

Załącznik nr 1.20 do uchwały Nr 2783/52/2015
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 10 lutego 2015 r.

KRAJOWY STANDARD REWIZJI FINANSOWEJ 530

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 530 (IAASB)

BADANIE WYRYWKOWE (PRÓBKOWANIE)

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 530
BADANIE WYRYWKOWE (PRÓBKOWANIE)
(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych
za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1-2
Data wejścia w życie	3
Cel	4
Definicje	5
Wymogi	
Zaprojektowanie próbki, wielkość i wybór pozycji do testów	6-8
Przeprowadzanie procedur badania	9-11
Rodzaje oraz przyczyny odchyłeń i zniekształceń	12-13
Ekstrapolacja zniekształceń	14
Ocena wyników badania próbki	15
Zastosowania i inne materiały objaśniające	
Definicje	A1-A3
Zaprojektowanie próbki, wielkość i wybór pozycji do testów	A4-A13
Przeprowadzanie procedur badania	A14-A16
Rodzaje oraz przyczyny odchyłeń i zniekształceń	A17
Ekstrapolacja zniekształceń	A18-A20
Ocena wyników badania próbki	A21-A23
Załącznik 1 Stratyfikacja (warstwowanie) i wybór według wartości ważonych	
Załącznik 2 Przykłady czynników wpływających na wielkość próbki w przypadku testów kontroli	
Załącznik 3 Przykłady czynników wpływających na wielkość próbki w przypadku badań szczegółowych	
Załącznik 4 Metody wyboru próbki	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 530 „Badanie wyrywkowe (próbkiowanie)” należy odczytywać w powiązaniu z MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.
--

Wprowadzenie

Zakres standardu

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy zastosowania przez biegłego rewidenta badania wyrywkowego (próbkiowania), przy przeprowadzaniu procedur badania. Niniejszy standard odnosi się do stosowania przez biegłego rewidenta próbkiowania statystycznego i niestatystycznego podczas projektowania i wyboru próbki do badania, przeprowadzania testów kontroli i badań szczegółowych oraz oceny wyników badania próbki.

2. Niniejszy standard uzupełnia MSB 500¹, który dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur służących uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania, które umożliwiają biegłemu rewidentowi sformułowanie uzasadnionych wniosków leżących u podstaw opinii z badania. MSB 500 przedstawia wytyczne dotyczące dostępnych biegłemu rewidentowi sposobów wyboru pozycji do testów, z których jednym jest badanie wyrywkowe (próbkiowanie).

Data wejścia w życie

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

Cel

4. Celem biegłego rewidenta podczas przeprowadzania badania wyrywkowego (próbkiowania) jest dostarczenie uzasadnionej podstawy dla sformułowania wniosków na temat populacji, z której została pobrana próbka.

¹ MSB 500 „Dowody badania”.

Definicje

5. Na potrzeby niniejszego MSB poniższe pojęcia mają następujące znaczenie:

(a) badanie wrywkowe (próbkiwanie) – stosowanie procedur badania do mniej niż 100% pozycji, które składają się na zbiór mający znaczenie dla badania, przy czym każda z jednostek populacji może zostać wybrana. Dostarcza to biegłemu rewidentowi uzasadnioną podstawę dla sformułowania wniosków o całej populacji;

(b) populacja – jest to pełny zestaw danych (pozycji), spośród których zostaje wybrana próbka i o której biegły rewident zamierza sformułować wniosek;

(c) ryzyko próbkiwania – ryzyko, że wniosek biegłego rewidenta wyprowadzony na podstawie próbki może różnić się od wniosku, jaki sformułowałby, gdyby tej samej procedurze badania poddał całą populację.

Ryzyko próbkiwania może prowadzić do dwóch rodzajów błędnych wniosków:

(i) w przypadku testów kontroli, że kontrole są skuteczniejsze niż w rzeczywistości lub, w przypadku badań szczegółowych, że istotne zniekształcenie nie występuje, podczas gdy faktycznie istnieje. Biegły rewident jest szczególnie wyczulony na tego rodzaju błędny wniosek, ponieważ wpływa on na skuteczność badania i może zwiększyć prawdopodobieństwo wyrażenia nieodpowiedniej opinii z badania,

(ii) w przypadku testów kontroli, że kontrole są mniej skuteczne niż w rzeczywistości lub, w przypadku badań szczegółowych, że istotne zniekształcenie istnieje, podczas gdy faktycznie nie występuje. Tego rodzaju błędny wniosek wpływa na efektywność badania, gdyż prowadzi zazwyczaj do przeprowadzenia dodatkowych prac w celu ustalenia, czy pierwotne wnioski były nieprawidłowe;

