

**MATERIAŁ O CHARAKTERZE POMOCNICZYM I EDUKACYJNYM**

**ZMIANY DO KRAJOWYCH STANDARDÓW WYKONYWANIA ZAWODU  
WYNIKAJĄCE Z PRZYJĘCIA  
KRAJOWEGO STANDARDU BADANIA 540 (ZMIENIONEGO)**

**w brzmieniu**

**ZMIAN DOSTOSOWAWCZYCH I WYNIKAJĄCYCH Z NOWELIZACJI INNYCH  
STANDARDÓW MIĘDZYNARODOWYCH WYNIKAJĄCYCH Z PRZYJĘCIA  
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 540 (ZMIENIONEGO)**

**BADANIE SZACUNKÓW KSIĘGOWYCH I POWIĄZANYCH UJAWNIEŃ**

## ZMIANY DOSTOSOWAWCZE I WYNIKAJĄCE Z NOWELIZACJI INNYCH STANDARDÓW MIĘDZYNARODOWYCH

**Uwaga:** Poniżej zamieszczono zmiany uzgodnieniowe do innych Międzynarodowych Standardów, będące skutkiem zatwierdzenia MSB 540 (zmienionego). Poprawki te wejdą w życie w tym samym czasie co MSB 540 (zmieniony) i są zaznaczone jako zmiany do ostatnich zatwierdzonych wersji Międzynarodowych Standardów podlegających zmianie. Numery przypisów dolnych zamieszczone w niniejszych poprawkach nie korespondują z Międzynarodowymi Standardami, które podlegają poprawie i powinno zostać zamieszczone odniesienie do tych Międzynarodowych Standardów. Niniejsze poprawki uzgodnieniowe zostały zatwierdzone przez PIOB, która uznała, że opracowanie poprawek uzgodnieniowych odbyło się w rzetelnym procesie z należyty uwzględnieniem interesu publicznego.

### ***MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z międzynarodowymi standardami badania”***

#### **Zastosowanie i inne materiały objaśniające**

#### **Wystarczające i odpowiednie dowody badania a ryzyko badania (Zob. par. 5 i 17)**

##### *Ryzyko badania*

##### *Ryzyka istotnego zniekształcenia*

A42. Szacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia może być wyrażone w kategoriach ilościowych, takich jak procenty lub w kategoriach nie ilościowych. W każdym przypadku, konieczność odpowiedniego oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta jest ważniejsza od różnych podejść za pomocą których można tego dokonać. MSB zwykle nie odnoszą się osobno do ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli, ale raczej do łącznego szacowania „ryzyk istotnego zniekształcenia”. Jednakże, MSB 540 (zmieniony)<sup>1</sup> wymaga odrębnego oszacowania ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli, aby dostarczyć uzasadnienia dla zaprojektowania i wykonania dalszych procedur badania stanowiących reakcję na szacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ryzyka znaczące, dotyczące szacunków na poziomie stwierdzeń zgodnie z MSB 330<sup>2</sup>. Podczas identyfikacji i szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia dla znaczących grup transakcji, sald kont lub ujawnień innych niż szacunki księgowe biegły rewident może oszacować ryzyko nieodłączne i ryzyko kontroli odrębnie lub łącznie w zależności od preferowanych technik lub metodologii badania i względów praktycznych. Oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia może być wyrażone w kategoriach ilościowych, takich jak procenty i w kategoriach nie ilościowych. W każdym przypadku potrzeba dokonania przez biegłego rewidenta odpowiedniego oszacowania ryzyka jest ważniejsza od różnych podejść, za pomocą których można tego dokona

---

<sup>1</sup> MSB 540 (zmieniony) „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień”, paragraf 16.

<sup>2</sup> MSB 330, paragraf 7(b).

## **MSB 230 „Dokumentacja badania”**

### **Wymogi**

#### **Dokumentowanie przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania**

*Forma, zawartość i zakres dokumentacji badania*

8. Biegły rewident sporządza dokumentację badania wystarczającą do tego, aby umożliwić doświadczonemu audytorowi, który nie miał wcześniejszych powiązań z tym badaniem, zrozumienie: (zob. par. A2-A5, A16-A17)
  - (a) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu przeprowadzonych procedur badania w celu wypełnienia wymogów MSB i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych, (zob. par. A6-A7)
  - (b) rezultatów przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania, oraz
  - (c) znaczących spraw, które pojawiły się podczas badania, dotyczących ich wniosków i znaczących zawodowych osądów dokonanych przy formułowaniu tych wniosków. (Zob. par. A8-A11)

### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

#### **Dokumentowanie przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania**

*Forma, zawartość i zakres dokumentacji (Zob. par. 8)*

Dokumentowanie zgodności z MSB (Zob. par. 8 (a))

- A7. Dokumentacja badania dostarcza dowodów na to, że badanie jest zgodne z MSB. Niemniej nie jest konieczne ani wykonalne, aby biegły rewident dokumentował każdą rozważaną sprawę lub każdy zawodowy osąd dokonany podczas badania. Co więcej zbędne jest, aby biegły rewident dokumentował osobno (na przykład w formie listy kontrolnej) zgodność w sprawach, w przypadku których jest ona odzwierciedlona w dokumentach zawartych w aktach zlecenia, na przykład:
  - istnienie właściwie udokumentowanego planu badania pokazuje, że biegły rewident zaplanował badanie;
  - istnienie w aktach zlecenia podpisanej umowy zlecenia dowodzi, że biegły rewident uzgodnił warunki zlecenia badania z kierownikiem jednostki lub, jeśli jest to zasadne, z osobami sprawującymi nadzór;
  - sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające właściwą opinię z zastrzeżeniem o sprawozdaniu finansowym dowodzi, że biegły rewident spełnił wymóg wyrażenia opinii z zastrzeżeniem w okolicznościach określonych przez MSB;
  - w odniesieniu do wymogów mających w zasadzie zastosowanie w czasie całego badania, istnieje wiele możliwych sposobów udowodnienia przestrzegania tych wymogów w aktach zlecenia:
    - na przykład może nie istnieć tylko jeden sposób udokumentowania, że biegły rewident przejawia zawodowy sceptycyzm. Niemniej jednak dokumentacja badania może dostarczać dowodów na to, że biegły rewident wykazał się zawodowym sceptycyzmem zgodnie z MSB. Na przykład, w odniesieniu do szacunków księgowych, gdy uzyskane dowody badania obejmują dowody zarówno takie, które

ZMIANY DOSTOSOWAWCZE I WYNIKAJĄCE Z NOWELIZACJI INNYCH STANDARDÓW  
MIĘDZYKRAJOWYCH

~~potwierdzają jak i zaprzeczają stwierdzeniom kierownictwa, udokumentowanie, w jaki sposób biegły rewident ocenił te dowody, w tym zawodowe osądy zastosowane podczas formułowania wniosków na temat wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania. Takim dowodem mogą być określone procedury przeprowadzane w celu uprawdopodobnienia odpowiedzi kierownictwa na zapytania biegłego rewidenta,~~

- o podobnie to, że partner odpowiedzialny za zlecenie przyjął odpowiedzialność za kierowanie, nadzór i wykonanie badania zgodnie z MSB, może być dowiedzione na wiele sposobów w dokumentacji badania. Może to być udokumentowanie udziału w odpowiednim czasie partnera odpowiedzialnego za zlecenie w takich aspektach badania, jak uczestnictwo w dyskusjach zespołu wymaganych przez MSB 315 (zmieniony)<sup>3</sup>.

Dokumentowanie znaczących spraw i powiązanych z nimi znaczących zawodowych osądów (Zob. par. 8 (c))

A10. Oto przykłady okoliczności, w których zgodnie z paragrafem 8 odpowiednie jest sporządzenie dokumentacji badania dotyczącej wykorzystania zawodowego osądu, gdzie sprawy i osądy są znaczące:

- uzasadnienie wniosku biegłego rewidenta, w przypadku, gdy z wymogu wynika, że biegły rewident „rozpatruje” określone informacje lub czynniki, a rozpatrzenie to ma znaczenie w warunkach określonego zlecenia,
- podstawa wniosku biegłego rewidenta, co do zasadności obszarów będących przedmiotem subiektywnych osądów zastosowanych przez kierownictwo (na przykład zasadność znaczących szacunków księgowych),
- podstawa oceny biegłego rewidenta dotycząca tego, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy są zniekształcone,
- podstawa wniosku biegłego rewidenta, co do autentyczności dokumentu, w przypadku, gdy podejmowane jest dalsze dochodzenie (polegające na przykład odpowiednio na skorzystaniu z usług eksperta lub zastosowaniu procedur potwierdzających), jako reakcja na warunki rozpoznane podczas badania, które spowodowały wątpliwości biegłego rewidenta, co do autentyczności dokumentu,
- gdy zastosowanie ma MSB 701<sup>4</sup>, ustalenia biegłego rewidenta dotyczące kluczowych spraw badania lub ustalenia, że nie ma kluczowych spraw badania, które będą zakomunikowane.

---

<sup>3</sup> MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”, paragraf 10.

<sup>4</sup> MSB 701 „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

### **Specyficzne wymogi dotyczące dokumentacji badania zawarte w innych MSB**

- MSB 540 (zmieniony) „*Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień*” – paragraf 39 23.

### **MSB 240 „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”**

#### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

#### **Reakcja na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem**

*Szacunki księgowe* (Zob. par. 33(b))

A48. Przeprowadzenia retrospektywnego przeglądu wymaga także MSB 540 (zmieniony). Przegląd taki ma charakter procedury szacowania ryzyka, aby uzyskać informacje dotyczące efektywności ~~procesu szacowania przez~~ poprzednich szacunków księgowych kierownictwa ~~w poprzednim okresie,~~ dowodów badania na temat wyniku, lub jeśli ma to zastosowanie, ~~późniejszego~~ ich ponownego oszacowania ~~szacunków księgowych za poprzedni okres sprawozdawczy, które w dalszym ciągu wpływają na szacunki księgowe bieżącego okresu sprawozdawczego~~ w celu identyfikacji szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia w bieżącym okresie oraz dowodów badania dotyczących takich spraw, jak niepewność szacowania, których ujawnienie może być wymagane w sprawozdaniu finansowym. W praktyce dokonany przez biegłego rewidenta przegląd osądów i założeń kierownika jednostki pod kątem ich stroniczości, który zgodnie z niniejszym standardem mógłby stanowić ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, można przeprowadzić razem z przeglądem wymagany przez MSB 540 (zmienionym).

### **MSB 260 (zmieniony) „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”**

#### **Zastosowanie i inne materiały objaśniające**

#### **Sprawy, które należy przedstawić**

*Znaczące ustalenia z badania* (Zob. par. 16)

Znaczące jakościowe aspekty stosowanych zasad rachunkowości (Zob. par. 16(a))

A19. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zwykle pozwalają jednostce na dokonywanie szacunków księgowych i osądów dotyczących zasad (polityki) rachunkowości i ujawnień w sprawozdaniu finansowym, na przykład w odniesieniu do ustalenia kluczowych założeń podczas opracowywania szacunków księgowych, ~~dla których istnieje znacząca niepewność wyceń.~~ Dodatkowo, przepisy prawa, regulacje lub ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać ujawnienia podsumowania znaczących zasad (polityki) rachunkowości lub odwołania się do „newralgicznych szacunków księgowych” lub „najważniejszych polityk i stosowanych zasad rachunkowości” w celu identyfikacji i przekazania dodatkowych informacji użytkownikom dotyczących najtrudniejszych, subiektywnych lub złożonych osądów dokonanych przez kierownika jednostki podczas sporządzania sprawozdania finansowego.

