

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

Material o charakterze edukacyjnym

**Brzmienie niniejszego standardu zostało ujednolicone na skutek zmian dostosowawczych
przyjętych
uchwałą nr 2272/38a/2022 KRBR z dnia 7 lipca 2022 r. (zmiany zaznaczone na niebiesko)**

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
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1
Data wejścia w życie	2
Cel	3
Definicje	4
Wymogi	
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
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
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)¹ 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.~~
 1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za zaprojektowanie i wdrożenie reakcji na ryzyka istotnego zniekształcenia zidentyfikowane i oszacowane przez biegłego rewidenta zgodnie z MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.)² w ramach 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, poprzez zaprojektowanie i wdrożenie odpowiednich reakcji na te ryzyka.

Definicje

4. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:

¹ ~~MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”~~

² MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia”.

- (a) Procedura wiarygodności - Procedura badania zaprojektowana w celu 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 w celu oceny skuteczności działania kontroli w zakresie zapobiegania istotnym zniekształceniom na poziomie stwierdzenia lub ich wykrywania i korygowania.

Wymogi

Ogólna reakcja

Ogólne reakcje

- ~~5. — Biegły rewident projektuje* ogólne reakcje i wdraża je odpowiednio do oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego. (Zob. par. A1–A3)~~
- 5. Biegły rewident* projektuje i wdraża ogólne reakcje w celu odniesienia się 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)~~
- 7. Projektując dalsze procedury badania wymagające przeprowadzenia, biegły rewident:
 - ~~(a) — rozważa 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 jednośnej 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)

* *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.

* *Uw. tłum.* – Stosowne w standardzie 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 standardzie.

Testy kontroli

8. ~~Biegły rewident projektuje i przeprowadza testy kontroli służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli, jeżeli:~~
- ~~(a) — oszacowanie ryzyk 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)~~
6. Biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres są oparte na oszacowanych ryzykach istotnego zniekształcenia i stanowią reakcję na nie na poziomie stwierdzenia. (Zob. par. A4–A8; A42–A52)
7. Projektując dalsze procedury badania, które należy wykonać, biegły rewident:
- (a) rozważa przyczyny oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dla każdej znaczącej grupy transakcji, salda konta i ujawnienia, w tym:
 - (i) prawdopodobieństwo i wielkość zniekształcenia z powodu szczególnych cech znaczącej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia (to jest ryzyka nieodłącznego), oraz
 - (ii) czy oszacowanie ryzyka uwzględnia kontrole, które odnoszą się do ryzyka istotnego zniekształcenia (to jest ryzyka kontroli), wymagając tym samym, aby biegły rewident uzyskał dowody badania w celu określenia, czy kontrole te działają skutecznie (to jest, czy biegły rewident planuje testy skuteczności działania kontroli przy określaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wiarygodności) oraz (zob. par. A9–A18)
 - (b) uzyskanie tym bardziej przekonujących dowodów badania, im wyższy jest poziom oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta. (Zob. par. A19)

Testy kontroli

8. Biegły rewident projektuje i przeprowadza testy kontroli w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli, jeśli:

- (a) oszacowanie przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń obejmuje oczekiwanie, że kontrole działają skutecznie (to jest biegły rewident planuje testy skuteczności działania kontroli przy określaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wiarygodności), lub
 - (b) same procedury wiarygodności nie są w stanie dostarczyć 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 bardziej biegły rewident polega na skuteczności kontroli. (Zob. par. A25)

Rodzaj i zakres testów kontroli

10. Przy projektowaniu i przeprowadzaniu testów kontroli biegły rewident:
- (a) przeprowadza inne procedury badania w połączeniu z zapytaniami w celu uzyskania dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli, w tym:
 - (i) w jaki sposób kontrole były stosowane w konkretnych momentach w okresie objętym badaniem,
 - (ii) spójność, z jaką zostały zastosowane, oraz
 - (iii) przez kogo lub za pomocą jakich środków zostały one zastosowane. (Zob. par. A26–A29a)
 - (b) W zakresie, w jakim nie zostało to jeszcze rozwiązane, ustala, czy kontrole, które mają zostać przetestowane zależą od innych kontroli (kontrole pośrednie), a jeżeli tak, to czy konieczne jest uzyskanie dowodów badania potwierdzających skuteczne działanie tych kontroli pośrednich. (Zob. par. A30–A31)

Czas przeprowadzenia testów kontroli

Rozłożenie w czasie 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 uwzględnia:~~
- ~~(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, skuteczność ogólnych kontroli (IT);~~
 - ~~(e) — 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;~~
 - ~~(d) — czy brak zmian danej kontroli stanowi ryzyko ze względu na zmiany okoliczności oraz~~
 - ~~(e) — 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)~~
11. Biegły rewident testuje kontrole przez określony czas lub przez cały okres, w odniesieniu do którego biegły rewident zamierza polegać na tych kontrolach, z zastrzeżeniem paragrafów 12 i 15 poniżej, w celu zapewnienia odpowiedniej podstawy dla zamierzonego polegania biegłego rewidenta na tych kontrolach. (Zob. par. A32)

Wykorzystanie dowodów badania uzyskanych w okresie śródrocznym

12. Jeżeli w okresie śródrocznym biegły rewident uzyska dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli, biegły rewident:
- (a) uzyskuje dowody badania dotyczące znaczących zmian w tych kontrolach po okresie śródrocznym, oraz
 - (b) określa dodatkowe dowody badania, które należy uzyskać za pozostały okres. (Zob. par. A33–A34).
13. Określając, czy właściwe jest wykorzystanie dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli uzyskanych w poprzednich badaniach, a jeśli tak, długość okresu, który może upłynąć przed ponownym przetestowaniem kontroli, biegły rewident rozważa, co następuje:
- (a) skuteczność innych elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki, w tym środowiska kontroli, procesu monitorowania systemu kontroli wewnętrznej oraz procesu oszacowania ryzyka jednostki,
 - (b) ryzyka wynikające z charakterystyki kontroli, w tym, czy jest ona ręczna czy automatyczna,

- (c) skuteczność ogólnych kontroli IT,
 - (d) skuteczność kontroli i jej zastosowania przez jednostkę, w tym charakter i zakres odchyień w zastosowaniu kontroli odnotowanych w poprzednich badaniach oraz, czy wystąpiły zmiany personalne, które mają istotny wpływ na zastosowanie kontroli,
 - (e) czy brak zmiany w konkretnej kontroli stwarza ryzyko z powodu zmiany okoliczności, oraz
 - (f) ryzyka istotnego zniekształcenia oraz zakres polegania na kontroli. (Zob. par. A35)
14. Jeżeli biegły rewident planuje wykorzystać dowody badania z poprzedniego badania dotyczące skuteczności działania określonych kontroli, biegły rewident ustala czy dowody te są nadal stosowne i wiarygodne, uzyskując dowody badania na temat tego, czy po poprzednim badaniu nastąpiły znaczące zmiany w tych kontrolach. Biegły rewident uzyskuje te dowody poprzez kierowanie zapytań w połączeniu z obserwacją lub inspekcją, w celu potwierdzenia zrozumienia tych szczególnych kontroli, oraz:
- (a) jeżeli nastąpiły zmiany, które mają wpływ na dalszą stosowność dowodów badania z poprzedniego badania, biegły rewident testuje kontrole w ramach bieżącego badania, (zob. par. A36)
 - (b) jeżeli takie zmiany nie nastąpiły, biegły rewident testuje kontrole co najmniej raz na trzy badania i testuje niektóre kontrole w każdym badaniu, aby uniknąć możliwości testowania wszystkich kontroli, na których zamierza polegać, w jednym okresie badania, bez testowania kontroli w dwóch kolejnych okresach badania. (Zob. par. A37–A39)

~~Kontrole w obszarach znaczących ryzyk~~

~~Kontrole dotyczące 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)~~

15. Jeżeli biegły rewident zamierza polegać na kontrolach dotyczących ryzyka, które uznał za znaczące ryzyko, biegły rewident testuje te kontrole w bieżącym okresie.

