

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 520

Procedury analityczne

WAŻNE ZMIANY

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

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

CO JEST PODSTAWĄ ZMIANY?

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

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

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

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

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

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 520

OD KIEDY ZMIANY OBOWIĄZUJĄ?

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

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

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

Istnieje też możliwość wcześniejszego zastosowania nowych standardów pod warunkiem:

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

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

CZEGO STANDARD DOTYCZY?

Przedmiotem [KSRF 520](#) jest **wykorzystanie procedur analitycznych jako procedur wiarygodności** oraz odpowiedzialność biegłego rewidenta za **przeprowadzenie na zakończenie badania** procedur umożliwiających mu sformułowanie ogólnego wniosku na temat sprawozdań finansowych. Wskazano, że:

- [MSB 315](#) (porównaj [ALERT nr 10](#)) dotyczy wykorzystania procedur analitycznych jako procedur oceny ryzyka,
- [MSB 330](#) (porównaj [ALERT nr 12](#)) zawiera wymogi i wytyczne dotyczące rodzaju, czasu przeprowadzenia oraz zakresu procedur badania w reakcji na ryzyko (analityczne procedury wiarygodności należą do procedur badania),
- standard ten należy **odczytywać w kontekście** [MSB 200](#) „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta [...]” (porównaj [ALERT nr 1](#)).

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 520

JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- procedury analityczne.

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

Procedury wiarygodności stosowane przez biegłego rewidenta na poziomie stwierdzeń mogą obejmować:

- (a) badania szczegółowe,
- (b) analityczne procedury wiarygodności lub
- (c) 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.

Procedury analityczne (niezależnie od tego, czy to proste porównania, czy złożone analizy wykorzystujące zaawansowane techniki statystyczne) **obejmują:**

- ocenę informacji finansowych uzyskanych na podstawie analizy ewentualnych powiązań pomiędzy danymi, oraz
- badanie wykrytych odchyłeń lub zależności, które są niespójne z innymi odnośnymi informacjami lub różnią się znacząco od przewidywanych wielkości.

Jako przykładowe procedury analityczne standard wskazuje:

- 1) **porównanie informacji finansowych** jednostki np. z:
 - porównywalnymi informacjami za poprzednie okresy,
 - przewidywanymi wynikami jednostki (np. budżety lub prognozy),
 - oczekiwaniami biegłego rewidenta (np. oszacowanie amortyzacji),
 - podobnymi informacjami dotyczącymi tej samej branży (np. porównanie stosunku sprzedaży do należności jednostki ze średnimi branżowymi).
- 2) **analizę związków** pomiędzy:
 - elementami informacji finansowych, które powinny być dostosowane do przewidywanego wzorca opartego na doświadczeniu jednostki (np. procent marży brutto),
 - informacjami finansowymi i odpowiednimi informacjami niefinansowymi (np. stosunek kosztów wynagrodzeń do liczby zatrudnionych).

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 520

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

Standard wskazuje, że **celem biegłego rewidenta** jest:

- uzyskanie odpowiednich i wiarygodnych dowodów badania przy zastosowaniu analitycznych procedur wiarygodności oraz
- zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur analitycznych na zakończenie badania (na etapie formułowania ogólnego wniosku czy sprawozdania finansowe są zgodne z wiedzą biegłego rewidenta o jednostce).

Przy **PROJEKTOWANIU LUB PRZEPROWADZANIU ANALITYCZNYCH** procedur wiarygodności (w rozumieniu [MSB 330](#) - porównaj [ALERT nr 12](#)) biegły rewident:

- (a) ustala stosowność danej analitycznej procedury wiarygodności w odniesieniu do określonych stwierdzeń, biorąc pod uwagę ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia oraz (o ile były przeprowadzane) badania szczegółowe tych stwierdzeń. Standard wskazuje, że analityczne procedury wiarygodności są zasadniczo odpowiedniejsze w odniesieniu do dużych wolumenów transakcji, które charakteryzuje przewidywalność występowania w czasie. Poza tym, różne rodzaje procedur analitycznych dostarczają różne poziomy pewności. Ostatecznie adekwatność danej procedury analitycznej będzie zależać od osądu biegłego rewidenta. Ważne jest przy projektowaniu i ocenie procedur analitycznych, że związki między danymi mogą różnie kształtować się w zależności od tego, czy mamy do czynienia z jednostką z sektora prywatnego, jednostką nastawioną na zysk, czy też niekomercyjną jednostką sektora publicznego,
- (b) ocenia wiarygodność danych, na podstawie których formułowane jest oczekiwanie co do ujętych kwot lub wskaźników, biorąc pod uwagę **źródło** (np. informacje są generalnie bardziej wiarygodne, jeśli zostały uzyskane z niezależnych źródeł spoza jednostki), **porównywalność** (np. czy dane ogólne branżowe, czy specyficzne dobrane do jednostki) oraz **rodzaj i przydatność** dostępnych informacji oraz **kontrole ich sporządzenia** (zapewniające ich kompletność, dokładność i ważność).

