

Załącznik nr 1.19 do uchwały Nr 3430/52a/2019  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 21 marca 2019 r.

**KRAJOWY STANDARD BADANIA 520**  
**w brzmieniu**  
**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 520**

**PROCEDURY ANALITYCZNE**

# MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 520

## PROCEDURY ANALITYCZNE

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

### SPIS TREŚCI

	Paragraf
<b>Wprowadzenie</b>	
Zakres niniejszego MSB .....	1
Data wejścia w życie .....	2
Cele .....	3
Definicja.....	4
<b>Wymogi</b>	
Analityczne procedury wiarygodności .....	5
Procedury analityczne pomocne przy formułowaniu ogólnego wniosku .....	6
Analiza wyników procedur analitycznych .....	7
<b>Zastosowanie i inny materiał objaśniający</b>	
Definicja procedur analitycznych .....	A1-A3
Analityczne procedury wiarygodności .....	A4-A16
Procedury analityczne pomocne przy formułowaniu ogólnego wniosku .....	A17-A19
Analiza wyników procedur analitycznych .....	A20-A21

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 520 „*Procedury analityczne*” należy odczytywać w kontekście MSB 200 „*Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*”.

## Wprowadzenie

### Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy wykorzystania przez biegłego rewidenta procedur analitycznych jako procedur wiarygodności („analityczne procedury wiarygodności”). Dotyczy on również obowiązku przeprowadzenia przez biegłego rewidenta procedur analitycznych blisko końca badania, aby umożliwić mu sformułowanie ogólnego wniosku na temat sprawozdania finansowego. MSB 315 (zmieniony)<sup>1</sup> dotyczy wykorzystania procedur analitycznych jako procedur oszacowania ryzyka. MSB 330 zawiera wymogi i wytyczne odnoszące się do rodzaju, rozłożenia w czasie oraz zakresu procedur badania stanowiących reakcję na oszacowane ryzyka; te procedury badania mogą obejmować analityczne procedury wiarygodności<sup>2</sup>.

### Data wejścia w życie

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

### Cele

3. Celami biegłego rewidenta są:
  - (a) uzyskanie odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania podczas stosowania analitycznych procedur wiarygodności oraz
  - (b) zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur analitycznych blisko końca badania, aby umożliwić biegłemu rewidentowi sformułowanie ogólnego wniosku na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jest spójne ze zrozumieniem jednostki przez biegłego rewidenta.

### Definicje

4. Dla celów niniejszego MSB, pojęcie „procedury analityczne” oznacza oceny informacji finansowych poprzez analizę ewentualnych powiązań pomiędzy danymi zarówno o charakterze finansowym, jak i niefinansowym. Przez procedury analityczne rozumie się również badanie wykrytych odchyłeń lub zależności, które są niespójne z innymi odpowiednimi informacjami lub różnią się znacząco od oczekiwanych wielkości. (Zob. par. A1-A3)

### Wymogi

#### Analityczne procedury wiarygodności

5. Przy projektowaniu i przeprowadzaniu analitycznych procedur wiarygodności, samych czy w połączeniu z testami szczegółowymi, jako procedur wiarygodności zgodnie z MSB 330<sup>3</sup>, biegły rewident: (zob. par. A4-A5)
  - (a) ustala\* odpowiedniość określonej analitycznej procedury wiarygodności dla danych

<sup>1</sup> MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”, paragraf 6(b).

<sup>2</sup> MSB 330 „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka”, paragrafy 6 i 18.

<sup>3</sup> MSB 330, paragraf 18.

\* *Uw. tłum.* - Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident wykonuje czynność*, zgodnie

stwierżeń, biorąc pod uwagę oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia oraz, o ile występują, testy szczegółowe dla tych stwierżeń, (zob. par. A6-A11)

- (b) ocenia wiarygodność danych, na podstawie których formułuje oczekiwanie co do zaewidencjonowanych kwot lub wskaźników biorąc pod uwagę źródło, porównywalność oraz rodzaj i odpowiedniość dostępnych informacji oraz kontrole w trakcie ich przygotowania, (zob. par. A12-A14)
- (c) formułuje oczekiwanie co do zaewidencjonowanych kwot lub wskaźników i ocenia, czy oczekiwanie to jest wystarczająco precyzyjne dla zidentyfikowania zniekształcenia, które, pojedynczo lub łącznie z innymi zniekształceniami, może spowodować istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, oraz (zob. par. A15)
- (d) ustala kwotę każdej różnicy pomiędzy zaewidencjonowanymi a oczekiwanymi kwotami, która jest akceptowalna bez dalszej analizy wymaganej przez paragraf 7. (Zob. par. A16)

