

Załącznik nr 1.12 do uchwały Nr 2783/52/2015  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 10 lutego 2015 r.

**KRAJOWY STANDARD REWIZJI FINANSOWEJ 330**

w brzmieniu

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 330 (IAASB)**

**POSTĘPOWANIE BIEGŁEGO REWIDENTA W ODPOWIEDZI NA OCENĘ RYZYKA**

# MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 330 POSTĘPOWANIE BIEGŁEGO REWIDENTAW ODPOWIEDZI NA OCENĘ RYZYKA

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

## SPIS TREŚCI

|  | Paragraf |
|--|----------|
| <b>Wprowadzenie</b>  |          |
| Zakres standardu   | 1        |
| Data wejścia w życie   | 2        |
| <b>Cele</b>  | <b>3</b> |
| <b>Definicje</b>   | <b>4</b> |
| <b>Wymogi</b>  |          |
| Ogólna reakcja   | 5        |
| Procedury badania będące reakcją na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń | 6-23     |
| Odpowiedniość prezentacji i ujawnień   | 24       |
| Ocena wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania   | 25-27    |
| Dokumentacja   | 28-30    |
| <b>Zastosowania i inne materiały objaśniające</b>  |          |
| Ogólne reakcje   | A1-A3    |
| Procedury badania będące reakcją na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń | A4-A58   |
| Odpowiedniość prezentacji i ujawnień   | A59      |
| Ocena wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania   | A60-A62  |
| Dokumentacja   | A63      |

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 330 „Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka” należy odczytywać w powiązaniu z MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

## Wprowadzenie

### Zakres standardu

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za zaprojektowanie i zastosowanie reakcji odpowiednich do ryzyka istotnego zniekształcenia rozpoznanego i oszacowanego przez biegłego rewidenta zgodnie z MSB 315 (zmienionym)<sup>1</sup> podczas badania sprawozdań finansowych.

### Data wejścia w życie

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

### Cele

3. Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i zastosowaniu odpowiednich do tego ryzyka reakcji<sup>2</sup>.

### Definicje

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

- (a) procedury wiarygodności – procedury badania zaprojektowane dla wykrycia istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. Procedury wiarygodności obejmują:
  - (i) badania szczegółowe (grup transakcji, sald i ujawnień) oraz
  - (ii) analityczne procedury wiarygodności;

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

<sup>2</sup> *Uw. tłum.* – Użyte w oryginale określenie „response” przetłumaczono zgodnie z duchem tekstu jako „reakcję” (przeciwdziałanie).

(b) testy kontroli – procedury badania zaprojektowane dla oceny skuteczności działania kontroli (wewnętrznych) służących zapobieganiu lub wykrywaniu i korygowaniu istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń.

## Wymogi

### Ogólna reakcja

5. Biegły rewident projektuje<sup>3</sup> ogólną reakcję i stosuje ją odpowiednio do oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdań finansowych (zob. par. A1-A3).

### Procedury badania będące reakcją na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń

6. Biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres uwzględniają i są odpowiednie do oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń (zob. par. A4-A8).

7. Projektując dalsze procedury badania wymagające przeprowadzenia, biegły rewident:

(a) rozważa powody uzasadniające ocenę danego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dla każdej grupy transakcji, salda i ujawnień informacji, w tym:

(i) prawdopodobieństwo istotnego zniekształcenia będącego skutkiem cech odnośnej grupy transakcji, salda lub ujawnień informacji (np. ryzyko nieodłączne) oraz

(ii) czy ocena ryzyka uwzględnia odnośne kontrole (np. ryzyko kontroli), a zatem czy wymaga się od biegłego rewidenta uzyskania dowodów badania dla stwierdzenia, czy kontrole działają skutecznie (tj. biegły rewident określając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur wiarygodności zamierza zaufać skuteczności działania kontroli) (zob. par. A9-A18) oraz

(b) uzyskuje bardziej przekonujące dowody badania im wyższa jest ocena ryzyka przez biegłego rewidenta (zob. par. A19).

### Testy kontroli

8. Biegły rewident projektuje i przeprowadza wtedy testy kontroli służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli, jeżeli:

(a) dokonana przez biegłego rewidenta ocena ryzyka istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń obejmuje oczekiwanie, że kontrole działają skutecznie (tj. biegły rewident, określając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur wiarygodności, zamierza zaufać skuteczności działania kontroli) lub

(b) same procedury wiarygodności nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń (zob. par. A20-A24).

9. Projektując i przeprowadzając testy kontroli, biegły rewident uzyskuje tym bardziej przekonujące dowody badania, im większe zaufanie pokładane w skuteczność kontroli (zob. par. A25).

### Rodzaj i zakres testów kontroli

10. Projektując i przeprowadzając testy kontroli, biegły rewident:

(a) przeprowadza inne procedury badania w połączeniu z kierowaniem zapytań, aby uzyskać dowody badania skuteczności działania kontroli, w tym:

(i) sposobu, w jaki kontrole były przeprowadzane w odpowiednich odcinkach czasu w okresie objętym badaniem,

(ii) ciągłości ich stosowania, oraz

(iii) kto lub w jaki sposób je przeprowadzał (zob. par. A26-A29);

(b) ustala, czy kontrole, które mają być objęte badaniem, zależą od innych kontroli (kontroli pośrednich), a jeśli tak, czy konieczne jest uzyskanie dowodów badania potwierdzających skuteczność działania tych pośrednich kontroli (zob. par. A30-A31).

### Czas przeprowadzenia testów kontroli

11. Biegły rewident przeprowadza testy kontroli za pewien odcinek czasu lub zadany okres, w którym zamierza polegać na tych kontrolach, zgodnie z paragrafami 12 i 15, aby uzyskać odpowiednią podstawę dla zamierzonego zaufania kontroli (zob. par. A32).

---

<sup>3</sup> Uw. tłum. – Stosowne w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej poprzez użycie słów *musi, ma, powinien* itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przywidziany w danym MSB.

Wykorzystanie dowodów badania uzyskanych w okresie śródrocznym

12. Jeżeli biegły rewident uzyskuje dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli w okresie śródrocznym, to:

(a) uzyskuje dowody badania dotyczące znaczących zmian tych kontroli następujących po okresie śródrocznym oraz

(b) ustala, jakie dodatkowe dowody badania należy uzyskać za pozostały okres (zob. par. A33-A34).

Wykorzystanie dowodów badania uzyskanych w czasie poprzednich badań

13. Rozważając, czy właściwe jest wykorzystanie dowodów badania skuteczności działania kontroli uzyskanych podczas poprzednich badań, a jeśli tak, to jaki okres może upłynąć do ponownego przeprowadzenia testów kontroli, biegły rewident uwzględnia:

(a) skuteczność innych elementów kontroli wewnętrznej, w tym środowiska kontroli, stosowanego przez jednostkę nadzoru kontroli oraz procesów oceny ryzyka,

(b) ryzyka wynikające z charakteru kontroli, w tym, czy następuje automatycznie czy ręcznie,

(c) skuteczność ogólnych kontroli technologii informacji (IT),

(d) skuteczność danej kontroli i jej stosowanie przez jednostkę, w tym rodzaj i zakres odstępstw od stosowania kontroli odnotowanych podczas poprzednich badań oraz czy nastąpiły zmiany personelu, które znacząco wpłynęły na stosowanie kontroli,

(e) czy niezmiennosc sposobu przeprowadzania danej kontroli stwarza ryzyko ze względu na zmiany okoliczności oraz

(f) ryzyko istotnego zniekształcenia i zakres, w jakim można zaufać danej kontroli (zob. par. A35).

