

*Załącznik nr 1.19 do uchwały Nr 2041/37a/2018
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 5 marca 2018 r.*

KRAJOWY STANDARD BADANIA 520

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 520

PROCEDURY ANALITYCZNE

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 520
PROCEDURY ANALITYCZNE**

(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy
rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1
Data wejścia w życie	2
Cele	3
Definicje	4
Wymogi	
Analityczne procedury wiarygodności	5
Procedury analityczne wykorzystywane jako pomoc przy formułowaniu ogólnego wniosku	6
Analiza wyników procedur analitycznych	7
Zastosowania i inne materiały objaśniające	
Definicja procedur analitycznych	A1-A3
Analityczne procedury wiarygodności	A4-A16
Procedury analityczne wykorzystywane jako pomoc przy formułowaniu ogólnego wniosku	A17-A19
Analiza wyników procedur analitycznych	A20-A21

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

Wprowadzenie

Zakres standardu

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest wykorzystanie procedur analitycznych jako procedur wiarygodności („analityczne procedury wiarygodności”) oraz odpowiedzialność biegłego rewidenta za przeprowadzenie na zakończenie badania procedur umożliwiających biegłemu rewidentowi sformułowanie ogólnego wniosku na temat sprawozdań finansowych. MSB 315 (zmieniony)¹ dotyczy wykorzystania procedur analitycznych jako procedur oceny ryzyka. MSB 330 zawiera wymogi i wytyczne dotyczące rodzaju, czasu przeprowadzenia oraz zakresu procedur badania w reakcji na ocenione ryzyko; procedury te mogą obejmować analityczne procedury wiarygodności².

Data wejścia w życie

2. Niniejszy standard stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

Cele

3. Celem biegłego rewidenta jest:

(a) uzyskanie odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania przy zastosowaniu analitycznych procedur wiarygodności oraz

(b) zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur analitycznych na zakończenie badania, gdy formułuje on ogólny wniosek, czy sprawozdania finansowe są zgodne z jego wiedzą o jednostce.

Definicje

4. Na potrzeby niniejszego standardu termin „procedury analityczne” oznacza ocenę informacji finansowych uzyskanych na podstawie analizy ewentualnych powiązań pomiędzy danymi o charakterze zarówno

¹ MSB 315 (zmieniony), „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”, paragraf 6(b).

² MSB 330 „Dostosowanie postępowania biegłego rewidenta do oceny ryzyka”, paragrafy 6 i 18.

finansowym, jak i niefinansowym. Przez procedury analityczne rozumie się również badanie wykrytych odchyleń lub zależności, które są niespójne z innymi odnośnymi informacjami lub różnią się znacząco od przewidywanych wielkości (zob. par. A1-A3).

Wymogi

Analityczne procedury wiarygodności

5. Przy projektowaniu lub przeprowadzaniu analitycznych procedur wiarygodności jako procedur odrębnych lub w połączeniu z badaniami szczegółowymi, w rozumieniu procedur wiarygodności zgodnie z MSB 330³, biegły rewident (zob. par. A4-A5):

(a) ustala* stosowność danej analitycznej procedury wiarygodności w odniesieniu do określonych stwierdzeń, biorąc pod uwagę ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia oraz, o ile mają zastosowanie, badania szczegółowe tych stwierdzeń (zob. par. A6-A11),

(b) ocenia wiarygodność danych, na podstawie których formułuje on oczekiwanie co do ujętych kwot lub wskaźników, biorąc pod uwagę źródło, porównywalność oraz rodzaj i przydatność dostępnych informacji oraz kontrole ich sporządzenia (zob. par. A12-A14),

(c) formułuje oczekiwanie co do ujętych kwot lub wskaźników i ocenia, czy oczekiwanie to jest wystarczająco precyzyjne dla rozpoznania zniekształcenia, które, pojedynczo lub łącznie z innymi zniekształceniami, może wpłynąć na znaczące zniekształcenie sprawozdań finansowych oraz (zob. par. A15)

(d) ustala wszelkie różnice – między kwotami ujętymi a oczekiwanymi – które są możliwe do zaakceptowania bez dalszej analizy wymaganej przez paragraf 7 (zob. par. A16).

