

Załącznik Nr 1.11
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 330
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 330
REAKCJE AUDYTORA NA OSZACOWANE RYZYKA

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 330
REAKCJE AUDYTORA NA OSZACOWANE RYZYKA

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze
rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. lub 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 stwierdzeń.....	6-23
Adekwatność 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 stwierdzeń.....	A4-A60
Adekwatność prezentacji sprawozdania finansowego	A61
Ocena wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania.....	A62-A64
Dokumentacja	A65

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 330 *Reakcje audytora na oszacowane ryzyka* należy odczytywać w połączeniu z MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy odpowiedzialności audytora za zaprojektowanie i wdrożenie reakcji na ryzyka istotnego zniekształcenia zidentyfikowane i oszacowane przez audytora zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)¹ 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 audytora jest uzyskanie wystarczających 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:
 - (a) Procedura wiarygodności - Procedura badania zaprojektowana w celu wykrycia istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń. 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 stwierdzeń lub ich wykrywania i korygowania.

Wymogi

Ogólne reakcje

5. Audytor* 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 stwierdzeń

6. Audytor projektuje i wykonuje dalsze procedury badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres są oparte na oszacowanych ryzykach istotnego zniekształcenia i stanowią reakcję na nie na poziomie stwierdzeń. (Zob. par. A4–A8; A43–A54)
7. Projektując dalsze procedury badania, które należy wykonać, audytor:
 - (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

¹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*.

nieodłącznego), oraz

- (ii) czy oszacowanie ryzyka uwzględnia kontrole, które odnoszą się do ryzyka istotnego zniekształcenia (to jest ryzyka kontroli), wymagając tym samym, uzyskania przez audytora 1 dowodów badania w celu ustalenia, czy kontrole te działają skutecznie (to jest, czy audytor 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 audytora. (Zob. par. A19)

Testy kontroli

8. Audytor projektuje i przeprowadza testy kontroli w celu uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli, jeżeli:
 - (a) oszacowanie przez audytora ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń obejmuje oczekiwanie, że kontrole działają skutecznie (to jest audytor 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 odpowiednich dowodów badania na poziomie stwierdzeń. (Zob. par. A20 - A24)
9. Projektując i wykonując testy kontroli, audytor uzyskuje tym bardziej przekonujące dowody badania, im bardziej audytor polega na skuteczności kontroli. (Zob. par. A25)

Rodzaj i zakres testów kontroli

10. Przy projektowaniu i wykonywaniu testów kontroli audytor:
 - (a) wykonuje inne procedury badania w połączeniu z zapytaniem w celu uzyskania dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli, w tym:
 - (i) w jaki sposób kontrole były stosowane w stosownych 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–A30)
 - (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. A32)

Rozłożenie w czasie testów kontroli

11. Audytor testuje kontrole przez określony czas lub przez cały okres, w odniesieniu do którego audytor zamierza polegać na tych kontrolach, z zastrzeżeniem paragrafów 12 i 15 poniżej, w celu zapewnienia odpowiedniej podstawy dla zamierzonego polegania audytora na tych kontrolach. (Zob. par. A33)

Wykorzystanie dowodów badania uzyskanych w okresie śródrocznym

12. Jeżeli w okresie śródrocznym audytor uzyska dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli, audytor:
 - (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. A34–A35).

Wykorzystanie dowodów badania uzyskanych podczas wcześniejszych badań

13. Ustalając, czy odpowiednie jest wykorzystanie dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli uzyskanych w poprzednich badaniach, a jeżeli tak, długość okresu, który może upłynąć przed ponownym przetestowaniem kontroli, audytor rozważa, co następuje:
 - (a) skuteczność innych elementów systemu kontroli wewnętrznej jednostki, w tym środowiska kontroli, procesu monitorowania systemu kontroli wewnętrznej jednostki 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 znaczący wpływ na zastosowanie kontroli,
 - (e) czy brak zmiany w konkretnej kontroli stanowi ryzyko z powodu zmiany okoliczności oraz
 - (f) ryzyka istotnego zniekształcenia oraz zakres polegania na kontroli. (Zob. par. A36)
14. Jeżeli audytor planuje wykorzystać dowody badania z poprzedniego badania dotyczące skuteczności działania konkretnych kontroli, audytor ustala dalszą stosowność i wiarygodność tych dowodów poprzez uzyskanie dowodów badania na temat tego, czy po poprzednim badaniu nastąpiły znaczące zmiany w tych kontrolach. Audytor uzyskuje te dowody poprzez kierowanie zapytań w połączeniu z obserwacją lub inspekcją w celu potwierdzenia zrozumienia tych konkretnych kontroli, oraz:
 - (a) jeżeli nastąpiły zmiany, które mają wpływ na dalszą stosowność dowodów badania z poprzedniego badania, audytor testuje kontrole podczas bieżącego badania, (zob. par. A37)
 - (b) jeżeli takie zmiany nie nastąpiły, audytor testuje kontrole co najmniej raz na trzy badania i testuje niektóre kontrole w każdym badaniu w celu uniknięcia możliwości testowania wszystkich kontroli, na których audytor zamierza polegać, w jednym okresie badania, bez testowania kontroli w dwóch kolejnych okresach badania. (Zob. par. A38–A40)

