

Załącznik Nr 1.8  
do uchwały Nr 1626/33a/2025  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 21 grudnia 2025 r.

**KRAJOWY STANDARD BADANIA 300**  
**w brzmieniu**  
**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 300**  
**PLANOWANIE BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO**

## MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 300

### PLANOWANIE BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

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

#### SPIS TREŚCI

|                                                                                | Paragraf |
|--------------------------------------------------------------------------------|----------|
| <b>Wprowadzenie</b>                                                            |          |
| Zakres niniejszego MSB .....                                                   | 1-2      |
| Data wejścia w życie .....                                                     | 3        |
| <b>Cel</b> .....                                                               | 4        |
| <b>Wymogi</b>                                                                  |          |
| Zaangażowanie kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie.....           | 5        |
| Wstępne czynności dotyczące zlecenia .....                                     | 6        |
| Czynności planowania.....                                                      | 7-11     |
| Dokumentacja.....                                                              | 12       |
| Dodatkowe rozważania podczas zleceń badania wykonywanych po raz pierwszy.....  | 13       |
| <b>Zastosowanie i inny materiał objaśniający</b>                               |          |
| Zakres niniejszego MSB .....                                                   | A1-A4    |
| Zaangażowanie kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie.....           | A5       |
| Wstępne czynności dotyczące zlecenia .....                                     | A6-A8    |
| Czynności planowania.....                                                      | A9-A18   |
| Dokumentacja.....                                                              | A19-A23  |
| Dodatkowe rozważania podczas zleceń badania wykonywanych po raz pierwszy ..... | A24      |
| Załącznik: Rozważania podczas ustalania ogólnej strategii badania              |          |

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 300 *Planowanie badania sprawozdania finansowego* 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 zaplanowanie badania sprawozdania finansowego. Niniejszy MSB został napisany w kontekście badań cyklicznych. Dodatkowe rozważania podczas zlecenia badania wykonywanego po raz pierwszy zidentyfikowano osobno.
2. Planowanie badania obejmuje ustalenie ogólnej strategii badania dla zlecenia oraz opracowanie planu badania. Zarządzanie jakością na poziomie zlecenia zgodnie z MSB 220 (zmienionym) w połączeniu z adekwatnym planowaniem zgodnie z niniejszym MSB przynosi korzyści dla badania sprawozdania finansowego na wiele sposobów, w tym następujące: (zob. par. A1-A4)
  - pomaga audytorowi poświęcić odpowiednią uwagę na ważne obszary badania,
  - pomaga audytorowi identyfikować i rozwiązywać na czas ewentualne problemy,
  - pomaga audytorowi prawidłowo organizować i kierować zleceniem badania, aby zostało ono wykonane w sposób skuteczny i efektywny,
  - pomaga podczas doboru członków zespołu wykonującego zlecenie o odpowiednich poziomach możliwości i kompetencji, aby zareagować na przewidywane ryzyka oraz podczas właściwego podziału pracy między nimi,
  - ułatwia kierowanie i nadzór nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przegląd ich pracy,
  - pomaga tam, gdzie ma to zastosowanie, w koordynowaniu wykonanej pracy przez audytorów części składowych grupy oraz ekspertów.

### **Data wejścia w życie**

3. Niniejszy MSB stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. lub później.

### **Cel**

4. Celem audytora jest takie zaplanowanie badania, aby zostało wykonane w sposób skuteczny.

### **Wymogi**

#### **Zaangażowanie kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie**

5. Partner odpowiedzialny za zlecenie i inni kluczowi członkowie zespołu wykonującego zlecenie są zaangażowani w planowanie badania, w tym planowanie i uczestnictwo w dyskusji między członkami zespołu wykonującego zlecenie. (Zob. par. A5)

#### **Wstępne czynności dotyczące zlecenia**

6. Audytor podejmuje na początku bieżącego zlecenia badania następujące czynności:
  - (a) wykonuje wymagane przez MSB 220 (zmieniony) procedury dotyczące akceptacji i kontynuacji relacji z klientem i konkretnego zlecenia badania<sup>1</sup>,
  - (b) ocenia zgodność ze stosownymi wymogami etycznymi, w tym tymi związanymi

---

<sup>1</sup> MSB 220 (zmieniony) *Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego*, paragrafy 22-24.

z niezależnością, zgodnie z MSB 220 (zmienionym)<sup>2</sup> oraz

- (c) ustala zrozumienie warunków zlecenia, wymagane przez MSB 210<sup>3</sup>. (Zob. par. A6-A8)

### Czynności planowania

7. Audytor ustala\* ogólną strategię badania, która wyznacza zakres, rozłożenie w czasie i kierunek badania oraz kieruje opracowaniem planu badania.
8. Ustalając ogólną strategię badania audytor rozważa informacje uzyskane w ramach przestrzegania wymogów MSB 220 (zmienionego) oraz:
  - (a) identyfikuje cechy zlecenia, które definiują jego zakres,
  - (b) upewnia się co do celów sprawozdawczych zlecenia, aby zaplanować rozłożenie w czasie badania i rodzaj wymaganych komunikacji,
  - (c) rozpatruje czynniki, które zgodnie z zawodowym osądem audytora, są znaczące podczas kierowania staraniami zespołu wykonującego zlecenie,
  - (d) rozpatruje wyniki wstępnych działań związanych ze zleceniem i, gdy ma to zastosowanie, czy wiedza uzyskana przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie podczas realizacji innych zleceń dla tej jednostki jest stosowna, oraz
  - (e) ustala rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres zasobów niezbędnych do wykonania zlecenia.<sup>4</sup> (Zob. par. A9-A13).
9. Audytor opracowuje plan badania, który obejmuje opis:
  - (a) charakteru, rozłożenia w czasie i zakresu planowanego kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przeglądu ich pracy, (zob. par. A14)
  - (b) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu planowanych procedur oszacowania ryzyka, określonych w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)<sup>5</sup>,
  - (c) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu planowanych dalszych procedur badania na poziomie stwierdzeń, określonych w MSB 330<sup>6</sup>,
  - (d) innych planowanych procedur badania, których przeprowadzenie jest wymagane, aby zlecenie było zgodne z MSB. (Zob. par. A15-A17)
10. Audytor aktualizuje i zmienia ogólną strategię badania i plan badania, jeżeli to konieczne, w trakcie trwania badania. (Zob. par. A18)
11. Partner odpowiedzialny za zlecenie dokonuje przeglądu ogólnej strategii badania i planu badania.

### Dokumentacja

<sup>2</sup> MSB 220 (zmieniony), paragrafy 16-21.

<sup>3</sup> MSB 210 *Uzgadnianie warunków zleceń badania*, paragrafy 9-13.

\* *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.

<sup>4</sup> MSB 220 (zmieniony), paragraf 25.

<sup>5</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*.

<sup>6</sup> MSB 330 *Reakcje audytora na oszacowane ryzyka*.

12. Audytor włącza do dokumentacji badania<sup>7</sup>:
- (a) ogólną strategię badania,
  - (b) plan badania oraz
  - (c) wszelkie znaczące zmiany ogólnej strategii badania lub planu badania, dokonane podczas zlecenia badania, w tym znaczące zmiany w charakterze, rozłożeniu w czasie i zakresie planowanego kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przeglądzie ich pracy<sup>8</sup>, a także powody dla takich zmian. (Zob. par. A19-A23)

#### **Dodatkowe rozważania podczas zleceń badania wykonywanych po raz pierwszy**

13. Audytor przed rozpoczęciem badania wykonywanego po raz pierwszy podejmuje następujące działania:
- (a) wykonuje procedury wymagane przez MSB 220 (zmieniony) dotyczące akceptacji relacji z klientem i zleceń badania<sup>9</sup> oraz
  - (b) komunikuje się z poprzednim audytorem, gdy nastąpiła zmiana audytorów, zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi. (Zob. par. A24)

\* \* \*

#### **Zastosowanie i inny materiał objaśniający**

##### **Zakres niniejszego MSB (Zob. par. 1)**

- A1. MSB 220 (zmieniony) dotyczy konkretnych obowiązków audytora dotyczących zarządzania jakością na poziomie zlecenia dla badania sprawozdania finansowego oraz powiązanych obowiązków partnera odpowiedzialnego za zlecenie. Informacje uzyskane w ramach przestrzegania wymogów MSB 220 (zmienionego) są stosowne dla niniejszego MSB. Na przykład zgodnie z MSB 220 (zmienionym), od partnera odpowiedzialnego za zlecenie wymagane jest ustalenie, że zostały przydzielone lub udostępnione zespołowi wykonującemu zlecenie wystarczające i odpowiednie zasoby, aby wykonać zlecenie, biorąc pod uwagę rodzaj i okoliczności zlecenia badania. Takie ustalenie jest bezpośrednio stosowne podczas ustalania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu zasobów niezbędnych do wykonania zlecenia w ramach ogólnej strategii, co jest wymagane przez paragraf 8 niniejszego MSB.
- A2. Rodzaj i zakres czynności planowania różni się w zależności od wielkości i złożoności jednostki, wcześniejszych doświadczeń z tą jednostką kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie i zmian okoliczności, jakie nastąpiły podczas zlecenia badania. Planując badanie audytor może skorzystać z technik i narzędzi zarządzania projektem. MSB 220 (zmieniony)<sup>10</sup> opisuje w jaki sposób takie techniki i narzędzia mogą wspierać zespół wykonujący zlecenie w zarządzaniu jakością zlecenia.
- A3. Planowanie nie jest punktowym etapem badania, ale raczej ciągłym i iteracyjnym procesem, który często rozpoczyna się krótko po (lub w połączeniu z) zakończeniu poprzedniego badania i trwa aż do zakończenia bieżącego zlecenia badania. Jednakże planowanie obejmuje rozważenie

<sup>7</sup> MSB 230 *Dokumentacja badania*, paragrafy 8-11 oraz A6.

<sup>8</sup> MSB 220 (zmieniony), paragrafy 30 i A91-A92.

<sup>9</sup> MSB 220 (zmieniony), paragrafy 22-24.

<sup>10</sup> MSB 220 (zmieniony), paragrafy A74-A75.

rozłożenia w czasie pewnych czynności i procedur badania, które muszą zostać zakończone przed wykonaniem dalszych procedur badania. Na przykład, planowanie obejmuje konieczność, aby rozważyć, przed identyfikacją i oszacowaniem przez audytora ryzyk istotnego zniekształcenia, takich spraw jak:

- procedury analityczne do zastosowania jako procedury oszacowania ryzyka,
- uzyskanie ogólnego zrozumienia ramowych założeń prawnych i regulacyjnych mających zastosowanie do jednostki oraz sposobu, w jaki jednostka przestrzega tych ramowych założeń,
- ustalenie istotności,
- zaangażowanie ekspertów,
- wykonanie innych procedur oszacowania ryzyka.

A4. Audytor może zdecydować się na omówienie z kierownictwem jednostki elementów planowania, aby pomóc audytorowi zarządzać i osiągnąć jakość na poziomie zlecenia (na przykład, aby skoordynować niektóre zaplanowane procedury badania z pracą personelu jednostki). Mimo, że często takie omówienie ma miejsce, ogólna strategia badania oraz plan badania pozostają odpowiedzialnością audytora. Podczas omawiania spraw zawartych w ogólnej strategii badania lub planie badania wymagana jest staranność, aby nie podważać skuteczności badania. Na przykład omawianie rodzaju i rozłożenia w czasie szczegółowych procedur badania z kierownictwem może podważyć skuteczność badania poprzez uczynienie procedur badania zbyt przewidywalnymi.

#### **Zaangażowanie kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie (Zob. par. 5)**

A5. Zaangażowanie partnera odpowiedzialnego za zlecenie oraz innych kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie w planowanie badania, pozwala czerpać z ich doświadczenia i wiedzy, przez co zwiększenia skuteczność i efektywność procesu planowania.<sup>11</sup>

#### **Wstępne czynności dotyczące zlecenia (Zob. par. 6)**

A6. Przeprowadzenie określonych w paragrafie 6 wstępnych czynności dotyczących zlecenia na początku bieżącego zlecenia badania pomaga audytorowi w zidentyfikowaniu i ocenie zdarzeń lub okoliczności, które mogą niekorzystnie wpłynąć na zdolność audytora do zarządzania i osiągnięcia jakości na poziomie zlecenia zgodnie z MSB 220 (zmienionym).

