

*Załącznik nr 1.15 do uchwały Nr 2041/37a/2018
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 5 marca 2018 r.*

KRAJOWY STANDARD BADANIA 500

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 500

DOWODY BADANIA

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 500 DOWODY BADANIA

(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1-2
Data wejścia w życie	3
Cel	4
Definicje	5
Wymogi	
Wystarczające i odpowiednie dowody badania	6
Informacje wykorzystywane jako dowody badania	7-9
Wybór pozycji do testów w celu uzyskania dowodów badania	10
Niespójność dowodów badania lub wątpliwości co do ich wiarygodności	11
Zastosowania i inne materiały objaśniające	
Wystarczające i odpowiednie dowody badania	A1-A25
Informacje wykorzystywane jako dowody badania	A26-A51
Wybór pozycji do testów w celu uzyskania dowodów badania	A52-A56
Niespójność dowodów badania lub wątpliwości co do ich wiarygodności	A57

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 500 „Dowody badania” należy odczytywać w powiązaniu z MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”,

Wprowadzenie

Zakres standardu

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest wyjaśnienie, co składa się na dowody badania przy badaniu sprawozdań finansowych oraz omówienie odpowiedzialności biegłego rewidenta za zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur służących uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania, umożliwiających mu sformułowanie racjonalnych wniosków, leżących u podstaw opinii biegłego rewidenta.

2. Niniejszy standard stosuje się do wszystkich dowodów badania uzyskanych podczas badania. Inne standardy dotyczą specyficznych aspektów badania (np. MSB 315 (zmieniony)¹), dowodów badania, które należy uzyskać w związku z określonym zagadnieniem (np. MSB 570²) specyficznych procedur przeprowadzanych w celu uzyskania dowodów badania (np. MSB 520³), jak również oceny, czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania (MSB 200⁴ i MSB 330⁵).

Data wejścia w życie

3. Niniejszy MSB stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

¹ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”.

² MSB 570 „Kontynuacja działalności”.

³ MSB 520 „Procedury analityczne”.

⁴ MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

⁵ MSB 330 „Dostosowanie postępowania biegłego rewidenta do oceny ryzyka”.

Cel

4. Celem biegłego rewidenta jest zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania w sposób, który zapewni uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, umożliwiających sformułowanie racjonalnych wniosków leżących u podstaw opinii biegłego rewidenta.

Definicje

5. Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:

(a) ewidencja księgowa – zapisy w księgach i źródłowe dowody księgowe, takie jak: czeki i zapisy elektronicznych transferów środków pieniężnych, faktury, umowy, zapisy księgi głównej i ksiąg pomocniczych, zapisy dziennika, korekty sprawozdań finansowych, nieodzwierciedlone w zapisach dziennika i dokumentacji, arkusze robocze i kalkulacyjne wspomagające rozliczenie kosztów, obliczenia, uzgodnienia i ujawnienia informacji,

(b) odpowiedniość (dowodów badania) – miara jakości dowodów badania, tj. ich stosowności i wiarygodności dla potwierdzenia wniosków leżących u podstaw opinii biegłego rewidenta,

(c) dowody badania – informacje wykorzystywane przez biegłego rewidenta dla sformułowania wniosków leżących u podstaw opinii biegłego rewidenta. Dowody badania obejmują informacje zawarte w ewidencji księgowej, na podstawie której sporządzono sprawozdania finansowe oraz inne informacje,

(d) ekspert powołany przez kierownictwo – osoba lub organizacja posiadająca wiedzę w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa i której praca w tej dziedzinie jest wykorzystywana przez jednostkę przy sporządzaniu sprawozdań finansowych,

(e) wystarczalność (dowodów badania) – miara liczby dowodów badania. Na liczbę niezbędnych dowodów badania wpływa dokonana przez biegłego rewidenta ocena ryzyka istotnego zniekształcenia, jak również jakość samych dowodów badania.

Wymogi

Wystarczające i odpowiednie dowody badania

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

Informacje wykorzystywane jako dowody badania

7. Przy projektowaniu i przeprowadzaniu procedur badania biegły rewident analizuje stosowność i wiarygodność informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania (zob. par. A26-A33).

8. Jeżeli informacje, które mają być wykorzystane jako dowody badania zostały przygotowane z udziałem eksperta powołanego przez kierownictwo, biegły rewident, uwzględniając znaczenie pracy eksperta dla swoich celów i w zakresie, w jakim jest to konieczne (zob. par. A34-A36):

(a) ocenia kompetencje zawodowe, umiejętności i obiektywizm tego eksperta (zob. par. A37-A43),

(b) zapoznaje się z ustaleniami pracy eksperta (zob. par. A44-A47),

(c) ocenia, czy ustalenia eksperta są odpowiednim dowodem badania dotyczącym odnośnego stwierdzenia (zob. par. A48).

9. W trakcie korzystania z informacji przygotowanych przez jednostkę biegły rewident ocenia, czy informacje te są wystarczająco wiarygodne dla celów biegłego rewidenta, a zarazem, jeśli jest to konieczne w danych okolicznościach:

(a) uzyskuje dowody badania dotyczące dokładności i kompletności tych informacji oraz (zob. par. A49-A50)

(b) ocenia, czy informacje te są wystarczająco precyzyjne i szczegółowe na potrzeby realizacji celów biegłego rewidenta (zob. par. A51).

Wybór pozycji do testów w celu uzyskania dowodów badania

10. Przy projektowaniu testów zgodności oraz testów szczegółowych biegły rewident ustala sposoby wyboru pozycji do testów tak, aby były one skuteczne dla realizacji celów procedury badania (zob. par. A52-A56).