Kontrole dotyczące znaczących ryzyk

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

Ocena skuteczności działania kontroli

16. Oceniając skuteczność działania kontroli, na których audytor zamierza polegać, audytor ocenia,

czy zniekształcenia, które zostały wykryte przez procedury wiarygodności wskazują, że kontrole nie działają skutecznie. Brak zniekształceń wykrytych przez procedury wiarygodności nie dostarcza jednak dowodów badania, że kontrole związane z testowanym stwierdzeniem są skuteczne. (Zob. par. A41)

17. Jeżeli wykryto odchylenia od kontroli, na których audytor zamierza polegać, audytor kieruje szczegółowe zapytania w celu zrozumienia tych zagadnień i ich potencjalnych konsekwencji oraz ustala, czy: (zob. par. A42)
 - (a) testy kontroli, które zostały wykonane, zapewniają odpowiednią podstawę do polegania na tych kontrolach,
 - (b) niezbędne są dodatkowe testy kontroli lub
 - (c) do ryzyk istotnego zniekształcenia należy się odnieść stosując procedury wiarygodności.

Procedury wiarygodności

18. Niezależnie od oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia, audytor projektuje i wykonuje procedury wiarygodności dla każdej istotnej grupy transakcji, salda konta oraz ujawnienia. (Zob. par. A43–A49)
19. Audytor rozważa, czy procedury potwierdzeń zewnętrznych mają być wykonywane jako procedury badania wiarygodności. (Zob. par. A50–A53).

Procedury wiarygodności związane z procesem zamknięcia sprawozdania finansowego

20. Procedury wiarygodności audytora 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) sprawdzanie istotnych zapisów dziennika i innych korekt dokonanych w trakcie sporządzania sprawozdania finansowego. (Zob. par. A54)

Procedury wiarygodności będące reakcją na znaczące ryzyka

21. Jeżeli audytor ustalił, że oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń jest ryzykiem znaczącym, audytor wykonuje procedury wiarygodności, które szczególnie reagują na takie ryzyko. Gdy podejście do znaczącego ryzyka polega wyłącznie na procedurach wiarygodności, procedury te obejmują testy szczegółowe. (Zob. par. A55)

Rozłożenie w czasie procedur wiarygodności

22. Jeżeli procedury wiarygodności są wykonywane w dacie śródrocznej, audytor pokrywa pozostały okres poprzez wykonanie:
 - (a) procedur wiarygodności, połączonych z testami kontroli za pozostały okres, lub
 - (b) jeżeli audytor uzna, że jest to wystarczające, tylko dalszych procedur wiarygodności,które zapewniają racjonalną podstawę do rozszerzenia wniosków z badania od daty śródrocznej do końca okresu. (Zob. par. A56–A59)
23. Jeżeli na datę śródroczną zostały wykryte zniekształcenia, których audytor nie spodziewał się podczas oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia, to audytor ocenia, czy należy

zmodyfikować powiązane oszacowanie ryzyka oraz planowany rodzaj, rozłożenie w czasie lub zakres procedur wiarygodności obejmujących pozostały okres. (Zob. par. A60)

Adekwatność prezentacji sprawozdania finansowego

24. Audytor wykonuje procedury badania w celu oceny, czy ogólna prezentacja sprawozdania finansowego jest zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Dokonując tej oceny, audytor rozważa, czy sprawozdanie finansowe jest zaprezentowane w sposób, który odzwierciedla odpowiednio:
- klasyfikację i opis informacji finansowych oraz związanych z nimi transakcji, zdarzeń i warunków, oraz
 - prezentację, strukturę i treść sprawozdania finansowego. (Zob. par. A61).

