

Załącznik Nr 1.3
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 r.

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. lub później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1
Charakterystyka i cele dokumentacji badania	2-3
Data wejścia w życie	4
Cel	5
Definicje	6
Wymogi	
Terminowe sporządzanie dokumentacji badania.....	7
Dokumentowanie wykonanych procedur badania i uzyskanych dowodów badania.....	8-13
Zgromadzenie końcowych akt badania	14-16
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Terminowe sporządzanie dokumentacji badania.....	A1
Dokumentowanie wykonanych procedur badania i uzyskanych dowodów badania.....	A2-A20
Zgromadzenie końcowych akt badania	A21-A24
Załącznik: Szczegółne wymogi dotyczące dokumentacji badania w innych MSB	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 230 *Dokumentacja badania* należy odczytywać w połączeniu z MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy odpowiedzialności audytora za sporządzenie dokumentacji badania dla badania sprawozdania finansowego. Załącznik wymienia inne MSB, które zawierają szczególne wymogi i wytyczne dotyczące dokumentacji. Szczególne wymogi dotyczące dokumentacji w innych MSB nie ograniczają stosowania niniejszego standardu. Przepisy prawa lub regulacja mogą ustanawiać dodatkowe wymogi dotyczące dokumentacji.

Charakterystyka i cele dokumentacji badania

2. Dokumentacja badania, która spełnia wymogi niniejszego MSB i szczególne wymogi dotyczące dokumentacji innych stosownych MSB, zapewnia:
 - (a) dowody będące podstawą wniosku audytora dotyczącego osiągnięcia ogólnych celów audytora¹ oraz
 - (b) dowody, że badanie zostało zaplanowane i wykonane zgodnie z MSB i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi.
3. Dokumentacja badania służy wielu dodatkowym celom, w tym następującym:
 - 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 przeglądu zgodnie z MSB 220 (zmienionym)²,
 - umożliwia zespołowi wykonującemu zlecenie rozliczenie się ze swojej pracy,
 - zawiera zapis spraw mających ciągle znaczenie dla przyszłych badań,
 - umożliwia wykonanie kontroli jakości wykonania zleceń,³ innych rodzajów przeglądów zleceń⁴ oraz działań monitorujących zgodnie z systemem zarządzania jakością firmy,
 - umożliwienia przeprowadzenia zewnętrznych inspekcji zgodnie z mającymi zastosowanie wymogami prawnymi, regulacyjnymi lub innymi.

Data wejścia w życie

4. Niniejszy MSB ma zastosowanie do badań sprawozdań finansowych dla okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 15 grudnia 2009 r. lub później.

Cel

5. Celem audytora jest sporządzenie dokumentacji, która zapewnia:

¹ MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, paragraf 11.

² MSB 220 (zmieniony) *Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego*, paragrafy 29-34.

³ Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 2 *Kontrola 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.

- (a) wystarczający i odpowiedni zapis podstawy sprawozdania audytora oraz
- (b) dowody, że badanie zostało zaplanowane i wykonane 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, które wyciągnął audytor (czasem także używane są pojęcia takie jak „dokumenty robocze” lub „dokumentacja pracy”).
- (b) Akta badania – jeden lub więcej katalogów lub innych środków służących przechowywaniu, w formie fizycznej lub elektronicznej, zawierających zapisy, które składają się na dokumentację badania dla konkretnego zlecenia.
- (c) Doświadczony audytor – osoba (z firmy audytorskiej lub spoza niej), która posiada praktyczne doświadczenie w badaniu i zrozumienie w racjonalnym stopniu:
 - (i) procesu badania,
 - (ii) MSB i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych,
 - (iii) środowiska gospodarczego, w którym działa jednostka oraz
 - (iv) kwestii dotyczących badania i sprawozdawczości finansowej stosownych dla branży danej jednostki.