14. Jeżeli biegły rewident planuje wykorzystanie uzyskanych podczas poprzednich badań dowodów badania skuteczności działania określonych kontroli, to ustala dalszą ich przydatność drogą uzyskania dowodów badania na temat tego, czy po uprzednich badaniach nastąpiły znaczące zmiany tych kontroli. Biegły rewident uzyskuje dowody badania w drodze kierowania zapytań w połączeniu z obserwacją lub inspekcją, aby potwierdzić swoje zrozumienie tych określonych kontroli oraz:

(a) jeżeli nastąpiły zmiany wpływające na dalszą przydatność dowodów badania uzyskanych podczas poprzednich badań – przeprowadza testy tych kontroli w czasie bieżącego badania (zob. par. A36),

(b) jeżeli takie zmiany nie nastąpiły – przeprowadza testy kontroli przynajmniej raz na trzy badania oraz przeprowadza testy niektórych kontroli przy każdym badaniu. Pozwoli to uniknąć przeprowadzania testów tych wszystkich kontroli, którym biegły rewident zamierza zaufać w ramach jednego okresu objętego badaniem i nie przeprowadzać testów kontroli w późniejszych dwóch okresach objętych badaniem (zob. par. A37-A39).

Kontrole znaczącego ryzyka

15. Jeżeli biegły rewident zamierza polegać na kontrolach, z którymi wiąże się ryzyko, ocenione przez niego jako znaczące, to przeprowadza testy tych kontroli w bieżącym okresie.

Ocena skuteczności działania kontroli

16. Oceniając skuteczność działania odnośnych kontroli, biegły rewident ocenia, czy zniekształcenia, wykryte za pomocą procedur wiarygodności, wskazują na nieskuteczność działania kontroli. Niewykrycie zniekształceń podczas stosowania procedur wiarygodności nie stanowi jednak dowodu badania potwierdzającego skuteczność kontroli badanego stwierdzenia (zob. par. A40).

17. Jeżeli wykryto odstępstwa od kontroli, na których biegły rewident zamierza polegać, to biegły rewident kieruje odpowiednie zapytania, aby zrozumieć zagadnienie i ich potencjalne konsekwencje oraz ustala czy (zob. par. A41):

(a) przeprowadzone testy kontroli stanowią odpowiednią podstawę do tego, aby polegać na tych kontrolach,

(b) niezbędne są dodatkowe testy kontroli lub

(c) na potencjalne ryzyko zniekształceń należy zareagować, stosując procedury wiarygodności.

*Procedury wiarygodności*

18. Niezależnie od wysokości ocenionego ryzyka istotnych zniekształceń biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury wiarygodności w odniesieniu do każdej istotnej grupy transakcji, salda i ujawnienia informacji (zob. par. A42-A47).

19. Biegły rewident ocenia, czy jako procedury wiarygodności należy przeprowadzić procedury zewnętrznych potwierdzeń (zob. par. A48-A51).

Procedury wiarygodności związane z procesem sporządzania sprawozdań finansowych

20. Przeprowadzone przez biegłego rewidenta procedury wiarygodności obejmują następujące, dotyczące procesu sporządzenia sprawozdań finansowych, badania:

(a) zgodności lub uzgodnienia sprawozdań finansowych ze stanowiącymi ich podstawę zapisami księgowymi oraz

(b) sprawdzenie istotnych zapisów księgowych i innych korekt dokonanych podczas sporządzania sprawozdań finansowych (zob. par. A52).

Procedury wiarygodności będące reakcją na znaczące ryzyko

21. Jeżeli biegły rewident stwierdził, że ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń jest znaczące, to przeprowadza procedury wiarygodności będące reakcją na to konkretne ryzyko. Jeżeli reakcją na znaczące ryzyko są wyłącznie procedury wiarygodności, to powinny one polegać na badaniach szczegółowych (zob. par. A53).

Rozłożenie w czasie przeprowadzania procedur wiarygodności

22. Jeżeli procedury wiarygodności są przeprowadzane w ciągu okresu, to biegły rewident obejmuje badaniem pozostały okres i przeprowadza:

(a) procedury wiarygodności łącznie z testami kontroli za okres pozostały od tego dnia lub

(b) jedynie dalsze procedury wiarygodności - jeśli uzna to za wystarczające.

Stanowią one racjonalną podstawę do rozciągnięcia wniosków z badania sformułowanych na dzień w ciągu okresu na czas do końca okresu (zob. par. A54-A57).

23. Jeżeli zostały wykryte zniekształcenia, których biegły rewident się nie spodziewał, oceniając ryzyko istotnych zniekształceń na dzień w ciągu okresu, to biegły rewident ocenia, czy poprzednia ocena ryzyka oraz planowany rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur wiarygodności, obejmujące pozostały okres, wymagają modyfikacji (zob. par. A58).

#### **Odpowiedniość prezentacji i ujawnień**

24. Biegły rewident przeprowadza procedury badania, aby ocenić, czy ogólna prezentacja sprawozdań finansowych, w tym powiązanych ujawnień, jest zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (zob. par. A59).

#### **Ocena wystarczalności i odpowiedności dowodów badania**

25. Na podstawie przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania biegły rewident – zanim sformułuje wnioski z badania – określa, czy jego ocena ryzyka istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń jest nadal odpowiednia (zob. par. A60 -A61).

26. Biegły rewident ustala, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania. Formułując opinię biegły rewident uwzględnia wszystkie odnośne dowody badania, niezależnie od tego czy wydają się one potwierdzać, czy zaprzeczać stwierdzeniom sprawozdań finansowych (zob. par. A62).

27. Jeżeli biegły rewident nie uzyskał wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących istotnego stwierdzenia sprawozdania finansowego, to podejmuje próbę uzyskania dalszych dowodów badania. Gdy biegły rewident nie może uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, to wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odstępuje od wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych.

#### **Dokumentacja**

28. Biegły rewident zamieszcza w dokumentacji badania<sup>4</sup> informacje o:

(a) ogólnej reakcji na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń sprawozdania finansowego oraz rodzaju, rozłożeniu w czasie i zakresie dalszych przeprowadzonych procedur badania,

(b) powiązaniu tych procedur z ocenionym ryzykiem na poziomie stwierdzeń oraz

(c) wynikach procedur badania, w tym wnioskach z badania, jeżeli nie są one ogólnie zrozumiałe (zob. par. A63).

29. Jeżeli biegły rewident planuje wykorzystanie dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli uzyskanych podczas poprzednich badań, to zamieszcza w dokumentacji badania informacje o przesłankach uzasadniających zaufanie tym kontrolom, które zostały zbadane podczas poprzedniego badania.

30. Dokumentacja biegłego rewidenta powinna dowodzić, że sprawozdania finansowe są zgodne lub uzgodnione ze stanowiącymi ich podstawę zapisami księgowymi.

\* \* \*

#### **Zastosowania i inne materiały objaśniające**

**Ogólne reakcje** (zob. par. 5)

---

<sup>4</sup> MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragrafy 8-11 i paragraf A6.

**A1.** Ogólne reakcje na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego mogą obejmować:

- podkreślenie – wobec zespołu wykonującego zlecenie badania – potrzeby kierowania się zawodowym sceptycyzmem,
- przydzielenie do badania bardziej doświadczonych pracowników posiadających specjalistyczne umiejętności lub zatrudnienie ekspertów,
- zapewnienie większego nadzoru,
- uwzględnienie dodatkowych elementów nieprzewidywalności przy wyborze dalszych procedur badania wymagających przeprowadzenia,
- dokonanie ogólnych zmian rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania, np.: przeprowadzanie procedur wiarygodności na koniec okresu zamiast w ciągu okresu lub zmodyfikowanie rodzaju procedur badania w celu uzyskania bardziej przekonujących dowodów badania.

**A2.** Na ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego, a zatem na ogólne reakcje biegłego rewidenta na to ryzyko, wpływa poznanie przez biegłego rewidenta środowiska kontroli. Skuteczne środowisko kontroli wewnętrznej może zwiększyć zaufanie biegłego rewidenta do kontroli wewnętrznej i wiarygodności dowodów badania tworzonych wewnątrz jednostki; z tego względu biegły rewident może pozwolić sobie, np. na przeprowadzenie niektórych procedur badania w ciągu okresu zamiast na jego koniec. Słabość środowiska kontroli wewnętrznej może mieć jednak przeciwny skutek, np. biegły rewident może zareagować na nieskuteczne środowisko kontroli:

- przeprowadzając większą liczbę procedur badania na koniec okresu a nie w ciągu okresu,
- uzyskując bardziej rozbudowane dowody badania za pomocą procedur wiarygodności,
- zwiększając liczbę miejsc, które należy objąć zakresem badania.

**A3.** Takie rozważania mają dlatego znaczący wpływ na ogólne podejście biegłego rewidenta, gdyż np. mogą nadać większe znaczenie procedurom wiarygodności (podejście oparte o badania wiarygodności) lub skłaniać do korzystania zarówno z testów kontroli, jak i procedur wiarygodności (podejście mieszane).

### **Procedury badania będące reakcją na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń**

*Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania (zob. par. 6)*

**A4.** Ocena przez biegłego rewidenta rozpoznanego ryzyka istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń stanowi podstawę rozważenia, jakie podejście do badania będzie odpowiednie przy projektowaniu i przeprowadzaniu dalszych procedur badania. Biegły rewident może ustalić, że:

(a) skuteczną reakcją na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia danego stwierdzenia może być przeprowadzenie tylko testów kontroli,

(b) jedynie przeprowadzanie procedur wiarygodności jest odpowiednie w odniesieniu do określonych stwierdzeń i dlatego biegły rewident wyłącza skutki kontroli z oceny odnośnego ryzyka. Dzieje się tak dlatego, że przeprowadzone przez biegłego rewidenta procedury oceny ryzyka nie rozpoznały żadnych skutecznych kontroli związanych z tym stwierdzeniem lub dlatego, że testy kontroli nie byłyby wydajne, w związku z czym biegły rewident nie zamierza polegać na skuteczności działania kontroli przy ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wiarygodności lub

(c) skutecznym podejściem jest podejście mieszane, kiedy to stosuje się zarówno testy kontroli, jak i procedury wiarygodności.

Zgodnie jednak z tym czego wymaga paragraf 18, niezależnie od wybranego podejścia, biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury wiarygodności w odniesieniu do każdej istotnej grupy transakcji, salda i ujawnienia informacji.

**A5.** Rodzaj stosowanych procedur badania zależy od ich celu (tj. testy kontroli lub procedury wiarygodności) oraz sposobu (tj. inspekcja, obserwacja, kierowanie zapytań, uzyskiwanie potwierdzeń, ponowne przeliczanie, ponowne wykonywanie określonych czynności lub procedury analityczne). Rodzaj procedur badania ma wielkie znaczenie przy reakcji na ocenione ryzyko.

**A6.** Rozłożenie w czasie procedur badania określa, kiedy są one przeprowadzane lub okres bądź termin, którego dotyczą dowody badania.

**A7.** Zakres procedur badania określa liczba procedur badania, które należy przeprowadzić, np. wielkość próbek lub liczba obserwacji czynności kontrolnej.

**A8.** Projektowanie i przeprowadzanie dalszych procedur badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres, zależą i stanowią reakcją na ocenę ryzyka istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń, wskazuje na wyraźny związek między dalszymi procedurami stosowanymi przez biegłego rewidenta a oceną ryzyka.

*Reakcja na ocenione ryzyko na poziomie stwierdzeń (zob. par. 7(a))*

Rodzaj



**A9.** Ocenione przez biegłego rewidenta ryzyko może wpływać zarówno na rodzaje procedur badania, jakie mają zostać przeprowadzone, jak i na ich łącznie. Na przykład kiedy oceniane ryzyko jest wysokie, biegły rewident w uzupełnieniu inspekcji dokumentu może uzyskać potwierdzenie przez kontrahenta kompletności warunków umowy. Ponadto do badania określonych stwierdzeń, niektóre procedury mogą być bardziej odpowiednie od innych. Na przykład w odniesieniu do przychodów najlepszą reakcją na ocenione ryzyko zniekształcenia stwierdzenia dotyczącego kompletności mogą być testy kontroli, podczas gdy procedury wiarygodności mogą być najlepszą reakcją na ocenione ryzyko zniekształcenia stwierdzenia dotyczącego występowania.

**A10.** Przyczyny takiej a nie innej oceny danego ryzyka mają znaczenie przy ustalaniu rodzaju procedur badania. Na przykład jeżeli ryzyko zostało ocenione jako niższe z powodu szczególnych cech grupy transakcji, bez przeprowadzania analizy odnośnych kontroli, wówczas biegły rewident może uznać, że przeprowadzenie wyłącznie analitycznych procedur wiarygodności pozwoli na uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Z drugiej strony jeżeli oceniane ryzyko jest niższe dzięki kontroli wewnętrznej i biegły rewident zamierza oprzeć procedury wiarygodności na tej niskiej ocenie, to przeprowadza on testy kontroli zgodnie z wymogami paragrafu 8 (a). Może to dotyczyć – przykładowo – grupy transakcji o dość jednolitych i niezłożonych cechach, które są rutynowo przetwarzane i kontrolowane przez system informacyjny jednostki.

#### Czas przeprowadzenia

**A11.** Biegły rewident może przeprowadzić testy kontroli lub procedury wiarygodności w ciągu okresu lub na jego koniec. Im wyższe jest ryzyko istotnych zniekształceń, tym większe prawdopodobieństwo, że biegły rewident może uznać za bardziej skuteczne przeprowadzenie procedur wiarygodności blisko końca okresu lub na jego koniec zamiast w terminie wcześniejszym lub może zdecydować o przeprowadzeniu procedur badania w niezapowiedzianych lub nieprzewidywalnych terminach (np. niezapowiedziane przeprowadzenie procedur badania w wybranych miejscach). Ma to szczególne znaczenie przy rozważaniu sposobu reakcji na ryzyko oszustwa. Na przykład w przypadku, gdy rozpoznano ryzyko zamierzonych zniekształceń lub manipulacji, biegły rewident może stwierdzić, że procedury badania polegające na rozciągnięciu wniosków z badania w dniu śródrocznym na koniec okresu nie będą skuteczne.

**A12.** Z drugiej strony przeprowadzanie procedur badania przed zakończeniem okresu pomaga biegłemu rewidentowi rozpoznać znaczące zagadnienia na wczesnym etapie badania, co w rezultacie przyczynia się do rozwiązania ich z pomocą kierownictwa lub dzięki opracowaniu skutecznego podejścia do badania tych zagadnień.

**A13.** Niektóre procedury badania mogą być przeprowadzone tylko na koniec okresu lub po jego zakończeniu, jak np.:

- uzgodnienie sprawozdań finansowych z zapisami księgowymi,
- sprawdzenie korekt poczynionych podczas sporządzania sprawozdań finansowych oraz
- procedury przeprowadzone jako reakcja na ryzyko, że na koniec okresu jednostka mogła zawrzeć nieprawidłowe umowy sprzedaży lub że transakcje mogą być niezakończone.

**A14.** Dalsze ważne czynniki wpływające na wybór przez biegłego rewidenta terminu, kiedy należy przeprowadzić procedury badania obejmują:

- środowisko kontroli,
- kiedy odnośne informacje będą dostępne (np. pliki elektroniczne mogą być stopniowo nadpisywane lub procedury mające być poddane obserwacji mogą być przeprowadzane tylko w pewnych terminach),
- rodzaj ryzyka (np. jeżeli zachodzi ryzyko zawyżania przychodów w celu spełnienia oczekiwań co do zysków drogą tworzenia ex post fałszywych umów sprzedaży, biegły rewident może chcieć sprawdzić umowy dostępne na dzień zakończenia okresu),
- okres lub termin, którego dotyczą dowody badania.

#### Zakres

**A15.** Zakres procedur badania uznanych za konieczne ustala się po uwzględnieniu istotności, ocenionego ryzyka i stopnia pewności, jaki biegły rewident planuje uzyskać. Jeżeli pojedynczy cel jest osiągany drogą łącznie procedur, zakres każdej procedury rozpatruje się osobno. Zasadniczo zakres procedur badania wzrasta – wraz ze wzrostem ryzyka istotnych zniekształceń. Na przykład właściwą reakcją na ocenione ryzyko istotnych zniekształceń spowodowane oszustwem może być odpowiednie zwiększenie wielkości próbek lub przeprowadzenie analitycznych procedur wiarygodności w bardziej szczegółowy sposób. Tym niemniej zwiększenie zakresu procedur badania jest skuteczne tylko wtedy, gdy dana procedura badania jest odpowiednia do konkretnego ryzyka.

**A16.** Stosowanie wspomaganych komputerowo technik badania (WKTb) może umożliwić zbadanie w szerszym zakresie przeprowadzonych elektronicznie transakcji oraz zbiorów kont, co może być przydatne wówczas, gdy biegły rewident zdecyduje się zmodyfikować zakres badania, np. jako reakcja na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Takie techniki mogą być stosowane do wyboru transakcji do

próbki z kluczowych plików elektronicznych, do grupowania transakcji o określonych cechach lub do badania całego zbioru zamiast próbki.

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego

**A17.** W przypadku jednostek sektora publicznego instrukcja badania oraz inne specyficzne wymogi badania mogą wpływać na pogląd biegłego rewidenta dotyczący rodzaju, rozłożenia w czasie oraz zakresu dalszych procedur badania.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

**A18.** W bardzo małych jednostkach może następować niewiele czynności kontrolnych rozpoznanych przez biegłego rewidenta lub zakres udokumentowania przez jednostkę ich występowania bądź działania może być ograniczony. W takich przypadkach bardziej skuteczne może być przeprowadzenie przez biegłego rewidenta procedur badania, które będą przede wszystkim procedurami wiarygodności. Niemniej w niektórych rzadkich przypadkach brak czynności kontrolnych lub innych składowych kontroli może uniemożliwiać uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

Wyższa ocena ryzyka (zob. par. 7(b))

**A19.** Dla uzyskania bardziej przekonujących dowodów badania ze względu na wyższą ocenę ryzyka biegły rewident może zwiększyć liczbę dowodów lub uzyskać dowody, które są bardziej odpowiednie bądź wiarygodne, np. kładąc większy nacisk na uzyskanie dowodów od stron trzecich lub dowodów potwierdzających z kilku niezależnych źródeł.

### *Testy kontroli*

Zaprojektowanie i przeprowadzanie testów kontroli (zob. par. 8)

**A20.** Testom kontroli poddaje się tylko te kontrole, które biegły rewident uznał za odpowiednio zaprojektowane dla zapobiegania lub wykrywania i korygowania istotnego zniekształcenia stwierdzenia. Jeżeli w różnych przedziałach czasu objętego badaniem okresu stosowano znacząco różniące się kontrole, każdą z nich rozpatruje się osobno.

**A21.** Testowanie skuteczności działania kontroli różni się od zrozumienia i oceny koncepcji i wdrożenia kontroli. Tym niemniej stosuje się do tych celów te same sposoby procedur badania. Dlatego biegły rewident może uznać, że efektywne jest zbadanie skuteczności działania kontroli w tym samym czasie, w którym przeprowadza ocenę ich koncepcji oraz ustala, czy nastąpiło jej wdrożenie.

**A22.** Niektóre procedury oceny ryzyka mogą nie być konkretnie zaprojektowane jako testy kontroli, mimo to mogą dostarczać dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli, w konsekwencji czego mogą być uznane za testy kontroli. Na przykład procedury oceny ryzyka przez biegłego rewidenta mogą obejmować:

- kierowanie zapytań na temat korzystania przez kierownictwo z budżetów,
- obserwowanie dokonanego przez kierownictwo porównania wydatków zabudżetowanych i faktycznie poniesionych,
- inspekcję raportów dotyczących dochodzenia przyczyn różnic między kwotami zabudżetowanymi i faktycznymi.

Takie procedury badania są źródłem wiedzy o polityce budżetowej jednostki oraz czy została wdrożona, a zarazem mogą dostarczyć dowodów badania skuteczności działania polityki budżetowej dla zapobiegania lub wykrywania istotnych zniekształceń klasyfikacji kosztów.

**A23.** Biegły rewident może też zaprojektować testy kontroli w taki sposób, aby były one przeprowadzane w tym samym czasie, co badania szczegółowe tych samych transakcji. Chociaż cel testów kontroli jest inny od celu badania szczegółowego, obydwa można wykonać w tym samym czasie, przeprowadzając testy kontroli i badania szczegółowe tych samych transakcji, co określa się jako badanie o podwójnym celu. Na przykład biegły rewident może zaprojektować i ocenić wyniki badania polegającego na sprawdzeniu faktury, aby na tej podstawie ustalić, czy faktura została zatwierdzona i dostarczyć dowody badania wiarygodności transakcji. Badanie o podwójnym celu projektuje się i ocenia drogą osobnego rozważenia każdego z celów tego badania.

**A24.** W niektórych przypadkach biegły rewident może uznać za niemożliwe zaprojektowanie skutecznych procedur wiarygodności, które same dostarczyłyby wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń<sup>5</sup>. Może to mieć miejsce, gdy jednostka do prowadzenia swojej działalności wykorzystuje technologię informacji (IT) i nie sporządza ani nie przechowuje żadnej innej dokumentacji dotyczącej transakcji aniżeli ta, która powstaje w ramach systemu technologii informacji (IT). W takich przypadkach - w myśl paragrafu 8(b) - wymagane jest przeprowadzenie odpowiednich testów kontroli.

---

<sup>5</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf 30.



