

Załącznik Nr 1.14
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 500
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 500

DOWODY BADANIA

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 500 DOWODY BADANIA

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze
rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. lub później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1-2
Data wejścia w życie	3
Cel	4
Definicje	5
Wymogi	
Wystarczające odpowiednie dowody badania	6
Informacje, które będą wykorzystane jako dowody badania	7-9
Wybieranie pozycji do testowania, aby uzyskać dowody badania	10
Niespójność lub wątpliwości co do wiarygodności dowodów badania	11
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Zewnętrzne źródła informacji	A1-A4
Wystarczające odpowiednie dowody badania	A5-A29
Informacje, które będą wykorzystane jako dowody badania	A30-A62
Wybieranie pozycji do testowania, aby uzyskać dowody badania	A63-A67
Niespójność lub wątpliwości co do wiarygodności dowodów badania	A68

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 500 *Dowody badania* należy odczytywać w połączeniu z MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) wyjaśnia, co stanowi dowody badania w badaniu sprawozdania finansowego, oraz dotyczy odpowiedzialności audytora za zaprojektowanie i wykonanie procedur badania w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania, aby był w stanie wyciągnąć racjonalne wnioski, na podstawie których oparta będzie opinia audytora.
2. Niniejszy MSB ma zastosowanie do wszystkich dowodów badania uzyskanych w trakcie badania. Inne MSB dotyczą szczególnych aspektów badania (na przykład MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)¹), dowodów badania, które należy uzyskać w związku z konkretnym zagadnieniem (na przykład MSB 570 (zmieniony)²), szczególnych procedur, w celu uzyskania dowodów badania (na przykład MSB 520³) oraz oceny, czy wystarczające odpowiednie dowody badania zostały uzyskane (MSB (PL) 200⁴ i MSB 330⁵).

Data wejścia w życie

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

Cel

4. Celem audytora jest zaprojektowanie i wykonanie procedur badania w sposób umożliwiający audytorowi uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów badania, aby był w stanie wyciągnąć racjonalne wnioski, na podstawie których oparta będzie opinia audytora.

Definicje

5. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:
 - (a) Dokumentacja księgowa – dokumentacja wstępnych zapisów księgowych i dokumentacja wspierająca, taka jak czeki i zapisy elektronicznych transferów środków pieniężnych; faktury; umowy; księga główna i księgi pomocnicze, zapisy dziennika i inne korekty do sprawozdania finansowego, które nie są odzwierciedlone w zapisach dziennika; oraz dokumentacja taka jak arkusze robocze i kalkulacyjne wspierające alokacje kosztów, obliczenia, uzgodnienia i ujawnienia.
 - (b) Odpowiedniość (dowodów badania) – miara jakości dowodów badania, to jest ich stosowności i wiarygodności w dostarczaniu wsparcia dla wniosków, na których oparta jest opinia audytora.
 - (c) Dowody badania – informacje wykorzystywane przez audytora w dochodzeniu do wniosków, na których oparta jest opinia audytora. Dowody badania obejmują zarówno informacje zawarte w dokumentacji księgowej, stanowiącej podstawę sporządzenia sprawozdania finansowego, jak również informacje uzyskane z innych źródeł.

¹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia.*

² MSB 570 (zmieniony) *Kontynuacja działalności.*

³ MSB 520 *Procedury analityczne.*

⁴ MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania.*

⁵ MSB 330 *Reakcje audytora na oszacowane ryzyka.*

- (d) Zewnętrzne źródło informacji – osoba lub organizacja zewnętrzna, która dostarcza informacje, które zostały wykorzystane przez jednostkę podczas sporządzania sprawozdania finansowego, lub które zostały uzyskane przez audytora jako dowody badania, gdy takie informacje są odpowiednie do wykorzystania przez szerokie grono użytkowników. Gdy informacje zostały dostarczone przez osobę lub organizację, działającą w charakterze eksperta kierownictwa, organizacji usługowej⁶, lub eksperta audytora⁷, taka osoba lub organizacja nie są uważane za zewnętrzne źródło informacji w odniesieniu do tej konkretnej informacji. (Zob. par. A1-A4)
- (e) Ekspert kierownictwa – osoba lub organizacja posiadająca specjalistyczną wiedzę w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, której praca w tej dziedzinie jest wykorzystywana przez jednostkę, aby pomóc jednostce w sporządzeniu sprawozdania finansowego.
- (f) Wystarczalność (dowodów badania) – miara ilości dowodów badania. Na ilość niezbędnych dowodów badania wpływa oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia przez audytora, jak również jakość takich dowodów badania.

Wymogi

Wystarczające odpowiednie dowody badania

6. Audytor projektuje* i wykonuje procedury badania, które są odpowiednie w danych okolicznościach w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania. (Zob. par. A5-A29)

Informacje, które będą wykorzystane jako dowody badania

7. Podczas projektowania i wykonywania procedur badania audytor rozważa stosowność i wiarygodność informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania, w tym informacje uzyskane z zewnętrznego źródła informacji. (Zob. par. A30- A44).
8. Jeżeli informacje, które będą wykorzystane jako dowody badania, zostały przygotowane z wykorzystaniem pracy eksperta kierownictwa, audytor w niezbędnym zakresie, biorąc pod uwagę znaczenie pracy eksperta dla celów audytora: (zob. par. A45-A47)
 - (a) ocenia kompetencje, możliwości i obiektywizm tego eksperta, (zob. par. A48-A54)
 - (b) uzyskuje zrozumienie pracy tego eksperta oraz (zob. par. A55-A58)
 - (c) ocenia odpowiedniość pracy tego eksperta jako dowodu badania dla stosownego stwierdzenia. (Zob. par. A59).
9. Wykorzystując informacje przygotowane przez jednostkę, audytor ocenia, czy informacje są wystarczająco wiarygodne dla celów audytora, w tym, jeśli jest to konieczne w danych okolicznościach:
 - (a) uzyskując dowody badania dotyczące dokładności i kompletności informacji oraz (zob. par. A60-A61)

⁶ MSB 402 *Rozważania podczas badania związane z jednostką korzystającą z organizacji usługowej*, paragraf 8.

⁷ MSB 620 *Wykorzystanie pracy eksperta audytora*, paragraf 6.

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

- (b) oceniając, czy informacje są wystarczająco precyzyjne i szczegółowe dla celów audytora.
(Zob. par. A62)

Wybieranie pozycji do testowania, w celu uzyskania dowodów badania

10. Podczas projektowania testów kontroli oraz testów szczegółowych, audytor ustala sposoby wyboru pozycji do testowania, które są skuteczne w osiągnięciu celu procedury badania. (Zob. par. A63-A67)

Niespójność lub wątpliwości co do wiarygodności dowodów badania

11. Jeżeli:

- (a) dowody badania uzyskane z jednego źródła są niespójne z tymi uzyskanymi z innego lub
- (b) audytor ma wątpliwości co do wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania,

audytor określa, jakie modyfikacje lub uzupełnienia w procedurach badania są konieczne, aby rozwiązać sprawę, oraz rozważa wpływ tej sprawy, jeżeli jakkolwiek występuje, na inne aspekty badania. (Zob. par. A68).