Wymogi

Terminowe sporządzanie dokumentacji badania

7. Audytor sporządza* dokumentację badania terminowo. (Zob. par. A1)

Dokumentowanie wykonanych procedur badania i uzyskanych dowodów badania

Forma, zawartość i zakres dokumentacji badania

8. Audytor sporządza dokumentację badania, która jest wystarczająca, aby umożliwić doświadczonemu audytorowi, niemającemu wcześniejszych powiązań z tym badaniem, zrozumienie: (zob. par. A2-A5, A16-A17)
- (a) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania wykonanych, aby spełnić wymogi MSB i mające zastosowanie wymogi prawne i regulacyjne, (zob. par. A6-A7)
 - (b) wyników wykonanych procedur badania i uzyskanych dowodów badania oraz
 - (c) znaczących spraw pojawiających się podczas badania, wyciągniętych o nich wniosków i znaczących zawodowych osądów dokonanych podczas dochodzenia do tych wniosków. (Zob. par. A8-A11)

* *Uw. tłum.* – Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *audytor 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 audytora do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSB.

9. Dokumentując rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres wykonanych procedur badania, audytor zapisuje:
- (a) cechy identyfikujące konkretne testowane pozycje lub sprawy, (zob. par. A12)
 - (b) kto wykonał czynności badania i datę, kiedy takie czynności zostały zakończone oraz
 - (c) kto dokonał przeglądu wykonanych czynności badania oraz datę i zakres takiego przeglądu. (Zob. par. A13)
10. Audytor dokumentuje omówienie znaczących spraw z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór i innymi osobami, w tym charakter omówionych znaczących spraw, oraz kiedy i z kim omówienie miało miejsce. (Zob. par. A14)
11. Jeżeli audytor zidentyfikował informację, która jest niespójna z ostatecznym wnioskiem audytora dotyczącym znaczącej sprawy, audytor dokumentuje w jaki sposób audytor odniósł się do tej niespójności. (Zob. par. A15)

Odstąpienie od stosownego wymogu

12. Jeżeli, w wyjątkowych okolicznościach, audytor uzna za konieczne odstąpienie od stosownego wymogu w MSB, to audytor dokumentuje, w jaki sposób wykonane alternatywne procedury badania osiągają cel tego wymogu oraz przyczyny odstąpienia. (Zob. par. A18-A19)

Sprawy powstające po dacie sprawozdania audytora

13. Jeżeli, w wyjątkowych okolicznościach, audytor wykonuje po dacie sprawozdania audytora nowe lub dodatkowe procedury badania lub wyciąga nowe wnioski, audytor dokumentuje: (zob. par. A20)
- (a) napotkane okoliczności,
 - (b) wykonane nowe lub dodatkowe procedury badania, uzyskane dowody badania oraz wyciągnięte wnioski i ich wpływ na sprawozdanie audytora oraz
 - (c) kiedy i przez kogo wynikające z tego zmiany dokumentacji badania zostały dokonane i przejrzone.

Zgromadzenie końcowych akt badania

14. Audytor gromadzi dokumentację badania w aktach badania oraz kończy administracyjny proces gromadzenia końcowych akt badania terminowo po dacie sprawozdania audytora. (Zob. par. A21-A22)
15. Po zakończeniu gromadzenia końcowych akt badania audytor nie usuwa ani nie wyrzuca żadnego rodzaju dokumentacji badania przed upływem okresu jej przechowywania. (Zob. par. 23)
16. W okolicznościach innych niż te przewidziane w paragrafie 13, gdzie audytor uznaje to za niezbędne, aby zmodyfikować istniejącą dokumentację badania lub dodać nową dokumentację badania po zakończeniu gromadzenia końcowych akt badania, audytor, niezależnie od rodzaju modyfikacji lub uzupełnień, dokumentuje: (zob. par. A24)
- (a) szczegółowe powody ich wykonania oraz
 - (b) kiedy i przez kogo zostały one wykonane i objęte przeglądem.

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Terminowe sporządzenie dokumentacji badania (Zob. par. 7)

- A1. Terminowe sporządzenie wystarczającej i odpowiedniej dokumentacji badania pomaga podnieść jakość badania i ułatwia skuteczny przegląd i ocenę uzyskanych dowodów badania i wyciągniętych wniosków przed zakończeniem sporządzania sprawozdania audytora. Dokumentacja sporządzona po wykonaniu czynności badania prawdopodobnie będzie mniej dokładna niż dokumentacja sporządzona w czasie wykonywania takich prac.