Dowody badania i zamierzone zaufanie (zob. par. 9)

**A25.** Uzyskanie wyższego poziomu pewności co do skuteczności działania kontroli może być wymagane w przypadku, gdy przyjęto podejście oparte głównie na testach kontroli, a w szczególności, kiedy uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania tylko na podstawie procedur wiarygodności jest niemożliwe lub niewykonalne ze względów praktycznych.

Rodzaj i zakres testów kontroli

Inne procedury badania połączone z zapytaniami (zob. par. 10(a))

**A26.** Same zapytania nie wystarczają do zbadania skuteczności działania kontroli. Dlatego przeprowadza się inne procedury badania w połączeniu z zapytaniami. Zapytania połączone z inspekcją lub ponowne wykonanie określonych czynności mogą z tego względu dostarczyć większej pewności niż zapytania i obserwacja, zwłaszcza że obserwacja jest miarodajna tylko w momencie, w którym się jej dokonuje.

**A27.** Rodzaj danej kontroli wpływa na rodzaj procedury służącej uzyskaniu dowodów badania, że kontrola działała skutecznie. Na przykład jeżeli skuteczność działania kontroli potwierdza dokumentacja, biegły rewident może postanowić, że przeprowadzi inspekcję tej dokumentacji, aby uzyskać dowody badania skuteczności działania kontroli. Jednak w przypadku innych kontroli taka dokumentacja może być niedostępna lub nieprzydatna. Na przykład może nie istnieć dokumentacja działania [kontroli] w odniesieniu do niektórych czynników środowiska kontroli, takich jak przydzielanie uprawnień i obowiązków lub w odniesieniu do niektórych rodzajów czynności kontrolnych, takich jak czynności kontrolne wykonywane przez komputer. W takich okolicznościach dowody badania dotyczące skuteczności działania [kontroli] można uzyskać drogą kierowania zapytań w połączeniu z innymi procedurami badania, takimi jak obserwacja lub zastosowanie WKTb.

Zakres testów kontroli

**A28.** Jeżeli niezbędne jest uzyskanie bardziej przekonujących dowodów skuteczności kontroli, odpowiednie może być rozszerzenie zakresu testów kontroli. Do zagadnień, które biegły rewident może uwzględnić, ustalając zakres testów kontroli, jakie zamierza przeprowadzić – oprócz stopnia polegania na kontrolach – zalicza się:

- częstotliwość dokonywania danej kontroli przez jednostkę w okresie,
- przedział objętego badaniem okresu, przez który biegły rewident polega na skuteczności działania kontroli,
- oczekiwany poziom odstępstw od kontroli,
- przydatność i wiarygodność dowodów badania, wymagających uzyskania dla potwierdzenia skuteczności działania kontroli na poziomie stwierdzeń,
- zakres, w jakim dowody badania uzyskuje się na podstawie testów innych kontroli powiązanych z danym stwierdzeniem.

MSB 530<sup>6</sup> zawiera dalsze wskazówki dotyczące zakresu testów kontroli.

**A29.** Ze względu na nieodzowną ciągłość przetwarzania danych w systemie technologii informacji (IT), może nie być potrzebne rozszerzanie zakresu badania zautomatyzowanych kontroli. Można oczekiwać, że zautomatyzowane kontrole działają w sposób ciągły, chyba że dokonano zmian w programie (w tym w tabelach, plikach lub innych stałych danych wykorzystywanych w programie). Gdy biegły rewident stwierdzi, że zautomatyzowana kontrola działa zgodnie z założeniami (można to uczynić podczas pierwszego wdrożenia kontroli lub w innym terminie), to może on rozważyć przeprowadzenie testów w celu stwierdzenia, że kontrola w dalszym ciągu działa skutecznie. Takie testy mogą obejmować ustalenie, że:

- nie nastąpiły zmiany programu które nie byłyby poddane odpowiednim kontrolom zmian programu,
- do przetwarzania transakcji stosuje się autoryzowaną wersję programu oraz
- inne odpowiednie ogólne kontrole są skuteczne.

Takie testy mogą również obejmować ustalenie, że nie dokonano zmian w programach, co może nastąpić wtedy, gdy jednostka korzysta z pakietów oprogramowania bez ich modyfikowania lub konserwowania. Na przykład biegły rewident może przeprowadzić inspekcję ewidencji służącej administrowaniu bezpieczeństwem systemu technologii informacji (IT), aby uzyskać dowody badania, że w okresie nie zdarzyły się przypadki nieuprawnionego dostępu [do oprogramowania].

Badanie pośrednich kontroli (zob. par. 10(b))

**A30.** Niekiedy konieczne może być uzyskanie dowodów badania potwierdzających skuteczność działania pośrednich kontroli. Na przykład jeżeli biegły rewident postanowi zbadać skuteczność dokonywanych przez użytkowników przeglądów raportów o wyjątkach, wyszczególniających sprzedaże powyżej zatwierzonego limitu sprzedaży na kredyt, to zarówno przeglądy przez użytkowników jak i odnośne działania będące ich następstwem mają charakter kontroli o bezpośrednim znaczeniu dla biegłego rewidenta. Kontrole poprawności

---

<sup>6</sup> MSB 530 „Badania wyrywkowe”.

informacji zawartych w raportach (np. ogólne kontrole technologii informacji) określa się jako „pośrednie” kontrole.

**A31.** Ze względu na nieodzowną ciągłość przetwarzania danych w systemie technologii informacji dowody badania dotyczące wdrożenia zautomatyzowanych kontroli programów, rozpatrywane w połączeniu z dowodami badania dotyczącymi skuteczności działania ogólnych kontroli jednostki (szczególnie kontroli zmian), mogą także dostarczyć wiarygodnych dowodów badania skuteczności działania kontroli.

Czas przeprowadzenia testów kontroli

Zamierzony okres objęty zaufaniem (zob. par. 11)

**A32.** Dowody badania dotyczące tylko momentu czasowego mogą być wystarczające dla celów biegłego rewidenta, np. w przypadku testowania spisu z natury przeprowadzanego przez jednostkę na koniec okresu. O ile biegły rewident zamierza polegać na kontroli za pewien okres, odpowiednie są testy, które mogą dostarczyć dowody badania, że kontrola działała skutecznie w odnośnym odcinku czasu objętego okresem. Takie testy mogą przykładowo obejmować testowanie sprawowanego przez jednostkę nadzoru nad kontrolą.

Wykorzystanie dowodów badania uzyskanych podczas śródrocznego okresu (zob. par. 12(b))

**A33.** Przy ustalaniu, jakie dodatkowe dowody badania trzeba uzyskać na temat kontroli działających w okresie następującym po okresie śródrocznym, uwzględnia się następujące ważne czynniki:

- znaczenie ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń,
- poszczególne kontrole przetestowane podczas okresu śródrocznego oraz wprowadzone do nich znaczące zmiany od czasu, kiedy były przetestowane, w tym zmiany systemu informacji, procesów i personelu,
- stopień, w jakim uzyskano dowody badania dotyczące skuteczności działania tych kontroli,
- długość pozostałej (po badaniu śródrocznym) części okresu,
- zakres, w jakim biegły rewident zamierza ograniczać dalsze procedury wiarygodności wobec zaufania kontrolom,
- środowisko kontroli.

**A34.** Dodatkowe dowody badania można uzyskać rozszerzając np. zakres testów kontroli na pozostałą część okresu lub w drodze zbadania sprawowanego przez jednostkę nadzoru nad kontrolą.