Niespójność lub wątpliwości co do wiarygodności dowodów badania

11. Jeżeli:

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

(a) dowód badania uzyskany z jednego źródła jest niespójny z dowodem pochodzącym z innego źródła lub
(b) biegły rewident ma wątpliwości co do wiarygodności informacji, która ma być wykorzystana jako dowód badania,
biegły rewident określa, jakie zmiany lub uzupełnienia procedur badania są konieczne w celu rozwiązania tej sprawy. Biegły rewident rozważa również wpływ, o ile występuje, danej sprawy na inne aspekty badania (zob. par. A57).

* * *

Zastosowania i inne materiały objaśniające

Wystarczające i odpowiednie dowody badania (zob. par. 6)

A1. Dowody badania są niezbędne jako podstawa opinii i sprawozdania biegłego rewidenta. Ze swej istoty są one rozpatrywane łącznie oraz uzyskiwane przede wszystkim w wyniku 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 zaszły zmiany mogące wpływać na przydatność informacji dla bieżącego badania)⁶ lub procedury zapewnienia jakości firmy audytorskiej przy podjęciu się badania oraz przy kontynuacji badania u danego klienta. Ewidencja księgową jednostki jest ważnym źródłem dowodów badania poza innymi źródłami wewnętrznymi lub zewnętrznymi wobec jednostki. Ponadto, informacje wykorzystywane jako dowody badania, mogą być sporządzone przez eksperta powołanego przez kierownictwo. Dowody badania obejmują zarówno informacje będące podstawą oraz potwierdzeniem stwierdzeń kierownictwa, jak również wszelkie informacje zaprzeczające tym stwierdzeniom. Jednocześnie, w niektórych przypadkach, brak informacji (np. odmowa kierownictwa dotycząca dostarczenia wymaganych oświadczeń) jest wykorzystywana przez biegłego rewidenta i z tego względu również stanowi dowód badania.

A2. Większość pracy biegłego rewidenta związana z formułowaniem opinii biegłego rewidenta polega na uzyskiwaniu i ocenie dowodów badania. Procedury badania, służące uzyskiwaniu dowodów badania oraz często ze sobą łączone, poza zapytaniami obejmują inspekcję, obserwację, potwierdzenie, ponowne przeliczenie, ponowne przeprowadzenie procedur oraz procedury analityczne. Mimo iż zapytania mogą dostarczyć istotne dowody badania, a nawet dowody dotyczące zniekształcenia, same zapytania nie zapewniają wystarczających dowodów badania dotyczących braku istotnego zniekształcenia ani na poziomie stwierdzeń, ani na poziomie skuteczności działania systemu kontroli.

A3. Zgodnie z MSB 200⁷ wystarczającą pewność uzyskuje się wówczas, gdy biegły rewident zgromadził wystarczające i odpowiednie dowody badania umożliwiające ograniczenie do akceptowalnie niskiego poziomu ryzyka badania (tj. ryzyka, że biegły rewident wyda niemiarodajną opinię o sprawozdaniach finansowych istotnie zniekształconych).

A4. Wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania są wzajemnie ze sobą powiązane. Wystarczalność jest miarą liczby dowodów badania. Na liczbę niezbędnych dowodów wpływa dokonana przez biegłego rewidenta ocena ryzyka zniekształcenia (im wyższe ocenione ryzyko, tym większa liczba potrzebnych dowodów), jak również jakość tych dowodów badania (im wyższa jakość, tym mniejsza liczba potrzebnych dowodów). Uzyskanie większej liczby dowodów może jednak nie równoważyć ich niskiej jakości.

A5. Odpowiedniość jest miarą jakości dowodów badania, to jest ich stosowności i wiarygodności dla potwierdzenia wniosków, leżących u podstaw opinii biegłego rewidenta. Wiarygodność dowodów zależy od źródła ich pochodzenia, ich rodzaju oraz konkretnych okoliczności uzyskania tych dowodów.

A6. MSB 330⁸ wymaga od biegłego rewidenta stwierdzenia, czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania. Kwestią zawodowego osądu biegłego rewidenta jest ustalenie, czy zostały zebrane wystarczające i odpowiednie dowody badania powodujące zmniejszenie ryzyka badania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu, w celu umożliwienia wyciągnięcia racjonalnych wniosków leżących u podstaw opinii biegłego rewidenta. MSB 200 omawia takie kwestie, jak charakter procedur badania, rozłożenie w czasie sprawozdawczości finansowej oraz równowaga korzyści i kosztów, które stanowią stosowne kryteria dokonywania przez biegłego rewidenta zawodowego osądu, czy zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania.

Źródło pochodzenia dowodów badania

A7. Niektóre dowody badania uzyskuje się przeprowadzając procedury badania służące testowaniu ewidencji księgowej, np. drogą analizy i przeglądu, ponownego przeprowadzenia procedur stosowanych w procesie

⁶ MSB 315 (zmieniony), paragraf 9.

⁷ MSB 200, paragraf 5.

⁸ MSB 330, paragraf 26.

sporządzania sprawozdawczości finansowej oraz poprzez uzgodnienie odpowiednich rodzajów i zastosowań tej samej informacji. Dzięki przeprowadzeniu takich procedur badania biegły rewident może stwierdzić, czy zapisy księgowe są wewnętrznie spójne i zgodne ze sprawozdaniami finansowymi.

A8. Zazwyczaj większą pewność uzyskuje się dzięki dowodom badania pochodzącym z różnych źródeł lub różnego rodzaju źródeł, które są ze sobą spójne niż dzięki analizie pojedynczych dowodów badania. Na przykład, informacje potwierdzające, pochodzące ze źródeł niezależnych od jednostki, mogą zwiększyć stopień pewności, którą biegły rewident uzyskuje na podstawie dowodów badania sporządzonych wewnątrz jednostki, takich jak dowody wynikające z zapisów księgowych, protokołów z posiedzeń lub oświadczeń kierownictwa.

