

*Załącznik nr 1.4 do uchwały Nr 2041/37a/2018
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 5 marca 2018 r.*

KRAJOWY STANDARD BADANIA 230

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 230

DOKUMENTACJA BADANIA

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 230 DOKUMENTACJA BADANIA

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

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1
Charakter i przeznaczenie dokumentacji badania	2-3
Data wejścia w życie	4
Cele	5
Definicje	6
Wymogi	
Terminowe sporządzanie dokumentacji badania	7
Udokumentowanie przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania	8-13
Zgromadzenie końcowych akt badania	14-16
Zastosowania i inne materiały objaśniające	
Terminowe sporządzanie dokumentacji badania	A1
Udokumentowanie przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania	A2-A20
Zgromadzenie końcowych akt badania	A21-A24

Załącznik: Szczególne wymogi dotyczące dokumentacji badania określone w innych MSB

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 230 „Dokumentacja badania” 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 odpowiedzialność biegłego rewidenta za sporządzenie dokumentacji badania sprawozdań finansowych. W załączniku znajduje się wykaz innych MSB, które określają szczególne wymogi i wytyczne dotyczące dokumentacji. Szczególne wymogi dotyczące dokumentacji określone w innych MSB nie ograniczają stosowania niniejszego MSB. Przepisy prawa i regulacje mogą ustanawiać dodatkowe wymogi dotyczące dokumentacji.

Charakter i przeznaczenie dokumentacji badania

2. Dokumentacja badania, która spełnia wymogi niniejszego MSB i szczególne wymogi dotyczące dokumentacji określone w innych odpowiednich MSB dostarczają:

(a) dowody uzasadniające wniosek biegłego rewidenta o osiągnięciu podstawowych celów biegłego rewidenta¹ oraz

(b) dowody na to, że badanie zostało zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi.

3. Dokumentacja badania ma wiele dodatkowych przeznaczeń, w tym:

- pomaga zespołowi wykonującemu badanie w zaplanowaniu i przeprowadzeniu badania,
- pomaga członkom zespołu wykonującego badanie odpowiedzialnym za sprawowanie nadzoru w kierowaniu i nadzorowaniu czynności badania oraz dopełnianiu odpowiedzialności za dokonywanie przeglądu zgodnie z MSB 220²,

- umożliwia zespołowi wykonującemu badanie rozliczenie się ze swej pracy,

- sporządzanie wykazu spraw mających znaczenie dla przyszłych badań,

- umożliwia przeprowadzenie przeglądów i inspekcji kontroli jakości zgodnie z MSKJ 1³,

¹ MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragraf 11.

² MSB 220 „Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych”, paragrafy 15-17.

³ MSKJ 1 „Kontrola jakości w firmach świadczących usługi badania i przeglądu sprawozdań finansowych oraz inne usługi atestacyjne i pokrewne”, paragrafy 32-33, 35-38 i 48.

- umożliwia przeprowadzenie zewnętrznych inspekcji zgodnie z mającymi zastosowanie wymogami prawnymi, regulacyjnymi lub innymi, krajowymi wymogami, jeżeli są przynajmniej tak samo rygorystyczne⁴.

Data wejścia w życie

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

Cele

5. Celem biegłego rewidenta jest sporządzenie dokumentacji, która zawiera:

- (a) wystarczające i odpowiednie zapisy uzasadniające sprawozdanie biegłego rewidenta oraz
- (b) dowody na to, że badanie zostało zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi.

Definicje

6. Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:

- (a) dokumentacja badania – zapis wykonanych procedur, uzyskanych dowodów badania mających znaczenie oraz wniosków poczynionych przez biegłego rewidenta (terminy takie jak „dokumenty robocze” i „dokumentacja pracy” są także czasem używane);
- (b) akta badania – jeden lub więcej segregatorów lub innych środków służących przechowywaniu w postaci fizycznej lub elektronicznej, które obejmują zapisy składające się na dokumentację badania dotyczącą określonego badania;
- (c) doświadczony biegły rewident – osoba (z firmy audytorskiej lub spoza niej) posiadająca praktyczne doświadczenie i wykazująca się rozsądnym rozumieniem:
 - (i) procesu badania,
 - (ii) MSB i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych,
 - (iii) środowiska gospodarczego, w którym jednostka działa oraz
 - (iv) zagadnień badania i sprawozdawczości finansowej odpowiednich do branży jednostki.

Wymogi

Terminowe sporządzenie dokumentacji badania

7. Biegły rewident sporządza⁵ na czas dokumentację badania (zob. par. A1).

Udokumentowanie przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania

Forma, zawartość i zakres dokumentacji badania

8. Biegły rewident sporządza dokumentację badania wystarczającą do tego, aby doświadczony biegły rewident, który nie miał wcześniejszych związków z tym badaniem, zrozumiał (zob. par. A2-A5, A16-A17):

- (a) rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur badania w celu spełnienia wymogów MSB i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych (zob. par. A6-A7),
- (b) rezultaty przeprowadzonych procedur badania i uzyskane dowody badania oraz
- (c) znaczące sprawy, które pojawiły się podczas badania, dotyczące ich wnioski i znaczące zawodowe osądy dokonane przy formułowaniu tych wniosków (zob. par. A8-A11).

9. Dokumentując rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur badania, biegły rewident opisuje:

- (a) rozpoznaną charakterystykę zbadanej określonej pozycji lub sprawy (zob. par. A12),
- (b) kto przeprowadził daną pracę w ramach badania i datę ukończenia tej pracy oraz
- (c) kto dokonał przeglądu tej wykonanej pracy, datę oraz zakres tego przeglądu (zob. par. A13).

10. Biegły rewident dokumentuje rozmowy z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór i innymi osobami na temat znaczących spraw, w tym informacje dotyczące charakteru tych znaczących spraw, oraz kiedy i z kim rozmowy przeprowadził (zob. par. A14).

⁴ MSB 220, paragraf 2.

⁵ *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.

11. Jeżeli biegły rewident natknął się na informację, która jest niespójna z jego ostatecznym wnioskiem dotyczącym znaczącej sprawy, to dokumentuje sposób, w jaki odniósł się do tej niespójności (zob. par. A15).

Odstąpienie od odnośnego wymogu

12. Jeżeli, w wyjątkowych okolicznościach, biegły rewident uzna za niezbędne odstąpienie od odpowiedniego wymogu MSB, to dokumentuje, w jaki sposób przeprowadzone alternatywne procedury badania doprowadziły do osiągnięcia celu tego wymogu oraz podaje przyczyny odstąpienia od jego zastosowania (zob. par. A18-A19).

Sprawy pojawiające się po dacie sprawozdania biegłego rewidenta

13. Jeżeli, w wyjątkowych okolicznościach, biegły rewident przeprowadza po dacie sprawozdania biegłego rewidenta nowe lub dodatkowe procedury badania lub formułuje nowe wnioski, to dokumentuje (zob. par. A20):

- (a) zaistniałe okoliczności,
- (b) nowe lub dodatkowo przeprowadzone procedury badania, uzyskane dowody badania oraz wyciągnięte wnioski i ich wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta oraz
- (c) kiedy i przez kogo zmiany dokumentacji badania zostały dokonane i objęte przeglądem.

Zgromadzenie końcowych akt badania

14. Biegły rewident po dacie sprawozdania biegłego rewidenta gromadzi na czas dokumentację badania w aktach badania oraz kończy administracyjny proces kompletowania końcowych akt badania (zob. par. A21-A22).

15. Po zgromadzeniu końcowych akt badania biegły rewident nie niszczy ani nie usuwa jakiegokolwiek rodzaju dokumentacji badania przed upływem okresu jej przechowywania (zob. par. 23).

16. W okolicznościach innych niż przewidziane w paragrafie 13, kiedy to biegły rewident uznaje za niezbędne zmodyfikowanie istniejącej dokumentacji badania lub dodanie nowej dokumentacji badania po tym, gdy gromadzenie końcowych akt badania zostało zakończone, biegły rewident, niezależnie od charakteru modyfikacji lub uzupełnień, dokumentuje (zob. par. A24):

- (a) powody tych zmian oraz
- (b) kiedy i przez kogo zostały wprowadzone i objęte przeglądem.

