

Załącznik nr 1.9 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 2272/38a/2022 KRBR z dnia 7 lipca 2022 r. \(zmiany zaznaczone na niebiesko\)](#)**

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. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1
Rola i rozłożenie w czasie planowania.....	2
Data wejścia w życie	3
Cel	4
Wymogi	
Udział kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie	5
Wstępne czynności dotyczące zlecenia	6
Planowanie czynności	7-11
Dokumentacja.....	12
Dodatkowe czynności przy zleceniu badania po raz pierwszy.....	13
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Rola i rozłożenie w czasie planowania.....	A1-A3
Udział kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie	A4
Wstępne czynności dotyczące zlecenia	A5-A7
Planowanie czynności	A8-A17
Dokumentacja.....	A18-A21
Dodatkowe rozważania przy zleceniach badania po raz pierwszy	A22
Załącznik: Rozważania dotyczące ustalania ogólnej strategii badania	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 300 „Planowanie badania sprawozdania finansowego” należy odczytywać w kontekście MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za zaplanowanie badania sprawozdania finansowego. Niniejszy standard został opracowany z myślą o badaniach powtarzalnych. Dodatkowe czynności wykonywane przy zleceniu badania po raz pierwszy omówiono osobno.

Rola i rozłożenie w czasie planowania

2. Planowanie badania polega na ustaleniu ogólnej strategii badania oraz opracowaniu planu badania dla zlecenia. Odpowiednie planowanie przynosi liczne korzyści dla badania sprawozdania finansowego, w tym: (zob. par. A1-A3)
 - pomaga biegłemu rewidentowi zwrócić odpowiednią uwagę na ważne obszary badania,
 - wspiera biegłego rewidenta w identyfikowaniu i przeciwdziałaniu na czas ewentualnym problemom,
 - pomaga biegłemu rewidentowi prawidłowo organizować i kierować zleceniem badania, aby zostało ono wykonane w sposób efektywny i wydajny,
 - pomaga przy doborze członków zespołu wykonującego zlecenie, o poziomie umiejętności i kompetencji odpowiednim dla zareagowania na przewidywane ryzyka oraz przy właściwym podziale pracy między nimi,
 - ułatwia kierowanie i nadzór nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przegląd wykonanej przez nich pracy,
 - pomaga, gdzie ma to zastosowanie, w koordynowaniu wykonanej pracy przez biegłych rewidentów części składowych grupy oraz ekspertów.

Data wejścia w życie

3. Niniejszy standard stosuje się do badań sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

Cel

4. Celem biegłego rewidenta, jest takie zaplanowanie badania, aby zostało przeprowadzone w sposób efektywny.

Wymogi

Udział kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie

5. Partner odpowiedzialny za zlecenie i inni kluczowi członkowie zespołu wykonującego zlecenie uczestniczą w planowaniu badania, w tym w zaplanowaniu i uczestniczeniu w dyskusji między członkami zespołu wykonującego zlecenie. (Zob. par. A4)

Wstępne czynności dotyczące zlecenia

6. Biegły rewident podejmuje na początku bieżącego zlecenia badania następujące czynności:
 - (a) przeprowadza wymagane przez MSB 220 procedury dotyczące kontynuacji współpracy

- z klientem i przyjęcia określonego zlecenia badania¹,
- (b) ocenia zgodność z określonymi wymogami etycznymi, w tym dotyczącymi niezależności, stosownie do MSB 220² oraz
- (c) ustala zrozumienie warunków zlecenia, zgodnie z wymogami zawartymi w MSB 210³. (Zob. par. A5-A7)

