



## Wskazówki dotyczące efektywnego stosowania ISA



*25 lat*



CENTRUM EDUKACJI KIBR

*Przez wiedzę do sukcesu*

Misją International Federation of Accountants (IFAC) jest służyć interesowi publicznemu poprzez: wkład w opracowanie, wdrażanie i stosowanie wysokiej jakości międzynarodowych standardów i wytycznych; wkład w rozwój silnych zawodowych organizacji księgowych oraz firm księgowych i audytorskich oraz wypracowanie wysokiej jakości praktyk zawodowych księgowych; promowanie wartości pracy zawodowych księgowych na całym świecie; wypowiedzanie się w sprawach interesu publicznego, gdzie najistotniejsza jest fachowa wiedza z zakresu rachunkowości.

[IFAC SMP Committee](#) reprezentuje interesy zawodowych księgowych prowadzących małe i średnie firmy księgowe i audytorskie. Czyni to głównie poprzez pomoc organizacjom członkowskim IFAC w wspieraniu interesariuszy małych i średnich firm księgowych i audytorskich. Komitet opracowuje przewodniki i narzędzia oraz stara się, by potrzeby małych i średnich firm księgowych i audytorskich oraz przedsiębiorstw (MŚP) były uwzględniane przez podmioty wyznaczające standardy, organy regulacyjne oraz decydentów politycznych. Komitet zabiera także głos w sprawach małych i średnich firm księgowych i audytorskich celem zwiększania świadomości o ich roli i wartości, szczególnie we wspieraniu MŚP, a także świadomości znaczenia całego sektora małych przedsiębiorstw.

Projekty standardów, dokumenty do dyskusji oraz inne dokumenty IFAC są publikowane przez, oraz objęte prawem autorskim należącym do, IFAC.

IFAC nie ponosi odpowiedzialności za straty poniesione przez jakiegokolwiek osoby, które podjęły działania lub wstrzymały się od podjęcia działań na podstawie materiałów zawartych w niniejszej publikacji, niezależnie od tego, czy strata taka zostanie poniesiona wskutek zaniedbania, czy też innej przyczyny.

Logo IFAC, nazwa „International Federation of Accountants” oraz skrót „IFAC” są znakami handlowymi lub usługowymi IFAC.

Copyright © luty 2010 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Zezwala się sporządzać kopie niniejszego dokumentu pod warunkiem korzystania z nich na salach wykładowych lub do własnego użytku. Nie można ich sprzedawać ani rozpowszechniać. Każda kopia musi zawierać adnotację: *“Copyright © February 2010 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC. Contact [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) for permission to reproduce, store or transmit this document.”* W przeciwnym wypadku, kopiowanie, przechowywanie, przesyłanie i inne podobne zastosowania niniejszego dokumentu, z wyjątkiem dopuszczonych przez prawo, wymagają pisemnej zgody IFAC. Prosimy o kontakt z [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Niniejsze *Wskazówki dotyczące efektywnego stosowania ISA* opracowane przez Small and Medium Practices (SMP) Committee i opublikowane w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w lutym 2010 roku zostały przetłumaczone na język polski przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów w listopadzie 2016 r. i są wykorzystywane za zgodą IFAC. Za tekst oficjalny wszystkich publikacji IFAC uznaje się każdorazowo tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi żadnej odpowiedzialności za wierność ani kompletność przekładu ani za wyniki z niego działania.

Tekst w języku angielskim *Wskazówek dotyczących efektywnego stosowania ISA* © 2010 stanowi własność International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Wskazówek dotyczących efektywnego stosowania ISA* © 2016 stanowi własność International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Tips for Cost-Effective ISA Application*.

Opublikowane przez:



Z uwagi na rosnące zainteresowanie [zredagowanymi Międzynarodowymi Standardami Badania \(MSB\)](#) wydanymi w 2009 r., nadszedł odpowiedni czas dla biegłych rewidentów na ocenę, czy metoda badania obszarów ryzyka, która obowiązywała dla badań w 2005 r. i która stanowi podstawę tych MSB, jest stosowana w efektywny sposób.