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Zewnętrzne źródła informacji (Zob. par. 5(d))

- A1. Zewnętrzne źródła informacji mogą obejmować usługi wyceny, organizacje rządowe, banki centralne oraz uznane giełdy papierów wartościowych. Przykłady informacji, które mogą zostać uzyskane z zewnętrznych źródeł informacji obejmują:
- ceny oraz dane odnoszące się do cen,
 - dane makroekonomiczne, takie jak historyczne i prognozowane stopy bezrobocia oraz stopy wzrostu gospodarczego lub dane statystyczne,
 - dane o historii kredytowej,
 - dane branżowe, takie jak wskaźnik kosztów rekultywacji dla pewnych gałęzi przemysłu wydobywczego lub informacje na temat oglądalności, lub ratingi wykorzystywane do ustalania przychodów z reklam w branży rozrywkowej, oraz
 - tablice umieralności wykorzystywane do ustalania zobowiązań w sektorach ubezpieczeń na życie i emerytalnym.
- A2. Jest bardziej prawdopodobne, że określony zestaw informacji będzie odpowiedni do wykorzystania przez szerokie grono użytkowników i mniej prawdopodobne, że będzie narażony na wpływ któregoś konkretnego użytkownika, jeżeli zewnętrzna osoba lub organizacja dostarcza go społeczeństwu nieodpłatnie lub udostępnia go szerokiemu gronu użytkowników w zamian za opłatę. Osąd może być wymagany podczas ustalania, czy informacja jest odpowiednia do wykorzystania przez szerokie grono użytkowników, biorąc pod uwagę zdolność jednostki do wpływania na zewnętrzne źródło informacji.
- A3. Zewnętrzna osoba lub organizacja nie może być, w odniesieniu do żadnego konkretnego zestawu informacji, zarówno zewnętrznym źródłem informacji, jak i ekspertem kierownictwa lub organizacją usługową, albo ekspertem audytora.

- A4. Jednakże, zewnętrzna osoba lub organizacja może, na przykład, działać jako ekspert kierownictwa podczas dostarczania konkretnego zestawu informacji, ale może działać jako zewnętrzne źródło informacji podczas dostarczania innego zestawu informacji. W pewnych okolicznościach zawodowy osąd może być potrzebny, aby ustalić, czy zewnętrzna osoba lub organizacja działa jako zewnętrzne źródło informacji, czy jako ekspert kierownictwa w odniesieniu do konkretnego zestawu informacji. W innych okolicznościach, rozróżnienie może być oczywiste. Na przykład:
- zewnętrzna osoba lub organizacja może dostarczać informacji na temat cen nieruchomości, które są odpowiednie do wykorzystania przez szerokie grono użytkowników, na przykład, ogólnodostępne informacje dotyczące regionów geograficznych ustalone jako zewnętrzne źródło informacji w odniesieniu do tego zestawu informacji. Ta sama zewnętrzna organizacja może również działać jako ekspert kierownictwa lub audytora dostarczając na zamówienie wyceny w odniesieniu do portfela nieruchomości jednostki dostosowane specyficznie do faktów i okoliczności jednostki,
 - niektóre organizacje aktuarialne publikują tablice śmiertelności do ogólnego wykorzystania, które, gdy są wykorzystywane przez jednostkę, zostałyby zazwyczaj uznane za informacje z zewnętrznego źródła informacji. Te same organizacje aktuarialne mogą również być ekspertem kierownictwa w odniesieniu do innych informacji dostosowanych do specyficznych okoliczności dotyczących jednostki, aby pomóc kierownictwu ustalić zobowiązania z tytułu świadczeń emerytalnych dla wielu planów emerytalnych jednostki,
 - zewnętrzna osoba lub organizacja może posiadać specjalistyczną wiedzę w stosowaniu modeli w celu oszacowania wartości godziwej papierów wartościowych, dla których nie istnieje obserwowalny rynek. Jeżeli zewnętrzna osoba lub organizacja stosuje tę specjalistyczną wiedzę do dokonywania szacunku specyficznie dla jednostki i ta praca jest wykorzystywana przez kierownictwo podczas sporządzania jej sprawozdania finansowego, ta zewnętrzna osoba lub organizacja prawdopodobnie będzie ekspertem kierownictwa w odniesieniu do tych informacji. Jeżeli z drugiej strony, ta zewnętrzna osoba lub organizacja jedynie dostarcza do publicznej wiadomości ceny lub dane dotyczące cen odnoszących się do prywatnych transakcji, a jednostka wykorzystuje te informacje w swoich własnych metodach szacowania, zewnętrzna osoba lub organizacja prawdopodobnie będą zewnętrznym źródłem informacji w odniesieniu do tych informacji,
 - zewnętrzna osoba lub organizacja mogą publikować informacje, odpowiednie dla szerokiego grona użytkowników, na temat ryzyk lub warunków w branży. Jeżeli zostaną one wykorzystane przez jednostkę podczas sporządzania jej ujawnień dotyczących ryzyka (na przykład zgodnie z MSSF 7⁸), takie informacje zazwyczaj byłyby uznawane za informacje z zewnętrznego źródła informacji. Jednakże, jeżeli ten sam rodzaj informacji został specyficznie zamówiony przez jednostkę, w celu wykorzystania jej specjalistycznej wiedzy do opracowania informacji na temat tych ryzyk, dostosowanych do okoliczności jednostki, ta zewnętrzna osoba lub organizacja będzie prawdopodobnie działała jako ekspert kierownictwa,
 - zewnętrzna osoba lub organizacja może stosować swoją specjalistyczną wiedzę podczas dostarczania informacji na temat bieżących i przyszłych trendów rynkowych, które udostępnia i są one odpowiednie do wykorzystania przez szerokie grono użytkowników.

⁸ Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) 7 *Instrumenty finansowe. Ujawnienia*.

Jeżeli są one wykorzystywane przez jednostkę, aby pomóc podjąć decyzje dotyczące założeń, które będą wykorzystane podczas dokonywania szacunków księgowych, takie informacje prawdopodobnie będą uznawane za informacje z zewnętrznego źródła informacji. Jeżeli ten sam rodzaj informacji został zamówiony przez jednostkę, w celu odniesienia się do bieżących i przyszłych trendów stosownych dla specyficznych dla jednostki faktów i okoliczności, zewnętrzna osoba lub organizacja prawdopodobnie będzie działała jako ekspert kierownictwa.

Wystarczające odpowiednie dowody badania (Zob. par. 6)

- A5. Dowody badania są niezbędne, aby wspierać opinię i sprawozdanie audytora. Mają one charakter łączny i uzyskiwane są przede wszystkim z procedur badania wykonywanych w toku badania. Mogą one jednak również obejmować informacje uzyskane z innych źródeł, takich jak poprzednie badania (pod warunkiem, że audytor ocenił, czy takie informacje pozostają stosowne i wiarygodne jako dowody badania dla bieżącego badania)⁹ poprzez informacje uzyskane przez firmę podczas akceptacji lub kontynuacji relacji z klientem lub zlecenia. Dodatkowo, dokumentacja księgowa jednostki i inne źródła wewnątrz jednostki są ważnymi źródłami dowodów badania. Informacje, które mogą być wykorzystywane jako dowody badania, mogły zostać przygotowane z wykorzystaniem pracy eksperta kierownictwa lub uzyskane z zewnętrznego źródła informacji. Dowody badania obejmują zarówno informacje, które wspierają i potwierdzają stwierdzenia kierownictwa, jak i wszelkie informacje, które są sprzeczne z takimi stwierdzeniami. Ponadto w niektórych przypadkach brak informacji (na przykład odmowa dostarczenia przez kierownictwo żądanego oświadczenia) jest wykorzystywany przez audytora, a zatem stanowi również dowód badania.
- A6. Większość pracy audytora podczas formułowania opinii audytora składa się z uzyskiwania i oceny dowodów badania. Procedury badania, w celu uzyskania dowodów badania, mogą obejmować inspekcję, obserwację, potwierdzenie, ponowne przeliczenie, ponowne wykonanie oraz procedury analityczne, często w określonych kombinacjach, dodatkowo do zapytań. Pomimo, że zapytania mogą dostarczyć ważnych dowodów badania, a nawet mogą dostarczyć dowodów zniekształcenia, same zapytania zwykle nie dostarczają wystarczających dowodów badania ani dotyczących braku istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, ani w zakresie skuteczności działania kontroli.
- A7. Jak wyjaśniono w MSB (PL) 200¹⁰, racjonalna pewność jest uzyskiwana, gdy audytor uzyskał wystarczające odpowiednie dowody badania, aby obniżyć ryzyko badania (tj. ryzyko, że audytor wyrazi niewłaściwą opinię, gdy sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone) do akceptowalnie niskiego poziomu.
- A8. Wystarczalność i odpowiedniość dowodów badania są wzajemnie powiązane. Wystarczalność jest miarą ilości dowodów badania. Na ilość niezbędnych dowodów badania wpływa oszacowanie przez audytora ryzyk zniekształcenia (im wyżej oszacowane ryzyka, tym więcej dowodów badania prawdopodobnie będzie wymaganych), jak również jakość tych dowodów badania (im wyższa jakość, tym mniej może być wymaganych). Uzyskanie więcej dowodów badania może jednak nie zrekompensować ich niskiej jakości.
- A9. Odpowiedniość jest miarą jakości dowodów badania, to jest ich stosowności i wiarygodności w zapewnieniu wsparcia dla wniosków, na których jest oparta opinia audytora. Na wiarygodność dowodu wpływa jego źródło i rodzaj oraz jest ona zależna od indywidualnych okoliczności

