawnień, do których odnosi się ten wymóg, wymagają przeprowadzenia testów. W par. A42a zmian dostosowawczych i zmian wynikających z nowelizacji standardów do MSB 330 objaśniono, że w przypadku projektowania procedur wiarygodności, które należy wykonać, procedury skupiają się na tych stwierdzeniach, w przypadku których, w sytuacji wystąpienia zniekształcenia, istnieje uzasadniona możliwość, że takie zniekształcenie byłoby istotne.

Par. 36

Dokumentowanie

98. Na podstawie doprecyzowań i ulepszeń dokonanych w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.), IAASB zgodziła się, że należy udokumentować więcej kwestii (w zakresie wymogów MSB 230²⁸), w szczególności wymóg dokumentowania „znaczących osądów”²⁹, które zostaną dokonane przez biegłego rewidenta podczas identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia. Jednakże,

²⁷ MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.), paragraf A233

²⁸ MSB (PL) 230, *Dokumentacja badania*

²⁹ MSB 230, paragraf 8(c)

aby skupić się na niektórych z kluczowych, dokonanych zmian, w szczególności związanych z kontrolami i znaczącymi ryzykami, nowego i wzmocnionego udokumentowania wymagają:

- (a) Kluczowe elementy zrozumienia przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej oraz każdy z elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki (wskazano konkretne paragrafy, w przypadku, których aspekty te wymagają dokumentowania). Dokumentacja powinna uwzględniać źródło informacji oraz wykonane procedury oszacowania ryzyka.
- (b) Procedura zaprojektowania i wdrożenia kontroli (ang. D&I) w elemencie czynności kontrolnych.
- (c) Zidentyfikowane i oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie stwierdzenia. Powyższe obejmuje również znaczące ryzyka i ryzyka, dla których same procedury wiarygodności nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Uzasadnienie znaczących osądów może również wymagać udokumentowania.
- (d) Par. A238 w MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.) również zwraca uwagę na różne sprawy, które mogłyby zostać udokumentowane w celu wykazania zastosowania zawodowego sceptycyzmu przez biegłego rewidenta.



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 spójności 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 do stosowania przez wszystkich zawodowych księgowych w ramach wspólnego procesu stanowienia standardów, w którym uczestniczy Public Interest Oversight Board (PIOB), która nadzoruje działalność IAASB oraz grupa konsultacyjno-doradcza IAASB (Consultative Advisory Group) zapewniająca wkład ze strony instytucji interesu publicznego w opracowanie standardów i wytycznych.

Struktury i procesy, którymi IAASB kieruje się w swoich działaniach, są opracowywane przez International Federation of Accountants® - 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.

Copyright © lipiec 2022, IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Nazwy 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC, lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w USA i w innych krajach.

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

Niniejszy dokument *MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.), Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia. Przewodnik dotyczący wdrożenia po raz pierwszy*, opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w lipcu 2022 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w grudniu 2022 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.), Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia. Przewodnik dotyczący wdrożenia po raz pierwszy w języku angielskim* © 2022 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.), Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia. Przewodnik dotyczący wdrożenia po raz pierwszy w języku polskim* © 2022 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *ISA 315 First-Time Implementation Guide*.

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:

