

Załącznik nr 1.4 do uchwały Nr 3430/52a/2019
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 marca 2019 r.

Materiał o charakterze edukacyjnym

Brzmienie niniejszego standardu zostało ujednolicone na skutek zmian dostosowawczych
przyjętych
uchwałą nr 1107/15a/2020 KRBR z dnia 8 września 2020 r. (zmiany zaznaczone na zielono),
uchwałą nr 2272/38a/2022 KRBR z dnia 7 lipca 2022 r. (zmiany zaznaczone na niebiesko)
oraz uchwałą nr 2731/50a/2023 KRBR z dnia 5 maja 2023 r. (zmiany zaznaczone na fioletowo)

KRAJOWY STANDARD BADANIA 230

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 230

DOKUMENTACJA BADANIA

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 230

DOKUMENTACJA BADANIA

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1
Rodzaj i cele dokumentacji badania	2-3
Data wejścia w życie	4
Cel	5
Definicje	6
Wymogi	
Terminowe sporządzanie dokumentacji badania.....	7
Dokumentowanie przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania.....	8-13
Zgromadzenie końcowych akt zlecenia.....	14-16
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Terminowe sporządzanie dokumentacji badania.....	A1
Dokumentacja przeprowadzonych procedur badania i uzyskane dowody badania	
Dokumentowanie wykonywanych procedur badania i uzyskanych dowodów badania.....	A2-A20
Zgromadzenie końcowych akt badania	A21-A24
<i>Załącznik: Specyficzne wymogi dotyczące dokumentacji badania zawarte w innych MSB</i>	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 230 „*Dokumentacja badania*” należy odczytywać w kontekście MSB 200 „*Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*”.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta za sporządzenie dokumentacji badania sprawozdania finansowego. Załącznik wskazuje inne MSB, które określają specyficzne wymogi i wytyczne dotyczące dokumentacji. Specyficzne wymogi dotyczące dokumentacji określone w innych MSB nie ograniczają stosowania niniejszego standardu. Przepisy prawa i regulacja mogą ustanawiać dodatkowe wymogi dotyczące dokumentacji.

Rodzaje i cele dokumentacji badania

2. Dokumentacja badania, która spełnia wymogi niniejszego standardu i specyficzne wymogi dotyczące dokumentacji określone w innych stosownych MSB zapewnia:
 - (a) dowody będące podstawą wniosku 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 spełnia wiele dodatkowych celów, w tym:~~

- ~~• pomaga zespołowi wykonującemu zlecenie w zaplanowaniu i przeprowadzeniu badania;~~
- ~~• pomaga członkom zespołu wykonującego zlecenie odpowiedzialnym za nadzór kierować i nadzorować czynności badania oraz wywiązać się z obowiązków związanych z dokonywaniem przeglądu zgodnie z MSB 220²;~~
- ~~• umożliwia zespołowi wykonującemu zlecenie rozliczenie się ze swej pracy;~~
- ~~• sporządzanie wykazu spraw mających znaczenie dla przyszłych badań;~~
- ~~• umożliwia przeprowadzenie przeglądów i inspekcji kontroli jakości zgodnie z MSKJ 1³ lub krajowymi wymogami, jeżeli są przynajmniej tak samo rygorystyczne⁴;~~
- ~~• umożliwia przeprowadzenie zewnętrznych inspekcji zgodnie z mającymi zastosowanie wymogami prawnymi, regulacyjnymi lub innymi wymogami.~~

3. Dokumentacja badania spełnia wiele dodatkowych celów, w tym:

- pomaga zespołowi wykonującemu zlecenie zaplanować i wykonać badanie,
- pomaga członkom zespołu wykonującego zlecenie odpowiedzialnym za nadzór kierować i nadzorować czynności badania oraz wywiązać się z obowiązków związanych z dokonywaniem przeglądu zgodnie z MSB 220 (zmieniony)²,
- umożliwia zespołowi wykonującemu zlecenie rozliczenie się ze swej pracy,

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

² MSB 220 „Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego”, paragrafy 15–17.

³ MSKJ 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, paragrafy 32–33, 35–38 i 48.

⁴ MSB 220, paragraf 2

² MSB 220 (zmieniony) „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego”, paragrafy 29–34.

- sporządzanie wykazu spraw mających ciągłe znaczenie dla przyszłych badań,
- umożliwia wykonanie kontroli jakości wykonania zleceń³, innych rodzajów przeglądów zleceń⁴ oraz działań monitorujących zgodnie z systemem zarządzania jakością firmy,
- umożliwia przeprowadzenie zewnętrznych inspekcji zgodnie z mającymi zastosowanie wymogami prawnymi, regulacyjnymi lub innymi.

Data wejścia w życie

4. Niniejszy standard stosuje się do badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

Cel

5. Celem biegłego rewidenta jest sporządzenie dokumentacji, która zapewnia:
 - (a) wystarczający i odpowiedni zapis podstawy sprawozdania 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. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:
 - (a) Dokumentacja badania – zapis wykonanych procedur badania, uzyskane stosowne dowody badania oraz wnioski wyciągnięte przez biegłego rewidenta (terminy takie jak „dokumenty robocze” i „dokumentacja pracy” są czasem także używane).
 - (b) Akta zlecenia – jeden lub więcej segregatorów lub innych środków służących przechowywaniu w postaci fizycznej lub elektronicznej, które obejmują zapisy składające się na dokumentację badania dotyczącą określonego zlecenia.
 - (c) Doświadczony audytor – osoba (z firmy audytorskiej lub spoza niej) posiadająca praktyczne doświadczenie w badaniu i wykazująca się rozsądnym zrozumieniem:
 - (i) procesu badania,
 - (ii) MSB i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych,
 - (iii) środowiska gospodarczego, w którym działa jednostka oraz
 - (iv) zagadnień badania i sprawozdawczości finansowej właściwych dla branży danej jednostki.

Wymogi

Terminowe sporządzanie dokumentacji badania

7. Biegły rewident sporządza* dokumentację badania bez zbędnej zwłoki. (Zob. par. A1)

³ Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 2 „Kontrole jakości wykonania zlecenia.

⁴ MSZJ 1 „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych”, paragraf A135.

* *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 przewidziany w danym MSB.

Dokumentowanie przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania

Forma, zawartość i zakres dokumentacji badania

8. Biegły rewident sporządza dokumentację badania wystarczającą do tego, aby umożliwić doświadczonemu audytorowi, który nie miał wcześniejszych powiązań z tym badaniem, zrozumienie: (zob. par. A2-A5, A16-A17)
 - (a) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu przeprowadzonych procedur badania w celu wypełnienia wymogów MSB i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych, (zob. par. A6-A7)
 - (b) rezultatów przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania oraz
 - (c) znaczących spraw, które pojawiły się podczas badania, dotyczących ich wniosków i znaczących zawodowych osądów dokonanych 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 określonych, zbadanych pozycji lub spraw, (zob. par. A12)
 - (b) kto przeprowadził daną pracę w ramach badania i datę jej ukończenia oraz
 - (c) kto dokonał przeglądu wykonanej pracy, datę i zakres tego przeglądu. (Zob. par. A13)
10. Biegły rewident dokumentuje rozmowy z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór i innymi osobami dotyczące znaczących spraw, w tym charakter tych znaczących spraw, oraz kiedy i z kim przeprowadził rozmowy. (Zob. par. A14)
11. Jeżeli biegły rewident zidentyfikował 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 stosownego wymogu

12. Jeżeli, w wyjątkowych okolicznościach, biegły rewident uzna za konieczne odstąpienie od stosownego 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 powstające 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 zostały wykonane i objęte przeglądem zmiany dokumentacji badania.

Zgromadzenie końcowych akt zlecenia

14. Biegły rewident po dacie sprawozdania biegłego rewidenta gromadzi bez zbędnej zwłoki dokumentację badania w aktach zlecenia oraz kończy administracyjny proces kompletowania końcowych akt zlecenia. (Zob. par. A21-A22)

15. Po zgromadzeniu końcowych akt zlecenia 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 zlecenia zostało zakończone, biegły rewident, niezależnie od rodzaju modyfikacji lub uzupełnień, dokumentuje: (zob. par. A24)
- (a) szczegółowe powody ich wykonania oraz
- (b) kiedy i przez kogo zostały wykonane i objęte przeglądem.