Procedury analityczne wykorzystywane jako pomoc przy formułowaniu ogólnego wniosku

6. Biegły rewident projektuje i przeprowadza na zakończenie badania procedury analityczne, które pomagają mu przy formułowaniu ogólnego wniosku, czy sprawozdania finansowe są spójne z jego wiedzą o jednostce (zob. par. A17-A19),

Analiza wyników procedur analitycznych

7. Jeżeli procedury analityczne przeprowadzone zgodnie z niniejszym standardem prowadzą do rozpoznania odchyleń lub zależności, które są niespójne z innymi odnośnymi informacjami lub różnią się znacząco od oczekiwanych wielkości, biegły rewident analizuje te różnice poprzez:

(a) skierowanie zapytań do kierownictwa oraz uzyskanie odpowiednich dowodów badania związanych z odpowiedziami kierownictwa oraz

(b) przeprowadzenie innych procedur badania, które są konieczne w danych okolicznościach (zob. par. A20-A21).

* * *

Zastosowania i inne materiały objaśniające

Definicja procedur analitycznych (zob. par. 4)

A1. Procedury analityczne obejmują porównanie informacji finansowych jednostki np. z:

- porównywalnymi informacjami za poprzednie okresy,
- przewidywanymi wynikami jednostki, takimi jak budżety lub prognozy lub oczekiwaniami biegłego rewidenta, jak np. oszacowanie amortyzacji,
- podobnymi informacjami dotyczącymi tej samej branży, jak np. porównanie stosunku sprzedaży do należności jednostki ze średnimi branżowymi lub z innymi, podobnej wielkości jednostkami z tej samej branży.

A2. Procedury analityczne obejmują także analizę związków, np.:

- między elementami informacji finansowych, które powinny być dostosowane do przewidywanego wzorca opartego na doświadczeniu jednostki, np. procent marży brutto,
- pomiędzy informacjami finansowymi i odpowiednimi informacjami niefinansowymi, jak np. stosunek kosztów wynagrodzeń do liczby zatrudnionych.

³ MSB 330, paragraf 18.

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

A3. Procedury analityczne można przeprowadzać stosując różne metody, począwszy od prostych porównań po złożone analizy wykorzystujące zaawansowane techniki statystyczne. Procedury analityczne mogą być stosowane do skonsolidowanych sprawozdań finansowych, sprawozdań finansowych części składowych danej jednostki oraz pojedynczych elementów informacji finansowych.

Analityczne procedury wiarygodności (zob. par. 5)

A4. Procedury wiarygodności stosowane przez biegłego rewidenta na poziomie stwierdzeń mogą obejmować badania szczegółowe, analityczne procedury wiarygodności lub ich kombinację. Decyzja o tym, jakie procedury badania należy zastosować, w tym, czy przeprowadzić analityczne procedury wiarygodności, zależy od osądu biegłego rewidenta dotyczącego oczekiwanej skuteczności i wydajności możliwych do zastosowania procedur badania, zmierzających do ograniczenia ryzyka badania na poziomie stwierdzeń do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu.

A5. Biegły rewident może zapytać kierownictwo o dostępność i wiarygodność informacji potrzebnych do zastosowania analitycznych procedur wiarygodności oraz o rezultaty tego typu procedur stosowanych przez samą jednostkę. Wykorzystanie danych analitycznych przygotowanych przez kierownictwo może być skuteczne, o ile biegły rewident upewni się, że dane te zostały prawidłowo sporządzone.

