

**ZMIANY KRAJOWYCH STANDARDÓW WYKONYWANIA ZAWODU  
WYNIKAJĄCE Z KRAJOWEGO STANDARDU BADANIA 540 (Z) W BRZMIENIU  
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 540 (ZMIENIONEGO) –  
„BADANIE SZACUNKÓW KSIĘGOWYCH I POWIĄZANYCH UJAWNIENÍ”**

Zważywszy, że zmiany krajowych standardów wykonywania zawodu przyjmowane są na podstawie zmian uchwalonych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) zastrzega się, że oznaczenie przypisów dolnych w zmienianej na mocy niniejszej uchwały treści standardów poprzez „\*” ma jedynie charakter redakcyjny i nie koresponduje z dotychczasową numeracją przypisów dolnych występującą w zmienianych standardach, co powinno zostać uwzględnione przy opracowywaniu ich tekstów jednolitych.

§ 1

W Krajowym Standardzie Badania 200 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzenie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania” stanowiącym załącznik nr 1.1. do Uchwały Nr 3430/52a/2019 § A42 wraz z przypisami dolnymi otrzymuje następujące brzmienie:

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

---

\* MSB 540 (zmieniony) „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień”, paragraf 16.

\*\* MSB 330, paragraf 7(b).”

§ 2

W Krajowym Standardzie Badania 230 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 230 „Dokumentacja badania” stanowiącym załącznik nr 1.4. do Uchwały Nr 3430/52a/2019 wprowadza się następujące zmiany:

1. § A7 wraz z przypisem dolnym otrzymuje brzmienie:

„A7. Dokumentacja badania dostarcza dowodów na to, że badanie jest zgodne z MSB. Niemniej nie jest konieczne ani wykonalne, aby biegły rewident dokumentował każdą rozważaną sprawę lub każdy zawodowy osąd dokonany podczas badania. Co więcej zbędne jest, aby biegły rewident dokumentował osobno (na przykład w formie listy kontrolnej) zgodność w sprawach, w przypadku których jest ona odzwierciedlona w dokumentach zawartych w aktach zlecenia, na przykład:

- istnienie właściwie udokumentowanego planu badania pokazuje, że biegły rewident zaplanował badanie;
- istnienie w aktach zlecenia podpisanej umowy zlecenia dowodzi, że biegły rewident uzgodnił warunki zlecenia badania z kierownikiem jednostki lub, jeśli jest to zasadne, z osobami sprawującymi nadzór;
- sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające właściwą opinię z zastrzeżeniem o sprawozdaniu finansowym dowodzi, że biegły rewident spełnił wymóg wyrażenia opinii z zastrzeżeniem w okolicznościach określonych przez MSB;
- w odniesieniu do wymogów mających w zasadzie zastosowanie w czasie całego badania, istnieje wiele możliwych sposobów udowodnienia przestrzegania tych wymogów w aktach zlecenia:
  - na przykład może nie istnieć tylko jeden sposób udokumentowania, że biegły rewident przejawia zawodowy sceptycyzm. Niemniej jednak dokumentacja badania może dostarczać dowodów na to, że biegły rewident wykazał się zawodowym sceptycyzmem zgodnie z MSB. Na przykład, w odniesieniu do szacunków księgowych, gdy uzyskane dowody badania obejmują dowody zarówno takie, które potwierdzają jak i zaprzeczają stwierdzeniom kierownictwa, udokumentowanie, w jaki sposób biegły rewident ocenił te dowody, w tym zawodowe osądy zastosowane podczas formułowania wniosków na temat wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania.
  - podobnie to, że partner odpowiedzialny za zlecenie przyjął odpowiedzialność za kierowanie, nadzór i wykonanie badania zgodnie z MSB, może być dowiedzione na wiele sposobów w dokumentacji badania. Może to być udokumentowanie udziału w odpowiednim czasie partnera odpowiedzialnego za zlecenie w takich aspektach badania, jak uczestnictwo w dyskusjach zespołu wymaganych przez MSB 315 (zmieniony)\*.

---

\*MSB 315 (zmieniony) „*Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia*”, paragraf 10.”