A9. Informacje potwierdzające, pochodzące ze źródeł niezależnych od jednostki, które biegły rewident wykorzystuje jako dowody badania, mogą obejmować potwierdzenia osób trzecich, sprawozdania 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, leżące u podstaw opinii biegłego rewidenta, uzyskuje się poprzez:

(a) procedury oceny ryzyka oraz

(b) dalsze procedury badania obejmujące:

(i) testy systemu kontroli wewnętrznej, o ile wymagają tego MSB lub jeżeli biegły rewident postanowił je zastosować oraz

(ii) procedury wiarygodności, w tym szczegółowe testy oraz analityczne procedury wiarygodności.

A11. Procedury badania, opisane poniżej w paragrafach A14-A25, mogą być stosowane jako procedury oceny ryzyka, testy systemu kontroli wewnętrznej lub procedury wiarygodności, w zależności od okoliczności, w jakich zostaną one zastosowane przez biegłego rewidenta. Zgodnie z MSB 330 dowody badania uzyskane podczas poprzednich badań mogą w pewnych okolicznościach stanowić stosowne dowody badania, jeżeli biegły rewident przeprowadza procedury badania służące ustaleniu ich dalszej przydatności⁹.

A12. Na rodzaj i czas przeprowadzenia przewidzianych procedur badania może wpływać fakt, że część danych księgowych oraz pozostałych informacji może być dostępna tylko w formie elektronicznej lub też dostępna jedynie na dany moment, lub w danym czasie. Na przykład, jeżeli jednostka prowadzi sprzedaż internetową, dokumenty źródłowe takie, jak zamówienia zakupu lub faktury mogą istnieć tylko w formie elektronicznej, albo też jeśli jednostka stosuje system elektronicznego przetwarzania dokumentów, który ułatwia ich przechowywanie i przetwarzanie, dokumenty w formie papierowej mogą być niszczone po zeskanowaniu.

A13. Niektórych informacji w formie elektronicznej nie można odtworzyć po upływie określonego czasu, np. gdy pliki zostały zmienione, a kopie bezpieczeństwa nie istnieją. W związku z polityką jednostki dotyczącą archiwizacji danych biegły rewident może zatem uznać za konieczne zwrócić się do jednostki z prośbą o zachowanie pewnych informacji do czasu ich przeglądu przez biegłego rewidenta lub o możliwość przeprowadzenia procedur badania w momencie kiedy informacje te są dostępne.

Inspekcja

A14. Inspekcja polega na zbadaniu zapisów i dokumentów, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych, w formie papierowej, elektronicznej lub innej, jak również na fizycznym oglądzie aktywów. Inspekcja zapisów i dokumentów dostarcza dowody badania o różnym stopniu wiarygodności zależnym od ich rodzaju i źródła oraz, w przypadku zapisów i dokumentów wewnętrznych, od skuteczności systemu kontroli ich przygotowywania. Przykładem inspekcji wykorzystywanej przy testowaniu systemu kontroli wewnętrznej jest inspekcja zapisów w celu uzyskania dowodów ich autoryzacji.

A15. Niektóre dokumenty stanowią bezpośrednie dowody istnienia składnika aktywów, np. dokument będący instrumentem finansowym w postaci akcji lub obligacji. Inspekcja takich dokumentów niekoniecznie jednak dostarcza dowody badania potwierdzające prawa własności lub wycenę. Z kolei, inspekcja wykonanej umowy może dostarczyć dowód badania odpowiedni dla oceny stosowanych przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości, np. zasad ujmowania przychodów.

A16. Inspekcja składników aktywów trwałych może dostarczyć wiarygodne dowody ich istnienia, ale niekoniecznie dowody dotyczące praw i obowiązków jednostki lub wyceny. Inspekcja poszczególnych składników zapasów może być dokonana w trakcie obserwacji spisu z natury.

Obserwacja

A17. Obserwacja polega na oglądzie czynności lub procedur wykonywanych przez inne osoby; przykładowo biegły rewident obserwuje przeprowadzany przez pracowników jednostki spis z natury zapasów lub dokonywane czynności kontrolne. Obserwacja dostarcza dowody badania dotyczące skuteczności procesów lub

⁹ MSB 330, paragraf A35.

procedur, ale jest obciążona ograniczeniem wynikającym z zawężenia obserwacji do danego momentu w czasie, w którym się jej dokonuje oraz z faktu, że bycie obserwowanym może wpływać na sposób przeprowadzenia czynności lub procedur. Dalsze wytyczne dotyczące obserwacji spisu z natury zapasów zawiera MSB 501¹⁰.

Potwierdzenia zewnętrzne

A18. Potwierdzenie zewnętrzne jest dowodem badania uzyskanym przez biegłego rewidenta jako bezpośrednia pisemna odpowiedź strony trzeciej (strony potwierdzającej) w formie papierowej, elektronicznej lub za pomocą innego środka przekazu. Procedury potwierdzeń zewnętrznych są przydatne w związku ze stwierdzeniami dotyczącymi niektórych sald kont i ich części składowych. Potwierdzenia zewnętrzne nie muszą jednak ograniczać się jedynie do sald kont. Przykładowo, biegły rewident może zwrócić się o potwierdzenie warunków umowy lub transakcji, jakie jednostka zawarła ze stronami trzecimi; prośba o potwierdzenie może mieć na celu zapytanie, czy umowa ulegała zmianom, a jeśli tak, to jakie są odnośne szczegóły tych zmian. Potwierdzenia zewnętrzne są także stosowane w celu uzyskania dowodów badania, że nie wiążą pewne warunki, np. że nie zawarto „dodatkových ustaleń”, które mogą wpływać na sposób ujmowania przychodów. Zob. MSB 505 zawierający dalsze wytyczne¹¹.