Adekwatność szczegółowych procedur analitycznych na poziomie stwierdzeń (zob. par. 5(a))

A6. Analityczne procedury wiarygodności są zasadniczo odpowiedniejsze w odniesieniu do dużych wolumenów transakcji, które charakteryzuje przewidywalność występowania w czasie. Stosowanie zaplanowanych procedur analitycznych opiera się na założeniu, że między danymi istnieją i będą zachodziły określone zależności, chyba że wystąpią jakieś szczególne uwarunkowania. Adekwatność danej procedury analitycznej będzie jednak zależać od osądu biegłego rewidenta co do jej skuteczności w wykryciu zniekształcenia, które, pojedynczo lub łącznie z innymi zniekształceniami, może wpłynąć na znaczące zniekształcenie sprawozdań finansowych.

A7. Niekiedy nawet niewyszukany model prognozowania może być skuteczny przy przeprowadzaniu procedur analitycznych. Jeżeli, np. mała jednostka zatrudnia określoną liczbę pracowników za określoną stawkę wynagrodzenia przez cały okres, to zazwyczaj biegły rewident będzie mógł na podstawie tych danych z dużą dokładnością oszacować łączne koszty wynagrodzeń za ten okres, uzyskując w ten sposób dowód badania istotnej pozycji sprawozdań finansowych i ograniczając jednocześnie potrzebę szczegółowych badań listy płac. Stosowanie powszechnie uznawanych wskaźników handlowych (np. marż zysku dla różnych rodzajów jednostek detalicznych) często może być z powodzeniem wykorzystywane w analitycznych procedurach wiarygodności do uzyskania dowodów potwierdzających racjonalność ujętych kwot.

A8. Różne rodzaje procedur analitycznych dostarczają różny poziom pewności. Na przykład, procedury analityczne oparte na prognozie łącznego przychodu z wynajmu mieszkań w budynku biorące za podstawę stawki opłat za wynajem, liczbę wynajmowanych mieszkań oraz dane o niewynajętych lokalach, mogą stanowić źródło bardzo przekonujących dowodów i uczynić zbędną dalszą weryfikację opartą na szczegółowych badaniach, pod warunkiem, że powyższe elementy zostały odpowiednio zweryfikowane. I odwrotnie – obliczenie i porównanie procentowej marży brutto w celu potwierdzenia kwoty wykazanych przychodów może stanowić źródło mniej przekonujących dowodów, chociaż może być użytecznym sposobem potwierdzenia, o ile będzie stosowane łącznie z innymi procedurami badania.

A9. Na ustalenie adekwatności określonych analitycznych procedur wiarygodności wpływa rodzaj stwierdzenia oraz ocena biegłego rewidenta dotycząca ryzyka istotnego zniekształcenia. Jeżeli, np. kontrola realizacji zamówień jest nieskuteczna, biegły rewident może w większym stopniu polegać na badaniach szczegółowych aniżeli na analitycznych procedurach wiarygodności dotyczących stwierdzeń odnoszących się do należności.

A10. Określone analityczne procedury wiarygodności mogą również być uznane za odpowiednie w sytuacji, gdy w stosunku do tego samego stwierdzenia przeprowadzane są badania szczegółowe. Na przykład, uzyskując dowody badania dotyczące stwierdzenia na temat wyceny należności, w celu ustalenia ściągальności należności, biegły rewident – oprócz przeprowadzenia badań szczegółowych późniejszych wpływów środków pieniężnych – może zastosować procedury analityczne w odniesieniu do struktury czasowej należności od odbiorców.

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego

A11. Zależności pomiędzy poszczególnymi pozycjami sprawozdań finansowych tradycyjnie brane pod uwagę podczas badania jednostek gospodarczych sektora prywatnego, nie zawsze są odpowiednie przy badaniu jednostek administracji państwowej lub innych, niekomercyjnych jednostek sektora publicznego. Na przykład w wielu jednostkach sektora publicznego bezpośredni związek między przychodami a wydatkami może być niewielki. Ponadto, ze względu na to, że wydatki na zakup środków często nie są aktywowane, mogą nie występować zależności między wydatkami na np. zapasy i środki trwałe a kwotą tych aktywów wykazaną w sprawozdaniach finansowych. W przypadku sektora publicznego może także brakować danych dotyczących branży lub innych statystyk, które mogłyby być wykorzystane dla celów porównawczych. Mogą natomiast

zachodzić tu zależności innego rodzaju, np. różnice w kosztach budowy kilometra drogi lub zestawienie liczby pojazdów nabytych z liczbą pojazdów wycofywanych z użytkowania.