2. § A10 wraz z przypisem dolnym otrzymuje brzmienie:

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

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

---

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

3. W Załączniku „Specyficzne wymogi dotyczące dokumentacji badania zawarte w innych MSB” zdanie: „MSB 540 „Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień” – paragraf 23.” zastępuje się zdaniem: „MSB 540 (zmieniony) „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień” – paragraf 39.”

### § 3

W Krajowym Standardzie Badania 240 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 240 – „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”, stanowiącym załącznik nr 1.5 do Uchwały Nr 3430/52a/2019, § A48 otrzymuje brzmienie:

- „A47. Przeprowadzenia retrospektywnego przeglądu wymaga także MSB 540 (zmieniony). Przegląd taki ma charakter procedury szacowania ryzyka, aby uzyskać informacje dotyczące efektywności poprzednich szacunków księgowych kierownictwa, dowodów badania na temat wyniku, lub jeśli ma to zastosowanie, ich ponownego oszacowania w celu identyfikacji szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia w bieżącym okresie oraz dowodów badania dotyczących takich spraw, jak niepewność szacowania, których ujawnienie może być wymagane w sprawozdaniu finansowym. W praktyce dokonany przez biegłego rewidenta przegląd osądów i założeń kierownika jednostki pod kątem ich stronniczości, który zgodnie z niniejszym standardem mógłby stanowić ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, można przeprowadzić razem z przeglądem wymaganym przez MSB 540 (zmienionym).”

### § 4

W Krajowym Standardzie Badania 260 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 260 (zmienionego) – „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”, stanowiącym załącznik nr 1.7 do Uchwały Nr 3430/52a/2019 wprowadza się następujące zmiany:

1. § A19-20 otrzymują brzmienie:

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

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

2. W Załączniku 1 „Specyficzne wymogi w MSKJ 1 i innych MSB odnoszące się do komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór” po zdaniu: „MSB 510 „Zlecenie *badania po raz pierwszy – stany początkowe*” – paragraf 7” dodaje się zdanie w brzmieniu: „MSB 540 (zmieniony) „*Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*”, paragraf 38”.

3. W Załączniku 2 „Jakościowe aspekty stosowanych zasad rachunkowości” wprowadza się następujące zmiany:

- a) w podtytule „Szacunki księgowe” po wyrazie „księgowe” dodaje się wyrazy: „i powiązane ujawnienia”
- b) po podtytule „Szacunki księgowe i powiązane ujawnienia”, o którym mowa w lit. a) powyżej, dotychczasowy fragment rozpoczynający się od wyrazów: „Dla pozycji...” i kończący się na wyrazach „...adekwatność ujawnień dotyczących niepewności szacunków w sprawozdaniu finansowym”, otrzymuje brzmienie: „Załącznik 2 do MSB 540 (zmienionego) obejmuje

sprawy, których przedstawienie może rozważyć biegły rewident w zakresie stosowanych zasad rachunkowości dotyczących szacunków księgowych i powiązanych ujawnień.”

## § 5

W Krajowym Standardzie Badania 500 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 500 – „Dowody badania”, stanowiącym załącznik nr 1.15 do Uchwały Nr 3430/52a/2019 wprowadza się następujące zmiany:

1. W § 5 wprowadzenie do wyliczenia w brzmieniu: „Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenie przypisane poniżej:” zastępuje się brzmieniem: „Dla celów niniejszego MSB następujące pojęcia mają znaczenie przypisane poniżej:”.
2. W § 5 po pkt c) dodaje się pkt cA) wraz z przypisami dolnymi w brzmieniu:

„(cA) Zewnętrzne źródło informacji – zewnętrzna osoba lub organizacja, dostarczająca informacje, które zostały wykorzystane przez jednostkę podczas sporządzania sprawozdania finansowego, lub które zostały uzyskane przez biegłego rewidenta jako dowody badania, gdy takie informacje nadają się do wykorzystania przez szerokie grono użytkowników. Gdy informacje zostały dostarczone przez osobę lub organizację, występującą w charakterze eksperta kierownictwa, organizacji usługowej\*, lub eksperta biegłego rewidenta\*\*, taka osoba lub organizacja nie są postrzegane jako zewnętrzne źródło informacji w odniesieniu do tej określonej informacji. (Zob. par. A1A-A1C)”

---

\* MSB 402 „Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej”, paragraf 8.