ZMIANY DOSTOSOWAWCZE I WYNIKAJĄCE Z NOWELIZACJI INNYCH STANDARDÓW  
MIĘDZY Narodowych

A20. W rezultacie, spojrzenie biegłego rewidenta na subiektywne aspekty sprawozdania finansowego może być szczególnie przydatne dla osób sprawujących nadzór w wypełnianiu ich odpowiedzialności za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej. Na przykład, w odniesieniu do spraw opisanych w paragrafie A19, osoby sprawujące nadzór mogą być zainteresowane ~~oceną biegłego rewidenta adekwatności ujawnień dotyczących niepewności szacunków odnoszących się do szacunków księgowych skutkujących znaczącym ryzykiem.~~ poglądami biegłego rewidenta na stopień w jakim złożoność, subiektywizm lub inne czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na wybór lub zastosowanie metod, założeń i danych wykorzystanych do ustalenia znaczącego szacunku księgowego, jak również na ocenę biegłego rewidenta dotyczącą tego, czy szacunek punktowy kierownictwa i powiązane ujawnienia w sprawozdaniu finansowym są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Otwarte i konstruktywne informowanie o znaczących jakościowych aspektach stosowanych zasad rachunkowości jednostki może obejmować także uwagi co do akceptowalności znaczących stosowanych zasad rachunkowości i jakości ujawnień. Gdy ma to zastosowanie, może to obejmować rozważenie, czy znacząca zasada rachunkowości jednostki odnosząca się do szacunków księgowych jest postrzegana przez biegłego rewidenta, jako najbardziej odpowiednia do szczególnych okoliczności danej jednostki, na przykład, gdy alternatywna akceptowalna metoda ustalenia szacunku księgowego byłaby, według osądu biegłego rewidenta, bardziej odpowiednia. Załącznik 2 identyfikuje sprawy, które mogą zostać zawarte w tej informacji.

## Specyficzne wymogi w MSKJ 1 i innych MSB odnoszące się do komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór

Niniejszy załącznik identyfikuje paragrafy w MSKJ 1<sup>5</sup> oraz innych MSB, które wymagają przedstawiania określonych spraw osobom sprawującym nadzór. Lista nie zastępuje rozważenia wymogów i powiązanych z nimi zastosowań i innych materiałów objaśniających zawartych w standardach MSB.

- MSKJ 1 *„Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”* – paragraf 30 (a)
- MSB 240 *„Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw”* – paragrafy 22, 39(c)(i) i 41-43
- MSB 250 *„Rozważenie prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych”* – paragrafy 15, 20 i 23-25
- MSB 265 *„Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej”* – paragraf 9
- MSB 450 *„Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania”* – paragrafy 12-13
- MSB 505 *„Potwierdzenia zewnętrzne”* – paragraf 9
- MSB 510 *„Zlecenie badania po raz pierwszy – stany początkowe”* – paragraf 7
- MSB 540 (zmieniony) *„Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień”*, paragraf 38
- MSB 550 *„Strony powiązane”* – paragraf 27
- MSB 560 *„Późniejsze zdarzenia”* – paragrafy 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) i 17
- MSB 570 (zmieniony) *„Kontynuacja działalności”* – paragraf 25
- MSB 600 *„Szczególne rozważania – badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)”* – paragraf 49
- MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) *„Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”* – paragrafy 20 i 31
- MSB 700 (zmieniony) *„Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”* – paragraf 46
- MSB 701 *„Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”* – paragraf 17
- MSB 705 (zmieniony) *„Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”* – paragrafy 12, 14, 23 i 30

---

<sup>5</sup> MSKJ 1 *„Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”*.

- MSB 706 (zmieniony) „*Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*” – paragraf 12
- MSB 710 „*Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe*” – paragraf 18
- MSB 720 (zmieniony) „*Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji*” – paragrafy 17-19

## Załącznik 2

(Zob. par. 16(a), A19-A20)

### Jakościowe aspekty stosowanych zasad rachunkowości

Komunikowanie się wymagane przez paragraf 16(a) i omówione w paragrafach A19-A20 może obejmować sprawy takie, jak:

#### Szacunki księgowe i powiązane ujawnienia

- ~~Dla pozycji, dla których szacunki są istotne, zagadnienia omówione w MSB 540<sup>6</sup> obejmują, na przykład, Załącznik 2 do MSB 540 (zmienionego) obejmuje sprawy, których przedstawienie może rozważyć biegły rewident w zakresie stosowanych zasad rachunkowości dotyczących szacunków księgowych i powiązanych ujawnień.~~
  - ~~w jaki sposób kierownik jednostki identyfikuje te transakcje, zdarzenia i okoliczności, które mogą powodować konieczność rozpoznania lub ujawnienia szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym,~~
  - ~~zmiany okoliczności, które mogą skutkować nowymi lub koniecznością zmiany dotychczasowych szacunków księgowych,~~
  - ~~czy decyzja kierownika jednostki o rozpoznaniu lub nierozpoznaniu szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym jest zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,~~
  - ~~czy nastąpiła lub powinna była nastąpić zmiana w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego w metodach dokonywania szacunków księgowych i, jeżeli tak, dlaczego, a także wynik szacunków księgowych w poprzednich okresach sprawozdawczych,~~
  - ~~proces dokonywania szacunków księgowych przez kierownika jednostki dla (np. gdy kierownik jednostki wykorzystał model), w tym czy wybrane podstawy wyceny dla szacunków księgowych są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,~~
  - ~~czy istotne założenia przyjęte przez kierownika jednostki przy opracowaniu szacunków księgowych są racjonalne,~~
  - ~~tam, gdzie ma to związek z racjonalnością istotnych założeń przyjętych przez kierownika jednostki lub właściwego zastosowania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, zamiary, kierownika jednostki podjęcia określonych działań i jego możliwości dokonania tego,~~
  - ~~ryzyka istotnego zniekształcenia,~~

---

<sup>6</sup>—MSB 540 „*Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień*”.



- ~~przejawy moŹliwej stronniczoŹci kierownika jednostki,~~
- ~~w jaki sposób kierownik jednostki rozwaŹył alternatywne załoŹenia lub wyniki i dlaczego je odrzucił oraz w jaki inny sposób kierownik jednostki odniósł się do niepewnoŹci szacunku w trakcie dokonywania szacunków księgowych,~~
- ~~adekwatnoŹć ujawnień dotyczĄcych niepewnoŹci szacunków w sprawozdaniu finansowym.~~

## **MSB 500 „Dowody badania”**

### **Wprowadzenie**

#### **Zakres niniejszego MSB**

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) wyjaśnia, co stanowi dowody badania w badaniu sprawozdania finansowego, oraz dotyczy odpowiedzialnoŹci biegłego rewidenta za zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania umoŹliwiających sformułowanie racjonalnych wniosków stanowiących podstawę opinii biegłego rewidenta.
2. Niniejszy MSB ma zastosowanie do wszystkich dowodów badania uzyskanych w trakcie badania. Inne MSB dotyczĄ szczególnych aspektów badania (na przykłąd MSB 315 (zmieniony)<sup>7</sup>), dowodów badania, które naleŹy uzyskać w zwiĄzku z okreŹlonym zagadnieniem (na przykłąd MSB 570 (zmieniony)<sup>8</sup>), szczególnych procedur przeprowadzanych w celu uzyskania dowodów badania (na przykłąd MSB 520<sup>9</sup>) oraz oceny, czy wystarczające i odpowiednie dowody badania zostały uzyskane (MSB 200<sup>10</sup> i MSB 330<sup>11</sup>).

#### **Data wejŹcia w Źycie**

3. Niniejszy MSB stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i póŹniej.

#### **Cel**

4. Celem biegłego rewidenta jest zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania w taki sposób, aby umoŹliwić biegłemu rewidentowi uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania umoŹliwiających sformułowanie racjonalnych wniosków stanowiących podstawę opinii biegłego rewidenta.

#### **Definicje**

5. Dla celów niniejszego MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniŹej:
  - (a) Dokumentacja księgową – zapisy w księgach i Źródłowe dowody księgowe, takie jak czek i zapisy elektronicznych transferów Źrodków pieniężnych; faktury; umowy; zapisy w księdze głównej i księgach pomocniczych, zapisy w dzienniku i inne korekty sprawozdania finansowego nieodzwierciedlone w zapisach dziennika; oraz dokumentacja taka jak

---

<sup>7</sup> MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”.

<sup>8</sup> MSB 570 (zmieniony) „Kontynuacja działalności”.

<sup>9</sup> MSB 520 „Procedury analityczne”.

<sup>10</sup> MSB 200 „Ogólne cele niezaleŹnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

<sup>11</sup> MSB 330 „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka”.

ZMIANY DOSTOSOWAWCZE I WYNIKAJĄCE Z NOWELIZACJI INNYCH STANDARDÓW  
MIĘDZYNARODOWYCH

arkusze robocze i kalkulacyjne wspomagające rozliczanie kosztów, obliczenia, uzgodnienia i ujawnienia.

- (b) Odpowiedniość (dowodów badania) – miara jakości dowodów badania, tj. ich stosowności i wiarygodności w zapewnianiu uzasadnienia dla wniosków stanowiących podstawę opinii biegłego rewidenta.
- (c) Dowody badania – informacje wykorzystywane przez biegłego rewidenta w trakcie formułowania wniosków stanowiących podstawę opinii biegłego rewidenta; dowody badania obejmują zarówno informacje zawarte w dokumentacji księgowej, stanowiącej podstawę sporządzenia sprawozdania finansowego jak również informacje uzyskane z innych źródeł.
- (cA) Zewnętrzne źródło informacji – zewnętrzna osoba lub organizacja, dostarczająca informacje, które zostały wykorzystane przez jednostkę podczas sporządzania sprawozdania finansowego, lub które zostały uzyskane przez biegłego rewidenta jako dowody badania, gdy takie informacje nadają się do wykorzystania przez szerokie grono użytkowników. Gdy informacje zostały dostarczone przez osobę lub organizację, występujące w charakterze eksperta kierownictwa, organizacji usługowej<sup>12</sup>, lub eksperta biegłego rewidenta<sup>13</sup>, taka osoba lub organizacja nie są postrzegane jako zewnętrzne źródło informacji w odniesieniu do tej określonej informacji. (Zob. par. A1A-A1C)
- (d) Ekspert kierownictwa – osoba lub organizacja posiadająca specjalistyczną wiedzę w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, której praca w tej dziedzinie jest wykorzystywana przez jednostkę przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.
- (e) Wystarczalność (dowodów badania) – miara ilości dowodów badania. Na liczbę niezbędnych dowodów badania wpływa dokonane przez biegłego rewidenta oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia, jak również jakość samych dowodów badania.