A7. Przeprowadzenie tych wstępnych czynności dotyczących zlecenia umożliwia audytorowi zaplanowanie zlecenia badania w celu, na przykład:

- zachowania niezbędnej niezależności i zdolności wykonania zlecenia,
- ustalenia, że nie ma zastrzeżeń do uczciwości kierownictwa, co może wpływać na chęć audytora do kontynuacji zlecenia,
- ustalenia, że nie ma nieporozumień z klientem co do warunków zlecenia.

A8. Wykonanie wstępnych procedur dotyczących zarówno kontynuacji relacji z klientem, jak i oceny stosownych wymogów etycznych (w tym niezależności) na początku bieżącego zlecenia badania

---

<sup>11</sup> Paragrafy 17 i 18 w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), ustanawiają wymogi i dostarczają wytycznych dotyczących dyskusji zespołu wykonującego zlecenie na temat podatności jednostki na istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego. Paragraf 16 w MSB 240 *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw* dostarcza wytycznych dotyczących nacisku, jaki podczas dyskusji należy kłaść na podatność sprawozdania finansowego jednostki na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem.

oznacza, że zostały one ukończone przed wykonaniem innych znaczących czynności dla bieżącego zlecenia badania. Dla kontynuowanych zleceń badania, takie wstępne procedury często dzieją się krótko po zakończeniu poprzedniego badania (lub w powiązaniu z nim).

### **Czynności planowania**

*Ogólna strategia badania (Zob. par. 7-8)*

A9. Proces ustalania ogólnej strategii badania, pod warunkiem zakończenia procedur oszacowania ryzyka przez audytora, może obejmować takie sprawy, jak:

- rodzaj zasobów (ludzkich, technologicznych lub intelektualnych) przeznaczonych dla konkretnych obszarów badania. Na przykład przeznaczenie doświadczonych członków zespołu do obszarów wysokiego ryzyka lub przydzielenie ekspertów w reakcji na skomplikowane sprawy,
- wielkość zasobów alokowanych do konkretnych obszarów badania. Na przykład liczba członków zespołu przydzielonych do obserwacji spisu z natury zapasów w wielu lokalizacjach, charakter i zakres kierowania i nadzoru nad audytorami części składowych grupy oraz przeglądu ich pracy w przypadku badań sprawozdania finansowego grupy lub budżet badania w godzinach do przydzielenia do obszarów wysokiego ryzyka,
- kiedy zasoby te mają być przeznaczone, takie jak czy na etapie badania wstępnego, czy w kluczowych rozgraniczających datach, oraz
- w jaki sposób zasoby są kierowane, nadzorowane lub wykorzystywane. Na przykład, gdy oczekiwane jest, aby odbyły się spotkanie informacyjne i spotkanie podsumowujące zespołu, w jaki sposób oczekiwane jest wykonanie przeglądu przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie i menadżera (na przykład na miejscu lub zdalnie).

A10. MSB 220 (zmieniony) zawiera wymogi i wytyczne co do zasobów zlecenia i wykonania zlecenia (w tym kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przeglądu ich pracy).

A11. Załącznik wymienia przykłady rozważań podczas ustalania ogólnej strategii badania.

A12. Gdy tylko ogólna strategia badania została ustalona, może zostać opracowany plan badania, aby odnieść się do różnych spraw zidentyfikowanych w ogólnej strategii badania, biorąc pod uwagę potrzebę osiągnięcia celów badania poprzez efektywne wykorzystanie zasobów audytora. Ustalenie ogólnej strategii badania i szczegółowego planu badania niekoniecznie są punktowymi lub sekwencyjnymi procesami, ale są ze sobą ściśle powiązane, ponieważ zmiany w jednym mogą skutkować konsekwentnymi zmianami do drugiego.