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Terminowe sporządzanie dokumentacji badania (Zob. par. 7)

- A1. Sporządzenie bez zbędnej zwłoki wystarczającej i odpowiedniej dokumentacji badania pomaga udoskonalić jakość badania i ułatwia skuteczny przegląd i ocenę uzyskanych dowodów badania i sformułowanych wniosków przed sporządzeniem ostatecznego sprawozdania biegłego rewidenta. Dokumentacja sporządzona po wykonaniu prac w ramach badania będzie prawdopodobnie mniej dokładna niż dokumentacja sporządzona w czasie wykonywania takich prac.

~~Dokumentowanie przeprowadzonych procedur badania i uzyskanych dowodów badania~~

~~Dokumentacja przeprowadzonych procedur badania i uzyskane dowody badania~~

~~Dokumentowanie wykonanych 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 przeprowadzonych procedur badania,
 - zidentyfikowane ryzyka istotnego zniekształcenia,
 - znaczenie uzyskanych dowodów badania,
 - rodzaj i zakres zidentyfikowanych wyjątków,
 - potrzeba udokumentowania wniosku lub podstawy wniosku trudnego do sformułowania na podstawie udokumentowania wykonanej pracy lub uzyskanych dowodów badania,
 - metodologia badania i zastosowane narzędzia.
- A3. Dokumentacja badania może być utrwalona na papierze lub elektronicznie, albo na innych nośnikach. Dokumentacja badania obejmuje przykładowo:
- programy badania,
 - analizy,
 - sporządzone notatki,
 - 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 dokumentacji jednostki (na przykład znaczące i specyficzne umowy oraz porozumienia) jako część dokumentacji badania. Dokumentacja badania nie zastępuje jednak dokumentacji księgowej jednostki.

- A4. Biegły rewident nie musi włączać do dokumentacji badania zastąpionych projektów 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 podstawy sformułowanych przez niego wniosków, ale mogą być wykorzystane do wytłumaczenia lub wyjaśnienia informacji zawartych w dokumentacji badania.

Dokumentowanie zgodności z MSB (Zob. par. 8 (a))

- A6. Co do zasady zachowanie zgodności z wymogami niniejszego standardu powoduje, że dokumentacja badania będzie wystarczająca i odpowiednia w danych okolicznościach. Inne MSB zawierają specyficzne wymogi dotyczące dokumentacji, których celem jest objaśnienie stosowania niniejszego standardu w szczególnych okolicznościach właściwych dla tych innych MSB. Te specyficzne wymogi dotyczące dokumentacji zawarte w innych MSB nie ograniczają stosowania niniejszego standardu. 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 (na przykład w formie listy kontrolnej) zgodność w sprawach, w przypadku których jest ona odzwierciedlona dokumentami zawartymi w aktach zlecenia, na przykład:~~

- ~~• istnienie właściwie udokumentowanego planu badania pokazuje, że biegły rewident zaplanował badanie;~~
- ~~• istnienie w aktach zlecenia podpisanej umowy zlecenia dowodzi, że biegły rewident uzgodnił warunki zlecenia badania z kierownikiem jednostki lub, jeśli jest to zasadne, z osobami sprawującymi nadzór;~~
- ~~• sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające właściwą opinię z zastrzeżeniem o sprawozdaniu finansowym 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 zlecenia:

 - ~~◦ na przykład może nie istnieć tylko jeden sposób udokumentowania, 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. Takim dowodem mogą być określone procedury przeprowadzane w celu uprawdopodobnienia odpowiedzi kierownictwa na zapytania biegłego rewidenta,~~

- ~~o podobnie to, że partner odpowiedzialny za zlecenie przyjął odpowiedzialność za kierowanie, nadzór i wykonanie badania zgodnie z MSB, może być dowiedzione na wiele sposobów w dokumentacji badania. Może to być udokumentowanie udziału w odpowiednim czasie partnera odpowiedzialnego za zlecenie w takich aspektach badania, jak uczestnictwo w dyskusjach zespołu wymaganych przez MSB 315 (zmieniony)⁵.~~