Ocena wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania

25. Na podstawie wykonanych procedur badania i uzyskanych dowodów badania, przed wyciągnięciem wniosku z badania, audytor ocenia, czy oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń są nadal odpowiednie. (Zob. par. A62–A63)
26. Audytor stwierdza, czy uzyskano wystarczające odpowiednie dowody badania. Formułując opinię, audytor rozważa wszystkie stosowne dowody badania, niezależnie od tego, czy wydają się one potwierdzać, czy zaprzeczać stwierdzeniom w sprawozdaniu finansowym. (Zob. par. A64)
27. Jeżeli audytor nie uzyskał wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących stosownego stwierdzenia dotyczącego grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, audytor stara się uzyskać dalsze dowody badania. Jeżeli audytor nie jest w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania, wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odmawia wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym.

Dokumentacja

28. Audytor zamieszcza w dokumentacji badania:²
- (a) ogólne reakcje, w odpowiedzi na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego oraz rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych wykonanych procedur badania,
 - (b) powiązanie tych procedur z oszacowanymi ryzykami na poziomie stwierdzeń oraz
 - (c) wyniki procedur badania, w tym wnioski, jeżeli nie są one w inny sposób jasne. (Zob. par. A65)
29. Jeżeli audytor planuje wykorzystać dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli uzyskane podczas poprzednich badań, audytor zamieszcza w dokumentacji badania wyciągnięte wnioski dotyczące polegania na takich kontrolach, które zostały przetestowane podczas poprzedniego badania.
30. Dokumentacja audytora 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.

² MSB 230 *Dokumentacja badania*, paragrafy 8-11 i A6.

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający**Ogólne reakcje (Zob. par. 5)**

- A1. Ogólne reakcje, w odpowiedzi 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 przeglądu wykonanych prac,
 - włączenie dodatkowych elementów nieprzewidywalności przy wyborze dalszych procedur badania, które mają zostać wykonane,
 - zmiany w ogólnej strategii badania wymagane przez MSB 300 lub w planowanych procedurach badania, które mogą obejmować zmiany w:
 - ustaleniu istotności wykonawczej przez audytora zgodnie z MSB 320,
 - planach audytora 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 wykonanie procedur wiarygodności w dacie sprawozdania finansowego lub blisko tego dnia, gdy ryzyko istotnego zniekształcenia jest oszacowane jako wyższe.
- A2. Na oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego, a przez to, na ogólne reakcje audytora wpływa zrozumienie przez audytora środowiska kontroli. Skuteczne środowisko kontroli może pozwolić audytorowi 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, audytor 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 audytora, 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

stwierdzeń

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

- A4. Przeprowadzone przez audytora oszacowanie zidentyfikowanych ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń zapewnia podstawę do rozważenia odpowiedniego podejścia do badania w celu zaprojektowania i wykonania dalszych procedur badania. Na przykład, audytor może ustalić, że:
- (a) tylko wykonując testy kontroli, audytor może osiągnąć skuteczną reakcję na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia dla konkretnego stwierdzenia,
 - (b) wykonywanie wyłącznie procedur wiarygodności jest odpowiednie dla poszczególnych stwierdzeń, a przez to audytor wyłącza skutki kontroli z oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia. Może to wynikać z faktu, że audytor nie zidentyfikował ryzyka, dla którego same procedury wiarygodności nie są w stanie dostarczyć wystarczających odpowiednich dowodów badania, a zatem nie jest wymagane testowanie skuteczności działania kontroli. Dlatego audytor 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.

Audytor nie musi projektować i wykonywać dalszych procedur badania tam, gdzie oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia jest niższe od akceptowalnie niskiego poziomu. Jednakże, zgodnie z wymogami paragrafu 18, niezależnie od wybranego podejścia i oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia, audytor projektuje i wykonuje 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 wykonania 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 wykonania 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 wykonanie dalszych procedur badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres są oparte na oszacowanych ryzykach istotnego zniekształcenia i stanowią reakcję na nie na poziomie stwierdzeń, zapewnia wyraźny związek pomiędzy dalszymi procedurami badania audytora i oszacowaniem ryzyka.

Reakcja na oszacowane ryzyka na poziomie stwierdzeń (Zob. par. 7(a))

