

Załącznik nr 1.12 do uchwały Nr 3430/52a/2019  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 21 marca 2019 r.

**KRAJOWY STANDARD BADANIA 330**  
**w brzmieniu**  
**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 330**

**REAKCJE BIEGŁEGO REWIDENTA NA OSZACOWANE RYZYKA**

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 330**  
**REAKCJE BIEGŁEGO REWIDENTA NA OSZACOWANE RYZYKA**

(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
<b>Cel</b> .....	3
<b>Definicje</b> .....	4
<b>Wymogi</b>	
Ogólne reakcje.....	5
Procedury badania będące reakcją na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia .....	6-23
Odpowiedniość prezentacji sprawozdania finansowego .....	24
Ocena wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania.....	25-27
Dokumentacja .....	28-30
<b>Zastosowanie i inny materiał objaśniający</b>	
Ogólne reakcje.....	A1-A3
Procedury badania będące reakcją na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia .....	A4-A58
Odpowiedniość prezentacji sprawozdania finansowego .....	A59
Ocena wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania.....	A60-A62
Dokumentacja .....	A63

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 330 „*Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka*” należy odczytywać w kontekście MSB 200 „*Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*”.

## Wprowadzenie

### Zakres niniejszego MSB

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za zaprojektowanie i zastosowanie reakcji na ryzyka istotnego zniekształcenia zidentyfikowanych i oszacowanych przez biegłego rewidenta zgodnie z MSB 315 (zmienionym)<sup>1</sup> podczas badania sprawozdania finansowego.

### Data wejścia w życie

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

### Cel

3. Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i wdrożeniu właściwych reakcji na te ryzyka.

### Definicje

4. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:
  - (a) Procedura wiarygodności – procedura badania zaprojektowana dla wykrycia istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzenia. Procedury wiarygodności obejmują:
    - (i) testy szczegółowe (grup transakcji, sald kont i ujawnień) oraz
    - (ii) analityczne procedury wiarygodności;
  - (b) Test kontroli – procedura badania zaprojektowana dla oceny skuteczności działania kontroli (wewnętrznych) służących zapobieganiu lub wykrywaniu i korygowaniu istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzenia.

### Wymogi

#### Ogólna reakcja

5. Biegły rewident projektuje\* ogólne reakcje i wdraża je odpowiednio do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego. (Zob. par. A1-A3)

#### Procedury badania będące reakcją na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia

6. Biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres uwzględniają i są odpowiednie do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia. (Zob. par. A4-A8)

---

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

\* *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 przewidziany w danym MSB.

7. Projektując dalsze procedury badania wymagające przeprowadzenia, biegły rewident:
- (a) rozważy powody uzasadniające oszacowanie danego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia dla każdej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia, w tym:
    - (i) prawdopodobieństwo istotnego zniekształcenia będącego skutkiem cech odnośnej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia (tj. ryzyko nieodłączne) oraz
    - (ii) czy oszacowanie ryzyka uwzględnia stosowne kontrole (tj. ryzyko kontroli), a zatem, czy wymaga się od biegłego rewidenta uzyskania dowodów badania przy ustalaniu, czy kontrole działają skutecznie (tj. biegły rewident określając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur wiarygodności zamierza zaufać skuteczności działania kontroli) oraz (zob. par. A9-A18)
  - (b) uzyskuje bardziej przekonujące dowody badania im wyższe jest oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta. (Zob. par. A19)

#### *Testy kontroli*

8. Biegły rewident projektuje i przeprowadza testy kontroli służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli, jeżeli:
- (a) oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia przez biegłego rewidenta 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 stwierdzenia. (Zob. par. A20-A24)
9. Projektując i przeprowadzając testy kontroli, biegły rewident uzyskuje tym bardziej przekonujące dowody badania, im większe zaufanie pokłada do skuteczności 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 odpowiednim czasie w okresie objętym badaniem,
    - (ii) zgodność ich stosowania oraz
    - (iii) kto lub, w jaki sposób je zastosował, (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 za dany okres, w którym zamierza polegać na tych kontrolach, zgodnie z paragrafami 12 i 15 poniżej, aby uzyskać odpowiednią podstawę dla zamierzonego zaufania kontroli. (Zob. par. A32)

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 uwzględni:
- (a) skuteczność innych elementów kontroli wewnętrznej, w tym środowiska kontroli, stosowanego przez jednostkę systemu monitorowania kontroli oraz procesów oszacowania ryzyka,
  - (b) ryzyka wynikające z charakteru kontroli, w tym, czy następuje automatycznie czy ręcznie,
  - (c) skuteczność ogólnych kontroli (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 brak zmian danej kontroli stanowi 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 z poprzedniego badania dowodów badania skuteczności działania określonych kontroli, to ustala dalszą ich przydatność drogą uzyskania dowodów badania na temat tego, czy po uprzednim badaniu nastąpiły znaczące zmiany tych kontroli. Biegły rewident uzyskuje te 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 z poprzedniego badania, przeprowadza testy tych kontroli w czasie bieżącego badania, (zob. par. A36)
  - (b) jeżeli takie zmiany nie nastąpiły, biegły rewident przeprowadza testy kontroli przynajmniej raz na każde trzy badania oraz przeprowadza testy niektórych kontroli podczas każdego badania, co da możliwość uniknięcia przeprowadzania testów tych wszystkich kontroli, którym biegły rewident zamierza zaufać w ramach jednego okresu sprawozdawczego objętego badaniem i nie przeprowadzać testów kontroli w późniejszych dwóch okresach objętych badaniem. (Zob. par. A37-A39)