⁹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 16.

¹⁰ MSB (PL) 200, paragraf 5.

w jakich został uzyskany.

- A10. MSB 330 wymaga, aby audytor wyciągnął wniosek, czy zostały uzyskane wystarczające odpowiednie dowody badania¹¹. Czy zostały uzyskane wystarczające odpowiednie dowody badania, aby obniżyć ryzyko badania do akceptowalnie niskiego poziomu, a przez to umożliwić audytorowi wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których będzie oparta opinia audytora, jest sprawą zawodowego osądu. MSB (PL) 200 zawiera omówienie takich spraw jak rodzaj procedur badania, terminowość sprawozdawczości finansowej oraz równowaga pomiędzy korzyściami i kosztami, które są stosownymi czynnikami, gdy audytor dokonuje zawodowego osądu dotyczącego tego, czy wystarczające odpowiednie dowody badania zostały uzyskane.

Źródła dowodów badania

- A11. Niektóre dowody badania są uzyskiwane poprzez wykonywanie procedur badania mających na celu przetestowanie dokumentacji księgowej, na przykład, poprzez analizę i przegląd, ponowne wykonanie procedur wykonywanych podczas procesu sprawozdawczości finansowej oraz poprzez uzgodnienie powiązanych rodzajów i zastosowań tych samych informacji. Poprzez wykonanie takich procedur badania audytor może ustalić, że dokumentacja księgowa jest wewnętrznie spójna i uzgadnia się do sprawozdania finansowego.
- A12. Większa pewność jest zazwyczaj uzyskiwana ze spójnych dowodów badania uzyskanych z różnych źródeł lub różnego rodzaju, niż z pozycji dowodów badania rozważanych pojedynczo. Na przykład, informacje potwierdzające, uzyskane ze źródła niezależnego od jednostki, mogą zwiększyć pewność, którą audytor uzyskuje z dowodów badania, które są generowane wewnątrz, takich jak dowody istniejące w dokumentacji księgowej, protokołach z posiedzeń lub oświadczeniu kierownictwa.
- A13. Informacje ze źródeł niezależnych od jednostki, które audytor może wykorzystać jako dowody badania, mogą obejmować potwierdzenia od stron trzecich oraz informacje z zewnętrznego źródła informacji, w tym raporty analityków i porównywalne dane na temat konkurencji (dane z benchmarkingu).

Procedury badania dla uzyskania dowodów badania

- A14. Jak jest wymagane przez i dalej wyjaśnione w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) i MSB 330, dowody badania, aby wyciągnąć racjonalne wnioski, na których będzie się opierać opinia audytora, są uzyskiwane poprzez wykonanie:
- (a) procedur oszacowania ryzyka oraz
 - (b) dalszych procedur badania, które obejmują:
 - (i) testy kontroli, gdy są wymagane przez MSB lub, gdy audytor wybrał, aby je wykonać, oraz
 - (ii) procedury wiarygodności, w tym testy szczegółowe oraz analityczne procedury wiarygodności.
- A15. Procedury badania opisane w paragrafach A18-A29 poniżej mogą być wykorzystane jako procedury oszacowania ryzyka, testy kontroli lub procedury wiarygodności, w zależności od kontekstu, w jakim są zastosowane przez audytora. Jak wyjaśniono w MSB 330, dowody badania uzyskane podczas poprzednich badań mogą, w pewnych okolicznościach, dostarczać odpowiednich dowodów badania tam, gdzie audytor wykonuje procedury badania, aby ustalić ich

¹¹ MSB 330, paragraf 26.

dalszą stosowność.¹²

- A16. Na rodzaj i rozłożenie w czasie procedur badania, które mają zostać wykorzystane, może wpływać fakt, że niektóre dane księgowe oraz inne informacje mogą być dostępne tylko w formie elektronicznej lub tylko w pewnych momentach lub okresach. Na przykład, dokumenty źródłowe, takie jak zamówienia i faktury, mogą istnieć tylko w formie elektronicznej, gdy jednostka prowadzi sprzedaż internetową, lub być niszczone po zeskanowaniu, gdy jednostka stosuje systemy przetwarzania obrazu, dla ułatwienia ich przechowywania i odwołania się do nich.
- A17. Pewne informacje elektroniczne mogą nie być możliwe do odzyskania po upływie określonego czasu, na przykład, jeżeli pliki zostały zmienione, a kopie bezpieczeństwa nie istnieją. Odpowiednio, audytor może uznać za konieczne jako wynik polityk jednostki dotyczących archiwizacji danych, zwrócić się o zachowanie niektórych informacji do przeglądu przez audytora lub w celu wykonania procedur badania w czasie, gdy informacje te są dostępne.

Inspekcja

- A18. Inspekcja obejmuje sprawdzanie zapisów lub dokumentów, wewnętrznych lub i zewnętrznych, w formie papierowej, formie elektronicznej lub na innych mediach, lub fizyczne sprawdzenie składnika aktywów. Inspekcja zapisów i dokumentów dostarcza dowodów badania o różnych stopniach wiarygodności, zależnie od ich rodzaju i źródła, oraz w przypadku zapisów i dokumentów wewnętrznych - od skuteczności kontroli nad ich tworzeniem. Przykładem inspekcji wykorzystywanej jako test kontroli jest inspekcja zapisów dla uzyskania dowodu ich autoryzacji.
- A19. Niektóre dokumenty stanowią bezpośrednie dowody badania dotyczące istnienia składnika aktywów, na przykład dokument stanowiący instrument finansowy, taki jak akcja lub obligacja. Inspekcja takich dokumentów może niekoniecznie dostarczyć dowody badania dotyczące własności lub wartości. Dodatkowo, inspekcja wykonanej umowy może dostarczyć dowodów badania stosownych dla zastosowania przez jednostkę zasad (polityki) rachunkowości, takich jak ujmowanie przychodów.
- A20. Inspekcja rzeczowych aktywów trwałych może dostarczyć wiarygodnych dowodów badania w odniesieniu do ich istnienia, ale niekoniecznie dotyczących praw i obowiązków jednostki lub wyceny aktywów. Inspekcji poszczególnych składników zapasów może towarzyszyć obserwacja spisu z natury zapasów.