Wykorzystanie dowodów badania uzyskanych w czasie poprzednich badań (zob. par. 13)

**A35.** W pewnych przypadkach dowody badania uzyskane podczas poprzednich badań mogą dostarczać dowody badania, jeżeli biegły rewident przeprowadzi procedury badania pozwalające ustalić ich dalszą przydatność. Na przykład podczas poprzedniego badania biegły rewident mógł ustalić, że pewna zautomatyzowana kontrola działa zgodnie z założeniami. Biegły rewident może uzyskać dowody badania, aby ustalić, czy do zautomatyzowanej kontroli wprowadzono zmiany wpływające na dalszą skuteczność jej działania, np. przez skierowanie zapytań do kierownictwa i inspekcję dzienników (tzw. logów), aby określić, które kontrole zostały zmienione. Analiza dowodów badania tych zmian może potwierdzać decyzję o zwiększeniu lub zmniejszeniu liczby oczekiwanych dowodów badania skuteczności działania tych kontroli, które należy uzyskać w bieżącym okresie.

Kontrole zmienione od czasu poprzednich badań (zob. par. 14(a))

**A36.** Zmiany mogą wpływać na przydatność dowodów badania uzyskanych podczas poprzednich badań w taki sposób, że nie można dłużej na nich polegać. Na przykład zmiany systemu, które umożliwiają jednostce uzyskanie z systemu nowego raportu, prawdopodobnie nie wpłyną na przydatność dowodów badania z poprzedniego badania; jednak zmiana, której skutkiem jest inny sposób gromadzenia lub przeliczania danych, wywiera na nie wpływ.

Kontrole niezmienione od czasu poprzednich badań (zob. par. 14(b))

**A37.** Decyzja biegłego rewidenta, czy polegać na uzyskanych podczas poprzednich badań dowodach badania dotyczących kontroli, które:

- (a) nie zmieniły się od czasu ostatniego badania oraz
- (b) nie są kontrolami, które chronią przed znaczącym ryzykiem,

zależy od zawodowego osądu. Od zawodowego osądu zależy też długość okresu pomiędzy ponownym badaniem tych kontroli, ale paragraf 14 (b) wymaga, aby nastąpiło to przynajmniej raz na trzy lata.

**A38.** Zasadniczo, im wyższe jest ryzyko istotnego zniekształcenia lub im większe ma być zaufanie do kontroli, tym krótszy będzie – o ile w ogóle – okres pomiędzy ponownymi badaniami kontroli. Do czynników, których skutkiem jest skrócenie okresu przed ponownym badaniem kontroli lub w ogóle zaprzestanie polegania na dowodach badania uzyskanych podczas poprzednich badań, należą:

- słabe środowisko kontroli,

- słaby nadzór nad kontrolą,
- wykonywanie ręcznie znaczących elementów odnośnych kontroli,
- zmiany kadrowe znacząco wpływające na działanie kontroli.
- zmiany okoliczności wskazujące na potrzebę zmian w kontroli,
- słabe ogólne kontrole systemu technologii informacji (IT).

**A39.** Jeżeli działa więcej kontroli, w odniesieniu do których biegły rewident zamierza polegać na dowodach badania uzyskanych w czasie poprzednich badań, to zbadanie niektórych z tych kontroli podczas każdego badania dostarcza informacji potwierdzających nieprzerwaną skuteczność środowiska kontroli. Wpływa to na decyzję biegłego rewidenta, czy odpowiednie jest poleganie na dowodach badania uzyskanych w czasie poprzednich badań.

Ocena skuteczności działania kontroli (zob. par. 16-17)

**A40.** Istotne zniekształcenie wykryte dzięki zastosowanym przez biegłego rewidenta procedurom stanowi przekonywającą wskazówkę znaczącej słabości kontroli wewnętrznej.

**A41.** Koncepcja skutecznego działania kontroli dopuszcza możliwość wystąpienia pewnych odstępstw od przyjętego sposobu dokonywania kontroli przez jednostkę. Odstępstwa od przyjętego sposobu kontroli mogą być wywołane przez takie czynniki, jak zmiany kluczowych pracowników, znaczące sezonowe wahania liczby transakcji oraz pomyłki ludzkie. Ustalony wskaźnik odstępstw, w szczególności w porównaniu z oczekiwanym wskaźnikiem, może wskazywać, że w celu ograniczenia ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia do poziomu ryzyka wyznaczonego przez biegłego rewidenta nie można polegać na kontroli.

*Procedury wiarygodności* (zob. par. 18)

**A42.** Paragraf 18 wymaga, aby biegły rewident zaprojektował i przeprowadził procedury wiarygodności w odniesieniu do wszystkich istotnych grup transakcji, sald i ujawnień, niezależnie od ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia. Wymóg ten odzwierciedla fakt, że: a) ocena ryzyka przez biegłego rewidenta ma charakter osądu i dlatego może nie doprowadzić do rozpoznania każdego ryzyka istotnego zniekształcenia oraz b) występują nieodłączne ograniczenia wewnętrznej kontroli, w tym obchodzenie jej przez kierownictwo.

Rodzaj i zakres procedur wiarygodności

**A43.** Zależnie od okoliczności biegły rewident może ustalić, że:

- przeprowadzanie wyłącznie analitycznych procedur wiarygodności wystarczy dla zmniejszenia ryzyka do dającego się zaakceptować niskiego poziomu, np. gdy procedury oceny ryzyka przez biegłego rewidenta wspierają dowody badania pochodzące z testów kontroli,
- odpowiednie są tylko badania szczegółowe,
- połączenie analitycznych procedur wiarygodności i badań szczegółowych jest najbardziej właściwe dla ocenionego ryzyka.

**A44.** Analityczne procedury wiarygodności są na ogół bardziej odpowiednie w przypadku dużych liczb transakcji, które są przewidywalne w pewnym okresie. MSB 520<sup>7</sup> ustala wymogi i zawiera wytyczne stosowania analitycznych procedur wiarygodności podczas badania.

**A45.** Rodzaj ryzyka i stwierdzeń wyznacza zaprojektowane badania szczegółowe. Na przykład badania szczegółowe dotyczące stwierdzenia na temat istnienia lub występowania mogą polegać na wybraniu kwot spośród pozycji sprawozdania finansowego i uzyskaniu odpowiednich dowodów badania. Z drugiej strony badania szczegółowe dotyczące stwierdzenia na temat kompletności mogą obejmować wybór pozycji, co do których oczekuje się, iż zostały uwzględnione we właściwej kwocie w sprawozdaniu finansowym oraz przesłedzenie, czy rzeczywiście kwoty te zostały wykazane we właściwej wysokości.

**A46.** Ponieważ ryzyko istotnych zniekształceń wiąże się z kontrolą wewnętrzną, zakres procedur wiarygodności może zostać poszerzony ze względu na niezadowalające wyniki testów kontroli. Tym niemniej zwiększenie zakresu badań szczegółowych jest odpowiednie tylko wtedy, gdy dana procedura badania szczegółowego – jako taka – jest odpowiednia do określonego ryzyka.

**A47.** Przy projektowaniu badań szczegółowych zakres badań ustala się zazwyczaj przy uwzględnieniu wielkości próbki. Jednak i inne zagadnienia są także brane pod uwagę, w tym także to, czy bardziej skuteczne jest zastosowanie innych selektywnych sposobów badania. Zob. MSB 500<sup>8</sup>.