Rodzaj

- A9. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) wymaga tego, aby oszacowanie przez audytora ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń zostało wykonane poprzez oszacowanie ryzyka nieodłącznego i ryzyka kontroli. Audytor dokonuje oszacowania ryzyka nieodłącznego poprzez oszacowanie prawdopodobieństwa i wielkości zniekształcenia, biorąc pod uwagę sposób i stopień, w jakim czynniki ryzyka nieodłącznego wpływają na podatność stosownych stwierdzeń

na zniekształcenie³. Oszacowane przez audytora ryzyka, w tym przyczyny takich oszacowanych ryzyk, mogą wpływać zarówno na rodzaje procedur badania, które mają zostać wykonane, jak i na ich połączenie. Na przykład, kiedy oszacowane ryzyko jest wysokie, audytor 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 audytor może uznać, że same analityczne procedury wiarygodności zapewniają wystarczające odpowiednie dowody badania. Z drugiej strony, jeżeli oszacowane ryzyko jest niższe, ponieważ audytor planuje przetestować skuteczność działania kontroli i audytor 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. Audytor może wykonać testy kontroli lub procedury wiarygodności w dacie śródrocznej lub na koniec okresu. Im wyższe ryzyko istotnego zniekształcenia, tym większe prawdopodobieństwo, że audytor może zdecydować, iż bardziej skuteczne będzie wykonanie procedur wiarygodności raczej bliżej końca okresu lub na koniec okresu, a nie na wcześniejszą datę lub wykonanie procedur badania niezapowiedzianie lub w nieprzewidywalnym terminie (na przykład, wykonanie procedur badania w wybranych lokalizacjach w sposób niezapowiedziany). Jest to szczególnie stosowne przy rozważaniu reakcji na ryzyko oszustwa. Audytor 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, wykonanie procedur badania przed zakończeniem okresu może pomóc audytorowi 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 zostać wykonane 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

³ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragrafy 31 i 34.

- procedury reagowania na ryzyko, że na koniec okresu jednostka mogła zawrzeć niewłaściwe umowy sprzedaży lub transakcje mogły nie być sfinalizowane.
- A14. Dalsze stosowne czynniki, które mają wpływ na rozważenie przez audytora, kiedy należy wykonać procedury badania, obejmują następujące:
- środowisko kontroli,
 - kiedy dostępne są stosowne informacje (na przykład, pliki elektroniczne mogą być następnie nadpisywane lub procedury, które mają być obserwowane, mogą występować tylko w określonych momentach),
 - rodzaj ryzyka (na przykład, jeżeli istnieje ryzyko zawyżenia przychodów w celu spełnienia oczekiwań co do zysków poprzez późniejsze zawarcie fałszywych umów sprzedaży, audytor 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 audytor planuje uzyskać. Gdy 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, odpowiednią 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, gdy audytor decyduje się na zmodyfikowanie zakresu testowania, na przykład, w reakcji na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Takie techniki mogą być stosowane do wyboru próbki transakcji z kluczowych plików elektronicznych, do sortowania transakcji o konkretnych cechach lub do testowania całej populacji zamiast próbek.

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego

- A17. Dla badań jednostek sektora publicznego powołanie do badania oraz wszelkie inne szczególne wymogi dotyczące badania mogą mieć wpływ na rozważenie przez audytora rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania.

Szczególne rozważania dla mniejszych jednostek

- A18. W przypadku bardzo małych jednostek może nie występować duża liczba kontroli, które mogłyby zostać zidentyfikowane przez audytora, lub zakres, w jakim ich istnienie lub działanie zostały udokumentowane przez jednostkę, może być ograniczony. W takich przypadkach, skuteczniejsze może być, wykonanie przez audytora 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. Uzyskując bardziej przekonujące dowody badania ze względu na wyższe oszacowanie ryzyka, audytor 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 uzyskanie dowodów potwierdzających z wielu niezależnych źródeł.

Testy kontroli

Projektowanie i wykonywanie testów kontroli (Zob. par. 8)

A20. Testy kontroli są wykonywane wyłącznie w odniesieniu do tych kontroli, które audytor określił jako odpowiednio zaprojektowane w celu zapobiegania lub wykrywania i korygowania istotnego zniekształcenia w stosownym stwierdzeniu i audytor 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 zaprojektowania i wdrożenia kontroli. Wykorzystywane są jednak te same rodzaje procedur badania. Audytor 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 specyficznie 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 audytora mogą obejmować:

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

Te procedury badania dostarczają wiedzy na temat zaprojektowania 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, audytor może zaprojektować test kontroli, który ma być wykonany 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. Audytor może, na przykład, zaprojektować i ocenić wyniki testu polegającego na sprawdzeniu faktury w celu ustalenia, 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, audytor może nie mieć możliwości zaprojektowania skutecznych procedur wiarygodności, które same w sobie dostarczają wystarczających odpowiednich

dowodów badania na poziomie stwierdzeń⁴. 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, wykonania przez audytora testów kontroli, które odnoszą się do ryzyka, dla którego same procedury wiarygodności nie są w stanie dostarczyć wystarczających odpowiednich dowodów badania.