Obserwacja

- A21. Obserwacja polega na przyjrzeniu się procesowi lub procedurze wykonywanej przez inne osoby, na przykład obserwacja przez audytora spisu z natury zapasów przez personel jednostki lub wykonywania kontroli. Obserwacja dostarcza dowodów badania dotyczących wykonywania procesu lub procedury, ale jest ograniczona do tego momentu w czasie, w którym obserwacja ma miejsce, oraz przez fakt, że czynność, która jest obserwowana, może wpływać na sposób, w jaki proces lub procedura są wykonywane. Zobacz MSB 501, aby uzyskać dalsze wytyczne dotyczące obserwacji spisu z natury zapasów.¹³

Potwierdzenie zewnętrzne

- A22. Potwierdzenie zewnętrzne stanowi dowód badania uzyskany przez audytora jako bezpośrednia pisemna odpowiedź do audytora od strony trzeciej (strona potwierdzająca) w formie papierowej, elektronicznej lub na innym medium. Procedury potwierdzeń zewnętrznych są często stosowane

¹² MSB 330, paragraf A36.

¹³ MSB 501 *Dowody badania – szczególne rozważania dla wybranych pozycji*.

w odniesieniu do stwierdzeń związanych z pewnymi saldami kont i ich elementami. Jednakże, potwierdzenia zewnętrzne nie muszą być ograniczone jedynie do sald kont. Na przykład, audytor może zwrócić się o potwierdzenie warunków umów lub transakcji, które jednostka zawarła ze stronami trzecimi; prośba o potwierdzenie może być zaprojektowana tak, aby zapytać, czy jakiegokolwiek modyfikacje były wprowadzane do umowy, a jeżeli tak, to jakie są stosowne szczegóły. Procedury potwierdzeń zewnętrznych są także wykorzystywane w celu uzyskania dowodów badania dotyczące braku pewnych warunków, na przykład braku „dodatkowych umów”, które mogą wpływać na ujmowanie przychodów. Zobacz MSB 505, aby uzyskać dalsze wytyczne¹⁴.

Ponowne przeliczenie

A23. Ponowne przeliczenie polega na sprawdzeniu matematycznej dokładności dokumentów lub zapisów. Ponowne przeliczenie może zostać wykonane ręcznie lub elektronicznie.

Ponowne wykonanie

A24. Ponowne wykonanie obejmuje niezależne wykonanie przez audytora procedur lub kontroli, które pierwotnie były wykonane jako część kontroli wewnętrznej jednostki.

Procedury analityczne

A25. Procedury analityczne dotyczą oceny informacji finansowych poprzez analizę wiarygodnych powiązań między danymi zarówno finansowymi, jak i niefinansowymi. Procedury analityczne obejmują również takie dochodzenie, jakie jest konieczne w przypadku zidentyfikowanych wahań lub powiązań, które są niespójne z innymi stosownymi informacjami lub które różnią się od oczekiwanych wartości o znaczącą kwotę. Zobacz MSB 520, aby uzyskać dalsze wytyczne.

Zapytanie

A26. Zapytanie dotyczy poszukiwania informacji u poinformowanych osób, zarówno finansowych, jak i niefinansowych, wewnątrz jednostki lub spoza jednostki. Zapytanie jest wykorzystywane w szerokim zakresie w trakcie całego badania dodatkowo do innych procedur badania. Zapytania mogą mieć różny zakres od formalnych pisemnych zapytań do nieformalnych zapytań ustnych. Ocena odpowiedzi na zapytania stanowi integralną część procesu zapytania.

A27. Odpowiedzi na zapytania mogą dostarczyć audytorowi informacji, których wcześniej nie posiadał lub potwierdzających dowodów badania. Alternatywnie, odpowiedzi mogłyby dostarczyć informacji, które różnią się znacząco od innych informacji, które uzyskał audytor, na przykład informacji dotyczących możliwości obejścia kontroli przez kierownictwo. W niektórych przypadkach, odpowiedzi na zapytania dostarczają audytorowi podstawy, do zmodyfikowania lub wykonania dodatkowych procedur badania.

A28. Pomimo że potwierdzenie dowodów uzyskanych poprzez zapytania jest często szczególnie ważne, w przypadku zapytań o zamierzenia kierownictwa, informacje dostępne na poparcie tych zamierzeń kierownictwa mogą być ograniczone. W takich przypadkach zrozumienie zrealizowanych w przeszłości, wcześniej deklarowanych zamierzeń kierownictwa, przedstawionych przez kierownictwo powodów wyboru konkretnego kierunku działania, jak też zdolność kierownictwa do podążania konkretnym kierunkiem działania, może dostarczyć stosownych informacji dla potwierdzenia dowodów uzyskanych poprzez zapytania.

A29. W odniesieniu do niektórych spraw, audytor może uznać za konieczne uzyskanie pisemnych oświadczeń od kierownictwa, oraz tam, gdzie to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, w celu potwierdzenia odpowiedzi na ustne zapytania. Zobacz MSB 580, aby uzyskać dalsze

¹⁴ MSB 505 *Potwierdzenia zewnętrzne*.

wytyczne¹⁵.

Informacje, które będą wykorzystane jako dowody badania

Stosowność i wiarygodność (Zob. par. 7)

A30. Jak wskazano w paragrafie A5, podczas gdy dowody badania są przede wszystkim uzyskiwane z procedur badania wykonanych podczas badania, mogą one także obejmować informacje uzyskane z innych źródeł, na przykład z wcześniejszych badań poprzez informacje uzyskane przez firmę podczas akceptacji lub kontynuacji relacji z klientem lub zlecenia oraz poprzez przestrzeganie pewnych dodatkowych obowiązków zgodnie z przepisami prawa, regulacją lub stosownymi wymogami etycznymi (np. dotyczącymi niezgodności jednostki z przepisami prawa i regulacjami). Na jakość wszystkich dowodów badania wpływa stosowność i wiarygodność informacji, na których się opierają.

Stosowność

A31. Stosowność dotyczy logicznego połączenia z, lub odniesienia do, celu procedury badania oraz tam, gdzie to odpowiednie, do rozważanego stwierdzenia. Na stosowność informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania może wpływać ukierunkowanie testowania. Na przykład, jeżeli celem procedury badania jest testowanie pod kątem zawyżenia w odniesieniu do istnienia lub wyceny zobowiązań, to testowanie zarejestrowanych zobowiązań może być stosowną procedurą badania. Z drugiej strony, gdy testuje się pod kątem zaniżenia w odniesieniu do istnienia lub wyceny zobowiązań, testowanie zarejestrowanych zobowiązań nie byłoby stosowne, ale testowanie takich informacji, jak późniejsze płatności, niezapłacone faktury, potwierdzenia dostawców oraz niesparowane potwierdzenia odbioru może być stosowne.

A32. Dany zestaw procedur badania może dostarczyć dowodów badania, które są stosowne dla pewnych stwierdzeń, ale dla innych nie. Na przykład, inspekcja dokumentów dotyczących spłaty należności po końcu okresu może dostarczyć dowodów badania w odniesieniu do istnienia i wyceny, ale niekoniecznie przypisania do właściwego okresu sprawozdawczego. Podobnie, uzyskanie dowodów badania odnoszących się do konkretnego stwierdzenia, na przykład, istnienia zapasów, nie jest substytutem dla uzyskania dowodów badania dotyczących innego stwierdzenia, na przykład wyceny tych zapasów. Z drugiej strony, dowody badania z innych źródeł lub innego rodzaju mogą często być stosowne dla tego samego stwierdzenia.