\*\* MSB 620 „Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta”, paragraf 6.”

3. § 7-11 otrzymują brzmienie:

„7. Przy projektowaniu i przeprowadzaniu procedur badania biegły rewident rozważa stosowność i wiarygodność informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania, w tym informacje uzyskane z zewnętrznego źródła informacji. (Zob. par. A26- A34f).

8. Jeżeli informacje, które będą wykorzystane jako dowody badania zostały przygotowane z wykorzystaniem pracy eksperta kierownictwa, biegły rewident, uwzględniając znaczenie pracy eksperta dla celów biegłego rewidenta: (zob. par. A35-A37)

(a) ocenia kompetencje, umiejętności i obiektywizm eksperta, (zob. par. A38-A44)

(b) uzyskuje zrozumienie pracy eksperta, oraz (zob. par. A45-A48)

(c) ocenia odpowiedniość pracy eksperta jako dowodu badania dla danego stwierdzenia. (Zob. par. A49).

9. Wykorzystując informacje przygotowane przez jednostkę, biegły rewident ocenia, czy informacje te są wystarczająco wiarygodne dla celów biegłego rewidenta, w tym, jeśli jest to konieczne w danych okolicznościach:

(a) uzyskując dowody badania dotyczące dokładności i kompletności tych informacji, oraz (zob. par. A50-A51)

- (b) dokonując oceny czy informacje te są wystarczająco precyzyjne i szczegółowe dla celów biegłego rewidenta. (Zob. par. A52)
10. Przy projektowaniu testów kontroli oraz testów szczegółowych, biegły rewident określa sposoby wyboru pozycji do testowania tak, aby były one skuteczne w osiągnięciu celu procedury badania. (Zob. par. A53-A57)
11. Jeżeli:
- (a) dowody badania uzyskane z jednego źródła są niespójne z dowodami uzyskanymi z innego źródła, lub
- (b) biegły rewident ma wątpliwości co do wiarygodności informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania,
- biegły rewident określa, jakie modyfikacje lub uzupełnienia w procedurach badania są konieczne do rozwiązania tej sprawy, oraz rozważa wpływ tej sprawy, o ile taki występuje, na inne aspekty badania. (Zob. par. A58).”
4. W tytule „Zastosowanie i inny materiał objaśniający” przed podtytułem „Wystarczające i odpowiednie dowody badania (Zob. par. 6)” dodaje się podtytuł „Zewnętrzne źródło informacji (Zob. par. 5(cA))”.
5. Po podtytule „Zewnętrzne źródło informacji (Zob. par. 5(cA))”, o którym mowa w ust. 4 powyżej, dodaje się § A1a-1d wraz z przypisem dolnym w brzmieniu:
- „A1a. Zewnętrzne źródła informacji mogą obejmować podmioty świadczące usługi wyceny, organizacje rządowe, banki centralne oraz uznane giełdy. Przykładami informacji, które mogą być uzyskane z zewnętrznych źródeł informacji są:
- ceny oraz dane odnoszące się do cen,
  - dane makroekonomiczne, takie jak historyczne i prognozowane stopy bezrobocia oraz stopy wzrostu gospodarczego lub dane statystyczne,
  - dane z historii kredytowej,
  - dane branżowe, takie jak wskaźnik kosztów rekultywacji dla określonych przemysłów wydobywczych lub informacje na temat oglądalności, lub ratingi wykorzystywane do określenia przychodów z reklam w przemyśle rozrywkowym, oraz
  - tabele umieralności wykorzystywane do ustalania zobowiązań w ubezpieczeniach na życie i sektorze emerytalnym.
- A1b. Określony zestaw informacji z większym prawdopodobieństwem będzie odpowiedni do wykorzystania przez szerokie grono użytkowników i z mniejszym prawdopodobieństwem będzie narażony na wpływ któregośkolwiek z użytkowników, jeżeli zewnętrzna osoba lub organizacja upublicznia go nieodpłatnie lub umożliwia dostęp do niego szerokiemu gronu użytkowników za opłatą. Osąd może być wymagany podczas określania, czy informacja jest odpowiednia do wykorzystania przez szerokie grono użytkowników, z uwzględnieniem możliwości wpływania na to zewnętrzne źródło informacji przez jednostkę.