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

A25. Można dążyć do uzyskania wyższego poziomu pewności co do skuteczności działania kontroli, gdy przyjęte podejście polega przede wszystkim na testowaniu kontroli, w szczególności, gdy nie jest możliwe lub wykonalne uzyskanie wystarczających odpowiednich dowodów badania jedynie z procedur wiarygodności.

Rodzaj i zakres testów kontroli

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

A26. Same zapytania nie są wystarczające do przetestowania skuteczności działania kontroli. W związku z tym, w połączeniu z zapytaniem wykonywane są inne procedury badania. Pod tym względem zapytanie w połączeniu z inspekcją lub ponownym wykonaniem mogą dostarczyć większej pewności niż zapytanie i obserwacja, ponieważ obserwacja jest celowa tylko w momencie, kiedy została dokonana.

A27. Rodzaj konkretnej kontroli wpływa na typ procedury wymaganej do uzyskania dowodów badania na temat tego, czy kontrola działała skutecznie. Na przykład, jeżeli skuteczność działania jest potwierdzona dokumentacją, audytor może zdecydować się na inspekcję w celu uzyskania dowodu badania dotyczącego skuteczności działania. Jednakże dla innych kontroli dokumentacja może nie być dostępna lub stosowna. Na przykład, dokumentacja funkcjonowania może nie istnieć dla niektórych czynników w środowisku kontroli, takich jak przydzielanie uprawnień i odpowiedzialności lub dla niektórych rodzajów kontroli, takich jak kontrole zautomatyzowane. W takich okolicznościach dowody badania dotyczące skuteczności działania można uzyskać poprzez zapytania 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, odpowiednie może być zwiększenie zakresu testowania kontroli. Oprócz stopnia polegania na kontrolach, zagadnienia, które audytor może rozważyć przy ustalaniu zakresu testów kontroli obejmują następujące:

- częstotliwość wykonywania kontroli przez jednostkę w trakcie okresu,
- długość okresu w trakcie okresu objętego badaniem, przez jaki audytor 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,

⁴ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 33.

- zakres, w jakim dowody badania uzyskuje się z testów innych kontroli powiązanych ze stwierdzeniem.

MSB 530⁵ 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 audytora, że zautomatyzowana kontrola funkcjonuje zgodnie z zamierzeniami (co może być dokonane w momencie jej początkowego wdrożenia lub w innym terminie), audytor może rozważyć wykonanie testów w celu ustalenia, że kontrola nadal funkcjonuje skutecznie. Takie testy mogą obejmować testowanie ogólnych kontroli IT związanych z aplikacją IT.
- A30. Podobnie, audytor może wykonać testy kontroli, które odnoszą się do ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z integralnością danych jednostki lub kompletnością i dokładnością raportów generowanych przez system jednostki lub, które odnoszą się do ryzyk istotnego zniekształcenia, dla których same procedury wiarygodności nie są w stanie dostarczyć wystarczających odpowiednich dowodów badania. Takie testy kontroli mogą obejmować testy ogólnych kontroli IT, które odnoszą się do zagadnień określonych w paragrafie 10(a). W takim przypadku audytor może nie potrzebować wykonywać żadnego dalszego testowania w celu uzyskania dowodów badania dotyczących zagadnień określonych w paragrafie 10(a).
- A31. Gdy audytor 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 315 (zmienionym w 2019 r.)⁶, dla zapewnienia podstawy do zaprojektowania dodatkowych procedur audytora w reakcji na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia. Takie procedury mogą odnosić się do ustalenia, czy:
- wystąpiło(-y) powiązane ryzyko(-a) wynikające z IT. Na przykład, jeżeli użytkownicy mają nieuprawniony dostęp do aplikacji IT (ale nie mogą uzyskać dostępu lub zmodyfikować dzienników systemowych śledzących dostęp), audytor 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. Jeżeli taka sytuacja ma miejsce, audytor może zidentyfikować takie kontrole (jeżeli nie zostały one jeszcze zidentyfikowane) i w związku z tym ocenić ich projekt, ustalić, że zostały one wdrożone i wykonać 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 odnosić się do 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).

⁵ MSB 530 *Próbkowanie*.

⁶ MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26(c)(i).

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

A32. W niektórych okolicznościach, konieczne może być uzyskanie dowodów badania potwierdzających skuteczne działanie kontroli pośrednich (np. ogólne kontrole IT). Jak wyjaśniono w paragrafach A29 do A31, ogólne kontrole IT mogły zostać zidentyfikowane zgodnie z MSB 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 audytor mógł już wcześniej przeprowadzić testy pewnych kontroli pośrednich w celu odniesienia się do zagadnień zawartych w paragrafie 10(a).

