

## Implementacja międzynarodowych standardów badania sprawozdań finansowych do małych i średnich kancelarii biegłych rewidentów

*Lukasz Bielecki\**

*Nowe normy zawodowe muszą być stosowane przez biegłych rewidentów przeprowadzających czynności badania sprawozdań finansowych w kancelariach audytorskich za rok 2016 lub w przypadku niebadania jednostek zainteresowania publicznego – do badań za rok 2017. Implementacja Międzynarodowych Standardów Badania w Polsce do czynności rewizji finansowej stanowi bardzo poważne wyzwanie i jest szeroko komentowana w środowisku audytorów. Artykuł stanowi analizę zmian uregulowań zawodu biegłego rewidenta na przestrzeni lat oraz próbę znalezienia przyczyn, dla których zastosowanie nowych norm wykonywania zawodu przysparza wielu trudności w środowisku biegłych rewidentów zatrudnionych w małych i średnich podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.*

**Słowa kluczowe:** audyt, międzynarodowe standardy badania, biegły rewident.

Nadesłany: 29.07.17 | Zaakceptowany do druku: 04.01.18

### Implementation of International Auditing Standards in Polish Medium and Small Auditing Companies

*New standards for the auditor's profession have to be applied by Polish independent auditors to the revision of financial statements for 2016. When public interest companies are not clients of an auditor's entity, this is required for audits for 2017. The implementation of International Auditing Standards in Poland is a serious challenge and a subject of many discussions among auditors. The article presents an analysis of the chain of events that led to such a change. The author aims to find the reason why the application of international standards is so difficult for Polish auditors who perform their duties in medium and small auditing companies.*

**Keywords:** audit, international auditing standards, auditor.

Submitted: 29.07.17 | Accepted: 04.01.18

**JEL:** M42

---

\* **Lukasz Bielecki** – mgr, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katedra Rachunkowości.  
Adres do korespondencji: Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, ul. 1 Maja 50, 40-287 Katowice;  
e-mail: lukasz.bielecki@ue.katowice.pl.

## 1. Wstęp

W lutym 2015 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uchwałą 2783/52/2015 wprowadziła Międzynarodowe Standardy Badania (dalej: MSB, Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej, MSRF) jako obowiązujące normy wykonywania zawodu dla polskich audytorów zewnętrznych. Podmiotowo uchwała obejmuje wszystkie polskie podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych, natomiast czas ich implementacji jest zależny od wielkości podmiotów badanych przez dany podmiot.

Przedmiotem badań autora przedstawionych w niniejszym artykule jest zagadnienie wpływu implementacji MSB na działalność średnich i małych podmiotów audytorskich i pracę zatrudnionych w tych podmiotach biegłych rewidentów. Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie i znalezienie przyczyn trudności wynikających z implementacji MSRF, na tle zmian uregulowań zaczynających się od poziomu europejskiego do ostatecznego wykonawcy usług audytorskich w Polsce.

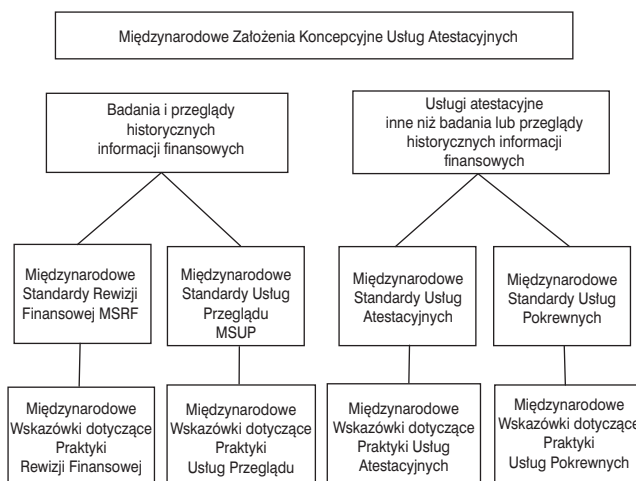
Realizując wskazany cel, dokonano krytycznej analizy literatury, czasopism fachowych oraz przepisów prawnych na poziomie europejskim oraz polskim, jak również aktów wydanych przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów. Na potrzeby niniejszego artykułu wykorzystano także praktyczne doświadczenia autora oraz

zastosowano metodę wywiadu w środowisku biegłych rewidentów wykonujących czynności rewizji finansowej w kancelariach średnich i małych. Autor w artykule przedstawia opinie autorytetów w dziedzinie rewizji finansowej w Polsce, niezależnych biegłych rewidentów wykonujących czynności badania sprawozdań finansowych oraz przedstawia swoje spostrzeżenia – młodego naukowca i praktyka.

## 2. Implementacja Międzynarodowych Standardów Badania w Unii Europejskiej

Rada Międzynarodowych Praktyk Rewizji Finansowej (International Auditing and Assurance Standards Boards – IAASB) jest jednym ze stałych organów IFAC (International Federation of Accountants). Rada powstała w miejsce Komitetu Międzynarodowych Praktyk Rewizji Finansowej (International Auditing Practices Committee – IAPC). Głównym zadaniem Rady jest poprawa jakości i ujednolicanie praktyk rewizji finansowej oraz usług pokrewnych na całym świecie, jak również wzmocnienie zaufania publicznego do audytu globalnego i samego zawodu audytora (<http://www.ifac.org/IAASB/>; Hulicka, 2008, s. 79). Zakres regulacji wydawanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) przedstawiono na rysunku 1.

Rysunek 1. Struktura regulacji wydawanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych



Źródło: Pfaff (2007), s. 128.

MSB mają zastosowanie do badania historycznych informacji finansowych ujętych w sprawozdaniach finansowych. Zawierają one podstawowe zasady i kluczowe procedury oraz dotyczące ich wytyczne mające postać wyjaśnień i innych materiałów. Warty zaznaczenia jest fakt, że podstawowe zasady i kluczowe procedury należy interpretować przy uwzględnieniu wyjaśnień i innych materiałów stanowiących wytyczne do ich stosowania. Wskazówki dotyczące Międzynarodowych Praktyk Rewizji Finansowej mają na celu zapewnienie biegłym rewidentom praktycznej pomocy we wdrażaniu MSRF oraz promowanie właściwej praktyki. Wskazówki te nie mają natomiast rangi standardów.

Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu dotyczą historycznych informacji finansowych, gdy poddawane są one procedurom przeglądu, a nie pełnego badania. Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych są stosowane przy wykonywaniu przez audytorów usług atestacyjnych dotyczących innych zagadnień niż historyczne informacje finansowe. Natomiast Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych mają zastosowanie przy procedurach kompilacji lub innych uzgodnionych procedurach dotyczących informacji finansowych.

Tworzenie i udoskonalanie regulacji wydawanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych jest procesem ciągłym zarówno na poziomie międzynarodowym podczas ich stanowienia, jak i na poziomie krajowym podczas ich implementacji ([https://www.kibr.org.pl/pl/Proces\\_wdrazania\\_MSB](https://www.kibr.org.pl/pl/Proces_wdrazania_MSB)).

W procesie harmonizacji standardów wykonywania zawodu biegłego rewidenta na terenie Unii Europejskiej kluczowy był art. 26 VIII Dyrektywy (Dyrektywa 2006/43/WE) wprowadzający wymóg stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej przyjętych i zaakceptowanych przez Komisję Europejską (Andrzejewski i Grabiński, 2006, s. 195).

We wrześniu 2011 r. Parlament Europejski podjął rezolucję, w której m.in. postulował, aby Komisja pilnie przyjęła – w formie rozporządzenia – MSB. Umożliwiłoby to pełną harmonizację sposobu badania sprawozdań finansowych na poziomie europejskim oraz ułatwiłoby prace organom nad-

zoru. Zdaniem autora parlament wyraził w rezolucji istotny dla dalszych rozważań niniejszego artykułu pogląd, że bez względu na wielkość spółki przeprowadzenie badania stanowi tego samego rodzaju przedsięwzięcie, ale badanie należy dostosować do specyfiki małych i średnich przedsiębiorstw (Kwasiborski, 2014, s. 9).

W roku 2015 pod wpływem przyjęcia nowej Dyrektywy Unii Europejskiej (Dyrektywa 2013/34/UE) oraz Rozporządzenia (537/2014/UE) Międzynarodowe Standardy Badania uległy zmianie i zostało oficjalnie wydanych 37 standardów. Przesłanką kolejnych zmian było zaspokajanie potrzeb interesariuszy oraz wzbogacanie zawartości informacyjnej i przydatności raportów z badań sprawozdań finansowych (FEE, 2015b). Formalnie Komisja Europejska do dnia dzisiejszego nie przyjęła jednak w formie rozporządzenia pakietu standardów rewizji finansowej.