By pomóc biegłym rewidentom stosować zredagowane MSB w efektywny sposób, w sierpniu 2009 r. pracownicy IAASB opracowali dokument typu 'pytania i odpowiedzi' pt. „Stosowanie MSB proporcjonalnie do wielkości i złożoności danej jednostki” /ang. [Applying ISAs Proportionately with the Size and Complexity of an Entity](#)/.

Poniżej prezentujemy dodatkowe wskazówki, które mogą okazać się pomocne:

1. Zrozum wymagania MSB.
2. Rozpoznaj przyczyny ryzyka, nie tylko ich efekty.
3. Poświęć czas na dobre planowanie.
4. Zrozum środowisko kontroli.
5. Zmierzaj w kierunku ciągłego doskonalenia.
6. Dwustronna komunikacja.

## **WSKAZÓWKA 1. Zrozum wymagania MSB.**

*“Wiedza to potęga” Sir Francis Bacon, 1597*

To zaskakujące jak wiele małych i średnich firm audytorskich musi nadal poświęcać czas na zapoznanie się z MSB. Niepełna wiedza może przynosić skutki przeciwne do zamierzonych, gdyż powoduje niepewność co do tego, czego naprawdę wymagają MSB. W rezultacie traci się czas na rozważanie, co musi być zrobione oraz na wykonywanie niepotrzebnej pracy, na wypadek gdyby okazała się potrzebna. W szczególności, brak wiedzy o wymaganiach może prowadzić do sytuacji, w których:

- Cały etap oceny ryzyka staje się „dodatkiem” do innej merytorycznej pracy wykonywanej podczas badania, zamiast być wykorzystany do skierowania wysiłku na badanie obszarów obarczonych większym ryzykiem zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym.
- Proste badanie staje się skomplikowanym i czasochłonnym projektem. Taka sytuacja może zaistnieć, jeżeli wysiłki są skierowane na wypełnianie zbędnych standardowych formularzy i list kontrolnych zamiast na wykorzystanie profesjonalnego osądu celem dostosowania pracy do wielkości i złożoności badanej jednostki oraz związanego z tym ryzyka.

Kolejną ważną kwestią jest nastawienie. Jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie jest nastawiony negatywnie, wówczas wdrożenie MSB może po prostu oznaczać dodatkową pracę do wykonania zamiast dawać okazję do zwiększenia jakości i efektywności badania. Lepiej jest zrozumieć MSB. Zdobycie gruntownej wiedzy o wymaganiach może być inspirujące. Dzięki temu partnerzy i kluczowi pracownicy są przygotowani do pełnienia roli pioniera, do rozsądnego stosowania profesjonalnego osądu oraz do podejmowania świadomych i pewnych decyzji w kwestiach takich jak:

- Zmiany potrzebne w organizacji pracy podczas wykonywania zleceń i w systemie kontroli jakości firmy, w tym:
  - Zaangażowanie partnera w planowanie.

- Dostosowanie formularzy i list kontrolnych do wielkości i złożoności firm badanych, poszczególnych branży oraz ryzyka poszczególnych zleceń.
- Ciągła komunikacja pomiędzy pracownikami i przegląd dokumentacji.
- Wydajność zlecenia.
- Rozpoznanie obszarów, w których wymagane jest szkolenie pracowników.
- Ustalenie, co zawrzeć (i czego nie zawierać) w zakresie badania, ocenie ryzyka oraz stworzenie elastycznych procedur badania.
- Jak zareagować na ryzyko oszustwa.
- Wydajne przydzielenie pracowników i innych zasobów.