Wiarygodność danych (zob. par. 5(b))

A12. Na wiarygodność danych wpływa źródło ich pochodzenia i rodzaj oraz okoliczności, w jakich zostały one uzyskane. Poniższe czynniki mają zatem znaczenie przy ustalaniu, czy dane są wiarygodne na potrzeby zaprojektowania analitycznych procedur wiarygodności:

(a) źródło dostępnych informacji, np. informacje są generalnie bardziej wiarygodne, jeżeli zostały uzyskane z niezależnych źródeł spoza jednostki⁴,

(b) porównywalność dostępnych informacji, np. ogólne dane branżowe mogą wymagać uzupełnienia tak, aby stały się porównywalne z danymi jednostki produkującej i sprzedającej wyspecjalizowane produkty,

(c) rodzaj i przydatność dostępnych informacji, np. ustalenie, czy budżety określają oczekiwane wyniki, czy też wskazują cele, które mają zostać osiągnięte,

(d) kontrole sporządzenia informacji zaprojektowane w celu zapewnienia kompletności, dokładności i ważności informacji, np. kontrole sporządzania, przeglądu i przestrzegania budżetów.

A13. Biegły rewident może rozważyć potrzebę zbadania skuteczności działania kontroli, o ile takowa istnieje, w odniesieniu do sporządzania informacji, które są wykorzystywane przez biegłego rewidenta przy przeprowadzaniu analitycznych procedur wiarygodności w odpowiedzi na ocenione ryzyko. Jeżeli kontrola okaże się skuteczna, biegły rewident ma generalnie większe zaufanie do wiarygodności tych informacji, a tym samym do wyników zastosowania procedur analitycznych. Często skuteczność działania kontroli informacji niefinansowych może być testowana w powiązaniu z innymi testami kontroli. Na przykład wprowadzając kontrolę faktur sprzedaży, jednostka może połączyć ją z kontrolą ewidencji ilości sprzedanych towarów. W takim przypadku, biegły rewident może przeprowadzić testy skuteczności działania kontroli ewidencji ilości sprzedanych towarów łącznie z testami skuteczności działania kontroli faktur sprzedaży. Alternatywnie, biegły rewident może rozważyć, czy informacje te były przedmiotem testów. MSB 500 zawiera wymogi i przedstawia wytyczne dotyczące stosowania procedur badania, które należy przeprowadzić w przypadku informacji wykorzystywanych dla potrzeb analitycznych procedur wiarygodności⁵.

A14. Sprawy omówione w paragrafach A12(a)-A12(d) mają zastosowanie niezależnie od tego, czy biegły rewident przeprowadza analityczne procedury wiarygodności na koniec okresu, za który jednostka sporządziła sprawozdania finansowe, czy też w odniesieniu do okresu śródrocznego, i czy planuje przeprowadzenie analitycznych procedur wiarygodności dla pozostałej części okresu. MSB 330 zawiera wymogi i przedstawia wytyczne dotyczące przeprowadzania analitycznych procedur wiarygodności w odniesieniu do okresu śródrocznego⁶.