Proces implementacji następował i wciąż następuje poprzez wprowadzanie MSB do krajowych regulacji przez same kraje członkowskie. Niektóre państwa członkowskie (w tym Polska) przyjęły dobrowolnie standardy badania jako krajowe standardy badania bez modyfikacji, inne z nielicznymi uzupełnieniami. Proces implementacji jednolitych standardów rewizji finansowej w krajach Unii Europejskiej według stanu na 2015 r. przedstawia tabela 1.

Odnosząc się do perspektyw implementacji i stosowania MSB, można stwierdzić, że proces harmonizacji objął już niemal całą Unię Europejską. W niedalekiej przyszłości niewykluczone jest objęcie procesem ujednoczenia międzynarodowych standardów badania na poziomie już nie tylko europejskim, ale także światowym. M. Andrzejewski (2012, s. 133) zwrócił uwagę na zgodność postulatów wprowadzonych przez Dyrektywę 2006/43/WE z ustawą SOX w Stanach Zjednoczonych, m.in. w zakresie:

- jednostek zainteresowania publicznego,
- dbałości o niezależność biegłych rewidentów,
- funkcjonowania komitetów audytu.

Może to prowadzić do wniosku, że kolejnym krokiem w procesie harmonizacji standardów wykonywania zawodów przez niezależnych audytorów będzie międzykontynentalny proces wprowadzenia jednolitych standardów badania dla Europy oraz Ameryki Północnej.

Tabela 1. Proces implementacji Międzynarodowych Standardów Badania w krajach Unii Europejskiej (kwiecień 2015)

Kraje członkowskie	Status	Liczba
Austria, Belgia, Bułgaria, Chorwacja, Cypr, Republika Czeska, Dania, Estonia, Finlandia, Grecja, Węgry, Irlandia, Włochy, Litwa, Łotwa, Luksemburg, Malta, Holandia, <b>Polska</b> , Rumunia, Słowacja, Słowenia, Hiszpania, Szwecja, Wielka Brytania	Międzynarodowe Standardy Badania zostały przyjęte do stosowania	25
Francja, Niemcy, Portugalia	Kraje czekają na oficjalne przyjęcie Międzynarodowych Standardów Badania przez Komisję Europejską	3
Razem		28

Źródło: FEE (2015), s. 4.

### 3. Polskie normy wykonywania zawodu biegłego rewidenta w kontekście Międzynarodowych Standardów Badania

Po wejściu w życie przepisów ustawy z 7.05.2009 r. o biegłych rewidentach (Dz.U. nr 77, poz. 649 z późn. zm.) Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uznała, że należałoby wydać kolejny zbiór norm wykonywania zawodu biegłego rewidenta. W międzyczasie IFAC dokonało poprawek i udoskonalilo rekomendowane przez siebie MSB, a Dyrektywa 2006/43/UE zapowiadała wprowadzenie obowiązku stosowania ich przez kraje Unii Europejskiej.

Wobec powyższego Krajowa Rada Biegłych Rewidentów 14 czerwca 2011 r. podjęła uchwałę przyjmującą MSRF jak obowiązujące od 1 stycznia 2012 r. Jednak Komisja Nadzoru Audytowego nie zatwierdziła wspomnianej uchwały ze względów formalnych (Król-Stępień, 2012, s. 114). Argumentem przeciw implementacji MSRF był brak przepisów przejściowych dotyczących udostępniania i stosowania nowych standardów badania.

Jednocześnie Komisja ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów, działająca pod przewodnictwem Antoniego Kwasiborskiego, podjęła prace ukierunkowane na sprawne wprowadzenie w Polsce MSRF. Sobczak (2012) pozytywnie oceniał podjęte przez Komisję działania, zwracając uwagę na fakt, że nie

powinno się już opracowywać kolejnych polskich standardów badania, podczas gdy „istnieją standardy badania opracowane przez międzynarodowe gremia fachowców. MSRF zawierają olbrzymi dorobek wiedzy fachowej i doświadczeń z dziedziny rewizji finansowej i dziś nie ma lepszego opracowania” (Sobczak, 2012, s. 8). Autor niniejszego artykułu uważa natomiast, że były to działania konieczne, nie wiadomo tylko czy wystarczające (o czym świadczą ciągłe trudności w implementacji, o czym mowa w ostatnim punkcie artykułu).