Dokumentowanie wykonanych procedur badania i uzyskanych dowodów badania

Forma, treść i zakres dokumentacji badania (Zob. par. 8)

- A2. Forma, zawartość i zakres dokumentacji badania zależą od takich czynników, jak:
- wielkość i złożoność jednostki,
 - rodzaj wykonywanych procedur badania,
 - zidentyfikowane ryzyka istotnego zniekształcenia,
 - znaczenie uzyskanych dowodów badania,
 - rodzaj i zakres zidentyfikowanych odstępstw,
 - potrzeba udokumentowania wniosku lub podstawy wniosku trudnego do ustalenia na podstawie dokumentacji wykonanej pracy lub uzyskanych dowodów badania,
 - metodyka badania i wykorzystane narzędzia.
- A3. Dokumentacja badania może być zapisana na papierze lub elektronicznie, albo na innych nośnikach. Przykłady dokumentacji badania obejmują:
- programy badania,
 - analizy,
 - notatki dotyczące kwestii,
 - streszczenia znaczących spraw,
 - pisemne potwierdzenia i oświadczenia,
 - listy kontrolne,
 - korespondencję (w tym e-maile) dotyczącą znaczących spraw.

Audytór może włączyć wypisy z lub kopie dokumentacji jednostki (na przykład znaczące i szczególne umowy oraz porozumienia) jako część dokumentacji badania. Dokumentacja badania nie jest jednak substytutem dla dokumentacji księgowej jednostki.

- A4. Audytór nie musi włączać do dokumentacji badania zastąpionych projektów dokumentów roboczych i sprawozdań finansowych, notatek odzwierciedlających niedokończone lub wstępne rozważania, wcześniejszych kopii dokumentów poprawionych z uwagi na błędy wydruku lub inne błędy oraz duplikatów dokumentów.
- A5. Ustne wyjaśnienia audytora same w sobie nie stanowią adekwatnego potwierdzenia pracy, którą wykonał audytór, lub wniosków, które audytór wyciągnął, 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, zgodność z wymogami niniejszego MSB będzie skutkowała tym, 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 konkretnych okolicznościach tych innych MSB. Te szczególne wymogi dotyczące dokumentacji zawarte w innych MSB nie ograniczają stosowania niniejszego MSB. Ponadto brak wymogu dotyczącego dokumentacji w jakimkolwiek szczególnym MSB nie ma na celu sugerowania, że nie ma żadnej dokumentacji, która zostanie sporządzona w wyniku przestrzegania tego MSB.
- A7. Dokumentacja badania dostarcza dowodów na to, że badanie jest zgodne z MSB. Jednakże nie jest ani konieczne, ani praktyczne, aby audytor podczas badania dokumentował każdą rozważaną sprawę lub dokonany zawodowy osąd. Ponadto nie jest niezbędne, aby audytor dokumentował odrębnie (na przykład w formie listy kontrolnej) zgodność ze sprawami, w przypadku których zgodność jest wykazana przez dokumenty zawarte w aktach badania. Na przykład:
- istnienie adekwatnie udokumentowanego planu badania wykazuje, że audytor zaplanował badanie,
 - istnienie w aktach badania podpisanej umowy wykazuje, że audytor uzgodnił warunki zlecenia badania z kierownictwem lub, gdzie to odpowiednie, z osobami sprawującymi nadzór,
 - sprawozdanie audytora zawierające odpowiednią opinię z zastrzeżeniem o sprawozdaniu finansowym wykazuje, że audytor przestrzegał wymogu, aby wyrazić opinię z zastrzeżeniem w okolicznościach wyszczególnionych w MSB,
 - w związku z wymogami, które mają zastosowanie zasadniczo podczas całego badania, może być wiele możliwych sposobów, na które można wykazać ich przestrzeganie w aktach badania:
 - na przykład może nie istnieć tylko jeden sposób, w jaki dokumentowany jest zawodowy sceptycyzm audytora. Niemniej jednak dokumentacja badania może dostarczać dowodów na stosowanie przez audytora zawodowego sceptycyzmu zgodnie z MSB. Na przykład, w odniesieniu do szacunków księgowych, gdy uzyskane dowody badania obejmują dowody, które zarówno potwierdzają, jak i zaprzeczają stwierdzeniom kierownictwa, udokumentowanie, w jaki sposób audytor ocenił te dowody, w tym zawodowe osądy dokonane podczas formułowania wniosku na temat 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 jego pracy⁵ może być udokumentowane na wiele sposobów w dokumentacji badania. Może to obejmować dokumentację, która dokumentuje wystarczające i odpowiednie zaangażowanie partnera odpowiedzialnego za zlecenie podczas badania, takie jak uczestnictwo w dyskusjach zespołu wykonującego zlecenie.

