

Projekt do konsultacji  
październik 2022 r.

Termin zgłaszania uwag: 24 kwietnia 2023 r.

*Międzynarodowy Standard Badania*

---

Proponowany Międzynarodowy  
Standard Badania 500  
(zmieniony)

Dowody badania

oraz

Proponowane zmiany  
dostosowawcze i wynikające  
z nowelizacji do innych standardów

***Tłumaczenie nie autoryzowane przez PIBR***

## O IAASB

Niniejszy projekt został opracowany i zatwierdzony International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

Celem IAASB jest służba w interesie publicznym poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów badania, usług atestacyjnych i innych powiązanych standardów oraz poprzez ułatwianie harmonizacji międzynarodowych i krajowych standardów badania i usług atestacyjnych, a przez to polepszanie jakości i spójności praktyk na całym świecie i wzmacnianie zaufania publicznego do zawodu biegłego rewidenta i badania na świecie.

IAASB opracowuje standardy badania i usług atestacyjnych oraz wytyczne do stosowania przez wszystkich zawodowych księgowych w ramach wspólnego procesu stanowienia standardów, w którym uczestniczy Public Interest Oversight Board (PIOB), nadzorująca działalność IAASB oraz IAASB Consultative Advisory Group zapewniająca wkład ze strony instytucji interesu publicznego w opracowanie standardów i wytycznych. Struktury i procesy, wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Federation of Accountants (IFAC).

Informacje o prawach autorskich, znakach towarowych i zezwoleniach znajdują się na stronie 83.

ISA.

IAASB

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board®

## PROŚBA O UWAGI

Niniejszy projekt standardu MSB 500 (Zmienionego), *Dowody badania*, został opracowany i zatwierdzony International Auditing and Assurance Standards Board® (IAASB®).

Propozycje zawarte w niniejszym projekcie mogą zostać zmienione w świetle otrzymanych uwag przed wydaniem ich w ostatecznej formie. **Uwagi należy zgłaszać do dnia 24 kwietnia 2023 r.**

Respondenci proszeni są o przesyłanie swoich uwag drogą elektroniczną poprzez stronę internetową IAASB, korzystając z linku "[Submit Comment](#)". Prosimy o przesyłanie uwag zarówno w formacie PDF, jak i Word. Aby móc korzystać z tej funkcji, użytkownicy muszą się zarejestrować. Wszystkie komentarze będą traktowane jako sprawa publiczna i ostatecznie zostaną umieszczone na stronie internetowej.

Niniejszą publikację można pobrać ze strony internetowej IAASB: [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). Zatwierdzony tekst jest opublikowany w języku angielskim.

# NOTATKA WYJAŚNIAJĄCA

## SPIS TREŚCI

---

	Strona
Wprowadzenie.....	5
Tło.....	5
Współpraca z IESBA i innymi grupami zadaniowymi IAASB oraz grupami konsultacyjnymi.....	6
<b>Część 1 Przewodnik dla respondentów.....</b>	<b>7</b>
<b>Część 2 Istotne sprawy.....</b>	<b>7</b>
Część 2-A – Kwestie dotyczące interesu publicznego poruszane w ED 500.....	7
Część 2-B - Cel i zakres ED 500 oraz powiązanie z innymi standardami .....	9
Część 2-C – Technologia.....	10
Część 2-D - Zawodowy sceptycyzm.....	11
Część 2-E – Definicje.....	11
Część 2-F - Projektowanie i przeprowadzanie procedur badania w celu uzyskania wystarczających, odpowiednich dowodów badania.....	13
Część 2-G - Stosowność i wiarygodność informacji które będą wykorzystane jako dowód badania.....	14
Część 2-H - Ocena uzyskanych dowodów badania.....	17
Część 2-I – Zmiany dostosowawcze i wynikające ze zmiany MSB 500 do innych standardów .....	18
<b>Część 3 Prośba o uwagi .....</b>	<b>20</b>
<b>Projekt do konsultacji</b>	
Proponowany Międzynarodowy Standard Badania 500 (Zmieniony), Dowody Badania.....	22
Zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji innych standardów .....	55

---

## Wstęp

1. Niniejsze memorandum zawiera tło i wyjaśnienie projektu proponowanego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 500 (Zmienionego), *Dowody badania* (ED-500), który został zatwierdzony do konsultacji przez IAASB we wrześniu 2022 r.

### Tło

2. Istniejący MSB 500 został rozpatrzony w ramach projektu IAASB dotyczącego wyjaśnienia jej Międzynarodowych Standardów pod koniec 2008 roku. Ponadto w 2018 r. wprowadzono do standardu zmiany wynikające z nowelizacji w ramach projektu IAASB dotyczącego zmiany MSB 540<sup>1</sup> (tj. w celu włączenia materiału dotyczącego zewnętrznych źródeł informacji, zgodnie z definicją).
3. IAASB ustanowiła grupę roboczą w styczniu 2019 r. w celu zidentyfikowania i zbadania możliwych kwestii związanych z dowodami badania, uznając ewolucję środowiska biznesowego i praktyki badania, w tym wykorzystanie technologii zarówno przez jednostkę, jak i biegłego rewidenta. W oparciu o wstępne informacje zwrotne przekazane przez grupę roboczą w czerwcu 2019 r., IAASB była zdania, że konieczne jest dalsze zbieranie informacji i ukierunkowane działania informacyjne w celu zrozumienia:
  - zakresu, w jakim zidentyfikowane kwestie lub inne kwestie (jeśli istnieją) stanowią wyzwanie w praktyce, w tym przyczyny lub powody tych kwestii; oraz
  - jak najlepiej można rozwiązać te problemy.
4. W grudniu 2020 r., IAASB zatwierdziła [propozycję projektu](#) dotyczącą aktualizacji ISA 500. W sekcji II propozycji projektu przedstawiono dalsze tło dotyczące projektu, w tym zidentyfikowane kwestie związane z dowodami badania oraz wyjaśnienie zbierania informacji, ukierunkowanych działań informacyjnych i innych działań, które stanowiły podstawę propozycji projektu. Cele projektu, które zostały opisane w sekcji IV propozycji projektu, można podsumować w następujący sposób:
  - Wyjaśnić cel i zakres MSB 500 oraz wyjaśnić jego związek z innymi standardami.
  - Opracowanie opartego na zasadach podejścia do rozważania i dokonywania osądów na temat informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania oraz oceny, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania, uznając charakter i źródła informacji w obecnym środowisku biznesowym i audytorskim.
  - Zmodernizować MSB 500 tak, aby można było go dostosować do obecnego środowiska biznesowego i audytorskiego, uwzględniając jednocześnie skalowalność standardu do szerokiej gamy okoliczności dotyczących wykorzystania technologii przez jednostkę i biegłego rewidenta, w tym wykorzystania zautomatyzowanych narzędzi i technik.
  - Podkreślenie roli profesjonalnego sceptycyzmu przy dokonywaniu osądów dotyczących informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania oraz przy ocenie uzyskanych dowodów badania.
5. Określając zakres projektu aktualizacji MSB 500, IAASB doszła również do pewnych wniosków dotyczących następujących kwestii, które nie zostaną omówione w ramach projektu, tak aby w dalszym ciągu koncentrować się na rozwiązywaniu zidentyfikowanych zagadnień związanych z interesem publicznym oraz podkreślać charakter i rolę MSB 500 w zestawie MSB:

---

<sup>1</sup> MSB 540 (Zmieniony), *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*

- Niektóre kwestie, przede wszystkim związane z możliwymi ulepszeniami innych MSB (np. MSB 330)<sup>2</sup> oraz zapewnieniem innym niż badanie lub przegląd sprawozdań finansowych, będą stanowiły część przyszłych decyzji dotyczących planu prac zgodnie z ramowymi zasadami działania IAASB<sup>3</sup>.
- W odniesieniu do technologii, projekt nie dotyczyłby sposobu projektowania i przeprowadzania procedur badania poprzez wykorzystanie zautomatyzowanych narzędzi i technik.

## Współpraca z IESBA i innymi grupami zadaniowymi i konsultacyjnymi IAASB

### IESBA

6. W styczniu 2022 r. pracownicy International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA, pl: Międzynarodowej Rady Standardów Etyki dla Księgowych) przeprowadzili ogólny przegląd ED-500 w celu zidentyfikowania wszelkich istotnych kwestii etycznych lub spraw dotyczących dowodów badania. Biorąc pod uwagę wprowadzenie nowych lub wzmocnionych wymogów w ED-500 w celu wzmocnienia wykonywania przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu, personel IESBA zalecił, aby IAASB rozważyła:
  - Postanowienia dotyczące dociekliwego umysłu i zawodowego osądu zawarte w *Międzynarodowym Kodeksie Etyki Zawodowych Księgowych (w tym Międzynarodowych Standardów Niezależności) IESBA* (Kodeks IESBA).
  - Czy mogą istnieć kwestie zawarte w projekcie IESBA [Proposed Technology-related Revisions to the Code](#), które mogą być istotne dla prac Grupy Zadaniowej.
7. W lipcu 2022 r. personel IESBA przeprowadził przegląd uzupełniający ED-500, stwierdzając, że jego zalecenia zostały w sposób zadowalający zrealizowane. Ponadto nie odnotowano żadnych istotnych kwestii wymagających dalszej koordynacji ze strony IESBA.

### Grupy zadaniowe i konsultacyjne IAASB

8. Od momentu zatwierdzenia propozycji projektu działania koordynacyjne z grupami zadaniowymi lub konsultacyjnymi IAASB obejmowały:
  - Zespół zadaniowy ds. oszustw: Dyskusje dotyczące proponowanych zmian dostosowawczych do MSB 2404 oraz w celu jak najściślejszego dostosowania się do kierunku proponowanego MSB 240 (zmienionego).
  - Grupa konsultacyjna ds. zawodowego sceptycyzmu: Dyskusje koncentrowały się na podejściu przyjętym w ED-500 w zakresie wykonywania zawodowego sceptycyzmu i przeciwdziałania stronniczości biegłych rewidentów.
  - Grupa konsultacyjna ds. technologii: Dyskusje na temat przykładów w materiałach aplikacyjnych w celu wyjaśnienia, w jaki sposób zasady ED-500 mogą być stosowane przy użyciu technologii.

<sup>2</sup> MSB 330 "Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka".

<sup>3</sup> Ramy działań IAASB określają ramy, w jakich podejmuje ona swoje prace, w tym opisują procesy i procedury wyboru i priorytyzacji konkretnych działań w celu realizacji zaangażowanych działań.

<sup>4</sup> MSB 240 "Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw".

## Część 1 Przewodnik dla respondentów

IAASB z zadowoleniem przyjmuje komentarze dotyczące wszystkich kwestii poruszonych w ED-500, a w szczególności tych wskazanych w części "Prośba o uwagi". Komentarze są najbardziej pomocne, gdy odnoszą się do konkretnych paragrafów, zawierają uzasadnienie i konkretne sugestie dotyczące proponowanych zmian w brzmieniu. Respondenci mogą również swobodnie odnosić się tylko do kwestii, które ich dotyczą. Jeśli respondent zgadza się z propozycjami zawartymi w ED-500, pomocne będzie uświadomienie tego poglądu IAASB, ponieważ nie zawsze można wywnioskować poparcie dla propozycji IAASB, jeśli nie zostało ono wyrażone.

## Część 2 Istotne sprawy

### Część 2-A - Kwestie dotyczące interesu publicznego poruszane w ED-500

9. Poniższa tabela przedstawia kluczowe kwestie interesu publicznego zidentyfikowane przez IAASB, związane z dowodami badania oraz sposób ich uwzględnienia w ED-500.

Kluczowe zagadnienie z zakresu interesu publicznego	Opis zmian wprowadzonych w celu rozwiązania zidentyfikowanych kluczowych problemów interesu publicznego	Odpowiednie paragrafy w ED-500
<b>Reagowanie na zmiany w informacjach, które są wykorzystywane przez biegłych rewidentów, w tym charakter i źródło informacji</b>	<i>Adaptacyjność i skalowalność</i> Opracowanie podejścia opartego na zasadach przy dokonywaniu osądów dotyczących informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania, zarówno dla wewnętrznych, jak i zewnętrznych źródeł informacji. Czyniąc to, IAASB opracowała zestaw atrybutów stosowności i wiarygodności w celu wzmocnienia osądów biegłego rewidenta dotyczących dowodów badania, które można dostosować i skalować do wielu różnych okoliczności. Na przykład, oceniając stosowność i wiarygodność wszystkich informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania, ED-500 skupia uwagę biegłego rewidenta na: <ul style="list-style-type: none"><li>Atrybutach istotności i wiarygodności, które mają zastosowanie w danych okolicznościach, biorąc pod uwagę zamierzony cel procedury badania.</li><li>Źródło informacji oraz sposób, w jaki źródło to może wpływać na osądy biegłego rewidenta dotyczące atrybutów istotności i wiarygodności, które mają zastosowanie w danych okolicznościach.</li></ul>	9, A34-A62

Kluczowe zagadnienie z zakresu interesu publicznego	Opis zmian wprowadzonych w celu rozwiązania zidentyfikowanych kluczowych problemów interesu publicznego	Odpowiednie paragrafy w ED-500
	<p><i>Wykorzystanie informacji przygotowanych przez eksperta zarządu</i></p> <p>Wzmocnienie i wyjaśnienie odpowiedzialności biegłego rewidenta w przypadku wykorzystywania informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowód badania, które zostały przygotowane przez eksperta kierownictwa. Na przykład,</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Wyjaśnienie, że wymóg ten opiera się na nadrzędnym wymogu oceny stosowności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania, i jest w stosunku do niego przyrostowy; oraz</li> <li>• Skoncentrowanie się biegłego rewidenta na zrozumieniu, w jaki sposób kierownictwo rozważyło stosowność takich informacji, w tym wszelkie modyfikacje dokonane przez kierownictwo.</li> </ul>	11, A66-A78
<p><b>Modernizacja i wspieranie standardu opartego na zasadach, który uwzględnia rozwój technologii</b></p>	<p><i>Adaptacyjność i skalowalność</i></p> <p>Wzmocnienie podejścia opartego na zasadach, które nie jest nakazowe w stosunku do wykorzystania technologii, ale umożliwia biegłemu rewidentowi zastosowanie standardu w zmieniającym się środowisku badania z coraz większym wykorzystaniem technologii. Na przykład materiał dotyczący zastosowania:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Wyjaśnia, że biegły rewident może stosować ręczne lub zautomatyzowane narzędzia i techniki do przeprowadzania procedur badania w celu uzyskania dowodów badania;</li> <li>• Wyjaśnia, w jaki sposób stosowanie zautomatyzowanych narzędzi i technik może wpływać na stronniczość biegłych rewidentów, w tym stronniczość w zakresie automatyzacji; oraz</li> <li>• Stosuje przykłady, odpowiednio do sytuacji, które zwracają uwagę lub rozpoznają wykorzystanie technologii przez jednostkę lub</li> </ul>	A3-A4, A17, A22-A23, A27-A29, A32, A41-A42, A61, Dodatek: 2, 5, 6,10



	przez biegłego rewidenta.	
<b>Kluczowe zagadnienie z zakresu interesu publicznego</b>	<b>Opis zmian wprowadzonych w celu rozwiązania zidentyfikowanych kluczowych problemów interesu publicznego</b>	<b>Odpowiednie paragrafy w ED-500</b>
<b>Wspieranie zachowania zawodowego sceptycyzmu przy dokonywaniu osądu informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania oraz wystarczających odpowiednich dowodów badania</b>	<p><i>Wspieranie właściwego wykonywania zawodowego sceptycyzmu</i></p> <p>Podkreślenie znaczenia profesjonalnego sceptycyzmu, w tym kiedy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Projektowanie i wykonywanie procedur audytowych w sposób nieobiektywny;</li> <li>• Ocenę stosowności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania; oraz</li> <li>• Rozważenie wszystkich uzyskanych dowodów badania jako podstawy do stwierdzenia, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania.</li> </ul>	4, 8a), 9, 13, A19-A23, A43-A44, A51, A53, A57, A59-A62, A84-A88

10. W swoich rozważaniach nad ED-500, IAASB rozważyła wpływ proponowanych zmian dotyczących oceny informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania oraz wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania na zachowanie biegłego rewidenta. IAASB jest zdania, że proponowane zmiany w ED-500, odnosząc się do zidentyfikowanych kluczowych kwestii interesu publicznego opisanych w powyższej tabeli oraz wyjaśnionych w sekcjach 2B-2H poniżej, łącznie doprowadzą do wzmocnienia osądu biegłego rewidenta przy uzyskiwaniu i ocenie dowodów badania.
11. Zbiór proponowanych zmian odzwierciedla również charakter i rolę ED-500 w zestawie MSRF. Paragrafy 8-14 ED-500 zawierają wymogi dotyczące nadrzędnej odpowiedzialności biegłego rewidenta w zakresie dowodów badania przy projektowaniu i przeprowadzaniu procedur badania, uznając wzajemne powiązania między ED-500 a innymi MSB w zakresie uzyskiwania i oceny dowodów badania. Materiał aplikacyjny zawiera dalsze wyjaśnienia podstawowych koncepcji i wskazówki dotyczące wdrażania wymogów, w tym, w razie potrzeby, wyjaśnienie, co wymogi oznaczają lub co zamierzają obejmować. IAASB jest zainteresowana uzyskaniem opinii zainteresowanych stron na temat tego, czy w ED-500 osiągnięto odpowiednią równowagę między wymogami a materiałem aplikacyjnym.

#### **Część 2-B - Cel i zakres ED-500 oraz powiązanie z innymi standardami**

12. Zbieranie informacji przez IAASB oraz ukierunkowane działania informacyjne wskazały, że zainteresowane strony popierają wyjaśnienie celu i zakresu MSR 500 oraz jego powiązanie z innymi standardami, w szczególności z MSR 330.

#### *Cel i zakres MSB 500*

13. Obowiązujący MSB 500 wyjaśnia, co stanowi dowody badania w badaniu sprawozdania

finansowego, oraz dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania w celu uzyskania wystarczających, odpowiednich dowodów badania, umożliwiających sformułowanie racjonalnych wniosków stanowiących podstawę opinii biegłego rewidenta. Ma on zastosowanie do wszystkich dowodów badania uzyskanych w trakcie badania. Obowiązujący MSB 500 również stwierdza, że inne MSB dotyczą szczególnych aspektów badania, dowodów badania, które należy uzyskać w związku z określonym zagadnieniem, szczególnych procedur przeprowadzanych w celu uzyskiwania dowodów badania oraz oceny, czy wystarczające i odpowiednie dowody badania zostały uzyskane.

14. ED-500 zachowuje to podejście oparte na zasadach i służy jako nadrzędny standard, który dotyczy obowiązków biegłego rewidenta związanych z dowodami badania przy projektowaniu i wykonywaniu procedur badania (paragraf 1 ED-500). Takie obowiązki obejmują ocenę stosowności i wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania oraz ocenę uzyskanych dowodów badania. W tym względzie IAASB zauważyła, że ED-500 stanowi ważną podstawę lub "ramy odniesienia" dla biegłych rewidentów przy dokonywaniu osądu dowodów badania w trakcie całego badania.
15. Jak wyjaśniono w paragrafie A2 ED-500, procedury badania obejmują procedury oceny ryzyka, dalsze procedury badania oraz inne procedury badania, które są wykonywane w celu zachowania zgodności z MSRF.

#### *Powiązanie z innymi standardami*

16. ED-500 (paragraf 2) zachowuje ważne powiązania z MSB 200<sup>5</sup> MSB 200 stwierdza, że jako podstawę opinii biegłego rewidenta MSB wymagają od biegłego rewidenta uzyskania racjonalnej pewności o tym, czy sprawozdania finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego błędem lub oszustwem. Aby uzyskać racjonalną pewność, biegły rewident jest zobowiązany uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania, aby zmniejszyć ryzyko badania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu i tym samym umożliwić biegłemu rewidentowi wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których opiera swoją opinię.<sup>6</sup>
17. ED-500 (paragraf 3) zachowuje również powiązanie z innymi MSRF, które mogą odnosić się do konkretnych spraw oraz z ogólnym wnioskiem biegłego rewidenta zawartym w MSRF 330 dotyczącym tego, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania. Załącznik do ED-500 zawiera przykłady innych MSRF, które mogą odnosić się do dowodów badania, które należy uzyskać w odniesieniu do konkretnych spraw.

#### **Część 2-C - Technologia**

18. Tabela w paragrafie 9 powyżej opisuje zmiany wprowadzone w ED-500 w celu rozwiązania kluczowego problemu interesu publicznego, jakim jest zmiana istniejącego MSB 500 w celu uwzględnienia rozwoju technologii. Modernizacja MSRF 500 w celu dostosowania go do obecnego środowiska biznesowego i audytorskiego oraz lepszego odzwierciedlenia ery cyfrowej była dla IAASB kluczową siłą napędową tego projektu.

---

<sup>5</sup> MSB 200 "Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania".

<sup>6</sup> MSB 200, par.17

19. Opracowując ED-500, IAASB zastosowała podejście oparte na zasadach, aby umożliwić stosowanie standardu w zmieniającym się środowisku, w którym zarówno jednostka, jak i biegły rewident coraz częściej korzystają z technologii. IAASB dążyła do zrównoważonego podejścia, które pozwoli na zachowanie przydatności ED-500. ED-500 nie jest zatem normatywny w odniesieniu do wykorzystania technologii, lecz raczej uwzględnia wykorzystanie technologii przez biegłego rewidenta lub jednostkę. Materiał aplikacyjny w ED-500 opiera się na wymogach opartych na zasadach, aby podkreślić wykorzystanie technologii.

#### **Część 2-D - Zawodowy sceptycyzm**

20. Na podstawie zebranych informacji IAASB doszła do wniosku, że MSB 500 może w bardziej zdecydowany sposób uwzględniać potrzebę zachowania zawodowego sceptycyzmu przy dokonywaniu osądu informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania oraz czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania.
21. Tabela w paragrafie 9 powyżej opisuje zmiany wprowadzone w ED-500 w celu odniesienia się do kluczowej dla interesu publicznego kwestii wspierania stosowania zawodowego sceptycyzmu w odniesieniu do osądu dowodów badania. IAASB dodała paragraf do wprowadzenia do ED-500 (paragraf 4) w celu dalszego podkreślenia powiązania z MSB 200 oraz nacisku na zachowanie zawodowego sceptycyzmu w planowaniu i przeprowadzaniu badania oraz w krytycznej ocenie dowodów badania.

#### **Część 2-E - Definicje**

##### *Dowody badania*

22. Obowiązujący MSB 500 definiuje dowody badania jako informacje wykorzystywane przez biegłego rewidenta przy dochodzeniu do wniosków, na których oparta jest opinia biegłego rewidenta. W ramach działań IAASB w zakresie gromadzenia informacji dotyczących dowodów badania, interesariusze zauważyli, że odnosząc się do "informacji wykorzystywanych przez biegłego rewidenta", definicja implikuje, że biegły rewident robi coś z takimi informacjami lub przy ich użyciu.
23. W związku z tym IAASB omówiła i uzgodniła, że zmieniona definicja w ED-500 powinna odzwierciedlać, że informacja (tj. "wkład") musi być poddana procedurom badania, aby stać się dowodem badania (tj. "wynikiem"). Termin "informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowody badania" jest stosowany w ED-500 do opisanego "danych wejściowych", do których stosuje się procedury badania, w tym ocenę stosowności i wiarygodności informacji. Dalsze omówienie wymaganej oceny stosowności i wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowód badania zgodnie z paragrafem 9 ED-500 znajduje się w sekcji 2-G poniżej. Paragraf A34 ED-500 zawiera materiał aplikacyjny, który wyjaśnia pojęcie informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowód badania.
24. Zmieniona definicja dowodów badania w ED-500 (paragraf 7(b)) opisuje dowody badania jako informacje, do których zastosowano procedury badania, które biegły rewident wykorzystuje do wyciągnięcia wniosków stanowiących podstawę opinii i raportu biegłego rewidenta (podkreślenie dodane). IAASB dodała odniesienie do sprawozdania na podstawie paragrafu A30 MSB 200, ponieważ dowody badania są w rzeczywistości potrzebne do poparcia wniosków biegłego rewidenta przy formułowaniu opinii oraz przy sporządzaniu i wydawaniu sprawozdania biegłego rewidenta. Inne odniesienia w całym ED-500, w tym w celach (paragraf 6(a)), dotyczą tylko opinii biegłego rewidenta, ponieważ w większości przypadków takie odniesienia są w kontekście uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania, aby umożliwić biegłemu rewidentowi wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których można oprzeć opinię biegłego rewidenta.

### *Wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania*

25. W odniesieniu do wystarczalności dowodów badania, interesariusze uczestniczący w ukierunkowanych działaniach informacyjnych IAASB zauważyli, że znaczny wzrost liczby źródeł informacji doprowadził do większej niepewności w ocenie biegłych rewidentów co do tego, "ile dowodów jest wystarczających" w danych okolicznościach, oraz w jaki sposób koncepcja przekonawalności dowodów badania może zaradzić tej niepewności. Zainteresowane strony ogólnie zgodziły się, że istniejąca definicja stosowności dowodów badania jest ogólnie odpowiednia, ale przyznały, że mogą być potrzebne dalsze wytyczne dotyczące stosowności i wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania.
26. W swoich rozważaniach IAASB wyraziła obawy dotyczące wprowadzenia zmian w definicjach, które mogą nie mieć wpływu na zachowanie biegłych rewidentów, zauważając, że koncepcje wystarczalności i odpowiedniości są dobrze osadzone, nie są wadliwe i mają fundamentalne znaczenie dla MSB jako całości. Dlatego też IAASB zachowała koncepcje odpowiedniości jako miary jakości dowodów badania oraz wystarczalności jako miary ilości dowodów badania, w dostarczaniu wsparcia dla wniosków stanowiących podstawę opinii biegłego rewidenta (paragrafy 7(a) i 7(d) ED-500).
27. Materiał aplikacyjny, którego część pochodzi z obowiązującego MSB 500, został włączony do ED-500 w celu wsparcia obu definicji. IAASB zauważyła, że obowiązująca definicja odpowiedniości w MSB 500 odnosi się do stosowności i wiarygodności dowodów badania, podczas gdy ED-500 koncentruje się na ocenie stosowności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania. IAASB jest zdania, że na odpowiedność (tj. jakość) dowodów badania wpływa stosowność i wiarygodność informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania, jak również skuteczność projektu procedur badania zastosowanych do informacji oraz zastosowanie tych procedur badania przez biegłego rewidenta. Paragraf A13 dokumentu ED-500 opisuje ten punkt.

### *Współzależność pomiędzy wystarczalnością, odpowiednością i perswazyjność dowodów badania*

28. Propozycja projektu wskazywała, że IAASB zbada przydatność pojęcia "perswazyjność" dowodów badania w kontekście MSB 500, biorąc pod uwagę odpowiedzialność biegłego rewidenta za uzyskanie bardziej przekonujących dowodów badania, im wyższa jest ocena ryzyka dokonana przez biegłego rewidenta zgodnie z MSB 330.<sup>7</sup> IAASB poparła wprowadzenie pojęcia perswazyjności w ED-500, ale nie definicję tego pojęcia. IAASB dodała materiał aplikacyjny (paragrafy A6-A9 ED-500) w celu wyjaśnienia wzajemnych powiązań tych koncepcji, w tym czynników, które mogą wpływać na wystarczalność i odpowiedność dowodów badania, a tym samym na ich perswazyjność.

### *Pozostałe definicje*

29. Obowiązujący MSB 500 zawiera definicję zapisów księgowych, chociaż nie ma odniesienia do tego terminu w wymogach obowiązującego standardu. Jednakże termin "ewidencja księgowa" jest zawarty w wymogach innych MSB, w tym MSB 315 (zmienionym w 2019 r.).<sup>8</sup> W związku z tym IAASB proponuje dodanie definicji ewidencji księgowej do MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) jako konsekwentną zmianę wynikającą z ED-500.