Kontrole w obszarach znaczących ryzyk

15. Jeżeli biegły rewident zamierza polegać na kontrolach w obszarach, z którymi wiąże się ryzyko oszacowane 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 kieruje odpowiednie zapytania, aby zrozumieć zagadnienia 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 ryzyka zniekształceń należy zareagować, stosując procedury wiarygodności.

*Procedury wiarygodności*

18. Niezależnie od oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury wiarygodności w odniesieniu do każdej istotnej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia. (Zob. par. A42-A47)
19. Biegły rewident ocenia, czy jako procedury wiarygodności należy przeprowadzić procedury zewnętrznego potwierdzenia. (Zob. par. A48-A51)

Procedury wiarygodności związane z procesem zakończenia sprawozdania finansowego

20. Przeprowadzone przez biegłego rewidenta procedury wiarygodności obejmują następujące procedury badania, dotyczące procesu zakończenia sprawozdania finansowego:
  - (a) przyjęcia lub uzgodnienia informacji w sprawozdaniu finansowym ze stanowiącymi ich podstawę zapisami księgowymi, w tym przyjęcie lub uzgodnienie informacji w ujawnieniach, niezależnie od tego, czy takie informacje zostały uzyskane z księgi głównej lub ksiąg pomocniczych oraz
  - (b) sprawdzenie istotnych zapisów dziennika i innych korekt dokonanych podczas sporządzania sprawozdania finansowego. (Zob. par. A52)

Procedury wiarygodności będące reakcją na znaczące ryzyko

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

Rozłożenie w czasie procedur wiarygodności

22. Jeżeli procedury wiarygodności są przeprowadzane na datę śródroczną, to biegły rewident obejmuje badaniem pozostały okres:
  - (a) procedurami wiarygodności łącznie z testami kontroli za okres pozostały od tego dnia lub
  - (b) jedynie dalsze procedury wiarygodności, jeśli uzna to za wystarczające.  
które zapewniają racjonalną podstawę do rozszerzenia wniosków z badania na datę śródroczną, na czas do końca okresu. (Zob. par. A54-A57)

23. Jeżeli zostały wykryte zniekształcenia, których biegły rewident się nie spodziewał, oszacowując ryzyka istotnych zniekształceń na datę śródroczną, to ocenia, czy powiązane oszacowanie ryzyka oraz planowany rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur wiarygodności, obejmujące pozostały okres, wymagają modyfikacji. (Zob. par. A58)

#### **Odpowiedniość prezentacji sprawozdania finansowego**

24. Biegły rewident przeprowadza procedury badania, aby ocenić, czy ogólna prezentacja sprawozdania finansowego, jest zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Dokonując tej oceny, biegły rewident rozważa, czy sprawozdanie finansowe zostało zaprezentowane w sposób odpowiednio uwzględniający:
- (a) klasyfikację i opis informacji finansowych oraz związanych z nimi transakcji, zdarzeń i warunków oraz
  - (b) prezentację, strukturę i treść sprawozdania finansowego. (Zob. par. A59)

#### **Ocena wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania**

25. Na podstawie przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania biegły rewident, zanim sformułuje wnioski z badania, określa, czy jego oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia jest nadal odpowiednie. (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 lub zaprzeczać stwierdzeniom w sprawozdaniu finansowym. (Zob. par. A62)
27. Jeżeli biegły rewident nie uzyskał wystarczającego i odpowiedniego dowodu badania dotyczącego istotnego stwierdzenia w sprawozdaniu finansowym, to podejmuje próbę uzyskania dalszych dowodów badania. Gdy biegły rewident nie może uzyskać wystarczającego i odpowiedniego dowodu badania, to wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odstępuje od wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym.

#### **Dokumentacja**

28. Biegły rewident zamieszcza w dokumentacji badania<sup>2</sup>:
- (a) ogólną reakcję na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego oraz rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych przeprowadzonych procedur badania,
  - (b) powiązanie tych procedur z oszacowanymi ryzykami na poziomie stwierdzenia oraz
  - (c) wyniki procedur badania, zawierających wnioski, jeżeli nie są one pod innym względem jednoznaczne. (Zob. par. A63)
29. Jeżeli biegły rewident planuje wykorzystanie dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli uzyskanych podczas poprzednich badań, to zamieszcza w dokumentacji badania uzyskane wnioski uzasadniające zaufanie do tych kontroli, które zostały zbadane podczas poprzedniego badania.
30. Dokumentacja biegłego rewidenta powinna dowodzić, że informacje w sprawozdaniu finansowym są przyjęte lub uzgodnione ze stanowiącymi ich podstawę zapisami księgowymi, obejmującymi także przyjęcia lub uzgodnienia ujawnień, niezależnie od tego, czy takie

---

<sup>2</sup> MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragrafy 8-11 i paragraf A6.

informacje zostały uzyskane z wewnętrznych lub zewnętrznych ksiąg głównych lub pomocniczych.