Ocena skuteczności działania kontroli

16. Oceniając skuteczność działania kontroli, na których biegły rewident zamierza polegać, biegły rewident ocenia, czy zniekształcenia wykryte w ramach procedur wiarygodności wskazują, że kontrole nie działają skutecznie. Brak zniekształceń wykrytych w ramach procedur wiarygodności nie dostarcza jednak dowodów badania, że kontrole związane z testowanym stwierdzeniem są skuteczne. (Zob. par. A40)

17. W przypadku wykrycia odchyżeń od kontroli, na których biegły rewident zamierza polegać, biegły rewident kieruje szczegółowe zapytania w celu zrozumienia tych kwestii i ich potencjalnych konsekwencji oraz ustala, czy: (zob. par. A41)

- (a) testy kontroli, które zostały przeprowadzone, stanowią odpowiednią podstawę do polegania na tych kontrolach,
- (b) niezbędne są dodatkowe testy kontroli, lub
- (c) ryzyka istotnego zniekształcenia należy ograniczyć stosując procedury wiarygodności.

Procedury wiarygodności

18. Niezależnie od oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia, biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury wiarygodności dla każdej istotnej grupy transakcji, salda konta oraz ujawnienia. (Zob. par. A42–A47)

19. Biegły rewident rozważa, czy procedury potwierdzeń zewnętrznych mają być wykonywane jako procedury badania wiarygodności. (Zob. par. A48–A51).

~~Procedury wiarygodności związane z procesem zakończenia sprawozdania finansowego~~

Procedury wiarygodności związane z procesem zamknięcia 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 badania³:

- (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

³ — MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragrafy 8–11 i paragraf A6.

~~działania kontroli uzyskanych podczas poprzednich badań, to zamieszcza w dokumentacji badania 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 informacje zostały uzyskane z wewnętrznych lub zewnętrznych ksiąg głównych lub pomocniczych.~~
20. Procedury wiarygodności biegłego rewidenta obejmują następujące procedury badania związane z procesem zamknięcia sprawozdania finansowego:
- (a) ustalenie lub uzgodnienie informacji w sprawozdaniu finansowym z podstawową dokumentacją księgową, w tym ustalenie lub uzgodnienie informacji w ujawnieniach, niezależnie od tego, czy informacje takie zostały uzyskane z księgi głównej i ksiąg pomocniczych, czy poza nimi, oraz
 - (b) badanie istotnych zapisów dziennika i innych korekt dokonanych w trakcie sporządzania sprawozdania finansowego. (Zob. par. A52)

Procedury wiarygodności będące reakcją na znaczące ryzyko

21. Jeżeli biegły rewident ustalił, że oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia jest ryzykiem znaczącym, przeprowadza procedury wiarygodności, które szczególnie reagują na takie ryzyko. Jeżeli podejście do znaczącego ryzyka polega wyłącznie na procedurach wiarygodności, procedury te obejmują testy szczegółowe. (Zob. par. A53)

Rozłożenie w czasie procedur wiarygodności

22. Jeżeli procedury wiarygodności są przeprowadzane w dacie śródrocznej, biegły rewident obejmuje nimi pozostały okres poprzez przeprowadzenie:
- (a) procedur wiarygodności, połączonych z testami kontroli za pozostały okres, lub
 - (b) jeżeli biegły rewident uzna, że jest to wystarczające, tylko dalszych procedur wiarygodności,
- które stanowią racjonalną podstawę do rozszerzenia wniosków z badania od daty śródrocznej do końca okresu. (Zob. par. A54–A57)
23. Jeżeli na datę śródroczną zostały wykryte zniekształcenia, których biegły rewident się nie spodziewał się podczas oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia, to biegły rewident ocenia, czy należy zmodyfikować powiązane oszacowanie ryzyka oraz planowany rodzaj, rozłożenie w czasie lub zakres procedur wiarygodności obejmujących pozostały okres. (Zob. par. A58)

Odpowiedniość prezentacji sprawozdania finansowego

24. Biegły rewident przeprowadza procedury badania w celu oceny, czy ogólna prezentacja sprawozdania finansowego jest zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Dokonując tej oceny, biegły rewident rozważa, czy sprawozdanie finansowe jest zaprezentowane w sposób, odpowiednio odzwierciedlający:
- klasyfikację i opis informacji finansowych oraz związanych z nimi transakcji, zdarzeń i warunków, oraz
 - 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, przed wyciągnięciem wniosku z badania, biegły rewident ocenia, czy oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń są nadal odpowiednie. (Zob. par. A60–A61)
26. Biegły rewident stwierdza, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania. Formułując opinię, biegły rewident rozważa wszystkie stosowne 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 wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących stosownego stwierdzenia dotyczącego grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, biegły rewident stara się uzyskać dalsze dowody badania. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym.

Dokumentacja

28. Biegły rewident zamieszcza w dokumentacji badania:⁴
 - (a) ogólne reakcje 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 stwierdzeń, oraz
 - (c) wyniki procedur badania zawierające wnioski, jeżeli nie są one w inny sposób jasne. (Zob. par. A63)
29. Jeżeli biegły rewident planuje wykorzystać dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli uzyskane podczas poprzednich badań, zamieszcza w dokumentacji badania wyciągnięte wnioski dotyczące polegania na takich kontrolach, które zostały przetestowane podczas poprzedniego badania.
30. Dokumentacja biegłego rewidenta dowodzi, że informacje zawarte w sprawozdaniu finansowym są zgodne lub uzgodnione z podstawową dokumentacją księgową, łącznie z ustaleniem lub uzgodnieniem ujawnień, niezależnie od tego, czy takie informacje zostały uzyskane z księgi głównej i ksiąg pomocniczych, czy poza nimi.

* * *

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~~

⁴ MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragrafy 8-11 i A6

~~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 ryzyk 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.~~
- A1. Ogólne reakcje na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego mogą obejmować:
- podkreślenie konieczności zachowania zawodowego sceptycyzmu przez zespół wykonujący zlecenie,
 - przydzielenie bardziej doświadczonego personelu lub osób o szczególnych umiejętnościach lub wykorzystanie ekspertów,
 - zmiany rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przegląd przeprowadzonych prac,
 - włączenie dodatkowych elementów nieprzewidywalności przy wyborze dalszych procedur badania, które mają być przeprowadzone,
 - zmiany w ogólnej strategii badania wymagane przez MSB 300 lub w planowanych procedurach badania, które mogą obejmować zmiany w:
 - ustaleniu istotności wykonawczej przez biegłego rewidenta zgodnie z MSB 320,
 - planach biegłego rewidenta dotyczących testowania skuteczności działania kontroli oraz przekonujących dowodów badania niezbędnych do uzasadnienia planowanego polegania na skuteczności działania kontroli, w szczególności, gdy zostały zidentyfikowane słabości w środowisku kontroli lub działaniach monitorujących jednostki,
 - rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur wiarygodności. Na przykład, właściwe może być przeprowadzenie procedur wiarygodności w dacie sprawozdania finansowego lub blisko tego dnia, jeżeli ryzyko istotnego zniekształcenia jest oszacowane jako wyższe,
- A2. Na oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego, a przez to, na ogólne reakcje biegłego rewidenta wpływa jego zrozumienie środowiska kontroli. Skuteczne środowisko kontroli może pozwolić biegłemu rewidentowi na większe zaufanie do kontroli wewnętrznej i wiarygodności dowodów badania generowanych wewnętrznie w ramach jednostki, a tym samym, na przykład, pozwolić mu na przeprowadzenie niektórych procedur

badania raczej na datę śródroczną, a nie na koniec okresu. Słabości w środowisku kontroli mają jednak odwrotny skutek; na przykład, biegły rewident może zareagować na nieskuteczne środowisko kontroli poprzez:

- przeprowadzenie większej liczby procedur badania raczej na koniec okresu, a nie na datę śródroczną,
- uzyskanie bardziej szczegółowych dowodów badania z procedur wiarygodności,
- zwiększenie liczby lokalizacji, które mają być objęte zakresem badania.