<sup>7</sup> MSB 330, ust. 7 lit. b)

<sup>8</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*, paragraf 25(a)(ii)

30. Definicja zewnętrznego źródła informacji (EIS, ang. external information source) została wprowadzona do obowiązującego MSB 500 jako zmiana wynikająca z MSB 540 (zmienionego). Definicja EIS została usunięta z ED-500, ponieważ termin ten nie jest używany w wymogach ED-500 i jest przede wszystkim przywoływany w materiałach aplikacyjnych w innych MSB. IAASB jest jednak zdania, że opis EIS jest nadal konieczny w materiale aplikacyjnym w ED-500, ponieważ taki opis pomaga biegłemu rewidentowi w rozróżnieniu, czy informacje przygotowane przez zewnętrzną osobę lub organizację, które są wykorzystywane przez kierownictwo przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, są EIS, czy też informacjami przygotowanymi przez eksperta kierownictwa (zob. dalsze wyjaśnienia w paragrafie A48 w ED-500). IAASB rozważyła również materiał aplikacyjny dotyczący EIS zawarty w paragrafach A39-A44 obowiązującego MSB 500, zauważając, że niektóre z pojęć były również odpowiednie dla informacji pochodzących z innych źródeł i nie są wyjątkowe dla informacji pochodzących z EIS. Opracowując ED-500, IAASB uprościła ten materiał aplikacyjny, ale zachowała pojęcia i wskazówki odnoszące się bardziej szczegółowo do EIS.

#### **Część 2-F - Projektowanie i przeprowadzanie procedur badania w celu uzyskania wystarczających, odpowiednich dowodów badania.**

31. Paragraf 6 obowiązującego MSB 500 wymaga od biegłego rewidenta zaprojektowania i przeprowadzenia procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania. IAASB dyskutowała, czy MSB 500 nadal jest odpowiednim miejscem dla tego wymogu, czy też lepiej byłoby go umieścić w innym MSB, takim jak MSB 200.
32. IAASB jest zdania, że wymóg ten powinien pozostać w ED-500 (paragraf 8), ponieważ ED-500 zapewnia ramy odniesienia dla biegłego rewidenta w trakcie całego badania przy dokonywaniu osądu dowodów badania przy projektowaniu i przeprowadzaniu procedur badania, a zatem dodatkowo wzmacnia powiązanie pomiędzy ED-500 a innymi MSB.
33. IAASB poparła rozszerzenie paragrafu 8 ED-500 w celu wzmocnienia stosowania zawodowego sceptycyzmu poprzez wymaganie od biegłych rewidentów projektowania i przeprowadzania procedur badania w sposób, który nie jest stronniczy w kierunku uzyskania dowodów badania, które mogą być potwierdzające, lub w kierunku wykluczenia dowodów badania, które mogą być sprzeczne (paragraf 8(a)). To sformułowanie jest spójne z wymogami zawartymi w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)<sup>9</sup> i MSB 540 (Zmienionym).<sup>10</sup> Paragraf A20 w ED-500 został dodany w celu wyjaśnienia, że projektowanie i przeprowadzanie procedur badania w sposób bezstronny odnosi się do wszystkich procedur badania i co to oznacza.
34. Materiał aplikacyjny do paragrafu 8(a) ED-500 łączy się z MSB 220 (zmienionym) i wskazuje, że świadomość nieświadomych lub świadomych uprzedzeń biegłego rewidenta podczas projektowania i przeprowadzania procedur badania może pomóc złagodzić przeszkody w zachowywaniu zawodowego sceptycyzmu. Wytyczne obejmują możliwe działania, które biegły rewident może podjąć w celu złagodzenia ryzyka stronniczości spowodowanego automatyzacją przy stosowaniu zautomatyzowanych narzędzi i technik, uznając jednocześnie, że mogą zaistnieć okoliczności, w których stosowanie zautomatyzowanych narzędzi i technik może być bardziej skuteczne lub dostarczyć bardziej przekonujących dowodów badania niż ręczne wykonywanie procedur badania.

<sup>9</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 13

<sup>10</sup> MSB 540 (zmieniony), paragraf 18

### *Rodzaje procedur badania*

35. Obowiązująca MSB 500 zawiera materiał aplikacyjny opisujący i rozróżniający różne rodzaje procedur badania, które można przeprowadzić w celu uzyskania dowodów badania. Nowe technologie spowodowały powstanie pytań o to, w jaki sposób procedury badania przeprowadzane przy użyciu zautomatyzowanych narzędzi i technik wchodzi w zakres rodzajów procedur badania opisanych w dotychczasowym MSB 500 i innych MSB.
36. Ponadto informacje uzyskane w wyniku działań zewnętrznych IAASB wskazywały, że klasyfikacja procedur badania według charakteru i rodzaju stwarzała w praktyce wyzwania, ponieważ stosowanie nowych narzędzi i technik badania może obejmować połączenie rodzajów procedur lub rodzaje procedur opisane w MSB mogą nie w pełni opisywać przeprowadzaną procedurę. IAASB jest zdania, że dla biegłych rewidentów ważniejsze jest skupienie się na stosowności procedur badania w danych okolicznościach (tj. czy procedury badania są odpowiednio zaprojektowane, aby osiągnąć zamierzony cel i czy zostały skutecznie zastosowane przez biegłego rewidenta), a nie na rodzaju procedury badania (tj. do jakiej "kategorii" należy dana procedura badania).
37. W związku z tym IAASB przeniosła materiał aplikacyjny opisujący rodzaje procedur badania do załącznika w ED-500. W ten sposób dodano przykłady w celu unowocześnienia rodzajów procedur badania, w tym odniesienia do technologii oraz wykorzystania zautomatyzowanych narzędzi i technik.

### *Wybieranie przedmiotów do badań*

38. Paragraf 10 obowiązującego MSB 500 wymaga, aby biegły rewident, projektując testy kontroli i testy szczegółowe, określił środki wyboru pozycji do badania, które są skuteczne w realizacji celu procedury badania. IAASB dyskutowała, czy wymóg ten można lepiej umieścić w MSB 330, ponieważ odnosi się on do projektowania procedur badania w odpowiedzi na ocenione ryzyko. IAASB zauważyła jednak, że określenie sposobu wyboru pozycji do badania jest integralną częścią projektowania procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, aby zapewnić dowody badania zgodne z zamierzonym celem procedur. Dlatego też IAASB włączyła paragraf 10 obowiązującego MSB 500 do paragrafu 8 b) ED-500.
39. IAASB jest zdania, że rozszerzony wymóg zawarty w paragrafie 8 b) ED-500 stanowi bardziej solidne podejście w dzisiejszym środowisku, ponieważ jest oparty na zasadach i dotyczy wszystkich procedur badania. Związany z tym materiał aplikacyjny w ED-500 został zmieniony i zmodernizowany, aby wskazać, że biegły rewident może stosować zautomatyzowane narzędzia i techniki do identyfikacji i wyboru pozycji do badania.

### **Część 2-G - Stosowność i wiarygodność informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania**

40. Paragraf 7 obowiązującego MSB 500 wymaga od biegłego rewidenta, aby przy projektowaniu i przeprowadzaniu procedur badania rozważył stosowność i wiarygodność informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania, w tym informacji uzyskanych z zewnętrznego źródła informacji. Wymóg zawarty w paragrafie 9 dotychczasowego MSB 500 koncentruje się na informacjach przygotowanych przez jednostkę i ocenie, czy informacje te są wystarczająco wiarygodne dla celów biegłego rewidenta, w tym na uzyskaniu dowodów badania dotyczących dokładności i kompletności informacji.
41. Biorąc pod uwagę zmiany w charakterze i liczbie źródeł informacji oraz rozwój technologii, ED-500 zawiera oparty na zasadach wymóg oceny stosowności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania (paragraf 9 ED-500). Dokonując tej oceny, biegły rewident

rozważa źródło informacji oraz atrybuty stosowności i wiarygodności, które mają zastosowanie w danych okolicznościach, biorąc pod uwagę zamierzony cel procedur badania, w których takie informacje będą wykorzystane.

42. IAASB jest zdania, że wymóg zawarty w paragrafie 9 ED-500 zapewni solidną ocenę stosowności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania. IAASB przestrzegająca jednak przed tworzeniem niepotrzebnego obciążenia dla biegłych rewidentów przy dokonywaniu tej oceny. Intencją IAASB było opracowanie opartego na zasadach wymogu, który jest w stanie wykazać różny stopień nakładu pracy potrzebny w konkretnych okolicznościach (tj. jest skalowalny). Odniesienie do "biorąc pod uwagę zamierzony cel procedur badania" w paragrafie 9(b) ED-500 odnosi się do tej skalowalności poprzez wskazanie, że profesjonalny osąd biegłego rewidenta dotyczący atrybutów, które mają zastosowanie w danych okolicznościach, uwzględnia sposób, w jaki informacje te zostaną wykorzystane podczas projektowania i przeprowadzania procedur badania.
43. Paragraf A35 ED-500 wyjaśnia, że dokonywana przez biegłego rewidenta ocena stosowności i wiarygodności jest procesem iteracyjnym, który obejmuje profesjonalny osąd. Czynniki wpływające na ocenę biegłego rewidenta obejmują to, jakie informacje istnieją, które mogą być wykorzystane jako dowody badania i w jakiej formie oraz czy takie informacje są dostępne, osiągalne i zrozumiałe. Ocena stosowności i wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowód badania wiąże się z przeprowadzeniem procedur badania, których charakter, czas i zakres mogą być różne (paragraf A36 ED-500). Ocena może być przeprowadzona jednocześnie z procedurami badania zastosowanymi do informacji i w niektórych przypadkach może być prosta (paragraf A37 ED-500). Również dowody badania uzyskane w wyniku przeprowadzenia innych procedur badania zgodnie z MSB mogą pomóc w ocenie biegłego rewidenta (paragraf A38 ED-500).

#### *Źródła informacji*

44. Paragrafy A48-A52 ED-500 opisują różne źródła informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania. Materiał aplikacyjny wyjaśnia, że źródło informacji może wpłynąć na profesjonalny osąd biegłego rewidenta dotyczący atrybutów stosowności i wiarygodności, które mają zastosowanie w danych okolicznościach, oraz na charakter i zakres oceny przez biegłego rewidenta stosowności i wiarygodności informacji. Materiał aplikacyjny wyjaśnia dalej, że uzyskanie dowodów badania w sposób bezstronny może wiązać się z uzyskaniem informacji z wielu źródeł. Jednakże biegły rewident nie jest zobowiązany do przeprowadzenia wyczerpującego poszukiwania w celu zidentyfikowania wszystkich możliwych źródeł informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania.

#### *Atrybuty stosowności i wiarygodności*

45. Paragraf A53 ED-500 wyjaśnia, że jakość dowodów badania zależy od stosowności i wiarygodności informacji, na których są one oparte. W związku z tym od biegłego rewidenta wymaga się rozważenia atrybutów stosowności i wiarygodności informacji, które mają zastosowanie w danych okolicznościach, jako część oceny biegłego rewidenta zgodnie z paragrafem 9 ED-500. To, czy i w jakim stopniu pewne atrybuty mają zastosowanie w danych okolicznościach, jest kwestią profesjonalnego osądu.
46. Paragrafy A54-A62 ED-500 opisują atrybuty stosowności i wiarygodności, w tym czynniki wpływające na profesjonalny osąd biegłego rewidenta dotyczący atrybutów mających zastosowanie w danych okolicznościach.
47. Jak opisano w paragrafie 42 powyżej, IAASB przestrzegająca przed tworzeniem niepotrzebnego

obciążenia dla biegłych rewidentów przy ocenie stosowności i wiarygodności informacji. W tym względzie IAASB podkreśliła w swoich rozważaniach, że wszystkie atrybuty stosowności i wiarygodności mogą nie mieć zastosowania w danych okolicznościach oraz, że atrybuty zawarte w ED-500 nie powinny być wykorzystywane jako lista kontrolna.

48. IAASB omówiła również obawy dotyczące dokumentowania przez biegłego rewidenta oceny stosowności i wiarygodności oraz uwzględnienia atrybutów, które są możliwe do zastosowania w danych okolicznościach. Paragraf A40 w ED-500 został dodany w celu wyjaśnienia, że wymogi zawarte w MSB 230<sup>11</sup> dotyczące formy, treści i zakresu dokumentacji badania mają również zastosowanie do dokumentacji oceny przez biegłego rewidenta stosowności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania. Paragraf A40 wyjaśnia dalej, że dokumentacja procedur badania przeprowadzonych zgodnie z innymi MSB może zawierać dokumentację dotyczącą rozważenia przez biegłego rewidenta atrybutów stosowności i wiarygodności, które mają zastosowanie w danych okolicznościach. Jednakże ED-500 nie wymaga od biegłego rewidenta dokumentowania rozważenia każdego atrybutu stosowności i wiarygodności informacji.

*Dokładność i kompletność informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania*

49. Obowiązująca MSB 500 (paragraf 9) jest wymogiem warunkowym, który ma zastosowanie, gdy biegły rewident wykorzystuje informacje wytworzone przez jednostkę. W tych okolicznościach obowiązujący MSB 500 wymaga od biegłego rewidenta oceny, czy informacje są wystarczająco wiarygodne dla celów biegłego rewidenta, w tym, co jest konieczne w danych okolicznościach:

- uzyskanie dowodów badania dotyczących dokładności i kompletności tych informacji; oraz
- ocena, czy informacje są wystarczająco precyzyjne i szczegółowe dla celów biegłego rewidenta.

50. Jak zauważono w paragrafie 41 powyżej, paragraf 9 ED-500 jest oparty na zasadach wymogiem oceny stosowności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania, niezależnie od źródła informacji. IAASB prowadziła szerokie dyskusje na temat tego wymogu i miała mieszane poglądy na temat tego, czy i w jaki sposób wymóg ten powinien odnosić się do dokładności i kompletności informacji, w tym:

- Czy konieczne jest wyraźne wskazanie na uwzględnienie pewnych atrybutów (tj. dokładności i kompletności) w paragrafie 9 ED-500, biorąc pod uwagę oparty na zasadach charakter wymogu; oraz
- Obawy dotyczące solidności wymogu w porównaniu z paragrafem 9 obowiązującego MSRF 500, w którym zauważono, że dokładność i kompletność są ogólnie ważnymi czynnikami, szczególnie w przypadku informacji generowanych wewnątrznie z systemu informacyjnego jednostki.

51. Na podstawie przeprowadzonych dyskusji większość IAASB poparła oddzielny, warunkowy wymóg (paragraf 10 ED-500), aby biegły rewident uzyskał dowody badania dotyczące dokładności i kompletności informacji, jeśli takie cechy mają zastosowanie w danych okolicznościach zgodnie z paragrafem 9(b). Podsumowując, IAASB stwierdziła, że oddzielny wymóg podkreśla znaczenie rozważenia dokładności i kompletności informacji, w szczególności informacji wygenerowanych wewnątrznie z systemu informacyjnego jednostki, i jest odpowiedzią na ustalenia kontroli dokonane przez organy regulacyjne ds. audytu.

---

<sup>11</sup> MSB 230, *Dokumentacja badania*



52. IAASB opracowała również materiał aplikacyjny (paragrafy A63-A65 dokumentu ED-500) w celu wyjaśnienia okoliczności, w których biegły rewident może uznać, że atrybuty dokładności i kompletności mają zastosowanie w danych okolicznościach oraz w jaki sposób można uzyskać dowody badania dotyczące dokładności i kompletności.

*Informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowody badania przygotowane przez eksperta kierownictwa*

53. Paragraf 8 dotychczasowego MSB 500 dotyczy wymogów biegłego rewidenta, jeśli informacje, które mają być wykorzystane jako dowody badania, zostały przygotowane przy wykorzystaniu pracy eksperta kierownictwa. Zmieniony wymóg zawarty w ED-500 (paragraf 11 ED-500) odnosi się do opartego na zasadach wymogu zawartego w paragrafie 9 ED-500, dotyczącego oceny stosowności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania, niezależnie od ich źródła. W związku z tym paragraf 11 ED-500 zawiera odniesienie do paragrafu 9, aby wyjaśnić, że wymogi te są powiązane z wymaganą oceną stosowności i wiarygodności informacji, lecz mają charakter przyrostowy. Warunek w dotychczasowym wymogu MSB 500 ("w niezbędnym zakresie, mając na uwadze znaczenie pracy tego eksperta dla celów biegłego rewidenta") uznano za zbędny i dlatego go usunięto, biorąc pod uwagę, że paragraf 9 b) odnosi się do zamierzonego celu procedur badania.

54. Paragraf 11 ED-500 również:

- Zachowuje istniejący wymóg MSB 500 dotyczący oceny kompetencji, umiejętności i obiektywizmu eksperta kierownictwa. IAASB jest zdania, że znaczenie takiej oceny jest dobrze rozumiane przez interesariuszy i leży w interesie publicznym, gdy kierownictwo wykorzystuje informacje przygotowane przez eksperta przy sporządzaniu sprawozdań finansowych.
- Wymaga, aby biegły rewident uzyskał zrozumienie pracy wykonanej przez eksperta kierownictwa. W tym względzie IAASB zauważyła, że zrozumienie pracy wykonanej przez eksperta kierownictwa obejmowałoby zrozumienie informacji bazowych, które zostały przygotowane przez eksperta kierownictwa.
- Dodano wymóg dla biegłego rewidenta, aby uzyskać zrozumienie, w jaki sposób informacje przygotowane przez tego biegłego zostały wykorzystane przez kierownictwo przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. Wymóg zawarty w paragrafie 8(c) dotychczasowego MSB 500, dotyczący oceny odpowiedniości pracy eksperta jako dowodu badania dla danego stwierdzenia, został uznany za zbędny, ponieważ paragraf 8(b) ED-500 wymaga już od biegłego rewidenta zaprojektowania i przeprowadzenia procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, aby zapewnić dowody badania spełniające zamierzony cel procedur (np. reagowanie na ocenione ryzyko dla odpowiedniego stwierdzenia).

*Wątpliwości dotyczące stosowności lub wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania*

55. IAASB omówiła, że paragraf 11 obowiązującego MSB 500 dotyczy dwóch różnych kwestii, tj. niespójności w dowodach badania oraz wątpliwości co do wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania. Dlatego też, opracowując ED-500, IAASB stworzyła dwa oddzielne wymogi. Paragraf 12 ED-500 dotyczy wymaganych działań biegłego rewidenta w przypadku, gdy biegły rewident ma wątpliwości co do stosowności lub wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania. Paragraf 14 ED-500 odnosi się do wymaganych działań biegłego rewidenta, jeśli biegły rewident uzyskuje dowody badania, które są niespójne z innymi dowodami badania, co zostało szerzej wyjaśnione w paragrafie 61 poniżej.

56. IAASB dyskutowała, czy biegły rewident powinien być zobowiązany do podjęcia próby poszukiwania dodatkowych lub alternatywnych informacji, jeśli biegły rewident ma wątpliwości co do stosowności lub wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania. IAASB jest jednak zdania, że mogą istnieć okoliczności, w których biegły rewident może być w stanie przeprowadzić procedury badania w celu rozwiania wątpliwości co do stosowności lub wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania, jak wyjaśniono w paragrafie A81 dokumentu ED-500. W innych okolicznościach biegły rewident może być zmuszony do poszukiwania alternatywnych lub dodatkowych informacji, które mogą obejmować informacje ze źródeł zewnętrznych.

### **Część 2-H - Ocena uzyskanych dowodów badania**

57. Paragraf 13 ED-500 wprowadza nowy wymóg "zachowania dystansu" (ang. stand-back) dla biegłego rewidenta, aby ocenił dowody badania uzyskane z przeprowadzonych procedur badania jako podstawę do stwierdzenia, czy uzyskano wystarczające, odpowiednie dowody badania zgodnie z MSB 330.<sup>12</sup> Wymóg "zachowania dystansu" pomaga również "zamknąć pętlę" w odniesieniu do wymogu zawartego w paragrafie 8(b) ED-500, aby biegły rewident zaprojektował i przeprowadził procedury badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, aby zapewnić dowody badania spełniające zamierzony cel tych procedur. Dotyczy to dowodów badania uzyskanych z wszystkich procedur badania, w tym procedur oceny ryzyka, a zatem służy również wzmocnieniu wymogu zawartego w paragrafie 35 MSB 315 (zmienionego w 2019 r.).
58. Stanowisko zawarte w paragrafie 13 ED-500 podkreśla również zachowanie zawodowego sceptycyzmu, wymagając od biegłego rewidenta rozważenia wszystkich uzyskanych dowodów badania, w tym dowodów badania, które są spójne lub niespójne z innymi dowodami badania oraz niezależnie od tego, czy wydają się potwierdzać, czy zaprzeczać twierdzeniom zawartym w sprawozdaniach finansowych.
59. Odniesienie w paragrafie 13 ED-500 do tego, czy dowody badania wydają się potwierdzać lub zaprzeczać twierdzeniom zawartym w sprawozdaniu finansowym, odzwierciedla sformułowanie w paragrafie 26 MSB 330. IAASB dyskutowała nad tym, czy związek pomiędzy ED-500 a MSB 330 mógłby zostać wzmocniony poprzez usunięcie tego sformułowania w paragrafie 26 MSB 330 w drodze odpowiedniej zmiany. Jednakże IAASB doszła do wniosku, że sformułowanie to jest odpowiednie w obu standardach i powinno zostać zachowane w MSB 330, ponieważ zapewnia ważne powiązanie z MSB 700 (zmienionym) przy formułowaniu opinii o sprawozdaniu finansowym.
60. IAASB omówiła również poziom, na którym dokonuje się oceny w paragrafie 13 ED-500. IAASB zauważyła, że ocena ta ma być przeprowadzona na tym samym poziomie co wnioski biegłego rewidenta dotyczące tego, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania zgodnie z paragrafem 26 MSB 330. MSB 330 wymaga, aby charakter, terminy i zakres dalszych procedur badania były oparte na ocenionym ryzyku istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia i odpowiadały temu ryzyku. IAASB dodała materiał aplikacyjny (paragraf A85 w ED-500), aby wyjaśnić, że ocena biegłego rewidenta wymagana przez paragraf 13 ED-500 jest dokonywana w kontekście wymogów MSB 330 i dlatego koncentruje się na tym, czy uzyskane dowody badania spełniają zamierzony cel procedur badania przeprowadzonych dla odpowiednich twierdzeń dotyczących znaczących kategorii transakcji, sald kont i ujawnień.

---

<sup>12</sup> MSB 330, pkt 26

61. Jak zauważono w paragrafie 55 powyżej, ED-500 zawiera również warunkowy wymóg zajęcia się niespójnościami w uzyskanych dowodach badania (paragraf 14 ED-500). W takich okolicznościach od biegłego rewidenta wymaga się podjęcia działań niezbędnych do zrozumienia i zajęcia się niespójnością oraz rozważenia jej wpływu, jeśli taki istnieje, na inne aspekty badania. IAASB zauważyła, że poszczególne elementy uzyskanych dowodów badania mogą być spójne między sobą lub niektóre elementy mogą być niespójne z innymi. Po zajęciu się wszelkimi niespójnościami, dowody badania stałyby się częścią podstawy ogólnego wniosku biegłego rewidenta o tym, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania.

## **Część 2-I - Zmiany dostosowawcze i wynikające ze zmiany MSB 500 do innych standardów**

62. IAASB proponuje szereg zmian dostosowawczych i wynikających z ED-500 do innych standardów. Proponowane zmiany zostały przedstawione w postaci zaznaczonego tekstu do odpowiednich paragrafów poszczególnych standardów. Podano tylko te paragrafy, które proponuje się zmienić lub które są potrzebne do zapewnienia kontekstu dla proponowanych zmian. W wielu przypadkach zmiany dotyczą dostosowania terminologii lub sformułowań do ED-500.

### *MSB 200*

63. Zarówno MSB 200<sup>13</sup>, jak i obowiązujący MSB 500 zawierają definicję dowodów badania. Obowiązująca definicja MSB 500 jest zawarta w słowniku terminów IAASB<sup>14</sup>. Definicje te mają różne konstrukcje, co doprowadziło do pytań o to, dlaczego są różne, czy obie są potrzebne oraz czy lub jak powinny być ujednoczone.
64. IAASB dyskutowała nad tym, czy definicja w MSB 200 powinna zostać zaktualizowana w celu ujednoczenia jej z proponowaną zmienioną definicją dowodów badania w paragrafie 7(b) ED-500, czy też definicja w MSB 200 powinna zostać usunięta (tj. mieć tylko jedną definicję dowodów badania w ED-500).
65. Biorąc pod uwagę, że MSB 200 jest standardem podstawowym, IAASB uznała, że utrzymanie definicji dowodów badania w obu standardach może być korzystne. Jednakże, w sumie, IAASB poparła usunięcie definicji z MSB 200 i dlatego proponuje konsekwentną zmianę MSB 200 w tym zakresie.

### *MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)*

66. Jak opisano w paragrafie 29 powyżej, IAASB proponuje dodanie definicji ewidencji księgowej do MSB 315 (zmienionego w 2019) jako zmianę wynikającą z ED-500.

### *MSB 330*

67. IAASB zauważyła, że paragraf 26 MSB 330 odnosi się do rozważenia "wszystkich uzyskanych istotnych dowodów badania, niezależnie od tego, czy wydają się one potwierdzać, czy zaprzeczać twierdzeniom zawartym w sprawozdaniach finansowych". Natomiast paragraf 13(b) ED-500, którego celem jest zapewnienie podstawy dla ogólnych wniosków biegłego rewidenta zgodnie z paragrafem 26 MSB 330, odnosi się do "wszystkich uzyskanych dowodów badania".
68. IAASB jest zdania, że odniesienie do rozważenia "wszystkich dowodów badania" w paragrafie 13 b) ED-500 jest właściwe. Paragraf 9 ED-500 wymaga, aby biegły rewident ocenił stosowność i wiarygodność informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania. Z definicji dowody

---

<sup>13</sup> MSB 200, ust. 13 lit. b)

<sup>14</sup> Zob. [Handbook](#)

badania to informacje, do których zastosowano procedury badania, które biegły rewident wykorzystuje do wyciągnięcia racjonalnych wniosków stanowiących podstawę opinii i raportu biegłego rewidenta. W związku z tym uzyskane dowody badania, które zostały ocenione zgodnie z paragrafem 13 ED-500, są odpowiednie (i wiarygodne) (tj. nie istnieje pojęcie "nieistotnych" dowodów badania).

69. W związku z tym IAASB proponuje zmianę zgodną z paragrafem 26 MSB 330 polegającą na usunięciu słowa "odpowiedni" w celu ujednolicenia z brzmieniem paragrafu 13 b) ED-500.

### **Część 3 Prośba o uwagi**

Respondenci proszeni są o komentarze na temat jasności, zrozumiałości i praktyczności stosowania wymogów i powiązanych materiałów aplikacyjnych zawartych w ED-500. W tym względzie, komentarze będą najbardziej pomocne, jeśli zostaną zidentyfikowane z konkretnymi aspektami ED-500 i będą zawierały powody wszelkich obaw dotyczących jasności, zrozumiałości i praktyczności stosowania, wraz z sugestiami dotyczącymi poprawy. Jeśli respondent zgadza się z propozycjami zawartymi w ED-500, pomocne będzie poinformowanie IAASB o tym poglądzie.

#### **Pytania ogólne**

1. Czy cel i zakres ED-500 jest jasny? W tym zakresie:
  - (a) Czy ED-500 zapewnia odpowiednie, oparte na zasadach ramy odniesienia dla biegłych rewidentów przy dokonywaniu osądu dowodów badania w trakcie całego badania?
  - (b) Czy związki z innymi niezależnymi organami nadzoru lub powiązania z nimi są jasne i właściwe?
2. Jakiego jest Państwa zdanie na temat tego, czy proponowane zmiany w ED-500, rozpatrywane łącznie, jak wyjaśniono w paragrafie 10 powyżej, doprowadzą do wzmocnienia osądu biegłych rewidentów przy uzyskiwaniu i ocenie dowodów badania?
3. Jakiego są Państwa opinie na temat tego, czy ED-500 posiada odpowiednią równowagę pomiędzy wymogami a materiałem aplikacyjnym (patrz pkt 11 powyżej)?
4. Czy zgadzają się Państwo, że ED-500 jest odpowiednio wyważony w odniesieniu do technologii poprzez wzmocnienie podejścia opartego na zasadach, które nie jest nakazowe, ale uwzględnia wykorzystanie technologii przez jednostkę i biegłego rewidenta, w tym wykorzystanie zautomatyzowanych narzędzi i technik?
5. Czy wymogi i materiały aplikacyjne zawarte w ED-500 odpowiednio wzmacniają stosowanie zawodowego sceptycyzmu przy uzyskiwaniu i ocenie dowodów badania?