(d) ryzyko nie związane z próbkiowaniem – ryzyko, że biegły rewident sformułuje błędny wniosek z jakiegokolwiek powodu nie związanego z ryzykiem próbkiwania (zob. par. A1):

(e) anomalia – zniekształcenie lub odchylenie, które w oczywisty sposób nie jest reprezentatywne dla zniekształceń lub odchyżeń w populacji;

(f) jednostka populacji – poszczególne pozycje składające się na populację (zob. par. A2):

(g) próbkiwanie statystyczne – metoda próbkiwania wykazująca następujące cechy:

(i) wybór pozycji próbki następuje losowo oraz

(ii) do oceny wyników badania próbki, w tym do pomiaru ryzyka próbkiwania, stosuje się rachunek prawdopodobieństwa.

Metodę próbkiwania, która nie posiada cech (i) oraz (ii), uznaje się za niestatystyczną metodę próbkiwania;

(h) stratyfikacja (warstwowanie) – proces dzielenia populacji na podzbiory, z których każdy stanowi zespół jednostek populacji o podobnych cechach (często wartości pieniężne);

(i) dopuszczalne zniekształcenie – kwota pieniężna określona przez biegłego rewidenta, w odniesieniu do której biegły rewident dąży do uzyskania odpowiedniego poziomu pewności, że kwota ta nie jest niższa od rzeczywistego zniekształcenia w populacji (zob. par. A3);

(j) dopuszczalny wskaźnik odchylenia – wskaźnik odchylenia od ustalonych procedur kontroli wewnętrznej określony przez biegłego rewidenta, w odniesieniu do którego biegły rewident dąży do uzyskania odpowiedniego poziomu pewności, że wskaźnik ten nie jest niższy od rzeczywistego wskaźnika odchylenia w populacji.

Wymogi

Zaprojektowanie próbek, wielkość i wybór pozycji do testów

6. Przy projektowaniu próbki do badania biegły rewident rozważa* cel procedury badania oraz cechy populacji, z której dana próbka zostanie pobrana (zob. par. A4-A9).

7. Biegły rewident ustala wielkość próbki wystarczającą dla zmniejszenia ryzyka próbkiwania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu (zob. par. A10-A11).

8. Biegły rewident wybiera pozycje wchodzące w skład próbki w taki sposób, że każda z jednostek populacji znajdujących się w populacji ma jednakowe szanse, aby zostać wybraną (zob. par. A12 -A13).

Przeprowadzanie procedur badania

9. Biegły rewident przeprowadza wobec każdej wybranej pozycji procedury badania odpowiadające określonymu celowi.

* *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.

10. Jeżeli procedura badania nie ma zastosowania do wybranej pozycji, biegły rewident stosuje procedurę do pozycji zastępczej (zob. par. A14).

11. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie zastosować wobec wybranej pozycji opracowanych procedur badania lub odpowiednich procedur alternatywnych, traktuje tę pozycję w przypadku testów kontroli jako odchylenie od stosowanych procedur kontroli lub jako zniekształcenie w przypadku badań szczegółowych (zob. par. A15-A16).

Rodzaje oraz przyczyny odchyień i zniekształceń

12. Biegły rewident bada charakter i przyczyny wszelkich rozpoznanych odchyień i zniekształceń oraz ocenia ich ewentualny wpływ na cel procedur badania oraz na pozostałe obszary badania (zob. par. A17).

13. W niezwykle rzadkich okolicznościach, kiedy biegły rewident uzna wykryte w zbiorze zniekształcenie lub odchylenie za anomalię, musi uzyskać wyższy poziom pewności, że tego rodzaju zniekształcenie lub odchylenie nie jest reprezentatywne dla populacji. Biegły rewident osiąga ten poziom pewności przeprowadzając dodatkowe procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów na to, że dane zniekształcenie lub odchylenie nie wpływa na pozostałą część populacji.

Ekstrapolacja zniekształceń

14. W przypadku badań szczegółowych biegły rewident ekstrapoluje zniekształcenia wykryte w próbie na całą populację (zob. par. A18-A20).

Ocena wyników badania próbki

15. Biegły rewident ocenia:

(a) wyniki próbki oraz (zob. par. A21-A22)

(b) czy zastosowanie badania wrywkowego (próbki) dostarczyło uzasadnioną podstawę dla sformułowania wniosków na temat populacji objętej badaniem (zob. par. A23).