Ponowne przeliczenie

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

Ponowne przeprowadzenie procedur

A20. Ponowne przeprowadzenie procedur polega na przeprowadzeniu przez biegłego rewidenta niezależnych procedur lub kontroli, które były pierwotnie przeprowadzone w ramach systemu kontroli wewnętrznej jednostki.

Procedury analityczne

A21. Procedury analityczne polegają na ocenie informacji finansowych uzyskanych w wyniku analizy możliwych powiązań pomiędzy danymi zarówno finansowymi, jak i niefinansowymi. Procedury analityczne obejmują również badanie rozpoznanych odchyleń i powiązań, które są niespójne z innymi stosownymi informacjami lub różnią się znacząco od przewidywanych wielkości. Zob. MSB 520 w celu uzyskania dalszych wskazówek.

Zapytania

A22. Zapytania polegają na zasięgnięciu informacji u poinformowanych osób z lub spoza jednostki o zagadnieniach zarówno finansowych, jak i niefinansowych. Podczas badania, poza innymi procedurami badania, stosuje się często zapytania. Zapytania mogą przyjmować różnorodne formy, od formalnych zapytań pisemnych po nieformalne zapytania ustne. Ocena wyników odpowiedzi na zapytania stanowi integralną część procesu zapytań.

A23. W odpowiedzi na zapytania biegły rewident może uzyskać informacje, których wcześniej nie posiadał lub dowody badania o charakterze potwierdzającym. Alternatywnie odpowiedzi takie mogą dostarczać informacje znacząco różniące się od innych informacji uzyskanych przez biegłego rewidenta, jak np. informacje dotyczące możliwości obchodzenia przez kierownictwo kontroli wewnętrznych. W niektórych przypadkach odpowiedzi na zapytania dostarczają biegłemu rewidentowi podstaw do modyfikacji lub przeprowadzenia dodatkowych procedur badania.

A24. Pomimo że potwierdzenie dowodów badania uzyskanych w drodze zapytań ma często szczególne znaczenie, to w przypadku zapytań dotyczących zamierzeń kierownictwa dostępne informacje mogą być ograniczone. W takich przypadkach zrozumienie zrealizowanych w przeszłości, wcześniej deklarowanych zamierzeń kierownictwa, przedstawionych przez kierownictwo powodów wyboru danego kierunku działania, jak też zdolności kierownictwa do działania zgodnego z wytyczonym kierunkiem, może dostarczyć informacje potwierdzające dowody uzyskane w wyniku zapytań.

A25. W celu potwierdzenia odpowiedzi uzyskanych na zapytania ustne, w przypadku niektórych zagadnień, biegły rewident może uznać za konieczne uzyskanie pisemnych oświadczeń od kierownictwa oraz, gdzie to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór. Zob. MSB 580 w celu uzyskania dalszych wskazówek¹².

Informacje wykorzystywane jako dowody badania

Stosowność i wiarygodność (zob. par. 7)

¹⁰ MSB 501 „Dowody badania dotyczące specjalnych sald i ujawnień sprawozdań finansowych”.

¹¹ MSB 505 „Potwierdzenia zewnętrzne”.

¹² MSB 580 „Pisemne oświadczenia”.

A26. Zgodnie z paragrafem A1 dowody badania są uzyskiwane głównie w wyniku przeprowadzenia podczas badania procedur badania, ale mogą obejmować również informacje uzyskane z innych źródeł takich, jak np. w określonych okolicznościach, wcześniejsze badania oraz procedury zapewnienia jakości firmy audytorskiej przy podjęciu się badania i przy kontynuacji badania u danego klienta. Na jakość wszystkich dowodów badania wpływa stosowność i wiarygodność informacji, na których opierają się dowody.

Stosowność

A27. Stosowność odnosi się do logicznego powiązania lub znaczenia dla celu procedury badania oraz, gdzie to odpowiednie, dla analizowanego stwierdzenia. Stosowność informacji wykorzystywanych jako dowody badania może zależeć od ukierunkowania testów. Na przykład, jeżeli celem procedury badania jest analiza przeszacowania ilości lub wartości istniejących sald zobowiązań, to zbadanie zaksięgowanych sald zobowiązań może być stosowną procedurą badania. Jednakże, w przypadku przeprowadzania badania z punktu widzenia niedoszacowania liczby lub wartości istniejących sald zobowiązań, badanie ujętych zobowiązań nie będzie stosowne, a właściwe może być zbadanie informacji takich, jak dokonane późniejsze płatności, niezapłacone faktury, potwierdzenia dostawców oraz niesparowane potwierdzenia odbioru.

A28. Dany zestaw procedur badania może dostarczyć dowodów badania, które są przydatne dla danych stwierdzeń, ale nie dla innych. Na przykład inspekcja dokumentów odnoszących się do spłaty należności po dniu bilansowym może dostarczyć dowody potwierdzające istnienie oraz wycenę należności, ale niekoniecznie potwierdzające przyporządkowanie do właściwego okresu. Analogicznie uzyskanie dowodów badania odpowiednich dla konkretnego stwierdzenia, np. istnienia zapasów, nie zastępuje uzyskania dowodów badania dotyczących innego stwierdzenia, np. wyceny tych zapasów. Z drugiej jednak strony, dowody badania uzyskane z różnych źródeł lub różnego rodzaju mogą być przydatne dla tego samego stwierdzenia.