Zrozumienie wymagań MSB jest ważne również do:

- Zbudowania fundamentów potrzebnych do wdrożenia przyszłych zmian w MSB.
- Udoskonalenia podejścia firmy do badania, aby poradziła sobie z kwestiami wynikającymi z wdrożenia standardów przy poszczególnych zleceniach. Badania wielu małych przedsiębiorstw mogą być proste, jednak niektóre mogą również stanowić wyzwanie (np. mniej skomplikowana ekspertyza księgową i mniej sformalizowana kontrola wewnętrzna), czego nie ma miejsca w przypadku większych jednostek.

## **WSKAZÓWKA 2. Rozpoznaj przyczyny ryzyka, nie tylko ich efekty**

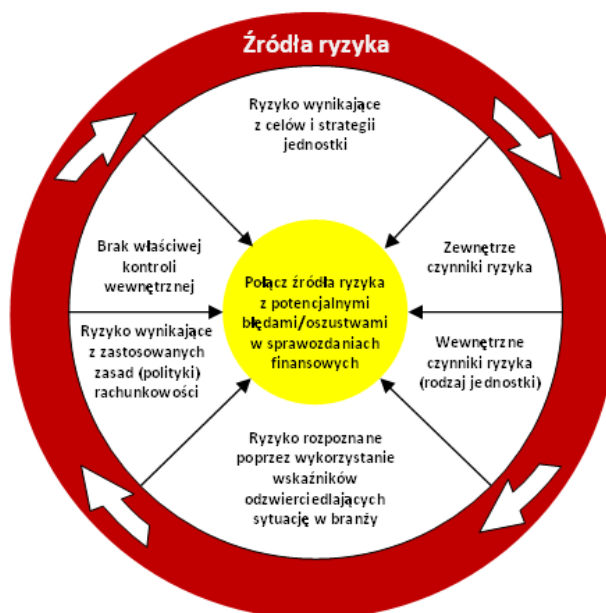
*“Uczenie się to odkrywanie, że coś jest możliwe” Fritz Perls*

Poproszeni o rozpoznanie ryzyka biegli rewidenci zazwyczaj rozpoczynają od zapoznania się ze sprawozdaniem finansowym. Podczas gdy taka metoda pozwala na poznanie skutków ryzyka, które może dotyczyć praktycznie każdej jednostki, na przykład ryzyko wyceny zapasów, kompletności sprzedaży czy dokładności szacunków, to może ona zawieść przy pełnym rozpoznaniu większego i bardziej rozległego ryzyka specyficznego dla danej jednostki. Takimi źródłami ryzyka mogą być niekorzystne tendencje w branży lub możliwość popełnienia błędu przez księgowego – czynniki, które wpływają na praktycznie każde saldo konta.

Lepiej jest rozpocząć od rozpoznania źródeł ryzyka, po czym, w drugim etapie, połączyć te źródła z ich potencjalnymi skutkami w sprawozdaniu finansowym. Na przykład źródłem ryzyka może być spadek popytu na produkty jednostki. Oczywistym zniekształceniem (efektem) w sprawozdaniu finansowym byłaby wycena zapasów. Jednakże błędem byłoby poprzestanie na tym. Pomyśl o innych potencjalnych zniekształceniach wynikających z tego źródła ryzyka. Na przykład spadająca sprzedaż może doprowadzić do sytuacji, w której dyrektor handlowy straci premię, zobowiązania bankowe mogą zostać naruszone lub pojawi się kwestia kontynuacji działalności. W rzeczywistości to, co pozornie wydaje się być prostym ryzykiem gospodarczym może również stanowić dla kogoś okazję lub bodziec do popełnienia oszustwa – weź dla przykładu dyrektora handlowego, który prawdopodobnie dostanie niższą premię.

MSB 315 jest zatytułowany: „Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki poznaniu jednostki i jej otoczenia” *ang. Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment*. Rozpoznanie ryzyka powinno więc wynikać z naszego poznania jednostki jako całości, nie tylko z zapoznania się ze sprawozdaniem finansowym.