Rozważenie potrzeby przeprowadzenia procedur zewnętrznych potwierdzeń (zob. par. 19)

**A48.** Procedury zewnętrznych potwierdzeń często mają znaczenie dla badania stwierdzeń związanych z saldami kont i ich częściami składowymi, ale zakres ich stosowania nie musi ograniczać się wyłącznie do tych właśnie pozycji. Na przykład biegły rewident może zwrócić się z prośbą o uzyskanie zewnętrznego potwierdzenia

<sup>7</sup> MSB 520 „Procedury analityczne”.

<sup>8</sup> MSB 500 „Dowody badania”, paragraf 10.

warunków zawartych umów lub porozumień jednostki ze stronami trzecimi. Procedury zewnętrznych potwierdzeń mogą być przeprowadzane w celu uzyskania dowodów badania dotyczących niewystępowania pewnych warunków. Kierując zapytanie, można np. oczekiwać otrzymania potwierdzenia o braku dodatkowych porozumień, które mogłyby mieć znaczenie dla stwierdzenia jednostki dotyczącego przypisywania przychodów do poszczególnych okresów. Inne przypadki, gdy procedury zewnętrznych potwierdzeń mogą prowadzić do uzyskania odpowiednich dowodów badania jako reakcja na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia, dotyczą:

- sald bankowych i innych informacji znaczących dla powiązań z bankami,
- sald należności i powiązanych z nimi warunków,
- zapasów oddanych stronom trzecim do składowania, w celu przetworzenia lub w komis,
- tytułów prawnych do nieruchomości oddanych w depozyt prawnikom bądź finansistom lub przekazanych jako zabezpieczenie,
- inwestycji bezpiecznie utrzymywanych przez strony trzecie lub zakupionych od maklerów, ale na dzień bilansowy nieprzekazanych jednostce,
- kwot należnych wierzycielom, w tym odnośnych warunków spłaty i ograniczające umowy,
- sald płatności i powiązanych z nimi warunków.

**A49.** Chociaż zewnętrzne potwierdzenia mogą dostarczać odpowiednie dowody badania niektórych stwierdzeń, to jednak istnieją pewne stwierdzenia, w przypadku których zewnętrzne potwierdzenia dostarczają mniej odpowiednie dowody badania. Na przykład zewnętrzne potwierdzenia dostarczają mniej przydatne dowody badania co do możliwości odzyskania należności aniżeli co do faktu ich istnienia.

**A50.** Biegły rewident może uznać, że procedury zewnętrznych potwierdzeń, przeprowadzane w konkretnym celu, mogą być okazją do uzyskania dowodów badania innych spraw. Na przykład z prośbą o potwierdzenie sald bankowych często wiąże się prośba o informacje mające znaczenie dla innych stwierdzeń sprawozdań finansowych. Takie rozważania mogą wpłynąć na decyzję biegłego rewidenta o potrzebie przeprowadzenia procedur zewnętrznych potwierdzeń.

Stosowanie dowodów badania uzyskanych podczas okresu śródrocznego (zob. par. 22)

**A51.** Czynniki, które mogą pomóc biegłemu rewidentowi w ustaleniu, czy procedury zewnętrznych potwierdzeń należy przeprowadzić jako procedury wiarygodności, obejmują:

- wiedzę strony potwierdzającej na temat zagadnienia – odpowiedzi mogą być bardziej wiarygodne, jeżeli przedstawia je strona potwierdzająca, która posiada niezbędną wiedzę na temat potwierdzanej przez nią informacji;

- zdolność lub gotowość strony potwierdzającej do udzielenia odpowiedzi, np. strona potwierdzająca może:
  - nie przyjąć odpowiedzialności za odpowiedź udzieloną na prośbę o potwierdzenie,
  - uznać udzielenie odpowiedzi za nadmiernie kosztowne lub czasochłonne,
  - obawiać się potencjalnej odpowiedzialności prawnej wynikającej z udzielenia odpowiedzi,
  - księgować przeprowadzone transakcje w różnych walutach lub
  - działać w środowisku, w którym udzielanie odpowiedzi na prośby o potwierdzenie nie stanowi znaczącego aspektu bieżącej działalności;

w takich sytuacjach strony potwierdzające mogą nie udzielić odpowiedzi, udzielić zdawkowej odpowiedzi lub starać się ograniczyć poleganie na udzielonej przez nie odpowiedzi;

- obiektywizm strony potwierdzającej – jeżeli strona potwierdzająca jest podmiotem powiązanym jednostki, odpowiedzi na prośby o potwierdzenie mogą być mniej wiarygodne.

Procedury wiarygodności dotyczące sporządzania sprawozdania finansowego (zob. par. 20(b))

**A52.** Rodzaj i zakres sprawdzenia przez biegłego rewidenta zapisów księgowych i korekt zależy od rodzaju i stopnia złożoności procesu sporządzania sprawozdawczości finansowej jednostki oraz powiązanie z tym ryzyka istotnych zniekształceń.

Procedury wiarygodności będące reakcją na znaczące ryzyko (zob. par. 21)

**A53.** Paragraf 22 standardu wymaga od biegłego rewidenta przeprowadzenia procedur wiarygodności, dostosowanych do ryzyka, które biegły rewident ocenił jako znaczące. Dowody badania w formie potwierdzeń zewnętrznych otrzymane przez biegłego rewidenta bezpośrednio od odpowiednich stron potwierdzających mogą pomóc biegłemu rewidentowi uzyskać dowody badania o wysokim poziomie wiarygodności, którego biegły rewident potrzebuje, aby zareagować na znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. Na przykład, jeżeli biegły rewident uzna, że kierownictwo znajduje się pod presją, aby sprostać oczekiwaniom co do wypracowania zysków, może istnieć ryzyko, że zawyża ono wyniki sprzedaży, nieprawidłowo ujmując przychody dotyczące umów sprzedaży, których warunki wykluczają możliwość zakwalifikowania ich do przychodów lub fakturując sprzedaż przed dokonaniem wysyłki. W takich okolicznościach biegły rewident może, np. zaprojektować procedury zewnętrznych potwierdzeń, które nie tylko potwierdzą kwoty należności, lecz również potwierdzą szczegóły umowy sprzedaży, w tym jej datę, wszelkie



prawa zwrotu oraz warunki dostawy. Biegły rewident może ponadto uznać za skuteczne uzupełnienie procedur zewnętrznych potwierdzeń o zapytania skierowane do pracowników spoza działu finansowego jednostki na temat jakichkolwiek zmian w umowach sprzedaży i warunkach dostaw.

Rozłożenie w czasie procedur wiarygodności (zob. par. 22-23)

**A54.** W większości przypadków dowody badania pochodzące z procedur wiarygodności przeprowadzonych podczas poprzedniego badania dostarczają niewielu lub nie dostarczają żadnych dowodów badania przydatnych w bieżącym okresie. Zachodzą jednak wyjątki: np. uzyskana podczas poprzedniego badania opinia prawna, dotycząca struktury sekurytyzacji, która nie uległa zmianie, może być przydatna w bieżącym okresie. W takich przypadkach odpowiednie może być wykorzystanie dowodów badania uzyskanych w wyniku przeprowadzenia procedur wiarygodności podczas poprzedniego badania, jeżeli dowody i odnośna sprawa, której one dotyczą, nie uległy zasadniczej zmianie, a w bieżącym okresie przeprowadzono procedury badania służące ustaleniu ich dalszej przydatności.