~~A7. Dokumentacja badania dostarcza dowodów 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 (na przykład w formie listy kontrolnej) zgodność w sprawach, w przypadku których jest ona odzwierciedlona w dokumentach zawartych w aktach zlecenia, na przykład:~~

- ~~• istnienie właściwie udokumentowanego planu badania pokazuje, że biegły rewident zaplanował badanie;~~
- ~~• istnienie w aktach zlecenia podpisanej umowy zlecenia dowodzi, że biegły rewident uzgodnił warunki zlecenia badania z kierownikiem jednostki lub, jeśli jest to zasadne, z osobami sprawującymi nadzór;~~
- ~~• sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające właściwą opinię z zastrzeżeniem o sprawozdaniu finansowym 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 zlecenia:
 - ~~o na przykład może nie istnieć tylko jeden sposób udokumentowania, 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. Na przykład, w odniesieniu do szacunków księgowych, gdy uzyskane dowody badania obejmują dowody zarówno takie, które potwierdzają jak i zaprzeczają stwierdzeniom kierownictwa, udokumentowanie, w jaki sposób biegły rewident ocenił te dowody, w tym zawodowe osądy zastosowane podczas formułowania wniosków na temat wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania.~~
 - ~~o podobnie to, że partner odpowiedzialny za zlecenie przyjął odpowiedzialność za kierowanie, nadzór i wykonanie badania zgodnie z MSB, może być dowiedzione na wiele sposobów w dokumentacji badania. Może to być udokumentowanie udziału w odpowiednim czasie partnera odpowiedzialnego za zlecenie w takich aspektach~~~~

⁵ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”, paragraf 10.

~~badania, jak uczestnictwo w dyskusjach zespołu wymaganych przez MSB 315 (zmieniony)⁶.~~

- 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 zawodowy osąd dokonany podczas badania. Ponadto zbędne jest, aby biegły rewident dokumentował osobno (na przykład w formie listy kontrolnej) zgodność w sprawach, dla których zgodność jest wykazana dokumentami zawartymi w aktach badania. Na przykład:
- istnienie właściwie udokumentowanego planu badania wykazuje, że biegły rewident zaplanował badanie;
 - istnienie w aktach badania podpisanej umowy wykazuje, że biegły rewident uzgodnił warunki zlecenia badania z kierownikiem jednostki lub, jeśli to odpowiednie, z osobami sprawującymi nadzór;
 - sprawozdanie biegłego rewidenta zawierające właściwą opinię z zastrzeżeniem o sprawozdaniu finansowym wykazuje, że biegły rewident przestrzegał wymogu wyrażenia opinii z zastrzeżeniem w okolicznościach określonych w MSB,
 - w odniesieniu do wymogów mających w zasadzie zastosowanie w czasie całego badania, może istnieć wiele sposobów, w jaki można udowodnić przestrzeganie tych wymogów w aktach badania:
 - na przykład może nie istnieć tylko jeden sposób, w jaki dokumentuje się zawodowy sceptycyzm biegłego rewidenta. Niemniej jednak dokumentacja badania może dostarczać dowodów na stosowanie zawodowego sceptycyzmu przez biegłego rewidenta zgodnie z MSB. Na przykład w związku z szacunkami księgowymi, gdy uzyskane dowody badania obejmują dowody, które zarówno potwierdzają, jak i zaprzeczają stwierdzeniom kierownika jednostki, dokumentując w jaki sposób biegły rewident ocenił te dowody, w tym zawodowe osądy dokonane podczas formułowania wniosku co do wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania,
 - podobnie to, że partner odpowiedzialny za zlecenie wziął odpowiedzialność za kierowanie oraz nadzór nad zespołem wykonującym zlecenie oraz przeglądem ich pracy⁵ może być udokumentowane na wiele sposobów w dokumentacji badania. Może to obejmować dokumentację, która ewidencjonuje wystarczające i odpowiednie zaangażowanie partnera odpowiedzialnego za zlecenie podczas badania, takie jak uczestnictwo w dyskusjach zespołu wykonującego zlecenie.

Dokumentowanie 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 ryzyka (zgodnie z definicją w MSB 315 (zmienionym)⁶).
 - wyniki procedur badania wskazujące na to, że (a) sprawozdanie finansowe może zawierać istotne zniekształcenia lub (b), istnieje potrzeba skorygowania poprzednich oszacowań ryzyk istotnego zniekształcenia oraz jego reakcji na to ryzyko.