#### **Pytania szczegółowe**

6. Czy popierają Państwo zmienioną definicję dowodów badania? W szczególności, czy zgadzają się Państwo z "modelem wkład-wynik", zgodnie z którym informacja może stać się dowodem badania dopiero po zastosowaniu wobec niej procedur badania?
7. Czy materiał aplikacyjny odpowiednio opisuje wzajemne powiązania wystarczalności, odpowiedniości i perswazyjności dowodów badania?
8. Czy wymogi i materiały aplikacyjne zawarte w ED-500 będą wspierać odpowiednią ocenę stosowności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania?

9. Czy zgadzasz się z odrębnym, warunkowym wymogiem uzyskania dowodów badania dotyczących dokładności i kompletności informacji, jeśli te cechy mają zastosowanie w danych okolicznościach?
10. Czy zgadzasz się z nowym wymogiem "zachowania dystansu", aby biegły rewident oceniał dowody badania uzyskane z przeprowadzonych procedur badania jako podstawę do stwierdzenia zgodnie z MSB 330, że uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania?
11. Czy są jakieś inne kwestie, które chcieliby Państwo poruszyć w odniesieniu do ED-500? Jeśli tak, proszę wyraźnie wskazać wymóg (wymogi) lub materiał aplikacyjny, albo temat lub zagadnienie, do którego odnosi się Państwa uwaga (uwagi).

#### **Prośba o przedstawienie uwag ogólnych**

12. IAASB prosi również o komentarze dotyczące kwestii przedstawionych poniżej:
  - (a) Tłumaczenia - Biorąc pod uwagę, że wielu respondentów może zamierzać przetłumaczyć ostateczną wersję MSB w celu przyjęcia jej w swoim własnym środowisku, IAASB zaprasza do zgłaszania uwag dotyczących potencjalnych kwestii związanych z tłumaczeniami, które respondenci zauważą podczas przeglądu ED-500.
  - (b) Data wejścia w życie - Uznając, że ED-500 jest istotną zmianą, a także biorąc pod uwagę potrzebę przeprowadzenia krajowych procedur i tłumaczeń, IAASB uważa, że odpowiednią datą wejścia w życie standardu byłoby zastosowanie go do okresów sprawozdawczości finansowej rozpoczynających się około 18 miesięcy po zatwierdzeniu ostatecznej wersji MSB. Wcześniejsze zastosowanie byłoby dozwolone i zalecane. IAASB zaprasza do wyrażenia opinii, czy jest to wystarczający okres na skuteczne wdrożenie MSRF.

# PROPONOWANY MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 500 (ZMIENIONY)

## DOWODY BADANIA

(Obowiązuje dla badań sprawozdań finansowych za okresy  
rozpoczynające się 15 grudnia 20XX roku lub później)

### SPIS TREŚCI

	Paragraf
<b>Wstęp</b>	
Zakres niniejszego MSB.....	1-4
Data wejścia w życie .....	5
<b>Cele</b> .....	6
<b>Definicje</b> .....	7
<b>Wymogi</b>	
Projektowanie i przeprowadzanie procedur badania w celu uzyskania wystarczających, odpowiednich dowodów badania.....	8
Informacje, które będą wykorzystane jako dowód badania.....	9-12
Ocena uzyskanych dowodów badania .....	13-14
<b>Zastosowanie i inny materiał objaśniający</b>	
Dowody badania i procedury badania .....	A1-A4
Wystarczające i odpowiednie dowody badania.....	A5-A12
Odpowiedniość dowodu badania .....	A13
Wystarczalność dowodu badania .....	A14
Projektowanie i przeprowadzanie procedur badania w celu uzyskania wystarczających, odpowiednich dowodów badania.....	A15-A33
Informacje które będą wykorzystane jako dowód badania.....	A34-A83
Ocena uzyskanych dowodów badania .....	A84-A93
<b>Załącznik:</b> Związek proponowanego MSB 500 (Zmienionego) z innymi MSB oraz przykłady rodzajów procedur badania.	

## Wstęp

### Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy obowiązków biegłego rewidenta związanych z dowodami badania przy projektowaniu i przeprowadzaniu procedur badania. Obowiązki te obejmują ocenę stosowności i wiarygodności informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania oraz ocenę uzyskanych dowodów badania. (par.A1-A4)
2. MSB 200<sup>1</sup> dotyczy ogólnych obowiązków biegłego rewidenta przy przeprowadzaniu badania sprawozdań finansowych. MSB 200 wymaga od biegłego rewidenta uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania, aby zmniejszyć ryzyko badania do akceptowalnie niskiego poziomu, a tym samym umożliwić biegłemu rewidentowi wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których można oprzeć opinię biegłego rewidenta.<sup>2</sup> (par. A5-A12)
3. Niniejszy MSB ma zastosowanie do wszystkich dowodów badania uzyskanych podczas badania. Inne MSB mogą odnosić się do dowodów badania, które należy uzyskać dla konkretnych spraw (np. dowody badania związane z procedurami oceny ryzyka przeprowadzonymi zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019).<sup>3</sup> Ponadto MSB 330<sup>4</sup> dotyczy, między innymi, ogólnej odpowiedzialności biegłego rewidenta za uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów badania oraz za stwierdzenie, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania.

### Profesjonalny osąd i profesjonalny sceptycyzm

4. Jak wyjaśniono w MSB 200, MSB wymagają od biegłego rewidenta stosowania zawodowego osądu i zachowania zawodowego sceptycyzmu podczas planowania i przeprowadzania badania.<sup>5</sup> Niniejszy MSB kładzie dalszy nacisk na zachowanie zawodowego sceptycyzmu podczas planowania i przeprowadzania badania oraz krytycznej oceny dowodów badania, na przykład poprzez:
  - Projektowanie i wykonywanie procedur badania w sposób nieobiektywny.
  - Ocena stosowności i wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowód badania.
  - Uwzględnienie wszystkich uzyskanych dowodów badania, bez względu na to, czy są one spójne czy niespójne z innymi dowodami badania i bez względu na to, czy wydają się potwierdzać czy zaprzeczać twierdzeniom zawartym w sprawozdaniu finansowym, jako podstawy do stwierdzenia, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania.

### Data wejścia w życie

5. Niniejszy MSB ma zastosowanie do badań sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 20XX r. lub później.

---

<sup>1</sup> MSB 200 "Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania".

<sup>2</sup> MSB 200, pkt 17

<sup>3</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*

<sup>4</sup> MSB 330 "Reakcje biegłego rewidenta na oszacowanie ryzyka".

<sup>5</sup> ISA 200, ust. 7

## Cele

6. Celami biegłego rewidenta są:
  - (a) Zaprojektować i przeprowadzić procedury badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach, w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania, aby móc wyciągnąć racjonalne wnioski, na których można oprzeć opinię biegłego rewidenta, oraz
  - (b) Ocenić informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowody badania oraz uzyskane dowody badania, aby zapewnić podstawę dla biegłego rewidenta do stwierdzenia, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania.

## Definicje

7. Dla celów MSB następujące terminy mają znaczenie przypisane poniżej:
  - (a) Odpowiedniość (dowodów badania) - miara jakości dowodów badania w zakresie zapewnienia wsparcia dla wniosków stanowiących podstawę opinii biegłego rewidenta. (par. A13)
  - (b) Dowody badania - informacje, do których zastosowano procedury badania, które biegły rewident wykorzystuje do wyciągnięcia wniosków stanowiących podstawę opinii i raportu biegłego rewidenta.
  - (c) Ekspert kierownictwa - osoba lub organizacja posiadająca specjalistyczną wiedzę w dziedzinie innej niż rachunkowość lub badanie, której praca w tej dziedzinie jest wykorzystywana przez jednostkę w celu udzielenia jej pomocy w sporządzeniu sprawozdania finansowego.
  - (d) Wystarczalność (dowodów badania) - miara ilości dowodów badania w dostarczaniu wsparcia dla wniosków, które stanowią podstawę opinii biegłego rewidenta. (par.A14)

## Wymogi

### **Projektowanie i przeprowadzanie procedur badania w celu uzyskania wystarczających, odpowiednich dowodów badania**

8. W celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury badania: (dot. par. A15-A18)
  - (a) W sposób, który nie jest ukierunkowany na uzyskanie dowodów badania, które mogą być potwierdzające, lub na wykluczenie dowodów badania, które mogą być sprzeczne; oraz (par.A19-A23)
  - (b) których rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres są odpowiednie w danych okolicznościach, aby zapewnić dowody badania spełniające zamierzony cel tych procedur badania. (par. A24-A33)

### **Informacje które będą wykorzystane jako dowód badania**

9. Biegły rewident ocenia stosowność i wiarygodność informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania. Dokonując tej oceny, biegły rewident rozważa: (par.A34-A47)
  - (a) Źródło informacji; oraz (par. A48-A52)
  - (b) Atrybuty istotności i wiarygodności, które mają zastosowanie w danych okolicznościach, biorąc pod uwagę zamierzony cel procedur badania. (par. A53-A62)



10. Jeżeli biegły rewident uzna, że atrybuty dokładności i kompletności mają zastosowanie zgodnie z paragrafem 9(b), biegły rewident uzyskuje dowody badania dotyczące dokładności i kompletności informacji. (par. A63-A65)

*Informacje które będą wykorzystane jako dowody badania przygotowane przez eksperta kierownictwa*

11. Jeżeli informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowody badania zostały przygotowane przez eksperta kierownictwa, w ramach oceny biegłego rewidenta zgodnie z paragrafem 9, biegły rewident: (Dotyczy: paragrafu A66- A68)
- (a) Ocenia kompetencje, zdolności i obiektywizm tego eksperta; (A69-A73)
  - (b) Uzyskuje zrozumienie pracy wykonanej przez tego eksperta; oraz (A74-A75)
  - (c) Uzyskuje zrozumienia, w jaki sposób informacje przygotowane przez tego eksperta zostały wykorzystane przez kierownictwo przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, w tym: (A76-A78)
    - (i) W jaki sposób kierownictwo rozważyło stosowność informacji przygotowanych przez tego eksperta; oraz
    - (ii) Modyfikacje wprowadzone przez kierownictwo do informacji przygotowanych przez tego eksperta oraz przyczyny tych modyfikacji.

*Wątpliwości dotyczące stosowności lub wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania*

12. Jeżeli biegły rewident ma wątpliwości co do stosowności lub wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania, biegły rewident: (odnośne paragrafy A79-A80)
- (a) Ustala, czy modyfikacje lub uzupełnienia procedur badania są niezbędne do wyjaśnienia wątpliwości; oraz (A81-A82)
  - (b) Jeśli wątpliwości nie mogą być rozwiązane, należy rozważyć ich wpływ, jeśli w ogóle, na inne aspekty badania, w tym czy takie wątpliwości wskazują na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. (A83)

### **Ocena uzyskanych dowodów badania**

13. Jako podstawę do stwierdzenia, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania zgodnie z MSB 330,<sup>6</sup> biegły rewident: (A84-A88)
- (a) Ocenia, czy uzyskane dowody badania spełniają zamierzony cel procedur badania; oraz
  - (b) Rozważa wszystkie uzyskane dowody badania, w tym dowody badania, które są spójne lub niespójne z innymi dowodami badania, oraz niezależnie od tego, czy wydają się potwierdzać, czy zaprzeczać twierdzeniom zawartym w sprawozdaniu finansowym.
14. Jeżeli biegły rewident uzyskuje dowody badania, które są niespójne z innymi dowodami badania, biegły rewident: (A89-A93)
- (a) Ustala, jakie modyfikacje lub uzupełnienia procedur badania są niezbędne do zrozumienia i rozwiązania problemu niespójności; oraz
  - (b) Rozważa ewentualny wpływ na inne aspekty badania.

<sup>6</sup> MSB 330, pkt 26

## Zastosowanie i inny materiał objaśniający

### Dowody badania i procedury badania (par. 1)

- A1. Dowody badania są niezbędne do poparcia wniosków, które stanowią podstawę opinii i raportu biegłego rewidenta.<sup>7</sup> Dowody badania obejmują dowody, które wspierają i potwierdzają twierdzenia kierownictwa oraz dowody, które zaprzeczają takim twierdzeniom. Mają one charakter kumulatywny i są uzyskiwane przede wszystkim z procedur badania przeprowadzonych w trakcie badania. Dowody badania uzyskane z poprzednich badań mogą również stanowić dowody badania dla bieżącego badania, pod warunkiem, że biegły rewident przeprowadził procedury badania w celu oceny, czy dowody badania z poprzedniego badania pozostają odpowiednie i wiarygodne dla bieżącego badania
- A2. Biegły rewident uzyskuje dowody badania poprzez zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania, w tym:
- Procedury oceny ryzyka przeprowadzone zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)<sup>8</sup> lub innymi MSB, które rozszerzają zakres zastosowania MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) do określonego tematu;
  - Dalsze procedury badania przeprowadzone zgodnie z MSB 330 lub innymi MSB, które rozszerzają sposób, w jaki MSB 330 stosuje się do konkretnego tematu, które obejmują:
    - Testy kontroli, gdy wymagają tego MSB lub jeżeli biegły rewident postanowił je wykonać; oraz
    - Procedury wiarygodności, w tym testy szczegółowe oraz analityczne procedury wiarygodności; lub
  - Inne procedury badania, które są wykonywane w celu zachowania zgodności z MSB.
- Załącznik wyjaśnia związek proponowanego MSB 500 (zmienionego) z innymi MSB w zakresie odpowiedzialności biegłego rewidenta za uzyskanie dowodów badania.

### Zautomatyzowane narzędzia i techniki

A3. Biegły rewident może przeprowadzić procedury badania ręcznie lub przy użyciu zautomatyzowanych narzędzi i technik, indywidualnie lub w połączeniu ze sobą, w celu uzyskania dowodów badania. W niektórych okolicznościach, ze względu na formę informacji bazowej, zautomatyzowane narzędzie i technika mogą być bardziej skuteczne lub zapewnić bardziej przekonujące dowody badania lub biegły rewident może potrzebować użyć zautomatyzowanego narzędzia i techniki, ponieważ ręczne przeprowadzenie procedury badania może nie być możliwe lub wykonalne. Na przykład zautomatyzowane narzędzie i technika mogą być bardziej skuteczne w analizowaniu, przetwarzaniu, organizowaniu, strukturyzowaniu lub prezentowaniu dużych ilości danych lub informacji.

### A4. Inne MSB mogą:

- opisać okoliczności, w których procedura badania może być przeprowadzona bardziej efektywnie przy użyciu zautomatyzowanego narzędzia i techniki niż ręcznie. Na przykład MSB 240 wyjaśnia, że zastosowanie zautomatyzowanych narzędzi i technik może umożliwić szersze badanie transakcji cyfrowych lub plików rachunków.<sup>9</sup>

<sup>7</sup> MSB 200, paragraf A30

<sup>8</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 13-16

<sup>9</sup> MSB 240 "Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw", paragraf A38

- Przedstawić przykłady wykorzystania zautomatyzowanych narzędzi i technik, które mogą być istotne przy stosowaniu niniejszej MSB. Na przykład MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) wyjaśnia, że zautomatyzowane narzędzia lub techniki mogą być również wykorzystywane do:
  - Wykonywanie procedur oceny ryzyka na dużych wolumenach danych, w tym w celu analizy, przeliczenia, ponownego wykonania lub uzgodnienia.<sup>10</sup>
  - Obserwować lub sprawdzać, w poszczególnych aktywach, np. poprzez wykorzystanie narzędzi zdalnej obserwacji (np. drona).<sup>11</sup>

### **Wystarczające odpowiednie dowody badania (par. 2)**

A5. Biegły rewident rozważa wszystkie dowody badania uzyskane podczas badania, aby zapewnić podstawę do stwierdzenia, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania zgodnie z MSB 330.<sup>12</sup> Jak wyjaśniono w MSB 330, na osąd biegłego rewidenta co do tego, co stanowi wystarczające odpowiednie dowody badania, wpływa wiele czynników, w tym perswazyjność dowodów badania.<sup>13</sup>

#### *Współzależność pomiędzy wystarczalnością, odpowiednością i perswazyjnością dowodów badania*

A6. Wystarczalność i odpowiedność dowodów badania są wzajemnie powiązane.<sup>14</sup> Wystarczalność i stosowność wpływają łącznie na perswazyjność dowodów badania, biorąc pod uwagę ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia oraz odpowiednie twierdzenia.

A7. Niektóre MSB zawierają wymogi lub wskazówki dotyczące okoliczności, w których wymagane są lub mogą być bardziej przekonujące dowody badania. Na przykład przy projektowaniu dalszych procedur badania MSB 330 wymaga od biegłego rewidenta uzyskania bardziej przekonujących dowodów badania, im wyższa jest ocena ryzyka przez biegłego rewidenta, a także wymaga od biegłego rewidenta uzyskania bardziej przekonujących dowodów badania, im większe jest zaufanie biegłego rewidenta do skuteczności badania<sup>15</sup>.

A8. Wyniki przeprowadzonych procedur badania, w tym to, czy zidentyfikowano jakiegokolwiek przypadki oszustwa lub błędu, mogą spowodować, że biegły rewident stwierdzi, że właściwe jest dokonanie rewizji oceny ryzyka zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019r .).<sup>16</sup> Rewizja oceny ryzyka może wskazywać, że potrzebne są bardziej przekonujące dowody badania, aby stwierdzić, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania.

A9. Do innych czynników wpływających na wystarczalność i stosowność dowodów badania, a tym samym na ich perswazyjność, należą:

- Informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowody badania, w tym rozważenie przez biegłego rewidenta atrybutów stosowności i wiarygodności informacji, jak wyjaśniono w paragrafach A48- A49.
- Czy informacje pochodzą z jednego źródła, czy też mogą być potrzebne z wielu źródeł.

<sup>10</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf A21

<sup>11</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf A35

<sup>12</sup> MSB 330, pkt 26

<sup>13</sup> MSB 330, pkt A62

<sup>14</sup> MSB 200, pkt A31

<sup>15</sup> MSB 330, ust. 7 lit. b) i ust. 9

<sup>16</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 37

- zaprojektowanie i wykonanie procedur badania, tj. czy są one odpowiednie w danych okolicznościach i czy zostały właściwie zastosowane (zob. paragrafy A20-A21).
- Czy istnieją niespójności pomiędzy wieloma dowodami kontroli.

#### *Trudności w uzyskaniu lub czas lub koszt uzyskania dowodów badania*

- A10. Wyjaśniając nieodłączne ograniczenia badania, MSB 200<sup>17</sup> zauważa, że kwestia trudności, czasu lub kosztów nie stanowi sama w sobie ważnej podstawy do tego, aby biegły rewident pominął procedurę badania, dla której nie ma alternatywy lub zadowolił się dowodami badania, które są mniej niż przekonujące.
- A11. W niektórych okolicznościach może istnieć wysoki stopień trudności, czasu lub kosztów związanych z dostępem lub zrozumieniem informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania. Jednakże biegły rewident może ustalić, że nie ma alternatywnych informacji, które zapewniłyby wystarczające odpowiednie dowody badania i że w związku z tym konieczne jest uzyskanie takich informacji pomimo trudności, czasu lub kosztów.
- A12. W okolicznościach, w których biegły rewident stwierdza, że uzyskanie lub zrozumienie informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania jest niewykonalne, biegły rewident może nie być w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania. Ponadto niechęć kierownictwa do odpowiedzi na zapytanie lub prośbę biegłego rewidenta (np. odmowa kierownictwa dostarczenia żądanego oświadczenia) może stanowić ograniczenie zakresu badania. MSB 705 (zaktualizowany)<sup>18</sup> wyjaśnia inne okoliczności, w których niezdolność biegłego rewidenta do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania może być ograniczeniem zakresu. W tych okolicznościach biegły rewident jest zobowiązany do wyrażenia opinii z zastrzeżeniami lub odrzucenia opinii na temat sprawozdań finansowych zgodnie z MSRF 705 (zaktualizowanym).

#### **Odpowiedniość dowodów badania (par. 7 lit. a))**

- A13. Odpowiedniość dowodów badania odnosi się do jakości dowodów badania. Jakość dowodów badania zależy od stosowności i wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania, jak również od skuteczności zaprojektowania procedur badania oraz zastosowania tych procedur przez biegłego rewidenta, jak wyjaśniono w paragrafach A24-A26. Informacja, która jest bardziej przydatna i wiarygodna, zwykle jest wyższej jakości i dlatego może dostarczyć bardziej przekonujących dowodów badania. Jeżeli dowody badania są bardziej przekonujące, biegły rewident może stwierdzić, że dowody badania są wystarczające dla zapewnienia wsparcia dla wniosków stanowiących podstawę opinii biegłego rewidenta. Alternatywnie, gdy dowody badania są mniej przekonujące, biegły rewident może ustalić, że potrzebne są dodatkowe dowody badania, aby zapewnić wsparcie dla wniosków biegłego rewidenta. Jednakże zwiększenie ilości dowodów badania poprzez wykonanie tego samego rodzaju procedur badania może nie zapewnić bardziej przekonujących dowodów badania we wszystkich okolicznościach.

#### **Wystarczalność dowodów badania (par. 7 lit. d))**

- A14. Na ilość potrzebnych dowodów badania wpływa dokonana przez biegłego rewidenta ocena ryzyka istotnego zniekształcenia (im wyższe ocenione ryzyko, tym więcej dowodów badania będzie prawdopodobnie wymaganych), a także jakość takich dowodów badania (im wyższa jakość, tym mniej może być wymagane). Dodatkowe dowody badania mogą być uzyskane poprzez zwiększenie zakresu przeprowadzonych procedur badania, wykonanie różnych rodzajów procedur

<sup>17</sup> MSB 200, paragraf A50

<sup>18</sup> MSB 705 (zmieniony), *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*, paragrafy A8 i A9

badania lub pozyskiwanie dowodów badania z różnych źródeł. Uzyskanie większej ilości dowodów badania może jednak nie zrekompensować ich niskiej jakości.

### **Projektowanie i przeprowadzanie procedur badania w celu uzyskania wystarczających, odpowiednich dowodów badania (par.. 8)**

#### *Rodzaj procedur badania*

- A15. Jak wyjaśniono w paragrafie A2, biegły rewident uzyskuje dowody badania poprzez zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania, w tym procedur oceny ryzyka, dalszych procedur badania oraz innych procedur badania w celu zachowania zgodności z MSB. Charakter procedury badania odnosi się do jej celu i rodzaju. Na przykład MSB 330 wyjaśnia, że celem dalszych procedur badania może być test kontroli lub procedura merytoryczna.<sup>19</sup> Jak również wyjaśniono w MSB 330, charakter procedur badania ma największe znaczenie w reagowaniu na ocenione ryzyko.
- A16. Biegły rewident może zaprojektować i przeprowadzić jeden rodzaj procedury badania lub kombinację różnych rodzajów procedur badania przy uzyskiwaniu dowodów badania dotyczących, na przykład, klasy transakcji, salda konta lub ujawnienia. Załącznik opisuje niektóre z rodzajów procedur badania i zawiera ilustrujące przykłady.
- A17. Rodzaj procedury badania może wpłynąć na dowody badania uzyskane dla celów biegłego rewidenta.

#### Przykłady:

- Zasięgnięcie opinii osób posiadających odpowiednią wiedzę w jednostce lub poza nią zwykle nie dostarcza wystarczających dowodów badania na brak istotnych nieprawidłowości na poziomie twierdzeń.
  - Obserwacja dostarcza dowodów badania dotyczących wykonania procedury lub kontroli. Jednakże obserwacja jest ograniczona do momentu, w którym ma miejsce oraz przez fakt, że akt bycia obserwowanym może wpłynąć na sposób wykonania procedury lub kontroli.
- Przeprowadzając procedury oceny ryzyka lub dalsze procedury badania, biegły rewident może użyć zautomatyzowanego narzędzia do łatwiejszego przeanalizowania dużego zbioru danych dotyczących transakcji. W ten sposób biegły rewident może uzyskać bardziej szczegółowe lub głębsze zrozumienie cech lub składu transakcji, co może skutkować bardziej przekonującym dowodem badania

- A18. Biegły rewident może zaprojektować i przeprowadzić procedurę badania, która osiąga więcej niż jeden cel. Na przykład MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) wyjaśnia, że biegły rewident może przeprowadzić procedury analityczne lub testy kontroli zgodnie z MSB 330 jednocześnie z procedurami oceny ryzyka, gdy jest to efektywne.<sup>20</sup> Aby procedura badania służyła osiągnięciu więcej niż jednego celu, biegły rewident spełnia wymogi odpowiednich MSB. Na przykład, gdy procedura badania służy jednocześnie jako procedura oceny ryzyka i dalsza procedura badania, biegły rewident jest zobowiązany do przestrzegania wymogów MSB 315 (zmienionego w 2019 r.) i MSB 330 oraz wszelkich innych odpowiednich MSB (np. MSB specyficzny dla danego tematu,

<sup>19</sup> MSB 330, pkt A5

<sup>20</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf A19

taki jak MSB 540 (zmieniony)<sup>21</sup>, które dotyczą zaprojektowania i przeprowadzenia takiej procedury badania.

*Projektowanie i przeprowadzanie procedur badania w sposób nieobiektywny (Paragraf 8(a))*

A19. MSB 220 (zmieniony)<sup>22</sup> wyjaśnia, że nieświadome lub świadome uprzedzenia biegłego rewidenta mogą wpływać na profesjonalny osąd zespołu wykonującego zlecenie przy projektowaniu i przeprowadzaniu procedur badania oraz podaje przykłady uprzedzeń, które mogą utrudniać zachowanie zawodowego sceptycyzmu. Świadomość takich uprzedzeń przy projektowaniu i wykonywaniu procedur badania może pomóc złagodzić przeszkody w zachowaniu przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu w krytycznej ocenie dowodów badania i ustalaniu, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania dla celów biegłego rewidenta. Taka świadomość może również umożliwić biegłemu rewidentowi zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania, które mają na celu uniknięcie:

- Przykładania większej wagi do dowodów badania, które potwierdzają twierdzenia zawarte w sprawozdaniu finansowym, niż do dowodów badania, które zaprzeczają lub poddają w wątpliwość takie twierdzenia (confirmation bias).
- Wykorzystanie początkowej informacji lub dowodu z badania jako punktu odniesienia, w stosunku do którego oceniane są kolejne informacje lub dowody z badania (anchoring bias).
- Przykładanie większej wagi do informacji, które natychmiast przychodzą na myśl lub wykorzystywanie informacji ze źródeł, które są łatwiej dostępne lub osiągalne (availability bias).
- Przykładanie wagi lub nieuzasadnione poleganie na danych wyjściowych ze zautomatyzowanych systemów lub informacji w formacie cyfrowym bez przeprowadzenia odpowiednich procedur kontroli (automatyzm). Zob. również paragrafy A22-A23.

A20. Projektowanie i wykonywanie procedur badania w sposób bezstronny obejmuje:

- W przypadku procedur oceny ryzyka, robienie tego w sposób, który nie jest stronniczy w kierunku uzyskania dowodów badania, które mogą potwierdzić istnienie ryzyka lub oczekiwania biegłego rewidenta dotyczące ryzyka istotnego zniekształcenia, lub w kierunku wykluczenia dowodów badania, które mogą zaprzeczyć istnieniu ryzyka lub oczekiwaniom biegłego rewidenta.
- W przypadku dalszych procedur badania oraz innych procedur badania zgodnie z MSB, przeprowadzanie ich w sposób, który nie jest ukierunkowany na uzyskanie dowodów badania, które mogą potwierdzić twierdzenia kierownictwa lub na wykluczenie dowodów badania, które mogą zaprzeczyć takim twierdzeniom.

A21. Zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania w celu uzyskania dowodów badania w sposób bezstronny może wiązać się z uzyskaniem informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania z wielu źródeł w jednostce i poza nią. Na potrzebę uzyskania informacji z wielu źródeł może mieć wpływ to, jak przekonujące muszą być dowody badania, aby zapewnić wystarczające odpowiednie dowody badania na poparcie wniosków stanowiących podstawę opinii biegłego rewidenta.