- A1c. Zewnętrzna osoba lub organizacja nie może być, w odniesieniu do żadnego zestawu informacji, zarówno zewnętrznym źródłem informacji jak i ekspertem kierownictwa lub organizacją usługową, albo ekspertem biegłego rewidenta.
- A1d. Jednakże, zewnętrzna osoba lub organizacja może, na przykład, występować w charakterze eksperta kierownictwa podczas dostarczania określonego zestawu informacji, ale może występować w charakterze zewnętrznego źródła informacji podczas dostarczania innego zestawu informacji. W pewnych okolicznościach, do określenia, czy zewnętrzna osoba lub organizacja występuje w charakterze zewnętrznego źródła informacji, czy jako ekspert kierownictwa w odniesieniu do określonego zestawu informacji, potrzebny może być zawodowy osąd. W innych okolicznościach, rozróżnienie może być oczywiste. Na przykład:
- zewnętrzna osoba lub organizacja może dostarczać informacji na temat cen nieruchomości, które są odpowiednie do wykorzystania przez szerokie grono użytkowników, na przykład, ogólnodostępne informacje dotyczące regionów geograficznych określone jako zewnętrzne źródło informacji w odniesieniu do tego zestawu informacji. Ta sama zewnętrzna organizacja może również występować w charakterze eksperta kierownictwa lub biegłego rewidenta dostarczając na zamówienie wyceny w odniesieniu do portfela nieruchomości dostosowanego specjalnie na potrzeby faktów i okoliczności dotyczących jednostki,
  - niektóre organizacje aktuarialne publikują tabele umieralności do ogólnego wykorzystania, które, jeżeli zostaną wykorzystane przez jednostkę, będą generalnie uznane za informacje z zewnętrznego źródła informacji. Te same organizacje aktuarialne mogą również być ekspertem kierownictwa w odniesieniu do innych informacji dostosowanych do potrzeb szczególnych okoliczności dotyczących jednostki celem wsparcia kierownictwa w ustaleniu zobowiązań dla różnych planów emerytalnych jednostki,
  - zewnętrzna osoba lub organizacja może posiadać specjalistyczną wiedzę w stosowaniu modeli do szacowania wartości godziwej instrumentów finansowych, dla których nie istnieje obserwowalny rynek. Jeżeli zewnętrzna osoba lub organizacja stosuje tę specjalistyczną wiedzę do ustalenia szacunku, specjalnie dla jednostki i ta praca zostanie wykorzystana przez kierownictwo do sporządzenia jej sprawozdania finansowego, ta zewnętrzna osoba lub organizacja prawdopodobnie będzie ekspertem kierownictwa w odniesieniu do tych informacji. Jeżeli z drugiej strony, zewnętrzna osoba lub organizacja jedynie dostarcza, do publicznej wiadomości, ceny i dane dotyczące cen odnoszących się do prywatnych transakcji, a jednostka wykorzystuje te informacje w swoich własnych metodach szacowania, zewnętrzna osoba lub organizacja prawdopodobnie będą zewnętrznym źródłem informacji w odniesieniu do tych informacji,
  - zewnętrzna osoba lub organizacja może publikować informacje, odpowiednie dla szerokiego grona użytkowników, na temat ryzyk lub warunków w jakimś przemyśle. Jeżeli zostaną one wykorzystane przez jednostkę do sporządzenia jej ujawnień dotyczących ryzyka (na przykład zgodnie z MSSF 7\*), takie informacje zazwyczaj byłyby traktowane jako informacje z zewnętrznego źródła informacji. Jednakże, jeżeli ten sam rodzaj informacji został specjalnie zamówiony przez jednostkę w celu wykorzystania pochodzącej z niego specjalistycznej wiedzy do określenia informacji na temat tych ryzyk, dostosowanych do okoliczności dotyczących jednostki, ta zewnętrzna osoba lub organizacja będzie prawdopodobnie występowała w charakterze eksperta

kierownictwa,

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

---

\* Międzynarodowy Standard Sprawozdawczości Finansowej 7 (MSSF), „*Instrumenty finansowe. Ujawnienia*”.