* * *

Zastosowania i inne materiały objaśniające

Definicje

Ryzyko niezwiązane z próbkowaniem (zob. par. 5(d))

A1. Przykłady ryzyka niezwiązanego z próbkowaniem obejmują zastosowanie nieodpowiednich procedur badania lub błędną interpretację dowodów badania lub nieuwzględnienie zniekształcenia lub odchylenia.

Jednostka populacji (zob. par. 5(f))

A2. Jednostki populacji mogą mieć postać fizyczną (np. czeki wykazywane na odcinkach depozytowych, zapisy kredytowe na wyciągu bankowym, faktury sprzedaży, salda należności od odbiorców) lub mogą być jednostkami pieniężnymi.

Dopuszczalne zniekształcenie (zob. par. 5(i))

A3. Przy projektowaniu próbki biegły rewident określa dopuszczalne zniekształcenie jako reakcję na ryzyko możliwego znaczącego zniekształcenia sprawozdań finansowych przez skumulowane pojedynczo nieistotne zniekształcenia oraz w celu stworzenia marginesu dla zniekształceń niewykrytych. Dopuszczalne zniekształcenie jest to zastosowanie poziomu istotności w odniesieniu do danej procedury próbkowania, zgodnie z definicją istotności określoną w MSB 320². Dopuszczalne zniekształcenie może być tą samą kwotą lub kwotą niższą od poziomu istotności.

Zaprojektowanie próbki, jej wielkość i wybór pozycji do testów

Zaprojektowanie próbki (zob. par. 6)

A4. Badanie wrywkowe (próbki) umożliwia biegłemu rewidentowi uzyskanie i ocenę dowodów badania dotyczących niektórych cech wybranych pozycji w celu sformułowania lub przyczynienia się do sformułowania wniosku o populacji, z której dana próbka została pobrana. Badanie wrywkowe (próbki) może nastąpić przy użyciu niestatystycznych lub statystycznych metod próbkowania.

A5. Przy projektowaniu próbki do badania biegły rewident rozważa konkretny cel, jaki ma zostać osiągnięty oraz kombinację procedur badania, które wydają się najlepsze do osiągnięcia tego celu. Rozważenie, jakie rodzaje dowodów badania są pożądane oraz uwarunkowań sprzyjających zaistnieniu ewentualnego odchylenia lub zniekształcenia, lub innych cech związanych z tymi dowodami badania, pomoże biegłemu rewidentowi w

² MSB 320 „Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania”, paragraf 9.

ustaleniu, co należy uznać za odchylenie lub zniekształcenie oraz jaką populację objąć próbkowaniem. Zgodnie z wymogami paragrafu 10 MSB 500 przy przeprowadzaniu badania wrywkowego (próbki), biegły rewident stosuje procedury badania w celu uzyskania dowodów badania dotyczących kompletności populacji, z której pochodzi badana próbka.

A6. Rozważenie przez biegłego rewidenta celu procedury badania, zgodnie z wymogami paragrafu 6, polega na jasnym zrozumieniu tego, co składa się na odchylenie lub zniekształcenie tak, aby wszystkie uwarunkowania – a nie tylko te, które odnoszą się do celu procedur badania – zostały uwzględnione przy ocenie odchylenia lub ekstrapolacji zniekształceń. Na przykład, przy badaniu szczegółowym polegającym na potwierdzeniu istnienia należności, płatności dokonane przez odbiorcę przed datą potwierdzenia, ale otrzymane przez zleceniodawcę tuż po tej dacie, nie są uznawane za zniekształcenie. Również zapisanie należności na koncie niewłaściwego odbiorcy nie wpływa na łączne saldo należności. Dlatego niewłaściwe może być uznanie tego za zniekształcenie przy ocenie wyników uzyskanych w rezultacie przeprowadzenia określonej procedury badania na próbcie, nawet jeśli może to znacząco wpływać na inne aspekty badania takie, jak ocena ryzyka oszustwa lub poprawność ustalenia odpisów na należności wątpliwe.

A7. Przy analizie cech populacji na potrzeby testów kontroli biegły rewident przeprowadza ocenę oczekiwanego wskaźnika odchylenia w oparciu o swoją wiedzę o odnośnych kontrolach lub przez sprawdzenie niewielkiej liczby pozycji z populacji. Ocenę tę przeprowadza się w celu ustalenia próbki do badania oraz jej wielkości. Na przykład, jeżeli spodziewany wysoki poziom wskaźnika odchylenia jest niemożliwy do zaakceptowania, to biegły rewident zwykle nie decyduje się na przeprowadzenie testów kontroli. Również w przypadku badań szczegółowych biegły rewident szacuje oczekiwane zniekształcenie w danej populacji. Jednakże przy przeprowadzaniu badań szczegółowych, jeśli spodziewane zniekształcenie jest wysokie, odpowiednie może się okazać 100% sprawdzenie lub zastosowanie dużej próbki.

