

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 230

Dokumentacja badania

WAŻNE ZMIANY

Cyklem ALERTÓW Komisja ds. Standaryzacji Usług Świadczonych Przez Biegłych Rewidentów pragnie zwrócić Państwa uwagę na **zmiany** w Krajowych Standardach Rewizji Finansowej.

Zmiany polegają na zaimplementowaniu, jako standardów krajowych, szeregu międzynarodowych standardów wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych.

CO JEST PODSTAWĄ ZMIANY?

Zgodnie z ustawą z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (tekst jedn. Dz. U. z 2015 roku poz. 1011 ze zm.), biegły rewident świadcząc usługi rewizji finansowej jest zobowiązany między innymi przestrzegać standardów rewizji finansowej. Przez standardy rewizji finansowej rozumie się krajowe standardy ustanowione przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, zatwierdzone przez Komisję Nadzoru Audytowego.

Dostosowując prawo krajowe do Dyrektywy Unii Europejskiej obligującej Kraje Członkowskie do implementacji międzynarodowych standardów rewizji finansowej, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uchwałą nr 2783/52/2015 z dnia 10 lutego 2015 r. wprowadziła **jako krajowe standardy rewizji finansowej**:

- Międzynarodowe Standardy Badania (MSB),
- Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP),
- Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych Innych niż Badania i Przeglądy Historycznych Informacji (MSUA),

wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB), działającą w strukturze Międzynarodowej Federacji Księgowych (ang. International Federation of Accountants, IFAC).

1 kwietnia 2015 r. Komisja Nadzoru Audytowego **zatwierdziła** powyższą uchwałę.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 230

OD KIEDY ZMIANY OBOWIĄZUJĄ?

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują najpóźniej do badania i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się:

- **31 grudnia 2016 r.** i później – jeśli usługi świadczone są jednostkom zainteresowania publicznego,
- **31 grudnia 2017 r.** i później – w odniesieniu **do wszystkich** innych podmiotów objętych obowiązkiem badania sprawozdań finansowych.

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują również w odniesieniu do usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych, których wykonywanie zostało rozpoczęte dnia 1 stycznia 2017 r. i później.

Istnieje też możliwość wcześniejszego zastosowania nowych standardów pod warunkiem:

- równoczesnego stosowania uchwały Nr 2784/52/2015 KRBR z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych (tj. o [Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1](#) – „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, MSKJ 1) , oraz
- po uprzednim poinformowaniu Krajowej Komisji Nadzoru o terminie rozpoczęcia wcześniejszego stosowania nowych standardów.

CZEGO STANDARD DOTYCZY?

KSRF 230 dotyczy **dokumentacji z badania** sprawozdań finansowych, a w szczególności traktuje o:

- odpowiedzialności biegłego rewidenta za jej sporządzenie,
- charakterze i przeznaczeniu dokumentacji z badania.

Wskazuje się, że standard ten należy **odczytywać w kontekście MSB 200** „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie Międzynarodowymi Standardami Badania” (porównaj [ALERT nr 1](#)).

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 230

JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- dokumentacja badania (stosowana zamiennie z terminami „dokumenty robocze” lub „dokumentacja pracy”),
- akta badania,
- doświadczony biegły rewident.

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

- dokumentacja określonego badania spełniająca wymogi MSB ma dostarczać dowody uzasadniające wniosek biegłego rewidenta o osiągnięciu podstawowych celów biegłego rewidenta (porównaj [ALERT nr 1](#)), oraz że badanie zostało zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB i mającymi zastosowanie wymogami prawa i regulacjami,
- dokumentacja służy między innymi w prowadzeniu badania, przy planowaniu badań przyszłych, w procesie kontroli jakości wewnętrznej oraz kontroli zewnętrznej,
- wskazano, że KSRF 230 dostarcza bazowych reguł dotyczących dokumentacji z badania. Należy mieć również na względzie inne MSB (patrz załącznik do KSRF 230 zawierający specyfikację innych standardów), które określają szczególne wymogi i wytyczne dotyczące dokumentacji. Ponadto, przepisy prawa i regulacje mogą ustanawiać dodatkowe wymogi dotyczące dokumentacji,
- biegły rewident jest odpowiedzialny za sporządzenie na czas wystarczającej i odpowiedniej dokumentacji z badania. **„Na czas”, czyli przed datą sporządzenia sprawozdania biegłego rewidenta** (tj. opinii z badania),
- o formie, zawartości i zakresie dokumentacji decyduje biegły rewident mając na względzie, aby dokumentacja z badania była wystarczająca do tego, żeby doświadczony biegły rewident, który nie miał wcześniejszych związków z danym badaniem, mógł na podstawie dokumentacji z badania zrozumieć: (1) rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur badania w celu spełnienia wymogów MSB i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych, (2) rezultaty przeprowadzonych procedur badania i uzyskane dowody badania oraz (3) znaczące sprawy, które pojawiły się podczas badania, dotyczące ich wnioski i znaczące zawodowe osądy dokonane przy formułowaniu tych wniosków,
- podkreśla się, że ustne wyjaśnienia biegłego rewidenta same w sobie nie stanowią odpowiedniego potwierdzenia wykonanej przez niego pracy lub uzasadnienia sformułowanych przez niego wniosków, ale mogą być wykorzystane do wytłumaczenia lub wyjaśnienia informacji zawartych w dokumentacji badania,

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 230

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU? (CD.)

- nie jest konieczne ani wykonalne, aby biegły rewident dokumentował każdą rozważaną sprawę lub każdy zawodowy osąd dokonany podczas badania. Niektóre elementy dokumentacji mogą potwierdzać wykonanie różnych wymogów MSB, więc może nie być konieczności wielokrotnego ich dokumentowania,
- zakłada się, że dokumentacja z badania mniejszej jednostki będzie na ogół mniej pracochłonna niż z badania dużej jednostki. Analogicznie – dokumentacja będzie mniejsza, jeśli wszystkie czynności badania wykonuje bezpośrednio sam partner odpowiedzialny za badanie (czyli kluczowy biegły rewident). Tym niemniej, dokumentacja powinna być zawsze zrozumiała dla innego doświadczonego biegłego rewidenta, gdyż może być przedmiotem przeglądu przez strony trzecie,
- dokumentacja badania może być zapisana na papierze, elektronicznie lub na innych nośnikach,
- dokumentując rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur badania, biegły rewident opisuje: (1) rozpoznaną charakterystykę zbadanej określonej pozycji lub sprawy, (2) kto przeprowadził daną pracę w ramach badania i datę ukończenia tej pracy oraz (3) kto dokonał przeglądu tej wykonanej pracy, datę oraz zakres tego przeglądu,
- w przypadku spraw znaczących biegły rewident dokumentuje rozmowy na ten temat z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór i innymi osobami. Biegły rewident opisuje informacje dotyczące charakteru tych znaczących spraw oraz kiedy i z kim przeprowadził rozmowy,
- w przypadku spraw znaczących podkreśla się wagę udokumentowania zawodowego osądu dokonywanego podczas pracy i oceny jej wyników. Udokumentowanie dokonanego zawodowego osądu (jeżeli jest znaczący) służy wyjaśnieniu wniosków biegłego rewidenta i wzmocnieniu jakości osądu (np. przy badaniu znaczących szacunków, obowiązku „rozpatrzenia” wpływu informacji, ocenie autentyczności dokumentacji i dalszych kroków, itp.),
- o ile biegły rewident napotka informacje niespójne z jego ostatecznym wnioskiem dotyczącym znaczącej sprawy, wówczas dokumentuje sposób, w jaki odniósł się do tej niespójności,
- o ile (w wyjątkowych okolicznościach) biegły uzna za niezbędne odstępianie od odpowiedniego wymogu MSB, wówczas dokumentuje: przyczyny odstąpienia i w jaki sposób alternatywne procedury badania doprowadziły do osiągnięcia celu,

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 230

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

- MSKJ 1 (lub krajowe regulacje – jeśli są bardziej restrykcyjne) wymaga, aby firmy audytorskie wdrożyły zasady i procedury zapewniające zakończenie na czas gromadzenia akt badania. Przyjmuje się, że kompletowanie akt badania nie powinno przekraczać 60 dni od daty sprawozdania biegłego rewidenta. Zwraca się uwagę, że po dacie wydania sprawozdania biegłego rewidenta zmiany w dokumentacji badania powinny mieć charakter administracyjny. To zmiany, które nie wynikają z przeprowadzenia nowych procedur badania, ani formułowania nowych wniosków. Przykładowe zmiany administracyjne w dokumentacji to: usuwanie lub unieważnianie zastąpionej dokumentacji, sortowanie, łączenie i zamieszczanie odsyłaczy w dokumentach roboczych, wypełnianie list kontrolnych pomocnych w procesie gromadzenia akt badania, dokumentowanie dowodów badania, które biegły rewident uzyskał, omówił i uzgodnił przed datą sprawozdania biegłego rewidenta,
- jeśli jednak (w wyjątkowych okolicznościach) biegły przeprowadza po dacie sprawozdania biegłego rewidenta nowe lub dodatkowe procedury z badania lub formułuje nowe wnioski, wówczas dokumentuje: (1) zaistniałe okoliczności, (2) przeprowadzone procedury, uzyskane dowody badania i/lub wyciągnięte wnioski oraz ich wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta, (3) kiedy i przez kogo zmiany dokumentacji badania zostały dokonane i objęte przeglądem. Przykładem takich okoliczności są fakty, o których biegły rewident dowiedział się po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, które jednak w tej dacie istniały i gdyby były znane w tym dniu, mogłyby doprowadzić do poprawienia sprawozdań finansowych lub zmodyfikowania opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Wynikające zmiany w dokumentacji badania są poddawane przeglądowi zgodnie z [MSB 220](#),
- nie ma konieczności włączać do dokumentacji z badania zastąpionych projektów dokumentów roboczych, notatek odzwierciedlających cząstkowe lub wstępne rozważania, wcześniejszych egzemplarzy dokumentów poprawionych z uwagi na błędy druku lub inne błędy oraz duplikatów dokumentów,
- po zgromadzeniu końcowych akt badania biegły rewident nie niszczy ani nie usuwa elementów dokumentacji przed upływem okresu jej przechowywania,
- MSKJ 1 (lub krajowe regulacje – jeśli są bardziej restrykcyjne) wymaga, aby firmy audytorskie wdrożyły zasady i procedury przechowywania dokumentacji z badania. Przyjmuje się, że okres przechowywania dokumentacji nie powinien być krótszy niż 5 lat licząc od daty sprawozdania biegłego rewidenta,
- wymóg dokumentowania informacji o osobie, która dokonała przeglądu wykonanych czynności badania (stosownie do [MSB 220](#)) nie oznacza, że każdy dokument roboczy ma zawierać dowód jego przeglądu. Dokumentuje się, jakie wykonane czynności badania poddano przeglądowi oraz kto i kiedy dokonał tego przeglądu.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 230