6. § A1 wraz z przypisem dolnym otrzymuje brzmienie:

„A1. Dowody badania są niezbędne do uzasadnienia opinii i sprawozdania biegłego rewidenta. Ze swej istoty są one rozpatrywane łącznie oraz uzyskiwane przede wszystkim z przeprowadzenia procedur badania w trakcie badania. Mogą one obejmować także informacje uzyskane z innych źródeł, takich jak wcześniejsze badania (pod warunkiem, że biegły rewident ustalił, czy od czasu poprzedniego badania wystąpiły zmiany, które mogą wpływać na ich przydatność dla bieżącego badania)\* lub procedury kontroli jakości firmy audytorskiej dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem. Dodatkowo, dokumentacja księgowa i inne źródła wewnątrz jednostki są ważnymi źródłami dowodów badania. Informacje, które mogą być wykorzystane jako dowody badania, mogły zostać sporządzone przez eksperta kierownictwa, lub uzyskane z zewnętrznego źródła informacji. Dowody badania obejmują zarówno informacje, które popierają i potwierdzają stwierdzenia kierownictwa, jak również wszelkie informacje, które stoją w sprzeczności z tymi stwierdzeniami. Ponadto, w niektórych przypadkach, biegły rewident wykorzystuje brak informacji (na przykład odmowę kierownictwa dostarczenia wymaganego oświadczenia) i z tego względu, stanowi on również dowód badania.

---

\* MSB 315 (zmieniony), paragraf 9.”

7. § A9 otrzymuje brzmienie:

„A9. Informacje ze źródeł niezależnych od jednostki, które biegły rewident może wykorzystać jako dowody badania, mogą obejmować potwierdzenia stron trzecich, oraz informacje z zewnętrznego źródła informacji, raporty analityków lub porównywalne dane na temat konkurencji (*benchmarking*).”

8. § A31 otrzymuje brzmienie:

„A31 Na wiarygodność informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania, a zatem samych dowodów badania, wpływa ich źródło i rodzaj oraz okoliczności, w jakich je uzyskano, w tym kontrole w zakresie ich sporządzania i przechowywania, o ile ma to



zastosowanie. A zatem, dokonywanie uogólnień na temat wiarygodności różnych rodzajów dowodów badania, podlega ważnym wyjątkom. Nawet gdy informacje, które mają być wykorzystane jako dowody badania pochodzą ze źródeł zewnętrznych wobec jednostki, mogą istnieć okoliczności wpływające na ich wiarygodność. Na przykład, informacje uzyskane ze źródła niezależnego od jednostki mogą nie być wiarygodne, jeżeli to źródło nie jest dobrze poinformowane lub ekspertowi kierownictwa brakuje obiektywizmu. Uznając możliwość wystąpienia wyjątków, następujące uogólnienia dotyczące wiarygodności dowodów badania mogą być pomocne:

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

9. § A33a nadaje się numer A34 i otrzymuje on brzmienie:

„A34. MSB 250 (zmieniony)<sup>1</sup> dostarcza dalszych wytycznych odnoszących się do biegłego rewidenta wypełniającego swoje dodatkowe obowiązki wynikające z przepisów prawa, regulacji lub stosownych wymogów etycznych dotyczących zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia przez jednostkę przepisów prawa i regulacji, które mogą dostarczyć dalszych informacji mających znaczenie dla pracy biegłego rewidenta wykonanej zgodnie z MSB oraz oceniającego wpływ takiego naruszenia na inne aspekty badania.”