Dokumentacja znaczących spraw i powiązanych znaczących zawodowych osądów (Zob. par. 8(c))

- A8. Dokonywanie osądu dotyczącego znaczenia sprawy wymaga obiektywnej analizy faktów i okoliczności. Przykłady znaczących spraw obejmują:

⁵ MSB 220 (zmieniony), paragraf 29.

- sprawy, które powodują powstawanie znaczących ryzyk (zgodnie z definicją w MSB) 315 (zmienionym w 2019 r.))⁶,
 - wyniki procedur badania wskazujące, (a) że sprawozdanie finansowe mogłoby być istotnie zniekształcone lub (b) potrzebę, aby zweryfikować wcześniejsze oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia przez audytora oraz reakcję audytora na te ryzyka,
 - okoliczności powodujące znaczące trudności dla audytora podczas stosowania niezbędnych procedur badania,
 - ustalenia, które mogłyby skutkować modyfikacją opinii audytora lub zamieszczeniem akapitu objaśniającego ze zwróceniem uwagi w sprawozdaniu audytora.
- A9. Ważnym czynnikiem podczas ustalania formy, zawartości i zakresu dokumentacji badania dotyczącej znaczących spraw jest zakres zawodowego osądu stosowanego podczas wykonywania pracy oraz oceny jej wyników. Dokumentacja dokonanych zawodowych osądów, gdzie są one znaczące, służy wyjaśnieniu wniosków audytora i wzmocnieniu jakości osądu. Takie sprawy są szczególnie interesujące dla osób odpowiedzialnych za przegląd dokumentacji badania, w tym podczas dokonywania przeglądu spraw mających ciągle znaczenie przez osoby przeprowadzające następne badania (na przykład, gdy wykonywany jest retrospektywny przegląd szacunków księgowych).
- A10. Niektóre przykłady okoliczności, w których zgodnie z paragrafem 8 odpowiednie jest, aby sporządzić dokumentację badania związaną z wykorzystaniem zawodowego osądu, gdzie sprawy i osądy są znaczące:
- uzasadnienie wniosku audytora, gdy wymóg przewiduje, że audytor „rozważy” pewne informacje lub czynniki, a rozważanie to jest znaczące w kontekście konkretnego zlecenia,
 - podstawa wniosku audytora co do racjonalności obszarów subiektywnych osądów dokonanych przez kierownictwo,
 - podstawa dla oceny przez audytora, czy szacunki księgowe i powiązane ujawnienia są racjonalne w kontekście mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, lub czy są zniekształcone,
 - podstawa wniosków audytora co do autentyczności dokumentu, gdy podejmowane jest dalsze dochodzenie (takie jak odpowiednie wykorzystanie eksperta lub procedur potwierdzających), jako reakcja na warunki zidentyfikowane podczas badania, które spowodowały, że audytor uważa, iż dokument może nie być autentyczny,
 - gdy ma zastosowanie MSB 701⁷, ustalenie przez audytora kluczowych spraw badania lub ustalenie, że nie ma kluczowych spraw badania, które mają zostać zakomunikowane.
- A11. Audytor może uznać za pomocne sporządzenie i zachowanie jako część dokumentacji badania podsumowania (czasem określanego jako notatka końcowa), które opisuje znaczące sprawy zidentyfikowane podczas badania oraz w jaki sposób odniesiono się do nich lub, które zawiera odwołania do innej stosownej wspierającej dokumentacji badania, która dostarcza takich informacji. Podsumowanie takie może ułatwić skuteczne i efektywne przeglądy i inspekcje dokumentacji badania, szczególnie dla dużych i złożonych badań. Ponadto sporządzenie takiego podsumowania może pomóc audytorowi w rozważeniu znaczących spraw. Może również pomóc

⁶ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 12(l).

⁷ MSB 701 *Komunikowanie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego audytora.*

audytorowi rozważyć, czy w świetle wykonanych procedur badania i wyciągniętych wniosków istnieje jakikolwiek pojedynczy stosowny cel MSB, którego audytor nie może osiągnąć, a który mógłby uniemożliwić audytorowi osiągnięcie ogólnych celów audytora.

Identyfikacja konkretnych testowanych pozycji lub spraw, osoby sporządzającej i osoby dokonującej przeglądu (Zob. par. 9)

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

- dla szczegółowego testu wygenerowanych przez jednostkę zamówień dotyczących zakupów, audytor może identyfikować dokumenty wybrane do testowania po ich datach oraz unikalnych numerach zamówień dotyczących zakupów,
- dla procedury wymagającej wyboru lub przeglądu wszystkich pozycji powyżej konkretnych kwot z danej populacji, audytor może zapisać zakres procedury oraz zidentyfikować populację (na przykład wszystkie zapisy dziennika przekraczające konkretną kwotę z rejestru dziennika),
- dla procedury wymagającej systematycznego próbkowania z populacji dokumentów, audytor może identyfikować wybrane dokumenty przez zarejestrowanie ich źródła, punktu początkowego oraz interwału próbkowania (na przykład systematyczne próbkowanie raportów wysyłki wybranych z rejestru wysyłek za okres od 1 kwietnia do 30 września, rozpoczynając od raportu numer 12345 i wybierając co 125 raport),
- dla procedury wymagającej zapytań skierowanych do konkretnych pracowników jednostki, audytor może zapisać daty zapytań oraz nazwiska i stanowiska służbowe pracowników jednostki,
- dla procedury obserwacji audytor może zarejestrować obserwowany proces lub sprawę, stosowne osoby, ich odnośne obowiązki oraz gdzie i kiedy obserwacja została przeprowadzona.

A13. MSB 220 (zmieniony) zawiera wymogi i wytyczne dotyczące przeglądu dokumentacji badania⁸. Wymóg udokumentowania, kto dokonał przeglądu wykonanych czynności badania nie wskazuje potrzeby, aby każdy poszczególny dokument roboczy zawierał dowód przeglądu. Wymóg ten oznacza jednak udokumentowanie jakie czynności badania podlegały przeglądowi oraz kto i kiedy dokonał ich przeglądu.

Dokumentowanie omówienia znaczących spraw z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór oraz innymi osobami (Zob. par. 10)

A14. Dokumentacja nie jest ograniczona do zapisów sporządzonych przez audytora, lecz może obejmować inne odpowiednie zapisy, takie jak notatki ze spotkań sporządzone przez pracowników jednostki i uzgodnione przez audytora. Inne osoby, z którymi audytor może omawiać znaczące sprawy, mogą obejmować innych pracowników jednostki oraz zewnętrzne strony, takie jak osoby świadczące profesjonalne doradztwo na rzecz jednostki.

Dokumentacja sposobu w jaki zareagowano na niespójności (Zob. par. 11)

A15. Wymóg udokumentowania sposobu, w jaki audytor zareagował na niespójności w informacjach

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

nie wskazuje, że audytor musi zachować dokumentację, która jest nieprawidłowa lub została zastąpiona.