Planowanie czynności

7. Biegły rewident ustala* ogólną strategię badania wyznaczającą zakres, rozłożenie w czasie i kierunek badania oraz kieruje opracowaniem planu badania.
8. Ustalając ogólną strategię badania biegły rewident:
 - (a) identyfikuje cechy zlecenia, która określa jego zakres,
 - (b) upewnia się, co do celów sprawozdawczych zlecenia, aby zaplanować rozłożenie badania w czasie i rodzaj wymaganych informacji,
 - (c) rozpatruje czynniki, które z punktu widzenia zawodowego osądu, są znaczące dla kierowania wysiłkami zespołu wykonującego zlecenie,
 - (d) rozpatruje wyniki wstępnych działań związanych ze zleceniem i, jeżeli ma to zastosowanie, czy wiedza uzyskana przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie przy realizacji innych zleceń ma znaczenie oraz
 - (e) ustala rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres zasobów niezbędnych do wykonania zlecenia. (Zob. par. A8-A11).
9. Biegły rewident opracowuje plan badania, który obejmuje opis:
 - (a) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu planowanych procedur oszacowania ryzyka, zgodnie z MSB 315 (zmienionym)⁴,
 - (b) rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu planowanych dalszych procedur badania na poziomie stwierdzeń, zgodnie z MSB 330⁵,
 - (c) innych planowanych procedur badania, których przeprowadzenie jest niezbędne, aby zlecenie było wykonane zgodnie z MSB. (Zob. par. A12-A14)
10. Biegły rewident, jeśli to konieczne, aktualizuje i zmienia ogólną strategię badania i plan badania w trakcie trwania badania. (Zob. par. A15)
11. Biegły rewident planuje rodzaj, rozłożenie w czasie oraz zakres kierowania i nadzorowania członków zespołu wykonującego zlecenie i przegląd ich pracy. (Zob. par. A16-A17)

¹ MSB 220 „Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego”, paragrafy 12-13.

² MSB 220, paragrafy 9-11.

³ 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, *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.

⁴ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”.

⁵ MSB 330 „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka”.

Dokumentacja

12. Biegły rewident włącza do dokumentacji badania⁶:
- (a) ogólną strategię badania,
 - (b) plan badania oraz
 - (c) wszelkie znaczące zmiany ogólnej strategii badania lub planu badania, dokonane podczas zlecenia badania oraz powody tych zmian. (Zob. par. A18-A21)

Dodatkowe czynności przy zleceniu badania po raz pierwszy

13. Biegły rewident przed rozpoczęciem badania po raz pierwszy podejmuje następujące działania:
- (a) przeprowadza procedury wymagane przez MSB 220 dotyczące akceptacji współpracy z klientem i przyjęcia określonego zlecenia badania⁷ oraz
 - (b) komunikuje się z poprzednim biegłym rewidentem, jeżeli nastąpiła zmiana biegłych rewidentów, zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi. (Zob. par. A22)

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Rola i rozłożenie w czasie planowania (Zob. par. 2)

- A1. Rodzaj i zakres planowania czynności 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.
- A2. Planowanie nie jest odrębnym etapem badania, ale raczej stanowi ciągły i powtarzalny proces, który często rozpoczyna się krótko po zakończeniu poprzedniego badania (lub w powiązaniu z nim) i trwa aż do zakończenia aktualnego zlecenia badania. Planowanie obejmuje także rozważania dotyczące rozłożenia w czasie określonych czynności i przeprowadzenie procedur badania, które powinny być zakończone przed wykonaniem dalszych procedur badania. Na przykład, planowanie obejmuje potrzebę rozważenia, przed identyfikacją i oszacowaniem przez biegłego rewidenta ryzyk istotnego zniekształcenia, takich spraw jak:
- procedury analityczne, jakie należy zastosować jako procedury oszacowania ryzyka,
 - uzyskanie ogólnego zrozumienia wymogów prawnych i regulacyjnych ramowych założeń mających zastosowanie do jednostki oraz sposobu, w jaki jednostka je przestrzega,
 - określenie istotności,
 - powołanie ekspertów,
 - przeprowadzenie innych procedur oszacowania ryzyka.
- A3. Biegły rewident może zdecydować się na omówienie z kierownikiem jednostki elementów planowania w celu ułatwienia przeprowadzenia i kierowania zleceniem badania (na przykład dla skoordynowania niektórych zaplanowanych procedur badania z pracą personelu jednostki). Mimo, że często takie omówienie ma miejsce, za ustalenie ogólnej strategii oraz opracowanie planu badania pozostaje odpowiedzialny biegły rewident. Gdy następuje omówienie spraw

⁶ MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragrafy 8-11 oraz paragraf A6.

⁷ MSB 220, paragrafy 12-13.

zawartych w ogólnej strategii lub planie badania, konieczne jest dołożenie starań, aby nie podważyło to efektywności badania. Na przykład omawianie rodzaju i rozłożenia w czasie szczegółowych procedur badania z kierownikiem jednostki może podważyć skuteczność badania wobec uczynienia procedur badania zbyt przewidywalnymi.