A29. Testy systemu kontroli wewnętrznej 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 rozpoznanie warunków (cech lub atrybutów) skutecznego działania kontroli oraz okoliczności świadczących o odstępstwach od parametrów jej poprawnego działania. Biegły rewident może następnie przeprowadzić testy dotyczące istnienia lub braku tych okoliczności.

A30. Procedury wiarygodności są projektowane w celu wykrycia istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń. Procedury wiarygodności obejmują testy szczegółowe oraz analityczne procedury wiarygodności. Projektowanie procedur wiarygodności obejmuje rozpoznanie mających znaczenie dla testu warunków, które stanowią zniekształcenie stosownego stwierdzenia.

Wiarygodność

A31. Wiarygodność informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania, a zatem samych dowodów badania, zależy od ich źródła i rodzaju oraz okoliczności, w których je uzyskano, w tym od kontroli ich sporządzania i przechowywania, o ile ma to zastosowanie. Można dokonywać uogólnień na temat wiarygodności różnych rodzajów dowodów badania, jednakże od takich uogólnień istnieją istotne wyjątki. Nawet gdy informacje, które mają być wykorzystywane jako dowody badania, pochodzą ze źródeł zewnętrznych wobec jednostki, mogą istnieć okoliczności wpływające na wiarygodność tych informacji. Na przykład informacje uzyskane z niezależnego zewnętrznego źródła mogą nie być wiarygodne, jeżeli źródło nie dysponuje odpowiednią wiedzą lub też ekspert powołany przez kierownictwo może nie wykazywać się obiektywizmem. Uznając możliwość istnienia wyjątków, można z pożytkiem stosować następujące uogólnienia dotyczące wiarygodności dowodów badania:

- wiarygodność dowodów badania wzrasta, jeżeli zostały uzyskane z niezależnych od jednostki źródeł zewnętrznych,
- wiarygodność dowodów badania sporządzonych wewnątrz przez jednostkę wzrasta, gdy stosowne kontrole przeprowadzane przez jednostkę, w tym kontrole sporządzania i przechowywania dowodów badania, działają skutecznie,
- dowody badania uzyskane bezpośrednio przez biegłego rewidenta (przykładowo w drodze obserwacji stosowania kontroli) są bardziej wiarygodne niż dowody badania uzyskane pośrednio lub w drodze wnioskowania (np. przez zadawanie pytań na temat stosowania kontroli),
- dowody badania w formie dokumentacji papierowej, elektronicznej lub zapisu na innych nośnikach są bardziej wiarygodne niż dowody badania pozyskane w formie ustnej (np. notatki sporządzone podczas spotkania są bardziej wiarygodne niż późniejsze ustne oświadczenia dotyczące omawianych zagadnień),
- dowody badania w postaci oryginalnych dokumentów są bardziej wiarygodne niż dowody badania w postaci kopii lub faksów lub dokumentów, które zostały sfilmowane, przetworzone cyfrowo lub w inny sposób przetworzone na formę elektroniczną, których to wiarygodność może zależeć od kontroli ich sporządzania i przechowywania.

A32. MSB 520 przedstawia dalsze wytyczne dotyczące wiarygodności danych stosowanych na potrzeby projektowania procedur analitycznych jako procedur wiarygodności¹³.

A33. MSB 240 przedstawia okoliczności, które nakazują biegłemu rewidentowi uznać, że dokument może być nieautentyczny lub mógł ulec modyfikacji, która nie została ujawniona biegłemu rewidentowi¹⁴.

Wiarygodność informacji sporządzonych przez eksperta powołanego przez kierownictwo (zob. par. 8)

A34. Sporządzanie sprawozdań finansowych może wymagać wiedzy w dziedzinach innych niż rachunkowość lub rewizja finansowa, takich jak wyliczenia aktuarialne, wyceny lub inżynieria finansowa. Jednostka może zatrudnić lub zaangażować ekspertów z tych dziedzin w celu uzyskania wiedzy niezbędnej do sporządzenia sprawozdań finansowych. Nieskorzystanie z pomocy eksperta, w sytuacji gdy wykorzystanie jego wiedzy jest niezbędne, zwiększa ryzyko istotnego zniekształcenia.

A35. Jeżeli informacje wykorzystywane jako dowody badania zostały sporządzone przy udziale eksperta powołanego przez kierownictwo, stosuje się paragraf 8 niniejszego standardu. Na przykład osoba lub organizacja może posiadać wiedzę w zakresie stosowania modeli szacowania wartości godziwej papierów wartościowych, dla których nie istnieje aktywny rynek. Jeżeli dana osoba lub organizacja stosuje tę wiedzę przy dokonywaniu szacunków, które jednostka wykorzystuje przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, osobę tę lub organizację uznaje się za eksperta powołanego przez kierownictwo i ma wówczas zastosowanie paragraf 8. Z drugiej jednak strony, jeżeli ta osoba lub organizacja przedstawiają jedynie dane na temat cen dotyczących transakcji niepublicznych, które to dane byłyby w innym przypadku niedostępne dla jednostki, i które wykorzystuje ona na potrzeby własnych metod szacowania, to informacje takie, jeżeli zostaną wykorzystane jako dowody badania, podlegają paragrafowi 7 niniejszego standardu, ale jednostka nie wykorzystuje ich jako informacji pochodzących od eksperta powołanego przez kierownictwo.

