

# Krajowy Standard Rewizji Finansowej 500

## Dowody badania

### WAŻNE ZMIANY

Cyklem ALERTÓW Komisja ds. Standaryzacji Usług Świadczonych Przez Biegłych Rewidentów pragnie zwrócić Państwa uwagę na **zmiany** w Krajowych Standardach Rewizji Finansowej.

Zmiany polegają na zaimplementowaniu, jako standardów krajowych, szeregu międzynarodowych standardów wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych.

### CO JEST PODSTAWĄ ZMIANY?

Zgodnie z ustawą z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. 2015, poz. 649), biegły rewident świadcząc usługi rewizji finansowej jest zobowiązany między innymi przestrzegać standardów rewizji finansowej. Przez standardy rewizji finansowej rozumie się krajowe standardy ustanowione przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, zatwierdzone przez Komisję Nadzoru Audytowego.

Dostosowując prawo krajowe do Dyrektywy Unii Europejskiej obligującej Kraje Członkowskie do implementacji międzynarodowych standardów rewizji finansowej, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uchwałą nr [2783/52/2015](#) z dnia 10 lutego 2015 r. wprowadziła **jako krajowe standardy rewizji finansowej**:

- Międzynarodowe Standardy Badania (MSB),
- Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP),
- Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych Innych niż Badania i Przeglądy Historycznych Informacji (MSUA),

wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB), działającą w strukturze Międzynarodowej Federacji Księgowych (ang. International Federation of Accountants, IFAC).

1 kwietnia 2015 r. Komisja Nadzoru Audytowego **zatwierdziła** powyższą uchwałę.

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 500

### OD KIEDY ZMIANY OBOWIĄZUJĄ?

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują najpóźniej do badania i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się:

- 31 grudnia 2016 r. i później – jeśli podmiot uprawniony świadczy usługi jednostkom zainteresowania publicznego,
- 31 grudnia 2017 r. i później – jeśli podmiot uprawniony nie świadczy usług jednostkom zainteresowania publicznego.

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują również w odniesieniu do usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych, których wykonywanie zostało rozpoczęte dnia 1 stycznia 2017 r. i później.

Istnieje też możliwość wcześniejszego zastosowania nowych standardów pod warunkiem:

- równoczesnego stosowania uchwały Nr [2784/52/2015](#) KRBR z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych (tj. o [Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1](#) – „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, MSKJ 1), oraz
- po uprzednim poinformowaniu Krajowej Komisji Nadzoru o terminie rozpoczęcia wcześniejszego stosowania nowych standardów.

Warunkiem niezbędnym do stwierdzenia o stosowaniu Krajowych Standardów Rewizji Finansowej w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania jest wdrożenie i stosowanie [MSKJ 1](#).

### CZEGO STANDARD DOTYCZY?

[MSB 500](#) wyjaśnia, co składa się na dowody badania oraz omawia odpowiedzialność biegłego rewidenta za zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur służących uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania, umożliwiających biegłemu rewidentowi sformułowanie racjonalnych wniosków leżących u podstaw opinii biegłego rewidenta.

Inne standardy powiązane z powyższymi zagadnieniami to: [MSB 315](#) (porównaj [ALERT nr 10](#)), [MSB 330](#) (porównaj [ALERT nr 12](#)), [MSB 520](#) oraz [MSB 570](#).

Wskazuje się, że standard ten należy odczytywać w kontekście [MSB 200](#) „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta [...]” (porównaj [ALERT nr 1](#)).

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 500

### JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- ewidencja księgową,
- odpowiedniość (dowodów badania),
- dowody badania,
- ekspert powołany przez kierownictwo,
- wystarczalność (dowodów badania).

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

Standard wskazuje, że **biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury badania odpowiednie dla uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania w danych okolicznościach.**

Standard wyjaśnia, że **zgromadzone dowody badania rozpatrywane są łącznie** i uzyskuje się je przede wszystkim w wyniku przeprowadzenia procedur badania w trakcie badania, jednakże mogą one obejmować również:

- informacje uzyskane z wcześniejszych badań (jeżeli biegły rewident przeprowadza procedury badania służące ustaleniu ich dalszej przydatności), lub
- wyniki procedur zapewnienia jakości firmy audytorskiej związanych z podjęciem się lub kontynuacją zlecenia badania u danego klienta.

Ważnym źródłem dowodów badania jest **ewidencja księgową** (zdefiniowana jako zapisy księgowe i dowody źródłowe, arkusze robocze, obliczenia, uzgodnienia i ujawnienia informacji). Dowody badania mogą ponadto pochodzić z **różnych źródeł wewnętrznych i zewnętrznych** lub **prac eksperta** powołanego przez kierownictwo badanej jednostki.

Standard podkreśla, że dowody badania mogą **potwierdzać stwierdzenia kierownictwa lub im zaprzeczać**. W niektórych przypadkach **brak informacji** może również stanowić **dowód badania** (np. odmowa kierownictwa dotycząca złożenia wymaganych oświadczeń).

Standard szczegółowo definiuje pojęcie **wystarczalności i odpowiedności dowodów badania**, wskazując, że pojęcia te są wzajemnie powiązane.

Wystarczalność jest miarą liczby (ilości) dowodów badania.

Odpowiedność jest miarą jakości dowodów badania, tj. ich *stosowności* i *wiarygodności* dla potwierdzenia wniosków leżących u podstaw opinii biegłego rewidenta.

*Stosowność* informacji wykorzystywanych jako dowody badania może zależeć od ukierunkowania testów (musi istnieć logiczne powiązanie pomiędzy celem procedury badania a wykonanymi w ramach badania czynnościami) – należy mieć na uwadze, że, dany zestaw procedur badania może dostarczyć dowodów badania przydatnych dla danych stwierdzeń, ale nie dla innych.

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 500

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

Wiarygodność dowodów badania zależy od:

- źródeł ich pochodzenia,
- ich rodzaju,
- konkretnych okoliczności ich uzyskania.

Standard wskazuje, że (uznając możliwość istnienia wyjątków), można przyjąć następujące **uogólnienia** dotyczące **wiarygodności dowodów badania**:

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

Inne standardy powiązane z powyższymi zagadnieniami to: [MSB 240](#) (porównaj [ALERT nr 5](#)) oraz [MSB 520](#).

Standard wyjaśnia również, co należy rozumieć pod pojęciem **procedury badania** – są nimi poniższe czynności:

- inspekcja,
- obserwacja,
- potwierdzenia,
- ponowne przeliczenie,
- ponowne przeprowadzenie procedur,
- procedury analityczne,
- zapytania.

**Inspekcja** polega na:

a) zbadaniu:

- zapisów, i
- dokumentów (zarówno wewnętrznych jak i zewnętrznych), w formie papierowej, elektronicznej lub innej,

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 500

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

b) fizycznym oglądzie aktywów.

Inspekcja zapisów i dokumentów dostarcza dowody badania o różnym stopniu wiarygodności zależnym od ich rodzaju i źródła oraz, w przypadku zapisów i dokumentów wewnętrznych, od skuteczności systemu kontroli ich przygotowywania.

**Obserwacja** – polega na oglądzie czynności lub procedur wykonywanych przez inne osoby.

Obserwacja dostarcza dowody badania dotyczące skuteczności procesów lub procedur, ale jest obarczona ograniczeniem wynikającym z:

- zawężenia obserwacji do danego momentu w czasie, w którym się jej dokonuje,
- faktu, że bycie obserwowanym może wpływać na sposób przeprowadzenia czynności lub procedur.

Dalsze wytyczne dotyczące obserwacji spisu z natury zapasów zawiera [MSB 501](#).

**Potwierdzenia (zewewnętrzne)** jest to bezpośrednia pisemna odpowiedź strony trzeciej (strony potwierdzającej) w formie papierowej, elektronicznej lub za pomocą innego środka przekazu.

Procedury potwierdzeń zewnętrznych są przydatne w związku ze stwierdzeniami dotyczącymi niektórych sald kont i ich części składowych, jednakże nie muszą ograniczać się jedynie do sald kont – mogą również dotyczyć potwierdzenia np. warunków umów lub transakcji.

Dalsze wytyczne dotyczące potwierdzeń zewnętrznych zawiera [MSB 505](#).

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

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

**Procedury analityczne** – polegają na:

- a) ocenie informacji finansowych uzyskanych w wyniku analizy możliwych powiązań pomiędzy danymi zarówno finansowymi, jak i niefinansowymi,
- b) badaniu rozpoznanych odchyłeń i powiązań, które są niespójne z innymi stosownymi informacjami lub różnią się znacząco od przewidywanych wielkości.

Dalsze wytyczne dotyczące procedur analitycznych zawiera [MSB 520](#).

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 500

CO JEST  
ISTOTĄ  
STANDARDU?  
(CD.)

**Zapytania** – polegają na zasięgnięciu informacji u poinformowanych osób z lub spoza jednostki o zagadnieniach zarówno finansowych, jak i niefinansowych. Zapytania mogą przyjmować formy np.:

- formalnych zapytań pisemnych lub
- nieformalnych zapytań ustnych.

Ocena wyników odpowiedzi na zapytania stanowi integralną część procesu zapytań.

**Standard** podkreśla, iż **co do zasady same zapytania nie zapewnią odpowiednich i wystarczających dowodów badania** dotyczących braku istotnego zniekształcenia ani na poziomie stwierdzeń ani na poziomie skuteczności działania systemu kontroli wewnętrznej.

W przypadku **zapytań dotyczących zamierzeń kierownictwa** potwierdzenie dowodów badania uzyskanych w drodze zapytań może być ograniczone. W takich przypadkach informacji potwierdzających mogą dostarczyć następujące działania:

- zrozumienie zrealizowanych w przeszłości, wcześniej deklarowanych zamierzeń kierownictwa,
- zrozumienie przedstawionych przez kierownictwo powodów wyboru danego kierunku działania,
- zrozumienie zdolności kierownictwa do działania zgodnego z wytyczonym kierunkiem.

W przypadku niektórych zagadnień, biegły rewident może uznać za konieczne uzyskanie pisemnych oświadczeń od kierownictwa oraz (gdzie to odpowiednie) od osób sprawujących nadzór. Dalsze wytyczne w tym zakresie zawiera [MSB 580](#).

*Wiarygodność informacji sporządzanych przez eksperta powołanego przez kierownictwo*

Jeżeli informacje, które mają być wykorzystane jako dowody badania zostały przygotowane z udziałem eksperta powołanego przez kierownictwo, to biegły rewident, uwzględniając znaczenie pracy eksperta dla swoich celów i w zakresie, w jakim jest to konieczne:

- ocenia **kompetencje zawodowe, umiejętności i obiektywizm** tego eksperta,
- **zapoznaje się z ustaleniami** pracy eksperta,
- **ocenia, czy ustalenia eksperta są odpowiednim dowodem badania** dotyczącym **odnośnego stwierdzenia**.



## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 500

CO JEST  
ISTOTĄ  
STANDARDU?  
(CD.)

Standard wskazuje, że **kompetencje, umiejętności i obiektywizm** eksperta powołanego przez kierownictwo oraz wszelkie kontrole dokonywane przez jednostkę, odnoszące się do pracy danego eksperta, stanowią istotne **czynniki wiarygodności** wszelkich **informacji przygotowanych przez eksperta** powołanego przez kierownictwo.

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

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

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

*Informacje sporządzane przez jednostkę, które są wykorzystywane na potrzeby biegłego rewidenta*

Standard wskazuje, że w trakcie korzystania z informacji przygotowanych przez jednostkę biegły rewident ocenia, czy informacje te są wystarczająco wiarygodne dla celów biegłego rewidenta, a zarazem (jeśli jest to konieczne w danych okolicznościach):

- uzyskuje dowody badania dotyczące dokładności i kompletności tych informacji, oraz
- ocenia, czy informacje te są wystarczająco precyzyjne i szczegółowe na potrzeby realizacji celów biegłego rewidenta.