Udział kluczowych członków zespołu wykonującego zlecenie (Zob. par. 5)

A4. Udział partnera odpowiedzialnego za zlecenie oraz innych kluczowych członków zespołu wykonujących zlecenie w planowaniu badania, pozwala wykorzystać ich doświadczenie i intuicję, służąc zwiększeniu efektywności i wydajności procesu planowania⁸.

Wstępne czynności dotyczące zlecenia (Zob. par. 6)

A5. Przeprowadzenie określonych w paragrafie 6 wstępnych czynności dotyczące zlecenia na początku bieżącego zlecenia badania pomaga biegłemu rewidentowi w zidentyfikowaniu i oszacowaniu zdarzeń lub okoliczności, które mogłyby niekorzystnie wpłynąć na jego zdolność do zaplanowania i wykonania zlecenia badania.

A6. Przeprowadzenie tych wstępnych czynności dotyczących zlecenia umożliwia biegłemu rewidentowi zaplanowanie zlecenia badania, w przypadku którego na przykład:

- biegły rewident zachowuje niezbędną niezależność i zdolność wykonania zlecenia,
- nie ma zastrzeżeń do uczciwości kierownika jednostki, co może wpływać na chęć biegłego rewidenta do kontynuacji zlecenia,
- nie ma nieporozumień z klientem co do warunków zlecenia.

A7. Biegły rewident rozpatruje kontynuację współpracy z klientem oraz właściwe wymogi etyczne, obejmujące zachowanie niezależności podczas całego zlecenia badania, w miarę jak następują zmiany warunków i okoliczności. Przeprowadzenie wstępnych procedur dotyczących zarówno kontynuacji współpracy z klientem, jak i oceny właściwych wymogów etycznych (w tym niezależności) na początku bieżącego zlecenia badania oznacza, że procedury te zostały ukończone przed przeprowadzeniem innych znaczących działań w ramach bieżącego zlecenia badania. W przypadku kontynuowanych (powtarzalnych) zleceń badania, takie wstępne procedury są często przeprowadzane krótko po zakończeniu poprzedniego badania (lub w powiązaniu z nim).

Planowanie czynności

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

A8. Proces ustalania ogólnej strategii badania pomaga biegłemu rewidentowi w podjęciu decyzji, pod warunkiem zakończenia przez niego procedur oszacowania ryzyka, o następujących sprawach:

- rozmieszczenie zasobów między poszczególnymi obszarami badania, takich jak angażowanie odpowiednio doświadczonych członków zespołu do badania obszarów wysokiego ryzyka lub powołanie ekspertów do skomplikowanych zagadnień,
- wielkość zasobów wykorzystywanych do poszczególnych obszarów badania, takich liczba członków zespołu wyznaczonych do obserwacji spisu z natury zapasów w istotnych

⁸ Paragraf 10 MSB 315 (zmienionego), ustala wymogi i dostarcza wytycznych w sprawie dyskusji zespołu wykonującego zlecenie na temat podatności jednostki na istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego. Paragraf 15 MSB 240 „Obowiązki biegłego rewidenta 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.

lokalizacjach, zakres przeglądu pracy innych biegłych rewidentów w przypadku badań skonsolidowanego sprawozdania finansowego lub budżetu badania w godzinach, przypisanych do obszarów wysokiego ryzyka,

- kiedy zasoby te mają zostać użyte, na przykład w poszczególnych etapach badania lub na kluczowe, graniczne daty oraz
- sposób zarządzania i kierowania tymi zasobami oraz ich nadzorowania, takimi jak terminy oczekiwanego odbycia spotkania informacyjnego zespołu i dotyczącego wysłuchania ich sprawozdania, oczekiwany sposób przeprowadzenia przeglądu przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie i kierownika (na przykład na miejscu lub zdalnie) oraz czy zakończyć przeprowadzanie przeglądu kontroli jakości zlecenia.

A9. Załącznik zawiera przykłady rozważań przy ustalaniu ogólnej strategii badania.

A10. Po ustaleniu ogólnej strategii badania może zostać opracowany plan badania dotyczący różnych spraw rozpoznanych w ogólnej strategii badania, uwzględniający potrzebę osiągnięcia celów badania dzięki wydajnemu wykorzystaniu zasobów będących do dyspozycji biegłego rewidenta. Ustalenie ogólnej strategii badania i szczegółowego planu badania niekoniecznie są odrębnymi lub następującymi po sobie procesami, ale ściśle wiążą się ze sobą, ponieważ zmiany w jednym mogą w konsekwencji powodować zmiany w drugim.