Szczególne rozważania dla mniejszych jednostek

A13. Podczas badań małych jednostek całe badanie może być przeprowadzone przez bardzo mały zespół wykonujący zlecenie. Wiele badań małych jednostek angażuje partnera odpowiedzialnego za zlecenie (który może być indywidualnie praktykującym biegłym rewidentem) pracującym z jednym członkiem zespołu wykonującego zlecenie (lub bez żadnych członków zespołu wykonującego zlecenie). W mniejszym zespole koordynacja i komunikacja między członkami zespołu są łatwiejsze. Ustalenie ogólnej strategii badania dla badania małej jednostki nie musi być ćwiczeniem złożonym lub czasochłonnym; różni się to zależnie od rozmiaru jednostki, złożoności badania oraz rozmiaru zespołu wykonującego zlecenie. Na przykład krótka notatka, sporządzona na zakończenie poprzedniego badania na podstawie przeglądu dokumentów roboczych i podkreślająca kwestie zidentyfikowane w trakcie właśnie zakończonego badania,

zaktualizowana w bieżącym okresie na podstawie rozmów z zarządzającym właścicielem, może służyć jako udokumentowana strategia badania dla bieżącego zlecenia badania, jeśli pokrywa zagadnienia wymienione w paragrafie 8.

- A14. MSB 220 (zmieniony) dotyczy odpowiedzialności partnera odpowiedzialnego za zlecenie za charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przegląd ich pracy.<sup>12</sup>

*Plan badania* (Zob. par. 9)

- A15. Plan badania jest bardziej szczegółowy niż ogólna strategia badania, ponieważ zawiera rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania do wykonania przez członków zespołu wykonującego zlecenie. Planowanie tych procedur badania następuje w toku badania w miarę rozwijania się planu badania dla zlecenia. Na przykład, planowanie procedur oszacowania ryzyka przez audytora następuje wcześniej w procesie badania. Jednakże planowanie rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu poszczególnych dalszych procedur badania zależy od wyniku tych procedur oszacowania ryzyka. Dodatkowo audytor może rozpocząć wykonywanie dalszych procedur badania dla niektórych grup transakcji, sald kont i ujawnień przed zaplanowaniem wszystkich pozostałych dalszych procedur badania.
- A16. Określenie rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu planowanych procedur oszacowania ryzyka oraz dalszych procedur badania w odniesieniu do ujawnień, jest ważne zarówno w świetle szerokiego zakresu informacji, jak i poziomu szczegółowości, który może zostać uwzględniony w tych ujawnieniach. Ponadto, pewne ujawnienia mogą zawierać informacje, które zostały uzyskane spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych, co może również wpływać na oszacowane ryzyka oraz rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania, aby na nie zareagować.
- A17. Rozważenie ujawnień wcześniej podczas badania pomaga audytorowi w poświęceniu odpowiedniej uwagi i zaplanowaniu adekwatnego czasu na odniesienie się do ujawnień w taki sam sposób, jak do grup transakcji, zdarzeń i sald kont. Wczesne rozważenie może również pomóc audytorowi określić wpływ na badanie:
- znaczących nowych lub zmienionych ujawnień wymaganych w wyniku zmian w otoczeniu jednostki, sytuacji finansowej lub działalności (na przykład, zmiana w wymaganej identyfikacji segmentów oraz sprawozdawczości dotyczącej informacji o segmentach, powstających ze znaczącego połączenia jednostek gospodarczych),
  - znaczących nowych lub zmienionych ujawnień powstających ze zmian w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej,
  - konieczności zaangażowania eksperta audytora, aby pomógł z procedurami badania związanymi z poszczególnymi ujawnieniami (na przykład, ujawnieniami dotyczącymi świadczeń emerytalnych lub innych zobowiązań z tytułu świadczeń po okresie zatrudnienia), oraz
  - spraw związanych z ujawnieniami, które audytor może życzyć sobie omówić z osobami sprawującymi nadzór<sup>13</sup>.

*Zmiany decyzji dotyczących planowania w trakcie badania* (Zob. par. 10)

- A18. W wyniku nieoczekiwanych zdarzeń, zmian w warunkach lub dowodów badania uzyskanych

<sup>12</sup> MSB 220 (zmieniony), paragrafy 29-31.