A8. Przy analizie cech populacji, z której została pobrana próbka, biegły rewident może uznać za odpowiednie zastosowanie stratyfikacji (warstwowania) lub wybór według wartości ważonych. Załącznik 1 zawiera dalsze rozważania dotyczące zastosowania stratyfikacji oraz wyboru według wartości ważonych.

A9. Decyzja o zastosowaniu statystycznej lub niestatystycznej metody próbkowania zależy od osądu biegłego rewidenta, jednak wielkość próbki nie jest istotnym kryterium odróżnienia metod statystycznych od niestatystycznych.

Wielkość próbki (zob. par. 7)

A10. Poziom ryzyka próbkowania, który biegły rewident skłonny jest zaakceptować, wpływa na wielkość wymaganej próbki. Im niższe jest ryzyko, jakie biegły rewident jest skłonny zaakceptować, tym większa będzie musiała być próbka.

A11. Wielkość próbki można ustalić na podstawie wzoru statystycznego lub kierując się zawodowym osądem. Załączniki 2 i 3 obrazują wpływ, jaki różne czynniki wywierają zwykle na ustalenie wielkości próbki. W podobnych okolicznościach wpływ na wielkość próbki czynników takich, jak opisane w Załącznikach 2 i 3, będzie podobny niezależnie od tego, czy została wybrana metoda statystyczna, czy niestatystyczna.

Wybór pozycji do testowania (zob. par. 8)

A12. W próbkowaniu statystycznym pozycje składające się na próbkę są wybierane w taki sposób, aby było znane prawdopodobieństwo wyboru każdej jednostki populacji. W przypadku próbkowania niestatystycznego przy wyborze pozycji składających się na próbkę stosuje się osąd. Ze względu na to, że celem próbkowania jest dostarczenie biegłemu rewidentowi rozsądnej podstawy do sformułowania wniosków o populacji, z której została pobrana próbka, istotne jest, aby biegły rewident wybrał próbkę reprezentatywną dzięki wybraniu do próbki pozycji o cechach typowych dla populacji i uniknięcie w ten sposób tendencyjności.

A13. Podstawowe metody wyboru próbek to stosowanie wyboru losowego, wyboru systematycznego oraz niesystematycznego (przypadkowego). Wszystkie te metody zostały omówione w Załączniku 4.

Przeprowadzanie procedur badania (zob. par. 10-11)

A14. Przykładem okoliczności, w których konieczne jest przeprowadzenie procedury dla pozycji zastępczej jest wybór do testów unieważnionego czeku w celu uzyskania dowodów na zatwierdzenie płatności. Jeżeli biegły rewident upewni się, że czek ten został prawidłowo unieważniony i że nie stanowi to odchylenia, to sprawdzeniu podlega odpowiednio wybrana pozycja zastępcza.

A15. Przykładem okoliczności, w których biegły rewident nie może zastosować zaplanowanych procedur badania do wybranej pozycji, jest zagubienie dokumentacji dotyczącej tej pozycji.

A16. Przykładem odpowiedniej procedury alternatywnej może być sprawdzenie późniejszych zapłat gotówkowych łącznie ze źródłem ich pochodzenia oraz pozycji, których wpływy te dotyczą w przypadku, gdy brak jest odpowiedzi na prośbę o potwierdzenie salda.

Rodzaje oraz przyczyny odchyłeń i zniekształceń (zob. par. 12)

A17. Przy analizie wykrytych odchyłeń i zniekształceń biegły rewident może stwierdzić, że wiele z nich ma wspólną cechę, na przykład typ transakcji, lokalizację, asortyment wyrobów lub okres. W takim przypadku może on zdecydować o wyodrębnieniu wszystkich pozycji w populacji posiadających tę wspólną cechę i rozszerzyć procedury badania o te pozycje. Ponadto takie odchylenia i zniekształcenia mogą być zamierzone i wskazywać na możliwość oszustwa.

Ekstrapolacja zniekształceń (zob. par. 14)

A18. Biegły rewident powinien dokonać ekstrapolacji zniekształceń na daną populację w celu uzyskania pełnego obrazu skali zniekształceń, ale ekstrapolacja ta może nie być wystarczająca do ustalenia kwoty, którą należy ująć.