W lutym 2015 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów podjęła z jednej strony przełomową dla standaryzacji usług rewizji finansowej w Polsce, z drugiej strony długo oczekiwaną uchwałę nr 2783/52/2015 KRBR z 10.02.2015 r w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej, wprowadzającą do polskiego porządku prawnego jako Krajowe Standardy Rewizji Finansowej (dalej: KSRF) wydane przez IAASB:

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

Uchwała została tym razem zatwierdzona przez Komisję Nadzoru Audytowego. Pełna lista Krajowych Standardów Rewizji Finansowej wprowadzonych powyższą uchwałą znajduje się w tabeli 2.

Tabela 2. Krajowe Standard Rewizji Finansowej w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania

Nr KSRF	Nazwa
200	Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z międzynarodowymi standardami badania
210	Uzgadnianie warunków zlecenia badania
220	Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych
230	Dokumentacja badania
240	Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw
250	Uwzględnienie prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych
260	Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór
265	Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór i kierownictwem w sprawie słabości kontroli wewnętrznej
300	Planowanie badania sprawozdań finansowych
315	Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia
320	Istotność przy planowaniu i przeprowadzaniu badania
330	Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka
402	Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej
450	Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania
500	Dowody badania
501	Dowody badania – rozważania szczególne dotyczące wybranych zagadnień
505	Potwierdzenia zewnętrzne
510	Zlecenie badania po raz pierwszy – stany początkowe
520	Procedury analityczne
530	Badanie wrywkowe (próbkiwanie)
540	Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień
550	Podmioty powiązane
560	Późniejsze zdarzenia
570	Kontynuacja działalności
580	Pisemne oświadczenia
600	Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególne
610	Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych
620	Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta
700	Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych
705	Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta
706	Paragraf objaśniający i paragraf dotyczący innej sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta

cd. tabeli 2

Nr KSRF	Nazwa
710	Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe
720	Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe
800	Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia – uwagi szczególne
805	Badanie pojedynczych sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego – uwagi szczególne
810	Zlecenie sporządzenia sprawozdania na temat skróconych sprawozdań finansowych
2400	Przegląd historycznych sprawozdań finansowych
2410	Przegląd śródrocznych informacji finansowych przeprowadzony przez niezależnego biegłego rewidenta jednostki
3000	Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych
3400	Sprawozdanie prognozowanych informacji finansowych
3402	Raporty atestacyjne na temat kontroli w organizacjach usługowych
3410	Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych
3420	Usługi atestacyjne polegające na wydaniu raportu na temat kompilacji informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie

Źródło: opracowanie własne na podstawie opublikowanych standardów badania na stronie <https://www.pibr.org.pl/pl/prawo#krajowe-standardy-rewizji-finansowej>.

Standardy oznaczone numerami 200–299 związane są z ogólnymi zasadami i odpowiedzialnością biegłego rewidenta, 300–499 dotyczą szacowania ryzyka i reakcji w odpowiedzi na oszacowane ryzyko, 500–599 podejmują temat dowodów badania, 600–699 wskazują, w jaki sposób i kiedy należy korzystać z ustaleń innych osób, 700–799 dotyczą sprawozdań z badania, a 800–899 znajdują zastosowanie przy dziedzinach specjalistycznych (Kocoń, 2009, s. 19).

Dodatkowo wprowadzono 2 KSRF dotyczące przeprowadzania przeglądów sprawozdań finansowych (2400, 2410), 5 KSRF regulujących wykonywanie usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych (3000, 3400, 3402, 3410, 3420).

W wyniku wprowadzenia wymienionych regulacji obecnie w Polsce obowiązują dwie grupy standardów badań:

1) Krajowe Standardy Rewizji Finansowej (KSRF 1, KSRF 2), które stosują już wszystkie firmy audytorskie badające sprawozdania finansowe jednostek nie-

będących Jednostkami Zainteresowania Publicznego (dalej JZP – odnosi się to do podmiotów największych i najbardziej ryzykownych spełniających ustawowe wymogi typu: spółki akcyjne, banki, ubezpieczyciele, fundusze inwestycyjne);

2) Krajowe Standardy Rewizji Finansowej w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badań, przyjęte uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r., które powinny być stosowane przez firmy audytorskie badające sprawozdania finansowe JZP począwszy od okresów sprawozdawczych kończących się w dniu 31 grudnia 2016 r. i później.