<sup>13</sup> MSB 260 (zmieniony) *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*, paragraf A13.

w wyniku procedur badania, audytor może być zmuszony zmodyfikować ogólną strategię i plan badania, a tym samym wynikający z nich planowany rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania, na podstawie zmienionego rozważenia oszacowanych ryzyk. Może tak być w przypadku, gdy uwagę audytora zwróci informacja, która różni się znacząco od informacji dostępnych, gdy audytor planował procedury badania. Na przykład, dowody badania uzyskane poprzez przeprowadzenie procedur wiarygodności mogą być sprzeczne z dowodami badania uzyskanymi poprzez testy kontroli.

#### **Dokumentacja (Zob. par. 12)**

- A19. Dokumentacja ogólnej strategii badania jest zapisem kluczowych decyzji podczas zarządzania jakością na poziomie zlecenia oraz środkiem do przekazania znaczących spraw zespołowi wykonującemu zlecenie. Na przykład, audytor może streścić ogólną strategię badania w formie memorandum, które zawiera kluczowe decyzje dotyczące ogólnego zakresu, rozłożenia w czasie i prowadzenia badania.
- A20. Dokumentacja planu badania jest zapisem planowanego rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur oszacowania ryzyka i dalszych procedur badania na poziomie stwierdzeń w odpowiedzi na oszacowane ryzyka. Służy ona również jako zapis właściwego zaplanowania procedur badania, które mogą podlegać przeglądowi i zatwierdzeniu przed ich wykonaniem. Audytor może korzystać ze standardowych programów badania lub list kontrolnych zakończenia badania, dostosowanych w miarę potrzeby, aby odzwierciedlały konkretne okoliczności badania.
- A21. Zapis znaczących zmian do ogólnej strategii badania i planu badania oraz wynikających z nich zmian do planowanego rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania, wyjaśnia, dlaczego znaczące zmiany zostały dokonane oraz ogólną strategię i plan badania ostatecznie przyjęte dla badania. Odzwierciedla to również odpowiednią reakcję na znaczące zmiany zdarzające się podczas badania.
- A22. Dokumentacja kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przeglądu ich pracy zgodnie z MSB 220 (zmienionym) może także dostarczyć zapisu znaczących zmian w planowanym charakterze, rozłożeniu w czasie i zakresie kierowania, nadzoru i przeglądu.

#### *Szczególne rozważania dla mniejszych jednostek*

- A23. Jak omówiono w paragrafie A13, odpowiednia, krótka notatka może posłużyć jako udokumentowanie strategii badania mniejszej jednostki. Dla planu badania, można zastosować standardowe programy badania lub listy kontrolne (zobacz paragraf A20) sporządzone przy założeniu małej ilości kontroli<sup>14</sup>, co prawdopodobnie będzie miało miejsce w przypadku mniejszej jednostki, pod warunkiem, że są one dostosowane do okoliczności zlecenia, w tym do oszacowania ryzyka przez audytora.

#### **Dodatkowe rozważania podczas zleceń badania wykonywanych po raz pierwszy (Zob. par. 13)**

- A24. Zamiar i cel planowania badania są takie same zarówno, gdy badanie jest pierwszym, jak i cyklicznym zleceniem. Jednakże dla pierwszego badania może być konieczne rozszerzenie przez audytora czynności planowania, ponieważ zazwyczaj audytor nie posiada wcześniejszego doświadczenia dotyczącego danej jednostki, branego pod uwagę podczas planowania cyklicznych zleceń. Dla zlecenia pierwszego badania, dodatkowe sprawy, które audytor może

---

<sup>14</sup> MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26(a).

rozważyć ustalając ogólną strategię badania i plan badania, obejmują następujące:

- ustalenia do zrobienia z poprzednim audytorem, na przykład, przegląd dokumentacji roboczej poprzedniego audytora, jeżeli nie zabraniają tego przepisy prawa lub regulacja,
- wszystkie znaczące kwestie (w tym stosowanie zasad rachunkowości lub rewizji finansowej i standardów sprawozdawczości) omawiane z kierownictwem w związku z wyborem audytora po raz pierwszy, komunikacja dotycząca tych spraw z osobami sprawującymi nadzór i w jaki sposób te sprawy wpływają na ogólną strategię badania i plan badania,
- procedury badania niezbędne do uzyskania wystarczających odpowiednich dowodów badania dotyczących stanów początkowych<sup>15</sup>,
- inne reakcje zaprojektowane i wdrożone przez firmę dla zleceń badania po raz pierwszy (np.: system zarządzania jakością firmy może obejmować reakcje wymagające innego partnera lub osoby posiadającej odpowiednie umocowanie do przeglądu ogólnej strategii badania przed rozpoczęciem znaczących procedur badania lub przeglądu sprawozdań przed ich wydaniem).