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

A11. W przypadku małych jednostek całe badanie może być przeprowadzone przez bardzo mały zespół wykonujący zlecenie. W badaniu wielu małych jednostek uczestniczy partner odpowiedzialny za zlecenie, (którym może być indywidualnie praktykujący biegły rewident) pracujący z jednym członkiem zespołu wykonującego zlecenie (lub bez niego). W mniejszym zespole skoordynowanie prac i przepływu informacji między członkami zespołu jest łatwiejsze. Ustalenie ogólnej strategii badania przy badaniu małej jednostki nie musi być przedsięwzięciem złożonym ani czasochłonnym; zależy ono od wielkości jednostki, stopnia złożoności badania oraz wielkości zespołu wykonującego zlecenie. Na przykład krótka notatka, sporządzona na zakończenie poprzedniego badania na podstawie przeglądu dokumentów roboczych, podkreślająca sprawy zidentyfikowane w trakcie właśnie zakończonego badania, zaktualizowana w okresie bieżącym na podstawie rozmów przeprowadzonych z właścicielem-kierownikiem, może służyć jako udokumentowana strategia badania dla bieżącego zlecenia badania, jeśli obejmuje zagadnienia wymienione w paragrafie 8.

Plan badania (zob. par. 9)

A12. Plan badania jest bardziej szczegółowy niż ogólna strategia badania, ponieważ określa rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania, które mają być przeprowadzone przez członków zespołu wykonującego zlecenie. Planowanie tych procedur badania następuje w toku badania w miarę realizacji kolejnych etapów planu badania. Na przykład, planowanie procedur oszacowania ryzyka przeprowadzanych przez biegłego rewidenta następuje wcześniej niż u proces badania. Jednak zaplanowany rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres dalszych procedur badania zależą od wyniku tych procedur oszacowania ryzyka. Dodatkowo biegły rewident może rozpocząć wykonywanie dalszych procedur badania niektórych grup transakcji, sald kont i ujawnień przed zaplanowaniem wszystkich pozostałych dalszych procedur badania.

A13. 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, niektóre ujawnienia mogą zawierać informacje uzyskane spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych, co może mieć również wpływ na oszacowanie ryzyk oraz rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania, które mają na nie wpływ.

- A14. Rozważenie ujawnień na wczesnym etapie badania pomaga biegłemu rewidentowi w poświęceniu należytej uwagi i zaplanowaniu wystarczającego czasu na ich uwzględnienie w taki sam sposób, jak grup transakcji, zdarzeń i sald kont. Wczesne rozważenie może również pomóc biegłemu rewidentowi w określeniu wpływu na badanie:
- istotnych, nowych lub skorygowanych 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, wynikających ze znaczącego połączenia jednostek gospodarczych),
 - istotnych nowych lub zmienionych ujawnień wynikających ze zmian w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej,
 - konieczności zaangażowania eksperta biegłego rewidenta dla wsparcia procedur badania związanych z konkretnymi ujawnieniami (na przykład, ujawnieniami dotyczącymi świadczeń emerytalnych lub innych zobowiązań z tytułu świadczeń emerytalnych) oraz
 - kwestii związanych z ujawnieniami, które biegły rewident może chcieć omówić z osobami sprawującymi nadzór⁹.

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

- A15. W rezultacie nieprzewidzianych zdarzeń, zmian warunków lub dowodów badania uzyskanych w rezultacie przeprowadzonych procedur badania, biegły rewident, na podstawie skorygowanej analizy oszacowania ryzyka, może być zmuszony do skorygowania ogólnej strategii i planu badania, a tym samym powstałego planowanego rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania opartego na poprawionych, uwzględnionych oszacowaniach ryzyk. Tak może być w przypadku, gdy biegły rewident uzyskuje informacje znacząco różniące się od informacji dostępnych mu przy planowaniu procedur badania. Na przykład, dowody badania uzyskane dzięki przeprowadzeniu badań wiarygodności mogą być sprzeczne z dowodami badania uzyskanymi za pomocą testów kontroli.

Kierowanie, nadzór i przegląd (Zob. par. 11)

- A16. Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przegląd ich pracy różnią się w zależności od wielu czynników, w tym:
- wielkości i złożoności jednostki,
 - obszaru badania,
 - oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia (na przykład, wzrost oszacowanego ryzyka istotnych zniekształceń dla danego obszaru badania zwykle wymaga odpowiedniego zwiększenia zakresu i terminowego kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz bardziej szczegółowego przeglądu ich pracy),
 - zdolności i kompetencji poszczególnych członków zespołu wykonującego prace rewizyjne.