⁶ — MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”, paragraf 10

⁵ MSB 220 (zmieniony), paragraf 29.

⁶ MSB 315 (zmieniony), paragraf 4(e).

- okoliczności powodujące, że biegłemu rewidentowi poważne trudności sprawia zastosowanie niezbędnych procedur badania.
 - ustalenia, które mogą powodować modyfikację opinii biegłego rewidenta lub zamieszczenie akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi 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 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 nadal znaczenie (na przykład przy wykonywanym retrospektywnym przeglądzie i szacunkach księgowych).
- ~~A10. Oto przykłady okoliczności, w których zgodnie z paragrafem 8 odpowiednie jest sporządzenie dokumentacji badania dotyczącej wykorzystania zawodowego osądu, gdzie 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 zlecenia,~~
 - ~~• — podstawa wniosku biegłego rewidenta, co do zasadności obszarów będących przedmiotem subiektywnych osądów (na przykład zasadność znaczących szacunków księgowych),~~
 - ~~• — podstawa wniosku biegłego rewidenta, co do autentyczności dokumentu, w przypadku gdy podejmowane jest dalsze dochodzenie (polegające na przykład odpowiednio na skorzystaniu z usług eksperta lub zastosowaniu procedur potwierdzających), jako reakcja na warunki rozpoznane podczas badania, które spowodowały wątpliwości biegłego rewidenta, co do autentyczności dokumentu,~~
 - ~~• — kiedy zastosowanie ma MSB 701⁷, ustalenia biegłego rewidenta dotyczące kluczowych spraw badania lub ustalenia, że nie ma kluczowych spraw badania, które będą zakomunikowane.~~
- A10. Oto przykłady okoliczności, w których zgodnie z paragrafem 8 odpowiednie jest sporządzenie dokumentacji badania dotyczącej wykorzystania zawodowego osądu, gdzie 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 zlecenia,
 - podstawa wniosku biegłego rewidenta, co do zasadności obszarów będących przedmiotem subiektywnych osądów zastosowanych przez kierownictwo,
 - podstawa oceny biegłego rewidenta dotycząca tego, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, czy są zniekształcone,

⁷ — MSB 701 „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”

- podstawa wniosku biegłego rewidenta, co do autentyczności dokumentu, w przypadku, gdy podejmowane jest dalsze dochodzenie (polegające na przykład odpowiednio na skorzystaniu z usług eksperta lub zastosowaniu procedur potwierdzających), jako reakcja na warunki rozpoznane podczas badania, które spowodowały wątpliwości biegłego rewidenta, co do autentyczności dokumentu,
- gdy zastosowanie ma MSB 701⁷, ustalenia biegłego rewidenta dotyczące kluczowych spraw badania lub ustalenia, że nie ma kluczowych spraw badania, które będą zakomunikowane.

A11. Biegły rewident może uznać za pomocne sporządzenie i zachowanie jako części dokumentacji badania streszczenia (czasem określanego jako notatka finalna), opisującego znaczące sprawy rozpoznane podczas badania i sposób odniesienia się do nich lub zawierającego odnośniki do innej stosownej 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 standardu cel, którego biegły nie może osiągnąć, a który uniemożliwiłby mu osiągnięcie ogólnych celów biegłego rewidenta.

Identyfikacja określonych testowanych pozycji lub spraw oraz sporządzającego i dokonującego przeglądu (Zob. par. 9)

Identyfikacja określonych testowanych pozycji lub zagadnień oraz sporządzającego i dokonującego przeglądu (Zob. par. 9)

A12. Rejestrowanie cech identyfikujących służy wielu celom. Na przykład umożliwia zespołowi wykonującemu zlecenie rozliczenie się ze swojej pracy oraz ułatwia rozpatrywanie wyjątków i niespójności. Cechy identyfikujące różnią się w zależności od rodzaju procedury badania oraz testowanej pozycji lub sprawy, na przykład:

- dla szczegółowego testu wystawionych przez jednostkę zleceń zakupu, biegły rewident może identyfikować dokumenty wybrane do badania, biorąc pod uwagę daty ich wystawienia oraz nadane im indywidualne numery zamówień,
- w przypadku procedury wymagającej wyboru lub przeglądu wszystkich pozycji powyżej określonych kwot w danej populacji, biegły rewident może określić zakres procedury oraz zidentyfikować populację (na przykład wszystkie zapisy księgowe w dzienniku przekraczające określoną kwotę),
- w przypadku procedury wymagającej systematycznego próbkowania ze zbioru dokumentów, biegły rewident może identyfikować wybrane dokumenty przez opisanie ich źródła, punktu rozpoczęcia oraz przedziału próbkowania (na przykład 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 skierowanych do konkretnych pracowników jednostki, biegły rewident może zapisać daty zapytań oraz nazwiska i stanowiska służbowe pracowników jednostki.

⁷ MSB 701 „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

- w przypadku procedury obserwacji biegły rewident może zapisać obserwowany proces lub sprawę, obserwowane właściwe osoby, ich poszczególne obowiązki, a także informacje o miejscu i czasie przeprowadzonej obserwacji.

~~A13. MSB 220 wymaga od biegłego rewidenta przeglądu wykonanej podczas badania pracy drogą przeglądu dokumentacji badania⁸. Wymóg dokumentowania, kto dokonał przeglądu wykonanej pracy nie oznacza, że każdy określony dokument roboczy ma zawierać dowód jego przeglądu. Wymóg ten oznacza jednak udokumentowanie tego, jakie wykonane prace poddano przeglądowi oraz kto i kiedy dokonał tego przeglądu.~~

A13. MSB 220 (zmieniony) zawiera wymogi i wytyczne dotyczące przeglądu dokumentacji badania⁸. Wymóg dokumentowania, kto dokonał przeglądu wykonanej pracy nie oznacza, że każdy konkretny dokument roboczy musi zawierać dowód jego przeglądu. Wymóg ten oznacza jednak udokumentowanie, jakie prace rewizyjne poddano przeglądowi oraz kto i kiedy dokonał tego przeglądu.

Dokumentowanie rozmów na temat znaczących spraw przeprowadzonych z kierownikiem jednostki, osobami sprawującymi nadzór oraz innymi osobami (Zob. par. 10)

A14. Dokumentacja nie ogranicza się do zapisów sporządzonych przez biegłego rewidenta, lecz może obejmować inne odpowiednie zapisy, takie jak notatki ze spotkań sporządzone przez pracowników jednostki i przyjęte przez biegłego rewidenta. Innymi osobami, z którymi biegły rewident może omawiać znaczące sprawy, mogą być inni pracownicy jednostki oraz zewnętrzne strony, takie jak osoby świadczące profesjonalne doradztwo 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.

Rozważania specyficzne dla 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 badania, gdy partner odpowiedzialny za zlecenie sam wykonuje wszystkie czynności badania, dokumentacja nie będzie obejmować spraw, które byłyby dokumentowane wyłącznie po to, aby poinformować lub pouczyć członków zespołu wykonującego zlecenie lub w celu dostarczenia dowodów dla przeglądu przez innych członków zespołu (na przykład nie będą udokumentowane sprawy związane z dyskusją z zespołem lub nadzorem). Tym niemniej partner odpowiedzialny za zlecenie postępuje zgodnie z nadrzędnym wymogiem zawartym w paragrafie 8, aby sporządzić dokumentację badania zrozumiałą dla doświadczonego biegłego rewidenta, gdyż dokumentacja ta może stać się przedmiotem przeglądu przez strony zewnętrzne dla organów regulacyjnych lub w innych celach.

~~A17. Biegły rewident mniejszej jednostki, sporządzając dokumentację badania, może także uznać za pomocne i użyteczne dokumentowanie różnych aspektów badania łącznie w jednym dokumencie, zawierającym odpowiednie odnośniki 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~~

⁸ MSB 220, paragraf 17.

⁸ MSB 220 (zmieniony), paragrafy 29-34.