Począwszy od badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się w dniu 31 grudnia 2017 r. wszyscy biegli rewidentzi w Polsce będą zobowiązani do stosowania KSRF w brzmieniu MSB do wszystkich podmiotów podlegających badaniu.

Istniała również możliwość wcześniejszego przyjęcia do stosowania MSRF pod

warunkiem równoczesnego stosowania odpowiedniej wewnętrznej kontroli jakości, po uprzednim poinformowaniu Krajowej Komisji Nadzoru o terminie rozpoczęcia stosowania nowych standardów.

#### **4. Trudności we wprowadzeniu MSB do stosowania przez małe i średnie podmioty audytorskie**

Konieczność wprowadzenia do stosowania MSB obejmuje wszystkie podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych w Polsce. Małe i średnie firmy audytorskie jednak są w dużo trudniejszym położeniu od dużych podmiotów sieciowych ze względu na ograniczone zasoby finansowe, mniejszy dostęp do szkoleń, często brak kontaktów z zagranicznymi partnerami. Tezę tę potwierdza fakt, że największe sieciowe podmioty audytorskie wcześniej dobrowolnie skorzystały z możliwości przejścia na MSRF (Kwasiborski, 2015, s. 7).

Wywiadem środowiskowym objęto biegłych rewidentów z dwóch kancelarii audytorskich z drugiej dziesiątki rankingu firm audytorskich publikowanych przez gazetę „Rzeczpospolita” oraz czasopismo „Rachunkowość” oraz dwóch biegłych rewidentów prowadzących samodzielnie czynności rewizji finansowej. Do sformułowania wniosków autor wykorzystał swoje doświadczenia zdobyte w trakcie badania sprawozdań finansowych w podmiocie audytorskim średniej wielkości.

Zmiany w normach zawodowych biegłych rewidentów wprowadzone przez MSB są kolosalne. Pośród wielu zmian dotyczących procesu badania warto zwrócić uwagę, że kluczowym dla całego procesu rewizji finansowej stał się etap planowania. W tym wstępnym etapie dokonuje się rozpoznania, gdzie mogą kryć się zniekształcenia, czym mogą być spowodowane i jakie procedury należy dobrać, by móc ustalić stan faktyczny. Proces badania zgodny z MSRF nie jest jednak całkowicie odmienny od dotychczasowego, opartego na standardach krajowych. Zmiana nie polega na wprowadzeniu nowych technik badania, lecz na odpowiedzi, czy i kiedy je stosować. Opinia na temat procesu badania według MSB wyrażona przez obecnego prezesa Polskiej Izby Biegłych Rewidentów Krzysztofa Burnosa (*Ku czemu zmierzamy...*, 2015) potwierdza stanowisko autora w tej kwestii.

Obecną praktyką jest stosowanie przez biegłych rewidentów wszystkich technik badania w stosunku do wszystkich obszarów sprawozdawczości, co zdaniem autora nie jest zbieżne z celami standardów międzynarodowych. Innymi obszarami, którym biegli rewidenty będą musieli przyjrzeć się wnikliwiej niż dotychczas, jest dogłębna analiza ryzyka oszustw i możliwości kontynuacji działalności.

Analizując problem, autor podjął próbę odpowiedzi na pytanie: gdzie leży przyczyna problemów w implementacji nowych standardów do badania sprawozdań finansowych przez małe i średnie kancelarie biegłych rewidentów?

Po pierwsze, problemem jest liczba i objętość nowych regulacji – 36 standardów dotyczących tylko badania sprawozdań finansowych, 2 standardy usług przeglądu, 5 standardów w zakresie usług atestacyjnych, o łącznej objętości około 1000 stron zastąpiło 3 krajowe standardy o objętości 100 stron. Jest to fakt niepodważalny, że dokładne zapoznanie się ze standardami i pełne przełożenie na metodologię badania wymaga dużo czasu.