## Wymogi

### Wystarczające i odpowiednie dowody badania

6. Biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. (Zob. par. A1-A25)

### Informacje, które będą wykorzystane jako dowody badania

7. Przy projektowaniu i przeprowadzaniu procedur badania biegły rewident rozważa stosowność i wiarygodność informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania, w tym informacje uzyskane z zewnętrznego źródła informacji. (Zob. par. A26–A33 - A34f)
8. Jeżeli informacje, które będą wykorzystane jako dowody badania zostały przygotowane z wykorzystaniem pracy eksperta kierownictwa, biegły rewident, uwzględniając znaczenie pracy eksperta dla celów biegłego rewidenta: (zob. par. A35-A37)
  - (a) ocenia kompetencje, umiejętności i obiektywizm eksperta, (zob. par. A38-A44)
  - (b) uzyskuje zrozumienie pracy eksperta, oraz (zob. par. A45-A48)

---

<sup>12</sup> MSB 402 „Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej”, paragraf 8.

<sup>13</sup> MSB 620 „Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta”, paragraf 6.

- (c) ocenia odpowiedniość pracy eksperta jako dowodu badania dla danego stwierdzenia. (Zob. par. A49)
9. Wykorzystując informacje przygotowane przez jednostkę, biegły rewident ocenia, czy informacje te są wystarczająco wiarygodne dla celów biegłego rewidenta, w tym, jeśli jest to konieczne w danych okolicznościach:
- (a) uzyskując dowody badania dotyczące dokładności i kompletności tych informacji, oraz (zob. par. A50-A51)
- (b) dokonując oceny czy informacje te są wystarczająco precyzyjne i szczegółowe dla celów biegłego rewidenta. (Zob. par. A52)

#### **Wybór pozycji do testowania w celu uzyskania dowodów badania**

10. Przy projektowaniu testów kontroli oraz testów szczegółowych, biegły rewident określa sposoby wyboru pozycji do testowania tak, aby były one skuteczne w osiągnięciu celu procedury badania. (Zob. par. A53-A57)

#### **Niespójność w, lub wątpliwości co do wiarygodności dowodów badania**

11. Jeżeli:
- (a) dowody badania uzyskane z jednego źródła są niespójne z dowodami uzyskanymi z innego źródła, lub
- (b) biegły rewident ma wątpliwości co do wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania,
- biegły rewident określa, jakie modyfikacje lub uzupełnienia w procedurach badania są konieczne do rozwiązania tej sprawy, oraz rozważa wpływ tej sprawy, o ile taki występuje, na inne aspekty badania. (Zob. par. A58)

\* \* \*

#### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

##### **Zewnętrzne źródło informacji (Zob. par. 5(cA))**

A1a. Zewnętrzne źródła informacji mogą obejmować podmioty świadczące usługi wyceny, organizacje rządowe, banki centralne oraz uznane giełdy. Przykładami informacji, które mogą być uzyskane z zewnętrznych źródeł informacji są:

- ceny oraz dane odnoszące się do cen,
- dane makroekonomiczne, takie jak historyczne i prognozowane stopy bezrobocia oraz stopy wzrostu gospodarczego lub dane statystyczne,
- dane z historii kredytowej,
- dane branżowe, takie jak wskaźnik kosztów rekultywacji dla określonych przemysłów wydobywczych lub informacje na temat oglądalności, lub ratingi wykorzystywane do określenia przychodów z reklam w przemyśle rozrywkowym, oraz
- tabele umieralności wykorzystywane do ustalania zobowiązań w ubezpieczeniach na życie i sektorze emerytalnym.

- A1b. Określony zestaw informacji z większym prawdopodobieństwem będzie odpowiedni do wykorzystania przez szerokie grono użytkowników i z mniejszym prawdopodobieństwem będzie narażony na wpływ któregoś z użytkowników, jeżeli zewnętrzna osoba lub organizacja upublicznia go nieodpłatnie lub umożliwi dostęp do niego szerokiemu gronu użytkowników za opłatą. Osąd może być wymagany podczas określania, czy informacja jest odpowiednia do wykorzystania przez szerokie grono użytkowników, z uwzględnieniem możliwości wpływania na to zewnętrzne źródło informacji przez jednostkę.
- A1c. Zewnętrzna osoba lub organizacja nie może być, w odniesieniu do żadnego zestawu informacji, zarówno zewnętrznym źródłem informacji jak i ekspertem kierownictwa lub organizacją usługową, albo ekspertem biegłego rewidenta.
- A1d. Jednakże, zewnętrzna osoba lub organizacja może, na przykład, występować w charakterze eksperta kierownictwa podczas dostarczania określonego zestawu informacji, ale może występować w charakterze zewnętrznego źródła informacji podczas dostarczania innego zestawu informacji. W pewnych okolicznościach, do określenia, czy zewnętrzna osoba lub organizacja występuje w charakterze zewnętrznego źródła informacji, czy jako ekspert kierownictwa w odniesieniu do określonego zestawu informacji, potrzebny może być zawodowy osąd. W innych okolicznościach, rozróżnienie może być oczywiste. Na przykład:
- zewnętrzna osoba lub organizacja może dostarczać informacji na temat cen nieruchomości, które są odpowiednie do wykorzystania przez szerokie grono użytkowników, na przykład, ogólnodostępne informacje dotyczące regionów geograficznych określone jako zewnętrzne źródło informacji w odniesieniu do tego zestawu informacji. Ta sama zewnętrzna organizacja może również występować w charakterze eksperta kierownictwa lub biegłego rewidenta dostarczając na zamówienie wyceny w odniesieniu do portfela nieruchomości dostosowanego specjalnie na potrzeby faktów i okoliczności dotyczących jednostki,
  - niektóre organizacje aktuarialne publikują tabele umieralności do ogólnego wykorzystania, które, jeżeli zostaną wykorzystane przez jednostkę, będą generalnie uznane za informacje z zewnętrznego źródła informacji. Te same organizacje aktuarialne mogą również być ekspertem kierownictwa w odniesieniu do innych informacji dostosowanych do potrzeb szczególnych okoliczności dotyczących jednostki celem wsparcia kierownictwa w ustaleniu zobowiązań dla różnych planów emerytalnych jednostki,
  - zewnętrzna osoba lub organizacja może posiadać specjalistyczną wiedzę w stosowaniu modeli do szacowania wartości godziwej instrumentów finansowych, dla których nie istnieje obserwowalny rynek. Jeżeli zewnętrzna osoba lub organizacja stosuje tę specjalistyczną wiedzę do ustalenia szacunku, specjalnie dla jednostki i ta praca zostanie wykorzystana przez kierownictwo do sporządzenia jej sprawozdania finansowego, ta zewnętrzna osoba lub organizacja prawdopodobnie będzie ekspertem kierownictwa w odniesieniu do tych informacji. Jeżeli z drugiej strony, zewnętrzna osoba lub organizacja jedynie dostarcza, do publicznej wiadomości, ceny i dane dotyczące cen odnoszących się do prywatnych transakcji, a jednostka wykorzystuje te informacje w swoich własnych metodach szacowania, zewnętrzna osoba lub organizacja prawdopodobnie będą zewnętrznym źródłem informacji w odniesieniu do tych informacji,
  - zewnętrzna osoba lub organizacja może publikować informacje, odpowiednie dla szerokiego grona użytkowników, na temat ryzyk lub warunków w jakimś przemyśle. Jeżeli zostaną one wykorzystane przez jednostkę do sporządzenia jej ujawnień dotyczących

ryzyka (na przykład zgodnie z MSSF 7<sup>14</sup>), takie informacje zazwyczaj byłyby traktowane jako informacje z zewnętrznego źródła informacji. Jednakże, jeżeli ten sam rodzaj informacji został specjalnie zamówiony przez jednostkę w celu wykorzystania pochodzącej z niego specjalistycznej wiedzy do określenia informacji na temat tych ryzyk, dostosowanych do okoliczności dotyczących jednostki, ta zewnętrzna osoba lub organizacja będzie prawdopodobnie występowała w charakterze eksperta kierownictwa,

- zewnętrzna osoba lub organizacja może stosować posiadaną specjalistyczną wiedzę przy dostarczaniu informacji na temat bieżących i przyszłych trendów rynkowych, którą udostępnia i jest ona odpowiednia do wykorzystania przez szerokie grono użytkowników. Jeżeli zostaną one wykorzystane przez jednostkę, aby ułatwić podjęcie decyzji dotyczących założeń, które będą wykorzystane podczas ustalania szacunków księgowych, takie informacje najprawdopodobniej będą postrzegane jako informacje z zewnętrznego źródła informacji. Jeżeli ten sam rodzaj informacji został zamówiony przez jednostkę, aby odnieść się do bieżących i przyszłych trendów mających znaczenie dla specyficznych dla jednostki faktów i okoliczności, zewnętrzna osoba lub organizacja prawdopodobnie będzie występowała w charakterze eksperta kierownictwa.

### **Wystarczające i odpowiednie dowody badania (Zob. par. 6)**

- A1. Dowody badania są niezbędne do uzasadnienia opinii i sprawozdania biegłego rewidenta. Ze swej istoty są one rozpatrywane łącznie oraz uzyskiwane przede wszystkim z przeprowadzenia procedur badania w trakcie badania. Mogą one obejmować także informacje uzyskane z innych źródeł, takich jak wcześniejsze badania (pod warunkiem, że biegły rewident ustalił, czy od czasu poprzedniego badania wystąpiły zmiany, które mogą wpływać na ich przydatność dla bieżącego badania)<sup>15</sup> lub procedury kontroli jakości firmy audytorskiej dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem. ~~Dodatkowo, innych źródeł wewnątrz lub poza jednostką,~~ dokumentacja księgowa i inne źródła wewnątrz jednostki są ważnymi ~~źródłem~~ źródłami dowodów badania ~~jest~~. ~~Ponadto,~~ i—Informacje, które mogą być wykorzystane jako dowody badania, mogły zostać sporządzone przez eksperta kierownictwa, lub uzyskane z zewnętrznego źródła informacji. Dowody badania obejmują zarówno informacje, które popierają i potwierdzają stwierdzenia kierownictwa, jak również wszelkie informacje, które stoją w sprzeczności z tymi stwierdzeniami. Ponadto, w niektórych przypadkach, biegły rewident wykorzystuje brak informacji (na przykład odmowę kierownictwa dostarczenia wymaganego oświadczenia) i z tego względu, stanowi on również dowód badania.
- A2. Większość pracy biegłego rewidenta związana z formułowaniem opinii polega na uzyskiwaniu i ocenie dowodów badania. Poza zapytaniem, procedury badania służące uzyskiwaniu dowodów badania mogą obejmować inspekcję, obserwację, potwierdzenie, ponowne przeliczenie, ponowne przeprowadzenie procedur oraz procedury analityczne, często w określonych kombinacjach. Pomimo że zapytania mogą dostarczyć ważnych dowodów badania, a nawet mogą dostarczyć dowodów zniekształcenia, same zapytania zazwyczaj nie dostarczają wystarczających dowodów badania dotyczących braku istotnego zniekształcenia ani na poziomie stwierdzeń, ani w zakresie skuteczności działania kontroli.
- A3. Jak wyjaśniono w MSB 200<sup>16</sup>, racjonalna pewność jest uzyskiwana, gdy biegły rewident uzyskał

<sup>14</sup> Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej 7 (MSSF), „Instrumenty finansowe. Ujawnienia”.