### **Procedury analityczne pomocne przy formułowaniu ogólnego wniosku**

- 6. Biegły rewident projektuje i przeprowadza blisko końca badania procedury analityczne, które umożliwiają mu sformułowanie ogólnego wniosku na temat tego, czy sprawozdanie finansowe jest spójne ze zrozumieniem jednostki przez biegłego rewidenta, (Zob. par. A17-A19)

### **Analiza wyników procedur analitycznych**

- 7. Jeżeli procedury analityczne przeprowadzone zgodnie z niniejszym MSB prowadzą do rozpoznania odchyłeń lub zależności, które są niespójne z innymi odpowiednimi informacjami lub różnią się znacząco od oczekiwanych wielkości, biegły rewident analizuje te różnice poprzez:
  - (a) skierowanie zapytań do kierownictwa oraz uzyskanie odpowiednich dowodów badania mających znaczenie dla odpowiedzi kierownictwa, oraz
  - (b) przeprowadzenie innych procedur badania, niezbędnych w danych okolicznościach. (Zob. par. A20- A21)

\* \* \*

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

#### **Definicja procedur analitycznych (Zob. par. 4)**

- A1. Procedury analityczne obejmują rozważenie porównań informacji finansowych jednostki z, na przykład:
  - porównywalnymi informacjami z poprzednich okresów sprawozdawczych,
  - przewidywanymi wynikami jednostki, takimi jak budżety lub prognozy, lub oczekiwaniami biegłego rewidenta, takimi jak oszacowanie amortyzacji,
  - podobnymi informacjami branżowymi, takimi jak porównanie wskaźnika sprzedaży

---

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 przewidziany w danym MSB.

do należności jednostki ze średnimi branżowymi lub z innymi jednostkami podobnej wielkości w tej samej branży.

- A2. Procedury analityczne obejmują również rozważenie związków, na przykład:
- pomiędzy elementami informacji finansowych, od których oczekuje się dostosowania do przewidywanego wzorca opartego na doświadczeniu jednostki, takich jak procent marży brutto,
  - pomiędzy informacjami finansowymi a odpowiednimi informacjami niefinansowymi, takimi jak koszty wynagrodzeń do liczby zatrudnionych.
- A3. Do wykonywania procedur analitycznych mogą być wykorzystane różnorodne metody. Zakres tych metod waha się od wykonania prostych porównań po wykonanie złożonych analiz z wykorzystaniem zaawansowanych technik statystycznych. Procedury analityczne mogą być zastosowane do skonsolidowanych sprawozdań finansowych, części składowych oraz pojedynczych elementów informacji.

**Analityczne procedury wiarygodności (Zob. par. 5)**

- A4. Procedurami wiarygodności biegłego rewidenta na poziomie stwierdzeń mogą być testy szczegółowe, analityczne procedury wiarygodności lub kombinacja obu. Decyzja o tym, które procedury badania przeprowadzić, w tym czy wykorzystać analityczne procedury wiarygodności jest oparta się na osądzie biegłego rewidenta na temat oczekiwanej skuteczności i wydajności dostępnych procedur badania w obniżaniu ryzyka badania na poziomie stwierdzenia do akceptowalnie niskiego poziomu.
- A5. Biegły rewident może skierować do kierownictwa zapytanie o dostępność i wiarygodność informacji potrzebnych do zastosowania analitycznych procedur wiarygodności oraz o wyniki wszelkich procedur analitycznych wykonanych przez jednostkę. Wykorzystanie danych analitycznych przygotowanych przez kierownictwo może być efektywne pod warunkiem, że biegły rewident upewnił się, że dane te zostały prawidłowo przygotowane.