Rozłożenie w czasie testów kontroli

Zamierzony okres polegania (Zob. par. 11)

A33. Dowody badania odnoszące się tylko do pewnego momentu mogą być wystarczające dla celów audytora, na przykład, podczas testowania kontroli dotyczącej spisu z natury zapasów przez jednostkę na koniec okresu. Jeżeli natomiast, audytor zamierza polegać na kontroli za dany okres, odpowiednie 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 okresu śródrocznego (Zob. par. 12(b))

A34. 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 stwierdzeń,
- poszczególne kontrole, które zostały przetestowane w okresie śródrocznym oraz ich znaczące 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 audytor zamierza ograniczyć dalsze procedury wiarygodności na podstawie polegania na kontrolach,
- środowisko kontroli.

A35. Dodatkowe dowody badania mogą być uzyskane, na przykład poprzez rozszerzenie testów kontroli na pozostały okres lub przetestowanie monitorowania kontroli przez jednostkę.

Korzystanie z dowodów badania uzyskanych podczas poprzednich badań (Zob. par. 13)

A36. W pewnych okolicznościach dowody badania uzyskane z poprzednich badań mogą dostarczyć dowodów badania tam, gdzie audytor wykonuje procedury badania, w celu ustalenia ich dalszej stosowności i wiarygodności. Na przykład, wykonując poprzednie badanie, audytor mógł ustalić, że zautomatyzowana kontrola funkcjonowała zgodnie z założeniami. Audytor może uzyskać dowody badania w celu ustalenia, czy w zautomatyzowanej kontroli wprowadzono zmiany wpływające na dalszą skuteczność jej działania, na przykład, poprzez zapytania skierowane do kierownictwa oraz inspekcję logowań w celu wskazania, 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))

A37. 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))

A38. Decyzja audytora 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 łagodzą znaczące ryzyko,

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

A39. Ogólnie, im wyższe jest ryzyko istotnego zniekształcenia lub im większe jest poleganie na kontrolach, tym krótszy może być okres, jeżeli jakkolwiek, 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.

A40. W przypadku pewnej liczby kontroli, dla których audytor 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 audytora o tym, czy odpowiednie jest poleganie na dowodach badania uzyskanych w poprzednich badaniach.

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

A41. Istotne zniekształcenie wykryte przez procedury audytora jest silnym wskaźnikiem istnienia znaczącej słabości kontroli wewnętrznej.

A42. Koncepcja skuteczności działania kontroli zakłada możliwość wystąpienia pewnych odstępstw w sposobie stosowania kontroli przez jednostkę. Odstępstwa od opisanych 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 stwierdzeń do poziomu oszacowanego przez audytora.

Procedury wiarygodności (Zob. par. 6, 18)

A43. Paragraf 18 wymaga od audytora zaprojektowania i wykonania procedur wiarygodności dla każdej istotnej grupy transakcji, salda konta oraz ujawnienia. Dla znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień procedury wiarygodności mogły zostać już wykonane, ponieważ paragraf 6 wymaga, od audytora zaprojektowania i wykonania dalszych procedur badania, które są reakcją na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia. W związku z tym wymagane jest zaprojektowanie i wykonanie procedur wiarygodności zgodnie z paragrafem 18:

- gdy dalsze procedury badania dla znaczących grup transakcji, sald kont lub ujawnień, zaprojektowane i wykonane 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 315 (zmienionym w 2019 r.)⁷.

Wymóg ten odzwierciedla fakty, że: (a) oszacowanie ryzyka przez audytora 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.

A44. Nie wszystkie stwierdzenia w ramach istotnej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia wymagają testowania. Zamiast tego, przy projektowaniu procedur wiarygodności, które mają zostać wykonane, rozważenie przez audytora stwierdzenia(-eń), w którym(-ych), jeżeli zaistniałoby zniekształcenie, istnieje uzasadniona możliwość, że zniekształcenie byłoby istotne, może pomóc w identyfikacji odpowiedniego rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur, które mają zostać wykonane.

Rodzaj i zakres procedur wiarygodności

A45. W zależności od okoliczności, audytor może ustalić, że:

- wykonanie jedynie analitycznych procedur wiarygodności będzie wystarczające do zmniejszenia ryzyka badania do akceptowalnie niskiego poziomu. Na przykład tam, gdzie oszacowanie ryzyka przez audytora 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.

A46. Analityczne procedury wiarygodności mają zazwyczaj większe zastosowanie do dużych wolumenów transakcji, które bywają przewidywalne w czasie. MSB 520⁸ ustanawia wymogi i zapewnia wytyczne dotyczące stosowania procedur analitycznych podczas badania.