\* \* \*

## **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

### **Ogólne reakcje (Zob. par. 5)**

- A1. Ogólne reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego mogą obejmować:
- podkreślenie, wobec zespołu wykonującego zlecenie, potrzeby kierowania się zawodowym sceptycyzmem,
  - przydzielenie bardziej doświadczonych pracowników posiadających specjalistyczne umiejętności lub zatrudnienie ekspertów,
  - zapewnienie większego nadzoru,
  - uwzględnienie dodatkowych elementów nieprzewidywalności przy wyborze dalszych procedur badania które będą przeprowadzane,
  - dokonanie ogólnych zmian rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania, na przykład, przeprowadzanie procedur wiarygodności na koniec okresu sprawozdawczego zamiast na datę śródroczną lub zmodyfikowanie rodzaju procedur badania w celu uzyskania bardziej przekonujących dowodów badania.
- A2. Na oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego, a zatem na ogólne reakcje biegłego rewidenta, wpływa zrozumienie przez biegłego rewidenta środowiska kontroli. Skuteczne środowisko kontroli może zwiększyć zaufanie biegłego rewidenta do kontroli wewnętrznej i wiarygodności dowodów badania tworzonych wewnątrz jednostki, z tego względu biegły rewident może pozwolić sobie, na przykład, na przeprowadzenie niektórych procedur badania na datę śródroczną zamiast na jego koniec. Słabości środowiska kontroli mogą mieć jednak przeciwny skutek, na przykład, biegły rewident może zareagować na nieskuteczne środowisko kontroli przez:
- przeprowadzenie większej liczby procedur badania na koniec okresu sprawozdawczego a nie na datę śródroczną,
  - uzyskanie bardziej rozbudowanych dowodów badania za pomocą procedur wiarygodności,
  - zwiększenie liczby miejsc, które należy objąć zakresem badania.
- A3. Dlatego, rozważania jak wyżej, mają znaczący wpływ na ogólne podejście biegłego rewidenta, gdyż na przykład, nacisk na procedury 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 oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia**

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

- A4. Oszacowanie przez biegłego rewidenta zidentyfikowanych ryzyk na poziomie stwierdzenia stanowi podstawę rozważenia, jakie podejście do badania będzie odpowiednie przy projektowaniu i przeprowadzaniu dalszych procedur badania. Na przykład, biegły rewident może



ustalić, że:

- (a) skuteczną reakcją na oszacowane ryzyka 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 oszacowania stosownego ryzyka. Dzieje się tak dlatego, że przeprowadzone przez biegłego rewidenta procedury oszacowania ryzyka nie zidentyfikowały 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 konta i ujawnienia.

- A5. Rodzaj stosowanej procedury badania zależy od jej celu (tj. test kontroli lub procedura wiarygodności) oraz rodzaju (tj. inspekcja, obserwacja, zapytania, potwierdzenia, ponowne przeliczanie, ponowne wykonywanie czynności lub procedury analityczne). Rodzaj procedur badania ma wielkie znaczenie przy reakcji na oszacowane ryzyka.
- A6. Rozłożenie w czasie procedur badania określa, kiedy są one przeprowadzane lub okres bądź data, którego dotyczą dowody badania.
- A7. Zakres procedur badania określa liczba procedur badania, które należy przeprowadzić, na przykład, wielkość próbki lub liczba obserwacji czynności kontrolnej.
- A8. Projektowanie i przeprowadzanie dalszych procedur badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres, zależą i stanowią reakcję na oszacowane ryzyka istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzenia, wskazuje na wyraźny związek między dalszymi procedurami badania stosowanymi przez biegłego rewidenta a oszacowaniem ryzyka.

*Reakcja na oszacowane ryzyko na poziomie stwierdzenia (Zob. par. 7(a))*

Rodzaj

- A9. Oszacowane przez biegłego rewidenta ryzyka mogą wpływać zarówno na rodzaje procedur badania, jakie mają zostać przeprowadzone, jak i na ich łączenie. Na przykład, kiedy oszacowane ryzyko jest wysokie, biegły rewident może uzyskać potwierdzenie przez kontrahenta kompletności warunków umowy dodatkowo przeprowadzając inspekcję dokumentu. Ponadto do badania określonych stwierdzeń, niektóre procedury mogą być bardziej odpowiednie od innych. Na przykład, w odniesieniu do przychodów najlepszą reakcją na oszacowane ryzyko zniekształcenia stwierdzenia dotyczącego kompletności mogą być testy kontroli, podczas gdy procedury wiarygodności mogą być najlepszą reakcją na oszacowane ryzyko zniekształcenia stwierdzenia dotyczącego występowania.
- A10. Przyczyny takiego, a nie innego oszacowania danego ryzyka mają znaczenie przy ustalaniu rodzaju procedur badania. Na przykład, jeżeli ryzyko zostało oszacowane jako niższe z powodu szczególnych cech grupy transakcji, bez rozważenia 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