10. Po § A34 dodaje się śródtytuł „Zewnętrzne źródła informacji”.

11. Po śródtytule „Zewnętrzne źródła informacji”, o którym mowa w ust. 10 powyżej dodaje się § A34a -34f wraz z przypisami dolnymi w brzmieniu:

„A34a. Od biegłego rewidenta wymaga się w paragrafie 7, aby rozważył przydatność i wiarygodność informacji uzyskanych z zewnętrznego źródła informacji, które mają być wykorzystane jako dowody badania, niezależnie od tego, czy informacje te zostały wykorzystane przez jednostkę do sporządzenia sprawozdania finansowego, czy zostały

---

<sup>1</sup> MSB 250 (zmieniony) „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”, paragraf 9.

uzyskane przez biegłego rewidenta. Dla informacji uzyskanych z zewnętrznego źródła informacji, rozważenie to może, w określonych przypadkach, obejmować dowody badania dotyczące zewnętrznego źródła informacji lub sporządzenia informacji przez zewnętrzne źródło informacji, uzyskanych w drodze zaprojektowania i wykonania dalszych procedur badania zgodnie z MSB 330 lub, gdy ma to zastosowanie, MSB 540 (zmienionym)\*.

A34b. Uzyskiwanie zrozumienia, dlaczego kierownictwo, lub gdy ma to zastosowanie, ekspert kierownictwa wykorzystuje zewnętrzne źródło informacji, i w jaki sposób rozważono przydatność i wiarygodność tych informacji (w tym, ich odpowiedniość i kompletność) może pomóc rozważaniom biegłego rewidenta w uświadomieniu sobie przydatności i wiarygodności tych informacji.

A34c. Poniższe czynniki mogą mieć znaczenie podczas rozważania przydatności i wiarygodności informacji uzyskanych z zewnętrznego źródła informacji, w tym ich odpowiedności i kompletności, przy uwzględnieniu, że niektóre z tych czynników mogą mieć znaczenie tylko, jeżeli te informacje zostały wykorzystane przez kierownictwo do sporządzenia sprawozdania finansowego, lub były uzyskane przez biegłego rewidenta:

- rodzaj i autorytet zewnętrznego źródła informacji. Na przykład, bank centralny lub państwowy statystyczny urząd z uprawnieniami legislacyjnymi dostarczania informacji branżowych do publicznej wiadomości prawdopodobnie będzie autorytetem w odniesieniu do pewnych rodzajów informacji,
- możliwość wpływania na uzyskane informacje, poprzez powiązania pomiędzy jednostką a źródłem informacji,
- kompetencje i reputacja zewnętrznego źródła informacji w odniesieniu do informacji, w tym czy, według zawodowego osądu biegłego rewidenta, informacja jest regularnie dostarczana przez źródło z historią dostarczania wiarygodnych informacji,
- przeszłe doświadczenia biegłego rewidenta dotyczące wiarygodności informacji dostarczanych przez zewnętrzne źródło informacji,
- dowody akceptacji przez uczestników rynku przydatności i/lub wiarygodności informacji z zewnętrznego źródła informacji dla celów podobnych do tych, dla których dana informacja została wykorzystana przez kierownictwo lub biegłego rewidenta,
- czy jednostka wdrożyła kontrole odnoszące się do przydatności i wiarygodności uzyskanych i wykorzystanych informacji,
- czy zewnętrzne źródło informacji gromadzi całokształt informacji rynkowych lub bezpośrednio angażuje się w „ustalenie” transakcji rynkowych,
- czy informacja jest odpowiednia do wykorzystania w sposób, w jaki jest wykorzystana oraz, jeżeli ma to zastosowanie, została opracowana z uwzględnieniem mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- alternatywne informacje, które mogą przeczyć wykorzystanym informacjom,
- rodzaj i zakres zastrzeżeń lub innych sformułowań ograniczających odnoszących się do uzyskanych informacji,

- informacje na temat metod wykorzystanych do sporządzenia informacji, w jaki sposób metody te zostały zastosowane w tym, gdzie ma to zastosowanie, w jaki sposób zostały do tego zastosowania wykorzystane modele oraz kontrole odnoszące się do tych metod, oraz
- gdy jest to dostępne, informacje mające znaczenie dla rozważenia odpowiedniości założeń i innych danych zastosowanych przez zewnętrzne źródła informacji w trakcie opracowania uzyskanych informacji.