A47. Oszacowanie ryzyka lub rodzaj stwierdzenia są stosowne dla zaprojektowania testów szczegółowych. Na przykład, testy szczegółowe dotyczące stwierdzenia istnienia lub występowania mogą obejmować wybranie kwoty spośród pozycji zawartych w sprawozdaniu finansowym i uzyskanie stosownych dowodów badania. Z drugiej strony, testy szczegółowe dotyczące stwierdzenia kompletności mogą obejmować wybór spośród pozycji, co do których

⁷ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 36.

⁸ MSB 520 *Procedury analityczne*.

oczekuje się, że zostaną uwzględnione w stosownej kwocie w sprawozdaniu finansowym oraz zbadanie, czy zostały one uwzględnione.

- A48. Ponieważ oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia uwzględnia kontrole, które audytor 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 konkretnego ryzyka.
- A49. 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 wykorzystanie innych selektywnych środków testowania. Zobacz MSB 500⁹.

Rozważenie, czy należy wykonać procedury potwierdzania zewnętrznego (Zob. par. 19)

A50. Procedury potwierdzeń 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, audytor może zwrócić się o potwierdzenie zewnętrzne warunków umów, kontraktów lub transakcji pomiędzy jednostką i innymi stronami. Możliwe jest również wykonanie procedur potwierdzeń zewnętrznych w celu uzyskania dowodów badania dotyczących braku pewnych warunków. Na przykład, prośba może specyficznie dotyczyć potwierdzenia, że nie istnieje żaden „aneks do umowy”, który mógłby być stosowny dla stwierdzenia jednostki dotyczącego przypisania przychodów do poszczególnych okresów (ang. *cut off*). Inne sytuacje, 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 komisie,
- 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 kowenanty ograniczające,
- salda i warunki zobowiązań.

A51. 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 istnienie.

A52. Audytor może uznać, że procedury zewnętrznego potwierdzania wykonane 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 audytora o tym, czy wykonać procedury zewnętrznego potwierdzania.

⁹ MSB 500 *Dowody badania*, paragraf 10.

A53. Czynniki, które mogą pomóc audytorowi w ustaleniu, czy procedury zewnętrznego potwierdzania mają być wykonane 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 próbować 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 związane z procesem zamykania sprawozdania finansowego (Zob. par. 20)

A54. Rodzaj, jak również zakres procedur wiarygodności audytora 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)

A55. Paragraf 21 niniejszego MSB wymaga od audytora wykonania procedur wiarygodności, które są specyficzną reakcją na ryzyka, które audytor uznał za znaczące ryzyka. Dowody badania w formie potwierdzeń zewnętrznych otrzymanych bezpośrednio przez audytora od odpowiednich stron potwierdzających mogą pomóc audytorowi w uzyskaniu dowodów badania o wysokim poziomie wiarygodności, których audytor wymaga, w reakcji na znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy są spowodowane oszustwem, czy błędem. Na przykład, jeżeli audytor zidentyfikuje, 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 audytor 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, audytor 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)

A56. W większości przypadków dowody badania uzyskane w ramach procedur wiarygodności

z poprzedniego badania dostarczają niewiele lub nie dostarczają żadnych dowodów badania dla 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 wykonane w trakcie bieżącego okresu w celu ustalenia ich dalszej stosowności.

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

A57. W niektórych okolicznościach audytor może uznać za skuteczne wykonanie procedur wiarygodności na datę śródroczną 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) przesłedzenia wszelkich takich kwot oraz
- (c) wykonania analitycznych procedur wiarygodności lub testów szczegółowych, dla przetestowania okresu pośredniego.

A58. Wykonanie procedur wiarygodności na datę śródroczną bez wykonywania dodatkowych procedur na późniejszą datę zwiększa ryzyko, że audytor 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 na datę śródroczną należy wykonać procedury wiarygodności:

- środowisko kontroli i inne kontrole,
- dostępność na późniejszą datę informacji niezbędnych dla procedur audytora,
- cel danej procedury wiarygodności,
- oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia,
- rodzaj grupy transakcji lub salda konta i powiązanych stwierdzeń,
- zdolność wykonania przez audytora odpowiednich procedur wiarygodności lub procedur wiarygodności w połączeniu z testami kontroli, aby pokryć pozostały okres w celu ograniczenia ryzyka, że zniekształcenia, które mogą wystąpić na koniec okresu nie zostaną wykryte.