---

<sup>15</sup> MSB 510 *Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe*.

**Załącznik**

(Zob. par. 7-8, A9-A14)

**Rozważania podczas ustalania ogólnej strategii badania**

Załącznik zawiera przykłady spraw, które audytor może rozważyć podczas zarządzania jakością na poziomie zlecenia. Wiele z tych spraw będzie miało wpływ na ogólną strategię badania audytora i szczegółowy plan badania. Przedstawione przykłady pokrywają szeroki zakres spraw mających zastosowanie do wielu zleceń. O ile niektóre sprawy przywołane poniżej mogą być wymagane przez inne MSB, to nie wszystkie sprawy są stosowne dla każdego zlecenia badania, a lista niekoniecznie jest kompletna.

**Cechy zlecenia**

- Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, na podstawie których zostały sporządzone informacje finansowe podlegające badaniu, w tym wszelka potrzeba uzgodnień z innymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
- Specyficzne dla branży wymogi sprawozdawcze, takie jak raporty wymagane przez regulatorów branżowych.
- Oczekiwany zakres badania, w tym części składowe grupy, w których oczekiwane jest wykonanie prac rewizyjnych dla celów badania grupy, oraz zakres, w którym będą zaangażowani audytorzy części składowych grupy.
- Rodzaj powiązań kontrolnych pomiędzy jednostką dominującą i jej jednostkami lub jednostkami biznesowymi, który określa w jaki sposób grupa ma być konsolidowana.
- Rodzaj segmentów biznesowych do zbadania, w tym potrzeba posiadania specjalistycznej wiedzy.
- Stosowana waluta sprawozdawcza, w tym wszelka potrzeba przeliczeń walut dla badanych informacji finansowych.
- Wymóg badania sprawozdania finansowego dla ustawowego, regulacyjnego lub innych powodów, dodatkowo do prac badania wykonanych dla celów badania grupy.
- Czy jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, a jeżeli tak, to czy, w jakich obszarach i w jakim zakresie praca tej funkcji może zostać wykorzystana, lub audytorzy wewnętrzni mogą zostać wykorzystani, aby zapewnić bezpośrednią pomoc dla celów badania.
- Korzystanie przez jednostkę z organizacji usługowych i sposób, w jaki audytor może uzyskać dowody dotyczące zaprojektowania lub działania wykonywanych przez nie kontroli.
- Oczekiwane wykorzystanie dowodów badania uzyskanych podczas wcześniejszych badań, na przykład dowody badania dotyczące procedur oszacowania ryzyka i testów kontroli.
- Wpływ technologii informacyjnej na procedury badania, w tym dostępność danych i oczekiwane wykorzystanie wspomaganych komputerowo technik badania.
- Koordynacja oczekiwanego pokrycia i rozłożenia w czasie prac badania z wszelkimi przeglądami śródrocznych informacji finansowych i wpływ na badanie informacji uzyskanych podczas takich przeglądów.
- Dostępność personelu i danych klienta.

**Cele sprawozdawczości, rozłożenie w czasie badania i rodzaj komunikacji**

- Harmonogram sprawozdawczości jednostki, taki jak etapy śródroczny i końcoworoczny.

- Organizacja spotkań z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór, aby omówić rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres prac badania.
- Omówienie z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór oczekiwanego rodzaju i terminu sprawozdań, które zostaną wydane, oraz innych komunikacji, zarówno pisemnych, jak i ustnych, w tym sprawozdania audytora, listów do kierownictwa oraz komunikacji do osób sprawujących nadzór.
- Omówienie z kierownictwem oczekiwanych komunikacji dotyczących stanu prac badania w trakcie zlecenia.
- Komunikacja z audytorami części składowych grupy dotycząca oczekiwanych rodzajów i terminu informacji związanych z pracami badania wykonanymi dla celów badania grupy.
- Oczekiwany rodzaj i terminy komunikowania się pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie, w tym rodzaj i terminy spotkań zespołu oraz terminy przeglądu wykonanych prac badania.
- Czy oczekuje się jakichkolwiek innych komunikacji ze stronami trzecimi, w tym jakichkolwiek ustawowych lub umownych obowiązków sprawozdawczych powstających z badania.