A3. Takie rozważania mają zatem znaczący wpływ na ogólne podejście biegłego rewidenta, na przykład nacisk na procedury wiarygodności (podejście oparte na procedurach wiarygodności) lub podejście wykorzystujące testy kontroli, jak również procedury 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. Przeprowadzone przez biegłego rewidenta oszacowanie zidentyfikowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń stanowi podstawę do rozważenia odpowiedniego podejścia do badania w celu zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania. Na przykład, biegły rewident może ustalić, że:

- (a) tylko przeprowadzając testy kontroli, biegły rewident może osiągnąć skuteczną reakcję na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia w odniesieniu do danego stwierdzenia,
- (b) przeprowadzanie wyłącznie procedur wiarygodności jest właściwe w odniesieniu do poszczególnych stwierdzeń, a przez to biegły rewident wyłącza skutki kontroli z oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia. Może to wynikać z faktu, że biegły rewident nie zidentyfikował ryzyka, w odniesieniu do którego same procedury wiarygodności nie są w stanie dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania, a zatem nie jest wymagane testowanie skuteczności działania kontroli. Dlatego biegły rewident może nie planować testowania skuteczności działania kontroli przy ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wiarygodności, lub
- (c) skutecznym podejściem jest podejście mieszane, wykorzystujące zarówno testy kontroli, jak i procedury wiarygodności.

Biegły rewident nie musi projektować i przeprowadzać dalszych procedur badania, jeżeli oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia jest niższe od akceptowalnie niskiego poziomu. Jednakże, zgodnie z wymogami paragrafu 18, niezależnie od wybranego podejścia i oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia, biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury wiarygodności dla każdej istotnej grupy transakcji, salda konta oraz ujawnienia.

A5. Rodzaj procedury badania odnosi się do jej celu (to jest testu kontroli lub procedury wiarygodności) oraz rodzaju (to jest inspekcji, obserwacji, zapytania, potwierdzenia, ponownego przeliczenia, ponownego przeprowadzenia lub procedury analitycznej). Rodzaj procedur badania ma największe znaczenie w reakcji na oszacowane ryzyka.

A6. Rozłożenie w czasie procedury badania odnosi się do momentu jej przeprowadzenia lub okresu, lub daty, do której mają zastosowanie dowody badania.

A7. Zakres procedury badania odnosi się do ilości czynności do wykonania, na przykład do wielkości

próbki lub liczby obserwacji kontroli.

- A8. Zaprojektowanie i przeprowadzenie dalszych procedur badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres są oparte na oszacowanych ryzykach istotnego zniekształcenia i stanowią reakcję na nie na poziomie stwierdzenia, świadczy wyraźnie o związku pomiędzy dalszymi procedurami badania biegłego rewidenta i oszacowaniem ryzyka.

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

Reakcja na oszacowane ryzyka na poziomie stwierdzeń (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 próbki 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.~~

A9. MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) wymaga, aby oszacowanie przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń było przeprowadzone poprzez oszacowanie ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli. Biegły rewident dokonuje oszacowania ryzyka nieodłącznego poprzez ocenę prawdopodobieństwa i wielkości zniekształcenia, biorąc pod uwagę sposób i stopień, w jakim czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność stosownych stwierdzeń na zniekształcenie⁵. Oszacowane przez biegłego rewidenta ryzyka, w tym przyczyny takich oszacowanych ryzyk, mogą wpływać zarówno na rodzaje procedur badania, które mają być przeprowadzone, jak i na ich połączenie. Na przykład, kiedy oszacowane ryzyko jest wysokie, biegły rewident może potwierdzić kompletność warunków umowy z kontrahentem dodatkowo do przeprowadzenia inspekcji dokumentu. Ponadto, pewne procedury badania mogą być bardziej odpowiednie dla niektórych stwierdzeń niż inne. Na przykład, w odniesieniu do przychodów, testy kontroli mogą być najlepszą reakcją na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia stwierdzenia dotyczącego kompletności, natomiast procedury wiarygodności mogą być najlepszą reakcją na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia stwierdzenia dotyczącego występowania.

A10. Przyczyny danego oszacowania ryzyka są stosowne przy ustalaniu rodzaju procedur badania. Na przykład, jeżeli oszacowane ryzyko jest niższe ze względu na szczególne cechy grupy transakcji bez rozważenia odnośnych kontroli, wówczas biegły rewident może uznać, że same analityczne procedury wiarygodności zapewniają wystarczające i odpowiednie dowody badania. Z drugiej strony, jeżeli oszacowane ryzyko jest niższe, ponieważ biegły rewident planuje przetestować skuteczność działania kontroli i biegły rewident zamierza oprzeć procedury wiarygodności na tym niskim oszacowaniu ryzyka, wówczas przeprowadza on testy tych kontroli, zgodnie z wymogami paragrafu 8(a). Może to mieć miejsce, na przykład, dla grupy transakcji o racjonalnie jednolitych, 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 koniec okresu. Im wyższe ryzyko istotnego zniekształcenia, tym większe

⁵ MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 31 i 34.

prawdopodobieństwo, że biegły rewident może zdecydować, iż bardziej skuteczne będzie przeprowadzenie procedur wiarygodności raczej bliżej końca okresu lub na koniec okresu, a nie na wcześniejszą datę lub przeprowadzenie procedur badania niezapowiedziane lub w nieprzewidywalnym terminie (na przykład, przeprowadzenie procedur badania w wybranych lokalizacjach w sposób niezapowiedziany). Jest to szczególnie stosowne przy rozważaniu reakcji na ryzyko oszustwa. Biegły rewident może na przykład stwierdzić, że w przypadku zidentyfikowania ryzyk umyślnego zniekształcenia lub manipulacji, procedury badania mające na celu rozszerzenie wniosków z badania od daty śródrocznej do końca okresu nie byłyby skuteczne.

A12. Z drugiej strony, przeprowadzenie procedur badania przed zakończeniem okresu może pomóc biegłemu rewidentowi w identyfikacji znaczących zagadnień na wczesnym etapie badania, a w konsekwencji w ich rozwiązaniu przy pomocy kierownictwa lub w opracowaniu skutecznego podejścia do badania tych zagadnień.

A13. Ponadto, pewne procedury badania mogą być przeprowadzane dopiero na koniec okresu lub po jego zakończeniu, na przykład:

- ustalenie lub uzgodnienie informacji w sprawozdaniu finansowym z podstawową dokumentacją księgową, w tym ustalenie lub uzgodnienie ujawnień, niezależnie od tego, czy informacje takie zostały uzyskane z księgi głównej i ksiąg pomocniczych, czy poza nimi,
- sprawdzanie korekt dokonanych w trakcie sporządzania sprawozdania finansowego, oraz
- procedury reagowania na ryzyko, że na koniec okresu jednostka mogła zawrzeć niewłaściwe umowy sprzedaży lub transakcje mogą nie być sfinalizowane.