oszacowane ryzyko jest niższe dzięki kontroli wewnętrznej i biegły rewident zamierza oprzeć procedury wiarygodności na tym niskim oszacowaniu, to przeprowadza on testy tych kontroli zgodnie z wymogami paragrafu 8 (a). Może to dotyczyć, na przykład, grupy transakcji o dość racjonalnych i niezłożonych cechach, które są rutynowo przetwarzane i kontrolowane przez system informacyjny jednostki.

#### Rozłożenie w czasie

- A11. Biegły rewident może przeprowadzić testy kontroli lub procedury wiarygodności w dacie śródrocznej lub na jego koniec. Im wyższe jest ryzyko istotnego zniekształcenia, tym większe prawdopodobieństwo, że biegły rewident może uznać za bardziej skuteczne przeprowadzenie procedur wiarygodności blisko końca okresu sprawozdawczego lub na jego koniec, zamiast w terminie wcześniejszym, lub może zdecydować o przeprowadzeniu procedur badania w niezapowiedzianych lub nieprzewidywalnych terminach (na przykład, niezapowiedziane przeprowadzenie procedur badania w wybranych lokalizacjach). Ma to szczególne znaczenie przy rozważaniu sposobu reakcji na ryzyka oszustwa. Na przykład w przypadku, gdy zidentyfikowano ryzyka zamierzonych zniekształceń lub manipulacji, biegły rewident może stwierdzić, że procedury badania polegające na uwzględnieniu wniosków z daty śródrocznej na pozostały okres nie będą skuteczne.
- A12. Z drugiej strony przeprowadzanie procedur badania przed zakończeniem okresu sprawozdawczego pomaga biegłemu rewidentowi zidentyfikować znaczące zagadnienia na wczesnym etapie badania, co w rezultacie przyczynia się do rozwiązania ich z pomocą kierownika jednostki lub dzięki opracowaniu skutecznego podejścia do badania tych zagadnień.
- A13. W dodatku niektóre procedury badania mogą być przeprowadzone tylko na koniec okresu sprawozdawczego lub po jego zakończeniu, jak na przykład:
- przyjęcie lub uzgodnienie informacji w sprawozdaniu finansowym z podstawowymi zapisami księgowymi, w tym przyjęcie lub uzgodnienie ujawnień, bez względu na to, czy pochodzą one z wewnętrznych lub zewnętrznych ksiąg głównych lub pomocniczych,
  - sprawdzenie korekt wykonanych podczas sporządzania sprawozdania finansowego oraz
  - procedury przeprowadzone jako reakcja na ryzyko, że na koniec okresu sprawozdawczego 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 (na przykład pliki elektroniczne mogą być stopniowo nadpisywane lub procedury mające być poddane obserwacji mogą być przeprowadzane tylko w pewnych terminach),
  - rodzaj ryzyka (na przykład, 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 sprawozdawczego),
  - okres lub data, których dotyczą dowody badania,
  - rozłożenie w czasie przygotowania sprawozdania finansowego, w szczególności dla tych ujawnień, które zawierają dalsze wyjaśnienia dotyczące kwot ujętych w sprawozdaniu

z sytuacji finansowej, sprawozdaniu z całkowitych dochodów, zestawieniu zmian w kapitale własnym lub sprawozdaniu z przepływów pieniężnych.

#### Zakres

- A15. Zakres procedur badania uznanych za konieczne ustala się po uwzględnieniu istotności, oszacowanego ryzyka i stopnia pewności, jaki biegły rewident planuje uzyskać. Jeżeli pojedynczy cel jest osiągany drogą łączenia procedur, zakres każdej procedury rozpatruje się osobno. Zasadniczo zakres procedur badania wzrasta wraz ze wzrostem ryzyka istotnego zniekształcenia. Na przykład, właściwą reakcją na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia 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 plików księgowych, co może być przydatne wówczas, gdy biegły rewident zdecyduje się zmodyfikować zakres testowania, na przykład, jako reakcja na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Takie techniki mogą być stosowane do wyboru transakcji do próbek z kluczowych plików elektronicznych, do grupowania transakcji o określonych cechach lub do testowania całego zbioru zamiast próbki.

#### Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

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

#### Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

- A18. W przypadku bardzo małych jednostek może następować niewiele czynności kontrolnych zidentyfikowanych 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 dalszych procedur badania, które będą przede wszystkim procedurami wiarygodności. Niemniej, w niektórych rzadkich przypadkach, brak czynności kontrolnych lub innych elementów kontroli może uniemożliwiać uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

#### Wyższe oszacowanie ryzyka (Zob. par. 7(b))

- A19. Dla uzyskania bardziej przekonujących dowodów badania ze względu na wyższe oszacowanie ryzyka, biegły rewident może zwiększyć liczbę dowodów lub uzyskać dowody, które są bardziej odpowiednie bądź wiarygodne, na przykład, 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 sprawozdawczego stosowano znacząco różniące się kontrole, każdą z nich rozpatruje się osobno.