⁹ MSB 260 (zmieniony) „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”, paragraf A13.

MSB 220 zawiera szczegółowe wytyczne dotyczące kierowania, nadzoru i przeglądu prac rewizyjnych¹⁰.

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

A17. W przypadku, gdy badanie przeprowadza wyłącznie partner odpowiedzialny za zlecenie, nie powstają kwestie kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przeglądu ich pracy. W takich przypadkach partner odpowiedzialny za zlecenie przeprowadziwszy osobiście wszystkie etapy prac, będzie świadomy wszystkich ważnych spraw. Jeżeli także ta osoba sama przeprowadziła całe badanie, to praktycznych trudności może narażać wyrobienie sobie przez nią obiektywnego poglądu na odpowiedniość osądów sformułowanych podczas badania. W szczególności, jeżeli podczas badania przeprowadzanego przez indywidualnie praktykującego biegłego rewidenta, wyłaniają się szczególnie złożone lub nietypowe zagadnienia, pożądane może być skonsultowanie się z innymi odpowiednio doświadczonymi biegłymi rewidentami lub z organizacją zawodową biegłych rewidentów.

Dokumentacja (Zob. par. 12)

A18. Dokumentacja ogólnej strategii badania jest zapisem kluczowych decyzji uważanych za niezbędne dla właściwego zaplanowania badania i przekazania znaczących spraw zespołowi wykonującemu zlecenie. Na przykład, biegły rewident może streścić ogólną strategię badania w formie notatki zawierającej kluczowe decyzje dotyczące ogólnego zakresu, rozłożenia w czasie i prowadzonego badania.

A19. Dokumentacja planu badania jest zapisem planowanego rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur oszacowania ryzyka i dalszych procedur badania na poziomie stwierdzenia, jako reakcja na oszacowane ryzyka. Służy również, jako zapis właściwego zaplanowania procedur badania, które mogą zostać poddane przeglądowi i zatwierdzeniu przed ich przeprowadzeniem. Biegły rewident może korzystać ze standardowych programów badania lub formularzy kontrolnych badania, dostosowanych w miarę potrzeby do odzwierciedlenia szczególnych okoliczności badania.

A20. Zapis znaczących zmian ogólnej strategii i planu badania oraz spowodowanych w ich wyniku zmian rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu planowanych procedur badania, wyjaśnia przyczyny dokonania znaczących zmian i przyjętą ostatecznie dla badania ogólną strategię i plan badania. Odzwierciedla również odpowiednią reakcję na znaczące zmiany powstałe podczas badania.

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

~~A21. Jak to omówiono w paragrafie A11, odpowiednia, krótka notatka może posłużyć jako udokumentowanie strategii badania mniejszej jednostki. Do planu badania mogą być wykorzystane standardowe programy badania lub formularze kontrolne (zob. par. A19) oparte na założeniu działania niewielu odpowiednich czynności kontrolnych, tak jak jest to zazwyczaj w mniejszej jednostce, pod warunkiem, że są one dostosowane do okoliczności zlecenia, w tym do oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta.~~

A21. Jak omówiono w paragrafie A11, odpowiednia, krótka notatka może posłużyć jako udokumentowanie strategii badania mniejszej jednostki. W przypadku planu badania, można zastosować standardowe programy badania lub listy kontrolne (zobacz paragraf A19) sporządzone przy założeniu małej ilości kontroli¹¹, co może mieć miejsce w przypadku mniejszej

¹⁰ MSB 220, paragrafy 15-17.

¹¹ MSB (PL) 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 26(a).

jednostki, pod warunkiem, że są one dostosowane do okoliczności zlecenia, w tym do oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta.