A14. Dalsze stosowne czynniki, które mają wpływ na rozważenie przez biegłego rewidenta, kiedy należy przeprowadzić procedury badania obejmują:

- środowisko kontroli,
- kiedy dostępne są stosowne informacje (na przykład, pliki elektroniczne mogą być następnie nadpisywane lub procedury, które mogą być obserwowane, mogą wystąpić tylko w określonych momentach),
- rodzaj ryzyka (na przykład, jeśli istnieje ryzyko zawyżenia przychodów w celu spełnienia oczekiwań co do zysków poprzez późniejsze zawarcie fałszywych umów sprzedaży, biegły rewident może chcieć sprawdzić umowy dostępne na dzień zakończenia okresu),
- okres lub data, do której odnoszą się dowody badania,
- rozłożenie w czasie sporządzenia sprawozdania finansowego, w szczególności dla tych ujawnień, które dostarczają dalszych wyjaśnień na temat kwot ujętych w sprawozdaniu z sytuacji finansowej, sprawozdaniu z całkowitych dochodów, sprawozdaniu ze zmian w kapitale własnym lub sprawozdaniu z przepływów pieniężnych.

Zakres

A15. Zakres procedury badania uznanej za konieczną, jest określany po rozważeniu istotności, oszacowanego ryzyka oraz stopnia pewności, jaki biegły rewident planuje uzyskać. Jeżeli pojedynczy cel jest osiągany poprzez połączenie procedur, zakres każdej procedury jest rozpatrywany oddzielnie. Ogólnie, zakres procedur badania zwiększa się wraz ze wzrostem ryzyka istotnego zniekształcenia. Na przykład, właściwą reakcją na oszacowane ryzyko istotnego

zniekształcenia w wyniku oszustwa może być zwiększenie liczebności próby lub przeprowadzenie analitycznych procedur wiarygodności na bardziej szczegółowym poziomie. Jednakże, zwiększenie zakresu procedury badania jest skuteczne tylko wtedy, gdy dana procedura badania jest stosowna do konkretnego ryzyka.

- A16. Wykorzystanie wspomaganych komputerowo technik badania (WKTb) może umożliwić bardziej rozszerzone testowanie transakcji elektronicznych i plików księgowych, co może być przydatne, jeśli biegły rewident decyduje się na zmodyfikowanie zakresu testowania, na przykład, w reakcji na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Takie techniki mogą być stosowane do wyboru próbki transakcji z kluczowych plików elektronicznych, do sortowania transakcji o określonych cechach lub do testowania całej populacji zamiast próbek.

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

- A17. W przypadku badania jednostek sektora publicznego zlecenie badania oraz wszelkie inne szczególne wymogi dotyczące badania mogą mieć wpływ na rozważenie przez biegłego rewidenta rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

- A18. W przypadku bardzo małych jednostek może nie występować duża liczba kontroli, które mogłyby zostać zidentyfikowane przez biegłego rewidenta, lub zakres, w jakim ich istnienie lub działanie zostały udokumentowane przez jednostkę, może być ograniczony. W takich przypadkach, skuteczniejsze może być przeprowadzenie przez biegłego rewidenta dalszych procedur badania, które są przede wszystkim procedurami wiarygodności. Jednakże, w niektórych rzadkich przypadkach, brak kontroli lub elementów systemu kontroli wewnętrznej może uniemożliwić 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 stosowne lub wiarygodne, na przykład, kładąc większy nacisk na uzyskanie dowodów od strony trzeciej lub dowodów potwierdzających z wielu niezależnych źródeł.

Testy kontroli

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

Projektowanie 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. Choć 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 stwierdzenia⁶. 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.
- A20. Testy kontroli są przeprowadzane wyłącznie w odniesieniu do tych kontroli, które biegły rewident określił jako odpowiednio zaprojektowane w celu zapobiegania lub wykrywania i korygowania istotnego zniekształcenia w stosownym stwierdzeniu i biegły rewident planuje testowanie tych kontroli. Jeżeli w okresie objętym badaniem zastosowano znacząco różne kontrole w różnym czasie, każdą z nich rozpatruje się oddzielnie.
- A21. Testowanie skuteczności działania kontroli różni się od uzyskania zrozumienia i oceny modelu i wdrożenia kontroli. Stosowane są jednak te same rodzaje procedur badania. Biegły rewident może zatem zdecydować, że efektywne jest testowanie skuteczności działania kontroli w tym samym czasie, co ocena ich projektu i ustalenie, że zostały one wdrożone.
- A22. Ponadto, chociaż niektóre procedury oszacowania ryzyka mogły nie być specjalnie zaprojektowane jako testy kontroli, mogą one pomimo wszystko dostarczać dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli i w konsekwencji służyć jako testy kontroli. Na przykład, procedury oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta mogą obejmować:
- zapytanie o wykorzystanie budżetu przez kierownictwo,

⁶ MSB 315 (zmieniony), paragraf 30.

- obserwowanie porównania przez kierownictwo miesięcznych kosztów zabudżetowanych i faktycznych,
- inspekcję raportów dotyczących dochodzenia w sprawie rozbieżności pomiędzy kwotami zabudżetowanymi i faktycznymi.

Takie procedury badania dostarczają wiedzy na temat modelu polityk budżetowych jednostki oraz czy zostały one wdrożone, ale mogą także dostarczyć dowodu badania dotyczącego skuteczności działania polityk budżetowych w zapobieganiu lub wykrywaniu istotnych zniekształceń w klasyfikacji kosztów.

- A23. Ponadto, biegły rewident może zaprojektować test kontroli, który ma być przeprowadzony równocześnie z testem szczegółowym dotyczącym tej samej transakcji. Chociaż cel testu kontroli różni się od celu testu szczegółowego, obydwa mogą być osiągnięte jednocześnie poprzez przeprowadzenie testu kontroli i testu szczegółowego tej samej transakcji, znanego również jako test o podwójnym celu. Biegły rewident może, na przykład, zaprojektować i ocenić wyniki testu polegającego na sprawdzeniu faktury, aby ustalić, czy została ona zatwierdzona, oraz dostarczyć dowody badania wiarygodności transakcji. Test o podwójnym celu jest projektowany i oceniany poprzez osobne rozważenie każdego celu testu.
- A24. W niektórych przypadkach, biegły rewident może nie mieć możliwości zaprojektowania skutecznych procedur wiarygodności, które same w sobie dostarczają wystarczających i odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń⁷. Może to mieć miejsce w przypadku, gdy jednostka do prowadzenia swojej działalności wykorzystuje IT i nie sporządza ani nie przechowuje żadnej innej dokumentacji transakcji poza systemem IT. W takich przypadkach, paragraf 8(b) wymaga, aby biegły rewident przeprowadził testy kontroli, które odnoszą się do ryzyka, dla którego same procedury wiarygodności nie są w stanie dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

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

~~Dowody badania i zamierzone poleganie (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.~~

~~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~~

⁷ MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 33

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, odpowiednio 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 530⁸ 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:

- — 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].

A25. Można dążyć do uzyskania wyższego poziomu pewności co do skuteczności działania kontroli,

⁸ — MSB 530 „Próbkowanie”.

gdy przyjęte podejście polega przede wszystkim na testowaniu kontroli, w szczególności, gdy nie jest możliwe lub wykonalne uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania jedynie na podstawie procedur wiarygodności.