Jednym ze sposobów spojrzenia na to jest rozważenie źródeł ryzyka wynikających z poznania jednostki jako całości i jej otoczenia, przedstawionych na poniższym wykresie.



\*RMM = ryzyka istotnego zniekształcenia (ang. *Risks of material misstatement*)

Ponieważ informacja jest uzyskiwana z każdego obszaru, nie śpiesz się z rozpoznaniem potencjalnych źródeł ryzyka. Następnie rozważ jakie zniekształcenia (także te, które mogą wynikać z oszustw) mogą się w rezultacie pojawić w sprawozdaniach finansowych. Wiele źródeł ryzyka rozpoznanych w ten sposób będzie prawdopodobnie miało charakter rozległy (nie mogą być one przyporządkowane do konkretnych stwierdzeń), co pomoże w szacowaniu ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego.

Efektywne rozpoznanie ryzyka daje także informację, z której można skorzystać przy opracowaniu konstruktywnych rekomendacji w obszarach, które jednostka powinna wziąć pod uwagę.

### WSKAZÓWKA 3. Poświęć czas na dobre planowanie

*“Ten kto nie planuje, planuje porażkę” Anonim*

Panuje pogląd, że dzięki każdej godzinie poświęconej na planowanie, zyskuje się pięć godzin na wykonanie. Wiele małych i średnich firm audytorskich przekonało się, że to prawda. Efektywne zaplanowanie badania oznacza często różnicę pomiędzy badaniem o dobrej jakości w ramach budżetu a badaniem o niskiej jakości przy przekroczeniu budżetu.

Efektywne planowanie wymaga dwóch podstawowych składników:

- Niezakłóconej pracy partnera odpowiedzialnego za zlecenie i kluczowych pracowników. Niekoniecznie oznacza to potrzebę odbywania specjalnych spotkań zespołu w biurze. Przy małych zleceniach planowanie może odbyć się na zasadzie krótkich dyskusji przeprowadzanych na początku zlecenia oraz w trakcie badania.
- Gotowości do podejmowania kluczowych decyzji na podstawie odpowiedniego profesjonalnego osądu.

Planowanie obejmuje:

- Poinformowanie zespołu o działalności jednostki, o tym co się zmieniło w ubiegłym roku oraz o prawdopodobnych konsekwencjach tych zmian.
- Odniesienie się do przypadków nieefektywności badania rozpoznanych w zleceniach w ubiegłym roku.
- Upewnienie się, czy pracownicy w pełni rozumieją co powinni robić i dlaczego.

Kluczowe pytania, które powinny być przedyskutowane podczas sesji planowania zawierają te z poniższego schematu.



Ponadto zachęć pracowników, aby wskazali obszary, w których procedury badania wydają się być zbyt rozbudowane w stosunku do rozpoznanego ryzyka zniekształcenia. Na przykład, jeżeli liczba sald konta jest nieistotna, czy konieczne jest przeprowadzenie wielu standardowych procedur badania, które mogłyby być właściwe dla znacznie większych sald?

Upewnij się, że każdy pracownik rozumie potrzebę i cel dokumentacji, którą musi uzupełnić. Pracownicy mogą stracić wiele godzin próbując uzupełnić formularz, którego nie rozumieją.