<sup>15</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf 9.

<sup>16</sup> MSB 200, paragraf 5.

wystarczające i odpowiednie dowody badania umożliwiające obniżenie ryzyka badania (tj. ryzyka, że biegły rewident wyrazi niewłaściwą opinię o sprawozdaniu finansowym, które jest istotnie zniekształcone) do akceptowalnie niskiego poziomu.

- A4. Wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania są wzajemnie powiązane. Wystarczalność jest miarą ilości dowodów badania. Na liczbę niezbędnych dowodów wpływa dokonane przez biegłego rewidenta oszacowanie ryzyka zniekształcenia (im wyżej oszacowane ryzyka, tym więcej dowodów badania prawdopodobnie będzie potrzebnych), jak również jakość tych dowodów badania (im wyższa jakość, tym mniej może być potrzebnych). Uzyskanie większej liczby dowodów badania nie może jednak zrekompensować ich niskiej jakości.
- A5. Odpowiedniość jest miarą jakości dowodów badania, to jest ich stosowności i wiarygodności w zapewnieniu uzasadnienia dla wniosków leżących u podstaw opinii biegłego rewidenta. Na wiarygodność dowodu wpływa jego źródło i rodzaj oraz indywidualne okoliczności, w jakich jest uzyskany.
- A6. MSB 330 wymaga od biegłego rewidenta stwierdzenia, czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania<sup>17</sup>. Ustalenie, czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania umożliwiające obniżenie ryzyka badania do akceptowalnie niskiego poziomu, w celu umożliwienia biegłemu rewidentowi wyciągnięcia racjonalnych wniosków leżących u podstaw opinii, jest sprawą zawodowego osądu. MSB 200 omawia sprawy takie jak rodzaj procedur badania, terminowość sprawozdawczości finansowej oraz równowaga pomiędzy korzyściami i kosztami, które są ważnymi czynnikami dokonywania przez biegłego rewidenta zawodowego osądu, czy wystarczające i odpowiednie dowody badania zostały uzyskane.

#### *Źródła dowodów badania*

- A7. Niektóre dowody badania są uzyskiwane w drodze przeprowadzenia procedur badania służących testowaniu dokumentacji księgowej, na przykład, w drodze analizy i przeglądu, ponownego przeprowadzenia procedur wykonywanych w procesie sprawozdawczości finansowej, oraz poprzez uzgodnienie powiązanych rodzajów i zastosowań tej samej informacji. Dzięki przeprowadzeniu takich procedur badania biegły rewident może stwierdzić, że dokumentacja księgowa jest wewnętrznie spójna i zgodna ze sprawozdaniem finansowym.
- A8. Większa pewność jest zazwyczaj uzyskiwana dzięki dowodom badania uzyskanym z różnych źródeł lub różnego rodzaju, niż dzięki analizie dowodów badania rozważanych pojedynczo. Na przykład, informacje potwierdzające, uzyskane ze źródła niezależnego od jednostki, mogą zwiększyć stopień pewności, którą biegły rewident uzyskuje z dowodów badania pochodzących z jednostki, takich jak dowody wynikające z dokumentacji księgowej, protokołów z posiedzeń lub oświadczenia kierownika jednostki.
- A9. Informacje ze źródeł niezależnych od jednostki, które biegły rewident może wykorzystać jako dowody badania, mogą obejmować potwierdzenia stron trzecich, oraz informacje z zewnętrznego źródła informacji, raporty analityków lub porównywalne dane na temat konkurencji (*benchmarking*).

#### *Procedury badania służące uzyskaniu dowodów badania*

- A10. Zgodnie z wymogami i dalszymi wyjaśnieniami MSB 315 (zmienionego) i MSB 330, dowody badania, w oparciu, o które formułowane są racjonalne wnioski stanowiące podstawę opinii biegłego rewidenta, są uzyskiwane w drodze przeprowadzenia:

---

<sup>17</sup> MSB 330, paragraf 26.

- (a) procedur szacowania ryzyka, oraz
  - (b) dalszych procedur badania, które obejmują:
    - (i) testy kontroli, gdy wymagają tego MSB lub jeżeli biegły rewident postanowił je wykonać, oraz
    - (ii) procedury wiarygodności, w tym testy szczegółowe oraz analityczne procedury wiarygodności.
- A11. Procedury badania opisane w paragrafach A14-A25 poniżej mogą być wykorzystane jako procedury szacowania ryzyka, testy kontroli lub procedury wiarygodności, w zależności od kontekstu, w jakim są zastosowane przez biegłego rewidenta. Jak wyjaśniono w MSB 330, dowody badania uzyskane podczas poprzednich badań mogą, w pewnych okolicznościach, dostarczać stosownych dowodów badania, jeżeli biegły rewident przeprowadza procedury badania służące ustaleniu ich dalszej przydatności<sup>18</sup>.
- A12. Na rodzaj i rozłożenie w czasie procedur badania, które mają być przeprowadzone może wpływać fakt, że niektóre dane księgowe oraz pozostałe informacje mogą być dostępne tylko w formie elektronicznej jedynie w określonych momentach lub okresach czasu. Na przykład, jeżeli jednostka prowadzi sprzedaż internetową, dokumenty źródłowe takie, jak zamówienia lub faktury mogą istnieć tylko w formie elektronicznej, albo też, jeżeli jednostka stosuje system elektronicznego obiegu dokumentów, który ułatwia ich przechowywanie i przetwarzanie, dokumenty w formie papierowej mogą być niszczone po zeskanowaniu.
- A13. Niektóre informacje w formie elektronicznej mogą nie być odtwarzalne po upływie określonego czasu, na przykład, gdy pliki zostały zmienione, a kopie bezpieczeństwa nie istnieją. Odpowiednio, mając na uwadze politykę jednostki dotyczącą archiwizacji danych, biegły rewident może uznać za konieczne zwrócić się do jednostki z prośbą o zachowanie pewnych informacji dla potrzeb ich przeglądu przez biegłego rewidenta lub o przeprowadzenie procedur badania w momencie, w którym informacje te są dostępne.

#### Inspekcja

- A14. Inspekcja obejmuje badanie zapisów lub dokumentów, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych, w formie papierowej, elektronicznej lub innej, lub fizyczny ogląd składnika aktywów. Inspekcja zapisów i dokumentów dostarcza dowodów badania o różnym stopniu wiarygodności, zależnym od ich rodzaju i źródła, oraz w przypadku zapisów i dokumentów wewnętrznych, od skuteczności kontroli istniejących w procesie ich przygotowywania. Przykładem inspekcji wykorzystywanej jako test kontroli jest inspekcja zapisów w celu uzyskania dowodów ich autoryzacji.
- A15. Niektóre dokumenty odzwierciedlają bezpośrednio dowody istnienia składnika aktywów, na przykład dokument stanowiący instrument finansowy taki jak akcja lub obligacja. Inspekcja takich dokumentów może niekoniecznie dostarczyć dowody badania potwierdzające prawo własności lub wartość. Dodatkowo, inspekcja wykonanej umowy może dostarczyć dowodów badania odpowiednich dla oceny zastosowania przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości, takich jak ujmowanie przychodów.
- A16. Inspekcja aktywów trwałych może dostarczyć wiarygodnych dowodów dotyczących ich istnienia, ale niekoniecznie dowodów dotyczących praw i obowiązków jednostki lub wyceny aktywów.

---

<sup>18</sup> MSB 330, paragraf A35.

Inspekcji poszczególnych składników zapasów może towarzyszyć obserwacja spisu z natury.

#### Obserwacja

A17. Obserwacja polega na oglądzie procesu lub procedury wykonywanych przez inne osoby; na przykład, obserwacja przez biegłego rewidenta spisu z natury zapasów przeprowadzanego przez pracowników jednostki lub wykonywania czynności kontrolnych. Obserwacja dostarcza dowodów badania dotyczących procesów lub procedur, ale jest ograniczona do tego momentu w czasie, w którym jest wykonywana i poprzez fakt, że bycie obserwowanym może wpływać na sposób, w jaki proces lub procedura są wykonywane. Dalsze wytyczne dotyczące obserwacji spisu z natury zapasów zawiera MSB 501<sup>19</sup>.

#### Potwierdzenie zewnętrzne

A18. Potwierdzenie zewnętrzne stanowi dowód badania uzyskany przez biegłego rewidenta jako bezpośrednia pisemna odpowiedź do biegłego rewidenta od strony trzeciej (strona potwierdzająca) w formie papierowej, elektronicznej lub innej. Procedury potwierdzeń zewnętrznych są często stosowane w odniesieniu do stwierdzeń dotyczących określonych sald kont i ich elementów. Jednakże, potwierdzenia zewnętrzne nie muszą być ograniczone jedynie do sald kont. Na przykład, biegły rewident może zwrócić się z prośbą o potwierdzenie warunków umowy lub transakcji, jakie jednostka zawarła ze stronami trzecimi; prośba o potwierdzenie może być zaprojektowana tak, żeby dowiedzieć się czy do umowy wprowadzane były jakiegokolwiek modyfikacje, a jeśli tak, to jakie są znaczące ustalenia. Procedury potwierdzeń zewnętrznych są także wykorzystywane w celu uzyskania dowodów badania, o tym, że brak jest określonych warunków na przykład nie występują „dodatkowe umowy”, które mogą wpływać na ujmowanie przychodów. Zob. MSB 505 w celu uzyskania dalszych wytycznych<sup>20</sup>.

#### Ponowne przeliczenie

A19. Ponowne przeliczenie polega na sprawdzeniu matematycznej poprawności dokumentów lub zapisów. Ponowne przeliczenie może być przeprowadzone ręcznie lub elektronicznie.

#### Ponowne przeprowadzenie procedur

A20. Ponowne przeprowadzenie procedur obejmuje niezależne przeprowadzenie przez biegłego rewidenta procedur lub kontroli, które pierwotnie były wykonane jako część kontroli wewnętrznej jednostki.

#### Procedury analityczne

A21. Procedury analityczne obejmują ocenę informacji finansowych w drodze analizy możliwych zależności pomiędzy danymi finansowymi, jak i niefinansowymi. Procedury analityczne obejmują również analizę, która jest niezbędna w przypadku zidentyfikowania wahań lub powiązań, niespójnych z innymi stosownymi informacjami lub różniących się znacząco od oczekiwanych wielkości. Zob. MSB 520 w celu uzyskania dalszych wytycznych.

#### Zapytanie

A22. Zapytanie obejmuje poszukiwanie informacji zarówno finansowych, jak i niefinansowych u poinformowanych osób z lub spoza jednostki. Zapytanie jest wykorzystywane w szerokim zakresie w procesie badania obok innych procedur badania. Zapytania mogą mieć różnorodne formy, od formalnych pisemnych zapytań do nieformalnych zapytań ustnych. Ocena odpowiedzi

---

<sup>19</sup> MSB 501 „Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji”.

<sup>20</sup> MSB 505 „Potwierdzenia zewnętrzne”.



na zapytania stanowi integralną część procesu zapytania.