Stosowanie dowodów badania uzyskanych podczas okresu śródrocznego (zob. par. 22)

**A55.** W niektórych okolicznościach biegły rewident może uznać za skuteczne przeprowadzenie procedur wiarygodności w okresie śródrocznym oraz porównanie i uzgodnienie informacji dotyczących sald na koniec okresu z porównywalnymi informacjami z okresu śródrocznego, aby:

- (a) rozpoznać kwoty, które wydają się nietypowe,
- (b) przeprowadzić analizę takich kwot oraz
- (c) przeprowadzić analityczne procedury wiarygodności lub badania szczegółowe, aby zbadać okres późniejszy.

**A56.** Przeprowadzanie procedur wiarygodności w okresie śródrocznym bez wykonania dodatkowych badań w późniejszym terminie zwiększa ryzyko niewykrycia przez biegłego rewidenta zniekształceń, które mogą występować na koniec okresu. Ryzyko to jest tym większe, im dłuższy jest czas pozostający do końca okresu. Na decyzję o przeprowadzeniu procedur wiarygodności w okresie śródrocznym mogą wpłynąć następujące czynniki:

- środowisko kontroli i inne odnośne kontrole,
- dostępność w późniejszym terminie informacji, niezbędnych dla przeprowadzanych przez biegłego rewidenta procedur,
- cel danej procedury wiarygodności,
- ocena ryzyka istotnego zniekształcenia,
- rodzaj odnośnej grupy transakcji lub salda i powiązanych stwierdzeń,
- możliwość przeprowadzenia przez biegłego rewidenta odpowiednich procedur wiarygodności połączonych z testami kontroli obejmujących swoim zakresem czas pozostały do końca okresu w celu ograniczenia ryzyka niewykrycia zniekształceń istniejących na koniec okresu.

**A57.** Na decyzję o przeprowadzeniu analitycznych procedur wiarygodności dotyczących okresu między dniem śródrocznym a końcem okresu mogą wpłynąć następujące czynniki:

- czy salda określonych grup transakcji lub salda kont z końca okresu są wystarczająco przewidywalne co do kwoty, względnego znaczenia i struktury;
- czy procedury stosowane przez jednostkę do analizy i korekty takich grup transakcji lub sald kont podczas okresu i właściwego księgowego rozgraniczenia zdarzeń w czasie (przypisania ich do właściwego okresu – *red.*) są odpowiednie;
- czy system informacji związany ze sprawozdawczością finansową dostarcza informacji dotyczących sald na koniec okresu i transakcji w pozostałym okresie wystarczających do analizy:
  - (a) znaczących nietypowych transakcji lub zapisów (w tym następujących na koniec okresu lub niedługo przed nim),
  - (b) innych przyczyn znaczących zmian lub oczekiwanych zmian, które nie wystąpiły oraz
  - (c) zmian w strukturze grup transakcji lub sald kont.

Zniekształcenia wykryte na dzień śródroczny (zob. par. 23)

**A58.** Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że zaplanowany rodzaj, rozłożenie w czasie lub zakres procedur wiarygodności dotyczących czasu pozostałego do końca okresu wymagają modyfikacji na skutek nieoczekiwanych zniekształceń wykrytych w ciągu okresu, modyfikacja taka może polegać na rozciągnięciu lub powtórzeniu na koniec okresu procedur przeprowadzanych na dzień śródroczny.

**Odpowiedniość prezentacji i ujawnień** (zob. par. 24)

**A59.** Ocena ogólnej prezentacji sprawozdań finansowych, w tym odpowiednich ujawnień zależy od tego, czy poszczególne sprawozdania finansowe są prezentowane w sposób odzwierciedlający odpowiednią klasyfikację i opis informacji finansowych oraz formę, układ i treść sprawozdań finansowych i załączonych do nich informacji



uzupełniających. Dotyczy to, przykładowo, zastosowanego słownictwa, przedstawionych kwot szczegółowych, klasyfikacji pozycji w sprawozdaniach i podstaw przedstawionych kwot.

#### **Ocena wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania** (zob. par. 25-27)

**A60.** Badanie sprawozdań finansowych jest procesem ciągłym i powtarzalnym. Gdy biegły rewident przeprowadza zaplanowane procedury badania, uzyskane dowody badania mogą skłonić go do zmodyfikowania rodzaju, rozłożenia w czasie lub zakresu innych zaplanowanych procedur badania. Biegły rewident może uzyskać informacje znacząco różne od informacji, na których opierała się ocena ryzyka, np.:

- zakres zniekształceń wykrytych przez biegłego w wyniku przeprowadzenia procedur wiarygodności może wpłynąć na zmianę osądu biegłego co do oceny ryzyka i wskazywać na znaczącą słabość kontroli wewnętrznej,
- biegły rewident może ujawnić niezgodność zapisów księgowych lub wątpliwe bądź brakujące dowody,
- procedury analityczne przeprowadzone podczas badania na etapie ogólnego przeglądu mogą wskazać na istnienie nierozpoznanego wcześniej ryzyka istotnych zniekształceń.

W takich okolicznościach może być konieczne, aby biegły rewident ponownie ocenił zaplanowane procedury badania, uwzględniając skorygowaną analizę oceny ryzyka wszystkich lub niektórych grup transakcji, sald kont lub ujawnień i powiązanych stwierdzeń. Dalsze wytyczne dotyczące korekty oceny ryzyka przez biegłego rewidenta zawiera MSB 315 (zmieniony)<sup>9</sup>.

**A61.** Biegły rewident nie może zakładać, że dany przypadek oszustwa lub błędu jest zdarzeniem odosobnionym. Dlatego rozważenie w jaki sposób wykryte zniekształcenie wpływa na ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia jest ważne przy ustalaniu, czy ocena ta jest nadal odpowiednia.

**A62.** Na osąd biegłego rewidenta, co stanowi wystarczające i odpowiednie dowody badania wpływają następujące czynniki:

- znaczenie potencjalnych zniekształceń danego stwierdzenia oraz prawdopodobieństwo, że wpływa ono istotnie na sprawozdania finansowe osobno lub łącznie z innymi zniekształceniami,
- skuteczność reakcji i kontroli ryzyka przez kierownictwo,
- doświadczenia uzyskane podczas poprzednich badań dotyczących podobnych potencjalnych zniekształceń,
- wyniki przeprowadzonych procedur badania z uwzględnieniem, czy procedury te doprowadziły do rozpoznania przypadków oszustw lub błędów,
- źródło i wiarygodność dostępnych informacji,
- uprawdopodobniający charakter dowodów badania,
- znajomość jednostki i jej środowiska, w tym jej kontroli wewnętrznej.

#### **Dokumentacja** (zob. par. 28)

**A63.** Forma i zakres dokumentacji badania jest sprawą profesjonalnego osądu i zależy od rodzaju, wielkości i złożoności jednostki i jej kontroli wewnętrznej, dostępności informacji uzyskiwanych od jednostki oraz metodologii i technik stosowanych podczas badania.

*Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 330*  
opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB)  
Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w kwietniu 2009 r. w języku angielskim,  
został przetłumaczony na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Krajową Izbę Biegłych  
Rewidentów w kwietniu 2009 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowych Standardów  
Badania* został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „*Polityką ws. tłumaczenia i publikowania  
standardów wydanych przez IFAC*”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich *Międzynarodowych Standardów Badania* jest  
tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 330* © 2009 Międzynarodowa Federacja  
Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 330* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC).  
Wszelkie prawa zastrzeżone.

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

---

<sup>9</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf 31.