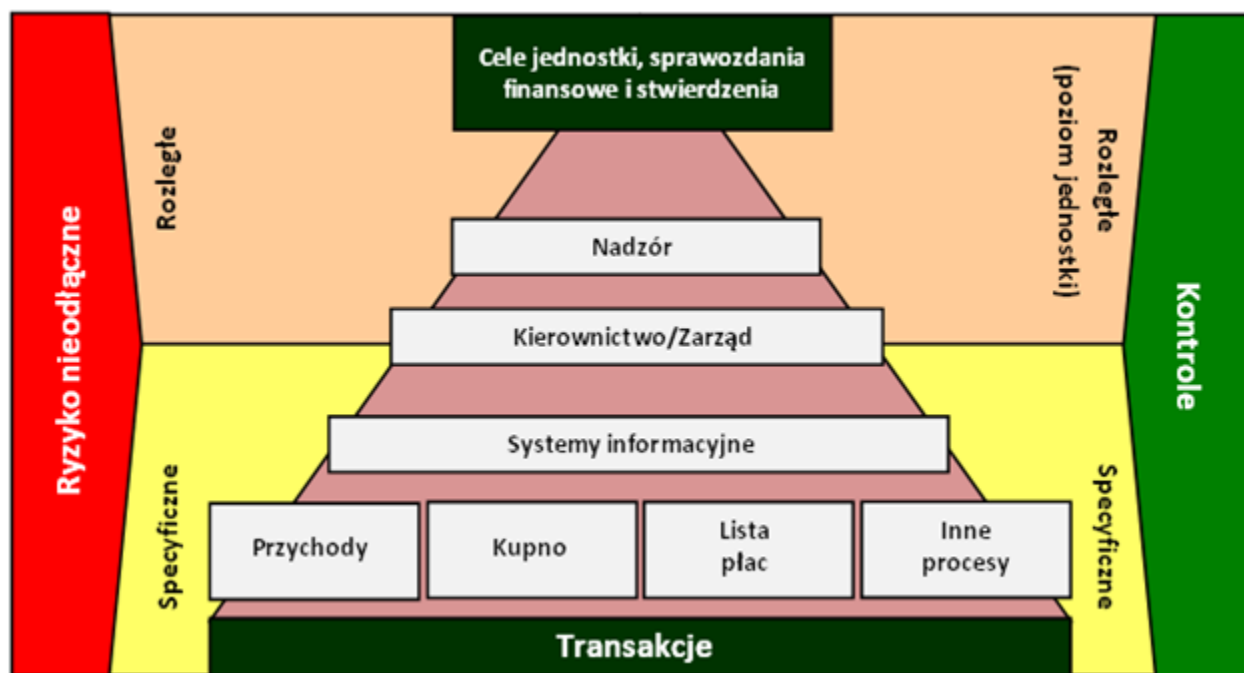
Inne wskazówki dotyczące planowania to:

- Upewnij się, że reakcja na ryzyko oszustwa jest odpowiednia. Z uwagi na fakt, że oszustwo jest celowe, jego wykrycie może wymagać zastosowania elementu nieprzewidywalności, jak na przykład przeprowadzenie pewnych procedur badania „z zaskoczenia”. Zachęć pracowników, aby byli sceptyczni i dociekliwi oraz pozwól im na poruszanie problemów, niewytłumaczonych kwestii lub wymianę spostrzeżeń. Oszustwo może być wykryte poprzez poukładanie w całość wielu drobnych kwestii, które same w sobie wydawałyby się nieznaczące.

- Zastanów się nad przydzieleniem podobnych lub powiązanych części dokumentacji do tego samego pracownika. Dzięki temu praca wykonana w jednej dziedzinie nie zostanie powtórzona w drugiej.

#### WSKAZÓWKA 4. Zrozum środowisko kontroli

Poznając kontrolę wewnętrzną właściwą dla badania, zwróć uwagę, że kontrole, takie jak te rozpoznane w środowisku kontroli, zostały zidentyfikowane. Można nazywać je „kontrolami rozległymi”. Kontrole rozległe, które różnią się od kontroli transakcyjnych, dotyczą kwestii takich jak uczciwość i etyka, nadzór korporacyjny, kompetencje pracownika, stosunek kierownictwa do kontroli, zapobieganie oszustwom, zarządzanie ryzykiem i nadzorowanie kontroli. Poniższy wykres przedstawia sposób patrzenia na kontrole rozległe i transakcyjne.