Rodzaj i zakres testów kontroli

Inne procedury badania w połączeniu z zapytaniami (Zob. par. 10(a))

- A26. Same zapytania nie są wystarczające do przetestowania skuteczności działania kontroli. W związku z tym, w połączeniu z zapytaniami przeprowadzane są inne procedury badania. Pod tym względem zapytania w połączeniu z inspekcją lub ponownym wykonaniem mogą dostarczyć większej pewności niż zapytania i obserwacja, ponieważ obserwacja jest celowa tylko w momencie, kiedy została dokonana.
- A27. Rodzaj danej kontroli wpływa na typ procedury wymaganej do uzyskania dowodów badania potwierdzających, czy kontrola działała skutecznie. Na przykład, jeśli skuteczność działania jest potwierdzona dokumentacją, biegły rewident może zdecydować się na inspekcję w celu uzyskania dowodu badania dotyczącego skuteczności działania. W przypadku innych kontroli, dokumentacja może być jednak niedostępna lub niestosowna. Na przykład, dokumentacja funkcjonowania może nie istnieć w odniesieniu do niektórych czynników w środowisku kontroli, takich jak przydzielanie uprawnień i odpowiedzialności lub w przypadku niektórych rodzajów kontroli, takich jak kontrole zautomatyzowane. W takich okolicznościach dowody badania dotyczące skuteczności działania można uzyskać w drodze zapytań w połączeniu z innymi procedurami badania, takimi jak obserwacja lub wykorzystanie WKTB.

Zakres testów kontroli

- A28. Jeżeli potrzebne są bardziej przekonujące dowody badania dotyczące skuteczności kontroli, właściwe może być zwiększenie zakresu testowania kontroli. Oprócz stopnia polegania na kontrolach, zagadnienia, które biegły rewident może rozważyć przy ustalaniu zakresu testów kontroli obejmują:
- częstotliwość przeprowadzania kontroli przez jednostkę w okresie,
 - długość okresu w trakcie okresu objętego badaniem, przez jaki biegły rewident polega na skuteczności działania kontroli,
 - oczekiwany wskaźnik odstępstw od kontroli,
 - stosowność i wiarygodność dowodów badania, które należy uzyskać w odniesieniu do skuteczności działania kontroli na poziomie stwierdzeń,
 - zakres, w jakim dowody badania uzyskuje się z testów innych kontroli powiązanych ze stwierdzeniem.

MSB 530⁹ zawiera dalsze wskazówki dotyczące zakresu testowania.

- A29. Ze względu na nieodłączną spójność przetwarzania IT, rozszerzenie zakresu testowania zautomatyzowanej kontroli może nie być konieczne. Można oczekiwać, że zautomatyzowana kontrola będzie działać w sposób spójny, chyba że aplikacja IT (w tym tabele, pliki lub inne stałe dane wykorzystywane przez aplikację IT) zostaną zmienione. Po ustaleniu przez biegłego rewidenta, że zautomatyzowana kontrola funkcjonuje zgodnie z zamierzeniami (co może być dokonane w momencie jej początkowego wdrożenia lub w innym terminie), może on rozważyć

⁹ MSB 530 „Próbkowanie”.

przeprowadzenie testów w celu ustalenia, czy kontrola nadal funkcjonuje skutecznie. Takie testy mogą obejmować testowanie ogólnych kontroli IT związanych z aplikacją IT.

A29a. Podobnie, biegły rewident może przeprowadzić testy kontroli, które dotyczą ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z integralnością danych jednostki lub kompletnością i dokładnością raportów generowanych przez system jednostki lub, które dotyczą ryzyk istotnego zniekształcenia, w odniesieniu do których same procedury wiarygodności nie są w stanie dostarczyć wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Takie testy kontroli mogą obejmować testy ogólnych kontroli IT, które dotyczą zagadnień określonych w paragrafie 10(a). W takim przypadku biegły rewident może nie potrzebować przeprowadzać żadnego dalszego testowania, aby uzyskać dowody badania dotyczące zagadnień określonych w paragrafie 10(a).

A29b. Gdy biegły rewident stwierdza, że ogólna kontrola IT jest wadliwa, może on rozważyć charakter powiązanego(-ych) ryzyka(-yk) wynikającego(-ych) z wykorzystania IT, które zostało(-y) zidentyfikowane zgodnie z MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.)¹⁰, aby zapewnić podstawę do zaprojektowania dodatkowych procedur biegłego rewidenta w reakcji na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia. Takie procedury mogą dotyczyć ustalenia, czy:

- wystąpiło(-y) powiązane ryzyko(-a) wynikające z IT. Na przykład, jeśli użytkownicy mają nieuprawniony dostęp do aplikacji IT (ale nie mogą uzyskać dostępu lub zmodyfikować dzienników systemowych śledzących dostęp), biegły rewident może przeprowadzić inspekcję dzienników systemowych w celu uzyskania dowodu badania, że ci użytkownicy nie uzyskali dostępu do aplikacji IT w tym okresie.
- Istnieją zastępcze lub zbędne ogólne kontrole IT lub wszelkie inne kontrole, które odnoszą się do powiązanego(-ych) ryzyka (-yk) wynikającego(-ych) z wykorzystania IT. Jeśli taka sytuacja ma miejsce, biegły rewident może zidentyfikować takie kontrole (jeśli nie zostały one jeszcze zidentyfikowane) i w związku z tym ocenić ich projekt, ustalić, że zostały one wdrożone i przeprowadzić testy skuteczności ich działania. Na przykład, jeżeli ogólna kontrola IT powiązana z dostępem użytkowników jest wadliwa, jednostka może posiadać kontrolę zastępczą, w ramach której kierownictwo IT dokonuje terminowego przeglądu raportów dostępu użytkowników końcowych. Okoliczności, w których kontrola aplikacji może dotyczyć ryzyka wynikającego z korzystania z IT, mogą obejmować przypadki, kiedy informacje, na które może mieć wpływ słabość ogólnej kontroli IT, mogą być uzgadniane ze źródłami zewnętrznymi (np. z wyciągiem bankowym) lub wewnętrznymi, na które nie ma wpływu słabość ogólnej kontroli IT (np. z oddzielną aplikacją IT lub źródłem danych).

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

~~Testowanie 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 sprzedaż 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.~~

A30. W niektórych okolicznościach, konieczne może być uzyskanie dowodów badania

¹⁰ MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26(c)(i).

potwierdzających skuteczność działania kontroli pośrednich (np. ogólne kontrole IT). Jak wyjaśniono w paragrafach A29 do A29b, ogólne kontrole IT mogły zostać zidentyfikowane zgodnie z MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.) ze względu na ich wsparcie dla skuteczności działania kontroli zautomatyzowanych lub ze względu na ich wsparcie dla utrzymania integralności informacji wykorzystywanych w sprawozdawczości finansowej jednostki, w tym w raportach generowanych przez system. Wymóg zawarty w paragrafie 10(b) potwierdza, że biegły rewident mógł już wcześniej przeprowadzić testy pewnych kontroli pośrednich w celu odniesienia się do kwestii zawartych w paragrafie 10(a).

~~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)~~

Zamierzony okres polegania (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.~~

A32. Dowody badania odnoszące się tylko do pewnego momentu mogą być wystarczające dla celów biegłego rewidenta, na przykład, podczas testowania kontroli dotyczącej spisu z natury zapasów przez jednostkę na koniec okresu. Jeżeli natomiast, biegły rewident zamierza polegać na kontroli za dany okres, właściwe są testy, które mogą dostarczyć dowodów badania potwierdzających, że kontrola działała skutecznie w stosownym czasie w tym okresie. Takie testy mogą obejmować testy kontroli w procesie monitorowania systemu kontroli wewnętrznej w jednostce.