<sup>21</sup> MSB 540 (Zmieniony), *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*

<sup>22</sup> MSB 220 (Zmieniony), *Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego*, paragraf A35

## Tendencyjność w kierunku automatyzacji (ang. Automation Bias)

- A22. Informacje cyfrowe lub informacje, które zostały wygenerowane przez systemy zautomatyzowane, mogą powodować ryzyko tendencyjności w kierunku automatyzacji, skutkującej nadmiernym poleganiem na stosowności i wiarygodności takich informacji. Świadomość tendencyjności w kierunku automatyzacji przy ocenie stosowności i wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania może pomóc biegłemu rewidentowi w zaprojektowaniu i przeprowadzeniu procedur badania w sposób zmierzający do uniknięcia takiej tendencyjności.
- A23. W paragrafach A3-A4 wyjaśniono, że stosowanie zautomatyzowanych narzędzi i technik może być bardziej skuteczne lub zapewnić bardziej przekonujące dowody badania niż ręczne przeprowadzanie procedur badania. Jednakże stosowanie zautomatyzowanych narzędzi i technik może również powodować ryzyko nieświadomej tendencyjności, w tym tendencyjności w kierunku automatyzacji. Możliwe działania, które biegły rewident może podjąć w celu złagodzenia ryzyka tendencyjności w kierunku automatyzacji przy stosowaniu zautomatyzowanych narzędzi i technik, obejmują:
- Wyraźne ostrzeżenie zespołu wykonawczego o przypadkach lub sytuacjach, w których podatność na automatyzację może być większa.
  - Podkreślenie znaczenia zaangażowania bardziej doświadczonych członków zespołu zaangażowanego lub członków zespołu zaangażowanego posiadających specjalistyczne umiejętności i wiedzę, gdy jest to konieczne, aby:
    - zrozumieć dane wejściowe i etapy przetwarzania, w tym obliczenia i modyfikacje danych, stosowanych w zautomatyzowanym narzędziu lub technice;
    - zaprojektować i przeprowadzić procedury badania z wykorzystaniem zautomatyzowanego narzędzia lub techniki; lub
    - zinterpretować wyniki z zastosowania zautomatyzowanego narzędzia lub techniki.
  - Ustalenie, czy firma audytorska dopuszcza stosowanie zautomatyzowanego narzędzia i techniki oraz czy firma ustaliła, że zautomatyzowane narzędzie i technika są odpowiednie do stosowania.<sup>23</sup>

### *Procedury badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach (paragraf 8(b))*

- A24. Jak wyjaśniono w paragrafie A9, procedury badania zaprojektowane i przeprowadzone przez biegłego rewidenta mogą wpłynąć na perswazyjność uzyskanych dowodów badania.

#### Przykłady:

- Procedury inspekcji lub potwierdzenia zewnętrznego mogą dostarczyć bardziej przekonujących dowodów kontroli niż zapytanie.
- Procedury badania, które są bardziej rozbudowane (np. większa wielkość próby dla celów doboru próby badania) mogą dostarczyć bardziej przekonujących dowodów badania.

- A25. MSB 200<sup>24</sup> wyjaśnia, że ryzyko wykrycia jest funkcją:

- Efektywności procedury badania; oraz
- Zastosowania procedury badania przez audytora.

<sup>23</sup> Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (ISQM) 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*, paragraf 32(f) oraz A100 - A101

<sup>24</sup> MSB 200, paragrafy A44-A45

Procedury badania zaprojektowane i wykonane przez biegłego rewidenta są odpowiednie w danych okolicznościach, gdy charakter, czas i zakres takich procedur są zaprojektowane tak, aby były skuteczne w osiągnięciu zamierzonego celu procedur badania. Procedura badania może być zaprojektowana tak, aby była skuteczna w osiągnięciu określonego celu, ale jeśli wykonanie lub realizacja procedury badania (tj. jej zastosowanie) jest nieodpowiednie, ryzyko wykrycia może nie zostać zredukowane do odpowiednio niskiego poziomu.

A26. MSB 220 (zmieniony) dotyczy szczególnych obowiązków biegłego rewidenta w zakresie zarządzania jakością na poziomie zlecenia dla badania sprawozdań finansowych oraz powiązanych obowiązków partnera odpowiedzialnego za zlecenie. Takie obowiązki dotyczą czynników, które mogą wpływać na stosowanie procedur badania, takich jak to, czy:

- Było odpowiednie planowanie;
- Procedury badania zostały przeprowadzone przez członków zespołu wykonującego zlecenie posiadających odpowiednią wiedzę i doświadczenie do prawidłowego przeprowadzenia procedur;
- Członkowie zespołu wykonującego zlecenie właściwie stosowali zawodowy sceptycyzm; oraz
- Istniało odpowiednie kierownictwo, nadzór i przegląd.

Wybór elementów do badania podczas projektowania i przeprowadzania procedury badania

A27. Gdy projektowanie i przeprowadzenie procedury badania obejmuje wybór pozycji do badania, biegły rewident może stosować różne podejścia do identyfikacji i wyboru pozycji do badania. Takie podejścia mogą obejmować:

- Wybór wszystkich elementów;
- Wybieranie konkretnych pozycji; oraz
- Kontrola wrywkowa.

Zastosowanie któregoś z tych podejść lub ich kombinacji może być odpowiednie w zależności od okoliczności. Biegły rewident może również stosować zautomatyzowane narzędzia i techniki do identyfikacji i wyboru pozycji do badania.

A28. Odpowiedniość podejścia lub techniki w wyborze pozycji do badania zależy od wielu czynników, takich jak:

- Zamierzony cel procedury audytu;
- Jak zaprojektowana jest procedura audytu;
- Czy audytor wykonuje procedurę badania ręcznie, czy też wykorzystuje zautomatyzowane narzędzia i techniki;
- Charakterystyka badanej populacji; oraz
- Perswazyjność dowodów badania, które są potrzebne w danych okolicznościach.

Wybór wszystkich pozycji

A29. Biegły rewident może ustalić, że możliwe jest zastosowanie procedury badania do całej populacji pozycji. Jeżeli procedura badania została odpowiednio zaprojektowana, zastosowanie procedury badania do całej populacji może skutkować uzyskaniem bardziej przekonujących dowodów badania. Zastosowanie procedury badania do całej populacji może być właściwe, gdy na przykład:



- Populacja stanowi niewielką liczbę pozycji o dużej wartości;
- Istnieje znaczące ryzyko, a inne sposoby wyboru pozycji nie zapewniają wystarczających odpowiednich dowodów badania; lub
- Do przeprowadzenia procedury audytu można wykorzystać zautomatyzowane narzędzia i techniki.

#### Wybór specyficznych pozycji

A30. Biegły rewident może ustalić, że właściwe jest wybranie specyficznych pozycji z 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.* Biegły rewident może zdecydować się na wybór określonych pozycji w ramach populacji, ponieważ mają one wysoką wartość.
- *Wszystkie pozycje przekraczające pewną kwotę.* Biegły rewident może zdecydować się na wybór pozycji, których zarejestrowane wartości przekraczają pewną kwotę, tak aby procedura badania została zastosowana do dużej części populacji.
- *Kluczowe pozycje.* Biegły rewident może zdecydować się na wybór określonych pozycji w ramach populacji na podstawie innych cech, na przykład pozycji podejrzanych, nietypowych, szczególnie narażonych na ryzyko lub takich, które mają historię błędów.
- *Pozycje w celu uzyskania informacji:* Biegły rewident może badać pozycje w celu uzyskania informacji o takich sprawach, jak charakter jednostki lub charakter transakcji.

A31. Choć wybór określonych pozycji z populacji będzie często skutecznym sposobem uzyskania dowodów badania, nie stanowi on doboru próby badania. Wyniki procedur badania zastosowanych do pozycji wybranych w ten sposób nie mogą być rzutowane na całą populację; odpowiednio, wybór określonych pozycji z populacji nie dostarcza dowodów badania dotyczących pozostałej części populacji.

A32. Biegły rewident może wykorzystać zautomatyzowane narzędzia i techniki do identyfikacji i wyboru określonych pozycji do badania. Na przykład MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) wyjaśnia, że w przypadku stosowania zautomatyzowanych procedur do prowadzenia księgi głównej i sporządzania sprawozdań finansowych niestandardowe zapisy w dzienniku mogą istnieć tylko w formie elektronicznej i dlatego mogą być łatwiejsze do zidentyfikowania dzięki zastosowaniu technik zautomatyzowanych.<sup>25</sup>

#### Próbkowanie

A33. Dobór próby kontrolnej obejmuje zastosowanie procedur badania do mniej niż 100% pozycji w populacji i ma na celu umożliwienie wyciągnięcia racjonalnych wniosków na temat całej populacji na podstawie badania wylosowanej z niej próby. Jak wyjaśniono w paragrafie A31, wybór określonych pozycji z populacji nie stanowi doboru próby kontrolnej. Dobór próby kontrolnej został omówiony w MSR 530.<sup>26</sup>

#### Informacje, które będą wykorzystane jako dowody kontroli (par. 9-12)

A34. Planując i przeprowadzając badanie, biegły rewident może uzyskać informacje z różnych źródeł i w różnych formach. Od takich informacji zwykle oczekuje się uzyskania dowodów badania potwierdzających wnioski stanowiące podstawę opinii i raportu biegłego rewidenta. Jednakże takie informacje mogą stać się dowodami badania dopiero po zastosowaniu do nich procedur badania,

<sup>25</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf A161

<sup>26</sup> MSB 530, *Próbkowanie*

w tym ocenie ich przydatności i wiarygodności. Dla celów niniejszego MSB informacje te określa się jako "informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowody badania".

#### *Ocena odpowiedniości i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania*

- A35. Dokonywana przez biegłego rewidenta ocena odpowiedniości i wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania jest procesem iteracyjnym, który obejmuje profesjonalny osąd. Czynniki wpływające na ocenę biegłego rewidenta obejmują to, jakie informacje istnieją, które mogą być wykorzystane jako dowody badania i w jakiej formie oraz czy takie informacje są dostępne, osiągalne i zrozumiałe, co zostało szerzej opisane w paragrafach A41-A46.
- A36. Ocena odpowiedniości i wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania obejmuje przeprowadzenie procedur badania. Charakter, czas i zakres takich procedur badania mogą być różne i są pod wpływem rozważenia przez biegłego rewidenta:
- Źródło informacji (zob. paragrafy A47-A51); oraz
  - atrybuty odpowiedniości i wiarygodności informacji, które mają zastosowanie w danych okolicznościach (zob. paragrafy A52-A61).
- A37. Ocena odpowiedniości i wiarygodności może być przeprowadzona jednocześnie z procedurami badania zastosowanymi do informacji. Na przykład, gdy celem procedury badania jest sprawdzenie wyceny inwestycji z wykorzystaniem informacji cenowych pochodzących z zewnętrznego źródła, biegły rewident rozważa również wiarygodność źródła oraz to, czy jest ono wolne od stronniczości. W niektórych okolicznościach procedury badania mające na celu ocenę odpowiedniości i wiarygodności mogą być proste (np. porównanie stopy procentowej pożyczki, która jest oparta na stopie prime rate ustanowionej przez bank centralny danej jurysdykcji, z opublikowanymi informacjami z banku centralnego). W innych okolicznościach procedury badania, w tym testy kontroli, mogą być przeprowadzane w celu oceny wiarygodności informacji (np. dokładności i kompletności informacji wygenerowanych wewnątrznie z systemu informacyjnego jednostki).
- A38. Dowody badania pochodzące z przeprowadzenia innych procedur badania zgodnie z MSB mogą również pomóc biegłemu rewidentowi w ocenie odpowiedniości i wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania.

Przykłady:

Dowody kontroli uzyskane z:

- Zrozumienia przez biegłego rewidenta jednostki i jej środowiska, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki uzyskane zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.).
- Badania kontroli nad przygotowaniem i utrzymaniem informacji przeprowadzone zgodnie z MSB 330.
- Procedury badania wykonywane przy wykorzystaniu pracy eksperta biegłego rewidenta zgodnie z MSB 620.<sup>27</sup>

<sup>27</sup> MSR 620 "Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta".

- Procedury badania przeprowadzane zgodnie z MSB 402<sup>28</sup>, gdy jednostka użytkownika korzysta z usługi jednej lub więcej organizacji usługowych.

A39. Oceniając odpowiedniość i wiarygodność informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania, biegły rewident może zidentyfikować informacje niespójne z dowodami badania, na których biegły rewident pierwotnie oparł identyfikację lub ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia. W takich okolicznościach MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) wymaga od biegłego rewidenta dokonania rewizji identyfikacji lub oceny ryzyka istotnego zniekształcenia.<sup>29</sup>

A40. MSB 230<sup>30</sup> zawiera wymogi i wytyczne dotyczące formy, treści i zakresu dokumentacji badania, które mają również zastosowanie do dokumentacji oceny przez biegłego rewidenta odpowiedniości i wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania. Dokumentacja procedur badania przeprowadzonych zgodnie z innymi MSB może zawierać dokumentację dotyczącą rozważenia przez biegłego rewidenta atrybutów odpowiedniości i wiarygodności, które mają zastosowanie w danych okolicznościach (np. wiarygodność określonego zewnętrznego źródła informacji wykorzystywanego przy badaniu wartości szacunkowej księgowości zgodnie z MSB 540 (zmienionym)). Jednakże niniejszy MSB nie wymaga od biegłego rewidenta udokumentowania rozważenia każdego atrybutu odpowiedniości i wiarygodności informacji.

#### *Forma, dostępność i zrozumiałość informacji*

A41. Informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowody badania mogą występować w różnych formach, w tym:

- Informacja ustna, np. uzyskana w wyniku ustnej odpowiedzi na zapytanie.
- Informacje wizualne, na przykład uzyskane w wyniku obserwacji fizycznej lub zdalnej.
- Informacja w formie pisemnej, np. uzyskana poprzez pisemne potwierdzenie.
- Informacja cyfrowa, która obejmuje dokumenty w formie cyfrowej oraz dane przechowywane w systemie informatycznym. Taka informacja cyfrowa może być pozyskana ręcznie, przetworzona na format cyfrowy lub wygenerowana elektronicznie.

A42. Forma, dostępność i zrozumiałość informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania, może wpłynąć na zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania, w których informacje będą wykorzystane, a także może wpłynąć na ocenę przez biegłego rewidenta istotności i wiarygodności informacji.

#### *Przykłady:*

- Projekt procedury badania mającej na celu kontrolę fizycznego stanu zapasów jednostki może różnić się w zależności od tego, czy biegły rewident planuje być fizycznie obecny w określonych miejscach, czy też planuje uzyskać dowody badania za pomocą alternatywnych środków, takich jak techniki zdalnej obserwacji.
- Informacje mogą być dostępne tylko w określonych punktach lub okresach czasu, mogą też zostać zniszczone po upływie określonego czasu. Audytor może potrzebować zaprojektować i przeprowadzić procedury badania w poszczególnych punktach czasowych lub zażądać zatrzymania niektórych informacji, aby ułatwić przeprowadzenie procedur audytowych.

<sup>28</sup> MSB 402 "Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej".

<sup>29</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 37

<sup>30</sup> MSB 230, *Dokumentacja badania*

Na przykład jednostka może stosować technologię uczenia maszynowego do przewidywania ściągłości należności, która jest okresowo aktualizowana (np. pod kątem zmian w historii płatności, punktacji kredytowej klientów lub czynników ekonomicznych). W takim przypadku biegły rewident może potrzebować przeprowadzić procedury badania blisko dnia sprawozdawczości finansowej, kiedy wygenerowane informacje są aktualne, ponieważ przeprowadzenie procedur badania we wcześniejszym lub późniejszym terminie może dać inny wynik.

- Informacje w formie cyfrowej mogą być dostępne dla biegłego rewidenta w sposób ciągły. W takich okolicznościach biegły rewident może wykorzystać zautomatyzowane narzędzia i techniki, które zostały zaprojektowane do działania w czasie rzeczywistym, aby przetestować informacje (np. informacje utrzymywane w księgach rozproszonych).

- A43. Paragrafy A19-A23 wyjaśniają stronniczość biegłego rewidenta, takie jak stronniczość dotycząca dostępności, które mogą wpływać lub utrudniać zachowanie przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu przy formułowaniu osądów na temat dowodów badania. Zachowanie czujności na informacje, które mogą być bardziej odpowiednie dla celów biegłego rewidenta, zamiast informacji, które natychmiast przychodzą na myśl lub są łatwo dostępne, może pomóc biegłemu rewidentowi w złagodzeniu ryzyka stronniczości związanej z dostępnością.
- A44. Biegły rewident może otrzymać informacje w wielu formach, począwszy od informacji wygenerowanych z wysoce złożonych zautomatyzowanych systemów po informacje przygotowane ręcznie przez kierownictwo i inne osoby w jednostce. Biegły rewident może mieć oczekiwania co do formy, w jakiej otrzyma informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowody badania. Zachowanie czujności w przypadku informacji otrzymanych w formie innej niż oczekiwana może pomóc biegłemu rewidentowi w złagodzeniu nieświadomych uprzedzeń, które mogą utrudnić biegłemu rewidentowi stosowanie zawodowego sceptycyzmu. Ponadto otrzymanie informacji w formie innej niż oczekiwana może być również istotne dla oceny wiarygodności tych informacji przez biegłego rewidenta.
- A45. Informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowód badania mogą istnieć, ale dostęp do nich może być ograniczony, na przykład ze względu na ograniczenia nałożone przez prawo lub regulacje lub źródło dostarczające informacje, lub ze względu na wojnę, niepokoje społeczne lub ogniska choroby. W niektórych przypadkach biegły rewident może być w stanie przezwyciężyć ograniczenia w dostępie do informacji. MSB 600 (zmieniony)<sup>31</sup> zawiera przykłady, w jaki sposób można przezwyciężyć ograniczenia w przypadku badania sprawozdań finansowych grupy.
- A46. Paragraf A12 wyjaśnia, że biegły rewident może nie być w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania, jeśli biegły rewident ustali, że uzyskanie lub zrozumienie informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania jest niewykonalne. Na przykład, jeśli biegły rewident nie ma wystarczającej podstawy do oceny stosowności i wiarygodności informacji pochodzących z zewnętrznego źródła informacji, biegły rewident może mieć ograniczenie zakresu, jeśli wystarczających odpowiednich dowodów badania nie można uzyskać za pomocą alternatywnych procedur. Niemożność uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających odpowiednich dowodów badania wymaga, aby biegły rewident wyraził opinię z zastrzeżeniami lub odrzucił opinię o sprawozdaniach finansowych zgodnie z MSB 705 (zmienionym).
- A47. W niektórych okolicznościach do zrozumienia lub interpretacji informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania mogą być potrzebne specjalistyczne umiejętności lub wiedza. W związku z tym biegły rewident może rozważyć wykorzystanie eksperta biegłego rewidenta do pomocy w zrozumieniu lub interpretacji informacji, jeżeli zespół wykonujący zlecenie nie posiada odpowiednich kompetencji i możliwości, aby to zrobić. Inne zasoby mogą być również

<sup>31</sup> MSB 600 (Zmieniony), *Szczególne rozważania - badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)*, pkt A29

odpowiednie do takich celów, takie jak zasoby technologiczne lub intelektualne, które są dostępne dla biegłego rewidenta, jak wyjaśniono w MSRF 220 (zaktualizowanym).<sup>32</sup>

Przykłady:

Informacje, w przypadku których do zrozumienia lub interpretacji informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowód badania mogą być potrzebne specjalistyczne umiejętności lub wiedza:

- Informacje mogą w dużym stopniu zależeć od interpretacji lokalnych przepisów i regulacji podatkowych (np. opinia podatkowa dotycząca transakcji strukturyzowanej), a biegły rewident może potrzebować lokalnego prawnika podatkowego lub księgowego podatkowego do pomocy w interpretacji informacji.
- Informacje mogą być zawarte w umowie, która zawiera skomplikowaną i prawną terminologię, a audytor może potrzebować prawnika, który pomoże zinterpretować te informacje.
- Informacje mogły zostać wygenerowane przez aplikację informatyczną, która wykorzystuje wysoce złożony język programowania. Audytor może skorzystać z pomocy eksperta ds. programowania IT, aby pomóc w zrozumieniu sposobu generowania informacji.
- Informacje mogą być w języku obcym i mogą wymagać tłumaczenia.

*Źródła informacji (par.9 lit. a))*

A48. Informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowody badania mogą pochodzić ze źródeł wewnętrznych lub zewnętrznych. Na przykład, informacje mogą pochodzić z:

- Dokumentacja księgowej jednostki, kierownictwo lub innych źródeł wewnętrznych jednostki.
- Osoby lub organizacji z zewnątrz, która dostarcza informacji nadających się do wykorzystania przez szerokie grono użytkowników, które jednostka wykorzystuje przy sporządzaniu sprawozdań finansowych lub które biegły rewident zamierza wykorzystać jako dowody badania. Takie źródła są w niniejszym MSB określane jako "zewnętrzne źródło informacji". Jest bardziej prawdopodobne, że określony zestaw informacji będzie odpowiedni do wykorzystania przez szerokie grono użytkowników i mniej prawdopodobne, że będzie podlegał wpływowi jakiegoś konkretnego użytkownika, jeśli zewnętrzna osoba lub organizacja udostępnia go publicznie za darmo lub udostępnia go szerokiemu gronu użytkowników w zamian za opłatę. Ustalenie przez biegłego rewidenta, czy informacja jest odpowiednia do wykorzystania przez szerokie grono użytkowników, a zatem czy jest to informacja pochodząca z zewnętrznego źródła informacji, jest kwestią profesjonalnego osądu, uwzględniającego zdolność kierownictwa do wywierania wpływu na zewnętrzne źródło informacji.

Przykład:

Serwisy cenowe, organizacje rządowe, banki centralne czy uznane giełdy mogą dostarczyć takich informacji jak:

- Ceny i dane związane z cenami.
- Dane makroekonomiczne, takie jak historyczne i prognozowane stopy bezrobocia i wskaźniki wzrostu gospodarczego czy dane ze spisu ludności.
- Dane dotyczące historii kredytowej.

<sup>32</sup> MSB 220 (zmieniony), paragrafy A59-A69.

- Dane specyficzne dla danej branży, takie jak wskaźnik kosztów rekultywacji dla niektórych gałęzi przemysłu wydobywczego lub informacje o oglądalności lub ratingach wykorzystywanych do określenia przychodów z reklam w przemyśle rozrywkowym.
- Tablice śmiertelności używane do określenia zobowiązań w sektorze ubezpieczeń na życie i emerytur.

- Niezależne źródła spoza jednostki, które dostarczają jej informacji, takie jak bank jednostki, radca prawny, klienci lub dostawcy.
- Ekspert kierownictwa.
- Biegły rewident.
- Organizacja usługowa.

A49. W niektórych przypadkach informacje przygotowane przez zewnętrzną osobę lub organizację, które są wykorzystywane przez kierownictwo przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, stanowią zewnętrzne źródło informacji, ponieważ są odpowiednie do wykorzystania przez szerokie grono użytkowników. W innych przypadkach są to informacje przygotowane przez eksperta kierownictwa (zob. paragrafy A65-A77). Osoba lub organizacja z zewnątrz nie może w odniesieniu do danego zestawu informacji być jednocześnie zewnętrznym źródłem informacji i ekspertem kierownictwa.

A50. Źródło i forma informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowód badania mogą wpływać na dostępność, przystępność i zrozumiałość informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowód badania. Źródło informacji może również wpływać na profesjonalny osąd biegłego rewidenta dotyczący atrybutów istotności i wiarygodności, które mają zastosowanie w danych okolicznościach, oraz na charakter i zakres dokonanej przez biegłego rewidenta oceny istotności i wiarygodności informacji. Może to również wpływać na sposób reagowania przez biegłego rewidenta na takie sprawy, jak wątpliwości dotyczące wiarygodności informacji lub niespójności w dowodach badania.

Przykłady:

- Jeżeli źródło informacji podlega wpływom kierownictwa lub strony powiązanej, biegły rewident może obawiać się autentyczności lub stronniczości kierownictwa przy ocenie wiarygodności takich informacji.
- Jeżeli informacje pochodzą z zewnętrznego źródła informacji o wysokiej renomie, takiego jak bank centralny danej jurysdykcji, nakład pracy biegłego rewidenta przy rozważaniu wiarygodności informacji może nie być duży.
- Jeżeli informacje są dostarczane przez kierownictwo, takie jak informacje generowane wewnętrznie z systemu informacyjnego jednostki, biegły rewident może mieć potrzebę uzyskania dowodów badania dotyczących dokładności i kompletności informacji (zob. paragrafy A62-A63).

A51. Uzyskanie dowodów badania w sposób bezstronny może wiązać się z uzyskaniem informacji z wielu źródeł. Jednakże biegły rewident nie jest zobowiązany do przeprowadzenia wyczerpującego poszukiwania w celu zidentyfikowania wszystkich możliwych źródeł informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania. Zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki i jej środowiska, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki uzyskane zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) mogą pomóc biegłemu rewidentowi w identyfikacji odpowiednich źródeł informacji.<sup>33</sup>

<sup>33</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 19-26

A52. Projektując i przeprowadzając określoną procedurę badania, biegły rewident może wykorzystać informacje z kombinacji źródeł.

Przykład:

Przeprowadzając merytoryczne procedury analityczne w celu zbadania przychodów zaewidencjonowanych dla jednostki zajmującej się obrotem nieruchomościami, biegły rewident może wykorzystać informacje z:

- Dokumentacja księgowa jednostki, taka jak informacje, które odnoszą się do szczegółów dotyczących wynajmowanych nieruchomości i ich lokalizacji; oraz
- Zewnętrzne źródło informacji, takie jak informacje, które odnoszą się do średnich cen wynajmu nieruchomości dla obszaru, na którym znajdują się nieruchomości (np. informacje dostępne na stronach internetowych poświęconych nieruchomościom).

*Atrybuty odpowiedniości i wiarygodności informacji (Patrz: ust. 9 lit. b))*

A53. Jak wyjaśniono w paragrafie A13, jakość dowodów badania zależy od stosowności i wiarygodności informacji, na których są one oparte. W związku z tym biegły rewident jest zobowiązany rozważyć atrybuty istotności i wiarygodności informacji, które mają zastosowanie w danych okolicznościach, jako część oceny biegłego rewidenta zgodnie z paragrafem 9. To, czy i w jakim stopniu pewne atrybuty mają zastosowanie w danych okolicznościach, jest kwestią profesjonalnego osądu.

Stosowność

A54. Główny atrybut stosowności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania, dotyczy logicznego związku z celem procedury badania lub wpływu na ten cel, w tym, w stosownych przypadkach, na testowane założenie. Stopień, w jakim informacje odnoszą się do realizacji celu procedury badania, może być również brany pod uwagę.

A55. Inne czynniki, które mogą wpływać na stosowność informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowód badania, obejmują:

- Klasy transakcji, salda rachunków lub ujawnienia (w tym odpowiednie twierdzenia), do których odnoszą się informacje. Informacje mogą być istotne dla wielu klas transakcji, sald kont lub ujawnień. Niektóre informacje mogą być istotne dla pewnych twierdzeń sprawozdania finansowego, ale nie dla innych.

Przykłady:

- Podsumowanie należności pobranych po zakończeniu okresu może mieć znaczenie dla badania istnienia i wyceny należności oraz występowania i dokładności dochodów, ale niekoniecznie dla kompletności należności i dochodów.  
Sprawdzenie dokumentu, takiego jak akcja, obligacja lub cyfrowa kopia hipoteki,
- może być istotne dla stwierdzenia istnienia instrumentu finansowego, ale niekoniecznie może dostarczyć dowodów badania dotyczących wyceny.

- Okres, do którego odnosi się informacja.
- Poziom szczegółowości potrzebnych informacji z uwagi na zamierzony cel procedury audytu.

Przykład:

Informacje wykorzystywane przez kierownictwo do monitorowania działalności jednostki (np. śródroczne wyniki operacyjne) mogą być odpowiednie dla celów procedur oceny ryzyka. Z drugiej strony informacje związane z kluczowymi wskaźnikami efektywności wykorzystywanymi przez kierownictwo mogą nie być wystarczająco precyzyjne, aby wykryć istotne zniekształcenia na poziomie twierdzenia, a zatem mogą nie być odpowiednie do wykorzystania przez biegłego rewidenta przy przeprowadzaniu dalszej procedury badania.

### Wiarygodność

A56. Wiarygodność informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania dotyczy stopnia, w jakim biegły rewident może polegać na takich informacjach.