*Odpowiedniość określonych procedur analitycznych dla danych stwierdzeń (Zob. par. 5(a))*

- A6. Analityczne procedury wiarygodności są zasadniczo bardziej właściwe w przypadku dużych wolumenów transakcji, które charakteryzują się przewidywalnością w czasie. Zastosowanie zaplanowanych procedur analitycznych jest oparte na oczekiwaniu, że pomiędzy danymi istnieją zależności i nadal tak będzie w przypadku braku wystąpienia odmiennych warunków. Jednakże, odpowiedniość określonej procedury analitycznej będzie zależała od oszacowania przez biegłego rewidenta jak skuteczna będzie ta procedura w wykrywaniu zniekształcenia, które pojedynczo lub łącznie z innymi zniekształceniami może spowodować istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego.
- A7. W niektórych przypadkach, nawet niewyszukany model prognozowania może być skuteczny jako procedura analityczna. Na przykład, gdy jednostka zatrudnia znaną liczbę pracowników za określoną stawkę wynagrodzenia przez cały okres sprawozdawczy, biegły rewident będzie mógł wykorzystać te dane do oszacowania łącznych kosztów wynagrodzeń za ten okres sprawozdawczy z dużym poziomem dokładności, w ten sposób dostarczając dowody badania istotnej pozycji sprawozdania finansowego i zmniejszając potrzebę wykonania testów szczegółowych w odniesieniu do wynagrodzeń. Stosowanie powszechnie uznawanych wskaźników handlowych (na przykład marż zysku dla różnych rodzajów jednostek detalicznych) często może być skutecznie wykorzystane w analitycznych procedurach wiarygodności do uzyskania dowodów uzasadniających racjonalność zaewidencjonowanych

kwot.

- A8. Różne rodzaje procedur analitycznych dostarczają różnych poziomów pewności. Procedury analityczne zawierające, na przykład, prognozę łącznego przychodu z wynajmu mieszkań w budynku, uwzględniającą stawki opłat za wynajem, biorąc pod uwagę liczbę wynajmowanych mieszkań oraz wskaźniki wolnych lokali, mogą dostarczyć przekonujących dowodów i wyeliminować potrzebę dalszej weryfikacji poprzez testy szczegółowe, pod warunkiem, że elementy są odpowiednio zweryfikowane. Odwrotnie, obliczenie i porównanie procentowej marży brutto jako sposobu potwierdzenia kwoty przychodów może dostarczyć mniej przekonujących dowodów, ale może dostarczyć użytecznego potwierdzenia, jeśli jest zastosowane łącznie z innymi procedurami badania.
- A9. Na ustalenie odpowiedniości określonych analitycznych procedur wiarygodności wpływa rodzaj stwierdzenia i oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia przez biegłego rewidenta. Na przykład, jeżeli kontrole realizacji zamówień w obszarze sprzedaży są słabe, biegły rewident może w większym stopniu polegać na testach szczegółowych aniżeli na analitycznych procedurach wiarygodności dla stwierdzeń odnoszących się do należności.
- A10. Określone analityczne procedury wiarygodności mogą być również uznane za odpowiednie w sytuacji, gdy testy szczegółowe są wykonywane na tym samym stwierdzeniu. Na przykład, w trakcie uzyskiwania dowodów badania odnoszących się do stwierdzenia wyceny sald należności, biegły rewident może w celu określenia odzyskiwalności należności zastosować - oprócz wykonania testów szczegółowych późniejszych wpływów środków pieniężnych - procedury analityczne w odniesieniu do struktury czasowej należności od odbiorców.

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

- A11. Zależności pomiędzy pojedynczymi pozycjami sprawozdania finansowego tradycyjnie brane pod uwagę podczas badania jednostek gospodarczych sektora prywatnego, nie zawsze mogą być odpowiednie przy badaniu jednostek administracji państwowej lub innych, niekomercyjnych jednostek sektora publicznego; na przykład w wielu jednostkach sektora publicznego może istnieć słaby bezpośredni związek między przychodami a wydatkami. Dodatkowo, ponieważ wydatki na zakup aktywów mogą nie być aktywowane, mogą nie występować zależności między wydatkami na, przykładowo, zapasy i środki trwałe a kwotami tych aktywów wykazanymi w sprawozdaniu finansowym. Ponadto, dla sektora publicznego mogą nie być dostępne dane branżowe lub statystyki dla celów porównawczych. Jednakże, inne zależności mogą być odpowiednie, na przykład różnice w kosztach budowy kilometra drogi lub liczba pojazdów nabytych w porównaniu z liczbą pojazdów wycofywanych.