- A23. Odpowiedzi na zapytania mogą dostarczyć biegłemu rewidentowi informacji, których wcześniej nie posiadał lub dostarczyć potwierdzających dowodów badania. Alternatywnie, odpowiedzi mogą dostarczać informacji, które różnią się znacząco od innych informacji, które uzyskał biegły rewident, na przykład informacji dotyczących możliwości obejścia kontroli wewnętrznych przez kierownictwo. W niektórych przypadkach, odpowiedzi na zapytania dostarczają biegłemu rewidentowi uzasadnienia do modyfikacji lub przeprowadzenia dodatkowych procedur badania.
- A24. Pomimo że potwierdzenie dowodów badania uzyskanych w drodze zapytań ma często szczególne znaczenie, w przypadku zapytań dotyczących zamierzeń kierownictwa, dostępne informacje na poparcie tych zamierzeń mogą być ograniczone. W takich przypadkach zrozumienie zrealizowanych w przeszłości, wcześniej deklarowanych zamierzeń kierownictwa, przedstawionych przez kierownictwo powodów wyboru określonego kierunku działania, jak też zdolność kierownictwa do działania zgodnego z wytyczonym kierunkiem, może dostarczyć odpowiednich informacji potwierdzających dowody uzyskane w wyniku zapytań.
- A25. W odniesieniu do niektórych spraw, biegły rewident może uznać za konieczne uzyskanie pisemnych oświadczeń od kierownictwa, oraz gdzie to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, w celu potwierdzenia odpowiedzi uzyskanych na ustne zapytania. Zob. MSB 580 w celu uzyskania dalszych wytycznych<sup>21</sup>.

Informacje, które będą wykorzystane jako dowody badania

*Stosowność i wiarygodność (Zob. par. 7)*

- A26. Jak wskazano w paragrafie A1, pomimo, że dowody badania są głównie uzyskiwane w wyniku przeprowadzenia procedur badania w trakcie badania, mogą one obejmować również informacje uzyskane z innych źródeł takich, jak na przykład w określonych okolicznościach, wcześniejsze badania, oraz procedury kontroli jakości firmy audytorskiej dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem. Na jakość wszystkich dowodów badania wpływa stosowność i wiarygodność informacji, na których te dowody są oparte.

*Stosowność*

- A27. Stosowność dotyczy logicznego powiązania z, lub odniesienia do, celu procedury badania oraz gdzie to odpowiednie, do stwierdzenia będącego przedmiotem rozważań. Na stosowność informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania może wpływać ukierunkowanie testowania. Na przykład, jeżeli celem procedury badania jest sprawdzenie zawyżenia w odniesieniu do istnienia lub wyceny zobowiązań, wówczas sprawdzenie sald zobowiązań ujętych w księgach może być odpowiednią procedurą badania. Z drugiej strony, w przypadku badania zaniżenia w odniesieniu do istnienia lub wyceny sald zobowiązań, odpowiednie może być sprawdzenie sald zobowiązań ujętych w księgach nie będzie odpowiednie, ale zbadanie informacji takich, jak późniejsze płatności, niezapłacone faktury, potwierdzenia dostawców oraz niesparowane potwierdzenia odbioru.
- A28. Określony zestaw procedur badania może dostarczyć dowodów badania, które są odpowiednie dla danych stwierdzeń, ale dla innych nie. Na przykład, inspekcja dokumentów dotyczących spłaty należności po dniu bilansowym może dostarczyć dowodów badania w zakresie istnienia i wyceny, ale niekoniecznie przyporządkowania do właściwego okresu sprawozdawczego. Podobnie, uzyskanie dowodów badania odnoszących się do konkretnego stwierdzenia, na

---

<sup>21</sup> MSB 580 „Pisemne oświadczenia”.

przykład, istnienia zapasów, nie zastępuje uzyskania dowodów badania dotyczących innego stwierdzenia, na przykład wyceny tych zapasów. Z drugiej strony, dowody badania uzyskane z różnych źródeł lub różnego rodzaju mogą często być odpowiednie dla tego samego stwierdzenia.

- A29. Testy kontroli są projektowane w celu oceny skuteczności działania kontroli służących zapobieganiu lub wykrywaniu i korygowaniu istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń. Projektowanie testów kontroli w celu uzyskania stosownych dowodów badania obejmuje identyfikację warunków (cech lub atrybutów), które wskazują na działanie kontroli oraz okoliczności odchylenia, które wskazują na odstępstwo od prawidłowego działania. Obecność lub brak tych okoliczności może być następnie testowana przez biegłego rewidenta.
- A30. Procedury wiarygodności są projektowane w celu wykrycia istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń. Obejmują one testy szczegółowe oraz analityczne procedury wiarygodności. Projektowanie procedur wiarygodności obejmuje rozpoznanie okoliczności odpowiednich dla celu badania, które powodują zniekształcenie w określonym stwierdzeniu.

#### Wiarygodność

A31. Na wiarygodność informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania, a zatem samych dowodów badania, wpływa ich źródło i rodzaj oraz okoliczności, w jakich je uzyskano, w tym kontrole w zakresie ich sporządzania i przechowywania, o ile ma to zastosowanie. A zatem, dokonywanie uogólnień na temat wiarygodności różnych rodzajów dowodów badania, podlega ważnym wyjątkom. Nawet gdy informacje, które mają być wykorzystane jako dowody badania pochodzą ze źródeł zewnętrznych wobec jednostki, mogą istnieć okoliczności wpływające na ich wiarygodność. Na przykład, informacje uzyskane ze źródła niezależnego od jednostki ~~zewnętrznego źródła~~ mogą nie być wiarygodne, jeżeli to źródło nie jest dobrze poinformowane lub ekspertowi kierownictwa brakuje obiektywizmu. Uznając możliwość wystąpienia wyjątków, następujące uogólnienia dotyczące wiarygodności dowodów badania mogą być pomocne:

- wiarygodność dowodów badania wzrasta, jeżeli zostały uzyskane z niezależnych źródeł spoza jednostki,
- wiarygodność dowodów badania sporządzonych wewnątrznie wzrasta, gdy stosowne kontrole, włączając te dotyczące ich sporządzania i przechowywania, wdrożone przez jednostkę, są skuteczne,
- dowody badania uzyskane bezpośrednio przez biegłego rewidenta (na przykład w drodze obserwacji stosowania kontroli) są bardziej wiarygodne niż dowody badania uzyskane pośrednio lub w drodze wniosku (na przykład poprzez zadawanie pytań na temat stosowania kontroli),
- dowody badania w udokumentowanej formie, czy to papierowej czy elektronicznej, czy innej, są bardziej wiarygodne niż dowody badania uzyskane w formie ustnej (na przykład notatki sporządzone podczas spotkania są bardziej wiarygodne niż późniejsze ustne oświadczenia dotyczące omawianych zagadnień),
- dowody badania dostarczane przez oryginalne dokumenty są bardziej wiarygodne niż dowody badania dostarczane przez fotokopie lub faksy lub dokumenty, które zostały sfilcowane, przetworzone cyfrowo lub w inny sposób przetworzone na formę elektroniczną, których wiarygodność może zależeć od kontroli w zakresie ich sporządzania i przechowywania.

A32. MSB 520 dostarcza dalszych wytycznych dotyczących wiarygodności danych

wykorzystywanych na potrzeby projektowania procedur analitycznych jako procedur wiarygodności<sup>22</sup>.

- A33. MSB 240 dotyczy okoliczności, w których biegły rewident ma powody uznać, że dokument może nie być autentyczny lub mógł zostać zmodyfikowany, a modyfikacja nie została ujawniona biegłemu rewidentowi<sup>23</sup>.
- A34. MSB 250 (zmieniony)<sup>24</sup> dostarcza dalszych wytycznych odnoszących się do biegłego rewidenta wypełniającego swoje dodatkowe obowiązki wynikające z przepisów prawa, regulacji lub stosownych wymogów etycznych dotyczących zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przez jednostkę przepisów prawa i regulacji, które mogą dostarczyć dalszych informacji mających znaczenie dla pracy biegłego rewidenta wykonanej zgodnie z MSB oraz oceniającego wpływ takiego naruszenia na inne aspekty badania.

#### Zewnętrzne źródła informacji

- A34a. Od biegłego rewidenta wymaga się w paragrafie 7, aby rozważył przydatność i wiarygodność informacji uzyskanych z zewnętrznego źródła informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania, niezależnie od tego, czy informacje te zostały wykorzystane przez jednostkę do sporządzenia sprawozdania finansowego, czy zostały uzyskane przez biegłego rewidenta. Dla informacji uzyskanych z zewnętrznego źródła informacji, rozważenie to może, w określonych przypadkach, obejmować dowody badania dotyczące zewnętrznego źródła informacji lub sporządzenia informacji przez zewnętrzne źródło informacji, uzyskanych w drodze zaprojektowania i wykonania dalszych procedur badania zgodnie z MSB 330 lub, gdy ma to zastosowanie, MSB 540 (zmienionym)<sup>25</sup>.
- A34b. Uzyskiwanie zrozumienia, dlaczego kierownictwo, lub gdy ma to zastosowanie, ekspert kierownictwa wykorzystuje zewnętrzne źródło informacji, i w jaki sposób rozważono przydatność i wiarygodność tych informacji (w tym, ich odpowiedniość i kompletność) może pomóc rozważaniom biegłego rewidenta w uświadomieniu sobie przydatności i wiarygodności tych informacji.
- A34c. Poniższe czynniki mogą mieć znaczenie podczas rozważania przydatności i wiarygodności informacji uzyskanych z zewnętrznego źródła informacji, w tym ich odpowiedniości i kompletności, przy uwzględnieniu, że niektóre z tych czynników mogą mieć znaczenie tylko, jeżeli te informacje zostały wykorzystane przez kierownictwo do sporządzenia sprawozdania finansowego, lub były uzyskane przez biegłego rewidenta:
- rodzaj i autorytet zewnętrznego źródła informacji. Na przykład, bank centralny lub państwowy statystyczny urząd z uprawnieniami legislacyjnymi dostarczania informacji branżowych do publicznej wiadomości prawdopodobnie będzie autorytetem w odniesieniu do pewnych rodzajów informacji,
  - możliwość wpływania na uzyskane informacje, poprzez powiązania pomiędzy jednostką a źródłem informacji,

---

<sup>22</sup> MSB 520 paragraf (5a).

<sup>23</sup> MSB 240 „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”, paragraf 13.

<sup>24</sup> MSB 250 (zmieniony) „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”, paragraf 9.

<sup>25</sup> MSB 540 (zmieniony) „Badanie szacunków księgowych i ujawnień”.