* * *

Zastosowania i inne materiały objaśniające

Terminowe sporządzanie dokumentacji badania (zob. par. 7)

A1. Sporządzenie na czas wystarczającej i odpowiedniej dokumentacji badania pomaga polepszyć jakość badania i ułatwia skuteczny przegląd i ocenę uzyskanych dowodów badania i sformułowanych wniosków przed sporządzeniem sprawozdania biegłego rewidenta. Dokumentacja sporządzona po wykonaniu prac w ramach badania będzie prawdopodobnie mniej dokładna niż dokumentacja sporządzona w czasie wykonywania prac w toku badania.

Udokumentowanie przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania

Forma, zawartość i zakres dokumentacji badania (zob. par. 8)

A2. Forma, zawartość i zakres dokumentacji badania zależą od takich czynników, jak:

- wielkość i złożoność jednostki,
- rodzaj procedur badania wymagających przeprowadzenia,
- rozpoznane ryzyko istotnych zniekształceń,
- znaczenie uzyskanych dowodów badania,
- rodzaj i zakres zidentyfikowanych wyjątków,
- potrzeba udokumentowania wniosku lub uzasadnienia wniosku niemożliwego do sformułowania na podstawie dokumentacji wykonanej pracy lub uzyskanych dowodów badania,
- metodologia badania i zastosowane narzędzia.

A3. Dokumentacja badania może być zapisana na papierze, elektronicznie lub na innych nośnikach. Dokumentacja badania obejmuje przykładowo:

- programy badania,
- analizy,
- memoranda dotyczące zagadnień,
- streszczenia znaczących spraw,
- pisma zawierające potwierdzenia i oświadczenia,
- listy kontrolne,

- korespondencję (w tym e-maile) dotyczącą znaczących spraw.

Biegły rewident może dołączyć wyciągi lub kopie danych jednostki (np. znaczące i specyficzne umowy oraz porozumienia) jako część dokumentacji badania. Dokumentacja badania nie zastępuje jednak danych ewidencji księgowej jednostki.

A4. Biegły rewident nie musi włączać do dokumentacji badania zastąpionych projektów (brulionów) dokumentów roboczych i sprawozdań finansowych, notatek odzwierciedlających częściowe lub wstępne rozważania, wcześniejszych egzemplarzy dokumentów poprawionych z uwagi na błędy druku lub inne błędy oraz duplikatów dokumentów.

A5. Ustne wyjaśnienia biegłego rewidenta same w sobie nie stanowią odpowiedniego potwierdzenia wykonanej przez niego pracy lub uzasadnienia sformułowanych przez niego wniosków, ale mogą być wykorzystane do wytłumaczenia lub wyjaśnienia informacji zawartych w dokumentacji badania.

Udokumentowanie zgodności z MSB (zob. par. 8 (a))

A6. Co do zasady zachowanie zgodności z wymogami niniejszego MSB powoduje, że dokumentacja badania będzie wystarczająca i odpowiednia w danych okolicznościach. Inne MSB zawierają szczególne wymogi dotyczące dokumentacji, których celem jest objaśnienie stosowania niniejszego MSB w specyficznych okolicznościach właściwych dla tych innych MSB. Szczególne wymogi dotyczące dokumentacji zawarte w innych MSB nie ograniczają stosowania niniejszego MSB. Co więcej okoliczność, że którykolwiek MSB nie zawiera wymogu dotyczącego dokumentacji, nie oznacza, że na skutek przestrzegania tego MSB nie powstanie żadna dokumentacja.

A7. Dokumentacja badania dostarcza dowody na to, że badanie jest zgodne z MSB. Niemniej nie jest konieczne ani wykonalne, aby biegły rewident dokumentował każdą rozważaną sprawę lub każdy zawodowy osąd dokonany podczas badania. Co więcej zbędne jest, aby biegły rewident dokumentował osobno (np. w formie listy kontrolnej) zgodność w sprawach, w przypadku których zgodności dowodzą dokumenty objęte aktami badania, np.:

- istnienie właściwie udokumentowanego planu badania pokazuje, że biegły rewident zaplanował badanie;
- istnienie w aktach badania podpisanej umowy zlecenia dowodzi, że biegły rewident uzgodnił warunki badania z kierownictwem lub, jeśli jest to zasadne, z osobami sprawującymi nadzór;
- sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające opinię z zastrzeżeniem o sprawozdaniach finansowych dowodzi, że biegły rewident spełnił wymóg wyrażenia opinii z zastrzeżeniem w okolicznościach określonych przez MSB;
- w odniesieniu do wymogów mających w zasadzie zastosowanie w czasie całego badania, istnieje wiele możliwych sposobów udowodnienia przestrzegania tych wymogów w aktach badania:
 - np. może nie istnieć tylko jeden sposób udowodnienia, że biegły rewident przejawia zawodowy sceptycyzm. Niemniej jednak dokumentacja badania może dostarczać dowodów na to, że biegły rewident wykazał się zawodowym sceptycyzmem zgodnie z MSB. Dowodem takim mogą być określone procedury przeprowadzane w celu uprawdopodobnienia odpowiedzi kierownictwa na zapytania biegłego rewidenta,
 - podobnie to, że partner odpowiedzialny za badanie przyjął odpowiedzialność za kierowanie, nadzór i wykonanie badania zgodnie z MSB, może być dowiedzione na wiele sposobów w dokumentacji badania. Może to być udokumentowanie wprowadzenia w porę partnera odpowiedzialnego za badanie w takie aspekty badania, jak udział w dyskusjach zespołu wykonującego badanie wymaganych przez MSB 315 (zmieniony)⁶.

Udokumentowanie znaczących spraw i powiązanych z nimi znaczących zawodowych osądów (zob. par. 8 (c))

A8. Osąd, że sprawa jest znacząca, wymaga obiektywnej analizy faktów i okoliczności. Przykłady znaczących spraw obejmują:

- sprawy, które powodują znaczące ryzyko (zgodnie z definicją w MSB 315 (zmienionym)⁷).
- wyniki procedur badania wskazujące na to, że (a) sprawozdania finansowe mogą zawierać istotne zniekształcenia lub (b), że istnieje potrzeba skorygowania poprzednich ocen ryzyka istotnych zniekształceń dokonanych przez biegłego rewidenta oraz jego reakcji na to ryzyko.
- okoliczności powodujące, że biegłemu rewidentowi poważne trudności sprawia zastosowanie niezbędnych procedur badania.
- ustalenia, które mogą powodować modyfikację opinii biegłego rewidenta lub zamieszczenie akapitu objaśniającego w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

A9. Ważnym czynnikiem wpływającym na formę, zawartość i zakres dokumentacji badania dotyczącej znaczących spraw jest zakres zawodowego osądu dokonywanego podczas wykonywania pracy oraz oceny jej wyników. Udokumentowanie dokonanego zawodowego osądu, jeżeli jest znaczący, służy wyjaśnieniu

⁶ MSB 315 (zmieniony), „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”, paragraf 10.

⁷ MSB 315 (zmieniony), paragraf 4(e).

wniosków biegłego rewidenta i wzmocnieniu jakości osądu. Takie sprawy są szczególnie interesujące dla osób odpowiedzialnych za przegląd dokumentacji badania, w tym także dla osób przeprowadzających następne badania podczas dokonywania przeglądu spraw mających ciągłe znaczenie (np. przy retrospektywnym przeglądzie wartości szacunkowych).

A10. Oto przykłady okoliczności, w których zgodnie z paragrafem 8 odpowiednie jest sporządzenie dokumentacji badania dotyczącej posiłkowania się zawodowym osądem, zaś sprawy i osądy są znaczące:

- uzasadnienie wniosku biegłego rewidenta, w przypadku gdy z wymogu wynika, że biegły rewident „rozpatruje” określone informacje lub czynniki a rozpatrzenie to ma znaczenie w warunkach określonego badania,

- przesłanki wniosku biegłego rewidenta co do zasadności obszarów będących przedmiotem subiektywnych osądów (np. zasadność znaczących wartości szacunkowych),

- przesłanki wniosku biegłego rewidenta co do autentyczności dokumentu, w przypadku gdy podejmowane jest dalsze dochodzenie (polegające np. odpowiednio na skorzystaniu z usług rzeczoznawcy lub zastosowaniu procedur potwierdzających), jako reakcja na warunki rozpoznane podczas badania, które spowodowały wątpliwości biegłego rewidenta, co do autentyczności dokumentu.