GDZIE MOŻNA ZNALEŹĆ STANDARD?

Pełna aktualna treść standardu dostępna jest na stronie internetowej KIBR pod adresem:

http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwaly/KSRF/uchwala_2783-52-2015_KSRF_230.pdf

CO BYŁO POPZEDNIO?

Zakres tematyczny standardu KSRF 230 był regulowany dotychczas przez Krajowy Standard Rewizji Finansowej nr 1 (http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwala_1608-38-2010_KSRF_1.doc) w rozdziale XII „Dokumentacja rewizyjna” oraz rozdziale XV „Archiwizowanie dokumentacji rewizyjnej”.

Dokumentacja rewizyjna (KSRF 1) jest odpowiednikiem *dokumentacji badania* (KSRF 230).

Przepisy KSRF 1 wymagają od biegłego rewidenta sporządzenia dokumentacji rewizyjnej w analogicznym celu co KSRF 230. Jej treść, postać i liczba zgromadzonych dokumentów roboczych zależy od zawodowego osądu biegłego rewidenta, znaczenia rozpatrywanego zagadnienia, rozmiarów i rodzaju działalności prowadzonej przez jednostkę, której sprawozdanie finansowe jest badane. Nie jest konieczne dokumentowanie każdej rozpatrywanej sprawy.

Podobnie, zakres dokumentacji rewizyjnej i jej układ powinny umożliwić biegłemu rewidentowi nie uczestniczącemu w badaniu prześledzenie przebiegu tego badania i ocenę zasadności opinii wyrażonej o badanym sprawozdaniu finansowym.

W pkt. 82 KSRF 1 wymienia się pozycje, które na ogół składają się na dokumentację rewizyjną. KSRF 1 zawiera jednak mniejszą ilość wskazówek i wymogów niż KSRF 230.

Dokumentację rewizyjną zgodnie z KSRF 1 można dzielić na dokumentację o długoletniej przydatności (stałą) i dokumentację jednorazową (bieżącą).

W KSRF 1 akcentuje się wyraźnie, że zbiory dokumentacji rewizyjnej są własnością podmiotu uprawnionego, który zawarł z jednostką umowę o badanie sprawozdań finansowych. Biegły rewident powinien przez czas badania, do momentu przekazania dokumentacji rewizyjnej do archiwizowania przez podmiot uprawniony, zapewnić jej poufność i niedostępność dla osób spoza podmiotu uprawnionego, w imieniu którego przeprowadza badanie.

KSRF 1, podobnie jak KSRF 230, wymaga przynajmniej 5 letniego przechowywania dokumentacji rewizyjnej. Podaje się jednak dodatkowe wskazówki administracyjne – np. odnośnie dokumentacji zawierającej tajemnice państwowe lub postępowania w przypadku zakończenia działalności przez podmiot uprawniony do badania.

KSRF 1 nie precyzuje wyraźnie w jakim czasie dokumentacja rewizyjna powinna być skompletowana.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 230

UWAGI KOŃCOWE

Niniejszy alert sygnalizuje wybrane aspekty nowych standardów. Alert nie może być traktowany jako substytut zapoznania się z mającymi zastosowanie standardami i regulacjami prawnymi wiążącymi biegłego rewidenta oraz podmiot uprawniony do badania.