Biegły rewident może rozważyć potrzebę zbadania skuteczności działania istniejących kontroli, w odniesieniu do sporządzania informacji. Ocena wiarygodności jest stałym elementem analitycznych procedur wiarygodności niezależnie od tego, czy procedura przypada na koniec okresu sprawozdawczego, w odniesieniu do danych okresu śródrocznego, i czy planuje się przeprowadzenie procedur analitycznych dla pozostałej części okresu,

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 520

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

- (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. Pod uwagę bierze się: **(1)** dokładność, z jaką można przewidzieć oczekiwane rezultaty procedury analitycznej, **(2)** stopień, do którego informacje mogą być dezagregowane, **(3)** dostępność informacji,
- (d) ustala wszelkie różnice - między kwotami ujętymi a oczekiwanymi - które są możliwe do zaakceptowania bez dalszej analizy. Wpływa na to **istotność** oraz **spójność z pożądanym poziomem pewności**. [MSB 330](#) (porównaj [ALERT nr 12](#)) wymaga od biegłego rewidenta uzyskania tym bardziej przekonujących dowodów badania, im ocenione przez biegłego rewidenta ryzyko jest wyższe. Jeśli zatem ocenione ryzyko wzrasta, to kwota różnicy, uznanej za akceptowalną bez konieczności dalszej analizy, będzie niższa.

ANALIZA WYNIKÓW PROCEDUR ANALITYCZNYCH: jeżeli procedury analityczne przeprowadzone zgodnie z niniejszym standardem prowadzą do **rozpoznania odchyłeń** lub **zależności**, które są **niespójne** z innymi odnośnymi informacjami lub **różnią się znacząco od oczekiwanych wielkości**, biegły rewident analizuje te różnice poprzez:

- skierowanie zapytań do kierownictwa oraz uzyskanie odpowiednich dowodów badania związanych z odpowiedziami kierownictwa, oraz
- przeprowadzenie innych procedur badania.

NA ZAKOŃCZENIE BADANIA biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury analityczne, które pomagają mu przy formułowaniu ogólnego wniosku, czy sprawozdania finansowe traktowane jako całość są spójne z jego wiedzą o jednostce.

Standard zwraca uwagę, że **wyniki procedur analitycznych przeprowadzanych na zakończenie badania mogą pozwolić zidentyfikować poprzednio nierozpoznane ryzyko istotnego zniekształcenia**. W takich okolicznościach [MSB 315](#) (porównaj [ALERT nr 10](#)) wymaga od biegłego rewidenta ponownej oceny ryzyka istotnego zniekształcenia oraz odpowiedniej modyfikacji dalszych zaplanowanych procedur badania.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 520

GDZIE MOŻNA ZNALEŹĆ STANDARD?

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

http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwaly/KSRF/uchwala_2783-52-2015_KSRF_520.pdf

CO BYŁO POPZEDNIO?

Tematyka poruszana w niniejszym standardzie była dotychczas w wąskim zakresie uregulowana w paragrafach 19 i 20 [Krajowego Standardu Rewizji Finansowej nr 1](#).

KSRF 1 odnosi się do *przeглядów analitycznych*. KSRF 520 odnosi się do *analitycznych procedur wiarygodności*.

KSRF 1 wskazywał, że badanie wiarygodności może polegać na przeglądach analitycznych lub szczegółowych badaniach poszczególnych jednostkowych sald lub grup operacji gospodarczych. Przeglądy analityczne stosowane są wyłącznie do badań wiarygodności. KSRF 1 zaznaczał, że należy mieć świadomość ograniczeń przeglądów analitycznych jako sposobu badania; istnieje bowiem ryzyko, że mimo iż przegląd analityczny wykaże oczekiwane zależności, nie zostaną ujawnione istotne nieprawidłowości.

UWAGI KOŃCOWE

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