A11. Biegły rewident może uznać za pomocne sporządzenie i zachowanie jako części dokumentacji badania streszczenia (czasem określanego jako memorandum z wykonania), opisującego znaczące sprawy stwierdzone podczas badania i sposób odniesienia się do nich lub zawierającego odsyłacze do innej odnośnej uzupełniającej dokumentacji badania zawierającej takie informacje. Streszczenie takie może ułatwić skuteczne i wydajne przeglądy i inspekcje dokumentacji badania, szczególnie w przypadku dużych i złożonych badań. Co więcej, przygotowanie takiego streszczenia może pomóc biegłemu rewidentowi w rozważeniu znaczących spraw. Może również być pomocą przy rozważaniu, czy w świetle przeprowadzonych procedur badania i sformułowanych wniosków istnieje osobny wynikający z odnośnego MSB cel, którego biegły rewident nie może osiągnąć, a który uniemożliwiłby mu osiągnięcie ogólnych celów biegłego rewidenta.

Rozpoznanie badanych określonych pozycji lub spraw oraz osoby sporządzającej i przeglądającej dokumentację (zob. par. 9)

A12. Zapisy identyfikujące charakterystykę służą wielu celom. Na przykład umożliwiają zespołowi wykonującemu badanie rozliczenie się ze swojej pracy oraz ułatwiają dochodzenie dotyczące wyjątków i niespójności. Identyfikacja charakterystyki różni się w zależności od rodzaju procedury badania oraz badanej pozycji lub sprawy, np.:

- w celu poddania szczegółowym testom wystawionych przez jednostkę zleceń zakupu, biegły rewident może określić dokumenty wybrane do badania za pomocą dat ich wystawienia oraz nadanych im numerów własnych,

- w przypadku procedury wymagającej przeglądu wybranych lub wszystkich pozycji przekraczających w danym zbiorze określoną kwotę, biegły rewident może opisać zakres zastosowania procedury oraz określić zbiór (np. wszystkie zapisy księgowo w dzienniku przekraczające określoną kwotę),

- w przypadku procedury wymagającej systematycznego próbkowania dokumentów pobranych ze zbioru, biegły rewident może określić wybrane dokumenty przez opisanie ich źródła, punktu rozpoczęcia oraz przedziału próbkowania (np. systematyczne próbkowanie raportów wysyłki towarów wybranych z rejestru wysyłek za okres od 1 kwietnia do 30 września, rozpoczynając od raportu numer 12345 i wybierając co 125 raport),

- w przypadku procedury wymagającej zapytań określonych pracowników jednostki, biegły rewident może zapisać daty zapytań, nazwiska i stanowiska służbowe pracowników jednostki.

- w przypadku procedury obserwacji biegły rewident może opisać obserwowany proces lub sprawę, wskazać mające z nimi związek osoby i pełnione przez nie obowiązki, a także zapisać informacje o miejscu i czasie przeprowadzonej obserwacji.

A13. MSB 220 wymaga od biegłego rewidenta przeglądu wykonanych czynności badania drogą przeglądu dokumentacji badania⁸. Wymóg dokumentowania informacji o osobie, która dokonała przeglądu wykonanych czynności badania, a nie oznacza, że każdy dokument roboczy ma zawierać dowód jego przeglądu. Wymóg ten oznacza jednak dokumentowanie tego, jakie wykonane czynności badania poddano przeglądowi oraz kto i kiedy dokonał tego przeglądu.

Dokumentowanie rozmów na temat znaczących spraw przeprowadzonych z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór oraz innymi osobami (zob. par. 10)

A14. Dokumentacja nie ogranicza się do zapisów sporządzonych przez biegłego rewidenta, lecz może obejmować również inne odpowiednie zapisy, takie jak notatki ze spotkań sporządzone przez pracowników jednostki i uzgodnione z biegłym rewidentem. Innymi osobami, z którymi biegły rewident może omawiać

⁸ MSB 220, paragraf 17.

znaczące sprawy, mogą być inni pracownicy jednostki oraz spoza niej, jak i osoby świadczące profesjonalne porady na rzecz jednostki.