A33. Testy kontroli są projektowane w celu oceny skuteczności działania kontroli w zapobieganiu lub wykrywaniu i korygowaniu istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń. Projektowanie testów kontroli w celu uzyskania stosownych dowodów badania obejmuje identyfikację warunków (cech lub atrybutów), które wskazują na działanie kontroli oraz warunki odchylenia, które wskazują na odstępstwo od adekwatnego działania. Obecność lub brak tych warunków może być następnie testowana przez audytora.

A34. Procedury wiarygodności są projektowane w celu wykrycia istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. Obejmują one testy szczegółowe oraz analityczne procedury wiarygodności. Projektowanie procedur wiarygodności obejmuje identyfikowanie warunków stosownych do celu testu, które stanowią zniekształcenie w stosownym stwierdzeniu.

Wiarygodność

A35. Na wiarygodność informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania, a zatem samych dowodów badania, wpływa ich źródło i rodzaj oraz okoliczności, w jakich je uzyskano, w tym kontrole nad ich sporządzaniem i przechowywaniem tam, gdzie to stosowne. Zatem, uogólnienia

¹⁵ MSB 580 *Pisemne oświadczenia*.

na temat wiarygodności różnych rodzajów dowodów badania podlegają ważnym wyjątkom. Nawet gdy informacje, które mają być wykorzystane jako dowody badania, zostały uzyskane ze źródeł zewnętrznych wobec jednostki, mogą istnieć okoliczności, które mogłyby wpływać na ich wiarygodność. Na przykład, informacje uzyskane ze źródła niezależnego od jednostki mogą nie być wiarygodne, jeżeli źródło nie jest dobrze poinformowane lub ekspertowi kierownictwa może brakować obiektywizmu. Uznając, że mogą istnieć wyjątki, następujące uogólnienia dotyczące wiarygodności dowodów badania mogą być pomocne:

- wiarygodność dowodów badania wzrasta, gdy zostały uzyskane z niezależnych źródeł spoza jednostki,
- wiarygodność dowodów badania, które są generowane wewnętrznie wzrasta, gdy powiązane kontrole, w tym te nad ich sporządzaniem i przechowywaniem, nałożone przez jednostkę, są skuteczne,
- dowody badania uzyskane bezpośrednio przez audytora (na przykład obserwacja stosowania kontroli) są bardziej wiarygodne niż dowody badania uzyskane pośrednio lub przez wnioskowanie (na przykład kierowanie zapytań na temat stosowania kontroli),
- dowody badania w udokumentowanej formie, czy to papierowej, czy elektronicznej, czy na innym medium, są bardziej wiarygodne niż dowody uzyskane ustnie (na przykład na bieżąco spisane notatki ze spotkania są bardziej wiarygodne niż późniejsze ustne oświadczenia dotyczące omawianych zagadnień),
- dowody badania dostarczane przez oryginalne dokumenty są bardziej wiarygodne niż dowody badania dostarczane przez fotokopie lub faksy lub dokumenty, które zostały sfilmowane, przetworzone cyfrowo lub w inny sposób przetworzone na formę elektroniczną, których wiarygodność może zależeć od kontroli nad ich sporządzaniem i przechowywaniem.

A36. MSB 520 dostarcza dalszych wytycznych dotyczących wiarygodności danych wykorzystywanych dla celów projektowania procedur analitycznych jako procedur wiarygodności¹⁶.

A37. MSB 240 dotyczy okoliczności, gdy audytor ma powód, uznać, że dokument może nie być autentyczny lub mógł zostać zmodyfikowany bez ujawnienia tej modyfikacji audytorowi¹⁷.

A38. MSB 250 (zmieniony)¹⁸ dostarcza dalszych wytycznych odnoszących się do audytora wypełniającego wszelkie dodatkowe obowiązki zgodnie z przepisami prawa, regulacją lub stosownymi wymogami etycznymi dotyczącymi zidentyfikowanej lub podejrzewanego niezgodności jednostki z przepisami prawa i regulacjami, które mogą dostarczyć dalszych informacji, które są stosowne dla pracy audytora zgodnie z MSB oraz oceniającego konsekwencje takiej niezgodności w odniesieniu do innych aspektów badania.

Zewnętrzne źródła informacji

A39. Paragraf 7 wymaga od audytora, rozważenia stosowności i wiarygodności informacji uzyskanych z zewnętrznego źródła informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania, niezależnie od tego, czy informacje te zostały wykorzystane przez jednostkę podczas sporządzania sprawozdania finansowego, czy zostały uzyskane przez audytora. Dla informacji

¹⁶ MSB 520, paragraf 5(a).

¹⁷ MSB 240 *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*, paragraf 14.

¹⁸ MSB 250 (zmieniony) *Rozważenie przepisów prawa i regulacji podczas badania sprawozdania finansowego*, paragraf 9.

uzyskanych z zewnętrznego źródła informacji, rozważenie to może, w pewnych przypadkach, obejmować dowody badania dotyczące zewnętrznego źródła informacji lub sporządzania informacji przez zewnętrzne źródło informacji, uzyskane poprzez zaprojektowanie i wykonanie dalszych procedur badania zgodnie z MSB 330 lub, gdy ma to zastosowanie, MSB 540 (zmienionym)¹⁹.

- A40. Uzyskiwanie zrozumienia, dlaczego kierownictwo, lub gdy ma to zastosowanie, ekspert kierownictwa wykorzystuje zewnętrzne źródło informacji, i w jaki sposób stosowność i wiarygodność tych informacji została rozważona (w tym, ich odpowiedniość i kompletność) może pomóc rozważaniom audytora w uświadomieniu sobie stosowności i wiarygodności tych informacji.
- A41. Poniższe czynniki mogą być ważne podczas rozważania stosowności i wiarygodności informacji uzyskanych z zewnętrznego źródła informacji, w tym ich dokładności i kompletności, biorąc pod uwagę, że niektóre z tych czynników mogą być stosowne tylko, gdy te informacje zostały wykorzystane przez kierownictwo podczas sporządzania sprawozdania finansowego, lub zostały uzyskane przez audytora:
- rodzaj i umocowanie zewnętrznego źródła informacji. Na przykład, bank centralny lub rządowy urząd statystyczny z uprawnieniami ustawowymi, w celu dostarczenia informacji branżowych do publicznej wiadomości, prawdopodobnie będzie umocowany w odniesieniu do pewnych rodzajów informacji,
 - zdolność do wpływania na uzyskane informacje, poprzez powiązania pomiędzy jednostką a źródłem informacji,
 - kompetencje i reputacja zewnętrznego źródła informacji w odniesieniu do informacji, w tym czy, według zawodowego osądu audytora, informacja jest rutynowo dostarczana przez źródło z historią dostarczania wiarygodnych informacji,
 - przeszłe doświadczenia audytora dotyczące wiarygodności informacji dostarczanych przez zewnętrzne źródło informacji,
 - dowody ogólnej akceptacji rynkowej przez uczestników stosowności lub wiarygodności informacji z zewnętrznego źródła informacji dla celów podobnych do tych, dla których dana informacja została wykorzystana przez kierownictwo lub audytora,
 - czy jednostka wdrożyła kontrole odnoszące się do stosowności i wiarygodności uzyskanych i wykorzystywanych informacji,
 - czy zewnętrzne źródło informacji gromadzi całościowe informacje rynkowe lub bezpośrednio angażuje się w „ustalanie” transakcji rynkowych,
 - czy informacje są odpowiednie do wykorzystania w sposób, w jaki są one wykorzystywane oraz, jeżeli ma to zastosowanie, zostały opracowane z uwzględnieniem mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
 - alternatywne informacje, które mogą przeczyć wykorzystanym informacjom,
 - rodzaj i zakres zastrzeżeń lub innych sformułowań ograniczających odnoszących się do uzyskanych informacji,

¹⁹ MSB 540 (zmieniony) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*.