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

- Przeprowadzenie porównania informacji uzyskanych z zewnętrznego źródła informacji z informacjami uzyskanymi z alternatywnego, niezależnego źródła informacji,
- gdy ma to znaczenie dla rozważenia wykorzystania zewnętrznego źródła informacji przez kierownictwo, uzyskanie zrozumienia kontroli, jaką ustanowiło kierownictwo dla potrzeb rozważenia wiarygodności informacji z zewnętrznych źródeł informacji oraz potencjalnie przetestowanie operacyjnej skuteczności takich kontroli,
- wykonywanie procedur prowadzących do uzyskania informacji z zewnętrznego źródła informacji w celu zrozumienia procesów, technik i założeń dla potrzeb identyfikacji, zrozumienia i, gdy to odpowiednie, przetestowanie operacyjnej skuteczności odnośnych kontroli.

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

uzyskania informacji z zewnętrznego źródła informacji, gdy to wykonalne, jest odpowiednie dla potrzeb uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

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

---

\* MSB 540 (zmieniony) „*Badanie szacunków księgowych i ujawnień*”.

\*\* MSB 330, paragraf 6.

\*\*\* MSB 540 (zmieniony), paragraf 30.

\*\*\*\* MSB 705 (zmieniony) „*Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”, paragraf 13.”

12. § A34 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A35;
13. § A35 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A36.
14. § A36 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A37.
15. § A37 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A38.
16. § A38 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A39.
17. § A39 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A40.
18. § A40 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A41.
19. § A41 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A42.
20. § A42 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A43.
21. § A43 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A44.
22. § A44 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A45.
23. § A45 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A46.
24. § A46 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A47.
25. § A47 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A48.
26. § A48 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A49.
27. § A49 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A50.
28. § A50 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A51.
29. § A51 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A52.
30. § A52 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A53.

31. § A53 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A54.
32. § A54 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A55.
33. § A55 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A56.
34. § A56 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A57.
35. § A57 w brzmieniu dotychczasowym otrzymuje numer A58.

## § 6

W Krajowym Standardzie Badania 580 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 580 „Pisemne oświadczenia” stanowiącym załącznik nr 1.25. do Uchwały Nr 3430/52a/2019 wprowadza się następujące zmiany:

1. W Załączniku 1 „Wykaz MSB zawierających wymogi dotyczące pisemnych oświadczeń” zdanie MSB 540 „Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień” – paragraf 22” zastępuje się zdaniem: MSB 540 (zmieniony) „*Badanie szacunków księgowych-i powiązanych ujawnień*” – paragraf 37”.
2. W Załączniku 2 „Przykład listu oświadczającego” wprowadza się następujące zmiany:
  - a) w zdaniu „W przykładzie przyjęto założenie, że mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej są Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF); zastosowanie ma wymóg MSB 570\* dotyczący uzyskania pisemnego oświadczenia i nie występują żadne odstępstwa w zakresie wnioskowanych pisemnych oświadczeń” wyrazy „MSB 570\*” wraz z przypisem dolnym: „MSB 570 „Kontynuacja działalności” zastępuje się wyrazami „MSB 570 (Zmieniony)\*” wraz z przypisem dolnym: „MSB 570 (zmieniony) „Kontynuacja działalności”.
  - b) w podtytule „Sprawozdanie finansowe” tiret drugi otrzymuje brzmienie: „Metody, dane i znaczące założenia wykorzystane przy ustalaniu szacunków księgowych i powiązane z nimi ujawnienia są odpowiednie, aby dokonać ujęcia, pomiaru i ujawnienia, które są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. (MSB 540(zmieniony)).”

## § 7

W Krajowym Standardzie Badania 700 [(Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 700 (zmienionego) – „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”, stanowiącym załącznik nr 1.29 do Uchwały Nr 3430/52a/2019 § 13 otrzymuje brzmienie:

- „13. W szczególności, biegły rewident ocenia, czy w świetle wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej:
  - (a) sprawozdanie finansowe odpowiednio ujawnia wybrane i zastosowane znaczące zasady (polityki) rachunkowości; podczas dokonywania tej oceny biegły rewident rozpatruje stosowność zasad (polityk) rachunkowości dla jednostki oraz to, czy zostało ono sporządzone w zrozumiały sposób, (zob. par. A4)