A19. Jeżeli zniekształcenie zostało uznane za anomalie, można wyłączyć je przy ekstrapolacji zniekształceń na daną populację. Jednak oprócz ekstrapolacji zniekształceń nie będących anomaliami, należy ponownie rozważyć wpływ, jaki wszelkie tego rodzaju zniekształcenia będą miały, jeżeli nie zostaną skorygowane.

A20. Przy testach kontroli nie ma potrzeby dokonywania żadnej bezpośredniej ekstrapolacji odchyłeń, gdyż wskaźnik odchyłeń próbki jest jednocześnie ekstrapolowanym wskaźnikiem odchylenia populacji jako całości. MSB 330³ zawiera dalsze wytyczne dotyczące przypadków, kiedy odchylenia wykrywane są dla kontroli, na których zamierza polegać biegły rewident.

Ocena wyników badania wyrywkowego (zob. par. 15)

A21. W przypadku testów kontroli niespodziewanie wysoki wskaźnik odchylenia w próbce może zwiększyć ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia, chyba że zostały uzyskane dalsze dowody badania uwiarygodniające pierwotną ocenę. Dla badań szczegółowych, jeżeli nie istnieją dalsze dowody badania dotyczące braku istotnego zniekształcenia, nieoczekiwanie wysoka kwota zniekształcenia w próbce może wywołać u biegłego rewidenta przekonanie, że dana grupa transakcji lub saldo konta zawierają istotne zniekształcenie.

A22. W przypadku badań szczegółowych ekstrapolowane zniekształcenie, wraz ze zniekształceniem stanowiącym anomalie, o ile takowe występuje, stanowi najbardziej właściwą ocenę zniekształcenia w populacji dokonaną przez biegłego rewidenta. Jeżeli ekstrapolowane zniekształcenie, wraz ze zniekształceniem stanowiącym anomalie, o ile takowe występuje, przewyższa dopuszczalne zniekształcenie, próbka nie dostarcza uzasadnionej podstawy do sformułowania wniosków na temat populacji objętej badaniem. Im bardziej ekstrapolowane zniekształcenie, wraz ze zniekształceniem stanowiącym anomalie, zbliżają się do dopuszczalnego zniekształcenia, tym większe prawdopodobieństwo, że faktyczne zniekształcenie w populacji może przewyższać dopuszczalne zniekształcenie. Również, jeżeli ekstrapolowane zniekształcenie jest większe od oczekiwanego zniekształcenia stosowanego przez biegłego rewidenta do ustalenia wielkości próbki, biegły rewident może stwierdzić, że występuje niemożliwe do zaakceptowania ryzyko, iż faktyczne zniekształcenie w populacji przewyższa dopuszczalne zniekształcenie. Analiza wyników innych procedur badania pomaga biegłemu rewidentowi w ocenie ryzyka, czy faktyczne zniekształcenie w populacji przewyższa dopuszczalne zniekształcenie, a uzyskanie dodatkowych dowodów badania pozwala zmniejszyć to ryzyko.

A23. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że zastosowanie badania wyrywkowego (próbki) nie dostarczyło uzasadnionej podstawy do sformułowania wniosków na temat populacji objętej badaniem, może on:

- zwrócić się do kierownictwa o sprawdzenie rozpoznanych zniekształceń oraz określenie prawdopodobieństwa zaistnienia dalszych zniekształceń oraz dokonanie koniecznych korekt lub
- dopasować rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres dalszych procedur badania w celu uzyskania wymaganego poziomu pewności. Na przykład, w przypadku testów kontroli, biegły rewident może zwiększyć próbkę, zbadać kontrole zastępcze lub zmodyfikować odpowiednie procedury wiarygodności.

Załącznik 1
(zob. par. A8)

Stratyfikacja (warstwowanie) i wybór według wartości ważonych

Analizując cechy populacji, z której zostanie pobrana próbka, biegły rewident może ustalić, że odpowiednia jest stratyfikacja lub wybór według wartości ważonych. Niniejszy Załącznik dostarcza biegłemu rewidentowi wytyczne dotyczące stosowania stratyfikacji lub wyboru według wartości ważonych.

Stratyfikacja

1. Efektywność badania można zwiększyć, jeżeli biegły rewident podzieli populację na warstwy, poprzez rozdzielenie jej na autonomiczne podzbiory o określonych cechach. Celem stratyfikacji jest ograniczenie

³ MSB 330 „Dostosowanie postępowania biegłego rewidenta do oceny ryzyka”, paragraf 17.

różnorodności pozycji objętych poszczególnymi warstwami, co pozwala na zmniejszenie wielkości próbki i uniknięcie zwiększenia ryzyka próbkowania.