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

Wykorzystanie dowodów badania uzyskanych podczas okresu śródrocznego (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.~~

A33. Stosowne czynniki podczas ustalania, jakie dodatkowe dowody badania trzeba uzyskać na temat kontroli działających w okresie następującym po okresie śródrocznym obejmują:

- znaczenie oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia,
- poszczególne kontrole przetestowane w okresie śródrocznym oraz ich istotne zmiany wprowadzone od czasu ich przetestowania, w tym zmiany w systemie informacyjnym, procesach i personelu,
- stopień, w jakim uzyskano dowody badania dotyczące skuteczności działania tych kontroli,
- długość pozostałego okresu,
- zakres, w jakim biegły rewident zamierza ograniczyć dalsze procedury wiarygodności na podstawie polegania na kontrolach,
- środowisko kontroli.

A34. Dodatkowe dowody badania mogą być uzyskane, na przykład poprzez rozszerzenie testów kontroli na pozostały okres lub przetestowanie monitorowania kontroli przez jednostkę.

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

Korzystanie z dowodów badania uzyskanych podczas poprzednich badań (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.~~

~~A35. W pewnych okolicznościach dowody badania uzyskane z poprzednich badań mogą stanowić dowody badania, jeżeli biegły rewident przeprowadza procedury badania, aby ustalić ich dalszą stosowność i wiarygodność. Na przykład, przeprowadzając poprzednie badanie, biegły rewident mógł ustalić, że zautomatyzowana kontrola funkcjonowała zgodnie z założeniami. Biegły rewident może uzyskać dowody badania, aby ustalić, czy w zautomatyzowanej kontroli wprowadzono zmiany wpływające na dalszą skuteczność jej działania, na przykład, poprzez zapytania skierowane do kierownictwa oraz kontrolę logowań, aby wskazać, jakie kontrole zostały zmienione. Uwzględnienie dowodów badania dotyczących tych zmian może pomóc w zwiększeniu lub zmniejszeniu oczekiwanych dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli, które należy uzyskać w bieżącym okresie.~~

~~Kontrole, które zmieniono od czasu poprzednich badań (Zob. par. 14(a))~~

~~A36. Zmiany mogą wpływać na stosowność i wiarygodność dowodów badania uzyskanych w trakcie poprzednich badań, w taki sposób, że nie ma już podstaw do dalszego polegania na nich. Na przykład, zmiany w systemie, które umożliwiają jednostce otrzymanie z systemu nowego raportu, prawdopodobnie nie wpływają na stosowność dowodu badania z poprzedniego badania, jednak~~

zmiana, której skutkiem jest inny sposób gromadzenia lub przeliczania danych ma na to wpływ.

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

A37. Decyzja biegłego rewidenta o tym, czy należy polegać na uzyskanych w trakcie poprzednich badań dowodach badania dla kontroli, które:

(a) nie zmieniły się od czasu ich ostatniego testowania, oraz

(b) nie stanowią kontroli, które ograniczają znaczące ryzyko,

jest kwestią zawodowego osądu. Ponadto, długość okresu pomiędzy ponownym testowaniem takich kontroli jest również kwestią zawodowego osądu, ale paragraf 14(b) wymaga, aby nastąpiło to co najmniej raz na trzy lata.

A38. Ogólnie, im wyższe jest ryzyko istotnego zniekształcenia lub im większe jest poleganie na kontrolach, tym krótszy może być okres, jeżeli jakikolwiek, który prawdopodobnie upłynie. Do czynników, które mogą skrócić okres dla ponownego testowania kontroli lub spowodować niepoleganie na dowodach badania uzyskanych podczas poprzednich badań, należą następujące:

- słabe środowisko kontroli,
- słabość procesu monitorowania systemu kontroli wewnętrznej w jednostce,
- znaczący ręczny element kontroli,
- zmiany personalne, znacząco wpływające na zastosowanie kontroli,
- zmieniające się okoliczności wskazujące na potrzebę zmian w kontroli,
- słabości ogólnych kontroli IT.

A39. W przypadku pewnej liczby kontroli, w odniesieniu do których biegły rewident zamierza polegać na dowodach badania uzyskanych w poprzednich badaniach, testowanie niektórych z tych kontroli podczas każdego badania dostarcza informacji potwierdzających stałą skuteczność środowiska kontroli. Wpływa to na decyzję biegłego rewidenta, o tym czy odpowiednie jest poleganie na dowodach badania uzyskanych w poprzednich badaniach.

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

A40. Istotne zniekształcenie wykryte przez procedury biegłego rewidenta jest silnym wskaźnikiem istnienia znaczącej słabości kontroli wewnętrznej.

A41. Koncepcja skutecznego działania kontroli zakłada możliwość wystąpienia pewnych odstępstw od przyjętego sposobu stosowania kontroli przez jednostkę. Odstępstwa od zalecanych kontroli mogą być spowodowane takimi czynnikami, jak zmiany kluczowego personelu, znaczące sezonowe wahania liczby transakcji oraz ludzki błąd. Wykryty wskaźnik odstępstw, w szczególności w porównaniu z oczekiwanym wskaźnikiem, może wskazywać, że nie można polegać na kontroli w celu ograniczenia ryzyka na poziomie stwierdzenia do poziomu oszacowanego przez biegłego rewidenta.

Procedury wiarygodności (Zob. par. 18)

Procedury wiarygodności (Zob. par. 6, 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.~~

A42. Paragraf 18 wymaga, aby biegły rewident zaprojektował i przeprowadził procedury wiarygodności dla każdej istotnej grupy transakcji, salda konta oraz ujawnienia. W przypadku znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień procedury wiarygodności mogły zostać już przeprowadzone, ponieważ paragraf 6 wymaga, aby biegły rewident zaprojektował i przeprowadził dalsze procedury badania, które są reakcją na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia. W związku z tym, wymagane jest, aby procedury wiarygodności zostały zaprojektowane i przeprowadzone zgodnie z paragrafem 18:

- gdy dalsze procedury badania dotyczące znaczących grup transakcji, sald kont lub ujawnień, zaprojektowane i przeprowadzone zgodnie z paragrafem 6, nie obejmowały procedur wiarygodności, lub
- dla każdej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, które nie jest znaczącą grupą transakcji, saldem konta lub ujawnieniem, ale zostało zidentyfikowane jako istotne zgodnie z MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.)¹¹,
- wymóg ten odzwierciedla fakt, że: (a) oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta ma charakter osądu i w związku z tym może nie zidentyfikować wszystkich ryzyk istotnego zniekształcenia oraz (b) istnieją nieodłączne ograniczenia kontroli, w tym obejście kontroli przez kierownictwo.

A42a. Nie wszystkie stwierdzenia w ramach istotnej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia wymagają testowania. Zamiast tego, przy projektowaniu procedur wiarygodności, które mają być przeprowadzone, rozważenie przez biegłego rewidenta stwierdzenia (stwierżeń), w którym (-ych), w przypadku zaistnienia zniekształcenia, istnieje uzasadniona możliwość, że zniekształcenie jest istotne, może pomóc w identyfikacji odpowiedniego rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur, które mają być przeprowadzone.

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 520¹² 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~~

¹¹ MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 36.

¹² MSB 520 „Procedury analityczne”.