**Znaczące czynniki, wstępne czynności dotyczące zlecenia i wiedza uzyskana podczas innych zleceń**

- Ustalenie istotności zgodnie z MSB 320<sup>1</sup> oraz tam, gdzie ma to zastosowanie:
  - ustalenie istotności wykonawczej części składowej grupy i poinformowanie o tym audytorów części składowych grupy zgodnie z MSB 600 (zmieniony),<sup>2</sup>
  - wstępne oczekiwania dotyczące grup transakcji, sald kont i ujawnień, które mogą być znaczące.
- Wstępna identyfikacja obszarów, gdzie może występować wyższe ryzyko istotnego zniekształcenia.
- Wpływ oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie całościowego sprawozdania finansowego na kierowanie, nadzór i przegląd.
- Sposób, w jaki audytor podkreśla członkom zespołu wykonującego zlecenie potrzebę zachowania postawy dociekliwości i stosowania zawodowego sceptycyzmu podczas gromadzenia i oceny dowodów badania.
- Wyniki wcześniejszych badań, które obejmowały ocenę operacyjnej skuteczności kontroli wewnętrznej, w tym rodzaj zidentyfikowanych słabości i działań podjętych, aby odpowiedzieć na nie.
- Omówienie zagadnień, które mogą wpływać na badanie, z personelem firmy odpowiedzialnym za wykonywanie innych usług na rzecz jednostki.
- Dowody zaangażowania kierownictwa w zaprojektowanie, wdrożenie i działanie solidnej kontroli wewnętrznej, w tym dowody odpowiedniej dokumentacji takiej kontroli wewnętrznej.
- Zmiany w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, takie jak zmiany w standardach rachunkowości, które mogą wiązać się ze znaczącymi nowymi lub

<sup>1</sup> MSB 320 *Istotność w planowaniu i wykonywaniu badania.*

<sup>2</sup> MSB 600 (zmieniony) *Szczególne rozważania – Badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)*, paragrafy 35-36.

zmienionymi ujawnieniami.

- Liczba transakcji, które mogą determinować, czy dla audytora bardziej skuteczne jest poleganie na kontroli wewnętrznej.
- Znaczenie przywiązywane do kontroli wewnętrznej w jednostce, aby efektywnie prowadzić działalność.
- Proces(-y), który(-e) kierownictwo stosuje, aby identyfikować i sporządzać ujawnienia wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, w tym ujawnienia zawierające informacje, które zostały uzyskane spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych.
- Znaczący rozwój działalności wpływający na jednostkę, w tym zmiany w technologii informacyjnej i procesach gospodarczych, zmiany w kluczowym kierownictwie oraz przejęcia, połączenia i sprzedaż inwestycji.
- Znaczący rozwój branży, taki jak zmiany w regulacjach branżowych i nowe wymagania sprawozdawcze.
- Inny znaczący stosowny rozwój, taki jak zmiany w środowisku prawnym wpływające na jednostkę.

**Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres zasobów**

- Zasoby ludzkie, technologiczne i intelektualne przydzielone lub udostępnione dla zlecenia (np.: przydzielenie zespołu wykonującego zlecenie oraz przydzielenie prac badania członkom zespołu, w tym przydzielenie odpowiednio doświadczonych członków zespołu do obszarów, gdzie mogą być podwyższone ryzyka istotnego zniekształcenia).
- Sporządzenie budżetu zlecenia, w tym rozważenie odpowiedniej ilości czasu zarezerwowanego na obszary, gdzie mogą być podwyższone ryzyka istotnego zniekształcenia.

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](http://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](http://permissions) lub uzyskać pod adresem [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 300 *Planowanie badania sprawozdania finansowego*, 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) 300 *Planowanie badania sprawozdania*

*finansowego* w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 300 *Planowanie badania sprawozdania finansowego* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 300, *Planning an Audit of Financial Statements*. 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](mailto:permissions@ifac.org).



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.iaasb.org](http://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™