2. Przy przeprowadzaniu badań szczegółowych kryterium podziału populacji stanowią często wartości pieniężne. Dzięki temu większością prac rewizyjnych można objąć pozycje o wyższej wartości, w przypadku których prawdopodobieństwo zniekształcenia w postaci zawyżenia wartości jest największe. W podobny sposób, populacja może zostać podzielona na warstwy w oparciu o określoną cechę zwiększającą ryzyko zniekształcenia; np. w przypadku badania odpisów na należności wątpliwe – salda mogą być podzielone na warstwy zróżnicowane pod względem terminów płatności.

3. Wyniki procedur badania próbki zawierającej pozycje pochodzące z danej warstwy można ekstrapolować wyłącznie na pozycje wchodzące w skład tejże warstwy. Aby sformułować wniosek o całej populacji, biegły rewident powinien uwzględnić ryzyko istotnego zniekształcenia dotyczące wszystkich pozostałych warstw składających się na całą populację. Na przykład 20% pozycji w populacji może stanowić 90% wartości salda danego konta. Biegły rewident może zdecydować się na zbadanie próbki tych pozycji. Powinien on następnie ocenić wyniki badania tej próbki i wyciągnąć wniosek o 90% wartości salda, który będzie odrębny od wniosku dotyczącego pozostałych 10% salda (z którego zostanie pobrana kolejna próbka lub w inny sposób zostaną zgromadzone dowody badania względnie zostaną one uznane za nieistotne).

4. Jeżeli dana grupa transakcji lub dane saldo konta zostały podzielone na warstwy, zniekształcenia ekstrapoluje się osobno na każdą warstwę. Rozważając możliwy wpływ zniekształceń na łączne saldo konta lub całą grupę transakcji, należy dodać do siebie ekstrapolowane zniekształcenia stwierdzone w każdej z warstw.

Wybór według wartości ważonych

5. Przy przeprowadzaniu badań szczegółowych efektywne może okazać się przyjęcie jako jednostek populacji określonych jednostek pieniężnych składających się na populację. Po wybraniu konkretnych jednostek pieniężnych z populacji, np. z salda należności, biegły rewident może sprawdzić określone pozycje, np. salda kont analitycznych, w których znalazły się te wybrane jednostki pieniężne. Jedną z korzyści płynących z tej metody określania jednostki populacji jest fakt, iż prace rewizyjne są skierowane na pozycje o większej wartości, ponieważ prawdopodobieństwo ich wyboru jest większe, co może przyczynić się do zmniejszenia wielkości próbki. Metoda ta może być stosowana w połączeniu z metodą systematycznego wyboru próbek (opisaną w Załączniku 4) i jest najbardziej skuteczna, kiedy pozycje wybiera się, stosując wybór losowy.

Załącznik 2
(zob. par. A11)

Przykłady czynników wpływających na wielkość próbki w przypadku testów kontroli

Poniżej przedstawiono czynniki, jakie biegły rewident może uwzględnić, ustalając wielkość próbki przy testach kontroli. Czynniki te należy rozważać łącznie przy założeniu, że biegły rewident nie zmienia rodzaju ani czasu przeprowadzenia testów kontroli, ani też nie modyfikuje w inny sposób podejścia do procedur wiarygodności w reakcji na ocenione ryzyko.

CZYNNIK	WPLYW NA WIELKOŚĆ PRÓBK	
1. Zwiększenie zakresu, w jakim dokonana przez biegłego rewidenta ocena ryzyka uwzględnia odnośne kontrole	Zwiększenie	Im większą pewność chce uzyskać biegły rewident na podstawie skuteczności działania kontroli, tym niższe będzie ocenione przez biegłego rewidenta ryzyko istotnego zniekształcenia i tym większa będzie musiała być próbka. Jeżeli z dokonaną przez biegłego rewidenta oceną ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń wiąże się oczekiwanie, że kontrole działają skutecznie, biegły rewident przeprowadza testy kontroli. Im bardziej biegły rewident polega przy ocenie ryzyka na skuteczności działania kontroli, tym większy powinien być zakres przeprowadzonych przez niego testów kontroli (a zatem zwiększeniu ulega wielkość próbki).
2. Zwiększenie dopuszczalnego wskaźnika odchyień	Zmniejszenie	Im niższy jest wskaźnik dopuszczalnego odchylenia, tym większa musi być próbka.
3. Zwiększenie oczekiwanego	Zwiększenie	Im wyższy jest oczekiwany wskaźnik odchylenia, tym