A36. Rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur badania stosowanych w celu spełnienia wymogów paragrafu 8 mogą być uzależnione od następujących zagadnień:

- charakter i złożoność sprawy, do której odnosi się ekspert powołany przez kierownictwo,
- ryzyko istotnego zniekształcenia w danym obszarze,
- dostępność alternatywnych źródeł pozyskania dowodów badania,
- charakter, zakres i cele pracy eksperta powołanego przez kierownictwo,
- stwierdzenie, czy ekspert powołany przez kierownictwo jest zatrudniony przez jednostkę, czy też pracuje na zlecenie w celu świadczenia stosownych usług,
- zakres, w jakim kierownictwo może sprawować kontrolę lub wywierać wpływ na pracę powołanego przez siebie eksperta,
- stwierdzenie, czy eksperta powołanego przez kierownictwo obowiązują merytoryczne standardy wykonywania zawodu lub innego rodzaju wymogi zawodowe lub branżowe,
- charakter i zakres wszelkich kontroli pracy eksperta powołanego przez kierownictwo,
- wiedza i doświadczenie biegłego rewidenta w obszarze kompetencji eksperta powołanego przez kierownictwo,
- wcześniejsze doświadczenie biegłego rewidenta co do pracy danego eksperta.

Kompetencje, umiejętności i obiektywizm eksperta powołanego przez kierownictwo (zob. par. 8(a))

A37. Kompetencje dotyczą charakteru i poziomu wiedzy eksperta powołanego przez kierownictwo. Umiejętności odnoszą się do zdolności eksperta powołanego przez kierownictwo do wykazania się kompetencjami w danych okolicznościach. Czynniki wpływające na umiejętności mogą, np. obejmować położenie geograficzne oraz dostępność czasu i środków. Obiektywizm dotyczy możliwych skutków wpływu uprzedzeń, konfliktu interesów lub innych osób na zawodowy lub operacyjny osąd eksperta powołanego przez kierownictwo. Kompetencje, umiejętności i obiektywizm eksperta powołanego przez kierownictwo oraz wszelkie kontrole dokonywane przez jednostkę, odnoszące się do pracy danego eksperta, stanowią istotne czynniki wiarygodności wszelkich informacji przygotowanych przez eksperta powołanego przez kierownictwo.

A38. Informacje na temat kompetencji, umiejętności i obiektywizmu eksperta powołanego przez kierownictwo mogą pochodzić z różnych źródeł takich, jak:

- osobiste doświadczenie w zakresie wcześniejszej pracy danego eksperta,
- dyskusje z danym ekspertem,
- dyskusje z innymi osobami zaznajomionymi z pracą danego eksperta,
- wiedza na temat kwalifikacji danego eksperta, jego członkostwa w organizacji zawodowej lub stowarzyszeniu branżowym, uprawnień do wykonywania zawodu lub innych form zewnętrznego uznania,
- opublikowane prace lub książki danego eksperta,

¹³ MSB 520, paragraf (5a).

¹⁴ MSB 240 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw”, paragraf 13.

- ekspert powołany przez biegłego rewidenta, który pomaga mu w uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat informacji przygotowanych przez eksperta powołanego przez kierownictwo.

A39. Zagadnienia istotne dla oceny kompetencji, umiejętności i obiektywizmu eksperta powołanego przez kierownictwo obejmują stwierdzenie, czy eksperta obowiązują merytoryczne standardy wykonywania zawodu lub innego rodzaju wymogi zawodowe lub branżowe, np. standardy etyczne lub inne wymogi członkowskie, ustalone przez organizację zawodową lub przez stowarzyszenie branżowe, czy też standardy akredytacyjne organizacji wydającej uprawnienia do wykonywania zawodu lub wymogi wynikające z prawa lub regulacji.

A40. Inne kwestie, które mogą mieć znaczenie, obejmują:

- stosowność kompetencji eksperta powołanego przez kierownictwo w obszarze, w którym jego praca będzie wykorzystywana, w tym wszelkie obszary specjalizacji eksperta. Na przykład dany aktuariusz może się specjalizować w ubezpieczeniach majątkowych i komunikacyjnych, ale posiadać ograniczone doświadczenie w zakresie wyliczania świadczeń emerytalnych,

- kompetencje eksperta powołanego przez kierownictwo w odniesieniu do odpowiednich wymogów księgowych, np. wiedza o założeniach i metodach, w tym, o ile ma to zastosowanie, o modelach, które są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,

- stwierdzenie, czy nieprzewidziane zdarzenia, zmiany warunków lub dowody badania uzyskane w wyniku przeprowadzonych procedur wskazują na potrzebę ponownego rozważenia w miarę postępu badania kompetencji, umiejętności i obiektywizmu eksperta powołanego przez kierownictwo.

A41. Wiele okoliczności może zagrażać obiektywizmowi, np. zagrożenia związane z czerpaniem własnych korzyści, nadmiernym zaangażowaniem, nadmiernym zaufaniem, autokontrolą, zastraszeniem. Zagrożenia te mogą zostać zmniejszone przez zabezpieczenia tworzone bądź przez struktury zewnętrzne (np. zawód eksperta, prawo lub regulacje), bądź przez środowisko zawodowe eksperta powołanego przez kierownictwo (np. polityka i procedury zapewnienia jakości).

A42. Mimo iż zabezpieczenia nie eliminują wszystkich zagrożeń obiektywizmu eksperta powołanego przez kierownictwo, zagrożenia takie jak zastraszenie mogą być mniej istotne z punktu widzenia eksperta pracującego na zlecenie niż eksperta zatrudnionego przez jednostkę, ale skuteczność zabezpieczeń takich, jak polityka i procedury zapewnienia jakości może być większa. Ze względu na to, że zagrożenie obiektywizmu wynikające z faktu bycia pracownikiem jednostki będzie zawsze istniało, nie można uznawać eksperta zatrudnionego przez jednostkę za obiektywnego w mniejszym stopniu niż inni pracownicy jednostki.