~~badania i plan badania, istotność ustaloną zgodnie z MSB 320⁹, oszacowane ryzyka, znaczące sprawy zauważone podczas badania i sformułowane wnioski.~~

A17. Biegły rewident mniejszej jednostki sporządzając dokumentację badania może również uznać za pomocne i efektywne, aby udokumentować różne aspekty badania łącznie w jednym dokumencie, wraz z odpowiednim odniesieniem się do pomocniczych dokumentów roboczych, jeżeli jest to odpowiednie. Przykłady zagadnień, które mogą być dokumentowane łącznie podczas badania mniejszej jednostki, obejmują zrozumienie jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki, ogólną strategię badania i plan badania, istotność ustaloną zgodnie z MSB 320⁹, oszacowane ryzyka, znaczące kwestie zauważone podczas badania oraz sformułowane wnioski.

Odstąpienie od odpowiedniego wymogu (Zob. par.12)

A18. Wymogi MSB zostały zaprojektowane jako pomoc dla biegłego rewidenta 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 (na przykład jeżeli jednostka nie posiada funkcji audytu wewnętrznego, żaden wymóg MSB 610 (zmienionego)¹¹ nie jest odpowiedni) lub
- (b) wymóg ma charakter warunkowy, a warunek nie jest spełniony (na przykład wymóg zmodyfikowania opinii biegłego rewidenta, w przypadku gdy nie jest możliwe uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania, a taki brak możliwości nie występuje).

Sprawy powstające się po dacie sprawozdania biegłego rewidenta (Zob. par. 13)

Sprawy powstające po dacie sprawozdania 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 sprawozdania finansowego 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 zlecenie ponosi ostateczną odpowiedzialność za te zmiany.~~

A20. Przykłady wyjątkowych okoliczności obejmują fakty, o których biegły rewident dowiedział się po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, ale które w tej dacie istniały i, gdyby były znane w tym dniu, mogłyby spowodować, że sprawozdanie finansowe zostałyby zmienione lub biegły rewident zmodyfikowałby opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta¹². Wynikające stąd zmiany

⁹—MSB 320 „Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania”.

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

¹⁰ MSB 200, paragraf 22.

¹¹ MSB 610 (zmieniony) „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”, paragraf 2.

¹²—MSB 560 „Późniejsze zdarzenia”, paragraf 14.

¹³—MSB 220, paragraf 16.

¹² MSB 560 „Późniejsze zdarzenia”, paragraf 14.

w dokumentacji badania są poddawane przeglądowi zgodnie z obowiązками przeglądu zawartymi w MSB 220 (zmienionym)¹³.

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

~~A21. MSKJ 1 (lub krajowe wymogi, jeżeli są przynajmniej tak samo rygorystyczne) wymaga, aby firmy wdrożyły polityki i procedury zapewniające terminowe zakończenie gromadzenia akt badania¹⁴. Odpowiedni termin, do którego należy zgromadzić końcowe akta badania, zwykle nie przekracza 60 dni po dacie sprawozdania biegłego rewidenta¹⁵.~~

A21. MSZJ 1 (lub krajowe wymogi, jeżeli są przynajmniej tak samo wymagające) wymaga, aby systemy zarządzania jakością firm ustaliły cel jakości, który odnosi się do terminowego gromadzenia dokumentacji zlecenia po dacie sprawozdania ze zlecenia¹⁴. Odpowiedni termin, do którego należy zakończyć gromadzenie końcowych akt badania, zwykle nie przekracza 60 dni po dacie sprawozdania biegłego rewidenta¹⁵.

A22. Zakończenie gromadzenia końcowych akt badania po dacie sprawozdania biegłego rewidenta jest procesem administracyjnym, dlatego nie wiąże się z tym wymóg przeprowadzenia nowych procedur badania ani formułowania nowych wniosków. Można jednak wprowadzać zmiany w dokumentacji badania w czasie procesu gromadzenia końcowych akt zlecenia, jeśli zmiany te mają charakter administracyjny. Przykładami takich zmian są:

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

~~A23. MSKJ 1 (lub krajowe wymogi, jeżeli są przynajmniej tak samo rygorystyczne) wymaga, aby firmy wdrożyły polityki i procedury przechowywania dokumentacji zlecenia¹⁶. 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 skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy, jeśli jest to data późniejsza¹⁷.~~

A23. MSZJ 1 (lub krajowe wymogi, które są przynajmniej tak samo wymagające) wymaga, aby systemy zarządzania jakością firm ustaliły cel jakości odnoszący się do odpowiedniego utrzymania i przechowywania dokumentacji zlecenia, aby spełnić potrzeby firmy oraz przestrzegać przepisów prawa, regulacji, stosownych wymogów etycznych lub standardów zawodowych¹⁶. Okres przechowywania dla zleceń badania zwykle nie jest krótszy niż pięć lat od daty sprawozdania biegłego rewidenta lub od daty sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdania

¹³ MSB 220 (zmieniony), paragrafy 29-34.