<i>Atrybuty, które mogą być brane pod uwagę przez biegłego rewidenta przy rozważaniu stopnia, w jakim informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowody badania są wiarygodne</i>	
Dokładność	Informacje te nie zawierają błędów w odzwierciedleniu warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań, w tym nie odzwierciedlają właściwego okresu lub punktu w czasie, który można przypisać tym warunkom lub zdarzeniom.
Kompletność	Informacje te odzwierciedlają wszystkie leżące u podstaw warunki, zdarzenia, okoliczności, działania lub zaniechania.
Autentyczność	Źródło rzeczywiście wygenerowało lub dostarczyło informację i było do tego upoważnione, a informacja nie została niewłaściwie zmieniona.
Stronniczość	Informacje te są wolne od zamierzonej i niezamierzonej stronniczości w odzwierciedlaniu podstawowych warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań.
Wiarygodność	Źródło posiada kompetencje i zdolność do wygenerowania informacji zgodnie z wymaganym standardem, a źródłu można zaufać.



- A57. Oceniając wiarygodność informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowód badania zgodnie z paragrafem 9, biegły rewident może ustalić, że atrybut autentyczności ma zastosowanie w danych okolicznościach. MSB 200 wyjaśnia, że biegły rewident może przyjąć zapisy i dokumenty jako autentyczne, chyba że biegły rewident ma powód, aby sądzić inaczej.<sup>34</sup> MSB 240 dotyczy okoliczności, w których biegły rewident ma powód, aby sądzić, że dokument może nie być autentyczny lub mógł zostać zmodyfikowany bez ujawnienia tej modyfikacji biegłemu rewidentowi.<sup>35</sup>
- A58. Na wiarygodność informacji, w szczególności na takie cechy jak dokładność, kompletność i autentyczność, może mieć również wpływ to, czy na wszystkich etapach przetwarzania informacji zachowano jej integralność.

Przykład:

System informacyjny jednostki może obejmować ogólne kontrole technologii informacyjnej w celu zabezpieczenia i utrzymania integralności informacji finansowych. Na podstawie zrozumienia i oceny przez biegłego rewidenta systemu informacyjnego jednostki oraz działań kontrolnych zgodnie z wymogami MSRF 315 (zaktualizowanego w 2019 r.),<sup>36</sup> biegły rewident może ustalić, że integralność informacji finansowych jednostki została zachowana na wszystkich etapach przetwarzania informacji, w tym gdy informacje są pozyskiwane na potrzeby sprawozdawczości finansowej.

*Czynniki wpływające na profesjonalny osąd biegłego rewidenta dotyczący atrybutów odpowiedności i wiarygodności*

- A59. Zamierzony cel procedury badania, w której informacje zostaną wykorzystane, wpływa na profesjonalny osąd biegłego rewidenta dotyczący atrybutów istotności i wiarygodności, które mają zastosowanie w danych okolicznościach.

Przykłady:

- Gdy biegły rewident przeprowadza procedury oceny ryzyka, aby zrozumieć charakter rezerwy jednostki na gwarancje, do oceny ryzyka istotnego zniekształcenia mogą wystarczyć procedury takie jak poniższe:
  - Uzyskanie lub aktualizacja zrozumienia przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia, w tym rynków produktów powiązanych.
  - Ustalenie, że nie nastąpiły zmiany w kontroli wewnętrznej jednostki w tym obszarze w stosunku do badania z okresu poprzedniego.
  - Sprawdzenie listy zwrotów zapasów w okresie gwarancyjnym i zauważenie, że zwroty te są zgodne z oczekiwaniami audytora.

Gdy biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania, które są odpowiedzią na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia wyceny rezerwy na gwarancje, dalsze procedury badania biegłego rewidenta mogą obejmować procedury mające na celu uzyskanie dowodów badania dotyczących dokładności i kompletności wykazu zwróconych towarów w okresie gwarancyjnym.

<sup>34</sup> MSB 200, paragraf A23

<sup>35</sup> MSB 240 "Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw", paragraf 14

<sup>36</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 25-26

A60. Inne czynniki wpływające na profesjonalny osąd biegłego rewidenta dotyczący atrybutów odpowiedniości i wiarygodności, które mają zastosowanie w danych okolicznościach, mogą obejmować:

- Charakter i forma informacji.
- Kontrole nad przygotowaniem i utrzymaniem informacji.
- W jaki sposób informacje zostały uzyskane przez biegłego rewidenta, na przykład czy informacje zostały uzyskane bezpośrednio czy pośrednio przez biegłego rewidenta.
- Jeżeli informacje mają być wykorzystane przez biegłego rewidenta przy przeprowadzaniu dalszych procedur badania, charakter ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym powody oceny, oraz odpowiednie twierdzenia.
- Czy informacje wydają się potwierdzać lub zaprzeczać zapewnieniom kierownictwa.

Przykład:

Odpowiedzi na zapytania osób, którym powierzono sprawowanie kontroli, dotyczące zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, mogą potwierdzać lub zaprzeczać twierdzeniom kierownictwa na temat przyszłych strategii i planów biznesowych. Rozpatrując odpowiedzi na zapytania osób nadzorujących:

- Jeśli odpowiedzi potwierdzają twierdzenia kierownictwa, atrybut stroniczości może mieć większe zastosowanie w danych okolicznościach.
- Jeśli odpowiedzi są sprzeczne z twierdzeniami kierownictwa, atrybuty dokładności i kompletności mogą mieć większe zastosowanie w danych okolicznościach.

- Zakres zmian w stosunku do poprzednich audytów, jeśli ma to zastosowanie, w odniesieniu do informacji, takich jak zmiany w sposobie przygotowania informacji oraz zmiany w podstawowych kontrolach.
- Skutki rzeczywistego, podejrzanego lub domniemanego oszustwa zidentyfikowanego podczas audytu.

A61. Jak wyjaśniono w paragrafie A22, informacje cyfrowe lub informacje, które zostały wygenerowane przez zautomatyzowane systemy, mogą powodować ryzyko automatyzmu u biegłego rewidenta. Dlatego biegły rewident może mieć potrzebę rozważenia tego ryzyka przy ocenie stosowności i wiarygodności takich informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania.

A62. Gdy informacja, która ma być wykorzystana jako dowód badania, została uzyskana przez kierownictwo z zewnętrznego źródła informacji w celu wykorzystania jej przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, uzyskanie zrozumienia, dlaczego kierownictwo skorzystało z tego źródła i jak kierownictwo rozważyło stosowność i wiarygodność informacji, może pomóc w poinformowaniu biegłego rewidenta o ocenie stosowności i wiarygodności tej informacji.

*Atrybuty dokładności i kompletności (par. 10)*

A63. Źródło informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania, może wpłynąć na rozważania biegłego rewidenta dotyczące tego, czy atrybuty dokładności i kompletności mają zastosowanie w danych okolicznościach. Na przykład dokładność i kompletność będą zwykle miały zastosowanie do informacji wygenerowanych wewnątrz z systemu informacyjnego jednostki. W przypadku informacji uzyskanych ze źródła zewnętrznych w stosunku do jednostki, biegły rewident może

bardziej skupić się na innych atrybutach wiarygodności, w tym na wiarygodności źródła dostarczającego informacje.

- A64. Jak wyjaśniono w paragrafie A58, zamierzony cel procedury badania wpływa na profesjonalny osąd biegłego rewidenta dotyczący atrybutów istotności i wiarygodności, które mają zastosowanie w danych okolicznościach. Atrybuty dokładności i kompletności zwykle będą miały zastosowanie w przypadku informacji generowanych wewnątrz z systemu informacyjnego jednostki, wykorzystywanych przy przeprowadzaniu dalszych procedur badania, ale mogą nie zawsze mieć zastosowanie przy przeprowadzaniu procedur oceny ryzyka.

Przykłady okoliczności, w których biegły rewident może uznać, że atrybuty dokładności i kompletności mają zastosowanie w danych okolicznościach, mogą obejmować:

- Dane dotyczące ceny i wielkości sprzedaży, wytworzone przez jednostkę, przeznaczone do wykorzystania przez biegłego rewidenta w celu opracowania oczekiwań dotyczących przychodów.
- Populacja pozycji badanych pod kątem pewnej cechy, np. autoryzacji płatności.
- Badanie adekwatności zapisów w dzienniku i innych korekt.

- A65. Paragraf A37 zawiera wytyczne dotyczące procedur badania mających na celu ocenę odpowiedniości i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania. Wytyczne te dotyczą również uzyskiwania dowodów badania dotyczących atrybutów dokładności i kompletności, jeśli ma to zastosowanie w danych okolicznościach.

*Informacje, które mają być wykorzystane jako dowody badania, przygotowane przez eksperta zarządu (par. 11)*

- A66. Kierownictwo może zatrudnić lub zaangażować ekspertów z dziedzin innych niż rachunkowość (np. aktuarialnych, od wyceny, inżynierii lub zmian klimatycznych i zrównoważonego rozwoju) w celu uzyskania informacji niezbędnych do sporządzenia sprawozdania finansowego.
- A67. Jak wyjaśniono w paragrafie A48, w niektórych przypadkach informacje przygotowane przez zewnętrzną osobę lub organizację, które są wykorzystywane przez kierownictwo przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, stanowią zewnętrzne źródło informacji, a w innych przypadkach są to informacje przygotowane przez eksperta kierownictwa. Profesjonalny osąd może być potrzebny przy ustalaniu, czy informacja, która ma być wykorzystana jako dowód badania, została przygotowana przez eksperta kierownictwa, a zatem czy ma zastosowanie wymóg zawarty w paragrafie 11 niniejszej MSRF.

Przykłady:

- Osoba fizyczna lub organizacja może dostarczać informacji o cenach nieruchomości, które mogą być wykorzystane przez szerokie grono użytkowników, a zatem jest uznawana za zewnętrzne źródło informacji w odniesieniu do tych informacji (np. ogólnie dostępna informacja o regionie geograficznym). Ta sama osoba lub organizacja może również pełnić rolę eksperta kierownictwa, dostarczając na zlecenie wycenę portfela nieruchomości jednostki, dostosowaną specjalnie do faktów i okoliczności występujących w jednostce.
- Niektóre organizacje aktuarialne publikują tabele umieralności do powszechnego stosowania, które w przypadku stosowania przez jednostkę byłyby generalnie uznawane za informacje pochodzące z zewnętrznego źródła informacji. Ta sama organizacja aktuarialna może być również ekspertem kierownictwa w zakresie różnych informacji dostosowanych do szczególnych okoliczności występujących w jednostce, aby pomóc kierownictwu ustalenie zobowiązania z tytułu świadczeń emerytalnych dla kilku programów emerytalnych jednostki.

A68. Dokonana przez biegłego rewidenta ocena informacji przygotowanych przez eksperta kierownictwa może pomóc biegłemu rewidentowi w spełnieniu wymogów innych MSB. Na przykład, gdy informacje przygotowane przez eksperta kierownictwa są wykorzystywane przez kierownictwo dla celów dokonania szacunku księgowego, ocena biegłego rewidenta może pomóc biegłemu rewidentowi w spełnieniu wymogów MSB 540 (zmienionego) dotyczących:

- Wyboru i zastosowania metod, istotnych założeń i danych wykorzystywanych przez kierownictwo przy dokonywaniu szacunków księgowych; oraz
- Jak kierownictwo wybrało punktowy szacunek i opracowało odpowiednie ujawnienia dotyczące niepewności szacunku.

Kompetencje, możliwości i obiektywizm eksperta kierownictwa (Par. 11(a))

A69. Oceniając stosowność i wiarygodność informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowód badania, paragraf 9(b) wymaga od biegłego rewidenta rozważenia atrybutów stosowności i wiarygodności, które mają zastosowanie w danych okolicznościach. Gdy takie informacje są przygotowane przez eksperta kierownictwa:

- Kompetencje i możliwości tego eksperta mogą wpłynąć na rozważania biegłego rewidenta dotyczące atrybutu wiarygodności. Wiarygodność źródła dostarczającego informacje wpływa na stopień, w jakim informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowody badania są wiarygodne.
- Obiektywizm tego eksperta może wpłynąć na rozważania biegłego rewidenta dotyczące atrybutu stronniczości. Stronniczość w informacjach przeznaczonych do wykorzystania jako dowód badania wpływa na stopień wiarygodności informacji. W niektórych przypadkach informacje przygotowane przez eksperta kierownictwa mogą być stronnicze, ponieważ kierownictwo może mieć wpływ na profesjonalne osądy eksperta kierownictwa.

Kompetencje i możliwości

A70. Kompetencje odnoszą się do charakteru i poziomu wiedzy specjalistycznej eksperta kierownictwa. Czynniki, które mogą wpłynąć na to, czy ekspert kierownictwa posiada odpowiednie kompetencje, obejmują:

- Czy praca eksperta podlega standardom wykonawstwa technicznego lub innym wymogom zawodowym lub branżowym, na przykład standardom etycznym i innym wymogom członkostwa w organizacji zawodowej lub stowarzyszeniu branżowym, standardom akredytacyjnym organu licencyjnego lub wymogom nałożonym przez prawo lub przepisy.
- Sprawa, dla której zostanie wykorzystana praca eksperta ds. zarządzania oraz czy posiada on odpowiedni poziom wiedzy specjalistycznej mającej zastosowanie w danej sprawie, w tym wiedzę specjalistyczną w określonej dziedzinie.

Przykłady:

- Aktuariusz może specjalizować się w ubezpieczeniach zdrowotnych, ale w porównaniu z aktuariuszem emerytalnym ma ograniczoną wiedzę na temat obliczeń emerytalnych.
- Aktuariusz specjalizujący się w ubezpieczeniach na życie może mieć ograniczone doświadczenie w ubezpieczeniach majątkowych i wypadkowych.

- Kompetencje eksperta kierownictwa w zakresie odpowiednich wymogów rachunkowości, na przykład znajomość założeń i metod, w tym w stosownych przypadkach modeli, które są zgodne z obowiązującymi ramami sprawozdawczości finansowej.

A71. Zdolności odnoszą się do zdolności eksperta kierownictwa do wykonywania kompetencji w danych okolicznościach. Czynniki, które mogą wpływać na zdolności, mogą obejmować położenie geograficzne oraz dostępność czasu i zasobów.

#### Obiektywność

A72. Na profesjonalne osądy eksperta zarządu może wpływać szeroki zakres okoliczności, które mogą zagrażać obiektywizmowi eksperta zarządu, na przykład zagrożenia związane z interesem własnym, zagrożenia związane z rzecznictwem, zagrożenia związane ze znajomościami, zagrożenia związane z samooceną i zagrożenia związane z zastraszaniem. Interesy i relacje tworzące zagrożenia mogą obejmować:

- Interesy finansowe.
- Relacje biznesowe i osobiste.
- Świadczenie pozostałych usług.

Zabezpieczenia mogą ograniczyć takie zagrożenia i mogą być tworzone zarówno przez struktury zewnętrzne (np. zawód eksperta kierownictwa, ustawodawstwo lub regulacje), jak i przez środowisko pracy eksperta kierownictwa (np. polityka lub procedury zarządzania jakością).

A73. Chociaż zabezpieczenia nie mogą wyeliminować wszystkich zagrożeń dla obiektywizmu eksperta kierownictwa, to jednak zagrożenia takie jak groźby zastraszania mogą mieć mniejsze znaczenie dla eksperta kierownictwa zatrudnionego przez jednostkę niż dla eksperta kierownictwa zatrudnionego przez jednostkę, a skuteczność zabezpieczeń takich jak polityka lub procedury zarządzania jakością może być większa. Zagrożenie dla obiektywności wynikające z faktu bycia pracownikiem jednostki będzie zawsze występować, dlatego też nie można uznać, że ekspert kierownictwa zatrudniony przez jednostkę ma większe szanse na zachowanie obiektywności niż inni pracownicy jednostki.

#### Uzyskanie zrozumienia pracy wykonanej przez Eksperta Zarządu (Ref.: Par. 11(b))

A74. Sprawy istotne dla zrozumienia przez biegłego rewidenta pracy wykonanej przez eksperta kierownictwa mogą obejmować:

- Odpowiednia dziedzina wiedzy;
- Charakter, zakres i cele pracy eksperta zarządu;
- Czy istnieją profesjonalne lub inne standardy oraz wymogi regulacyjne lub prawne, które mają zastosowanie przy sporządzaniu informacji;
- W jaki sposób informacja została przygotowana przez eksperta zarządu, w tym:
  - Założenia i metody stosowane przez eksperta kierownictwa oraz to, czy są one ogólnie przyjęte w dziedzinie, którą zajmuje się ten ekspert i czy są odpowiednie dla celów sprawozdawczości finansowej; oraz
  - Informacje bazowe wykorzystane przez eksperta kierownictwa; oraz
- Stosowność i racjonalność ustaleń lub wniosków tego eksperta oraz ich spójność z innymi dowodami badania.

A75. Biegły rewident może zdecydować o zaangażowaniu eksperta biegłego rewidenta<sup>37</sup> w celu pomocy w zrozumieniu wykonanej pracy, w tym informacji przygotowanych przez eksperta kierownictwa. Na przykład biegły rewident może nie mieć wystarczającej wiedzy lub doświadczenia w dziedzinie eksperta kierownictwa.

Uzyskanie zrozumienia, w jaki sposób informacje przygotowane przez eksperta zarządu zostały wykorzystane przez zarząd przy sporządzaniu sprawozdania finansowego (zob. par. 11(c))

A76. Zrozumienie, jak kierownictwo rozważyło stosowność informacji przygotowanych przez eksperta kierownictwa, może pomóc biegłemu rewidentowi w ocenie stosowności i wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania.

Przykłady:

- Jeżeli kierownictwo wdrożyło kontrole w celu zrozumienia i oceny znaczących założeń przyjętych przez eksperta kierownictwa oraz testowania danych wykorzystywanych przez eksperta kierownictwa, procedury biegłego rewidenta mające na celu ocenę odpowiedności i wiarygodności informacji przygotowanych przez eksperta kierownictwa mogą uwzględniać kontrole wdrożone przez kierownictwo.
- Jeżeli kierownictwo polega na kontrolach eksperta kierownictwa przy sporządzaniu informacji i przyjmuje informacje dostarczone przez eksperta kierownictwa bez dalszej oceny lub rozważenia, procedury biegłego rewidenta mające na celu ocenę odpowiedności i wiarygodności informacji przygotowanych przez eksperta kierownictwa mogą koncentrować się na istotnych założeniach i danych przyjętych przez eksperta kierownictwa

A77. Zrozumienie przez biegłego rewidenta, w jaki sposób informacje przygotowane przez eksperta kierownictwa zostały wykorzystane przez kierownictwo przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, może pomóc biegłemu rewidentowi zrozumieć, czy ustalenia lub wnioski eksperta zostały odpowiednio odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych. W niektórych okolicznościach może zaistnieć potrzeba zmodyfikowania przez kierownictwo informacji przygotowanych przez eksperta kierownictwa, na przykład wtedy, gdy podane informacje są zbyt ogólne i wymagają korekty w celu odzwierciedlenia okoliczności niepowtarzalnych dla jednostki. Zrozumienie modyfikacji dokonanych przez kierownictwo w informacjach przygotowanych przez eksperta kierownictwa może pomóc biegłemu rewidentowi w ocenie, czy informacje są odpowiednie i wiarygodne zgodnie z paragrafem 9. Na przykład korekty dokonane przez kierownictwo mogą powodować stronniczość lub kierownictwo może nie mieć odpowiednich kompetencji i możliwości dostosowania lub skorygowania informacji, co może spowodować, że informacje będą niedokładne, niekompletne lub pozbawione wiarygodności.

A78. Na podstawie zrozumienia przez biegłego rewidenta sposobu, w jaki informacje przygotowane przez eksperta kierownictwa zostały wykorzystane przez kierownictwo przy sporządzaniu sprawozdań finansowych, biegły rewident może zidentyfikować braki w kontroli wewnętrznej. MSR 265<sup>38</sup> dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za zakomunikowanie braków w kontroli wewnętrznej osobom, którym powierzono sprawowanie nadzoru oraz kierownictwu.

*Wątpliwości dotyczące stosowności lub wiarygodności informacji (par. 12)*

A79. W paragrafie A54 wyjaśniono, że na stosowność informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowód badania może wpływać okres, do którego odnoszą się te informacje. Na przykład stosowność takich informacji może ulec zmianie w związku z upływem czasu lub z powodu zdarzeń

<sup>37</sup> MSB 620, par. 7

<sup>38</sup> MSB 265 "Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej".

lub warunków, takich jak identyfikacja nowych informacji. Takie okoliczności mogą mieć miejsce, gdy biegły rewident identyfikuje informacje pochodzące z alternatywnego lub bardziej wiarygodnego źródła, które negują lub powodują wątpliwości co do przydatności pierwotnych informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania.

A80. Czynniki lub okoliczności, które mogą wywołać wątpliwości co do wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowód badania, obejmują:

- Niezdolność do oceny atrybutów, które mają zastosowanie w danych okolicznościach, takich jak to, czy informacja jest autentyczna.
- Nieprawidłowości stwierdzone w trakcie badania.
- Braki w kontroli wewnętrznej zidentyfikowane przez biegłego rewidenta, w szczególności w przypadku wystąpienia znaczących braków w kontroli wewnętrznej.
- Gdy procedury badania przeprowadzone na populacji dają w efekcie wyższy wskaźnik odchyleń niż oczekiwany.
- Gdy informacja, która ma być wykorzystana jako dowód badania, jest niespójna z innymi informacjami lub dowodami badania.

A81. Biegły rewident może być w stanie przeprowadzić procedury badania, aby rozwiązać wątpliwości dotyczące stosowności lub wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowód badania. Na przykład, jeśli biegły rewident ma wątpliwości co do wiarygodności odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie, biegły rewident może być w stanie rozwiązać takie wątpliwości poprzez skontaktowanie się ze stroną potwierdzającą w celu zweryfikowania źródła i treści odpowiedzi.<sup>39</sup> W innych okolicznościach biegły rewident może mieć potrzebę poszukiwania alternatywnych lub dodatkowych informacji, które mogą obejmować informacje ze źródeł zewnętrznych.

A82. Jak wyjaśniono w MSB 200,<sup>40</sup> w przypadkach wątpliwości co do wiarygodności informacji lub wskazań na możliwe oszustwo, MSB wymagają od biegłego rewidenta dalszego badania i ustalenia, jakie modyfikacje lub uzupełnienia procedur badania są niezbędne do rozwiązania sprawy.

A83. MSB 580<sup>41</sup> zawiera wymogi i wskazówki dotyczące okoliczności, w których biegły rewident ma wątpliwości co do wiarygodności pisemnych oświadczeń. Wątpliwości co do wiarygodności informacji od kierownictwa mogą wskazywać na ryzyko oszustwa. MSB 240 dotyczy obowiązków biegłego rewidenta związanych z oszustwami w badaniu sprawozdań finansowych.

### **Ocena uzyskanych dowodów badania** (paragraf 13)

A84. Dowody badania są uzyskiwane z projektowania i wykonywania procedur badania. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) wymaga od biegłego rewidenta oceny, czy dowody badania uzyskane z procedur oceny ryzyka stanowią odpowiednią podstawę do identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia.<sup>42</sup> MSB 330 wymaga od biegłego rewidenta zaprojektowania i wdrożenia ogólnych reakcji na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego oraz zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania, których charakter, terminy i zakres opierają się na i są odpowiedzią na

<sup>39</sup> MSB 505, *Potwierdzenia zewnętrzne*, pkt A14

<sup>40</sup> MSB 200, paragraf A23

<sup>41</sup> MSB 580 "*Pisemne oświadczenia*", paragrafy 16-18

<sup>42</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 35

do ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie twierdzenia.<sup>43</sup> Jak wyjaśniono w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego może również wpływać na poszczególne twierdzenia, a identyfikacja tych ryzyk na poziomie sprawozdania finansowego może pomóc biegłemu rewidentowi w ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie twierdzenia oraz w zaprojektowaniu dalszych procedur badania w celu odniesienia się do zidentyfikowanych ryzyk.<sup>44</sup>

- A85. MSB 330 dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za stwierdzenie, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania.<sup>45</sup> Na osąd biegłego rewidenta co do tego, co stanowi wystarczające odpowiednie dowody badania, wpływają między innymi wyniki przeprowadzonych procedur badania.<sup>46</sup> Jak wyjaśniono w paragrafie A83, MSB 330 wymaga, aby charakter, terminy i zakres dalszych procedur badania były oparte na ocenionym ryzyku istotnego zniekształcenia na poziomie twierdzenia i odpowiadały na nie. Ocena biegłego rewidenta wymagana przez paragraf 13 a) jest dokonywana w kontekście wymogów MSB 330 i dlatego koncentruje się na tym, czy uzyskane dowody badania spełniają zamierzony cel procedur badania przeprowadzonych dla odpowiednich twierdzeń dotyczących znaczących klas transakcji, sald kont i ujawnień.
- A86. Jeśli biegły rewident nie uzyskał wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących odpowiedniego twierdzenia o klasie transakcji, saldzie rachunku lub ujawnieniu informacji, MSB 330 wymaga od biegłego rewidenta podjęcia próby uzyskania dalszych dowodów badania.<sup>47</sup> Może to mieć miejsce na przykład wtedy, gdy uzyskane dowody badania nie spełniają zamierzonego celu procedur badania. Jeśli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania, biegły rewident jest zobowiązany do wyrażenia opinii z zastrzeżeniami lub odrzucenia opinii na temat sprawozdań finansowych zgodnie z MSB705 (zmienionym).
- A87. Inne MSB mogą również dotyczyć oceny przez biegłego rewidenta tego, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania dla określonych tematów, np. MSB 570 (zmieniony).<sup>48</sup>
- A88. Jak wyjaśniono w paragrafie A25, procedura badania może być zaprojektowana tak, aby była skuteczna w osiągnięciu zamierzonego celu, ale jeśli wykonanie lub realizacja procedury badania (tj. jej zastosowanie) jest niewłaściwe, ryzyko wykrycia może nie zostać zmniejszone do odpowiednio niskiego poziomu. W paragrafie A26 wyjaśniono, w jaki sposób MSB 220 (zmieniony) odnosi się do szczególnych obowiązków biegłego rewidenta dotyczących zarządzania jakością na poziomie zlecenia oraz do powiązanych obowiązków partnera wykonującego zlecenie, które mogą wpływać na stosowanie procedur badania. Ponadto MSB 220 (zmieniony)<sup>49</sup> wyjaśnia, że przegląd pracy zespołu zaangażowanego polega na rozważeniu, czy na przykład:
- Uzyskane dowody są wystarczające i odpowiednie, aby zapewnić podstawę do wydania opinii przez biegłego rewidenta; oraz
  - Cele procedur badania zostały osiągnięte.

---

<sup>43</sup> MSB 330, ust. 5-6

<sup>44</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf A194

<sup>45</sup> MSB 330, pkt 26

<sup>46</sup> MSB 330, pkt A62

<sup>47</sup> MSB 330, pkt 27

<sup>48</sup> MSB 570 (zmieniony) "Kontynuacja *działalności*", paragraf 17

<sup>49</sup> MSB 220 (zmieniony), paragraf A89



*Niespójności w dowodach kontroli (par. 14)*

A89. W niektórych przypadkach uzyskane dowody badania mogą potwierdzać twierdzenia zawarte w sprawozdaniach finansowych (np. w odniesieniu do konkretnego salda konta), ale po rozważeniu ich z innymi dowodami badania mogą wskazywać na możliwą stroniczość kierownictwa.

Przykład:

Może istnieć wskazanie na możliwą stroniczość kierownictwa, gdy szacunki księgowe zawarte w sprawozdaniach finansowych są uważane za indywidualnie uzasadnione, ale punktowe szacunki kierownictwa konsekwentnie zmierzają w kierunku jednego końca zakresu rozsądnych wyników audytora, które zapewniają bardziej korzystny wynik sprawozdawczości finansowej dla kierownictwa.