Szczególne rozważania dla mniejszych jednostek (Zob. par. 8)

- A16. Dokumentacja badania dla badania mniejszej jednostki jest zazwyczaj mniej obszerna niż ta dla badania większej jednostki. Ponadto w przypadku badania, gdy partner odpowiedzialny za zlecenie sam wykonuje wszystkie prace rewizyjne, dokumentacja nie będzie obejmować spraw, które mogłyby być udokumentowane wyłącznie po to, aby poinformować lub poinstruować członków zespołu wykonującego zlecenie lub, aby zapewnić dowody przeglądu przez innych członków zespołu (na przykład nie będzie żadnych spraw do udokumentowania związanych z dyskusjami zespołu lub nadzorem). Tym niemniej partner odpowiedzialny za zlecenie przestrzega wymogu nadrzędnego zawartego w paragrafie 8, aby sporządzić dokumentację badania, która może zostać zrozumiana przez doświadczonego audytora, ponieważ dokumentacja badania może podlegać przeglądowi przez strony zewnętrzne dla celów regulacyjnych lub innych.
- A17. Sporządzając dokumentację badania audytor mniejszej jednostki może również uznać za pomocne i efektywne, aby udokumentować różne aspekty badania łącznie w jednym dokumencie wraz z odwołaniami do wspierających dokumentów roboczych, jeżeli jest to odpowiednie. Przykłady zagadnień, które mogą być udokumentowane 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 sprawy zauważone podczas badania i wyciągnięte wnioski.

Odstąpienie od stosownego wymogu (Zob. par.12)

- A18. Wymogi MSB zostały zaprojektowane, aby umożliwić audytorowi osiągnięcie celów wyszczególnionych w MSB, a przez to ogólnych celów audytora. W związku z tym, poza wyjątkowymi okolicznościami, MSB wymagają przestrzegania każdego wymogu, który jest stosowny w okolicznościach danego badania.
- A19. Wymóg dokumentacji ma zastosowanie tylko do tych wymogów, które są stosowne w danych okolicznościach. Wymóg nie jest stosowny¹⁰ tylko w przypadkach, gdzie:
- (a) cały MSB nie jest stosowny (na przykład, jeżeli jednostka nie posiada funkcji audytu wewnętrznego, nic w MSB 610 (zmienionym w 2013 r.)¹¹ nie jest stosowne) lub
 - (b) wymóg jest warunkowy, a warunek nie jest spełniony (na przykład wymóg, aby zmodyfikować opinię audytora tam, gdzie występuje niemożność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, a taka niemożność nie występuje).

Sprawy pojawiające się po dacie sprawozdania audytora (Zob. par. 13)

- A20. Przykłady wyjątkowych okoliczności obejmują fakty, o których audytor dowiedział się po dacie sprawozdania audytora, ale które na tę datę występowały i które, gdyby były znane na tę datę, mogłyby spowodować, że sprawozdanie finansowe zostałoby poprawione lub audytor zmodyfikowałby opinię w sprawozdaniu audytora¹². Wynikające stąd zmiany w dokumentacji

⁹ MSB 320 *Istotność w planowaniu i wykonywaniu badania*.

¹⁰ MSB (PL) 200, paragraf 22.

¹¹ MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych*, paragraf 2.

¹² MSB 560 *Późniejsze zdarzenia*, paragraf 14.

badania są poddawane przeglądowi zgodnie z obowiązkami przeglądu określonymi w MSB 220 (zmienionym)¹³.

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

- A21. MSZJ 1 (lub krajowe wymogi, które są co najmniej 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 limit czasu, w którym należy zgromadzić końcowe akta badania, zwykle nie jest dłuższy niż 60 dni po dacie sprawozdania audytora¹⁵.
- A22. Zakończenie gromadzenia końcowych akt badania po dacie sprawozdania audytora jest procesem administracyjnym, który nie obejmuje wykonywania nowych procedur badania, ani formułowania nowych wniosków. Zmiany mogą być jednak dokonywane w dokumentacji badania podczas procesu końcowego gromadzenia, jeżeli mają one charakter administracyjny. Przykłady takich zmian obejmują:
- usuwanie lub wyrzucanie zastąpionej dokumentacji,
 - sortowanie, łączenie i zamieszczanie odwołań w dokumentach roboczych,
 - zatwierdzanie końcowych list kontrolnych związanych z procesem gromadzenia akt,
 - dokumentowanie dowodów badania, które audytor uzyskał, omówił i uzgodnił ze stosownymi członkami zespołu wykonującego zlecenie przed datą sprawozdania audytora.
- A23. MSZJ 1 (lub krajowe wymogi, które są co najmniej 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 audytora lub od daty sprawozdania audytora na temat sprawozdania finansowego grupy, jeżeli jest to data późniejsza, gdy ma to zastosowanie¹⁷.
- A24. Przykładem okoliczności, w których audytor może uznać za konieczne, aby zmodyfikować istniejącą dokumentację badania lub dodać nową dokumentację badania po zakończeniu gromadzenia akt zlecenia, jest potrzeba doprecyzowania istniejącej dokumentacji badania wynikająca z uwag otrzymanych podczas czynności monitorujących lub zewnętrznych inspekcji.