*Wybór pozycji do testów*

Standard podkreśla, że przy projektowaniu testów zgodności oraz testów szczegółowych biegły rewident ustala sposoby wyboru pozycji do testów tak, aby były one skuteczne dla realizacji celów procedury badania.

**Możliwe sposoby doboru** przez biegłego rewidenta **pozycji do testów** obejmują:

- a) wybór **wszystkich pozycji** (100% sprawdzenie),
- b) wybór **określonych pozycji** oraz
- c) **badanie wyrywkowe** (próbkiwanie).

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 500

CO JEST  
ISTOTĄ  
STANDARDU?  
(CD.)

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

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

Biegły rewident może zdecydować się na **wybór określonych pozycji ze zbioru**. Przy podejmowaniu tej decyzji czynnikami, które mogą się okazać istotne jest:

- znajomość jednostki przez biegłego rewidenta,
- ocena ryzyka istotnego zniekształcenia oraz
- charakterystyka testowanego zbioru.

Przy **wyborze określonych pozycji** biegły rewident kieruje się **osądem**, stąd też wybór ten narażony jest na **ryzyko nie związane z próbkowaniem**. Wybór określonych pozycji może uwzględniać:

- a) pozycje o dużej wartości lub o kluczowym znaczeniu np. podejrzane, nietypowe, szczególnie podatne na ryzyko lub w przeszłości zawierały błędy,
- b) wszystkie pozycje przekraczające pewną kwotę, w celu weryfikacji dużej części łącznej wartości grupy transakcji lub całkowitego salda konta,
- c) pozycje służące uzyskaniu informacji dotyczących takich spraw, jak rodzaj jednostki lub rodzaj prowadzonych transakcji.

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

**Badanie wrywkowe (próbkowanie)** ma umożliwić wyciągnięcie wniosków na temat całego zbioru na podstawie wybranej ze zbioru próbki objętej badaniem.

Badanie wrywkowe (próbkowanie) zostało szczegółowo omówione w [MSB 530](#).



### Krajowy Standard Rewizji Finansowej 500

#### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

Standard podkreśla, że w przypadku, gdy:

- dowód badania uzyskany z jednego źródła jest niespójny z dowodem pochodzącym z innego źródła, lub
- biegły rewident ma wątpliwości co do wiarygodności informacji, która ma być wykorzystana jako dowód badania,

biegły rewident określa, jakie zmiany lub uzupełnienia procedur badania są konieczne w celu rozwiązania tej sprawy.

### Krajowy Standard Rewizji Finansowej 500

#### GDZIE MOŻNA ZNALEŹĆ STANDARD?

Pełna aktualna treść standardu dostępna jest na stronie internetowej KIBR pod adresem:

[http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwały/KSRF/uchwała\\_2783-52-2015\\_KSRF\\_500.pdf](http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwały/KSRF/uchwała_2783-52-2015_KSRF_500.pdf)

#### CO BYŁO POPZEDNIO?

Tematyka poruszana w niniejszym standardzie była dotychczas uregulowana przez [Krajowy Standard Rewizji Finansowej nr 1](#), w szczególności w rozdziale IV Dowody badania.

W porównaniu do KSRF 1, regulacje MSB 500 są zdecydowanie bardziej szczegółowe, ponadto w dotychczasowych regulacjach nie było poruszone zagadnienie polegania na pracy eksperta powołanego przez kierownictwo badanej jednostki.

#### UWAGI KOŃCOWE

Niniejszy alert sygnalizuje wybrane aspekty nowych standardów. Alert nie może być traktowany jako substytut zapoznania się z mającymi zastosowanie standardami i regulacjami prawnymi wiążącymi biegłego rewidenta oraz podmiot uprawniony do badania.