- A90. Gdy dowody badania są niespójne z innymi dowodami badania, może to wskazywać, że niektóre informacje wykorzystane jako dowody badania nie są wiarygodne. Może to mieć miejsce, na przykład, gdy odpowiedzi na zapytania kierownictwa, osób, którym powierzono sprawowanie nadzoru, audytorów wewnętrznych lub innych osób są niespójne. Takie niespójności mogą zatem poddać w wątpliwość stosowność dokonanej przez biegłego rewidenta oceny stosowności i wiarygodności takich informacji, zgodnie z paragrafem 9. Paragraf 12 dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta, gdy biegły rewident ma wątpliwości co do stosowności i wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania. Zakres, w jakim biegły rewident może potrzebować zmodyfikować lub dodać do procedur badania, aby rozwiązać wątpliwości, oraz wpływ na inne aspekty badania mogą być różne.
- A91. Podczas przeprowadzania procedury badania, takiej jak procedura oceny ryzyka lub dalsza procedura badania, biegły rewident może zidentyfikować pozycje, które są niespójne z oczekiwaniami biegłego rewidenta lub które wykazują cechy nietypowe dla populacji. Do opisanía tych pozycji może być stosowana różna terminologia, na przykład wyjątki, wartości odstające, pozycje godne uwagi lub pozycje interesujące z punktu widzenia audytu. Pozycje te mogą wskazywać na możliwość wystąpienia nieprawidłowości w sprawozdaniu finansowym. Mogą również wskazywać na niespójności w dowodach badania, szczególnie wtedy, gdy inne dowody badania nie zidentyfikowały podobnych wyjątków lub elementów nietypowych, lub też mogą wywoływać wątpliwości co do wiarygodności informacji. W takich okolicznościach zastosowanie ma paragraf 14.
- A92. Rozważając wpływ niespójności w dowodach badania na inne aspekty badania, biegły rewident może rozważyć, czy ocena ryzyka pozostaje odpowiednia zgodnie z MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.).<sup>50</sup>
- A93. MSB 230 dotyczy okoliczności, w których biegły rewident identyfikuje informacje niespójne z ostatecznym wnioskiem biegłego rewidenta dotyczącym istotnej sprawy i wymaga od biegłego rewidenta udokumentowania, w jaki sposób biegły rewident zajął się niespójnością.<sup>51</sup>

<sup>50</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 37

<sup>51</sup> MSB 230, ust. 11

## Załącznik

(Patrz: ust. A2, A16-A17)

### Związek proponowanego MSB 500 (zmienionego) z innymi MSB oraz przykłady rodzajów procedur badania sprawozdań finansowych

Niniejszy załącznik wyjaśnia związek proponowanego MSB 500 (zmienionego) z innymi MSB w zakresie odpowiedzialności biegłego rewidenta za uzyskanie dowodów badania. Załącznik opisuje również niektóre rodzaje procedur badania zaprojektowanych i przeprowadzonych przez biegłego rewidenta w celu uzyskania dowodów badania. Niektóre procedury badania opisane w niniejszym załączniku są zdefiniowane w MSB. Niniejszy załącznik nie jest wyczerpujący; inne rodzaje procedur mogą być zaprojektowane i przeprowadzone przez biegłego rewidenta.

#### Odpowiedzialność za zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania

1. Jak wyjaśniono w paragrafie 3, niniejszy MSB ma zastosowanie do wszystkich dowodów badania uzyskanych podczas badania. Inne MSB mogą odnosić się do dowodów badania, które należy uzyskać w odniesieniu do konkretnych zagadnień, na przykład:
  - MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za identyfikację i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia w sprawozdaniach finansowych.
  - MSB 505<sup>52</sup> dotyczy stosowania przez biegłego rewidenta zewnętrznych procedur potwierdzających w celu uzyskania dowodów badania zgodnie z MSB 330 i MSB 500.
  - MSB 520<sup>53</sup> dotyczy stosowania przez biegłego rewidenta procedur analitycznych jako procedur merytorycznych oraz odpowiedzialności biegłego rewidenta za przeprowadzenie procedur analitycznych pod koniec badania;
  - MSR 570 (zmieniony) dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych związanych z kontynuacją działalności oraz implikacji dla raportu biegłego rewidenta.

#### Rodzaje procedur badania

##### *Inspekcja*

2. Inspekcja obejmuje badanie (będąc fizycznie obecnym lub używając zdalnych narzędzi obserwacji) składnika aktywów lub badanie zapisów lub dokumentów, zarówno wewnętrznych jak i zewnętrznych, w formie papierowej, cyfrowej lub na innych nośnikach.

Przykłady:

- Aby przetestować kontrolę, audytor może zbadać zapisy, używając ręcznych lub zautomatyzowanych narzędzi i technik, w poszukiwaniu dowodów autoryzacji.
- Biegły rewident może badać warunki umów z klientami dotyczących przychodów przy użyciu zautomatyzowanych narzędzi lub technik, które mogą wydobyć kluczowe informacje, takie jak warunki cenowe i warunki płatności do wykorzystania jako dowód badania istotny dla ujęcia przychodów.

<sup>52</sup> MSB 505, *Potwierdzenia zewnętrzne*

<sup>53</sup> MSB 520, *Procedury analityczne*

3. Kontrola zapisów i dokumentów dostarcza dowodów badania o różnym stopniu wiarygodności, w zależności od ich charakteru i źródła oraz, w przypadku wewnętrznych zapisów i dokumentów, od skuteczności kontroli nad ich tworzeniem. Niektóre dokumenty stanowią bezpośredni dowód badania istnienia składnika aktywów, na przykład dokument stanowiący instrument finansowy, taki jak akcja lub obligacja. Kontrola takich dokumentów nie musi dostarczać dowodów badania dotyczących własności lub wartości.
4. Inspekcja rzeczowych aktywów trwałych może dostarczyć wiarygodnych dowodów badania dotyczących ich istnienia, lecz niekoniecznie praw i obowiązków jednostki lub wyceny tych aktywów. Kontrola poszczególnych pozycji zapasów może towarzyszyć obserwacji liczenia zapasów.

#### Obserwacja

5. Obserwacja polega na przyglądaniu się procesowi lub procedurze wykonywanej przez inne osoby. Podobnie jak w przypadku inspekcji, obserwacja może obejmować fizyczną obecność lub wykorzystanie zdalnych narzędzi obserwacyjnych. Obserwacja dostarcza dowodów badania dotyczących wykonania procesu lub procedury, ale jest ograniczona do momentu, w którym obserwacja ma miejsce oraz przez fakt, że akt bycia obserwowanym może wpłynąć na sposób wykonania procesu lub procedury. MSB 501 zawiera dalsze wytyczne dotyczące obserwacji liczenia zapasów.<sup>54</sup>

#### Przykłady:

Rozumiejąc system kontroli wewnętrznej jednostki w ramach procedur oceny ryzyka, audytor może obserwować działania kontrolne jednostki, np:

- Kontrole fizyczne, takie jak zabezpieczenie aktywów;
- Procedury kierownictwa w zakresie monitorowania lub rejestrowania rzeczywistego czasu pracy pracowników płacowych; lub
- Kierownictwo może stosować zautomatyzowane kontrole w celu monitorowania lub obserwowania ruchów zapasów, na przykład poprzez przypisanie unikalnego kodu kreskowego lub kodu szybkiego reagowania do wszystkich pozycji zapasów.

Z zastrzeżeniem pewnych wyjątków, MSB 501<sup>55</sup> wymaga, aby biegły rewident uczestniczył w spisie z natury klienta w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących istnienia i stanu zapasów. Biegły rewident może przeprowadzić wymagane procedury badania stosując techniki ręczne lub zautomatyzowane, indywidualnie lub w połączeniu ze sobą. Zautomatyzowane techniki mogą obejmować wideo na żywo, udostępnianie ekranu lub nagrania wideo z drona.

- W ramach testu kontroli audytor może obserwować personel jednostki przeprowadzający kontrole.
- W ramach dalszej procedury merytorycznej biegły rewident może obserwować liczenie zapasów przez personel jednostki za pomocą satelitarnych urządzeń śledzących.

<sup>54</sup> MSB 501 "Dowody badania - szczególne rozważania dla wybranych pozycji".

<sup>55</sup> MSB 501, ust. 4

### *Potwierdzenie zewnętrzne*

6. Potwierdzenie zewnętrzne wymagane przez biegłego rewidenta jest kierowane do strony trzeciej, która jest proszona o udzielenie bezpośredniej odpowiedzi biegłemu rewidentowi w określonej sprawie. Odpowiedź strony trzeciej (strony potwierdzającej) może być w formie papierowej, cyfrowej lub za pomocą innych mediów. Dalsze wskazówki znajdują się w MSB 505.

#### Przykłady:

Audytora może zażądać zewnętrznego potwierdzenia:

- Rachunki bankowe i instrumenty bankowe w banku. W niektórych przypadkach może to być ułatwione poprzez internetowe i automatyczne platformy stron trzecich.
- Salda rachunków, takie jak należności i zobowiązania.
- Warunki umów lub transakcji zawieranych przez jednostkę ze stronami trzecimi.
- Czy do umowy wprowadzono jakieś modyfikacje, a jeśli tak, to jakie są istotne szczegóły.
- Czy zawarto "umowy poboczne", które mogą wpłynąć na ujęcie przychodów.

### *Przeliczenie*

7. Przeliczanie polega na sprawdzeniu matematycznej poprawności informacji.

### *Ponowne przeprowadzenie procedur*

8. Ponowne wykonanie polega na niezależnym przeprowadzeniu procedur lub kontroli, które pierwotnie zostały wykonane w ramach kontroli wewnętrznej jednostki.

#### Przykłady:

Biegły rewident może:

- opracować punktowe oszacowanie biegłego rewidenta lub przedział w celu oceny punktowego oszacowania kierownictwa i związanych z nim ujawnień dotyczących niepewności szacunków, zgodnie z MSB 540 (zmienionym).
- Ponownie uzgodnić salda zobowiązań na koniec roku poprzez dopasowanie oświadczeń wierzycieli do transakcji w bazowych zapisach księgowych.

### *Procedury analityczne*

9. Procedury analityczne polegają na ocenie informacji finansowych poprzez analizę prawdopodobnych związków pomiędzy danymi finansowymi i niefinansowymi. Procedury analityczne obejmują również takie badanie, które jest niezbędne w przypadku zidentyfikowanych wahań lub zależności, które są niespójne z innymi istotnymi informacjami lub które różnią się od oczekiwanych wartości o znaczącą kwotę.
10. Biegły rewident może przeprowadzać procedury analityczne w różnych celach, w tym jako:
- Procedury oceny ryzyka zgodnie z MSB 315 (Zmienionym w 2019 r.);<sup>56</sup>

<sup>56</sup> MSB 315 (z zmienionym w 2019 r.), paragraf 14(b)

**Przykład:**

Identyfikując i oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia w odniesieniu do przychodów, biegły rewident może przeprowadzić procedury analityczne w celu zidentyfikowania transakcji, które nie spełniają określonych kryteriów, takich jak transakcje z nieuprawnionymi klientami, transakcje bez pasujących dokumentów wysyłkowych lub transakcje o nietypowych terminach dostaw. Takie transakcje mogą być ocenione jako obciążone wyższym ryzykiem istotnego zniekształcenia. Jak wyjaśniono w paragrafie A3, do przeprowadzenia procedur analitycznych biegły rewident może przeprowadzić procedury badania ręcznie lub zastosować zautomatyzowane narzędzia i techniki, indywidualnie lub w połączeniu ze sobą.

- Istotne procedury analityczne lub procedury analityczne wykonywane pod koniec badania, które pomagają biegłemu rewidentowi w formułowaniu ogólnych wniosków na temat sprawozdań finansowych. Dalsze wskazówki znajdują się w MSB 520.

**Zapytanie**

11. Zapytanie polega na poszukiwaniu informacji u osób posiadających wiedzę w jednostce lub poza nią. Śledztwo jest często wykorzystywane przy przeprowadzaniu procedur oceny ryzyka i może obejmować zarówno formalne zapytania pisemne, jak i nieformalne zapytania ustne. Podczas przeprowadzania dalszych procedur badania, zapytanie może dostarczyć dowodów badania i może dostarczyć dowodów na wystąpienie nieprawidłowości. Jednakże samo dochodzenie zwykle nie dostarcza wystarczających odpowiednich dowodów badania na brak istotnych nieprawidłowości na poziomie twierdzenia, ani na skuteczność operacyjną kontroli.
12. Ocena odpowiedzi na zapytania jest integralną częścią procesu badania. Odpowiedzi na zapytania mogą dostarczyć biegłemu rewidentowi nowych informacji lub informacji, które potwierdzają lub są niespójne z innymi dowodami badania. Odpowiedzi na zapytania mogą stanowić dla audytora podstawę do modyfikacji lub przeprowadzenia dodatkowych procedur badania.
13. Chociaż dowody badania uzyskane w drodze zapytania mogą wymagać uzupełnienia poprzez przeprowadzenie innych procedur badania, w przypadku zapytań dotyczących zamiarów kierownictwa, dostępne informacje potwierdzające zamiary kierownictwa mogą być ograniczone. W takich przypadkach zrozumienie dotychczasowej historii realizacji zamierzeń kierownictwa, podanych przez kierownictwo powodów wyboru określonego sposobu działania oraz zdolności kierownictwa do realizacji określonego sposobu działania może dostarczyć dodatkowych dowodów badania, które uzupełniają dowody badania uzyskane w drodze zapytania.

**Przykłady:**

Biegły rewident może zapytać kierownictwo o ich intencje związane z konkretną sprawą. Biegły rewident może potwierdzić intencje kierownictwa poprzez:

- Sprawdzenie dotychczasowej historii realizacji przez kierownictwo deklarowanych zamierzeń;
- Zrozumienie podanych przez kierownictwo powodów wyboru określonego sposobu działania oraz sprawdzenie informacji potwierdzających te powody; oraz
- Rozważenie zdolności kierownictwa do realizacji określonego sposobu działania, w oparciu o zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki, sprawy, do której odnosi się zamiar kierownictwa oraz innych dowodów badania.

14. W odniesieniu do niektórych spraw biegły rewident może uznać za konieczne uzyskanie pisemnych oświadczeń od kierownictwa oraz, gdy to stosowne, od osób, którym powierzono sprawowanie nadzoru, w celu potwierdzenia odpowiedzi na ustne zapytania. Dalsze wskazówki znajdują się w MSB 580.

PROJEKT MSB 500 (Z)

## ZMIANY DOSTOSOWAWCZE I WYNIKAJĄCE Z NOWELIZACJI MSB 500 DLA INNYCH STANDARDÓW

### MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA (MSB) 200 - OGÓLNE CELE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA ORAZ PRZEPROWADZANIE BADANIA ZGODNIE Z MIĘDZYNARODOWYMI STANDARDAMI BADANIA

#### Definicje

...

~~13(b). Dowody badania — informacje wykorzystywane przez biegłego rewidenta w celu wyciągnięcia wniosków leżących u podstaw opinii biegłego rewidenta. Do dowodów badania zalicza się zarówno informacje zawarte w dokumentacji księgowej, na podstawie której sporządzono sprawozdanie finansowe i inne informacje. Na potrzeby MSB:~~

- ~~(i) — wystarczalność dowodów badania jest miarą liczby dowodów badania. Na liczbę potrzebnych dowodów badania wpływa dokonane przez biegłego rewidenta oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia, a także jakość dowodów badania,~~
- ~~(ii) — odpowiedniość dowodów badania jest miarą jakości dowodów badania, to jest ich trafności i wiarygodności dla poparcia wniosków, na których opiera się opinia biegłego rewidenta.~~

#### Zastosowanie i inny materiał objaśniający

...

##### Zawodowy sceptycyzm (Ref.: Paragraf 15)

A20. Profesjonalny sceptycyzm obejmuje bycie czujnym na przykład na:

- Dowody badania, które są niespójne z zaprzeczają innym uzyskanym dowodom badania.
- Informacje podważające wiarygodność dokumentów i odpowiedzi na zapytania, które mają być wykorzystane jako dowody kontroli.
- Warunki, które mogą wskazywać na możliwe oszustwo.
- Okoliczności, które sugerują potrzebę zastosowania procedur badania oprócz tych wymaganych przez MSRF.

...

A22. Zawodowy sceptycyzm jest niezbędny do krytycznej oceny dowodów badania. Obejmuje to kwestionowanie ~~niespójnych, sprzecznych~~ dowodów badania oraz wiarygodności dokumentów i odpowiedzi na zapytania oraz innych informacji uzyskanych od kierownictwa i osób, którym powierzono zarządzanie. Obejmuje on również rozważenie wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania w świetle okoliczności, na przykład w przypadku, gdy istnieją czynniki ryzyka oszustwa i pojedynczy

Dokument o charakterze podatnym na oszustwa jest jedynym dowodem potwierdzającym istotną kwotę sprawozdania finansowego.

- A23. Biegły rewident może przyjąć zapisy i dokumenty jako autentyczne, chyba że biegły rewident ma powód, aby sądzić inaczej. Niemniej jednak biegły rewident jest zobowiązany do oceny wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania.<sup>1</sup> W przypadkach wątpliwości co do wiarygodności informacji lub wskazówek dotyczących możliwego oszustwa (na przykład, jeśli warunki zidentyfikowane podczas badania powodują, że biegły rewident uważa, że dokument może nie być autentyczny lub że terminy w dokumencie mogły zostać sfalszowane), MSB wymagają, aby biegły rewident przeprowadził dalsze dochodzenie i ustalił, jakie modyfikacje lub uzupełnienia procedur badania są niezbędne do rozwiązania sprawy.<sup>2</sup>

...

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

#### *Wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania*

- A30. Dowody badania są niezbędne do poparcia wyciągniętych wniosków, które stanowią podstawę opinii i raportu biegłego rewidenta. Dowody badania Mają charakter kumulatywny i są uzyskiwane przede wszystkim z procedur badania przeprowadzonych w trakcie badania. Może jednak obejmować również informacje uzyskane z innych źródeł, takich jak dowody badania z poprzednich badań (pod warunkiem, że biegły rewident ustalił, czy od poprzedniego badania nastąpiły zmiany, które mogą wpłynąć na ich przydatność dla obecnego badania<sup>3</sup>) lub poprzez informacje uzyskane przez firmę przy przyjmowaniu lub kontynuowaniu relacji z klientem lub zleceniu. Oprócz innych źródeł wewnątrz i na zewnątrz jednostki, ważnym źródłem dowodów badania są zapisy księgowe jednostki. Również informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowody badania mogły zostać przygotowane przez eksperta zatrudnionego lub zaangażowanego przez jednostkę. Dowody badania obejmują zarówno informacje, które wspierają i potwierdzają twierdzenia kierownictwa, jak i wszelkie informacje, które zaprzeczają takim twierdzeniom. ~~Ponadto w niektórych przypadkach brak informacji (na przykład odmowa kierownictwa udzielenia żadanego oświadczenia) jest wykorzystywany przez biegłego rewidenta i dlatego również stanowi dowód badania.~~ Większość pracy biegłego rewidenta przy formułowaniu opinii biegłego rewidenta polega na uzyskaniu i ocenie dowodów badania.

...

- A32. Odpowiedniość dowodów badania odnosi się do jest miarą jakości dowodów badania. Jakość dowodów badania zależy od; to jest ich przydatności i wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania, jak również od skuteczności zaprojektowania procedur badania i zastosowania tych procedur badania przez biegłego rewidenta.<sup>4</sup> ~~w dostarczaniu wsparcia dla wniosków, na których opiera się opinia biegłego rewidenta. Na wiarygodność dowodów wpływa ich źródło oraz ich charakter, a także są one zależne od indywidualnych okoliczności, w których zostały uzyskane. Charakter, forma i źródło informacji należą do czynników wpływających na profesjonalny osąd biegłego rewidenta dotyczący atrybutów istotności i wiarygodności, które mają zastosowanie w danych okolicznościach.~~

...

<sup>1</sup> MSB 500 (zmieniony), *Dowody badania*, paragrafy 7-9

<sup>2</sup> MSB 240, pkt 14; MSB 500 (Zmieniony), pkt 1112; MSB 505, *Potwierdzenia zewnętrzne*, pkt 10-11 i 16.

<sup>3</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*, paragraf 16

<sup>4</sup> MSB 500 (zmieniony), paragraf A13



## MSB 220 (ZMIENIONY) – KONTROLA JAKOŚCI BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

### Zastosowanie i inny materiał objaśniający

...

### Definicje

Zespół wykonujący zlecenie (Ref: Para. 12(d))

A15. Zespół wykonujący zlecenie może być zorganizowany na wiele sposobów. Na przykład członkowie zespołu mogą znajdować się razem lub w różnych lokalizacjach geograficznych i mogą być zorganizowani w grupy według wykonywanych czynności. Niezależnie od tego, jak zorganizowany jest zespół wykonujący badanie, każda osoba wykonująca procedury badania<sup>5</sup> w ramach badania jest członkiem zespołu wykonującego badanie.

A16. Definicja zespołu wykonującego zlecenie skupia się na osobach, które przeprowadzają procedury badania w ramach zlecenia badania. Dowody badania, które są niezbędne do poparcia opinii i raportu biegłego rewidenta, uzyskuje się przede wszystkim z procedur badania przeprowadzonych w trakcie badania.<sup>6</sup> Procedury badania obejmują procedury oceny ryzyka<sup>7</sup> i dalsze procedury badania<sup>8</sup> oraz inne procedury badania, które są przeprowadzane w celu zachowania zgodności z MSRF. Jak wyjaśniono w MSRF 500 (zmienionym), opisano różne rodzaje procedur badania, które mogą obejmować inspekcję, obserwację, potwierdzenie, przeliczenie, ponowne wykonanie, procedury analityczne i dochodzenie, często wykonywane w pewnej kombinacji.<sup>9</sup> Inne MSRF mogą również zawierać określone procedury mające na celu uzyskanie dowodów badania, na przykład MSRF 520.<sup>10</sup>

...

**Odpowiedzialność kierownictwa za zarządzanie i osiągnięcie jakości podczas badania** (ref.: paragrafy 13-15)

...

Zawodowy sceptycyzm (Ref.: Paragraf 7)

...

A34. Przeszkody w wykonywaniu zawodowego sceptycyzmu na poziomie zlecenia mogą obejmować, ale nie są ograniczone do:

- ....  
Trudności w uzyskaniu dostępu do dokumentacji, obiektów, niektórych pracowników, klientów, sprzedawców lub innych osób, co może spowodować tendencyjny dobór źródeł informacji przez zespół wykonawczy przeznaczonych do wykorzystania jako dowody kontroli i poszukiwanie dowodów kontroli informacji w źródłach, które są łatwiej dostępne.

<sup>5</sup> MSB 500 (zmieniony), Dowody badania, pkt A240

<sup>6</sup> MSB 200, paragraf A30

<sup>7</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019) przedstawia wymagania związane z procedurami oceny ryzyka.

<sup>8</sup> MSB 330 "Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka" zawiera wymogi dotyczące dalszych procedur badania, w tym testów kontroli i procedur merytorycznych.

<sup>9</sup> MSB 500 (zmieniony), paragrafy A1614-A25, załącznik

<sup>10</sup> MSB 520, Procedury analityczne

...

A36. Możliwe działania, które zespół wykonujący zlecenie może podjąć w celu złagodzenia przeszkód w wykonywaniu zawodowego sceptycyzmu na poziomie zlecenia, mogą obejmować:

- ...
- Komunikowanie się z osobami odpowiedzialnymi za nadzór w przypadku, gdy kierownictwo wywiera nadmierną presję lub zespół przeprowadzający badanie ma trudności z uzyskaniem dostępu do dokumentacji, obiektów, niektórych pracowników, klientów, sprzedawców lub innych osób, od których można uzyskać informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowód badania.

## **MSB 240 - OBOWIĄZKI BIEGŁEGO REWIDENTA PODCZAS BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO DOTYCZĄCE OSZUSTW**

### **Wymogi**

...

#### **Procedury oceny ryzyka i działania powiązane**

17. Przeprowadzając procedury oceny ryzyka i związane z nimi czynności w celu uzyskania zrozumienia jednostki i jej środowiska, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki, wymagane przez MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), biegły rewident przeprowadza procedury w paragrafach 18-25 w celu uzyskania informacji o dowodów badania do wykorzystania przy określaniu ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

...

#### *Ocena czynników ryzyka oszustwa*

25. Biegły rewident ocenia, czy informacje o dowody badania uzyskane z innych procedur oceny ryzyka i przeprowadzonych powiązanych działań wskazują na występowanie jednego lub więcej czynników ryzyka oszustwa. Chociaż czynniki ryzyka oszustwa nie muszą wskazywać na istnienie oszustwa, często występowały w okolicznościach, w których doszło do oszustwa, a zatem mogą wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia z powodu oszustwa. (Patrz: ust. A24-A28)

#### **Ocena dowodów badania (ref.: paragraf A50)**

...

37. Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje zniekształcenie, istotne lub nie, a biegły rewident ma powody, aby sądzić, że jest ono lub może być wynikiem oszustwa oraz że kierownictwo (w szczególności kierownictwo wyższego szczebla) jest w nie zaangażowane, biegły rewident dokonuje ponownej oceny ryzyka istotnego zniekształcenia z powodu oszustwa oraz wynikającego z niej wpływu na charakter, terminy i zakres procedur badania w celu zareagowania na ocenione ryzyko. Biegły rewident rozważa również, czy okoliczności lub warunki wskazują na możliwą zмовę z udziałem pracowników, kierownictwa lub stron trzecich przy ponownym rozważaniu wiarygodności wcześniej uzyskanych dowodów badania. (Zał.: Paragraf A53)

...

### **Komunikowanie się z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór**

41. Jeżeli biegły rewident zidentyfikował oszustwo lub uzyskał ~~informacje o dowodach badania~~, które wskazują, że może istnieć oszustwo, biegły rewident komunikuje te sprawy, o ile nie zabrania tego prawo lub regulacja, w odpowiednim czasie z odpowiednim szczeblem kierownictwa w celu poinformowania osób ponoszących główną odpowiedzialność za zapobieganie i wykrywanie oszustw o sprawach istotnych dla ich odpowiedzialności. (Patrz: paragraf A61- A62)

...

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

...

### **Procedury oszacowania ryzyka i związane z tym czynności**

...

*Badanie kadry zarządzającej i innych osób w jednostce (patrz: ust. 19)*

...

- A18. Kierownictwo jest często w najlepszej pozycji do popełnienia oszustwa. W związku z tym, oceniając odpowiedzi kierownictwa na zapytania z postawą zawodowego sceptycyzmu, biegły rewident może ocenić, że konieczne jest uzyskanie dowodów badania w celu potwierdzenia odpowiedzi na zapytania innymi informacjami.

...

### **Odpowiedzi na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem**

...

*Procedury badania w odpowiedzi na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzenia (odnośnik: paragraf 31)*

- A38. Reakcje biegłego rewidenta w odpowiedzi na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie stwierdzeń mogą obejmować zmianę rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania w następujący sposób:

- Rodzaj procedur badania, które należy przeprowadzić, może wymagać zmiany w celu uzyskania dowodów badania, które są bardziej odpowiednie, wiarygodne i stosowne lub uzyskania dodatkowych dowodów badania potwierdzających informacje. Może to wpłynąć zarówno na rodzaj procedur badania, które mają być przeprowadzone, jak i na ich kombinację. Na przykład:
  - osobista obserwacja lub kontrola niektórych aktywów może stać się ważniejsza lub audytor może zdecydować się na wykorzystanie zautomatyzowanych narzędzi i technik audytu wspomaganego komputerowo w celu zebrania większej ilości dowodów na temat danych zawartych na znaczących rachunkach lub w plikach transakcji elektronicznych.
  - audytor może zaprojektować procedury w celu uzyskania dodatkowych dowodów badania potwierdzające informacje. Na przykład, jeśli biegły rewident zidentyfikuje, że kierownictwo jest pod presją, aby spełnić oczekiwania dotyczące zysków, może istnieć powiązane ryzyko, że kierownictwo zawyża sprzedaż poprzez zawieranie umów sprzedaży zawierających warunki, które wykluczają rozpoznanie przychodów lub poprzez

fakturowanie sprzedaży przed dostawą. W takich okolicznościach biegły rewident może na przykład zaprojektować zewnętrzne potwierdzenia nie tylko w celu potwierdzenia zaległych kwot, ale również w celu potwierdzenia szczegółów umów sprzedaży, w tym daty, wszelkich praw zwrotu i warunków dostawy. Ponadto biegły rewident może uznać za skuteczne uzupełnienie takich zewnętrznych potwierdzeń o zapytania skierowane do niefinansowego personelu jednostki dotyczące wszelkich zmian w umowach sprzedaży i warunkach dostawy.

- ...
- Zakres stosowanych procedur odzwierciedla ocenę ryzyka wystąpienia istotnych nieprawidłowości spowodowanych oszustwem. Na przykład odpowiednie może być zwiększenie wielkości próby lub przeprowadzenie procedur analitycznych na bardziej szczegółowym poziomie. Również zautomatyzowane narzędzia i techniki audytu wspieranego komputerowo mogą umożliwić bardziej rozległe badanie transakcji elektronicznych i plików rachunków. Techniki takie mogą być stosowane do wyboru przykładowych transakcji z kluczowych plików elektronicznych, do sortowania transakcji o określonych cechach lub do badania całej populacji zamiast próbek.