wskaźnika odchylenia w badanej populacji		większa musi być próbka, co zapewnia możliwość racjonalnej oceny rzeczywistego wskaźnika odchylenia. Do czynników wpływających na uwzględnienie przez biegłego rewidenta wskaźnika spodziewanego odchylenia zalicza się wiedzę biegłego rewidenta o działalności gospodarczej jednostki (w szczególności procedury oceny ryzyka przeprowadzane w celu zapoznania się z kontrolą wewnętrzną), zmiany kadrowe lub zmiany w systemie kontroli wewnętrznej, wyniki procedur badania przeprowadzonych w poprzednich okresach oraz wyniki innych procedur badania. Wysoki wskaźnik spodziewanego odchylenia dla testów kontroli zapewnia zazwyczaj minimalne, o ile w ogóle, obniżenie ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia.
4. Zwiększenie pożądanego przez biegłego rewidenta poziomu pewności, że rzeczywisty wskaźnik odchylenia w populacji nie przewyższy dopuszczalnego wskaźnika odchylenia	Zwiększenie	Im wyższy jest pożądaný przez biegłego rewidenta poziom pewności, że wyniki badania próbki faktycznie wskazują na rzeczywiste istnienie odchyleń w populacji, tym większa musi być próbka.
5. Zwiększenie liczby jednostek populacji w populacji	Wpływ nieistotny (znikomy)	W przypadku większych populacji, rzeczywista wielkość danej populacji ma minimalny, o ile jakkolwiek, wpływ na wielkość próbki. Jednak w przypadku małych populacji badanie wrywkowe (próbkiwanie) może być mniej wydajne niż alternatywne sposoby uzyskiwania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

Załącznik 3
(zob. par. A11)

Przykłady czynników wpływających na wielkość próbki w przypadku badań szczegółowych

Poniżej przedstawiono czynniki, jakie biegły rewident może uwzględnić, ustalając wielkość próbki przy badaniach szczegółowych. Czynniki te należy rozważać łącznie, przy założeniu, że biegły rewident nie zmienia podejścia do testów kontroli ani nie zmienia w inny sposób rodzaju, ani czasu przeprowadzenia procedur wiarygodności w reakcji na ocenione ryzyko.

CZNNIK	WPLÝW NA WIELKOŚĆ PRÓBK	
1. Zwiększenie ocenionego przez biegłego rewidenta ryzyka istotnego zniekształcenia	Zwiększenie	Im wyższe jest ocenione przez biegłego rewidenta ryzyko istotnego zniekształcenia, tym większa musi być próbka. Na ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia wpływa ryzyko nieodłączne oraz ryzyko kontroli. Na przykład, jeżeli biegły rewident nie przeprowadza testów kontroli, ocenione przez niego ryzyko nie może być zmniejszone w związku ze skutecznym działaniem kontroli wewnętrznej dotyczącej określonego stwierdzenia. Dlatego też w celu obniżenia ryzyka badania do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu, konieczne jest zapewnienie niskiego ryzyka przeoczenia oraz zwiększenie udziału procedur wiarygodności. Im więcej dowodów badania pochodzi z badań szczegółowych (czyli im niższe jest ryzyko przeoczenia), tym większa musi być próbka.
2. Zwiększenie wykorzystania innych procedur wiarygodności ukierunkowanych na to samo stwierdzenie	Zmniejszenie	W im większym stopniu biegły rewident polega na innych procedurach wiarygodności (badaniach szczegółowych lub analitycznych procedurach wiarygodności) w celu obniżenia do możliwego do zaakceptowania poziomu ryzyka przeoczenia dotyczącego określonej populacji, tym mniejsze znaczenie ma dla biegłego rewidenta próbkowanie jako źródło uzyskiwania pewności, co umożliwia zmniejszenie próbki.