*Wiarygodność danych* (Zob. par. 5(b))

- A12. Na wiarygodność danych wpływa źródło ich pochodzenia i rodzaj oraz jest ona zależna od okoliczności, w jakich dane zostały uzyskane. Odpowiednio, poniższe czynniki mają znaczenie przy ustalaniu, czy dane są wiarygodne dla celów zaprojektowania analitycznych procedur wiarygodności:
- (a) źródło dostępnych informacji, na przykład, informacje mogą być bardziej wiarygodne, jeżeli zostały uzyskane z niezależnych źródeł spoza jednostki<sup>4</sup>,
  - (b) porównywalność dostępnych informacji, na przykład, ogólnodostępne dane branżowe

---

<sup>4</sup> MSB 500 „Dowody badania”, paragraf A31.

mogą wymagać uzupełnienia tak, aby były porównywalne z danymi jednostki produkującej i sprzedającej wyspecjalizowane produkty,

- (c) rodzaj i odpowiedniość dostępnych informacji, na przykład, ustalenie czy budżety zostały określone jako oczekiwane wyniki, czy też wskazują cele, które mają zostać osiągnięte,
  - (d) kontrole w zakresie przygotowania informacji, które są zaprojektowane w celu zapewnienia kompletności, dokładności i prawidłowości informacji, na przykład kontrole w zakresie przygotowania, przeglądu i przestrzegania budżetów.
- A13. Biegły rewident może rozważyć potrzebę sprawdzenia skuteczności działania kontroli, o ile takowe istnieją, w zakresie sporządzania informacji wykorzystywanych przez biegłego rewidenta podczas przeprowadzania analitycznych procedur wiarygodności w odpowiedzi na oszacowane ryzyka. Gdy takie kontrole są skuteczne biegły rewident ma co do zasady większą pewność co do wiarygodności informacji, a tym samym do wyników procedur analitycznych. Skuteczność działania kontroli dotyczących informacji niefinansowych może często być testowana w powiązaniu z innymi testami kontroli. Na przykład ustanawiając kontrolę faktur sprzedaży jednostka może objąć kontrolami ewidencję ilości sprzedanych towarów. W takich okolicznościach, biegły rewident może weryfikować skuteczność działania kontroli ewidencji ilości sprzedanych towarów łącznie z testami skuteczności działania kontroli faktur sprzedaży. Alternatywnie, biegły rewident może rozważyć, czy informacje te były poddane testom. MSB 500 ustanawia wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących stosowania procedur badania, które będą przeprowadzone w odniesieniu do informacji, wykorzystywanych do analitycznych procedur wiarygodności<sup>5</sup>.
- A14. Sprawy omówione w paragrafach A12(a)-A12(d) mają zastosowanie niezależnie od tego, czy biegły rewident przeprowadza analityczne procedury wiarygodności blisko końca okresu sprawozdawczego za który jednostka sporządza sprawozdanie finansowe, czy też w odniesieniu do okresu śródrocznego i czy planuje przeprowadzenie analitycznych procedur wiarygodności dla pozostałego okresu. MSB 330 ustanawia wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących przeprowadzania analitycznych procedur wiarygodności w odniesieniu do okresu śródrocznego<sup>6</sup>.

*Ocena czy oczekiwanie jest wystarczająco precyzyjne (zob. par. 5(c))*

- A15. Sprawy mające znaczenie dla dokonanej przez biegłego rewidenta oceny czy oczekiwanie może być określone wystarczająco precyzyjnie aby rozpoznać zniekształcenie, które łącznie z innymi zniekształceniami może spowodować istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego, obejmują:
- dokładność, z jaką można przewidzieć oczekiwane rezultaty analitycznych procedur wiarygodności, na przykład biegły rewident może oczekiwać większej spójności przy porównywaniu wskaźników marży brutto za kolejne okresy sprawozdawcze, aniżeli przy porównaniu kosztów o charakterze uznaniowym takich jak koszty prac badawczych lub koszty reklamy,
  - stopień, w jakim informacje mogą być traktowane rozłącznie, na przykład analityczne procedury wiarygodności mogą okazać się bardziej efektywne, jeśli zostaną

---

<sup>5</sup> MSB 500, paragraf 10.