- (b) wybrane i zastosowane zasady (polityki) rachunkowości są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz są odpowiednie,
- (c) szacunki księgowe i powiązane ujawnienia dokonane przez kierownictwo jednostki są racjonalne,
- (d) informacje przedstawione w sprawozdaniu finansowym są stosowne, wiarygodne, porównywalne i zrozumiałe; podczas dokonywania tej oceny biegły rewident rozpatruje, czy
  - informacje, które powinny być zawarte, zostały zawarte, oraz czy takie informacje są odpowiednio zaklasyfikowane, zagregowane lub nie zagregowane, oraz opisane,
  - ogólna prezentacja sprawozdania finansowego pogorszyła się w wyniku zawarcia informacji, które nie mają związku lub zaciemniają właściwe zrozumienie ujawnianych spraw, (zob. par. A5)
- (e) sprawozdanie finansowe zapewnia odpowiednie ujawnienia, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie wpływu istotnych transakcji i zdarzeń na informacje przekazywane w sprawozdaniu finansowym, oraz (zob. par. A6)
- (f) terminologia użyta w sprawozdaniu finansowym, w tym tytuł każdego składnika sprawozdania finansowego, jest odpowiednia.

## § 8

W Krajowym Standardzie Badania 701 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 701 „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta” stanowiącym załącznik nr 1.30. do Uchwały Nr 3430/52a/2019 wprowadza się następujące zmiany:

1. § 9 otrzymuje brzmienie:

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

2. Tytuł „Zastosowanie i inne materiały objaśniające” zastępuje się tytułem: „Zastosowanie i inny materiał objaśniający”

3. Po § A22 zdanie „Znaczące osądy biegłego rewidenta odnoszące się do obszarów w sprawozdaniu finansowym, które wymagały znaczącego osądu kierownika jednostki, w tym szacunków księgowych, które zostały zidentyfikowane jako mające wysoką niepewność oszacowania (zob. par. 9(b))” zastępuje się zdaniem: „Znaczące osądy biegłego rewidenta odnoszące się do obszarów w sprawozdaniu finansowym, które wymagały znaczącego osądu kierownika jednostki, w tym szacunków księgowych, które są wysoce podatne na niepewność szacowania (zob. par. 9(b))”.
4. § A24 wraz z przypisami dolnymi otrzymuje brzmienie:

„A24. Jednakże, użytkownicy sprawozdań finansowych podkreślali swoje zainteresowanie szacunkami księgowymi, które są wysoce podatne na niepewność szacowania (zobacz MSB 540 (zmieniony)\*), które mogą nie zostać ustalone jako znaczące ryzyka. Między innymi, takie szacunki są silnie zależne od osądu kierownika jednostki i są często najbardziej złożonymi obszarami sprawozdania finansowego, a mogą wymagać zaangażowania zarówno eksperta powołanego przez kierownika jednostki, jak i eksperta powołanego przez biegłego rewidenta. Użytkownicy podkreślali także, że zasady rachunkowości, które mają znaczący wpływ na sprawozdanie finansowe (oraz znaczące zmiany do tych zasad (polityki)) są stosowne dla zrozumienia sprawozdań finansowych, szczególnie w okolicznościach, gdzie stosowane przez jednostkę zasady (polityki) nie są spójne z innymi w jej branży.

---

\* Zobacz paragrafy 16-17 MSB 540 (zmieniony) *“Badanie wartości szacunkowych i powiązanych ujawnień”*.

---

Niniejszy dokument zawiera tekst zmian uzgodnieniowych do innych standardów międzynarodowych wynikających z przyjęcia MSB 540 (zmienionego) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień*, uchwalonego przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowanego w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2018 roku, który został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w sierpniu 2020 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia 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 standardów międzynarodowych jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst zmian uzgodnieniowych do innych standardów międzynarodowych wynikających z przyjęcia Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 540 (zmienionego) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień* w języku angielskim © 2018 IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst zmian uzgodnieniowych do innych standardów międzynarodowych wynikających z przyjęcia Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 540 (zmienionego) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień* w języku polskim © 2020 IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

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

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