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

A15. Sprawy mające znaczenie dla dokonanej przez biegłego rewidenta oceny, czy można przyjąć wystarczająco uzasadnione oczekiwanie co do rozpoznania zniekształcenia, które, łącznie z innymi zniekształceniami, może wpłynąć na znaczące zniekształcenie sprawozdań finansowych, obejmują:

- dokładność, z jaką można przewidzieć oczekiwane rezultaty analitycznych procedur wiarygodności, np. biegły rewident może zazwyczaj oczekiwać większej spójności przy porównywaniu wskaźników marży brutto za poszczególne okresy, aniżeli przy porównaniu kosztów o charakterze niecyklicznym jak np. koszty prac badawczych lub koszty reklamy,

- stopień, w jakim informacje mogą być traktowane rozłącznie, np. analityczne procedury wiarygodności mogą okazać się bardziej skuteczne, jeśli zastosuje się je do informacji finansowych z poszczególnych obszarów działalności lub do sprawozdań finansowych części składowych jednostki prowadzącej zróżnicowaną działalność, aniżeli w przypadku ich zastosowania do sprawozdań finansowych takiej jednostki traktowanej jako całość,

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

Możliwa do zaakceptowania różnica pomiędzy wartościami wykazywanymi a oczekiwanymi (zob. par. 5(d))

⁴ MSB 500 „Dowody badania”, paragraf A31.

⁵ MSB 500, paragraf 10.

⁶ MSB 330, paragrafy 22-23.

A16. Na ustalenie przez biegłego rewidenta kwoty różnicy między wartością wykazywaną a oczekiwaną, którą można zaakceptować bez dalszej analizy, wpływa istotność⁷ oraz spójność z pożądanym poziomem pewności przy uwzględnieniu możliwości, że zniekształcenie, pojedynczo lub łącznie z innymi zniekształceniami, może wpłynąć na znaczące zniekształcenie sprawozdań finansowych. MSB 330 wymaga od biegłego rewidenta uzyskania tym bardziej przekonujących dowodów badania, im ryzyko ocenione przez biegłego rewidenta jest wyższe. Jeśli zatem ocenione ryzyko wzrasta, to kwota różnicy, uznanej za akceptowalną bez konieczności dalszej analizy, będzie niższa na potrzeby uzyskania pożądanego poziomu przekonujących dowodów⁸.

Procedury analityczne wykorzystywane jako pomoc przy formułowaniu ogólnego wniosku (zob. par. 6)

A17. Wnioski wyprowadzone na podstawie wyników zastosowania procedur analitycznych, zaprojektowanych i przeprowadzonych zgodnie z paragrafem 6, powinny potwierdzać wnioski sformułowane podczas badania poszczególnych części lub elementów sprawozdań finansowych. Pomaga to biegłemu rewidentowi w sformułowaniu racjonalnych wniosków leżących u podstaw opinii biegłego rewidenta.

A18. Wyniki tych procedur analitycznych mogą pozwolić zidentyfikować poprzednio nierozpoznane ryzyko istotnego zniekształcenia. W takich okolicznościach MSB 315 (zmieniony) wymaga od biegłego rewidenta ponownej oceny ryzyka istotnego zniekształcenia oraz odpowiedniej modyfikacji dalszych zaplanowanych procedur badania⁹.

A19. Procedury analityczne przeprowadzone zgodnie z paragrafem 6 mogą być podobne do procedur, które byłyby zastosowane jako procedury oceny ryzyka.

Analiza wyników procedur analitycznych (zob. par. 7)

A20. Dowody badania odnoszące się do odpowiedzi kierownictwa mogą być uzyskane drogą skonfrontowania ich z wiedzą biegłego rewidenta o jednostce i innymi dowodami badania uzyskanymi podczas badania.

A21. Potrzeba zastosowania innych procedur badania może powstać wtedy, gdy np. kierownictwo nie jest w stanie złożyć wyjaśnień lub gdy wyjaśnienie to, łącznie z uzyskanym dowodem badania dotyczącym odpowiedzi kierownictwa, uznaje się za niewystarczające.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 520

opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w kwietniu 2009 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Polską Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2009 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowych Standardów Badania* został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „*Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC*”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich *Międzynarodowych Standardów Badania* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 520* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 520* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *International Standards on Auditing*
ISBN: 978-1-93477-992-7.

⁷ MSB 320 „Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania”, paragraf A13.

⁸ MSB 330, paragraf 7(b).

⁹ MSB 315 (zmieniony), paragraf 30.