- informacje na temat metod wykorzystanych podczas sporządzenia informacji, w jaki sposób metody te zostały zastosowane w tym, gdy ma to zastosowanie, w jaki sposób zostały do takiego zastosowania wykorzystane modele oraz kontrole nad metodami, oraz
- gdy jest to dostępne, informacje stosowne dla rozważenia odpowiedniości założeń i innych danych zastosowanych przez zewnętrzne źródła informacji w trakcie opracowania uzyskanych informacji.

A42. Rodzaj i zakres rozważań audytora bierze pod uwagę oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń, w odniesieniu do których wykorzystanie zewnętrznych źródeł informacji jest stosowne, stopień, w jakim wykorzystanie tych informacji jest stosowne do przyczyn dla oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia oraz możliwość, że informacje z zewnętrznego źródła informacji mogą nie być wiarygodne (na przykład, czy pochodzą one z wiarygodnego źródła). Na podstawie rozważania przez audytora spraw opisanych w paragrafie A39, audytor może ustalić, że dalsze zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym jej kontroli wewnętrznej, jest niezbędne zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), lub że dalsze procedury badania, zgodnie z MSB 330²⁰ oraz MSB 540 (zmienionym)²¹, gdy ma to zastosowanie, są odpowiednie w danych okolicznościach w reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia dotyczące wykorzystania informacji z zewnętrznego źródła informacji. Takie procedury mogą obejmować:

- wykonanie porównania informacji uzyskanych z zewnętrznego źródła informacji z informacjami uzyskanymi z alternatywnego niezależnego źródła informacji,
- gdy to stosowne dla rozważenia wykorzystania zewnętrznego źródła informacji przez kierownictwo, uzyskanie zrozumienia kontroli, jaką ustanowił kierownictwo w celu rozważenia wiarygodności informacji z zewnętrznych źródeł informacji oraz potencjalnie przetestowanie operacyjnej skuteczności takich kontroli,
- wykonywanie procedur dla uzyskania informacji z zewnętrznego źródła informacji, aby zrozumieć jego procesy, techniki i założenia dla celów identyfikacji, zrozumienia i, gdy to stosowne, przetestowania operacyjnej skuteczności jego kontroli.

A43. W niektórych sytuacjach może istnieć wyłącznie jeden dostawca pewnych informacji, na przykład, informacji z banku centralnego czy rządu, takich jak stopa inflacji lub pojedynczy uznany podmiot branżowy. W takich przypadkach, na ustalenie przez audytora rodzaju i zakresu procedur badania, które mogą być odpowiednie w danych okolicznościach wpływa rodzaj i wiarygodność źródła informacji, oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, w odniesieniu do których ta zewnętrzna informacja jest stosowna oraz stopień, do jakiego wykorzystanie tych informacji jest stosowne dla przyczyn oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia. Na przykład, gdy informacja jest z wiarygodnego, miarodajnego źródła, zakres dalszych procedur badania przez audytora może być mniej rozległy, taki jak potwierdzanie informacji na źródłowej stronie internetowej lub w opublikowanej informacji. W innych przypadkach, jeżeli źródło nie jest ocenione jako wiarygodne, audytor może ustalić, że bardziej rozległe procedury są odpowiednie, a pod nieobecność jakiegokolwiek alternatywnego niezależnego źródła informacji, do którego można by je porównać, może rozważyć, czy wykonanie procedur, aby uzyskać informacje z zewnętrznego źródła informacji, gdy to wykonalne, jest odpowiednie w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania.

A44. Gdy audytor nie posiada wystarczających podstaw do rozważenia stosowności i wiarygodności

²⁰ MSB 330, paragraf 6.

²¹ MSB 540 (zmieniony), paragraf 30.

informacji z zewnętrznego źródła informacji, audytor może mieć ograniczenie zakresu, jeżeli wystarczające odpowiednie dowody badania nie mogą zostać uzyskane poprzez alternatywne procedury. Jakikolwiek nałożone ograniczenia zakresu są oceniane zgodnie z wymogami MSB 705 (zmienionego)²².

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

- A45. Sporządzanie sprawozdania finansowego jednostki może wymagać specjalistycznej wiedzy w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, takiej jak wyliczenia aktuarialne, wyceny lub dane inżynierskie. Jednostka może zatrudnić lub zaangażować ekspertów z tych dziedzin w celu uzyskania specjalistycznej wiedzy niezbędnej do sporządzenia sprawozdania finansowego. Zaniechanie tego, gdy taka specjalistyczna wiedza jest konieczna, zwiększa ryzyka istotnego zniekształcenia.
- A46. Gdy informacje, które mają być wykorzystane jako dowody badania, zostały sporządzone z wykorzystaniem pracy eksperta kierownictwa, zastosowanie ma wymóg opisany w paragrafie 8 niniejszego MSB. Na przykład osoba lub organizacja może posiadać specjalistyczną wiedzę w zakresie stosowania modeli do szacowania wartości godziwej papierów wartościowych, dla których nie istnieje obserwowalny rynek. Jeżeli dana osoba lub organizacja stosuje tę specjalistyczną wiedzę podczas dokonywania szacunków, które jednostka wykorzystuje podczas sporządzania swojego sprawozdania finansowego, ta osoba lub organizacja jest ekspertem kierownictwa i zastosowanie ma paragraf 8. Z drugiej strony, jeżeli ta osoba lub organizacja zapewniają jedynie dane na temat cen dotyczących transakcji niepublicznych, które w innym przypadku nie byłyby dostępne dla jednostki, a które jednostka wykorzystuje we własnych metodach szacowania, to informacje takie, jeżeli zostaną wykorzystane jako dowody badania, podlegają paragrafowi 7 niniejszego MSB, będąc informacjami z zewnętrznego źródła informacji, a nie wykorzystaniem eksperta kierownictwa przez jednostkę.
- A47. Na rodzaj, rozłożenie w czasie oraz zakres procedur badania odnoszących się do wymogu określonego w paragrafie 8 niniejszego MSB mogą wpływać takie sprawy jak:
- rodzaj i złożoność sprawy, do której odnosi się ekspert kierownictwa,
 - ryzyka istotnego zniekształcenia w danej sprawie,
 - dostępność alternatywnych źródeł dowodów badania,
 - rodzaj, zakres i cele pracy eksperta kierownictwa,
 - czy ekspert kierownictwa jest zatrudniony przez jednostkę, czy jest stroną zaangażowaną przez nią do świadczenia stosownych usług,
 - zakres w jakim kierownictwo może sprawować kontrolę lub wpływać na pracę eksperta kierownictwa i,
 - czy ekspert kierownictwa podlega standardom wykonywania zawodu albo innym wymogom zawodowym lub branżowym,
 - rodzaj i zakres wszelkich kontroli w jednostce nad pracą eksperta kierownictwa,
 - wiedza i doświadczenie audytora w dziedzinie specjalistycznej wiedzy eksperta kierownictwa,
 - wcześniejsze doświadczenie audytora dotyczące pracy tego eksperta.

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

²² MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora*, paragraf 13.