~~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 przesłedzenie, czy kwoty te zostały ujęte.~~

- 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 500¹³.~~
- A43. W zależności od okoliczności, biegły rewident może ustalić, że:
- przeprowadzenie jedynie analitycznych procedur wiarygodności będzie wystarczające do zmniejszenia ryzyka badania do akceptowalnie niskiego poziomu. Na przykład, gdy oszacowanie ryzyka przez biegłego rewidenta jest poparte dowodami badania pochodzącymi z testów kontroli,
 - odpowiednie są tylko testy szczegółowe,
 - połączenie analitycznych procedur wiarygodności i testów szczegółowych najlepiej reaguje na oszacowane ryzyka.
- A44. Analityczne procedury wiarygodności mają na ogół większe zastosowanie do dużych wolumenów transakcji, które są zwykle przewidywalne w czasie. MSB 520¹⁴ ustanawia wymogi i zawiera wytyczne dotyczące stosowania procedur analitycznych podczas badania.
- A45. Oszacowanie ryzyka lub charakter stwierdzenia są stosowne dla zaprojektowania testów szczegółowych. Na przykład, testy szczegółowe dotyczące stwierdzenia istnienia lub występowania mogą polegać na wybraniu kwoty spośród pozycji zawartych w sprawozdaniu finansowym i uzyskaniu stosownych dowodów badania. Z drugiej strony, testy szczegółowe dotyczące stwierdzenia kompletności mogą obejmować wybór spośród pozycji, co do których oczekuje się, że zostaną uwzględnione we właściwej kwocie w sprawozdaniu finansowym oraz zbadanie, czy zostały one uwzględnione.
- A46. Ponieważ oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia uwzględnia kontrole, które biegły rewident planuje przetestować, może zaistnieć potrzeba zwiększenia zakresu procedur wiarygodności, gdy wyniki testów kontroli są niezadowalające. Jednakże, zwiększenie zakresu procedury badania jest właściwe tylko wtedy, gdy sama procedura badania jest stosowna dla określonego ryzyka.
- A47. Przy projektowaniu testów szczegółowych, zakres testowania jest zwykle rozpatrywany pod kątem wielkości próbki. Jednakże także inne zagadnienia są stosowne, w tym czy bardziej skuteczne jest zastosowanie innych selektywnych środków testowania. Zobacz MSB 500¹⁵.

~~Rozważenie potrzeby przeprowadzenia procedur zewnętrznych potwierdzeń (Zob. par. 19)~~

¹³ MSB 500 „Dowody badania”, paragraf 10.

¹⁴ MSB 520 „Procedury analityczne”.

¹⁵ MSB 500 „Dowody badania”, paragraf 10.

Rozważenie, czy należy przeprowadzić procedury potwierdzania zewnętrznego (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.~~

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.~~

A48. Procedury potwierżeń zewnętrznych często są stosowne w przypadku odnoszenia się do stwierdzeń związanych z saldami kont i ich elementami, ale nie muszą być ograniczone do tych pozycji. Na przykład, biegły rewident może zwrócić się o potwierdzenie zewnętrzne warunków umów, kontraktów lub transakcji pomiędzy jednostką i innymi stronami. Możliwe jest również przeprowadzenie procedur potwierżeń zewnętrznych w celu uzyskania dowodów badania dotyczących braku pewnych warunków. Na przykład, prośba może w szczególności dotyczyć potwierdzenia, że nie istnieje żaden „aneks do umowy”, który mógłby być stosowny dla stwierdzenia jednostki dotyczącego przypisania przychodów do poszczególnych okresów (cut off). Inne przypadki, w których procedury potwierdzania zewnętrznego mogą dostarczyć stosownych dowodów badania w reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia obejmują:

- salda bankowe i inne informacje stosowne dla relacji z bankami,
- salda i warunki należności,
- zapasy przechowywane przez strony trzecie w składach celnych w celu ich przetworzenia lub w komis,
- tytuły własności do nieruchomości oddane w depozyt prawnikom lub finansistom w celu bezpiecznego przechowywania lub jako zabezpieczenie,
- inwestycje przechowywane dla bezpieczeństwa przez strony trzecie lub zakupione od maklerów giełdowych, ale nie dostarczone na dzień bilansowy,
- kwoty należne wierzycielom, w tym stosowne warunki spłaty i uzgodnienia ograniczające,
- salda i warunki zobowiązań.

A49. Chociaż potwierdzenia zewnętrzne mogą dostarczać stosownych dowodów badania dotyczących pewnych stwierdzeń, istnieją niektóre stwierdzenia, dla których potwierdzenia zewnętrzne dostarczają mniej stosownych dowodów badania. Na przykład, potwierdzenia zewnętrzne dostarczają mniej stosownych dowodów badania dotyczących odzyskiwalności sald należności, niż ich istnienia.

A50. Biegły rewident może uznać, że procedury zewnętrznego potwierdzania przeprowadzane w jednym celu, dają szansę uzyskania dowodów badania w innych sprawach. Na przykład wnioski o potwierdzenie sald bankowych często zawierają wnioski o udzielenie informacji stosownych dla innych stwierdzeń w sprawozdaniu finansowym. Takie rozważania mogą mieć wpływ na decyzję biegłego rewidenta o tym, czy przeprowadzić procedury zewnętrznego

potwierdzania.

A51. Czynniki, które mogą pomóc biegłemu rewidentowi w ustaleniu, czy procedury zewnętrznego potwierdzania mają być przeprowadzane jako procedury badania wiarygodności obejmują:

- wiedzę strony potwierdzającej o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia – odpowiedzi mogą być bardziej wiarygodne, jeśli zostaną udzielone przez osobę ze strony potwierdzającej, która posiada wymaganą wiedzę na temat potwierdzanych informacji.
- zdolność lub gotowość zamierzonej strony potwierdzającej do udzielenia odpowiedzi - na przykład, strona potwierdzająca:
 - może nie przyjąć odpowiedzialności za odpowiedź na wniosek o potwierdzenia,
 - może uznać udzielenie odpowiedzi za zbyt kosztowne lub czasochłonne,
 - może obawiać się ewentualnej 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 lub mogą ograniczyć poleganie na odpowiedzi.

- obiektywizm zamierzonej strony potwierdzającej - jeżeli strona potwierdzająca jest stroną powiązaną jednostki, odpowiedzi na wnioski o potwierdzenia mogą być mniej wiarygodne.

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

~~Procedury wiarygodności związane z procesem zamykania sprawozdania finansowego (Zob. par. 20)~~

~~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 potwierżeń 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 sprostować 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 skierowanie do pracowników spoza działu finansowego jednostki na temat jakiegokolwiek 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.~~

A52. Rodzaj, jak również zakres procedur wiarygodności biegłego rewidenta związanych z procesem zamykania sprawozdania finansowego zależy od rodzaju i złożoności procesu sprawozdawczości finansowej jednostki oraz powiązanych ryzyk istotnego zniekształcenia.

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

A53. Paragraf 21 niniejszego MSB wymaga od biegłego rewidenta przeprowadzenia procedur wiarygodności, które są szczególną reakcją na ryzyka, które biegły rewident uznał za znaczące. Dowody badania w formie potwierdzeń zewnętrznych otrzymanych bezpośrednio przez biegłego rewidenta od odpowiednich stron potwierdzających mogą pomóc biegłemu rewidentowi w uzyskaniu dowodów badania o wysokim poziomie wiarygodności, których biegły rewident wymaga, aby zareagować na znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy są spowodowane oszustwem, czy z błędem. Na przykład, jeśli biegły rewident stwierdzi, że na kierownictwo wywierana jest presja, aby spełnić oczekiwania co do zysków, może wystąpić ryzyko, że kierownictwo zawyży sprzedaż poprzez niewłaściwe ujmowanie przychodów związanych z umowami sprzedaży na warunkach wykluczających ujmowanie przychodów lub poprzez fakturowanie sprzedaży przed wysyłką. W takich okolicznościach biegły rewident może, na przykład, zaprojektować procedury potwierdzenia zewnętrznego nie tylko w celu potwierdzenia zaległych kwot, ale również potwierdzenia szczegółów umów sprzedaży, w tym daty, wszelkich praw do zwrotu i warunków dostawy. Ponadto, biegły rewident może uznać za skuteczne uzupełnienie takich procedur potwierdzeń zewnętrznych o zapytania personelu spoza działu finansowego jednostki dotyczące wszelkich zmian w umowach sprzedaży i warunkach dostaw.