A43. Przy ocenie obiektywizmu eksperta pracującego na zlecenie, istotna może być dyskusja z kierownictwem i z danym ekspertem dotycząca wszelkich udziałów i powiązań, które mogą stwarzać zagrożenia dla niezależności eksperta, oraz wszelkich mających zastosowanie zabezpieczeń, w tym zawodowych wymogów obowiązujących eksperta oraz ocena, czy zabezpieczenia są właściwe. Udziały i powiązania mogące stwarzać zagrożenia obejmują:

- udziały finansowe,
- powiązania gospodarcze i osobiste,
- świadczenie innych usług.

Zrozumienie pracy eksperta powołanego przez kierownictwo (zob. par. 8(b))

A44. Zrozumienie pracy eksperta powołanego przez kierownictwo obejmuje zapoznanie się ze stosowną dziedziną wiedzy. Zrozumienie stosownej dziedziny wiedzy eksperta może być połączone z ustaleniem przez biegłego rewidenta, czy posiada on wiedzę, pozwalającą mu ocenić pracę eksperta powołanego przez kierownictwo lub czy potrzebuje powołać w tym celu swojego eksperta¹⁵.

A45. Aspekty wiedzy eksperta powołanego przez kierownictwo, które mają znaczenie dla poznania tej dziedziny przez biegłego rewidenta, obejmują:

- stwierdzenie, czy w dziedzinie wiedzy eksperta znajdują się obszary specjalizacji, mające znaczenie dla badania,

- stwierdzenie, czy jakiegokolwiek zawodowe lub inne standardy lub wymogi przepisów prawa lub uregulowań mają zastosowanie,

- stwierdzenie, jakie założenia i metody są stosowane przez eksperta powołanego przez kierownictwo, czy są one powszechnie akceptowane w dziedzinie wiedzy eksperta i czy są odpowiednie na potrzeby sprawozdawczości finansowej,

- charakter wewnętrznych i zewnętrznych danych lub informacji wykorzystywanych przez eksperta powołanego przez kierownictwo.

A46. W przypadku gdy ekspert powołany przez kierownictwo pracuje na zlecenie, istnieje zazwyczaj umowa lub inna forma porozumienia między jednostką i ekspertem. Ocena tego porozumienia w toku poznawania pracy eksperta powołanego przez kierownictwo może pomóc biegłemu rewidentowi w ustaleniu stosowności poniższych informacji na jego potrzeby:

¹⁵ MSB 620 „Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta”, paragraf 7.

- charakter, zakres i cele pracy tego eksperta,
- odpowiednio prawa i obowiązki kierownictwa i eksperta oraz
- charakter, harmonogram i zakres komunikowania się kierownictwa z ekspertem, w tym forma wszelkich raportów przedkładanych przez tego eksperta.

A47. W przypadku gdy ekspert powołany przez kierownictwo jest zatrudniony przez jednostkę, istnieje mniejsze prawdopodobieństwo występowania tego rodzaju pisemnego porozumienia. Zapytanie skierowane do eksperta i do innych członków kierownictwa może być najbardziej odpowiednią formą uzyskania przez biegłego rewidenta niezbędnej wiedzy.

Ocena przydatności pracy eksperta powołanego przez kierownictwo (zob. par. 8(c))

A48. Rozważania, czy wyniki pracy eksperta powołanego przez kierownictwo są odpowiednimi dowodami badania stosownego stwierdzenia, mogą obejmować:

- stosowność i racjonalność ustaleń i wniosków eksperta, ich spójność z innymi dowodami badania oraz stwierdzenie, czy zostały one odpowiednio odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych,
- jeżeli praca danego eksperta polega na wykorzystaniu istotnych założeń i metod, stosowność i racjonalność tych założeń i metod oraz
- jeżeli praca danego eksperta polega na wykorzystaniu w istotnym zakresie danych źródłowych, stosowność, kompletność i dokładność tych danych.

Informacje sporządzone przez jednostkę, które są wykorzystywane na potrzeby biegłego rewidenta (zob. par. 9 (a)-(b))

A49. Aby biegły rewident mógł uzyskać wiarygodne dowody badania, informacje sporządzone przez jednostkę, które są wykorzystywane na potrzeby przeprowadzenia procedur badania powinny być wystarczająco kompletne i dokładne. Na przykład na skuteczność badania przychodów drogą zastosowania cen standardowych do zarejestrowanych wolumenów sprzedaży wpływa poprawność informacji o cenach oraz kompletność i poprawność danych dotyczących wolumenów sprzedaży. Podobnie, jeżeli biegły rewident zamierza zbadać zbiór (np. płatności) pod kątem pewnych cech (np. autoryzacji), wyniki badania będą mniej wiarygodne, jeżeli zbiór, z którego pobrano pozycje do testów, jest niekompletny.

A50. Uzyskanie dowodów badania dotyczących dokładności i kompletności takich informacji może się odbywać równocześnie z przeprowadzeniem bieżących procedur badania tych informacji, jeżeli uzyskiwanie takich dowodów badania stanowi integralną część samych procedur badania. W innych przypadkach biegły rewident mógłby uzyskać dowody badania dotyczące dokładności i kompletności takich informacji poprzez przeprowadzenie testów kontroli przygotowywania i przechowywania informacji. Niekiedy biegły rewident może jednak stwierdzić, że zachodzi potrzeba przeprowadzenia dodatkowych procedur badania.

A51. W niektórych przypadkach biegły rewident może uznać za stosowne wykorzystanie informacji, sporządzonych przez jednostkę dla innych celów badania. Na przykład biegły rewident może zamierzać skorzystać z metod oceny wyników działalności jednostki na potrzeby procedur analitycznych lub z informacji przygotowanych przez jednostkę w ramach przeprowadzania działań monitorujących, takich jak sprawozdania audytora wewnętrznego. W takich przypadkach przydatność dowodów badania zależy od stwierdzenia, czy informacje są wystarczająco dokładne lub szczegółowe na potrzeby biegłego rewidenta. Na przykład, metody oceny wyników działalności stosowane przez kierownictwo mogą nie być wystarczająco dokładne na potrzeby wykrycia istotnych zniekształceń.

