

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 530

Badanie wrywkowe (próbkiowanie)

### WAŻNE ZMIANY

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

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

### CO JEST PODSTAWĄ ZMIANY?

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

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

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

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

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

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 530

### OD KIEDY ZMIANY OBOWIĄZUJĄ?

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

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

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

Istnieje też możliwość wcześniejszego zastosowania nowych standardów pod warunkiem:

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

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

### CZEGO STANDARD DOTYCZY?

[KSRF 530](#) dotyczy **zastosowania badania wrywkowego (próbki), przy przeprowadzaniu procedur badania**. Standard odnosi się do (a) stosowania próbki statystycznego i niestatystycznego (b) podczas projektowania i wyboru próbki do badania, (c) przeprowadzania testów kontroli i badań szczegółowych oraz (d) oceny wyników badania próbki.

Standard uzupełnia [MSB 500](#) (porównaj [ALERT nr 15](#)), który przedstawia wytyczne dotyczące dostępnych sposobów wyboru pozycji do testów, z których jednym jest badanie wrywkowe (próbki).

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

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 530

### JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- badanie wrywkowe (próbkiowanie),
- populacja,
- ryzyko próbkiowania,
- ryzyko nie związane z próbkiowaniem,
- anomalia,
- jednostka populacji,
- próbkiowanie statystyczne,
- stratyfikacja (warstwowanie),
- dopuszczalne zniekształcenie,
- dopuszczalny wskaźnik odchylenia.

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

Celem biegłego rewidenta podczas przeprowadzania badania wrywkowego (próbkiowania), czyli stosowania określonych procedur badania do mniej niż 100% pozycji jest **dostarczenie uzasadnionej podstawy dla sformułowania wniosków na temat populacji, z której została pobrana próbka.**

**Przy projektowaniu próbki do badania biegły rewident:**

- **rozważa: (1) cel procedury badania oraz (2) cechy populacji**, z której dana próbka zostanie pobrana. Badanie wrywkowe (próbkiowanie) umożliwia biegłemu rewidentowi uzyskanie i ocenę dowodów badania dotyczących niektórych cech wybranych pozycji, a przy projektowaniu próbki biegły rewident rozważa konkretny cel, jaki ma zostać osiągnięty oraz kombinację procedur badania, które wydają się najlepsze do osiągnięcia tego celu. Badanie wrywkowe (próbkiowanie) – zależnie od osądu biegłego rewidenta - może nastąpić przy użyciu niestatystycznych lub statystycznych metod próbkiowania (jednakże wielkość próbki nie jest prawidłowym kryterium w wyborze między tymi metodami). Zgodnie z wymogami [MSB 500](#) (porównaj [ALERT nr 15](#)) przy przeprowadzaniu badania wrywkowego (próbkiowania), biegły rewident stosuje procedury badania pozwalające stwierdzić **kompletności populacji**, z której pochodzi badana próbka. Rozważenie celu, polega na jasnym zrozumieniu tego, co może składać się na odchylenie, aby wszystkie uwarunkowania zostały uwzględnione przy późniejszej ocenie odchyień lub **ekstrapolacji zniekształceń**.

Rozważając cechy populacji, biegły rewident może uznać za odpowiednie zastosowanie stratyfikacji (warstwowania) lub wybór według wartości ważonych (dalsze wskazówki zawiera *Załącznik 1* do standardu),

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 530

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

- **określa dopuszczalne zniekształcenie** jako reakcję na ryzyko możliwego znaczącego zniekształcenia sprawozdań finansowych (tj. stosuje poziom istotności w odniesieniu do danej procedury próbkowania, zgodnie z definicją istotności określoną w [MSB 320](#) (porównaj [ALERT nr 11](#)). Dopuszczalne zniekształcenie może być tą samą kwotą lub kwotą niższą od poziomu istotności),
- **ustala wielkość próbki** wystarczającą dla zmniejszenia ryzyka próbkowania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu (**im niższe jest akceptowalne przez biegłego rewidenta ryzyko, tym większa będzie musiała być próbka**). Wielkość próbki można ustalić na podstawie wzoru statystycznego lub kierując się zawodowym osądem.

*Załączniki nr 2 i 3 do standardu obrazują wpływ różnych czynników na ustalenie wielkości próbki zarówno na potrzeby przeprowadzenia testów kontroli jak i badań szczegółowych,*

- **wybiera pozycje** wchodzące w skład próbki w taki sposób, że każda z jednostek populacji znajdujących się w populacji ma jednakowe szanse, aby zostać wybraną. W próbkowaniu statystycznym pozycje składające się na próbkę są wybierane w taki sposób, aby było znane prawdopodobieństwo wyboru każdej jednostki populacji. W próbkowaniu niestatystycznym przy wyborze pozycji składających się na próbkę stosuje się osąd. Istotne jest, aby biegły rewident wybrał próbkę reprezentatywną dzięki wybraniu do próbki pozycji o cechach typowych dla populacji i uniknięcie tendencyjności.