Dokumentacja sposobu odniesienia się do niespójności (zob. par. 11)

A15. Wymóg udokumentowania sposobu, w jaki biegły rewident odniósł się do niespójności w informacjach nie oznacza, że biegły rewident musi zachować błędną lub zastąpioną dokumentację.

Szczególne uwagi dotyczące mniejszych jednostek (zob. par. 8)

A16. Dokumentacja badania z badania mniejszej jednostki jest na ogół mniej pracochłonna niż dokumentacja badania z badania większej jednostki. Ponadto w przypadku, gdy partner odpowiedzialny za badanie sam wykonuje wszystkie czynności badania, dokumentacja badania nie będzie obejmować spraw, które byłyby dokumentowane wyłącznie po to, aby poinformować lub poinstruować członków zespołu wykonującego badanie lub w celu udowodnienia dokonania przeglądu przez innych członków zespołu (np. nie będzie spraw do udokumentowania związanych z dyskusją w gronie zespołu lub nadzorem). Tym niemniej partner odpowiedzialny za badanie postępuje zgodnie z nadrzędnym wymogiem zawartym w paragrafie 8 i sporządza dokumentację badania zrozumiałą dla doświadczonego biegłego rewidenta, gdyż dokumentacja ta może stać się przedmiotem przeglądu przez strony trzecie dla wypełnienia obowiązków wynikających z regulacji lub w innych celach.

A17. Biegły rewident badający mniejszą jednostkę, sporządzając dokumentację badania, może uznać za pomocne i pożyteczne dokumentowanie różnych aspektów badania łącznie, w jednym dokumencie, zawierającym odpowiednie odsyłacze do uzupełniających dokumentów roboczych. Przykłady zagadnień, które mogą być dokumentowane łącznie podczas badania mniejszej jednostki obejmują znajomość jednostki i jej systemu kontroli wewnętrznej, ogólną strategię badania i plan badania, istotność ustaloną zgodnie z MSB 320⁹, ocenione ryzyko, znaczące sprawy zauważone podczas badania i sformułowane wnioski.

Odstąpienie od odpowiedniego wymogu (zob. par.12)

A18. Wymogi MSB zostały zaprojektowane jako pomoc w osiągnięciu celów określonych w MSB, a przez to ogólnych celów biegłego rewidenta. Dlatego poza wyjątkowymi okolicznościami, MSB wymagają przestrzegania każdego wymogu, który jest odpowiedni w okolicznościach danego badania.

A19. Wymóg udokumentowania stosuje się tylko do tych wymogów, które są odpowiednie w danych okolicznościach. Wymóg nie jest odpowiedni¹⁰ tylko w takim przypadku, gdy:

(a) cały MSB nie jest odpowiedni (np. jeżeli jednostka nie posiada komórki rewizji wewnętrznej, żaden wymóg MSB 610 (zmienionego)¹¹ nie jest odpowiedni) lub

(b) wymóg ma charakter warunkowy, a warunek nie jest spełniony (np. wymóg zmodyfikowania opinii biegłego rewidenta, w przypadku gdy nie jest możliwe uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, a taka niemożność nie zachodzi).

Sprawy pojawiające się po dacie sprawozdania biegłego rewidenta (zob. par. 13)

A20. Przykłady wyjątkowych okoliczności obejmują fakty, o których biegły rewident dowiedział się po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, które jednak w tej dacie istniały i gdyby były znane w tym dniu, mogłyby doprowadzić do poprawienia sprawozdań finansowych lub zmodyfikowania opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta¹². Wynikające stąd zmiany w dokumentacji badania są poddawane przeglądowi zgodnie z zasadami odpowiedzialności za przeglądy zawartymi w MSB 220¹³, przy czym partner odpowiedzialny za badanie ponosi ostateczną odpowiedzialność za te zmiany.