Wybór pozycji do testów w celu uzyskania dowodów badania (zob. par. 10)

A52. Skuteczny test dostarcza dowody badania odpowiednie w stopniu, w jakim łącznie z innymi dowodami badania, które zostały lub zostaną uzyskane, wystarczają na potrzeby biegłego rewidenta. Wybierając pozycje do testów, biegły rewident, zgodnie z paragrafem 7, powinien ustalić stosowność i wiarygodność informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania. Innym aspektem skuteczności (wystarczalności) testów jest osąd stosowany przy wyborze pozycji do testu. Możliwe sposoby doboru przez biegłego rewidenta pozycji do testów obejmują:

- (a) wybór wszystkich pozycji (100% sprawdzenie),
- (b) wybór określonych pozycji oraz
- (c) badanie wrywkowe (próbkiowanie).

Zastosowanie jednego lub połączenie powyższych sposobów może być odpowiednie zależnie od okoliczności, np. ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z testowanym stwierdzeniem oraz wykonalności i efektywności różnych sposobów.

Wybór wszystkich pozycji

A53. Biegły rewident może stwierdzić, iż najodpowiedniejsze będzie sprawdzenie całego zbioru pozycji składających się na grupę transakcji lub saldo konta (lub podzbioru należącego do zbioru). Sprawdzenie 100%

pozycji w przypadku testów kontroli wewnętrznej jest w praktyce niewykonalne. Znacznie częściej sprawdzenie takie jest stosowane przy testach szczegółowych. Sprawdzenie 100% pozycji może być również odpowiednie w przypadku, gdy:

- zbiór składa się z niewielkiej ilości pozycji o dużej wartości,
- występuje znaczące ryzyko i inne sposoby nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania,
- powtarzalny charakter obliczeń oraz inne automatyczne procesy systemu informatycznego sprawiają, że 100% sprawdzenie jest opłacalne.

Wybór określonych pozycji

A54. Biegły rewident może zdecydować się na wybór określonych pozycji ze zbioru. Przy podejmowaniu tej decyzji czynnikami, które mogą się okazać istotne, jest znajomość jednostki przez biegłego rewidenta, ocena ryzyka istotnego zniekształcenia oraz charakterystyka testowanego zbioru. Przy wyborze określonych pozycji biegły rewident kieruje się osądem, stąd też wybór ten narażony jest na ryzyko nie związane z próbkowaniem. Wybór określonych pozycji może uwzględniać:

- *Pozycje o dużej wartości lub o kluczowym znaczeniu.* Biegły rewident może zdecydować o wyborze ze zbioru określonych pozycji, mających dużą wartość lub charakteryzujących się innymi cechami, np. są one podejrzane, nietypowe, szczególnie podatne na ryzyko lub w przeszłości zawierały błędy.
- *Wszystkie pozycje przekraczające pewną kwotę.* Biegły rewident może zdecydować o sprawdzeniu pozycji, których wartość przekracza pewną kwotę w celu weryfikacji dużej części łącznej wartości grupy transakcji lub całkowitego salda konta.
- *Pozycje służące uzyskaniu informacji.* Biegły rewident może sprawdzić określone pozycje w celu uzyskania informacji dotyczących takich spraw, jak rodzaj jednostki lub rodzaj prowadzonych transakcji.

A55. Chociaż wybiórcze sprawdzenie określonych pozycji składających się na grupę transakcji lub saldo konta często stanowić będzie efektywny sposób gromadzenia dowodów badania, to nie jest to badanie wrywkowe (próbki). Wyniki procedur badania zastosowanych do wybranych w ten sposób pozycji nie mogą być ekstrapolowane na cały zbiór, dlatego też wybiórcze sprawdzenie określonych pozycji nie zapewnia dowodów badania dotyczących pozostałej części zbioru.

Badanie wrywkowe (próbki)

A56. Badanie wrywkowe (próbki) ma umożliwić wyciągnięcie wniosków na temat całego zbioru na podstawie wybranej ze zbioru próbki, objętej badaniem. Badanie wrywkowe (próbki) omawia MSB 530¹⁶.

Niespójność dowodów badania lub wątpliwości co do ich wiarygodności (zob. par. 11)

A57. Uzyskanie dowodów badania z różnych źródeł lub różnego rodzaju może wskazywać, że pojedyncze dowody badania są niewiarygodne, podobnie jak w przypadku, gdy dowody badania uzyskane z jednego źródła są sprzeczne z dowodami uzyskanymi z innego źródła. Sytuacja taka może mieć miejsce, np. wtedy, gdy odpowiedzi na zapytania skierowane do kierownictwa, audytorów wewnętrznych lub innych osób są niespójne lub gdy odpowiedzi udzielone przez osoby sprawujące nadzór, mające potwierdzić odpowiedzi kierownictwa, są niespójne z tymi odpowiedziami. MSB 230 zawiera specyficzne wymagania dotyczące dokumentacji w przypadku, gdy biegły rewident rozpoznał informacje, które są niespójne z jego ostatecznym wnioskiem dotyczącym istotnej sprawy¹⁷.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 500

opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w kwietniu 2009 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Polską Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2009 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowych Standardów Badania* został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „*Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC*”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich *Międzynarodowych Standardów Badania* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 500* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 500* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

¹⁶ MSB 530 „Badanie wrywkowe (próbki)”, paragraf 8.

¹⁷ MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragraf 11.

Oryginalny tytuł: *International Standards on Auditing*
ISBN: 978-1-93477-992-7.