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

¹⁴ MSZJ 1, paragraf 31(f).

¹⁵ MSZJ 1, paragraf A83.

¹⁶ MSZJ 1, paragraf 31(f).

¹⁷ MSZJ 1, paragraf A85.

Szczególne wymogi dotyczące dokumentacji badania w innych MSB

Niniejszy załącznik identyfikuje paragrafy w innych MSB, które zawierają szczególne wymogi dotyczące dokumentacji. Lista ta nie jest substytutem dla rozważenia wymogów i powiązanego zastosowania oraz pozostałego materiału objaśniającego zawartego w MSB.

- MSB 210 *Uzgadnianie warunków zleceń badania* – paragrafy 10-12.
- MSB 220 (zmieniony) *Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego*, paragraf 41.
- MSB 240 *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw* – paragrafy 45-48.
- MSB 250 (zmieniony) *Rozważenie przepisów prawa i regulacji podczas badania sprawozdania finansowego* – paragraf 30.
- MSB 260 (zmieniony) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór* – paragraf 23.
- MSB 300 *Planowanie badania sprawozdania finansowego* – paragraf 11.
- MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia* – paragraf 38.
- MSB 320 *Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania* – paragraf 14.
- MSB 330 *Reakcje audytora na oszacowane ryzyka* – paragrafy 28-30.
- MSB 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania* – paragraf 15.
- MSB 540 (zmieniony) *Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień* – paragraf 39.
- MSB 550 *Strony powiązane* – paragraf 28.
- MSB 600 (zmieniony) *Specjalne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)* – paragraf 59.
- MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych* – paragraf 36-37.
- MSB 720 (zmieniony) *Obowiązki audytora dotyczące innych informacji* – paragraf 25.

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB®) oraz International Federation of Accountants® (IFAC®) nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez osoby, które działają lub powstrzymują się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, bez względu na to, czy straty te zostały spowodowane zaniedbaniem, czy w inny sposób.

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowy Standard Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, ISA for LCE), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (International Standards on Review Engagements, ISRE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (International Standards on Related Services, ISRS), Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością (International Standards on Quality Management, ISQM), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers) oraz inne publikacje IAASB są publikowane przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

Copyright © sierpień 2024 r., International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Niniejszą publikację można pobrać na własny użytek niekomercyjny (tj. do korzystania w celach zawodowych lub naukowych) ze strony internetowej www.iaasb.org. Tłumaczenie, powielanie, przechowywanie lub udostępnianie, bądź wykorzystywanie niniejszego dokumentu w podobny sposób wymaga pisemnej zgody.

Nazwy: „International Auditing and Assurance Standards Board”, „International Standards on Auditing”, „International Standards on Assurance Engagements”, „International Standards on Review Engagements”, „International Standards on Related Services”, „International Standards on Quality Control”, „International Auditing Practice Notes”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „ISQM”, „IAPN” oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach. Nazwy: „International Foundation for Ethics and Audit” i „IFEATM” są znakami towarowymi IFEA lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach.

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń można znaleźć na permissions lub uzyskać pod adresem permissions@ifac.org.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 230 *Dokumentacja badania*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w sierpniu 2024 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w grudniu 2025 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 230 *Dokumentacja badania* w języku angielskim

© 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 230 *Dokumentacja badania* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 230, *Audit Documentation*. Handbook IAASB 2023-2024. ISBN: 978-1-60815-573-6

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



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-591-0

Znaki towarowe oraz zarejestrowane znaki towarowe i usługowe

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements
of Less Complex Entities™

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™