Zgromadzenie końcowych akt badania (zob. par. 14-16)

A21. MSKJ 1 lub krajowe wymogi, jeżeli są przynajmniej tak samo rygorystyczne, wymagają, aby firmy audytorskie wdrożyły zasady i procedury zapewniające zakończenie na czas gromadzenia akt badania¹⁴. Odpowiedni termin, do którego należy zgromadzić końcowe akta badania, zwykle nie przekracza 60 dni, licząc od daty sprawozdania biegłego rewidenta¹⁵.

A22. Zakończenie gromadzenia końcowych akt badania po dacie sprawozdania biegłego rewidenta jest czynnością administracyjną, dlatego nie wiąże się z tym wymóg przeprowadzenia nowych procedur badania ani

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

¹⁰ MSB 200, paragraf 27.

¹¹ MSB 610 (zmieniony) „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”.

¹² MSB 560 „Późniejsze zdarzenia”, paragraf 14.

¹³ MSB 220, paragraf 16.

¹⁴ MSKJ 1, paragraf 45.

¹⁵ MSKJ 1, paragraf A54.

formułowania nowych wniosków. Można jednak wprowadzać zmiany w dokumentacji badania w czasie procesu gromadzenia końcowych akt badania, jeśli zmiany te mają charakter administracyjny. Przykładami takich zmian są:

- usuwanie lub unieważnianie zastąpionej dokumentacji,
- sortowanie, łączenie i zamieszczanie odsyłaczy w dokumentach roboczych,
- wypełnianie list kontrolnych pomocnych w procesie gromadzenia akt badania,
- dokumentowanie dowodów badania, które biegły rewident uzyskał, omówił i uzgodnił z odpowiednimi członkami zespołu wykonującego badanie przed datą sprawozdania biegłego rewidenta.

A23. MSKJ 1 lub krajowe wymogi, jeżeli są przynajmniej tak samo rygorystyczne, nakładają na firmy audytorskie wymóg wdrożenia zasad i procedur przechowywania dokumentacji badania¹⁶. Okres przechowywania w przypadku zleceń badania zwykle nie jest krótszy niż pięć lat od daty sprawozdania biegłego rewidenta lub od daty sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych grupy – jeśli jest to data późniejsza¹⁷.

A24. Przykładem okoliczności, kiedy to biegły rewident może uznać za konieczne zmodyfikowanie istniejącej lub dodanie nowej dokumentacji badania po zakończeniu gromadzenia akt badania jest potrzeba wyjaśnienia istniejącej dokumentacji badania w wyniku uwag zgłoszonych podczas inspekcji przeprowadzanych przez osoby z firmy audytorskiej lub spoza niej.

Załącznik
(zob. par. 1)

Szczególne wymogi dotyczące dokumentacji badania zawarte w innych MSB

Niniejszy załącznik wskazuje – według stanu na dzień 31 grudnia 2007 r. – paragrafy innych MSB zawierające szczególne wymogi dotyczące dokumentacji. Lista ta nie zwalnia od rozważenia wymogów i powiązanych z nimi materiałów dotyczących zastosowania oraz materiałów objaśniających zawartych w MSB.

- MSB 210 „Uzgodnianie warunków zlecenia badania” – paragrafy 10-11.
- MSB 220 „Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych” – paragrafy 24-25.
- MSB 240 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw” – paragrafy 44-47.
- MSB 250 „Uwzględnienie przestrzegania prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych” – paragraf 29.
- MSB 260 „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór” – paragraf 19.
- MSB 300 „Planowanie badania sprawozdań finansowych” – paragraf 12.
- MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia” – paragraf 32.
- MSB 320 „Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania” – paragraf 14.
- MSB 330 „Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka” – paragrafy 28-30.
- MSB 450 „Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania” – paragraf 15.
- MSB 540 „Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień” – paragraf 23.
- MSB 550 „Podmioty powiązane” – paragraf 28.
- MSB 600 „Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególne” – paragraf 50.
- MSB 610 (zmieniony) „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”.

Niniejszy *Międzynarodowy Standard Badania 230*
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 230* © 2009 Międzynarodowa Federacja
Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

¹⁶ MSKJ 1, paragraf 47.

¹⁷ MSKJ 1, paragraf A61.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 230* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC).
Wszelkie prawa zastrzeżone.

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