Najważniejsze kontrole w jednostkach jakiegokolwiek wielkości to te, które występują w środowisku kontroli. Określa się to czasami terminem „tone at the top”, który oznacza wartości reprezentowane przez jednostkę oraz poziom zaangażowania kierownictwa w kwestie kompetencji i etyki. Jeżeli wartości promowane przez kierownictwo są dobre, właściciel-kierownik małej jednostki może sprawować efektywną kontrolę nad transakcjami, co w innym przypadku odbywałoby się poprzez rozległy podział obowiązków w dużej jednostce. Jeżeli natomiast wartości promowane przez kierownictwo są niskie, wówczas nawet najlepsze kontrole transakcyjne nad procesami, takimi jak kupno i sprzedaż, mogą być obchodzone przez kierownictwo.

Można zauważyć, że przy metodzie badania obszarów ryzyka tylko odnośne kontrole są rozpoznane, udokumentowane i ocenione.

#### WSKAZÓWKA 5. Zmierzaj w kierunku ciągłego doskonalenia

Wśród niektórych biegłych rewidentów panuje tendencja do ślepego naśladowania poprzedniego biegłego, czego efektem są dokumenty z badania odzwierciedlające te z poprzedniego roku. Lepiej byłoby udokumentować raz (w pierwszym roku), a później aktualizować istniejącą dokumentację

(w możliwym stopniu) o zmiany pojawiające się w kolejnych latach. Dokumentacja w pierwszym roku powinna umożliwić biegłym rewidentom w kolejnych latach wykorzystanie ich wiedzy o jednostce oraz kierować uwagę na nowe trendy w branży, kluczowe zmiany operacyjne, nowe nieodłączne ryzyko oraz poprawione kontrole wewnętrzne. Jeżeli zmiany są minimalne, tak niewielka będzie również dodatkowa dokumentacja.

Ciągłe ulepszanie wymaga zastanowienia się nad istniejącymi praktykami na wszystkich spotkaniach dotyczących planowania. Poniżej znajdują się pewne sugestie:

### **Przejrzyj spis dokumentów.**

MSB wprowadziły nową terminologię i pojęcia, które mają kluczowe znaczenie w badaniu. Przejrzyj spis dokumentów swojej firmy, aby zawrzeć w nich nową terminologię i procesy.

### **Pomyśl jak najlepiej może być sprawdzona informacja wynikająca z dokumentów – w tym roku i w latach przyszłych.**

- *Udokumentuj wszystkie rozpoznane ryzyka i ich ocenę w jednym miejscu. Rejestrowanie ryzyka w jednym miejscu zmniejsza szansę pominięcia niektórych z nich, pomaga upewnić się, że ryzyko jest spójnie ocenione i sprawia, że dokumenty są łatwiejsze do sprawdzenia. Można również zamieścić odniesienia ryzyka do reakcji na ryzyko. Wreszcie rejestrowanie ryzyka sprawia, że aktualizowanie czynników ryzyka podczas badania i w kolejnych latach jest łatwiejsze.*
- *Unormuj sposób dokumentowania kontroli wewnętrznych. Dokumentując kontrole wewnętrzne upewnij się, że istnieje wyraźny związek pomiędzy ryzykiem istotnego zniekształcenia a procedurami kontrolnymi, których celem jest łagodzenie takiego ryzyka. Pozwala to osobie przeglądającej dokumentację ocenić model kontroli, a w przypadku gdy zachodzą zmiany, wpływ na model kontroli może być łatwo określony.*
- *Rejestruj w jednym miejscu problemy związane z badaniem, ich rozwiązanie oraz wszelkie inne związane z tym informacje dla kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór. Może mieć to formę memorandum podsumowującego. Dzięki temu kluczowe kwestie nie zostaną pominięte podczas przeglądu dokumentacji. Pomoże to także w planowaniu badania w kolejnych latach.*

## **WSKAZÓWKA 6. Dwustronna komunikacja**

Dobra, stała komunikacja (przy zachowaniu niezależności biegłego rewidenta i obiektywizmu) pomiędzy biegłym rewidentem, kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór jest ważna, aby uniknąć nieporozumień i rozwijać konstruktywne relacje służbowe. Na przykład, rozważ możliwość wyjaśnienia kierownictwu (i osobom sprawującym nadzór) na czym polega badanie, jaka jest odpowiedzialność biegłego rewidenta wynikająca ze stosowania MSB oraz co kierownictwo może zrobić, aby badanie przebiegło sprawnie.