Dodatkowe rozważania przy zleceniach badania po raz pierwszy (Zob. par. 13)

A22. Zastosowanie i cel planowania badania są takie same zarówno, gdy badanie jest pierwszym lub powtarzającym się zleceniem. W przypadku, jednak pierwszego badania może być konieczne rozszerzenie przez biegłego rewidenta planowanych czynności, ponieważ zazwyczaj nie posiada on wcześniej nabytego doświadczenia dotyczącego danej jednostki, branego pod uwagę przy planowaniu powtarzających się zleceń. Przy zleceniu pierwszego badania, biegły rewident może rozważyć, ustalając ogólną strategię i plan badania dodatkowe sprawy:

- ustalenia poprzednika biegłego rewidenta, na przykład, przegląd jego dokumentacji roboczej, jeżeli nie zabraniają tego przepisy prawa lub regulacja,
- omówienie z kierownictwem, w związku z wyborem biegłego rewidenta po raz pierwszy, wszystkich znaczących kwestii (w tym stosowanych zasad rachunkowości lub rewizji finansowej i sprawozdawczości finansowej), komunikacji z osobami sprawującymi nadzór i określenie wpływu, jaki te sprawy wywierają na ogólną strategię i plan badania,
- procedury badania nieodzowne do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących stanów początkowych¹²,
- inne procedury wymagane przez system kontroli jakości firmy w przypadku przeprowadzania zlecenia badania po raz pierwszy (na przykład, system kontroli jakości firmy wymaga zaangażowania innego partnera lub osobę wyższego szczebla do przeglądu ogólnej strategii badania przed rozpoczęciem znaczących procedur lub przeglądu sprawozdań przed ich wydaniem).

¹² MSB 510 „Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe”.

Rozważania dotyczące ustalania ogólnej strategii badania

Załącznik zawiera przykłady spraw, które biegły rewident może rozważyć przy ustalaniu ogólnej strategii badania. Wiele z tych spraw będzie miało również wpływ na szczegółowy plan badania biegłego rewidenta. Przykłady udostępniają szeroki zakres spraw odpowiednich w wielu zleceniach. O ile, niektóre zagadnienia przywołane poniżej, mogą być wymagane przez inne MSB, to nie wszystkie z nich są odpowiednie dla każdego zlecenia badania, a poniższy wykaz nie jest koniecznie kompletny.

Charakterystyka zlecenia

- Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, na podstawie których sporządzane są informacje finansowe podlegające badaniu, w tym potrzeba uzgodnienia z innymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
- Specyficzne dla branży wymogi sprawozdawcze, takie jak raporty wymagane przez regulatorów branżowych.
- Oczekiwany zasięg badania, uwzględniający liczbę i lokalizacje części grupy, podlegających badaniu.
- Rodzaj powiązań kontrolnych pomiędzy jednostką dominującą i jej częściami, który określa sposób konsolidacji grupy.
- Zakres, w jakim części grupy są badane przez innych biegłych rewidentów.
- Rodzaj segmentów branżowych objętych badaniem, w tym potrzeba posiadania specjalistycznej wiedzy.
- Stosowana waluta sprawozdawcza, w tym potrzeba przeliczeń na walutę, w której będą badane informacje finansowe.
- Potrzeba przeprowadzenia ustawowego badania samodzielnych sprawozdań finansowych, oprócz badania ich dla celów konsolidacji.
- Czy jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, a jeśli tak, to w jakich obszarach i w jakim zakresie jego praca może być wykorzystana, lub czy audytorzy wewnętrzni mogą służyć bezpośrednią pomocą dla celów badania.
- Korzystanie przez jednostkę z organizacji usługowych i sposób, w jaki biegły rewident może uzyskać dowody dotyczące modelu lub działania stosowanych przez nie kontroli.
- Spodziewane wykorzystanie dowodów badania uzyskanych z wcześniejszych badań, na przykład dowody badania dotyczące procedur oszacowania ryzyka i testów kontroli.
- Wpływ, jaki technologia informatyczna wywiera na procedury badania, w tym dostępność danych i zamierzone korzystanie z wspomaganych komputerowo technik badania.
- Koordynacja oczekiwanego zasięgu i rozłożenia w czasie prac rewizyjnych z wszelkimi przeglądami śródrocznych informacji finansowych i wpływ, jaki na badanie wywierają informacje uzyskane podczas takich przeglądów.
- Dostępność personelu i danych klienta.

Cele sprawozdawczości, rozłożenie w czasie badania i sposób komunikowania się

- Harmonogram sprawozdawczości jednostki, tak śródrocznej, jak i końcowej.