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

A54. W większości przypadków dowody badania uzyskane w ramach procedur wiarygodności z poprzedniego badania dostarczają niewiele lub nie dostarczają żadnych dowodów badania w odniesieniu do bieżącego okresu. Istnieją jednak wyjątki, na przykład, uzyskana w poprzednim badaniu opinia prawna, dotycząca struktury sekurytyzacji, która nie uległa zmianie, może być stosowna w bieżącym okresie. W takich przypadkach właściwe może być wykorzystanie dowodów badania z procedur wiarygodności poprzedniego badania, jeżeli dowody te i powiązane z nimi zagadnienie będące przedmiotem badania nie uległy zasadniczej zmianie, a procedury badania zostały przeprowadzone w bieżącym okresie w celu ustalenia ich dalszej stosowności.

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

Wykorzystanie 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.~~

- A55. W niektórych okolicznościach biegły rewident może uznać za skuteczne przeprowadzenie procedur wiarygodności w okresie śródrocznym oraz porównanie i uzgodnienie informacji dotyczących salda na koniec okresu z porównywalnymi informacjami z okresu śródrocznego w celu:
- (a) identyfikacji kwot, które wydają się nietypowe,
 - (b) zbadania wszelkich takich kwot, oraz
 - (c) przeprowadzenia analitycznych procedur wiarygodności lub testów szczegółowych, aby przetestować okres pośredni.
- A56. Przeprowadzenie procedur wiarygodności w okresie śródrocznym bez wykonywania dodatkowych procedur w późniejszym terminie zwiększa ryzyko, że biegły rewident nie wykryje zniekształceń, które mogą wystąpić na koniec okresu. Ryzyko to wzrasta wraz z wydłużaniem się pozostałego okresu. Czynniki takie, jak wymienione poniżej mogą wpłynąć na to, czy w okresie śródrocznym należy przeprowadzić procedury wiarygodności:
- środowisko kontroli i inne kontrole,
 - dostępność w późniejszym terminie informacji niezbędnych dla procedur biegłego rewidenta.
 - cel danej procedury wiarygodności,
 - oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia,
 - rodzaj danej grupy transakcji lub salda konta i powiązanych stwierdzeń,
 - zdolność przeprowadzenia przez biegłego rewidenta odpowiednich procedur wiarygodności lub procedur wiarygodności w połączeniu z testami kontroli obejmującymi pozostały okres w celu ograniczenia ryzyka niewykrycia zniekształceń, które mogą wystąpić na koniec okresu.
- A57. Czynniki, takie jak poniższe mogą mieć wpływ na to, czy należy przeprowadzić analityczne procedury wiarygodności w odniesieniu do okresu pomiędzy datą śródroczną, a końcem okresu:
- czy salda na koniec okresu poszczególnych grup transakcji lub sald kont są wystarczająco przewidywalne co do kwoty, względnego znaczenia i składu,
 - czy stosowane przez jednostkę procedury analizy i korygowania takich grup transakcji lub sald kont w dacie śródrocznej oraz zaliczania do odpowiednich okresów sprawozdawczych są odpowiednie,
 - czy system informacyjny dostarczy informacji na temat sald na koniec okresu oraz transakcji w pozostałym okresie, które są wystarczające, aby umożliwić zbadanie:
 - (a) znaczących nietypowych transakcji lub zapisów (w tym tych na koniec okresu lub w jego pobliżu),
 - (b) innych przyczyn znaczących wahań lub oczekiwanych wahań, które nie wystąpiły, oraz
 - (c) zmian w składzie grup transakcji lub sald kont.

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

Zniekształcenia wykryte na datę śródroczną (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.

Odowiedniość 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)¹⁶.

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,

¹⁶ MSB 315 (zmieniony), paragraf 31.

- ~~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.~~

A58. Jeśli biegły rewident uzna, że planowany rodzaj, rozłożenie w czasie lub zakres procedur wiarygodności obejmujących pozostały okres wymaga modyfikacji w wyniku nieoczekiwanych zniekształceń wykrytych na datę śródroczną, modyfikacja taka może obejmować przedłużenie lub powtórzenie na koniec okresu procedur przeprowadzonych w dacie śródrocznej.

Odpowiedniość prezentacji sprawozdania finansowego (Zob. par. 24)

A59. Ocena odpowiedniej prezentacji, układu i treści sprawozdania finansowego obejmuje, na przykład, rozważenie terminologii stosowanej jako wymagana przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, zapewnionego poziomu szczegółowości, agregacji i dezagregacji kwot oraz określonych podstaw kwot.

Ocena wystarczalności i odpowiedności dowodów badania (Zob. par. 25–27)

A60. Badanie sprawozdania finansowego jest procesem kumulatywnym i iteratywnym. W związku z tym, że biegły rewident przeprowadza zaplanowane procedury badania, uzyskane dowody badania mogą spowodować, że biegły rewident zmieni rodzaj, rozłożenie w czasie lub zakres innych zaplanowanych procedur badania. Biegły rewident może uzyskać informacje znacząco różne od informacji, na których opierało się oszacowanie ryzyka. Na przykład:

- zakres zniekształceń wykrytych przez biegłego rewidenta w wyniku przeprowadzenia procedur wiarygodności może zmienić jego osąd dotyczący oszacowania ryzyka i może wskazywać na znaczącą słabość w kontroli wewnętrznej,
- biegły rewident może dowiedzieć się o rozbieżnościach w zapisach księgowych lub sprzecznych lub brakujących dowodach,
- procedury analityczne przeprowadzane podczas badania na etapie ogólnego przeglądu mogą wskazać nierozpoznane wcześniej ryzyko istotnego zniekształcenia.

W takich okolicznościach konieczne może okazać się przeprowadzenie przez biegłego rewidenta ponownej oceny planowanych procedur badania w oparciu o zrewidowane rozważenie oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia oraz ich wpływu na znaczące grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia oraz ich stosowne stwierdzenia. MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.) zawiera dalsze wytyczne dotyczące weryfikacji oszacowania ryzyka dokonanej przez biegłego rewidenta¹⁷.

A61. Biegły rewident nie może zakładać, że dany przypadek oszustwa lub błędu jest odosobnionym przypadkiem. Dlatego też rozważenie, w jaki sposób wykrycie zniekształcenia wpływa na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, jest ważne przy ustalaniu, czy oszacowanie pozostaje odpowiednie.

¹⁷ MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 53

A62. Na osąd biegłego rewidenta, co stanowi wystarczające i odpowiednie dowody badania, wpływają takie czynniki jak poniższe:

- znaczenie potencjalnego zniekształcenia w stwierdzeniu i prawdopodobieństwo, że wpływa ono istotnie, pojedynczo lub w połączeniu z innymi potencjalnymi zniekształceniami, na sprawozdanie finansowe,
- skuteczność reakcji kierownictwa i kontroli odpowiadających na ryzyka,
- doświadczenie zdobyte podczas poprzednich badań dotyczące podobnych potencjalnych zniekształceń,
- wyniki przeprowadzonych procedur badania, z uwzględnieniem, czy w takie procedury badania zidentyfikowały konkretne przypadki oszustwa lub błędu,
- źródło i wiarygodność dostępnych informacji,
- przekonujący charakter dowodów badania.
- zrozumienie jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki.

Dokumentacja (Zob. par. 28)

A63. Forma i zakres dokumentacji badania jest kwestią zawodowego osądu i zależy od rodzaju, wielkości i złożoności jednostki oraz jej systemu kontroli wewnętrznej, dostępności informacji z jednostki oraz metodologii badania i technologii stosowanej 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