## **PODSUMOWANIE**

1. Poświęć czas na zapoznanie się z MSB. Zrozum je.
2. Rozpoznaj przyczyny ryzyka specyficzne dla danej jednostki, po czym poznaj ich wpływ na sprawozdania finansowe.
3. Czas poświęcony na planowanie zaoszczędzi godziny spędzone na wykonaniu. Użyj profesjonalnego osądu do skierowania wysiłku na obszary, w których jest to najbardziej potrzebne.
4. Zrozum środowisko kontroli.



5. Podejmij działania w kierunku ciągłego doskonalenia procesu badania. Oznacza to zarówno dokumentowanie dowodów badania w pierwszym roku pozwalające na ich łatwą aktualizację w kolejnych latach, jak również coroczne zastanowienie się nad sposobami poprawy efektywności badania.
6. Upewnij się, że kierownictwo zostało w pełni poinformowane, na czym polega badanie oraz stwórz jasne i konstruktywne kanały komunikacji, które pomogą w przeprowadzeniu sprawnego badania.

**Stuart Hartley ([shartley@focusroi.com](mailto:shartley@focusroi.com)) jest konsultantem i autorem specjalizującym się w szkoleniu biegłych rewidentów**

# # #

## MATERIAŁY ŹRÓDŁOWE IFAC

### Online

- Strona internetowa Small and Medium Practices Committee: [www.ifac.org/smp](http://www.ifac.org/smp) zawiera:
  - Odpowiednie linki: [www.ifac.org/relevant-links-implementation](http://www.ifac.org/relevant-links-implementation)
  - Bezpłatny kwartalny [e-newsletter](#) (zapisz się [tutaj](#))
- IAASB Clarity Center: [www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center](http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center)

### Publikacje

- Wszystkie publikacje IAASB oraz SMP Committee można znaleźć w zakładce „Publications & Resources” na stronie internetowej IFAC: [www.ifac.org/publications-resources](http://www.ifac.org/publications-resources).
- “Applying ISAs Proportionately with the Size and Complexity of an Entity” znajduje się pod: [www.ifac.org/publications-resources/applying-isas-proportionately-size-and-complexity-entity-0](http://www.ifac.org/publications-resources/applying-isas-proportionately-size-and-complexity-entity-0).
- [ISA Modules](#) opracowane przez pracowników IAASB są dostępne pod: [www.ifac.org/auditing-assurance/publications-resources](http://www.ifac.org/auditing-assurance/publications-resources) (Wyszukuj wg „Guidance & Support Tools”)
- “Guide to Using International Standards on Auditing in the Audit of Small- and Medium-Sized Entities, 3rd ed.” znajduje się pod: [www.ifac.org/publications-resources/guide-using-international-standards-auditing-audits-small-and-medium-sized-en](http://www.ifac.org/publications-resources/guide-using-international-standards-auditing-audits-small-and-medium-sized-en).
- “Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices, 3rd ed.” Znajduje się pod: [www.ifac.org/publications-resources/guide-quality-control-small-and-medium-sized-practices-third-edition-0](http://www.ifac.org/publications-resources/guide-quality-control-small-and-medium-sized-practices-third-edition-0).
- Tłumaczenia niektórych z wyżej podanych publikacji dostępne są pod: [www.ifac.org/about-ifac/translations-permissions](http://www.ifac.org/about-ifac/translations-permissions).



529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017  
T +1 (212) 286-9344 F +1(212) 286-9570  
[www.ifac.org](http://www.ifac.org)