- Organizacja spotkań z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór w celu omówienia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu pracy rewizyjnej.
- Omówienie z kierownikiem jednostki i osobami sprawującymi nadzór ich oczekiwań, co do rodzaju i terminu sprawozdań, które będą wydane oraz innych sposobów komunikowania się zarówno w formie pisemnej, jak i ustnej, w tym sprawozdanie biegłego rewidenta, pisma do kierownika jednostki i informacje przekazywane osobom sprawującym nadzór.
- Omówienie z kierownikiem jednostki oczekiwanych sposobów komunikowania się o stanie prac rewizyjnych podczas zlecenia.
- Komunikacja z biegłymi rewidentami części grupy dotycząca oczekiwanego rodzaju i terminu wydawanych sprawozdań i innych informacji związanych z badaniem części grupy.
- Oczekiwany rodzaj i terminy komunikowania się pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie, w tym rodzaj i terminy spotkań zespołu oraz terminy przeglądu wykonanej pracy.
- Czy oczekuje się innych kontaktów ze stronami trzecimi, w tym z tytułu ustawowych lub umownych obowiązków sprawozdawczych wynikających z badania.

Znaczące czynniki, wstępne czynności dotyczące zlecenia i wiedza uzyskana przy innych zleceniach

- Określenie istotności zgodnie z MSB 320¹ oraz tam, gdzie ma to zastosowanie:
 - określenie istotności części grupy i poinformowanie o tym biegłych rewidentów części składowych grupy zgodnie z MSB 600²,
 - wstępne zidentyfikowanie znaczących części składowych grupy i istotnych grup transakcji, sald kont i ujawnień.
- Wstępne zidentyfikowanie obszarów, w których może występować wyższe ryzyko istotnego zniekształcenia.
- Wpływ oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego na kierunek, nadzór i przegląd.
- Sposób, w jaki biegły rewident wskazuje członkom zespołu wykonującego zlecenie na potrzebę zachowania postawy cechującej się dociekliwością i kierowania się zawodowym sceptycyzmem podczas zbierania i oceny dowodów badania.
- Rezultaty wcześniejszych badań, które obejmowały ocenę operacyjnej skuteczności działania kontroli wewnętrznej, w tym rodzaj zidentyfikowanych słabości i działań podjętych w celu przeciwdziałania im.
- Omówienie z personelem firmy odpowiedzialnym za świadczenie innych usług na rzecz jednostki, zagadnień, które mogą wpływać na badanie.
- Dowody świadczące o zaangażowaniu kierownika jednostki w zaprojektowanie, wdrożenie i działanie solidnej kontroli wewnętrznej, w tym istnienie stosownej dokumentacji dotyczącej kontroli wewnętrznej.

¹ MSB 320 „Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania”.

² MSB 600 „Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)”, paragrafy 21-23 oraz 40 (c).

- Zmiany w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, takich jak zmiany standardów rachunkowości, które mogą wiązać się ze znaczącymi, nowymi lub zmienionymi ujawnieniami.
- Liczba transakcji, które mogą powodować, że dla biegłego rewidenta bardziej skutecznym podejściem będzie zaufanie kontroli wewnętrznej.
- Znaczenie przywiązywane do kontroli wewnętrznej w jednostce, dla jej efektywnej działalności gospodarczej.
- Proces(y) stosowane przez kierownika jednostki do identyfikacji i przygotowania ujawnień wymaganych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, w tym ujawnień zawierających informacje uzyskane spoza księgi głównej i ksiąg pomocniczych.
- Znaczący rozwój gospodarczy wpływający na jednostkę, w tym zmiany technologii informacyjnej i procesów gospodarczych, kluczowego kierownictwa oraz przejęcia, połączenia i sprzedaż udziałów.
- Znaczące zmiany w branży, takie jak zmiany regulacji branżowych i nowe wymogi sprawozdawcze.
- Inne znaczące zmiany, takie jak zmiany w środowisku prawnym wpływające na jednostkę.

Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres zasobów

- Dobór zespołu wykonującego zlecenie (w tym, gdy to konieczne, osoby dokonującej przeglądu kontroli jakości zlecenia) oraz przydział prac rewizyjnych członkom zespołu, w tym skierowanie odpowiednio doświadczonych członków zespołu do obszarów o podwyższonych ryzykach istotnego zniekształcenia.
- Sporządzenie budżetu, uwzględniającego odpowiednią ilość czasu na zarezerwowanego na obszary o podwyższonym ryzyku istotnego zniekształcenia.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 300 *Planowanie badania sprawozdania finansowego* 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 r. 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 300 *Planowanie badania sprawozdania finansowego* © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Badania 300 *Planowanie badania sprawozdania finansowego* © 2019 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *International Standards on Auditing 300 Planning an Audit of Financial Statements*, 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