ZMIANY DOSTOSOWAWCZE I WYNIKAJĄCE Z NOWELIZACJI INNYCH STANDARDÓW  
MIĘDZYKRAJOWYCH

- kompetencje i reputacja zewnętrznego źródła informacji w odniesieniu do informacji, w tym czy, według zawodowego osądu biegłego rewidenta, informacja jest regularnie dostarczana przez źródło z historią dostarczania wiarygodnych informacji,
- przeszłe doświadczenia biegłego rewidenta dotyczące wiarygodności informacji dostarczanych przez zewnętrzne źródło informacji,
- dowody akceptacji przez uczestników rynku przydatności i/lub wiarygodności informacji z zewnętrznego źródła informacji dla celów podobnych do tych, dla których dana informacja została wykorzystana przez kierownictwo lub biegłego rewidenta,
- czy jednostka wdrożyła kontrole odnoszące się do przydatności i wiarygodności uzyskanych i wykorzystanych informacji,
- czy zewnętrzne źródło informacji gromadzi całokształt informacji rynkowych lub bezpośrednio angażuje się w „ustalanie” transakcji rynkowych,
- czy informacja jest odpowiednia do wykorzystania w sposób, w jaki jest wykorzystana oraz, jeżeli ma to zastosowanie, została opracowana z uwzględnieniem mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- alternatywne informacje, które mogą przeczyć wykorzystanym informacjom,
- rodzaj i zakres zastrzeżeń lub innych sformułowań ograniczających odnoszących się do uzyskanych informacji,
- informacje na temat metod wykorzystanych do sporządzenia informacji, w jaki sposób metody te zostały zastosowane w tym, gdzie ma to zastosowanie, w jaki sposób zostały do tego zastosowania wykorzystane modele oraz kontrole odnoszące się do tych metod, oraz
- gdy jest to dostępne, informacje mające znaczenie dla rozważenia odpowiedniości założeń i innych danych zastosowanych przez zewnętrzne źródła informacji w trakcie opracowania uzyskanych informacji.

A34d. Rodzaj i zakres rozważań biegłego rewidenta uwzględnia oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń w odniesieniu, do których wykorzystanie zewnętrznych źródeł informacji jest odpowiednie, stopień, w jakim wykorzystanie tych informacji jest odpowiednie mając na uwadze przyczyny oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia oraz ewentualność, że dane z zewnętrznego źródła informacji mogą nie być wiarygodne (na przykład, czy pochodzą one z wiarygodnego źródła). W oparciu o rozważania biegłego rewidenta spraw opisanych w paragrafie A33b, biegły rewident może ustalić, że niezbędne jest dalsze zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym jej kontroli wewnętrznej, zgodnie z MSB 315, lub że dalsze procedury badania, zgodnie z, gdy ma to zastosowanie, MSB 330<sup>26</sup> oraz MSB 540 (zmienionym)<sup>27</sup>, są odpowiednie w danych okolicznościach, aby stanowić reakcję na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia dotyczące wykorzystania informacji z zewnętrznego źródła informacji. Takie procedury mogą obejmować:

- Przeprowadzenie porównania informacji uzyskanych z zewnętrznego źródła informacji z informacjami uzyskanymi z alternatywnego, niezależnego źródła informacji,
- gdy ma to znaczenie dla rozważenia wykorzystania zewnętrznego źródła informacji przez

---

<sup>26</sup> MSB 330, paragraf 6.

<sup>27</sup> MSB 540 (zmieniony), paragraf 30.

kierownictwo, uzyskanie zrozumienia kontroli, jaką ustanowiło kierownictwo dla potrzeb rozważenia wiarygodności informacji z zewnętrznych źródeł informacji oraz potencjalnie przetestowanie operacyjnej skuteczności takich kontroli,

- wykonywanie procedur prowadzących do uzyskania informacji z zewnętrznego źródła informacji w celu zrozumienia procesów, technik i założeń dla potrzeb identyfikacji, zrozumienia i, gdy to odpowiednie, przetestowanie operacyjnej skuteczności odnośnych kontroli.

A34e. W pewnych sytuacjach może istnieć wyłącznie jeden dostawca określonych informacji, na przykład, informacji z banku centralnego czy rządu, takich jak stopa inflacji lub pojedynczy uznany podmiot branżowy. W takich przypadkach, na ustalenie przez biegłego rewidenta rodzaju i zakresu procedur badania, które mogą być odpowiednie w danych okolicznościach wpływa rodzaj i wiarygodność źródła informacji, oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia w odniesieniu, do których ta zewnętrzna informacja ma znaczenie oraz stopień, w jakim wykorzystanie tej informacji ma znaczenie dla uzasadnienia oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia. Na przykład, gdy informacja pochodzi z wiarygodnego, miarodajnego źródła, zakres, w jakim dalsze procedury badania biegłego rewidenta mogą być mniej rozległe, na przykład jak potwierdzanie informacji na źródłowej stronie internetowej lub w opublikowanej informacji. W innych przypadkach, jeżeli źródło nie jest ocenione jako wiarygodne, biegły rewident może ustalić, że odpowiednie są bardziej rozległe procedury badania, a w przypadku braku alternatywnego niezależnego źródła informacji, do którego można by je porównać, może rozważyć, czy wykonanie procedur badania w celu uzyskania informacji z zewnętrznego źródła informacji, gdy to wykonalne, jest odpowiednie dla potrzeb uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

A34f. Gdy biegły rewident nie posiada wystarczających podstaw do rozważenia przydatności i wiarygodności informacji z zewnętrznego źródła informacji, może zidentyfikować ograniczenie zakresu, jeżeli wystarczające i odpowiednie dowody badania nie będą mogły być uzyskane poprzez alternatywne procedury. Jakikolwiek nałożone ograniczenia zakresu są oceniane zgodnie z wymogami MSB 705 (zmienionego)<sup>28</sup>.

*Wiarygodność informacji sporządzonych przez eksperta kierownictwa (Zob. par. 8)*

A35. Sporządzanie sprawozdania finansowego jednostki może wymagać specjalistycznej wiedzy w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, takiej jak wyliczenia aktuarialne, wyceny lub dane inżynierskie. Jednostka może zatrudnić lub zaangażować ekspertów z tych dziedzin w celu uzyskania specjalistycznej wiedzy niezbędnej do sporządzenia sprawozdania finansowego. Zaniechanie tego, w sytuacji, gdy taka specjalistyczna wiedza jest konieczna, zwiększa ryzyko istotnego zniekształcenia.

A36. Jeżeli informacje, które mają być wykorzystane jako dowody badania zostały sporządzone z wykorzystaniem pracy eksperta kierownictwa, zastosowanie ma wymóg wskazany w paragrafie 8 niniejszego standardu. Na przykład osoba lub organizacja może posiadać specjalistyczną wiedzę w zakresie stosowania modeli szacowania wartości godziwej papierów wartościowych, dla których nie istnieje aktywny rynek. Jeżeli dana osoba lub organizacja stosuje tę specjalistyczną wiedzę przy dokonywaniu szacunków, które jednostka wykorzystuje przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, tę osobę lub organizację uznaje się za eksperta

---

<sup>28</sup> MSB 705 (zmieniony) „*Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”, paragraf 13.

ZMIANY DOSTOSOWAWCZE I WYNIKAJĄCE Z NOWELIZACJI INNYCH STANDARDÓW  
MIĘDZYNARODOWYCH

kierownictwa i wówczas ma zastosowanie paragraf 8. Z drugiej jednak strony, jeżeli ta osoba lub organizacja zapewniają jedynie dane na temat cen dotyczących transakcji niepublicznych, które to dane w innym przypadku byłyby niedostępne dla jednostki, która wykorzystuje je we własnych metodach szacowania, to informacje takie, jeżeli zostaną wykorzystane jako dowody badania, podlegają paragrafowi 7 niniejszego MSB, ale będąc informacjami z zewnętrznego źródła informacji oraz nie stanowią wykorzystania eksperta kierownictwa przez jednostkę.

A37. Na rodzaj, czas przeprowadzenia oraz zakres procedur badania odnoszących się do wymogów określonych w paragrafie 8 niniejszego MSB, mogą wpływać następujące sprawy:

- rodzaj i złożoność sprawy, do której odnosi się ekspert kierownictwa,
- ryzyka istotnego zniekształcenia w danej sprawie,
- dostępność alternatywnych źródeł dowodów badania,
- rodzaj, zakres i cele pracy eksperta kierownictwa,
- czy ekspert kierownictwa jest zatrudniony przez jednostkę, czy jest stroną zaangażowaną przez jednostkę do świadczenia stosownych usług,
- zakres w jakim kierownictwo może sprawować kontrolę lub wpływać na pracę eksperta kierownictwa,
- czy eksperta kierownictwa obowiązują standardy wykonywania zawodu albo inne wymogi zawodowe lub branżowe,
- rodzaj i zakres istniejących w jednostce kontroli dotyczących pracy eksperta kierownictwa,
- wiedza i doświadczenie biegłego rewidenta w dziedzinie wiedzy eksperta kierownictwa,
- wcześniejsze doświadczenie biegłego rewidenta dotyczące pracy eksperta.

Kompetencje, zdolności i obiektywizm eksperta kierownictwa (Zob. par. 8(a))

A38. Kompetencje dotyczą rodzaju i poziomu specjalistycznej wiedzy eksperta kierownictwa. Zdolność odnosi się do możliwości wykazania się przez eksperta kierownictwa kompetencjami w danych okolicznościach. Czynniki wpływające na zdolność mogą obejmować na przykład położenie geograficzne oraz dostępność czasu i środków. Obiektywizm dotyczy możliwych skutków uprzedzeń, konfliktu interesów lub wpływu innych osób na zawodowy lub gospodarczy osąd eksperta kierownictwa. Kompetencje, umiejętności i obiektywizm eksperta kierownictwa oraz istniejące w jednostce kontrole odnoszące się do pracy danego eksperta, stanowią istotne czynniki dotyczące wiarygodności wszelkich informacji przygotowanych przez eksperta kierownictwa.

A39. Informacje dotyczące kompetencji, zdolności i obiektywizmu eksperta kierownictwa mogą pochodzić z różnorodnych źródeł takich, jak:

- osobiste doświadczenie z wcześniejszą pracą eksperta,
- rozmowy z ekspertem,
- rozmowy z innymi osobami zaznajomionymi z pracą eksperta,
- wiedza na temat kwalifikacji eksperta, członkostwa w organizacji zawodowej lub stowarzyszeniu branżowym, uprawnień do wykonywania zawodu lub innych form zewnętrznej akredytacji,
- opublikowane prace lub książki eksperta,