3. Zwiększenie pożądanego przez biegłego rewidenta poziomu pewności, że rzeczywiste zniekształcenie w populacji nie przewyższy dopuszczalnego zniekształcenia	Zwiększenie	Im wyższy jest wymagany przez biegłego rewidenta poziom pewności, że wyniki badania próbki faktycznie wskazują na rzeczywiste zniekształcenie w populacji, tym większa musi być próbka.
4. Zwiększenie dopuszczalnego zniekształcenia	Zmniejszenie	Im niższe jest dopuszczalne zniekształcenie, tym większa musi być próbka.
5. Zwiększenie kwoty zniekształcenia, jakiego biegły rewident spodziewa się w populacji	Zwiększenie	Im wyższa jest kwota zniekształcenia, jakiego biegły rewident spodziewa się w populacji, tym większa musi być próbka, aby zapewnić możliwość dokonania racjonalnego szacunku rzeczywistej kwoty zniekształcenia w populacji. Do czynników wpływających na ustalenie przez biegłego rewidenta kwoty spodziewanego zniekształcenia należy stopień, w jakim wartości pozycji są ustalane subiektywnie, wyniki procedur oceny ryzyka, wyniki testów kontroli, wyniki przeprowadzonych w poprzednich okresach procedur badania oraz wyniki innych procedur wiarygodności.
6. Stratyfikacja (warstwowanie) populacji w razie potrzeby	Zmniejszenie	Jeżeli wartości pieniężne poszczególnych pozycji w populacji wykazują szeroki zakres (różnorodność), przydatna może okazać się stratyfikacja (warstwowanie). Jeżeli populację można odpowiednio podzielić na warstwy, to suma wielkości próbek pobranych z warstw będzie zazwyczaj mniejsza od wielkości próbki, która byłaby konieczna do osiągnięcia danego poziomu ryzyka próbkowania, w przypadku gdyby pobrano jedną próbkę z całej populacji.
7. Liczba jednostek populacji w populacji	Wpływ nieistotny (znikomy)	W przypadku większych populacji, rzeczywista wielkość danej populacji ma minimalny, o ile jakikolwiek, wpływ na wielkość próbki. Natomiast w przypadku małych populacji badanie wrywkowe (próbkowanie) jest często mniej wydajne niż alternatywne sposoby uzyskiwania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Jednak w przypadku stosowania próbkowania opartego o jednostki pieniężne, zwiększenie wartości pieniężnej populacji powoduje zwiększenie wielkości próbki, chyba że zostałoby to zrównoważone przez proporcjonalny wzrost poziomu istotności dla sprawozdań finansowych jako całości [lub, jeśli ma to zastosowanie, poziomu lub poziomów istotności dla poszczególnych grup transakcji, sald i ujawnień]

Załącznik 4
(zob. par A13)

Metody wyboru próbek

Istnieje wiele metod wyboru próbek. Podstawowe metody są następujące:

- (a) wybór losowy (zastosowanie generatora liczb losowych, np. tablic liczb losowych),
- (b) wybór systematyczny, w przypadku którego liczbę jednostek populacji w populacji dzieli się przez wielkość próbki, aby określić przedział próbkowania wynoszący, np. 50, a następnie wybiera się każdą co 50-tą jednostkę populacji, ustalwszy najpierw punkt startu w ramach pierwszych 50-ciu jednostek. Chociaż punkt startu może zostać określony niesystematycznie (przypadkowo), to prawdopodobieństwo uzyskania próbki rzeczywiście wybranej losowo wzrośnie, jeżeli punkt startu zostanie określony przy zastosowaniu komputerowego generatora liczb losowych lub tabel liczb losowych. Stosując wybór systematyczny, biegły rewident musi ustalić, czy struktura jednostek populacji w populacji nie powoduje pokrywania się przedziału próbkowania z jakimś konkretnym układem populacji,
- (c) próbkowanie oparte o jednostki pieniężne jest rodzajem wyboru według wartości ważonych (zgodnie z opisem przedstawionym w Załączniku 1), w którym wielkość próbki, wybór i ocena prowadzą do wyrażenia wniosków w wartościach pieniężnych,

(d) wybór niesystematyczny (przypadkowy), w którym biegły rewident nie stosuje żadnej usystematyzowanej techniki. Choć biegły rewident nie stosuje żadnej techniki strukturalnej, powinien unikać tendencji bądź przewidywalności (np. opuszczania pozycji trudnych do zlokalizowania lub wybierania bądź opuszczania za każdym razem pierwszych lub ostatnich zapisów na stronie), a tym samym starać się zapewnić, aby wszystkie pozycje w populacji mogły zostać wybrane do próbek. Wybór niesystematyczny (przypadkowy) nie jest odpowiedni, jeżeli stosuje się próbkowanie statystyczne,

(e) wybór blokowy polega na wyborze z populacji bloku(ów) kolejno następujących po sobie pozycji. Wybór blokowy zazwyczaj nie może być stosowany do badania wrywkowego (próbkowania), gdyż większość populacji posiada taką strukturę, że można się spodziewać, iż pozycje w jakiejś sekwencji będą miały podobne cechy, ale będą to cechy odmienne od pozycji w innym miejscu w populacji. Choć w pewnych okolicznościach sprawdzenie bloku pozycji może być odpowiednią procedurą badania, to rzadko będzie to odpowiednia technika wyboru próbek, jeżeli biegły rewident zamierza na podstawie próbki sformułować prawidłowe wnioski o całej populacji.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 530

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 Krajową 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 530* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 530* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

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