Drugim argumentem utrudniającym wprowadzenie MSRF do praktyki badania sprawozdań finansowych w Polsce w małych i średnich kancelariach biegłych rewidentów jest niewątpliwie już ugruntowana praktyka badań przez najbardziej doświadczonych biegłych rewidentów. Warto zaznaczyć, że spośród 7 tysięcy biegłych rewidentów ponad 3,3 tysiąca jest w wieku ponad 60 lat (<https://www.pibr.org.pl/pl/aktualnosci/144,KIBR-rozmawia-o-rozwiazaniach-regulacyjnych-dla-bieglych-rewidentow-seniorow>). Biegli z największym bagażem doświadczenia sceptycznie podchodzą do międzynarodowych standardów rewizji finansowej i nie są do końca chętni, by całkowicie zmienić sposób postępowania podczas wykonywania czynności rewizji finansowej. A taka zmiana praktycznie z roku na rok jest wymagana.

Kolejną problematyczną kwestią może być informatyzacja procesu badania – przyczyna ta wiąże się ściśle z poprzednią. Nierzadko badania osób zaawansowanych stażem odbywały się bez wykorzystania narzędzi informatycznych lub z wykorzystaniem ich w bardzo ograniczonym zakresie. Nowe procedury badania wymagają szacowania ryzyka, przypisywania kontroli do oszacowanych ryzyk, pełnej spójności

badania podczas wykonywanych czynności. Jest to bardzo trudne, o ile nie niemożliwe do wykonania przy wykorzystaniu tradycyjnych narzędzi do badania sprawozdań finansowych.

Ostatnim punktem, na który autor chce zwrócić uwagę, jest brak dostępu do szkoleń przeprowadzanych przez praktyków stosujących standardy międzynarodowe – jest to problem dotyczący szczególnie średnich i małych podmiotów audytorskich. Sieciowe podmioty międzynarodowe dzięki wymianie doświadczeń z praktykami z innych krajów Unii Europejskiej mają stały dostęp do niezbędnych w nowym procesie badania – porad specjalistów w tym zakresie. Najwybitniejsze osoby spoza kręgu największych podmiotów audytorskich nie są w stanie pomóc i pokierować innych biegłych rewidentów ze względu na oczywisty brak praktyki w stosowaniu standardów międzynarodowych. Podręczniki pisane w oparciu wyłącznie o nowe normy wykonywania zawodu biegłego rewidenta nie pomagają w zastosowaniu ich w praktyce, a przetłumaczone dokumentacje badania z innych krajów stosujących standardy międzynarodowe mogą nie przystawać do polskiej rzeczywistości.

Zauważone przez autora publikacji rozwiązanie stosowane wobec powyższych trudności, które zaczęło być stosowane w praktyce, to wykonywanie wszystkich czynności dotychczasowych związanych z rozbudowanymi procedurami wiarygodności oraz ubogacanie badania i dokumentacji o setki ankiet dotyczących ryzyk, kontroli, przeglądów analitycznych. Całość w wyniku powyższych działań nie może być spójna.

Autor nie zgadza się z takim postępowaniem, ponieważ uważa, że samo wprowadzenie MSB nie musi się wiązać ze wzrostem pracochłonności i rozbudowaniem dokumentacji z badania – o czym jest często mowa w środowisku biegłych rewidentów – za przykład tego stanowiska można uznać wykłady niektórych prelegentów w corocznej konferencji audytingu z 2016 r. (Smejda-Rosłonec, 2015).

Autor w pełni zgadza się z podejściem „skalowania” prezentowanym przez prezesa Polskiej Izby Biegłych Rewidentów K. Burnosa (Ku czemu zmierzamy..., 2015). Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej nie zostały opracowane wyłącznie na podstawie badań dużych jednostek. IAASB przeprowadza projekt potwierdza-

jący, że MSRF dają się dostosować do wielkości badanych jednostek (są „skalowane”), dlatego można je stosować do badania mniejszych przedsiębiorstw. W sytuacji, gdy pewne postanowienia standardów są nieadekwatne do zaistniałych okoliczności, zapisy te nie powinny być stosowane.

## 5. Podsumowanie

Problem stosowania nowego podejścia do badania sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów średnich i małych kancelarii audytorskich według autora będzie narastał. Skutkować to będzie odchodzeniem od zawodu biegłego rewidenta osób z ogromnym doświadczeniem. Osoby te często nie są w stanie w ciągu kilku miesięcy, ze względu na argumenty wymienione w poprzednim paragrafie, całkowicie zmienić sposobu badania. Jest to ogromna strata, gdy z rynku odchodzą osoby z największym doświadczeniem zdobytym podczas nieraz kilkudziesięcioletniej praktyki zawodowej.