- ekspert biegłego rewidenta, jeżeli występuje, który wspiera biegłego rewidenta w uzyskiwaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania w odniesieniu do informacji przygotowanych przez eksperta kierownictwa.
- A40. Sprawy mające znaczenie dla oceny kompetencji, zdolności i obiektywizmu eksperta kierownictwa obejmują ustalenie czy praca eksperta podlega standardom wykonywania zawodu lub innego rodzaju wymogom zawodowym lub branżowym, na przykład standardom etycznym lub innym wymogom członkowskim ustalonym przez organizację zawodową lub stowarzyszenie branżowe, standardom akredytacyjnym organizacji nadającej uprawnienia do wykonywania zawodu lub wymogom nałożonym przez przepisy prawa lub regulacje.
- A41. Inne sprawy, które mogą mieć znaczenie, obejmują:
- odpowiedniość kompetencji eksperta kierownictwa w sprawie, w której praca eksperta będzie wykorzystywana, włączając obszary specjalizacji w dziedzinie eksperta. Na przykład określony aktuariusz może specjalizować się w ubezpieczeniach majątkowych i komunikacyjnych, ale posiadać ograniczoną wiedzę specjalistyczną w zakresie kalkulacji świadczeń emerytalnych,
  - kompetencje eksperta kierownictwa dotyczące stosownych wymogów z zakresu rachunkowości, na przykład, znajomość założeń i metod, w tym, o ile ma to zastosowanie, modeli, które są spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
  - ustalenie, czy nieprzewidziane zdarzenia, zmiany warunków lub dowody badania uzyskane w wyniku przeprowadzenia procedur badania wskazują na potrzebę ponownego rozważenia wstępnej oceny kompetencji, zdolności i obiektywizmu eksperta kierownictwa.
- A42. Szeroki zakres okoliczności może zagrażać obiektywizmowi, na przykład, zagrożenia czerpania korzyści własnych, zagrożenia promowania interesów klienta, zagrożenia nadmiernej zażyłości, zagrożenia autokontroli, zagrożenia zastraszenia. Zabezpieczenia mogą ograniczać te zagrożenia i mogą być stworzone zarówno przez struktury zewnętrzne (na przykład, profesję eksperta kierownictwa, ustawodawstwo lub regulację), bądź przez otoczenie eksperta kierownictwa (na przykład, polityka i procedury kontroli jakości).
- A43. Pomimo że zabezpieczenia nie mogą wyeliminować wszystkich zagrożeń obiektywizmu eksperta kierownictwa, zagrożenia takie jak zastraszenie mogą mieć mniejsze znaczenie dla eksperta zaangażowanego na zlecenie jednostki niż eksperta zatrudnionego przez jednostkę, a skuteczność zabezpieczeń takich jak polityka i procedury kontroli jakości może być większa. Ze względu na to, że zagrożenie obiektywizmu wynikające z faktu bycia pracownikiem jednostki będzie zawsze istniało, ekspert zatrudniony przez jednostkę nie może być generalnie postrzegany jako bardziej obiektywny, niż inni pracownicy jednostki.
- A44. Przy ocenie obiektywizmu eksperta zaangażowanego przez jednostkę, odpowiednia może być rozmowa z kierownikiem jednostki i ekspertem na temat interesów i powiązań, które mogą stwarzać zagrożenia dla obiektywizmu eksperta, oraz mających zastosowanie zabezpieczeń, włączając wymogi zawodowe, które mają zastosowanie do eksperta oraz ocena, czy zabezpieczenia są adekwatne. Interesy i powiązania stwarzające zagrożenia mogą obejmować:
- interesy finansowe,
  - powiązania gospodarcze i osobiste,
  - świadczenie innych usług.

*Uzyskanie zrozumienia pracy eksperta kierownictwa (Zob. par. 8(b))*

- A45. Zrozumienie pracy eksperta kierownictwa obejmuje zapoznanie się z określoną dziedziną specjalistycznej wiedzy eksperta. Zrozumienie określonej dziedziny specjalistycznej wiedzy eksperta może być uzyskane w połączeniu z określeniem przez biegłego rewidenta, czy posiada on wiedzę pozwalającą mu ocenić pracę eksperta kierownictwa lub czy biegły rewident potrzebuje w tym celu swojego eksperta<sup>29</sup>.
- A46. Aspekty dziedziny wiedzy eksperta kierownictwa, mające znaczenie dla zrozumienia biegłego rewidenta, mogą obejmować:
- ustalenie czy dziedzina wiedzy eksperta posiada obszary specjalizacji stosowne dla badania,
  - ustalenie, czy jakiegokolwiek zawodowe lub inne standardy, oraz wymogi regulacyjne lub prawne mają zastosowanie,
  - ustalenie, jakie założenia i metody są wykorzystywane przez eksperta kierownictwa i czy są one ogólnie przyjęte w dziedzinie wiedzy eksperta i odpowiednie dla potrzeb sprawozdawczości finansowej,
  - rodzaj wewnętrznych i zewnętrznych danych lub informacji wykorzystywanych przez eksperta kierownictwa.
- A47. W przypadku, gdy ekspert kierownictwa jest zaangażowany przez jednostkę, zazwyczaj będzie istniała umowa lub inna pisemna forma porozumienia pomiędzy jednostką a ekspertem. Ocena tego porozumienia podczas uzyskiwania zrozumienia pracy eksperta kierownictwa może pomóc biegłemu rewidentowi w ustaleniu odpowiedniości poniższych informacji dla jego potrzeb:
- rodzaj, zakres i cele pracy eksperta,
  - odpowiednie zadania i obowiązki kierownictwa i eksperta oraz
  - rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres komunikacji pomiędzy kierownictwem a ekspertem, w tym forma raportu, jaka ma być dostarczona przez eksperta.
- A48. W przypadku, gdy ekspert kierownictwa jest zatrudniony przez jednostkę, jest mniej prawdopodobne, że wystąpi tego rodzaju pisemne porozumienie. Zapytanie skierowane do eksperta i do innych członków kierownictwa może być najbardziej odpowiednią formą uzyskania wymaganego zrozumienia przez biegłego rewidenta.

*Ocena odpowiedniości pracy eksperta kierownictwa (Zob. par. 8(c))*

- A49. Ocena odpowiedniości pracy eksperta kierownictwa jako dowodu badania określonego stwierdzenia, może obejmować rozważenie:
- odpowiedniości i racjonalności ustaleń lub wniosków eksperta, ich spójności z innymi dowodami badania oraz ustalenie, czy zostały one odpowiednio odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym,
  - jeżeli praca eksperta obejmuje wykorzystanie znaczących założeń i metod, odpowiedniość i racjonalność tych założeń i metod, ~~oraz~~
  - jeżeli praca eksperta obejmuje wykorzystanie w znacznym zakresie danych źródłowych, odpowiedniość, kompletność i dokładność tych danych źródłowych, oraz

---

<sup>29</sup> MSB 620 „Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta”, paragraf 7.



- jeżeli praca eksperta obejmuje wykorzystanie informacji z zewnętrznego źródła informacji, przydatność i wiarygodność tych informacji.

*Informacje przygotowane przez jednostkę i wykorzystywane dla celów biegłego rewidenta (Zob. par. 9(a)-(b))*

- A50. Aby biegły rewident mógł uzyskać wiarygodne dowody badania, informacje przygotowane przez jednostkę, które są wykorzystywane do przeprowadzania procedur badania muszą być wystarczająco kompletne i dokładne. Na przykład, na skuteczność badania przychodów drogą odniesienia standardowych cen do ewidencji sprzedaży wpływa poprawność informacji o cenach oraz kompletność i poprawność danych dotyczących ewidencji wolumenu sprzedaży. Podobnie, jeżeli biegły rewident zamierza zbadać populację (na przykład, płatności) pod kątem pewnych cech (na przykład, autoryzacji), wyniki takiego badania będą mniej wiarygodne, jeżeli populacja, z której wybrano pozycje do testowania, nie jest kompletna.
- A51. Uzyskanie dowodów badania dotyczących dokładności i kompletności takich informacji może być przeprowadzane jednocześnie z procedurami badania dotyczącymi tych informacji, jeżeli uzyskiwanie takich dowodów badania jest integralną częścią samych procedur badania. W innych sytuacjach biegły rewident mógł już uzyskać dowody badania dotyczące dokładności i kompletności takich informacji poprzez wykonanie testów kontroli w zakresie przygotowywania i zarządzania tymi informacjami. W niektórych sytuacjach, jednakże, biegły rewident może stwierdzić, że zachodzi potrzeba przeprowadzenia dodatkowych procedur badania.
- A52. W niektórych przypadkach biegły rewident może uznać za stosowne wykorzystanie informacji przygotowanych przez jednostkę dla innych celów badania. Na przykład biegły rewident może zamierzać skorzystać z miar wyników działalności jednostki na potrzeby procedur analitycznych lub wykorzystać informacje jednostki przygotowane na potrzeby działań monitorujących, takich jak sprawozdania funkcji audytu wewnętrznego. W takich przypadkach, na odpowiedność uzyskanych dowodów badania wpływa okoliczność czy informacje są wystarczająco dokładne lub szczegółowe dla celów biegłego rewidenta. Na przykład, miary wyników działalności stosowane przez kierownictwo jednostki mogą nie być wystarczająco dokładne na potrzeby wykrycia istotnych zniekształceń.

**Wybór pozycji do testowania w celu uzyskania dowodów badania (Zob. par. 10)**

- A53. Skuteczny test dostarcza odpowiednich dowodów badania, w zakresie w jakim łącznie z innymi dowodami badania, które zostały lub zostaną uzyskane, będzie wystarczający dla celów biegłego rewidenta. Wybierając pozycje do testowania, od biegłego rewidenta, zgodnie z paragrafem 7, wymaga się ustalenia odpowiedności i wiarygodności informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania; innym aspektem skuteczności (wystarczalności) jest gruntowne przemyślenie sposobu wyboru pozycji do testu. Sposoby doboru pozycji do testowania dostępne dla biegłego rewidenta to:
- (a) wybór wszystkich pozycji (100% sprawdzenie),
  - (b) wybór specyficznych pozycji, oraz
  - (c) próbkowanie.

Zastosowanie któregośkolwiek z powyższych sposobów lub ich połączenia może być odpowiednie zależnie od konkretnych okoliczności, na przykład ryzyk istotnego zniekształcenia dotyczących testowanego stwierdzenia oraz wykonalności i efektywności tych sposobów.

*Wybór wszystkich pozycji*

A54. Biegły rewident może zdecydować, że najodpowiedniejsze będzie sprawdzenie całej populacji pozycji składających się na grupę transakcji lub saldo konta (lub warstwy wewnątrz tej populacji). Sprawdzenie 100% pozycji jest mało prawdopodobne w przypadku testów kontroli, znacznie częściej sprawdzenie takie jest stosowane przy testach szczegółowych. Sprawdzenie 100% pozycji może być również odpowiednie na przykład, gdy:

- populacja składa się z niewielkiej liczby pozycji o dużej wartości,
- istnieje znaczące ryzyko i inne sposoby nie zapewnią wystarczających i odpowiednich dowodów badania,
- powtarzalny rodzaj obliczeń oraz inne procesy automatycznie wykonywane przez system informatyczny sprawiają, że 100% sprawdzenie jest opłacalne.

*Wybór specyficznych pozycji*

A55. Biegły rewident może zdecydować się na wybór specyficznych pozycji z populacji. Przy podejmowaniu tej decyzji czynniki, które mogą być znaczące obejmują znajomość jednostki, oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia oraz cechy testowanej populacji. Wybór specyficznych pozycji w oparciu o zawodowy osąd jest narażony na ryzyko niezwiązane z próbkowaniem. Wybór specyficznych pozycji może uwzględniać:

- *Pozycje o dużej wartości lub o kluczowym znaczeniu.* Biegły rewident może zdecydować o wyborze specyficznych pozycji z populacji, z uwagi na dużą wartość lub posiadaną inną cechę, na przykład pozycje, które są podejrzane, nietypowe, szczególnie podatne na ryzyko lub w przeszłości zawierały błędy.
- *Wszystkie pozycje przekraczające pewną kwotę.* Biegły rewident może zdecydować o sprawdzeniu pozycji, których zaksięgowana wartość przekracza pewną kwotę w celu weryfikacji dużej części łącznej wartości grupy transakcji lub salda konta.
- *Pozycje służące uzyskaniu informacji.* Biegły rewident może sprawdzić pozycje w celu uzyskania informacji dotyczących takich spraw, jak rodzaj jednostki lub rodzaj transakcji.