A59. Czynniki, takie jak poniższe mogą mieć wpływ na to, czy należy wykonać 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 procedury jednostki dla analizy i korygowania takich grup transakcji lub sald kont na daty śródroczne 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 do tego, aby pozwolić na przesłedzenie:
 - (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 datę śródroczną (Zob. par. 23)

A60. Jeżeli audytor uzna, że planowany rodzaj, rozłożenie w czasie lub zakres procedur wiarygodności pokrywających pozostały okres wymaga modyfikacji w wyniku nieoczekiwanych zniekształceń wykrytych na datę śródroczną, modyfikacja taka może obejmować przedłużenie lub powtórzenie na koniec okresu procedur wykonanych na datę śródroczną.

Adekwatność prezentacji sprawozdania finansowego (Zob. par. 24)

A61. Ocena odpowiedniej prezentacji, układu i zawartości 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 odpowiedniości dowodów badania (Zob. par. 25–27)

A62. Badanie sprawozdania finansowego jest procesem kumulatywnym i iteratywnym. W związku z tym, że audytor wykonuje zaplanowane procedury badania, uzyskane dowody badania mogą spowodować, że audytor zmieni rodzaj, rozłożenie w czasie lub zakres innych zaplanowanych procedur badania. Uwagę audytora mogą zwrócić informacje, które różnią się znacząco od informacji, na których opierało się oszacowanie ryzyka. Na przykład:

- zakres zniekształceń, które audytor wykrywa poprzez wykonanie procedur wiarygodności, może zmienić osąd audytora dotyczący oszacowania ryzyka i może wskazywać na znaczącą słabość w kontroli wewnętrznej,
- audytor może dowiedzieć się o rozbieżnościach w zapisach księgowych lub sprzecznych lub brakujących dowodach,
- procedury analityczne wykonane podczas badania na etapie ogólnego przeglądu mogą wskazać nierozpoznane wcześniej ryzyko istotnego zniekształcenia.

W takich okolicznościach konieczne może okazać się przeprowadzenie przez audytora ponownej oceny planowanych procedur badania w oparciu o zrewidowane rozważenie oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia oraz ich wpływu na znaczące grupy transakcji, salda kont lub ujawnienia oraz ich stosowne stwierdzenia. MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) zawiera dalsze wytyczne dotyczące weryfikacji oszacowania ryzyka dokonanego przez audytora¹⁰.

A63. Audytor 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.

A64. Na osąd audytora, co stanowi wystarczające odpowiednie dowody badania, wpływają takie czynniki jak poniższe:

¹⁰ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 37.

- 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 wykonanych procedur badania, z uwzględnieniem, czy 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)

A65. Forma i zakres dokumentacji badania jest sprawą zawodowego osądu i zależy od rodzaju, wielkości i złożoności jednostki oraz jej systemu kontroli wewnętrznej, dostępności informacji z jednostki oraz metodyki badania i technologii zastosowanej podczas badania.

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB®) oraz International Federation of Accountants® (IFAC®) nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez osoby, które działają lub powstrzymują się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, bez względu na to, czy straty te zostały spowodowane zaniedbaniem, czy w inny sposób.

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowy Standard Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, ISA for LCE), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (International Standards on Review Engagements, ISRE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (International Standards on Related Services, ISRS), Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością (International Standards on Quality Management, ISQM), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers) oraz inne publikacje IAASB są publikowane przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

Copyright © sierpień 2024 r., International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Niniejszą publikację można pobrać na własny użytek niekomercyjny (tj. do korzystania w celach zawodowych lub naukowych) ze strony internetowej www.iaasb.org. Tłumaczenie, powielanie, przechowywanie lub udostępnianie, bądź wykorzystywanie niniejszego dokumentu w podobny sposób wymaga pisemnej zgody.

Nazwy: „International Auditing and Assurance Standards Board”, „International Standards on Auditing”, „International Standards on Assurance Engagements”, „International Standards on Review Engagements”, „International Standards on Related Services”, „International Standards on Quality Control”, „International Auditing Practice Notes”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „ISQM”, „IAPN” oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach. Nazwy: „International Foundation for Ethics and Audit” i „IFEATM” są znakami towarowymi IFEA lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach.

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń można znaleźć na permissions lub uzyskać pod adresem permissions@ifac.org.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 330 *Reakcje audytora na oszacowane ryzyka*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w sierpniu 2024 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w grudniu 2025 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 330 *Reakcje audytora na oszacowane ryzyka*

w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 330 *Reakcje audytora na oszacowane ryzyka*
w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 330, *The Auditor's Responses to Assessed Risks*. Handbook IAASB 2023-2024. ISBN: 978-1-60815-573-6

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument, napisz na adres: permissions@ifac.org.



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-591-0

Znaki towarowe oraz zarejestrowane znaki towarowe i usługowe

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements
of Less Complex Entities™

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™