¹⁴ ~~MSKJ 1, paragraf 45.~~

¹⁵ ~~MSKJ 1, paragraf A54.~~

¹⁴ MSZJ 1, paragraf 31(f).

¹⁵ MSZJ 1, paragraf A83.

¹⁶ ~~MSKJ 1, paragraf 47.~~

¹⁷ ~~MSKJ 1, paragraf A61.~~

¹⁶ MSZJ 1, paragraf 31(f).

finansowego grupy, jeśli jest to data późniejsza, gdy ma to zastosowanie¹⁷.

- ~~A24. Przykładem okoliczności, kiedy to biegły rewident może uznać za konieczne zmodyfikowanie istniejącej lub dodanie nowej dokumentacji badania po zakończeniu gromadzenia akt zlecenia, jest potrzeba wyjaśnienia istniejącej dokumentacji badania w wyniku uwag zgłoszonych podczas inspekcji kontrolnych przeprowadzanych przez strony wewnętrzne lub zewnętrzne.~~
- A24. Przykładem okoliczności, w których biegły rewident może uznać za konieczne zmodyfikowanie istniejącej dokumentacji badania lub dodanie nowej dokumentacji badania po zakończeniu gromadzenia akt, jest potrzeba wyjaśnienia istniejącej dokumentacji badania w wyniku uwag otrzymanych podczas czynności monitorujących lub zewnętrznych inspekcji.

¹⁷ MSZJ 1, paragraf A85.

Specyficzne wymogi dotyczące dokumentacji badania zawarte w innych MSB

~~Niniejszy załącznik wskazuje paragrafy innych MSB zawierające specyficzne wymogi dotyczące dokumentacji. Lista ta nie zastąpieniem rozważenia wymogów i powiązanych zastosowań oraz materiału objaśniającego zawartego w MSB.~~

Niniejszy załącznik wskazuje paragrafy w innych MSB zawierające specyficzne wymogi dotyczące dokumentacji. Lista ta nie jest substytutem rozważenia wymogów i powiązanych zastosowań oraz innego materiału objaśniającego zawartego w MSB.

- MSB 210 „Uzgadnianie warunków zleceń badania” – paragrafy 10-12.
- ~~MSB 220 „Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego” – paragrafy 24-25.~~
- MSB 220 (zmieniony) „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego” – paragraf 41.
- SB 240 „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw” – paragrafy 44-47.
- MSB 250 „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego” – paragraf 29.
- MSB 260 (zmieniony) „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór” – paragraf 23.
- MSB 300 „Planowanie badania sprawozdania finansowego” – paragraf 12.
- MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia” – paragraf 32.
- MSB 320 „Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania” – paragraf 14.
- MSB 330 „Reakcja biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka” – paragrafy 28-30.
- MSB 450 „Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania” – paragraf 15.
- ~~MSB 540 „Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień” – paragraf 23.~~
- MSB 540 (zmieniony) „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień” – paragraf 39.
- MSB 550 „Strony powiązane” – paragraf 28.
- MSB 600 „Szczególne rozważania - Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)” – paragraf 50.
- MSB 610 (zmieniony 2013) „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych” – paragraf 36-37.
- MSB 720 (zmieniony) „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji” – paragraf 25.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 230 *Dokumentacja badania* uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w marcu 2019 i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „*Policy Statement - Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*”. Zatwierdzonym tekstem Międzynarodowych Standardów Badania jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Międzynarodowy Standard Badania 230 *Dokumentacja badania* © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Badania 230 *Dokumentacja badania* © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standards on Auditing 230, *Audit Documentation*
opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-318-3

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