<sup>6</sup> MSB 330, paragrafy 22-23.

zastosowane do informacji finansowych z poszczególnych obszarów działalności lub do sprawozdania finansowego części składowej jednostki prowadzącej zróżnicowaną działalność, aniżeli gdy zostaną zastosowane do sprawozdania finansowego takiej jednostki traktowanej jako całość,

- dostępność informacji, zarówno finansowych, jak i niefinansowych; na przykład biegły rewident może rozważyć, czy informacje finansowe, takie jak budżety lub prognozy oraz informacje niefinansowe, jak na przykład liczba jednostek wyprodukowanych lub sprzedanych – są dostępne dla celów zaprojektowania analitycznych procedur wiarygodności; jeżeli informacje te są dostępne, biegły rewident może również rozważyć ich wiarygodność, jak zostało to omówione powyżej w paragrafach A12-A13.

*Kwota różnicy pomiędzy wartościami zaewidencjonowanymi a oczekiwanymi, która jest akceptowalna (Zob. par. 5(d))*

- A16. Na ustalenie przez biegłego rewidenta kwoty różnicy w stosunku do oczekiwania którą można zaakceptować bez dalszej analizy wpływa istotność<sup>7</sup> oraz spójność z oczekiwanym poziomem pewności przy uwzględnieniu możliwości, że zniekształcenie pojedynczo lub łącznie z innymi zniekształceniami może spowodować istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego. MSB 330 wymaga od biegłego rewidenta uzyskania tym bardziej przekonujących dowodów badania, im wyżej zostało ocenione przez biegłego rewidenta ryzyko<sup>8</sup>. Jeżeli zatem ocenione ryzyko wzrasta, to kwota różnicy, uważanej za akceptowalną bez konieczności dalszej analizy, będzie niższa dla celów uzyskania wymaganego poziomu przekonujących dowodów<sup>9</sup>.

#### **Procedury analityczne pomocne przy formułowaniu ogólnego wniosku (Zob. par. 6)**

- A17. Wnioski sformułowane na podstawie wyników procedur analitycznych, zaprojektowanych i przeprowadzonych zgodnie z paragrafem 6, w zamierzeniu mają potwierdzać wnioski sformułowane podczas badania poszczególnych części lub składników sprawozdania finansowego. Umożliwia to biegłemu rewidentowi sformułowanie racjonalnych wniosków stanowiących podstawę opinii biegłego rewidenta.
- A18. Wyniki takich procedur analitycznych mogą pozwolić zidentyfikować uprzednio nierozpoznane ryzyko istotnego zniekształcenia. W takich okolicznościach MSB 315 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta weryfikacji oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia oraz odpowiedniej modyfikacji dalszych zaplanowanych procedur badania<sup>10</sup>.
- A19. Procedury analityczne przeprowadzone zgodnie z paragrafem 6 mogą być podobne do procedur, które byłyby zastosowane jako procedury oszacowania ryzyka.

#### **Analiza wyników procedur analitycznych (Zob. par. 7)**

- A20. Dowody badania odnoszące się do odpowiedzi kierownictwa mogą być uzyskane drogą skonfrontowania ich ze zrozumieniem przez biegłego rewidenta jednostki i innymi dowodami badania uzyskanymi podczas badania.

<sup>7</sup> MSB 320 „Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania”, paragraf A14.

<sup>8</sup> MSB 330, paragraf 7(b).

<sup>9</sup> MSB 330, paragraf A19.

<sup>10</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf 31.



- A21. Potrzeba zastosowania innych procedur badania może pojawić się, gdy na przykład kierownictwo nie jest w stanie przedstawić wyjaśnienia lub gdy to wyjaśnienie, łącznie z uzyskanymi dowodami badania dotyczącymi odpowiedzi kierownictwa, nie jest uznane za wystarczające.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 520 *Procedury analityczne* uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w marcu 2019 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem Międzynarodowych Standardów Badania jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Międzynarodowy Standard Badania 520 *Procedury analityczne* © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Badania 520 *Procedury analityczne* © 2019 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *International Standards on Auditing 520 Analytical Procedures*, opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-318-3

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)