- A21. Testowanie skuteczności działania kontroli różni się od uzyskania zrozumienia i oceny modelu i wdrożenia kontroli. Tym niemniej, stosuje się do tych celów te same rodzaje procedur badania. Dlatego biegły rewident może uznać, że efektywne jest zbadanie skuteczności działania kontroli w tym samym czasie, w którym przeprowadza ocenę ich modelu oraz ustala, czy nastąpiło jej wdrożenie.
- A22. Niektóre procedury oszacowania ryzyka mogą nie być konkretnie zaprojektowane jako testy kontroli, mimo to mogą dostarczać dowodu badania skuteczności działania kontroli, w konsekwencji czego mogą być uznane za testy kontroli. Na przykład, procedury oszacowania 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 zaprojektowanych politykach budżetowania jednostki oraz, czy zostały one wdrożone, a zarazem mogą dostarczyć dowodów badania skuteczności działania polityk budżetowych dla zapobiegania lub wykrywania istotnych zniekształceń klasyfikacji kosztów.

- A23. Biegły rewident może również zaprojektować testy kontroli w taki sposób, aby były one przeprowadzane w tym samym czasie, co testy szczegółowe tych samych transakcji. Chociaż cel testów kontroli jest inny od celu testowania szczegółowego, obydwa można wykonać w tym samym czasie, przeprowadzając testy kontroli i testy szczegółowe tych samych transakcji, co określa się jako badanie o podwójnym celu. Na przykład biegły rewident może zaprojektować i ocenić wyniki testu polegającego na sprawdzeniu faktury, aby na tej podstawie ustalić, czy faktura została zatwierdzona i dostarczyć dowód 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 stwierdzenia<sup>53</sup>. Może to mieć miejsce, gdy jednostka do prowadzenia swojej działalności wykorzystuje (IT) i nie sporządza, ani nie przechowuje żadnej innej dokumentacji dotyczącej transakcji aniżeli ta, która powstaje w ramach systemu IT. W takich przypadkach, w myśl paragrafu 8(b), wymagane jest przeprowadzenie odpowiednich testów kontroli przez biegłego rewidenta.

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

- A25. Uzyskanie wyższego poziomu pewności co do skuteczności działania kontroli może być potrzebne 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.

---

<sup>3</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf 30.

## 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 dowodu badania, że kontrola działała skutecznie. Na przykład, jeżeli skuteczność działania potwierdza dokumentacja, biegły rewident może postanowić, że przeprowadzi inspekcję tej dokumentacji, aby uzyskać dowód badania skuteczności działania kontroli. Jednak w przypadku innych kontroli taka dokumentacja może być niedostępna lub nieprzydatna. Na przykład, może nie istnieć dokumentacja działania 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 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 sprawozdawczego, w którym biegły rewident polega na skuteczności działania kontroli,
  - oczekiwany poziom odstępstw od kontroli,
  - przydatność i wiarygodność dowodów badania, dla uzyskania potwierdzenia skuteczności działania kontroli na poziomie stwierdzenia,
  - zakres, w jakim dowód badania uzyskuje się na podstawie testów innych kontroli powiązanych z danym stwierdzeniem.

MSB 530<sup>4</sup> zawiera dalsze wskazówki dotyczące zakresu testowania.

- A29. Ze względu na nieodzowną ciągłość przetwarzania IT, może nie być potrzebne rozszerzanie zakresu testowania 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:

---

<sup>4</sup> MSB 530 „Próbkowanie”.

- 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 serwisowania. Na przykład, biegły rewident może przeprowadzić inspekcję ewidencji służącej administrowaniu bezpieczeństwem IT, aby uzyskać dowody badania, że w trakcie okresu sprawozdawczego nie zdarzyły się przypadki nieuprawnionego dostępu [do oprogramowania].

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

- A30. W niektórych okolicznościach, konieczne może być uzyskanie dowodu badania potwierdzającego skuteczność działania kontroli pośrednich. Na przykład, jeżeli biegły rewident postanowi zbadać skuteczność dokonywanych przez użytkowników przeglądów raportów o wyjątkach, wyszczególniających sprzedaże powyżej zatwierdzonego 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 informacji zawartych w raportach (na przykład ogólne kontrole IT) określa się jako „pośrednie” kontrole.
- A31. Ze względu na nieodzowną ciągłość przetwarzania IT dowód badania dotyczące wdrożenia zautomatyzowanych kontroli aplikacyjnych, rozpatrywane w połączeniu z dowodami badania dotyczącymi skuteczności działania ogólnych kontroli jednostki (szczególnie kontroli zmian), mogą także dostarczyć wiarygodnego dowodu badania skuteczności działania kontroli.