- A48. Kompetencje dotyczą rodzaju i poziomu specjalistycznej wiedzy eksperta kierownictwa. Zdolność odnosi się do możliwości zastosowania tych kompetencji w danych okolicznościach przez eksperta kierownictwa. Czynniki, które wpływają na zdolność mogą obejmować na przykład położenie geograficzne oraz dostępność czasu i zasobów. Obiektywizm dotyczy możliwego wpływu, który może mieć stronniczość, konflikt interesów lub wpływ innych osób na zawodowy lub gospodarczy osąd eksperta kierownictwa. Kompetencje, zdolności i obiektywizm eksperta kierownictwa oraz wszelkie kontrole w jednostce nad pracą tego eksperta, stanowią istotne czynniki związane z wiarygodnością wszelkich informacji przygotowanych przez eksperta kierownictwa.
- A49. Informacje dotyczące kompetencji, zdolności i obiektywizmu eksperta kierownictwa mogą pochodzić z różnorodnych źródeł, takich jak:
- osobiste doświadczenie z wcześniejszą pracą tego eksperta,
 - rozmowy z ekspertem,
 - rozmowy z innymi osobami, które są zaznajomione z pracą tego eksperta,
 - wiedza na temat kwalifikacji tego eksperta, członkostwa w organizacji zawodowej lub stowarzyszeniu branżowym, licencji na wykonywanie zawodu lub innych form zewnętrznej akredytacji,
 - opublikowane prace lub książki napisane przez tego eksperta,
 - ekspert audytora, jeżeli występuje, który wspiera audytora w uzyskiwaniu wystarczających odpowiednich dowodów badania w odniesieniu do informacji przygotowanych przez eksperta kierownictwa.
- A50. Sprawy stosowne dla oceny kompetencji, zdolności i obiektywizmu eksperta kierownictwa obejmują, czy praca tego eksperta podlega standardom wykonywania zawodu lub innym wymogom zawodowym lub branżowym, na przykład standardom etycznym lub innym wymogom członkowskim organizacji zawodowej lub stowarzyszenia branżowego, standardom akredytacyjnym organizacji licencjonującej lub wymogom nałożonym przez przepisy prawa lub regulację.
- A51. Inne sprawy, które mogą być stosowne, obejmują:
- stosowność kompetencji eksperta kierownictwa do sprawy, dla której praca tego eksperta będzie wykorzystywana, w tym wszelkie obszary specjalizacji w dziedzinie tego eksperta. Na przykład dany aktuariusz może specjalizować się w ubezpieczeniach majątkowych i komunikacyjnych, ale posiadać ograniczoną wiedzę specjalistyczną dotyczącą kalkulacji świadczeń emerytalnych,
 - kompetencje eksperta kierownictwa w odniesieniu do stosownych wymogów rachunkowości, na przykład, wiedza o założeniach i metodach, w tym modelach tam, gdzie ma to zastosowanie, które są spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
 - czy nieoczekiwane zdarzenia, zmiany warunków lub dowody badania uzyskane z wyników procedur badania wskazują, że może być konieczne, ponowne rozważenie wstępnej oceny kompetencji, zdolności i obiektywizmu eksperta kierownictwa w miarę postępu badania.
- A52. Szeroki zakres okoliczności może zagrażać obiektywizmowi, na przykład, zagrożenia czerpania korzyści własnych, zagrożenia promowania interesów klienta, zagrożenia nadmiernej zażyłości, zagrożenia autokontroli i zagrożenia zastraszenia. Zabezpieczenia mogą ograniczać te zagrożenia i mogą być stworzone zarówno przez struktury zewnętrzne (na przykład, profesję eksperta

kierownictwa, ustawodawstwo lub regulację), jak i przez środowisko pracy eksperta kierownictwa (na przykład, polityki i procedury kontroli jakości).

- A53. Pomimo, że zabezpieczenia nie mogą wyeliminować wszystkich zagrożeń dla obiektywizmu eksperta kierownictwa, zagrożenia takie jak zagrożenia zastraszeniem mogą mieć mniejsze znaczenie dla eksperta zaangażowanego przez jednostkę niż dla eksperta zatrudnionego przez jednostkę, a skuteczność zabezpieczeń takich jak polityki i procedury kontroli jakości może być większa. Ze względu na zagrożenie dla obiektywizmu tworzone przez bycie pracownikiem jednostki będzie zawsze istniało, ekspert zatrudniony przez jednostkę nie może być generalnie postrzegany jako prawdopodobnie bardziej obiektywny, niż inni pracownicy jednostki.
- A54. Podczas oceny obiektywizmu eksperta zaangażowanego przez jednostkę, może być stosowne, omówienie z kierownictwem i tym ekspertem wszelkich interesów i powiązań, które mogą stwarzać zagrożenia dla obiektywizmu eksperta, oraz wszelkich mających zastosowanie zabezpieczeń, w tym wszelkich wymogów zawodowych, które mają zastosowanie do eksperta; oraz ocena, czy zabezpieczenia są adekwatne. Interesy i powiązania stwarzające zagrożenia mogą obejmować:
- interesy finansowe,
 - powiązania gospodarcze i osobiste,
 - świadczenie innych usług.

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

- A55. Zrozumienie pracy eksperta kierownictwa obejmuje zrozumienie stosownej dziedziny specjalistycznej wiedzy. Zrozumienie stosownej dziedziny specjalistycznej wiedzy może zostać uzyskane w połączeniu z ustaleniem przez audytora, czy audytor posiada specjalistyczną wiedzę, aby ocenić pracę eksperta kierownictwa lub, czy audytor potrzebuje eksperta audytora dla tego celu²³.
- A56. Aspekty dziedziny specjalistycznej wiedzy eksperta kierownictwa stosowne dla zrozumienia audytora, mogą obejmować:
- czy dziedzina eksperta posiada w sobie obszary specjalizacji, które są stosowne dla badania,
 - czy jakiegokolwiek zawodowe lub inne standardy, oraz wymogi regulacyjne lub prawne mają zastosowanie,
 - jakie założenia i metody są wykorzystywane przez eksperta kierownictwa oraz czy są one ogólnie przyjęte w dziedzinie eksperta i odpowiednie dla celów sprawozdawczości finansowej,
 - rodzaj wewnętrznych i zewnętrznych danych lub informacji, które wykorzystuje ekspert kierownictwa.
- A57. W przypadku eksperta kierownictwa zaangażowanego przez jednostkę, zazwyczaj będzie istniała umowa lub inna pisemna forma porozumienia pomiędzy jednostką i ekspertem. Dokonanie oceny tego porozumienia podczas uzyskiwania zrozumienia pracy eksperta kierownictwa może pomóc audytorowi w ustaleniu odpowiedniości następujących informacji dla celów audytora:
- rodzaj, zakres i cele pracy tego eksperta,
 - odpowiednie role i obowiązki kierownictwa i eksperta oraz

²³ MSB 620, paragraf 7.

- rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres komunikacji pomiędzy kierownictwem i tym ekspertem, w tym forma wszelkich raportów, które mają być dostarczone przez eksperta.

A58. W przypadku eksperta kierownictwa zatrudnionego przez jednostkę, jest mniej prawdopodobne, że wystąpi tego rodzaju pisemne porozumienie. Zapytanie skierowane do eksperta i do innych członków kierownictwa może być najbardziej odpowiednim sposobem, aby audytor uzyskał wymagane zrozumienie.

Dokonanie oceny odpowiedniości pracy eksperta kierownictwa (Zob. par. 8(c))

A59. Rozważania podczas dokonywania oceny odpowiedniości pracy eksperta kierownictwa jako dowodu badania dla stosownego stwierdzenia, mogą obejmować:

- stosowność i racjonalność ustaleń lub wniosków tego eksperta, ich spójność z innymi dowodami badania oraz, czy zostały one odpowiednio odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym,
- jeżeli praca tego eksperta obejmuje wykorzystanie znaczących założeń i metod, stosowność i racjonalność tych założeń i metod,
- jeżeli praca tego eksperta obejmuje znaczące wykorzystanie danych źródłowych, stosowność, kompletność i dokładność tych danych źródłowych oraz
- jeżeli praca tego eksperta obejmuje wykorzystanie informacji z zewnętrznego źródła informacji, stosowność i wiarygodność tych informacji.