...

**Ocena dowodów badania** (Zob.: paragrafy 35-38)

...

*Rozpatrywanie zidentyfikowanych nieprawidłowości* (odnośnik: pkt 36-38)

...

A53. Konsekwencje zidentyfikowanego oszustwa zależą od okoliczności. Na przykład, skądinąd nieistotne oszustwo może być znaczące, jeśli dotyczy kierownictwa wyższego szczebla. W takich okolicznościach wiarygodność uzyskanych wcześniej dowodów badania może zostać zakwestionowana, ponieważ mogą pojawić się wątpliwości co do kompletności i prawdziwości złożonych oświadczeń oraz autentyczności zapisów księgowych i dokumentacji. Może również zaistnieć możliwość zmywy z udziałem pracowników, kierownictwa lub osób trzecich.

...

**Załącznik 2**

(Zob. par. A41)

**Przykłady możliwych procedur badania w reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem**

...

**Rozważania na poziomie stwierdzenia**

Konkretne odpowiedzi na dokonaną przez biegłego rewidenta ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem będą się różnić w zależności od rodzajów lub kombinacji zidentyfikowanych czynników lub warunków ryzyka oszustwa oraz klas transakcji, sald kont, ujawnień i twierdzeń, na które mogą one wpływać.

Poniżej przedstawiono konkretne przykłady odpowiedzi:

- ...
- Przeprowadzanie procedur audytowych z wykorzystaniem zautomatyzowanych narzędzi i technik wspomaganego komputerowo, takich jak eksploracja danych, w celu przetestowania anomalii w populacji.
- Zapewnienie integralności ~~komputerowych~~ — komputerowych i transakcji generowanych przez systemy zautomatyzowane.
- ...

### **Szczegółowe odpowiedzi - Nieprawidłowości wynikające z nieuczciwej sprawozdawczości finansowej**

Przykłady odpowiedzi na ocenę przez biegłego rewidenta ryzyka istotnego zniekształcenia z powodu oszustwa w sprawozdawczości finansowej są następujące:

#### *Ujmowanie przychodów*

- Przeprowadzenie rzeczowych procedur analitycznych dotyczących przychodów z wykorzystaniem danych zdezagregowanych, na przykład porównanie przychodów wykazanych w poszczególnych miesiącach oraz w podziale na linie produktów lub segmenty działalności w bieżącym okresie sprawozdawczym z porównywalnymi okresami poprzednimi. Zautomatyzowane narzędzia oraz techniki audytu wspomaganego komputerowo mogą być przydatne w identyfikacji nietypowych lub nieoczekiwanych relacji lub transakcji dotyczących przychodów.
- ...

#### *Ilości zapasów*

- ...
- Wykorzystanie zautomatyzowanych narzędzi i technik audytu wspomaganego komputerowo do dalszego testowania kompilacji zliczeń spisu z natury - na przykład sortowanie według numerów metek w celu przetestowania kontroli metek lub według numerów seryjnych pozycji w celu sprawdzenia możliwości pominięcia lub powielenia pozycji.

#### *Szacunki dotyczące zarządzania*

- ...

### **Szczegółowe odpowiedzi - Nieprawidłowości wynikające z przywłaszczenia aktywów**

Różne okoliczności z pewnością wymagałyby różnych reakcji. Zazwyczaj reakcja kontrolna na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia w wyniku oszustwa związanego ze sprzeniewierzeniem aktywów będzie ukierunkowana na określone salda rachunków i kategorie transakcji. Choć niektóre z odpowiedzi kontrolnych wymienionych w dwóch powyższych kategoriach mogą mieć zastosowanie w takich okolicznościach, zakres prac powinien być związany z konkretnymi informacjami na temat zidentyfikowanego ryzyka sprzeniewierzenia.

Przykłady odpowiedzi na dokonaną przez biegłego rewidenta ocenę ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń z powodu sprzeniewierzenia aktywów są następujące:

- ...
- Przeprowadzenie automatycznego komputerowego dopasowania listy sprzedawców do listy

pracowników w celu zidentyfikowania zgodności adresów lub numerów telefonów.

- Przeprowadzenie automatycznego komputerowego przeszukania dokumentacji płacowej w celu zidentyfikowania podwójnych adresów, numerów identyfikacyjnych pracowników lub organów podatkowych lub kont bankowych.

### **Załącznik 3**

(Zob. par. A50)

### **Przykłady okoliczności wskazujących na możliwość wystąpienia oszustwa**

Poniżej przedstawiono przykłady okoliczności, które mogą wskazywać na możliwość wystąpienia w sprawozdaniu finansowym istotnego zniekształcenia będącego skutkiem oszustwa.

...

*Problematyczne lub nietypowe relacje między biegłym rewidentem a kierownictwem, w tym:*

- ...
- Niechęć do ułatwienia audytorowi dostępu do kluczowych plików elektronicznych na potrzeby badania poprzez wykorzystanie zautomatyzowanych narzędzi i technik audytu wspomaganego komputerowo.

## **MSB 300 - PLANOWANIE BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO**

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

....

### **Załącznik**

(Zob.par. 7-8, A8-A11)

### **Czynniki wpływające na ustalenie ogólnej strategii audytu**

Niniejszy załącznik zawiera przykłady spraw, które biegły rewident może rozważyć w zarządzaniu jakością na poziomie zlecenia. Wiele z tych spraw będzie miało wpływ na ogólną strategię badania i szczegółowy plan badania biegłego rewidenta. Podane przykłady obejmują szeroki zakres spraw mających zastosowanie do wielu zleceń. Podczas gdy niektóre sprawy, o których mowa poniżej, mogą być wymagane przez inne MSB, nie wszystkie sprawy są istotne dla każdego zlecenia badania, a lista nie musi być kompletna.

### **Cechy charakterystyczne zlecenia**

...

- Wpływ technologii informatycznych na procedury badania, w tym dostępność danych i przewidywane wykorzystanie zautomatyzowanych narzędzi i technik audytu wspomaganego komputerowo.

...

# MSB 315 (ZMIENIONY W 2019 r.) - IDENTYFIKACJA I OSZACOWANIE RYZYK ISTOTNEGO ZNIEKSZTAŁCENIA

## Definicje

12. Dla celów MSB następujące terminy mają znaczenie przypisane poniżej:

- (a) Zapisy księgowo -- Zapisy początkowych zapisów księgowych oraz zapisy pomocnicze, takie jak zapisy dotyczące płatności, w tym elektronicznych przelewów środków; faktury; umowy; księga główna i księgi pomocnicze, zapisy dziennika oraz inne korekty sprawozdań finansowych, które nie są odzwierciedlone w zapisach dziennika; oraz zapisy, takie jak arkusze robocze i arkusze kalkulacyjne wspierające alokacje kosztów, obliczenia, uzgodnienia i ujawnienia.

...

## Wymogi

### Procedury oszacowania ryzyka i działania powiązane

...

#### *Ocena dowodów badania uzyskanych z procedur oceny ryzyka*

35. Biegły rewident ocenia, czy dowody badania uzyskane z procedur oceny ryzyka zapewniają odpowiednią podstawę do identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia. Jeżeli nie, biegły rewident przeprowadza dodatkowe procedury oceny ryzyka do czasu uzyskania dowodów badania zapewniających taką podstawę. Identyfikując i oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia, biegły rewident bierze pod uwagę wszystkie dowody badania uzyskane w wyniku procedur oceny ryzyka, w tym dowody badania, które są spójne lub niespójne z innymi dowodami badania oraz niezależnie od tego, czy wydają się potwierdzać, czy zaprzeczać twierdzeniom kierownictwa. (Patrz: paragrafy A230-A232)

## Zastosowanie i inny materiał objaśniający

### Procedury oceny ryzyka i związane z nimi działania (patrz: ust. 13-18)

...

#### *Źródła dowodów badania (patrz: ust. 13)*

A15. Zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur oceny ryzyka w celu uzyskania dowodów badania w sposób bezstronny może wiązać się z uzyskaniem dowodów z wielu źródeł w jednostce i poza nią. Biegły rewident nie jest jednak zobowiązany do przeprowadzenia wyczerpującego poszukiwania w celu zidentyfikowania wszystkich możliwych źródeł dowodów badania. Oprócz informacji z innych źródeł,<sup>11</sup> źródła informacji dla procedur oceny ryzyka mogą obejmować:

- Interakcje z kierownictwem, osobami odpowiedzialnymi za nadzór oraz innymi kluczowymi pracownikami jednostki, takimi jak audytorzy wewnętrzni.

---

<sup>11</sup> Patrz punkty A37 i A38

- Niektóre strony zewnętrzne, takie jak organy regulacyjne, uzyskane bezpośrednio lub pośrednio.
- Publicznie dostępne informacje o jednostce, na przykład komunikaty prasowe wydawane przez jednostkę, materiały na spotkania analityków lub grupy inwestorów, raporty analityków lub informacje o działalności handlowej.

Niezależnie od źródła informacji, biegły rewident rozważa stosowność i wiarygodność informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowód badania zgodnie z MSB 500 (Zmienionym).<sup>12</sup>

...

*Rodzaje procedur oceny ryzyka (patrz: ust. 14)*

A19. MSB 500 (zmieniony)<sup>13</sup> wyjaśnia rodzaje procedur badania, które mogą być przeprowadzone w celu uzyskania dowodów badania z procedur oceny ryzyka i dalszych procedur badania. Na charakter, terminy i zakres procedur badania może wpłynąć fakt, że niektóre dane księgowe i inne dowody mogą być dostępne tylko w cyfrowej formie elektronicznej lub tylko w określonych momentach.<sup>14</sup> Biegły rewident może przeprowadzić procedury merytoryczne lub testy kontroli, zgodnie z MSB 330, jednocześnie z procedurami oceny ryzyka, gdy jest to efektywne. Uzyskane dowody badania, które wspierają identyfikację i ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia, mogą również wspierać wykrywanie zniekształceń na poziomie twierdzeń lub ocenę skuteczności działania kontroli.

...

**Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia** (Patrz: ust. 28-37)

...

*Ocena dowodów badania uzyskanych z procedur oszacowania ryzyka (zob: par. 35)*

...

Ocena dowodów badania

A231. Dowody badania z procedur oceny ryzyka obejmują zarówno dowody, które mogą informację, które wspierają i potwierdzają, twierdzenia kierownictwa, złożone przez kierownictwo, lub dowody i wszelkie informacje, które mogą zaprzeczyć takim twierdzeniom.<sup>15</sup>

...

**Dokumentacja** (ref.: ust. 38)

...

A238. W MSB 230 zauważono, że oprócz innych kwestii, chociaż może nie być jednego sposobu, w jaki udokumentowane jest wykonywanie przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu, dokumentacja badania może jednak dostarczyć dowodów na wykonywanie przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu.<sup>16</sup> Na przykład, gdy dowody badania uzyskane z procedur oceny ryzyka zawierają dowody, że zarówno potwierdza i zaprzecza ~~twierdzeniom~~ kierownictwa,

<sup>12</sup> MSB 500 (zmieniony), paragraf 97

<sup>13</sup> MSB 500 (zmieniony), paragraf A1614-A17 i załącznik A21-A25

<sup>14</sup> MSB 500 (zmieniony), paragraf A4242

<sup>15</sup> MSB 500 (zmieniony), par. 8 lit. a)A1

<sup>16</sup> MSB 230, ust. A7



dokumentacja może zawierać sposób, w jaki biegły rewident ocenił te dowody, w tym zawodowe osądy dokonane przy ocenie, czy dowody badania stanowią odpowiednią podstawę do identyfikacji i oceny przez biegłego rewidenta ryzyka istotnego zniekształcenia. Przykłady innych wymogów zawartych w niniejszej MSRF, w przypadku których dokumentacja może dostarczyć dowodów na stosowanie przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu, obejmują:

- ...
- Paragraf 35, który wymaga od biegłego rewidenta wzięcia pod uwagę wszystkich dowodów badania uzyskanych z procedur oceny ryzyka, w tym dowodów badania, które są spójne lub niespójne z innymi dowodami badania oraz niezależnie od tego, czy wydają się one potwierdzać twierdzenia kierownictwa, czy też im ~~zaprzeczać~~, oraz oceny, czy dowody badania uzyskane z procedur oceny ryzyka stanowią odpowiednią podstawę do identyfikacji i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia; oraz
- ...

## **MSB 330 - REAKCJE BIEGŁEGO REWIDENTA NA OSZACOWANE RYZYKA**

### **Wymogi**

...

#### **Ocena wystarczalności i stosowności dowodów badania**

...

26. Biegły rewident stwierdza, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania. Formułując opinię, biegły rewident rozważa wszystkie ~~odpowiednie~~ dowody badania, niezależnie od tego, czy wydają się one potwierdzać, czy zaprzeczać twierdzeniom zawartym w sprawozdaniach finansowych. (Zob. paragraf A62)

...

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

#### **Odpowiedzi ogólne (Zob. par. 5)**

...

- A2. Na ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego, a tym samym na ogólne odpowiedzi biegłego rewidenta, wpływa zrozumienie przez biegłego rewidenta środowiska kontroli. Skuteczne środowisko kontroli może pozwolić biegłemu rewidentowi na większe zaufanie do kontroli wewnętrznej i wiarygodności informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania generowanych wewnętrznie w jednostce i w ten sposób, na przykład, pozwolić biegłemu rewidentowi na przeprowadzenie niektórych procedur badania na dzień śródroczny, a nie na koniec okresu. Niedoskonałości środowiska kontroli mają jednak odwrotny skutek; na przykład biegły rewident może zareagować na nieskuteczne środowisko kontroli poprzez:

- Przeprowadzanie większej liczby procedur audytowych na koniec okresu, a nie w terminie pośrednim.
- ...

## Procedury badania odpowiadające ocenionemu ryzyku wystąpienia istotnych nieprawidłowości na poziomie stwierdzeń

*Charakter, terminy i zakres dalszych procedur badania (patrz: ust. 6)*

...

Reagowanie na ocenione ryzyko na poziomie twierdzenia (odnośnik: ust. 7(a))

...

Zakres

...

A16. Zastosowanie zautomatyzowanych narzędzi i technik badania wspomaganego komputerowo (CAAT) może umożliwić szersze badanie cyfrowych transakcji elektronicznych i plików kont, co może być przydatne, gdy biegły rewident zdecyduje się zmodyfikować zakres badania, na przykład w odpowiedzi na ryzyko istotnego zniekształcenia z powodu oszustwa. Techniki takie mogą być stosowane do wyboru przykładowych transakcji z kluczowych cyfrowych plików elektronicznych, do sortowania transakcji o określonych cechach lub do badania całej populacji zamiast próbki.

...

Wyższe oceny ryzyka (zob. par. 7 lit. b))

A19. Uzyskując bardziej przekonujące dowody badania ze względu na wyższą ocenę ryzyka, biegły rewident może zwiększyć ilość dowodów lub uzyskać dowody, które są bardziej odpowiednie lub wiarygodne, na przykład kładąc większy nacisk na uzyskanie dowodów strony trzeciej lub uzyskując potwierdzające dowody badania z wielu niezależnych źródeł.

### *Badania kontroli*

Projektowanie i przeprowadzanie testów kontroli (odnośnik: ust. 8)

...

Terminy badań kontroli

...

Kontrole, które nie uległy zmianie w stosunku do poprzednich badań (Ref.: Para. 14(b))

A39. Gdy istnieje pewna liczba kontroli, w przypadku których biegły rewident zamierza polegać na dowodach badania uzyskanych w poprzednich badaniach, testowanie niektórych z tych kontroli podczas każdego audytu dostarcza dowodów badania potwierdzających informacje o ciągłej skuteczności środowiska kontroli. Przyczynia się to do decyzji biegłego rewidenta o tym, czy właściwe jest oparcie się na dowodach badania uzyskanych w poprzednich audytach.

...

Ocena efektywności operacyjnej kontroli (patrz: ust. 16-17)

...

Charakter i zakres procedur merytorycznych

...

A45. Charakter ryzyka i twierdzenia jest istotny przy projektowaniu testów szczegółowych. Na przykład, testy szczegółowe związane z zapewnieniem o istnieniu lub wystąpieniu mogą obejmować wybór z pozycji zawartych w kwocie sprawozdania finansowego i uzyskanie odpowiednich dowodów badania. Z drugiej strony, testy szczegółowe związane z zapewnieniem o kompletności mogą obejmować wybór pozycji, które zgodnie z oczekiwaniami powinny być zawarte w odpowiedniej kwocie sprawozdania finansowego oraz zbadanie, czy są one zawarte.

...

Rozważenie, czy należy przeprowadzić zewnętrzne procedury potwierdzające (Zob. paragraf 19)

A48. Procedury zewnętrznego potwierdzenia są często istotne przy rozpatrywaniu twierdzeń związanych ze stanami kont i ich elementami, ale nie muszą być ograniczone do tych pozycji. Na przykład biegły rewident może poprosić o zewnętrzne potwierdzenie warunków porozumień, umów lub transakcji między jednostką a innymi stronami. Procedury zewnętrznego potwierdzenia mogą być również przeprowadzone w celu uzyskania dowodów badania dotyczących braku pewnych warunków. Na przykład wniosek może w szczególności dotyczyć potwierdzenia, że nie istnieje "umowa poboczna", która może mieć znaczenie dla twierdzenia jednostki o odcięciu przychodów. Inne sytuacje, w których zewnętrzne procedury potwierdzające mogą dostarczyć odpowiednich dowodów badania w odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia, obejmują:

...

## **MSB 402 – OKOLICZNOŚCI WYMAGAJĄCE UWZGLĘDNIENIA PRZY BADANIU JEDNOSTKI KORZYSTAJĄCEJ Z ORGANIZACJI USŁUGOWEJ**

### **Zastosowania i inny materiał objaśniający**

...

**Reagowanie na oszacowane ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia (odnośnik: ust. 15)**

...

*Badania kontroli* (Patrz: ust. 16)

...

Wykorzystanie sprawozdania typu 2 jako dowodu na to, że kontrole w organizacji usługowej działają efektywnie (odnośnik: paragraf 17)

...

A32. W przypadku niektórych twierdzeń, im krótszy jest okres objęty określonym testem i im dłuższy czas upłynął od przeprowadzenia testu, tym mniej odpowiednich dowodów badania może dostarczyć test. Porównując okres objęty raportem typu 2 z okresem sprawozdawczości finansowej jednostki użytkownika, biegły rewident może dojść do wniosku, że raport typu 2 oferuje mniej odpowiednie dowody badania, jeśli okres objęty raportem typu 2 i okres, na którym biegły rewident zamierza polegać na raporcie, w niewielkim stopniu się pokrywają. Gdy tak jest, sprawozdanie typu 2

obejmujące okres poprzedzający lub kolejny okres może dostarczyć dodatkowych dowodów badania. W innych przypadkach biegły rewident użytkownik może stwierdzić, że konieczne jest przeprowadzenie lub wykorzystanie innego biegłego rewidenta do przeprowadzenia testów kontroli w organizacji usługowej w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących skuteczności działania tych kontroli.

...

## **MSB 501 – DOWODY BADANIA – SZCZEGÓŁOWE ROZWAŻANIA DLA WYBRANYCH POZYCJI**

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

...

#### **Sprawy sądowe i roszczenia**

*Kompletność spraw sądowych i roszczeń (ref.: ust. 9)*

...

A18. Oprócz procedur określonych w paragrafie 9 inne odpowiednie procedury obejmują na przykład wykorzystanie ~~informacji-dowodów badania~~ uzyskanych w wyniku procedur oceny ryzyka przeprowadzonych w ramach uzyskiwania zrozumienia jednostki i jej środowiska, aby pomóc biegłemu rewidentowi w uzyskaniu wiedzy o sporach sądowych i roszczeniach dotyczących jednostki.

## **MSB 505 - POTWIERDZENIA ZEWNĘTRZNE**

### **Wstęp**

#### **Zakres niniejszego MSB**

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy stosowania przez biegłego rewidenta zewnętrznych procedur potwierdzających w celu uzyskania dowodów badania zgodnie z wymogami MSB 330<sup>17</sup> oraz MSB 500 (zmienionego).<sup>18</sup> Nie dotyczy on zapytań dotyczących sporów sądowych i roszczeń, które są omówione w MSB 501.<sup>19</sup>

#### **Zewnętrzne procedury potwierdzające w celu uzyskania dowodów badania**

2. MSB 500 (zmieniony) wskazuje, że ~~wiarygodność-odpowiedniość dowodów badania odnosi się do jakości dowodów badania jest pod wpływem ich źródła i charakteru, a także zależy od indywidualnych okoliczności, w których zostały uzyskane.~~<sup>20</sup> Jakość dowodów badania zależy od stosowności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania, jak również od skuteczności projektowania procedur badania oraz stosowania przez biegłego

---

<sup>17</sup> MSB 330 "Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka".

<sup>18</sup> MSB 500 (zmieniony), Dowody badania

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

<sup>20</sup> MSB-500, pkt A9

~~rewidenta tych procedur badania.<sup>21</sup> W zależności od okoliczności badania, dowody badania w postaci zewnętrznych potwierdzeń otrzymanych bezpośrednio przez biegłego rewidenta od stron potwierdzających mogą być bardziej odpowiednie niż dowody wygenerowane wewnętrznie przez jednostkę. MSB zawiera również następujące uogólnienia mające zastosowanie do dowodów badania:<sup>22</sup>~~

- ~~• Dowody badania są bardziej wiarygodne, gdy są uzyskane z niezależnych źródeł spoza jednostki.~~
- ~~• Dowody badania uzyskane bezpośrednio przez biegłego rewidenta są bardziej wiarygodne niż dowody badania uzyskane pośrednio lub przez wnioskowanie.~~
- ~~• Dowody badania są bardziej wiarygodne, gdy istnieją w formie dokumentu, czy to papierowego, elektronicznego, czy na innym nośniku.~~

~~W związku z tym, w zależności od okoliczności badania, dowody badania w postaci zewnętrznych potwierdzeń otrzymanych bezpośrednio przez biegłego rewidenta od stron potwierdzających mogą być bardziej wiarygodne niż dowody wygenerowane wewnętrznie przez jednostkę. Niniejszy MSRF ma na celu pomóc biegłemu rewidentowi w zaprojektowaniu i przeprowadzeniu procedur zewnętrznych potwierdzeń w celu uzyskania odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania.~~

3. Inne MSB uznają znaczenie potwierdzeń zewnętrznych jako dowodów badania, na przykład:

- ~~• ...~~
- MSB 240 wskazuje, że biegły rewident może zaprojektować wnioski o potwierdzenie w celu uzyskania dowodów badania ~~dotyczy dodatkowych informacji potwierdzających~~ jako odpowiedź na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem na poziomie twierdzenia.<sup>23</sup>
- MSB 500 (zmieniony) wskazuje, że informacje potwierdzające uzyskane z niezależnego od jednostki źródła, takie jak potwierdzenia zewnętrzne, mogą zwiększyć pewność, którą biegły rewident uzyskuje z dowodów istniejących w ewidencji księgowej lub z oświadczeń złożonych przez kierownictwo.<sup>24</sup>

...

## Wymogi

...

### Ocena wyników zewnętrznych procedur potwierdzających ~~Uzyskane dowody~~

16. Biegły rewident ocenia, czy ~~wyniki zewnętrznych procedur potwierdzających dostarczają~~ odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania, lub i ustala, czy konieczne są dalsze dowody badania. (Zob. paragrafy A24-A25)

## Zastosowanie i inny materiał objaśniający

...

<sup>21</sup> MSB 500 (zmieniony), paragraf A13

<sup>22</sup> MSB 500, pkt A5

<sup>23</sup> MSB 240 "Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw", paragraf A38

<sup>24</sup> MSB 500 (zmieniony), paragrafy A24A12-A13

## Wyniki zewnętrznych procedur potwierdzających

Wiarygodność odpowiedzi na wnioski o potwierdzenie (Zob. par. 10)

A11. MSB 500 (zmieniony) wskazuje, że źródło informacji może wpływać na zawodowy osąd biegłego rewidenta dotyczący atrybutów stosowności i wiarygodności, które mają zastosowanie w danych okolicznościach, oraz na charakter i zakres oceny przez biegłego rewidenta stosowności i wiarygodności informacji nawet gdy dowody badania są uzyskiwane ze źródeł zewnętrznych w stosunku do jednostki, mogą istnieć okoliczności wpływające na ich wiarygodność.<sup>25</sup> Wszystkie odpowiedzi niosą ze sobą pewne ryzyko przechwycenia, zmiany lub oszustwa. Ryzyko takie istnieje niezależnie od tego, czy odpowiedź uzyskano w formie papierowej, elektronicznej czy za pomocą innego medium. Czynniki, które mogą wskazywać na wątpliwości co do wiarygodności odpowiedzi obejmują, że:

- Został otrzymany przez biegłego rewidenta pośrednio; lub
- Wygląda na to, że nie pochodzi od pierwotnie planowanej strony potwierdzającej.

...

A14. Biegły rewident jest zobowiązany zgodnie z MSB 500 (zmienionym) do ustalenia, czy modyfikacje lub uzupełnienia procedur badania są niezbędne do rozstrzygnięcia wątpliwości dotyczących stosowności lub wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania.<sup>26</sup> Biegły rewident może zdecydować się na zweryfikowanie źródła i treści odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie poprzez skontaktowanie się ze stroną potwierdzającą. Na przykład, gdy strona potwierdzająca odpowiada za pośrednictwem poczty elektronicznej, biegły rewident może zadzwonić do strony potwierdzającej, aby ustalić, czy strona potwierdzająca rzeczywiście wysłała odpowiedź. Jeżeli odpowiedź została zwrócona do biegłego rewidenta pośrednio (na przykład dlatego, że strona potwierdzająca błędnie zaadresowała ją do jednostki, a nie do biegłego rewidenta), biegły rewident może poprosić stronę potwierdzającą o udzielenie odpowiedzi na piśmie bezpośrednio do biegłego rewidenta.

...

## Ocena wyników poszczególnych zewnętrznych procedur potwierdzających Uzyskanych dowodów (Zob. par. 16)

A24. Oceniając wyniki poszczególnych wniosków o potwierdzenie zewnętrzne, audytor może skategoryzować takie wyniki w następujący sposób:

- (a) Odpowiedź właściwej strony potwierdzającej wskazująca na zgodę z informacjami podanymi we wniosku o potwierdzenie lub dostarczająca żądane informacje bez wyjątku;
- (b) Odpowiedź uznana za niewiarygodną;
- (c) Brak odpowiedzi; lub
- (d) Odpowiedź wskazująca na wyjątek.

...

.....

<sup>25</sup> MSB 500 (zmieniony), paragraf A5035

<sup>26</sup> MSB 500 (zmieniony), paragraf 1244

## MSB 520 - PROCEDURY ANALITYCZNE

### Zastosowanie i inny materiał objaśniający

...

### Merytoryczne procedury analityczne

...

#### Wiarygodność danych (Ref.: Para. 5(b))

A12. Na wiarygodność danych wpływa rozważenie przez biegłego rewidenta ich źródła oraz atrybutów wiarygodności, które mają zastosowanie w naturze, i jest zależna od okolicznościach, w jakich zostały uzyskane.<sup>27</sup> W związku z tym przy ustalaniu, czy dane są wiarygodne dla celów zaprojektowania istotnych procedur analitycznych, istotne są następujące kwestie:

- (a) źródło dostępnych informacji, na przykład, informacje mogą być mniej podatne na stroniczość kierownictwa i bardziej wiarygodne, jeżeli zostały uzyskane z niezależnych źródeł spoza jednostki<sup>28</sup>.
- (b) porównywalność dostępnych informacji, na przykład, ogólnodostępne dane branżowe; mogą wymagać uzupełnienia tak, aby były porównywalne z danymi jednostki produkującej i sprzedającej wyspecjalizowane produkty,<sup>29</sup>
- (c) rodzaj i odpowiedniość dostępnych informacji, na przykład, ustalenie czy budżety zostały określone jako oczekiwane wyniki, czy też wskazują cele, które mają zostać osiągnięte
- (d) kontrole w zakresie przygotowania informacji, które są zaprojektowane w celu zapewnienia kompletności, dokładności i prawidłowości informacji, na przykład kontrole w zakresie przygotowania, przeglądu i przestrzegania budżetów.