Polska Izba Biegłych Rewidentów w ostatnim okresie zwiększyła aktywność w zakresie pomocy w przystosowaniu się do nowych standardów badania – zostały wydane wskazówki w stosowaniu Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej, przeprowadzane są szkolenia w oddziałach regionalnych, w których autor również uczestniczył. Niestety podręcznik oraz jednodniowe szkolenia przeprowadzane przez osoby, które same jeszcze wdrażają nowe standardy w swoich kancelariach, nie jest rozwiązaniem wystarczającym, by móc badać sprawozdania finansowe według nowych standardów, ponieważ – jak to zostało opisane w poprzednim paragrafie – problem zmiany podejścia do procesu rewizji finansowej jest dużo głębszy.

Wskazane jest dla przyszłości zawodu audytora zewnętrznego oraz jakości badań sprawozdań finansowych, by biegli rewidentenci z największym bagażem doświadczeń nie odchodzili z zawodu. Autor niniejszej publikacji uważa, że należałoby podjąć wszelkie możliwe środki, by temu zapobiec. Warta rozważenia byłaby szeroko zakrojona akcja edukacyjna w postaci warsztatów praktycznych przeprowadzanych wspólnie przez polskich biegłych rewidentów oraz najlepszych praktyków z krajów Europy Zachodniej, gdzie MSB są już stosowane od lat. Pytanie tylko, czy wobec już podjętych



uchwał dotyczących wprowadzenia nowych norm wykonywania zawodu biegłego rewidenta i wciąż istniejącego problemu w pełnym zrozumieniu nowego podejścia do badania, nie jest na to za późno?

### Bibliografia

- Andrzejewski, M. (2012). *Korygująca funkcja rewizji finansowej w systemie rachunkowości*. Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.
- Andrzejewski, M. i Grabiński, K. (2006). Perspektywy rozwoju unormowań zawodu biegłego rewidenta w Polsce. W: Z. Messner (red.), *Standardy rachunkowości wobec wyzwań współczesnej gospodarki*. Katowice: AE Katowice.
- Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG.
- Dyrektywa 2013/34/UE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG.
- FEE (2015a). *Overview of ISA adoption in the European Union*. Pozyskano z [https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/MA\\_ISA\\_in\\_Europe\\_overview\\_150908\\_update.pdf](https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/MA_ISA_in_Europe_overview_150908_update.pdf)
- FEE (2015b). *Recent developments in auditor communication*. Pozyskano z [http://www.fee.be/images/BP\\_Auditor\\_Communication\\_1502.pdf](http://www.fee.be/images/BP_Auditor_Communication_1502.pdf)
- Hulicka, M. (2008). *Oszukańcza sprawozdawczość finansowa*. Kraków: Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego.
- Kocoń, A. (2009). Sprawozdanie (opinia) biegłego rewidenta z badania według nowych MSRF. *Rachunkowość – audytor*, 3(40).
- Król-Stępień, M. (2012). Ocena przydatności Krajowych i Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu systemów informacyjnych rachunkowości. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 66(122).
- Ku czemu zmierzamy. Wywiad z Krzysztofem Bur-nosem, prezesem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów (2015). *Rachunkowość – audytor*, 3(64).
- Kwasiborski, A. (2014). MSRF jako standardy wykonywania usług przez biegłych rewidentów w Polsce. *Rachunkowość – audytor*, 2(59).
- Kwasiborski, A. (2015). Nowe krajowe standardy rewizji finansowej. *Rachunkowość – audytor*, 2(63).
- Pfaff, J. (2007). *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*. Katowice: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE.
- Smejda-Rosłonec, A. (2015). Korzyści i koszty związane z wdrażaniem MSRF – XV Doroczna Konferencja Audytingu. *Rachunkowość – audytor*, 1(62).
- Sobczak, K. (2012). 20 lat zawodu i samorządu. Biegli rewidenty weszli już w wiek dojrzały. *Rachunkowość – audytor*, 4(53).
- Uchwała nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 w sprawie Krajowych Standardów Rewizji Finansowej z późn. zm. Pozyskano z <https://www.kibr.org.pl/assets/file/1121,KRBR-uchwala-2783-52-2015-wszystkie-zalaczniki.pdf>