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

A60. W celu uzyskania przez audytora wiarygodnych dowodów badania, informacje przygotowane przez jednostkę, które są wykorzystywane do wykonywania procedur badania muszą być wystarczająco kompletne i dokładne. Na przykład, na skuteczność badania przychodów poprzez zastosowanie standardowych cen do zapisów wolumenu sprzedaży wpływa dokładność informacji o cenach oraz kompletność i dokładność danych dotyczących wolumenu sprzedaży. Podobnie, jeżeli audytor zamierza przetestować populację (na przykład, płatności) pod kątem pewnych cech (na przykład, autoryzacji), wyniki testu będą mniej wiarygodne, jeżeli populacja, z której wybrano pozycje do testowania, nie jest kompletna.

A61. Uzyskanie dowodów badania dotyczących dokładności i kompletności takich informacji może być przeprowadzane jednocześnie z rzeczywistymi procedurami badania stosowanymi do tych informacji, gdy uzyskiwanie takich dowodów badania jest integralną częścią samych procedur badania. W innych sytuacjach audytor mógł już uzyskać dowody badania dotyczące dokładności i kompletności takich informacji poprzez testowanie kontroli nad przygotowaniem i utrzymywaniem tych informacji. W niektórych sytuacjach, jednakże, audytor może ustalić, że konieczne są dodatkowe procedury badania.

A62. W niektórych przypadkach audytor może zamierzać wykorzystać informacje przygotowane przez jednostkę dla innych celów badania. Na przykład audytor może zamierzać wykorzystać miary wyników działalności jednostki dla celu procedur analitycznych lub wykorzystać informacje jednostki przygotowane dla działań monitorujących, takich jak sprawozdania funkcji audytu wewnętrznego. W takich przypadkach, na odpowiedność uzyskanych dowodów badania wpływa to, czy informacje są wystarczająco dokładne lub szczegółowe dla celów audytora. Na przykład, miary wyników działalności wykorzystywane przez kierownictwo mogą nie być wystarczająco dokładne, aby wykryć istotne zniekształcenia.

Wybieranie pozycji do testowania, aby uzyskać dowody badania (Zob. par. 10)

A63. Skuteczny test dostarcza odpowiednich dowodów badania w zakresie, w jakim wzięty z innymi dowodami badania, które zostały lub zostaną uzyskane, będzie wystarczający dla celów audytora. Wybierając pozycje do testowania, od audytora wymagane jest przez paragraf 7, ustalenie stosowności i wiarygodności informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania; innym aspektem skuteczności (wystarczalności) jest ważne rozważenie podczas wyboru pozycji do testu. Sposoby dostępne dla audytora do doboru pozycji do testowania to:

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

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

Wybór wszystkich pozycji

A64. Audytor może zdecydować, że najbardziej odpowiednie będzie sprawdzenie całej populacji pozycji, które składają się na grupę transakcji lub saldo konta (lub warstwy wewnątrz tej populacji). Sprawdzenie 100% jest mało prawdopodobne w przypadku testów kontroli; jednakże bardziej powszechne jest ono dla testów szczegółowych. Sprawdzenie 100% może być odpowiednie, gdy na przykład:

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

Wybór określonych pozycji

A65. Audytor może zdecydować, o wyborze określonych pozycji z populacji. Podczas podejmowania tej decyzji czynniki, które mogą być stosowne, obejmują zrozumienie jednostki przez audytora, oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia oraz cechy testowanej populacji. Wybór określonych pozycji według osądu jest narażony na ryzyko niezwiązane z próbkowaniem. Określone wybrane pozycje mogą obejmować:

- *Pozycje o dużej wartości lub kluczowe.* Audytor może zdecydować, aby wybrać określone pozycje w populacji, ponieważ mają dużą wartość lub wykazują inną cechę, na przykład pozycje, które są podejrzane, nietypowe, szczególnie podatne na ryzyko lub które mają historię błędów.
- *Wszystkie pozycje powyżej pewnej kwoty.* Audytor może zdecydować o sprawdzeniu pozycji, których zaksięgowane wartości przekraczają pewną kwotę, aby zweryfikować dużą część łącznej kwoty grupy transakcji lub salda konta.
- *Pozycje, aby uzyskać informacje.* Audytor może sprawdzić pozycje, aby uzyskać informacje na temat takich spraw, jak rodzaj jednostki lub charakter transakcji.

A66. Podczas, gdy wybiórcze sprawdzenie określonych pozycji z grupy transakcji lub salda konta często stanowić będzie skuteczny sposób uzyskiwania dowodów badania, nie stanowi ono próbkowania. Wyniki procedur badania zastosowanych do wybranych w ten sposób pozycji nie mogą podlegać ekstrapolacji na całą populację; dlatego też wybiórcze sprawdzenie określonych

pozycji nie zapewnia dowodów badania dotyczących pozostałej części populacji.

Próbkowanie

A67. Próbkowanie jest zaprojektowane, aby umożliwić wyciągnięcie wniosków na temat całej populacji na podstawie testowania próbki z niej wybranej. Próbkowanie zostało omówione w MSB 530²⁴.

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

A68. Uzyskanie dowodów badania z różnych źródeł lub różnego rodzaju może wskazywać, że pojedyncze dowody badania nie są wiarygodne, tak jak wtedy, gdy dowody badania uzyskane z jednego źródła są niespójne z tymi uzyskanymi z innego. Może tak być w przypadku, na przykład, gdy odpowiedzi na zapytania do kierownictwa, audytorów wewnętrznych i innych osób są niespójne lub gdy odpowiedzi na zapytania do osób sprawujących nadzór, mające potwierdzić odpowiedzi na zapytania do kierownictwa, są niespójne z odpowiedziami kierownictwa. MSB 230 zawiera szczególne wymagania dotyczące dokumentacji, jeżeli audytor zidentyfikował informacje, które są niespójne z ostatecznym wnioskiem audytora dotyczącym znaczącej sprawy²⁵.

²⁴ MSB 530 *Próbkowanie*.

²⁵ MSB 230 *Dokumentacja badania*, paragraf 11.

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB®) oraz International Federation of Accountants® (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), Międzynarodowy Standard Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, ISA for LCE), 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 Zarządzania Jakością (International Standards on Quality Management, ISQM), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers) oraz inne publikacje IAASB są publikowane przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

Copyright © sierpień 2024 r., International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Niniejszą publikację można pobrać na własny użytek niekomercyjny (tj. do korzystania w celach zawodowych lub naukowych) ze strony internetowej 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”, „ISQM”, „IAPN” oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach. Nazwy: „International Foundation for Ethics and Audit” i „IFEATM” są znakami towarowymi IFEA lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach.

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

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

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 500 *Dowody badania*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w sierpniu 2024 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w grudniu 2025 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 500 *Dowody badania* w języku angielskim ©

2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 500 *Dowody badania* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 500, *Audit Evidence*. Handbook IAASB 2023-2024. ISBN: 978-1-60815-573-6

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument, napisz na adres: permissions@ifac.org.



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

ISBN: 978-1-60815-591-0

Znaki towarowe oraz zarejestrowane znaki towarowe i usługowe

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements
of Less Complex Entities™

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™