A13. MSB 500 (zmieniony) ustanawia wymogi i dostarcza wskazówek dotyczących oceny, czy informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowody badania są odpowiednie i wiarygodne.<sup>29</sup> Biegły rewident może rozważyć przetestowanie skuteczności działania kontroli, jeśli takie istnieją, nad przygotowaniem przez jednostkę informacji wykorzystywanych przez biegłego rewidenta podczas przeprowadzania merytorycznych procedur analitycznych w odpowiedzi na ocenione ryzyko. Gdy takie kontrole są skuteczne, biegły rewident ma na ogół większe zaufanie do wiarygodności informacji, a tym samym do wyników procedur analitycznych. Skuteczność operacyjna kontroli nad informacjami niefinansowymi może być często testowana w połączeniu z innymi testami kontroli. Na przykład, ustanawiając kontrole nad przetwarzaniem faktur sprzedaży, jednostka może uwzględnić kontrole nad rejestracją sprzedaży jednostkowej. W takich okolicznościach biegły rewident może przetestować skuteczność działania kontroli nad rejestrowaniem sprzedaży jednostkowej w połączeniu z testami skuteczności działania kontroli nad przetwarzaniem faktur sprzedaży. Alternatywnie, biegły rewident może rozważyć, czy informacje zostały poddane ~~testom~~ procedurom badania. ~~MSB 500 ustanawia wymogi oraz dostarcza wskazówek w zakresie~~

<sup>27</sup> MSB 500 (zmieniony), *Dowody badania*, paragraf A50

<sup>28</sup> MSB 500, *Dowody badania*, paragraf A35

<sup>29</sup> MSB 500 (zmieniony), ust. 9

~~określenia procedur badania, które należy przeprowadzić na informacjach, które mają być wykorzystane jako dowody badania, które mają być wykorzystane w merytorycznych procedurach analitycznych.<sup>30</sup>~~

...

*Ocena, czy oczekiwanie jest wystarczająco precyzyjne (Ref.: Para. 5(c))*

A15. Sprawy istotne dla oceny przez biegłego rewidenta, czy oczekiwanie może być rozwinięte wystarczająco precyzyjnie, aby zidentyfikować zniekształcenie, które w połączeniu z innymi zniekształceniami może spowodować istotne zniekształcenie sprawozdań finansowych, obejmują:

...

- Dostępność informacji, zarówno finansowych, jak i niefinansowych. Na przykład biegły rewident może rozważyć, czy informacje finansowe, takie jak budżety lub prognozy, oraz niefinansowe, takie jak liczba wyprodukowanych lub sprzedanych jednostek, są dostępne w celu zaprojektowania istotnych procedur analitycznych. Jeśli informacje są dostępne, biegły rewident jest zobowiązany do ich oceny ~~może również rozważyć~~ wiarygodność informacji, jak to omówiono w paragrafach A12-A13 powyżej.

## ISA 530 - PRÓBKOWANIE

### Wstęp

#### Zakres niniejszego MSB

...

2. Niniejszy MSB uzupełnia MSB 500 (zmieniony)<sup>31</sup>, który dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach w celu, służących uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania, które umożliwiają sformułowanie racjonalnych wniosków stanowiących podstawę opinii biegłego rewidenta. MSB 500 (zmieniony) dostarcza wytycznych dotyczących dostępnych dla biegłego rewidenta sposobów wyboru pozycji do testowania jednym z których jest próbkowanie

### Zastosowanie i inny materiał objaśniający

...

#### Projektowanie próbki, wielkość i wybór pozycji do testowania

*Projektowanie próbki (Zob. par. 6)*

...

- A5. Przy projektowaniu próbki do badania, rozważania biegłego rewidenta obejmują konkretny cel, jaki ma zostać osiągnięty oraz kombinację procedur badania, która prawdopodobnie najlepiej osiągnie ten cel. Rozważenie rodzaju poszukiwanych dowodów badania oraz uwarunkowań ewentualnego odchylenia lub zniekształcenia lub innych cech związanych z tymi dowodami badania umożliwi biegłemu rewidentowi określenie, co stanowi odchylenie lub zniekształcenie oraz jaką populację wykorzystać do próbkowania. Wypełniając wymogi paragrafu 9 i 10 MSB 500 (zmienionego), przy przeprowadzaniu próbkowania, biegły rewident przeprowadza procedury badania w celu uzyskania dowodów, że populacja, z której pobrana jest badana próbka, jest kompletna.

<sup>30</sup> MSB 500, par 10

<sup>31</sup> MSB 500 (zmieniony), *Dowody badania*



...

## Załącznik 4

(Ref.: ust. A13)

### Metody wyboru próbki

Istnieje wiele metod doboru próbek. Podstawowe metody są następujące:

...

(e) Wybór bloku ...

Zastosowanie którejkolwiek z metod wymienionych w punktach a)-e) lub ich kombinacji może być odpowiednie w zależności od okoliczności. Biegły rewident może również korzystać ze zautomatyzowanych narzędzi i technik w celu identyfikacji i wyboru pozycji do badania.

## MSB 540 (ZMIENIONY) - BADANIE SZACUNKÓW KSIĘGOWYCH I POWIĄZANYCH UJAWNIĘĆ

### Wstęp

#### Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) odnosi się do obowiązków biegłego rewidenta dotyczących szacunków księgowych i powiązanych z nimi ujawnień w procesie badania sprawozdania finansowego. W szczególności, obejmuje wymogi i wytyczne, które nawiązują do lub rozszerzają sposób, w jaki MSB 315 (zmieniony)<sup>32</sup>, MSB 330<sup>33</sup>, MSB 450<sup>34</sup>, MSB 500 (zmieniony)<sup>35</sup> i inne odpowiednie MSB mają zastosowanie do szacunków księgowych i powiązanych z nimi ujawnień. Zawiera również wymogi i wytyczne odnoszące się do oceny zniekształceń szacunków księgowych i powiązanych z nimi ujawnień, oraz oznak możliwej stronniczości kierownictwa.

...

### Wymogi

...

---

<sup>32</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*

<sup>33</sup> MSB 330 "Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka".

<sup>34</sup> MSB 450 "Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania".

<sup>35</sup> MSB 500 (zmieniony), *Dowody badania*

## Odpowiedzi na oszacowane ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia

...

### *Inne kwestie związane z dowodami badania*

30. Uzyskując dowody badania dotyczące ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z szacunkami księgowymi, niezależnie od źródeł informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania, biegły rewident przestrzega odpowiednich wymogów zawartych w MSB 500 (zmienionym).

W przypadku korzystania z pracy eksperta kierownictwa, wymogi zawarte w paragrafach 21-29 niniejszego MSB mogą pomóc biegłemu rewidentowi w ocenie ~~stosowności~~ pracy eksperta jako dowodu badania dla odpowiedniego twierdzenia zgodnie z paragrafem 8(e) ~~11~~ MSB 500 (zmienionej). ~~Przy ocenie pracy eksperta kierownictwa na charakter, terminy i zakres dalszych procedur badania wpływa ocena biegłego rewidenta dotycząca kompetencji, zdolności i obiektywizmu eksperta, zrozumienie przez biegłego rewidenta charakteru pracy wykonywanej przez eksperta oraz znajomość przez biegłego rewidenta dziedziny wiedzy specjalistycznej eksperta.~~ (Patrz: paragrafy A126-A132)

...

### **Ogólna ocena oparta na wykonanych procedurach badania**

33. Stosując MSB 330 do szacunków księgowych<sup>36</sup>, biegły rewident ocenia, w oparciu o przeprowadzone procedury badania i uzyskane dowody badania, czy: (Zob. par. A137-A138)
- (a) oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierżeń pozostaje prawidłowe, w tym wtedy, gdy zostały zidentyfikowane oznaki możliwej stronniczości kierownictwa,;
  - (b) decyzje kierownictwa odnoszące się do ujęcia, pomiaru, prezentacji i ujawnienia tych szacunków księgowych w sprawozdaniu finansowym są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, oraz
  - (c) zostały uzyskane wystarczające i odpowiednie dowody badania.
34. Wykonując ocenę wymaganą przez paragraf 33(c), biegły rewident uwzględnia wszystkie uzyskane ~~odpowiednie~~ dowody badania, w tym dowody badania, które są spójne lub niespójne z innymi dowodami badania, i niezależnie od tego, czy wydają się one czy są one potwierdzające, czy zaprzeczające one twierdzeniom zawartym w sprawozdaniach finansowych<sup>37</sup>. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, wówczas ocenia skutki tego faktu dla badania lub opinii biegłego rewidenta na temat sprawozdania finansowego zgodnie z MSB 705 (zmienionym)<sup>38</sup>

...

<sup>36</sup> MSB 330, ust. 25-26

<sup>37</sup> MSB 500 (zmieniony), paragraf 1344

<sup>38</sup> MSB 705 (zmieniony), *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*

## Zastosowanie i inny materiał objaśniający

...

### Reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia

*Dalsze procedury badania biegłego rewidenta (Zob. par.18)*

...

Uzyskanie odpowiednich dowodów badania, niezależnie od tego, potwierdzających lub zaprzeczających

A82. Dowody badania obejmują dowody zarówno informacje, które wspierają i potwierdzają twierdzenia kierownictwa, jak i dowody wszelkie informacje, które zaprzeczają takim twierdzeniom.<sup>39</sup> Uzyskanie dowodów badania w sposób bezstronny może wiązać się z uzyskaniem dowodów z wielu źródeł w jednostce i poza nią. Jednakże biegły rewident nie jest zobowiązany do przeprowadzenia wyczerpującego poszukiwania w celu zidentyfikowania wszystkich możliwych źródeł dowodów badania.

...

*Badanie sposobu, w jaki kierownictwo dokonało szacunków księgowych (odnośnik pkt 22)*

...

Istotne założenia (patrz: ust. 24)

...

Stosowność i wiarygodność danych (patrz: ust. 25 lit. c))

A107. W przypadku wykorzystania informacji wytworzonych przez jednostkę, MSB 500 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta oceny stosowności i wiarygodności tego, czy informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowody badania są wystarczająco stosowne i wiarygodne dla celów biegłego rewidenta, biorąc pod uwagę źródło informacji oraz atrybuty stosowności i wiarygodności, które mają zastosowanie w danych okolicznościach. Jeśli biegły rewident uważa, że w tym, co konieczne w danych okolicznościach, uzyskanie dowodów badania dotyczących dokładności i kompletności atrybuty mają zastosowanie w danych okolicznościach, MSB 500 (zmieniony) wymaga również od biegłego rewidenta uzyskania dowodów badania dotyczących dokładności i kompletności informacji oraz oceny, czy informacje są wystarczająco precyzyjne i szczegółowe dla celów biegłego rewidenta.<sup>40</sup>

...

*Inne względy dotyczące dowodów badania (odnośnik: ust. 30)*

A126. Informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowody badania, dotyczące ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z wartościami szacunkowymi, mogły zostać opracowane przez jednostkę, przygotowane z wykorzystaniem pracy eksperta kierownictwa lub dostarczone przez zewnętrzne źródło informacji.

<sup>39</sup> MSB 500 (zmieniony), paragraf A15

<sup>40</sup> MSR 500 (zaktualizowany), ust. 9-10

## Zewnętrzne źródła informacji

A127. Jak wyjaśniono w MSB 500 (zmienionym),<sup>41</sup> źródło informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania, może wpływać na zawodowy osąd biegłego rewidenta dotyczący atrybutów stosowności i wiarygodności, które mają zastosowanie w danych okolicznościach, oraz na charakter i zakres oceny przez biegłego rewidenta na wiarygodność informacji z zewnętrznego źródła informacji wpływa to źródło, jego rodzaj i okoliczności, w jakich dana informacja jest pozyskana. W związku z tym, rodzaj i zakres dalszych procedur badania biegłego rewidenta związanych z rozważeniem wiarygodności informacji wykorzystanych podczas ustalania szacunku księgowego może różnić się, w zależności od rodzaju tych czynników. Na przykład:

- ...
- Gdy informacje uzyskane z zewnętrznego źródła informacji zostały opracowane przez to źródło z wykorzystaniem jego własnego modelu (modeli). Paragraf A43 MSB 500 zawiera odpowiednie wytyczne.

...

A129. Gdy informacje przeznaczone do wykorzystania jako dowody badania pochodzą z zewnętrznego źródła informacji, istotnym rozważaniem dla biegłego rewidenta może być to, czy można uzyskać informacje lub czy informacje są wystarczająco szczegółowe, aby zrozumieć metody, założenia i inne dane wykorzystywane przez zewnętrzne źródło informacji. Może to być pod pewnymi względami ograniczone i w konsekwencji wpływać na rozważania biegłego rewidenta dotyczące charakteru, czasu i zakresu procedur do przeprowadzenia. Na przykład usługi wyceny często dostarczają informacji o swoich metodach i założeniach raczej według klasy aktywów niż poszczególnych papierów wartościowych. Maklerzy często dostarczają tylko ograniczone informacje o swoich danych wejściowych i założeniach, gdy dostarczają maklerskie notowania orientacyjne dla poszczególnych papierów wartościowych. Paragraf A44A46 MSB 500 (zmienionego) zawiera wytyczne dotyczące ograniczeń nałożonych przez okoliczności, w których biegły rewident może nie mieć wystarczającej podstawy do oceny stosowności i wiarygodności informacji pochodzących z zewnętrznego źródła informacji na dostarczenie informacji wspierających.

## Ekspert kierownictwa

...

A131. Jeżeli praca eksperta kierownictwa obejmuje wykorzystanie metod lub źródeł danych odnoszących się do szacunków księgowych, albo opracowanie lub dostarczenie ustaleń lub wniosków odnoszących się do punktowych szacunków lub związanych z nimi ujawnień w celu włączenia ich do sprawozdań finansowych, to wymogi zawarte w paragrafach 21- 29 niniejszego MSB mogą pomóc biegłemu rewidentowi w zastosowaniu paragrafu 118(e)-MSB 500 (zmienionego).

...

## **Dokumentacja** (ref.: ust. 39)

...

A152. W paragrafie A7 MSB 230 zauważono, że chociaż może nie być jednego sposobu dokumentowania wykonywania przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu, to jednak dokumentacja badania może dostarczyć dowodów na wykonywanie przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu. Na przykład w odniesieniu do szacunków księgowych, gdy uzyskane

<sup>41</sup> MSB 500 (zmieniony), paragraf A5035

dowody badania zawierają dowody zarówno potwierdzające, jak i zaprzeczające twierdzeniom kierownictwa, dokumentacja może zawierać sposób, w jaki biegły rewident ocenił te dowody, w tym zawodowe osądy dokonane przy formułowaniu wniosku, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania. Przykłady innych wymogów zawartych w niniejszym MSRF, w przypadku których dokumentacja może dostarczyć dowodów na stosowanie przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu, obejmują:

...

- Paragraf 18, który wymaga, aby dalsze procedury badania zostały zaprojektowane i przeprowadzone w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów w sposób, który nie jest ukierunkowany na uzyskanie dowodów badania, które mogą potwierdzić lub wykluczyć dowody badania, które mogą być ~~sprzeczne~~ z twierdzeniami kierownictwa;

...

- Paragraf 34, który dotyczy rozważenia przez biegłego rewidenta wszystkich uzyskanych odpowiednich dowodów badania, w tym dowodów badania, które są spójne lub niespójne z innymi dowodami badania oraz niezależnie od tego, czy wydają się potwierdzać, czy zaprzeczać twierdzeniom zawartym w sprawozdaniach finansowych.

## ISA 550 - STRONY POWIĄZANE

### Zastosowanie i inny materiał objaśniający

...

### Odpowiedzi na ryzyko wystąpienia istotnych zniekształceń związanych ze stosunkami i transakcjami z podmiotami powiązanymi (odnośnik: paragraf 20)

...

*Twierdzenia, że transakcje z podmiotami powiązanymi były przeprowadzane na warunkach równoważnych warunkom obowiązującym w transakcjach na warunkach rynkowych (zob. pkt 24)*

...

A44. Ocena wsparcia kierownictwa dla tego twierdzenia może obejmować jedną lub więcej z następujących czynności:

- Rozważenie adekwatności procesu kierownictwa w celu poparcia twierdzenia.
- Weryfikacja źródła wewnętrznych lub zewnętrznych danych potwierdzających twierdzenie oraz ocena stosowności i wiarygodności danych, w tym uzyskanie dowodów badania dotyczących badania danych w celu ustalenia ich dokładności oraz kompletności i stosowności.
- Ocenę racjonalności wszelkich istotnych założeń, na których oparte jest twierdzenie.

## MSB 570 (ZMIENIONY) - KONTYNUACJA DZIAŁALNOŚCI

...

### Wymogi

...

#### Dodatkowe procedury badania w przypadku zidentyfikowania zdarzeń lub warunków

16. W przypadku rozpoznania zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania w celu określenia, czy istnieje lub też, czy nie istnieje znacząca niepewność dotycząca zdarzeń lub warunków, które mogą budzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności (dalej określana jako „znacząca niepewność”) w drodze przeprowadzenia dodatkowych procedur badania uwzględniających rozpatrzenie czynników łagodzących. Procedury te obejmują (Zob. par. A16):

...

- (c) W przypadku, gdy jednostka przygotowała prognozę przepływów środków pieniężnych, a analiza prognozy jest istotnym czynnikiem przy rozpatrywaniu przyszłego wyniku zdarzeń lub warunków przy ocenie planów kierownika jednostki co do przyszłych działań (Zob. par. A18-A19):
  - (i) Ocenę stosowności i wiarygodności podstawowych danych wykorzystanych w przygotowanych prognozach oraz
  - (ii) określenie, czy istnieje odpowiednie uzasadnienie dla założeń stanowiących podstawę prognoz.

## ISA 580 - PISEMNE OŚWIADCZENIA

### Wstęp

...

#### Pisemne oświadczenia jako dowód badania

3. Dowody badania to informacje, do których zastosowano procedury badania, wykorzystywane przez biegłego rewidenta przy dochodzeniu do wniosków stanowiących podstawę, na której opiera się opinia i raport biegłego rewidenta.<sup>42</sup> Pisemne oświadczenia są niezbędnymi informacjami, których biegły rewident wymaga w związku z badaniem sprawozdań finansowych jednostki. W związku z tym, podobnie jak odpowiedzi na zapytania, pisemne oświadczenia są dowodami badania. (Patrz: paragraf A1)

...

<sup>42</sup> MSB 500 (zmieniony), *Dowody badania*, paragraf 7(b)5(e).

## MSB 610 (ZMIENIONY W 2013 R.) - WYKORZYSTANIE PRACY AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH

### Wstęp

...

### Związek między MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) a MSB 610 (zmienionym w 2013 r.)

...

10. W jednostce mogą istnieć osoby, które wykonują procedury podobne do procedur wykonywanych przez funkcję audytu wewnętrznego. Jednakże, o ile nie są one wykonywane przez obiektywną i kompetentną funkcję, która stosuje systematyczne i zdyscyplinowane podejście, w tym kontrolę jakości, procedury takie byłyby uważane za kontrole wewnętrzne, a uzyskanie dowodów badania dotyczących skuteczności takich kontroli byłoby częścią odpowiedzi biegłego rewidenta na ocenione ryzyko zgodnie z MSB 330.<sup>43</sup>

...

### Wymogi

...

### Wykorzystanie audytorów wewnętrznych do udzielania bezpośredniej pomocy

33. ....

34. Biegły rewident kieruje, nadzoruje i dokonuje przeglądu pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych podczas zlecenia zgodnie z MSB 220<sup>44</sup> Czyniąc to:
- (a) charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania, nadzoru oraz przeglądu uwzględniają, że audytorzy wewnętrzni nie są niezależni od jednostki i odpowiadają na wynik oceny czynników opisanych w paragrafie 29 niniejszego MSB, oraz
  - (b) procedury przeglądu obejmują sprawdzenie przez biegłego rewidenta przedmiotowych dowodów badania informacji dla niektórych prac wykonanych przez audytorów wewnętrznych.

Kierowanie, nadzór i przegląd przez biegłego rewidenta pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych są wystarczające do tego, aby biegły rewident upewnił się, że audytorzy wewnętrzni uzyskali wystarczające i odpowiednie dowody badania, aby poprzeć wnioski oparte na tej pracy. (Zob. par. A40-A41)

<sup>43</sup> MSB 330 "Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyko".

<sup>44</sup> MSB 220 (zmieniony), Zarządzanie jakością dla badania sprawozdań finansowych

## ISA 620 - WYKORZYSTANIE PRACY EKSPERTA BIEGŁEGO REWIDENTA

### Wstęp

#### Zakres niniejszego MSB

...

2. Niniejszy MSB nie dotyczy:

- (a) Sytuacji, gdy w skład zespołu wykonującego zlecenie wchodzi osoba posiadająca specjalistyczną wiedzę w wyspecjalizowanym obszarze rachunkowości lub rewizji finansowej albo zespół przeprowadza konsultacje z taką osobą lub organizacją, czego dotyczy MSB 220 (zmieniony)<sup>45</sup>, lub
- (b) gdy biegły rewident wykorzystuje pracę osoby lub organizacji posiadającej specjalistyczną wiedzę w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, których praca w tej dziedzinie jest wykorzystywana przez jednostkę jako wsparcie przy sporządzaniu sprawozdania finansowego (ekspert kierownictwa), czego dotyczy MSB 500 (zmieniony).<sup>46</sup>

...

#### Zastosowanie i inny materiał objaśniający

...

#### Określenie potrzeby powołania eksperta biegłego rewidenta (Zob. par. 7)

...

A8. W innych przypadkach, jednakże, biegły rewident może ustalić, że konieczne jest, albo może zdecydować, że skorzysta z eksperta biegłego rewidenta jako wsparcie w gromadzeniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Rozważania podczas podejmowania decyzji czy skorzystać z eksperta biegłego rewidenta mogą obejmować zagadnienia:

- Czy kierownictwo skorzystało z eksperta kierownictwa przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, (zob. par. 9).
- rodzaj i znaczenie sprawy, w tym jej złożoność,
- ryzyko istotnego zniekształcenia w danej sprawie,
- oczekiwany rodzaj procedur zastosowanych w reakcji na zidentyfikowane ryzyka, w tym: wiedza biegłego rewidenta oraz doświadczenie z pracą ekspertów w odniesieniu do takich spraw i dostępność alternatywnych źródeł informacji przeznaczonych do wykorzystania jako dowody badania.

A9. Jeżeli kierownictwo skorzystało z eksperta kierownictwa przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, na decyzję biegłego rewidenta dotyczącą skorzystania z eksperta biegłego rewidenta, mogą wpływać czynniki takie jak:

- rodzaj, zakres i cele pracy eksperta kierownictwa,
- czy ekspert kierownictwa jest zatrudniony przez jednostkę, czy jest stroną zaangażowaną do świadczenia odpowiednich usług,

<sup>45</sup> MSB 220 (zmieniony), *Zarządzanie jakością dla badania sprawozdań finansowych*, paragraf A19

<sup>46</sup> MSB 500 (zmieniony), *Dowody badania*, paragrafy A66-A78A45-A59



- zakres, w jakim kierownictwo może nadzorować lub wywierać wpływ na pracę eksperta kierownictwa,
- kompetencje i umiejętności eksperta kierownictwa,
- czy ekspert kierownictwa jest zobowiązany stosować techniczne standardy wykonywania zawodu lub innego rodzaju zawodowe lub branżowe wymogi,
- wszelkie kontrole w jednostce nad pracą eksperta kierownictwa.

MSB 500 (zmieniony)<sup>47</sup> zawiera wymogi i wskazówki dotyczące wplywu oceny kompetencji, możliwości i obiektywizmu ekspertów kierownictwa na jako części oceny przez biegłego rewidenta stosowności i wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania.

...

## **MSB 701 – PRZEDSTAWIANIE KLUCZOWYCH SPRAW BADANIA W SPRAWOZDANIU NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA**

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

...

**Określenie kluczowych kwestii związanych z badaniem** (zob. par. 9-10)

...

*Rozważania dotyczące ustalenia kwestii wymagających znaczącej uwagi biegłego rewidenta* (patrz: paragraf 9)

A16. Biegły rewident może wypracować wstępny pogląd na etapie planowania na temat spraw, które prawdopodobnie będą obszarami znaczącej uwagi biegłego rewidenta podczas badania, a przez to mogą być kluczowymi sprawami badania. Biegły rewident może przekazać to osobom sprawującym nadzór podczas omówienia planowanego zakresu i czasu przeprowadzenia badania zgodnie z MSB 260 (zmienionym). Jednakże ustalenie przez biegłego rewidenta kluczowych spraw badania jest oparte na wynikach przeprowadzonych procedur badania oraz ~~lub~~ dowodach badania uzyskanych w trakcie badania.

## **MSB 805 (ZMIENIONY) SZCZEGÓLNE ROZWAŻANIA – BADANIA POJEDYNCZYCH SKŁADNIKÓW SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO ORAZ OKREŚLONYCH ELEMENTÓW, KONT LUB POZYCJI SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO**

...

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

...

**Rozważania na etapie akceptacji zlecenia**

<sup>47</sup> MSB 500 (zmieniony), paragraf 11~~8~~

...

- A6. Zgodność z wymogami MSB mającymi zastosowanie do badania pojedynczego składnika sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego może nie być wykonalna, gdy biegły rewident nie jest również zaangażowany do badania pełnego sprawozdania finansowego. W takich przypadkach biegły rewident często nie posiada takiego samego zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym jej kontroli wewnętrznej, jak biegły rewident, który przeprowadza badanie pełnego sprawozdania finansowego. Biegły rewident nie posiada także dowodów badania dotyczących ogólnej jakości ksiąg rachunkowych lub innych informacji księgowych, które otrzymałby uzyskałby w trakcie badania pełnego sprawozdania finansowego jednostki. Odpowiednio, biegły rewident może potrzebować dałszych dowodów badania, aby uzupełnić informacje uzyskane aby potwierdzić dowody badania pochodzące z ksiąg rachunkowych. W przypadku badania określonego elementu sprawozdania finansowego niektóre MSB wymagają przeprowadzenia prac rewizyjnych, które mogą być niewspółmierne do elementu objętego badaniem. Przykładowo, pomimo, że wymogi MSB 570 (zmienionego) prawdopodobnie będą miały zastosowanie w okolicznościach badania zestawienia należności, spełnienie tych wymogów może nie być możliwe z racji nakładu pracy wymaganego w trakcie badania. Jeżeli biegły rewident stwierdza, że badanie pojedynczego sprawozdania finansowego lub określonego elementu sprawozdania finansowego zgodnie z MSB może nie być wykonalne, biegły rewident może omówić z kierownikiem jednostki, czy inny rodzaj zlecenia może być bardziej możliwy do wykonania.

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Federation of Accountants® (IFAC®).

IAASB oraz IFAC nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez osoby, które działają lub powstrzymują się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, bez względu na to, czy straty te zostały spowodowane zaniedbaniem, czy w inny sposób.

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (International Standards on Review Engagements, ISRE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (International Standards on Related Services, ISRS), Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości (International Standards on Quality Control, ISQC), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers), oraz inne publikacje IAASB publikowane są przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

Copyright © październik 2022, IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone. Niniejszą publikację można pobrać na własny użytek niekomercyjny (tj. do korzystania w celach zawodowych lub naukowych) ze strony [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). Tłumaczenie, powielanie, przechowywanie lub udostępnianie bądź wykorzystywanie niniejszego dokumentu w podobny sposób wymaga pisemnej zgody.

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

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

Niniejszy dokument *Proponowany Międzynarodowy Standard Badania 500 (Zmieniony) Dowody badania oraz Proponowane zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych standardów*, opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w październiku 2022 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w marcu 2023 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Proponowany Międzynarodowy Standard Badania 500 (Zmieniony) Dowody badania oraz Proponowane zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych standardów* w języku angielskim © 2022 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Proponowany Międzynarodowy Standard Badania 500 (Zmieniony) Dowody badania oraz Proponowane zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do innych standardów* w języku polskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Proposed International Standard on Auditing 500 (Revised), Audit Evidence, and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other ISAs (October 2022)*.

W celu uzyskania zgody na powielanie, przechowywanie lub przekazywanie, lub na inne podobne zastosowanie niniejszego dokumentu prosimy o kontakt z [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

PROJEKT MSB 500 (Z)

**IAASB**

**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)