*Załącznik nr 4 do standardu omawia podstawowe metody wyboru próbek, tj.: (1) wybór losowy, (2) wybór systematyczny oraz (3) wybór niesystematyczny (przypadkowy).*

**W kolejnym kroku badania wrywkowego**, w odniesieniu do każdej wybranej pozycji biegły rewident przeprowadza procedury badania odpowiadające określonymu celowi. Standard dopuszcza sytuację, że nie idzie przetestować wybranej pozycji - z obiektywnych względów (bo np. została unieważniona, nie istnieje i nie jest to nieprawidłowość), wówczas dobiera się pozycję zastępczą.

Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie zastosować wobec wybranej pozycji opracowanych procedur badania lub odpowiednich procedur alternatywnych, traktuje tę pozycję:

- w przypadku testów kontroli – jako odchylenie od stosowanych procedur kontroli,
- w przypadku badań szczegółowych – jako zniekształcenie.

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 530

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

Biegły rewident bada **charakter i przyczyny wszelkich rozpoznanych odchyień i zniekształceń** oraz ocenia ich ewentualny wpływ na:

- cel procedur badania oraz
- pozostałe obszary badania.

Przy **analizie odchyień i zniekształceń** biegły rewident może stwierdzić, że wiele z nich ma wspólną cechę (na przykład typ transakcji, lokalizację, asortyment wyrobów lub okres). W takim przypadku może zdecydować o wyodrębnieniu wszystkich pozycji posiadających wspólną cechę i rozszerzeniu procedur badania o te pozycje. Standard zwraca uwagę, że takie odchylenia i zniekształcenia mogą być zamierzone i wskazywać na możliwość oszustwa.

W niezwykle rzadkich okolicznościach biegły rewident może dochodzić do wniosku, że **wykryte** w zbiorze **zniekształcenie** lub odchylenie jest **anomalią** (czyli w oczywisty sposób nie jest reprezentatywne dla zniekształceń lub odchyień w populacji). Chcąc w takich okolicznościach dokończyć procedurę badania biegły rewident musi uzyskać wyższy poziom pewności, że tego rodzaju zniekształcenie lub odchylenie nie jest reprezentatywne i nie wpływa na pozostałą część populacji (przeprowadzenie dodatkowych procedur badania).

**Końcowym etapem badania wrywkowego (próbki) jest ekstrapolacja zniekształceń i ocena wyników badania próbki.**

Standard określa, że:

- w przypadku **badania szczegółowych** biegły rewident **ekstrapoluje zniekształcenia wykryte w próbce na całą populację** (w celu uzyskania pełnego obrazu skali zniekształceń). Ekstrapolacja może nie być wystarczająca do ustalenia kwoty, którą należy ująć jako korektę. Jeżeli zniekształcenie zostało uznane za anomalię, można wyłączyć je przy ekstrapolacji zniekształceń na daną populację,
- przy **testach kontroli** nie ma potrzeby dokonywania żadnej ekstrapolacji odchyień, gdyż wskaźnik odchyień próbki jest jednocześnie wskaźnikiem odchylenia populacji jako całości. Po dalsze wytyczne standard odsyła do [MSB 330](#) (porównaj [ALERT nr 12](#)).

**Biegły rewident ocenia:** (1) wyniki próbki (czyli wysokość wskaźnika odchylenia, ekstrapolowane zniekształcenie) oraz (2) czy zastosowanie badania wrywkowego (próbki) dostarczyło uzasadnioną podstawę dla sformułowania wniosków na temat populacji objętej badaniem.

## Krajowy Standard Rewizji Finansowej 530

### CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

Jeśli biegły rewident stwierdzi, że badanie wrywkowe (próbkiwanie) nie dostarczyło uzasadnionej podstawy do sformułowania wniosków na temat populacji objętej badaniem, może on: **(a)** zwrócić się do kierownictwa o sprawdzenie rozpoznanych zniekształceń (prawdopodobieństwa zaistnienia dalszych zniekształceń) oraz dokonanie koniecznych korekt lub **(b)** dopasować rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres dalszych procedur badania w celu uzyskania wymaganego poziomu pewności.

W przypadku testów kontroli, biegły rewident może zwiększyć próbkę, zbadać kontrole zastępcze lub zmodyfikować odpowiednie procedury wiarygodności.

### GDZIE MOŻNA ZNALEŹĆ STANDARD?

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

[http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwaly/KSRF/uchwala\\_2783-52-2015\\_KSRF\\_530.pdf](http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwaly/KSRF/uchwala_2783-52-2015_KSRF_530.pdf)

### CO BYŁO POPRIEDNIO?

Tematyka poruszana w niniejszym standardzie była dotychczas uregulowana głównie w paragrafie 22 [Krajowego Standardu Rewizji Finansowej nr 1](#).

Zapisy paragrafu 22 KSRF 1 wskazywały, że osiągnięcie celów badania nie wymaga przeprowadzania szczegółowego badania wszystkich składowych sald lub grupy operacji gospodarczych, co uzasadnia stosowanie badań wrywkowych, których przedmiotem jest tylko część danych (zbioru) składających się na dane saldo lub grupę operacji gospodarczych.

KSRF 1 rozróżniał: dobór celowy, dobór losowy, dobór przypadkowy.

W KSRF 1 jednoznacznie wskazano, że obiektywne, z określonym stopniem niezawodności (precyzji), uogólnienie wyników badania próbki na cały badany zbiór jest możliwe w razie połączenia doboru losowego składników zbioru wchodzących do próbki z metodami wnioskowania statystycznego.

### UWAGI KOŃCOWE

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