Rozłożenie w czasie testów kontroli

Zamierzony okres objęty zaufaniem (Zob. par. 11)

- A32. Dowody badania dotyczące tylko momentu czasowego mogą być wystarczające dla celów biegłego rewidenta, na przykład, w przypadku testowania kontroli dotyczącej spisu z natury przeprowadzanego przez jednostkę na koniec okresu sprawozdawczego. O ile biegły rewident, zamierza polegać na kontroli za pewien okres, odpowiednie są testy, które mogą dostarczyć dowodu badania, że kontrola działała skutecznie w odnośnym odcinku czasu objętego okresem. Takie testy mogą obejmować testowanie monitorowania kontroli przez jednostkę.

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

- A33. Przy ustalaniu, jaki dodatkowy dowód badania trzeba uzyskać na temat kontroli działających w okresie następującym po okresie śródrocznym, uwzględnia się następujące ważne czynniki, w tym:
- znaczenie oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia,
  - poszczególne kontrole przetestowane podczas śródrocznego okresu sprawozdawczego oraz wprowadzone do nich znaczące zmiany od czasu, kiedy były przetestowane, w tym zmiany systemu informacyjnego, procesów i personelu,
  - stopień, w jakim uzyskano dowód badania dotyczący skuteczności działania tych kontroli,
  - długość pozostałego okresu sprawozdawczego,
  - zakres, w jakim biegły rewident zamierza ograniczać dalsze procedury wiarygodności

w oparciu o zaufanie kontrolom,

- środowisko kontroli.

A34. Dodatkowe dowody badania można uzyskać rozszerzając, na przykład zakres testów kontroli na pozostały okres sprawozdawczy lub w drodze zbadania monitorowania kontroli przez jednostkę.

Wykorzystanie dowodu uzyskanego w poprzednich badaniach (Zob. par. 13)

A35. W pewnych przypadkach dowód badania uzyskany podczas poprzednich badań może dostarczać dowód badania, jeżeli biegły rewident przeprowadzi procedury badania pozwalające ustalić ich dalszą przydatność. Na przykład, podczas przeprowadzania poprzedniego badania biegły rewident mógł ustalić, że pewna zautomatyzowana kontrola działa zgodnie z założeniami. Biegły rewident może uzyskać dowód badania, aby ustalić, czy do zautomatyzowanej kontroli wprowadzono zmiany wpływające na dalszą skuteczność jej działania, na przykład, poprzez skierowanie zapytań do kierownika jednostki i inspekcję dzienników (tzw. logów), aby określić, które kontrole zostały zmienione. Analiza dowodu 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, które zmieniono od czasu poprzednich badań (Zob. par. 14(a))

A36. Zmiany mogą wpływać na przydatność dowodu badania uzyskanego podczas poprzednich badań w taki sposób, że nie można dłużej na nim polegać. Na przykład zmiany systemu, które umożliwiają jednostce uzyskanie z systemu nowego raportu, prawdopodobnie nie wpłyną na przydatność dowodu 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 uzyskanym podczas poprzednich badań dowodzie badania dotyczącym kontroli, które:

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

zależy od zawodowego osądu. Od zawodowego osądu zależy też długość okresu sprawozdawczego pomiędzy ponownym testowaniem 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 jest to prawdopodobne, okres pomiędzy ponownym testowaniem kontroli. Do czynników, których skutkiem jest skrócenie okresu sprawozdawczego przed ponownym testowaniem kontroli lub w ogóle zaprzestanie polegania na dowodzie badania uzyskanym podczas poprzednich badań, należą:

- słabe środowisko kontroli,
- słaby monitoring kontroli,
- znaczące ręczne elementy odnośnych kontroli,
- zmiany kadrowe znacząco wpływające na działanie kontroli.
- zmiany okoliczności wskazujące na potrzebę zmian w kontroli,
- słabe ogólne kontrole (IT).

A39. Jeżeli działa więcej kontroli, w odniesieniu do których biegły rewident zamierza polegać na dowodach badania uzyskanych w poprzednich badaniach, to testowanie 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 poprzednich badaniach.

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

A40. Istotne zniekształcenie wykryte dzięki procedurom biegłego rewidenta stanowi przekonywającą wskazówkę istnienia 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 na poziomie stwierdzenia do poziomu ryzyka oszacowanego 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 każdej istotnej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia, niezależnie od oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia. Wymóg ten odzwierciedla fakt, że:  
a) oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta ma charakter osądu i dlatego może nie zidentyfikować wszystkich ryzyk istotnego zniekształcenia oraz b) występują nieodłączne ograniczenia kontroli wewnętrznej, w tym obejście 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. Na przykład, gdy oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta wspierają dowody badania pochodzące z testów kontroli,
- odpowiednie są tylko testy szczegółowe,
- połączenie analitycznych procedur wiarygodności i testów szczegółowych jest najbardziej właściwe dla oszacowanego ryzyka.

A44. Analityczne procedury wiarygodności są na ogół bardziej odpowiednie w przypadku dużych wolumenów transakcji, które są przewidywalne w pewnym okresie. MSB 520<sup>5</sup> ustala wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących stosowania analitycznych procedur podczas badania.

A45. Rodzaj ryzyka i stwierdzenie wyznaczają zaprojektowane testy szczegółowe. Na przykład, testy szczegółowe dotyczące stwierdzenia na temat istnienia lub występowania mogą polegać na wybraniu kwot spośród pozycji zawartych w sprawozdaniu finansowym i uzyskaniu odpowiednich dowodów badania. Z drugiej strony, testy szczegółowe dotyczące stwierdzenia kompletności mogą obejmować wybór pozycji, co do których oczekuje się, iż zostały uwzględnione we właściwej kwocie w sprawozdaniu finansowym oraz prześledzenie, czy kwoty te zostały ujęte.

---

<sup>5</sup> MSB 520 „Procedury analityczne”.



- A46. Ponieważ oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia wiąże się z kontrolą wewnętrzną, zakres procedur wiarygodności może zostać poszerzony ze względu na niezadowalające wyniki testów kontroli. Tym niemniej, zwiększenie zakresu procedur badania jest odpowiednie tylko wtedy, gdy dana procedura, jako taka, jest odpowiednia do określonego ryzyka.
- A47. Przy projektowaniu testów szczegółowych zakres testowania ustala się zazwyczaj przy uwzględnieniu wielkości próbki. Jednak, inne zagadnienia są także brane pod uwagę, w tym także to, czy bardziej skuteczne jest zastosowanie innych selektywnych sposobów badania. Zob. MSB 500<sup>6</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 warunków zawartych umów, kontraktów lub transakcji jednostki ze stronami trzecimi. Procedury zewnętrznych potwierdzeń mogą być także przeprowadzane w celu uzyskania dowodów badania dotyczących niewystępowania pewnych warunków. Kierując zapytanie, można na przykład, oczekiwać otrzymania potwierdzenia o braku „aneksów do umów”, które mogłyby mieć znaczenie dla stwierdzenia jednostki dotyczącego przypisywania przychodów do poszczególnych okresów (cut off). Inne przypadki, gdy procedury zewnętrznych potwierdzeń mogą prowadzić do uzyskania odpowiednich dowodów badania, jako reakcja na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia, obejmują:

- salda bankowe i inne informacje znaczące dla powiązań z bankami,
- salda należności i powiązanych z nimi warunków,
- zapasy oddane stronom trzecim do składowania, w celu przetworzenia lub w komis,
- tytuły prawne do nieruchomości oddane w depozyt prawnikom bądź finansistom lub przekazane jako zabezpieczenie,
- inwestycje bezpiecznie utrzymywane przez strony trzecie lub zakupione od maklerów, ale na dzień bilansowy nieprzekazane jednostce,
- kwoty należne wierzycielom, w tym odnośnym warunków spłaty i ograniczającym umowy,
- salda płatności i powiązane z nimi warunki.

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

A50. Biegły rewident może uznać, że procedury zewnętrznego potwierdzenia, 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 w sprawozdaniu finansowym. Takie rozważania mogą wpłynąć na decyzję biegłego rewidenta o potrzebie przeprowadzenia procedur zewnętrznego potwierdzenia.

---

<sup>6</sup> MSB 500 „Dowody badania”, paragraf 10.

A51. Czynniki, które mogą pomóc biegłemu rewidentowi w ustaleniu, czy procedury zewnętrznego potwierdzenia należy przeprowadzić jako procedury wiarygodności, obejmują:

- wiedzę strony potwierdzającej o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia – 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 – na przykład, strona potwierdzająca:
  - może nie przyjąć odpowiedzialności za odpowiedź udzieloną na prośbę o potwierdzenie,
  - może uznać udzielenie odpowiedzi za nadmiernie kosztowne lub czasochłonne,
  - może obawiać się potencjalnej odpowiedzialności prawnej wynikającej z udzielenia odpowiedzi,
  - może księgować transakcje w różnych walutach lub
  - może 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 stroną powiązaną jednostki, odpowiedzi na prośby o potwierdzenie mogą być mniej wiarygodne.

Procedury wiarygodności związanych z procesem zamykania sprawozdania finansowego (Zob. par. 20(b))

A52. Rodzaj i także zakres procedur wiarygodności biegłego rewidenta związanych z procesem zamykania sprawozdania finansowego zależy od rodzaju i stopnia złożoności procesu sporządzania sprawozdawczości finansowej jednostki oraz powiązanego z tym ryzyka istotnego zniekształcenia.

*Procedury wiarygodności będące reakcją na znaczące ryzyka (Zob. par. 21)*

A53. Paragraf 21 niniejszego standardu wymaga od biegłego rewidenta przeprowadzenia procedur wiarygodności, które są konkretną reakcją na ryzyka, które biegły rewident ocenił jako znaczące. Dowód badania w formie potwierdzeń zewnętrznych otrzymany przez biegłego rewidenta bezpośrednio od odpowiednich stron potwierdzających może pomóc biegłemu rewidentowi uzyskać dowód badania o wysokim poziomie wiarygodności, którego potrzebuje, aby zareagować na znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. Na przykład, jeżeli biegły rewident zidentyfikuje, że kierownik jednostki znajduje się pod presją, aby sprostać oczekiwaniom co do wypracowania zysków, może istnieć ryzyko, że zawyża on 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, na przykład, zaprojektować procedury zewnętrznego potwierdzenia, 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 takich procedur zewnętrznego potwierdzenia 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 niewiele lub nie dostarczają żadnych dowodów badania przydatnych w bieżącym okresie. Zachodzą jednak wyjątki, na przykład, 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 sprawozdawczego z porównywalnymi informacjami z okresu śródrocznego, aby:

- (a) zidentyfikować kwoty, które wydają się nietypowe,
- (b) prześledzić wszelkie takie kwoty oraz
- (c) przeprowadzić analityczne procedury lub testy szczegółowe, aby zbadać okres późniejszy.

A56. Przeprowadzanie procedur wiarygodności w okresie śródrocznym bez wykonania dodatkowych procedur w późniejszym terminie zwiększa ryzyko niewykrycia przez biegłego rewidenta zniekształceń, które mogą występować na koniec okresu sprawozdawczego. Ryzyko to jest tym większe, im dłuższy jest czas pozostający do końca okresu sprawozdawczego. 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 procedur biegłego rewidenta,
- cel danej procedury wiarygodności,
- oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia,
- rodzaj danej grupy transakcji lub salda konta i powiązanych stwierdzeń,
- możliwość przeprowadzenia przez biegłego rewidenta odpowiednich procedur wiarygodności lub połączonych z testami kontroli obejmujących czas pozostały do końca okresu sprawozdawczego w celu ograniczenia ryzyka niewykrycia zniekształceń istniejących na koniec okresu sprawozdawczego.

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

- czy salda określonych grup transakcji lub końcowe salda kont są wystarczająco przewidywalne co do kwoty, względnego znaczenia i struktury,

- czy procedury stosowane przez jednostkę do analizy i korekty takich grup transakcji lub końcowych sald kont w dacie śródrocznej i właściwego księgowego rozgraniczenia (przypisania ich do właściwego okresu sprawozdawczego - *red.*) są odpowiednie,
- czy system informacji związany ze sprawozdawczością finansową dostarcza informacji dotyczących sald na koniec okresu i transakcji w pozostałym okresie jest wystarczający do przeprowadzenia 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 sprawozdawczego wymagają zmodyfikowania na skutek nieoczekiwanych zniekształceń wykrytych na dzień śródroczny, modyfikacja taka może obejmować rozciągnięcie lub powtórzenie na koniec okresu procedur przeprowadzanych na dzień śródroczny.

#### **Odpowiedniość prezentacji sprawozdania finansowego (Zob. par. 24)**

A59. Ocena odpowiedniej prezentacji, ustaleń lub treści sprawozdania finansowego obejmuje na przykład, rozważenie terminologii stosowanej zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, dostarczonego poziomu szczegółowości, agregacji i dezagregacji kwot oraz podstaw przedstawionych kwot.

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

A60. Badanie sprawozdania finansowego 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 zwrócić uwagę na informacje znacząco różne od informacji, na których opierało się oszacowanie ryzyka. Na przykład:

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

W takich okolicznościach może być konieczne, aby biegły rewident ponownie ocenił zaplanowane procedury badania, uwzględniając skorygowaną analizę oszacowania ryzyk wszystkich lub niektórych grup transakcji, sald kont lub ujawnień i powiązanych stwierdzeń. Dalsze wytyczne dotyczące korekty oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta zawiera MSB 315 (zmieniony)<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> MSB 315 (zmieniony), paragraf 31.

- A61. Biegły rewident nie może zakładać, że dany przypadek oszustwa lub błędu jest zdarzeniem odosobnionym. Dlatego rozważenie, w jaki sposób wykryte zniekształcenie wpływa na oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia jest ważne przy ustalaniu, czy oszacowanie to jest nadal odpowiednie.
- A62. Na osąd biegłego rewidenta, co stanowi wystarczające i odpowiednie dowody badania wpływają następujące czynniki:
- znaczenie potencjalnego zniekształcenia danego stwierdzenia oraz prawdopodobieństwo, że wpływa ono istotnie na sprawozdanie finansowe osobno lub łącznie z innymi potencjalnymi zniekształceniami,
  - skuteczność reakcji i kontroli ryzyka przez kierownika jednostki,
  - doświadczenia uzyskane podczas poprzednich badań dotyczących podobnych potencjalnych zniekształceń,
  - wyniki przeprowadzonych procedur badania z uwzględnieniem, czy te procedury badania zidentyfikowały konkretne przypadki oszustw lub błędów,
  - źródło i wiarygodność dostępnych informacji,
  - uprawdopodobniający charakter dowodów badania,
  - zrozumienie jednostki i jej otoczenia, w tym jej kontroli wewnętrznej.

**Dokumentacja** (Zob. par. 28)

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

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 330 *Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka* 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 330 *Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka*  
© 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Badania 330 *Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka*  
© 2019 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standards on Auditing 330 *The Auditor's Responses to Assessed Risks*, 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)