A56. Wybiórcze sprawdzenie specyficznych pozycji składających się na grupę transakcji lub saldo konta często stanowić będzie skuteczny sposób uzyskiwania dowodów badania, nie jest ono jednak próbkowaniem. Wyniki procedur badania zastosowanych do wybranych w ten sposób pozycji nie mogą być ekstrapolowane na całą populację, dlatego też wybiórcze sprawdzenie specyficznych pozycji nie zapewnia dowodów badania dotyczących pozostałej części populacji.

*Próbkowanie*

A57. Próbkowanie jest zaprojektowane, aby umożliwić wyciągnięcie wniosków na temat całej populacji na podstawie testowania próbki wybranej z tej populacji. Próbkowanie jest omówione w MSB 530<sup>30</sup>.

**Niespójność w, lub wątpliwości co do wiarygodności dowodów badania (Zob. par 11)**

A58. Uzyskanie dowodów badania z różnych źródeł lub różnego rodzaju może wskazywać, że pojedyncze dowody badania nie są wiarygodne, tak jak w przypadku, gdy dowody badania uzyskane z jednego źródła są niespójne z tymi uzyskanymi z innego źródła. Sytuacja taka może mieć miejsce, na przykład, gdy odpowiedzi na zapytania skierowane do kierownictwa, audytorów

---

<sup>30</sup> MSB 530 „Próbkowanie”.

wewnętrznych i innych osób są niespójne lub gdy odpowiedzi udzielone przez osoby sprawujące nadzór, mające potwierdzić odpowiedzi kierownika jednostki, są niespójne z odpowiedziami kierownika jednostki. MSB 230 zawiera szczególne wymogi dotyczące dokumentacji w przypadku, gdy biegły rewident zidentyfikował informacje, które są niespójne z jego ostatecznym wnioskiem dotyczącym znaczącej sprawy<sup>31</sup>.

---

<sup>31</sup> MSB 230 „*Dokumentacja badania*”, paragraf 11.

## MSB 580 „Pisemne oświadczenia”

**Załącznik 1**  
(Zob. par. 2)

### Wykaz MSB zawierających wymogi dotyczące pisemnych oświadczeń

Niniejszy załącznik wskazuje paragrafy w innych MSB, które zawierają wymogi w zakresie pisemnych oświadczeń dotyczących określonych spraw. Ta lista nie zastępuje rozważenia wymogów oraz powiązanych zastosowań i innych materiałów objaśniających w MSB.

- MSB 240 „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw” – paragraf 40
- MSB 250 „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego” – paragraf 17
- MSB 450 „Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania” – paragraf 14
- MSB 501 „Dowody badania – szczególne rozważania dla wybranych pozycji” – paragraf 12
- MSB 540 (zmieniony) „Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień” – paragraf ~~22~~37
- MSB 550 „Strony powiązane” – paragraf 26
- MSB 560 „Późniejsze zdarzenia” – paragraf 9
- MSB 570 (zmieniony) „Kontynuacja działalności” – paragraf 16(e)
- MSB 710 „Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe” – paragraf 9
- MSB 720 (zmieniony) „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji” – paragraf 13(c)

**Załącznik 2**  
(Zob. par. A21)

### Przykład listu oświadczającego

Poniższy przykładowy list zawiera pisemne oświadczenia, które są wymagane przez niniejszy i inne MSB. W przykładzie przyjęto założenie, że mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF); zastosowanie ma wymóg MSB 570 (zmieniony)<sup>32</sup> dotyczący uzyskania pisemnego oświadczenia i nie występują żadne odstępstwa w zakresie wnioskowanych pisemnych oświadczeń. W przypadku wystąpienia odstępstw, oświadczenia wymagałyby modyfikacji w celu odzwierciedlenia tych odstępstw.

(Papier firmowy jednostki)

(Do biegłego rewidenta)

(Data)

Niniejszy list oświadczający jest składany w związku z badaniem przez [Panią/Pana] sprawozdania

<sup>32</sup> MSB 570 (zmieniony) „Kontynuacja działalności”.

finansowego spółki ABC za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 20XX r.<sup>33</sup>, w celu wyrażenia opinii, o tym, czy sprawozdanie finansowe jest sporządzone rzetelnie, we wszystkich istotnych aspektach (*lub przekazuje rzetelny i jasny obraz*) zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.

Potwierdzamy, że (zgodnie z naszą najlepszą wiedzą i przekonaniem, po zapytaniach uznanych przez nas za niezbędne, w celu uzyskania odpowiednich informacji):

#### *Sprawozdanie finansowe*

- Wywiąaliśmy się z naszej odpowiedzialności, jak określono w warunkach zlecenia badania z dnia [podać datę], za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, w szczególności, sprawozdanie finansowe jest sporządzone rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach (*lub przekazuje rzetelny i jasny obraz*) zgodnie z tymi standardami.
- ~~Znaczące~~ Metody, dane i znaczące założenia wykorzystane przy ustalaniu szacunków księgowych, w tym ~~wycenianych w wartości godziwej~~, i powiązane z nimi ujawnienia są odpowiednie, aby dokonać ujęcia, pomiaru i ujawnienia, które są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. (MSB 540(zmieniony)).

### **MSB 700 (zmieniony) „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”**

#### **Wymogi**

#### **Formułowanie opinii na temat sprawozdania finansowego**

13. W szczególności, biegły rewident ocenia, czy w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej:
  - (a) sprawozdanie finansowe odpowiednio ujawnia wybrane i zastosowane znaczące zasady (polityki) rachunkowości; podczas dokonywania tej oceny biegły rewident rozpatruje stosowność zasad (polityk) rachunkowości dla jednostki oraz to, czy zostało ono sporządzone w zrozumiały sposób, (zob. par. A4)
  - (b) wybrane i zastosowane zasady (polityki) rachunkowości są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz są odpowiednie,
  - (c) szacunki księgowe i powiązane ujawnienia dokonane przez kierownictwo jednostki są racjonalne,
  - (d) informacje przedstawione w sprawozdaniu finansowym są stosowne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe; podczas dokonywania tej oceny biegły rewident rozpatruje, czy
    - informacje, które powinny być zawarte, zostały zawarte, oraz czy takie informacje są odpowiednio zaklasyfikowane, zagregowane lub nie zagregowane, oraz opisane,

---

<sup>33</sup> Jeżeli biegły rewident sporządza sprawozdanie, które obejmuje więcej niż jeden okres sprawozdawczy, biegły rewident dostosowuje datę w taki sposób, aby list dotyczył wszystkich okresów sprawozdawczych objętych sprawozdaniem biegłego rewidenta.

- ogólna prezentacja sprawozdania finansowego pogorszyła się w wyniku zawarcia informacji, które nie mają związku lub zaciemniają właściwe zrozumienie ujawnianych spraw, (zob. par. A5)
- (e) sprawozdanie finansowe zapewnia odpowiednie ujawnienia, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym, oraz (zob. par. A6)
- (f) terminologia użyta w sprawozdaniu finansowym, w tym tytuł każdego składnika sprawozdania finansowego, jest odpowiednia.

## **MSB 701 „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”**

### **Wymogi**

#### **Ustalanie kluczowych spraw badania**

9. Biegły rewident ustala, spośród spraw przedstawianych osobom sprawującym nadzór, te sprawy, które wymagały znaczącej uwagi biegłego rewidenta podczas przeprowadzania badania. Dokonując tego ustalenia biegły rewident bierze pod uwagę następujące czynniki: (zob. par. A9–A18)
- (a) obszary wyższego ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia lub znaczące ryzyka zidentyfikowane zgodnie z MSB 315 (zmienionym), (zob. par. A19–A22)
  - (b) znaczące osądy biegłego rewidenta odnoszące się do obszarów w sprawozdaniu finansowym, które wymagały znaczącego osądu kierownika jednostki, w tym szacunki księgowy, które ~~zostały zidentyfikowane jako mające wysoką~~ są narażone na wysoki stopień niepewności é szacowania, (zob. par. A23-A24)
  - (c) skutek dla badania znaczących zdarzeń lub transakcji, które wydarzyły się w trakcie okresu. (Zob. par. A25–A26)

### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

#### **Ustalanie kluczowych spraw badania (Zob. par. 9-10)**

*Rozważania podczas ustalania tych spraw, które wymagają znaczącej uwagi biegłego rewidenta (Zob. par.9)*

Znaczące osądy biegłego rewidenta odnoszące się do obszarów w sprawozdaniu finansowym, które wymagały znaczącego osądu kierownika jednostki, w tym szacunków księgowych, które ~~zostały zidentyfikowane jako mające wysoką~~ są wysoce podatne na niepewność szacowania (zob. par. 9(b))

A.23. MSB 260 (zmieniony) wymaga, aby biegły rewident przedstawił osobom sprawującym nadzór spojrzenie biegłego rewidenta na temat znaczących aspektów jakościowych stosowanych zasad rachunkowości jednostki, w tym polityk rachunkowości, szacunków księgowych oraz ujawnień w sprawozdaniach finansowych<sup>34</sup>. W wielu przypadkach odnosi się to do istotnych szacunków księgowych oraz powiązanych ujawnień, które prawdopodobnie będą obszarami znaczącej uwagi biegłego rewidenta, i także mogą być zidentyfikowane jako znaczące ryzyka.

---

<sup>34</sup> MSB 260 (zmieniony), paragraf 16(a)

A.24. Jednakże, użytkownicy sprawozdań finansowych podkreślali swoje zainteresowanie szacunkami księgowymi, które ~~zostały zidentyfikowane jako mające wysoką~~ są wysoce podatne na niepewność szacowania ~~zgodnie z (zobacz MSB 540 (zmieniony)~~<sup>35</sup>), które mogą nie zostać ustalone jako znaczące ryzyka. Między innymi, takie szacunki są silnie zależne od osądu kierownika jednostki i są często najbardziej złożonymi obszarami sprawozdania finansowego, a mogą wymagać zaangażowania zarówno eksperta powołanego przez kierownika jednostki, jak i eksperta powołanego przez biegłego rewidenta. Użytkownicy podkreślali także, że zasady rachunkowości, które mają znaczący wpływ na sprawozdanie finansowe (oraz znaczące zmiany do tych zasad (polityk)) są stosowne dla zrozumienia sprawozdań finansowych, szczególnie w okolicznościach, gdzie stosowane przez jednostkę zasady (polityki) nie są spójne z innymi w jej branży.

*Niniejsze Zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji innych standardów międzynarodowych wynikające z przyjęcia MSB 540 (zmienionego), Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień, uchwalone przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowane w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2018 roku, zostały przetłumaczone na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w sierpniu 2020 roku i są powielane za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z "Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants." Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.*

*Tekst Zmian dostosowawczych i wynikających z nowelizacji innych standardów międzynarodowych wynikających z przyjęcia MSB 540 (zmienionego), Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień w języku angielskim © 2018 IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.*

*Tekst Zmian dostosowawczych i wynikających z nowelizacji innych standardów międzynarodowych wynikających z przyjęcia MSB 540 (zmienionego), Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień w języku polskim © 2020 IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.*

*Tytuł oryginału: Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards as a result of the approval of ISA 540 (Revised), Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures, opublikowany w: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2018 Edition, Volume I, ISBN: 978-1-60815-389-3.*

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

<sup>35</sup> Zobacz paragrafy ~~169–174~~ MSB 540 (zmieniony) "Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień".