

Podstawa wniosków
sporządzona przez pracowników IAASB
grudzień 2020 r.

Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością

Międzynarodowy Standard
Zarządzania Jakością (MSZJ) 1
(dawniej Międzynarodowy Standard
Kontroli Jakości 1)

*Zarządzanie jakością dla firm
wykonujących badania lub przeglądy
sprawozdań finansowych lub zlecenia
innych usług atestacyjnych
lub pokrewnych*

O IAASB

Niniejszy dokument został przygotowany przez pracowników Rady Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) i nie stanowi wiążącego dokumentu wydanego przez IAASB. Niniejszy dokument nie stanowi zmiany lub rozszerzenia oraz nie zastępuje Międzynarodowych Standardów Badania lub innych Standardów Międzynarodowych IAASB.

Celem IAASB jest służba w interesie publicznym poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów badania, usług atestacyjnych i innych powiązanych standardów oraz poprzez ułatwianie harmonizacji międzynarodowych i krajowych standardów badania i usług atestacyjnych, a przez to polepszanie jakości i spójność praktyk na całym świecie oraz wzmocnienie zaufania publicznego do zawodu biegłego rewidenta i badania na świecie.

IAASB opracowuje standardy badania i usług atestacyjnych oraz wytyczne do stosowania przez wszystkich zawodowych księgowych w ramach wspólnego procesu ustanawiania standardów, w którym uczestniczy Public Interest Oversight Board (PIOB), nadzorująca działalność IAASB oraz IAASB Consultative Advisory Group zapewniająca wkład ze strony instytucji interesu publicznego w opracowaniu standardów i wytycznych. Struktury i procesy, wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Federation of Accountants (IFAC).

Informacje o prawach autorskich, znakach towarowych i zezwoleniach znajdują się [na stronie 44](#).

ISA.



International Auditing
and Assurance
Standards Board®

PODSTAWA WNIOSKÓW: MSZJ 1 – ZARZĄDZANIE JAKOŚCIĄ DLA FIRM WYKONUJĄCYCH BADANIA LUB PRZEGLĄDY SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH LUB ZLECENIA INNYCH USŁUG ATESTACYJNYCH LUB POKREWNYCH

Niniejsza Podstawa wniosków została przygotowana przez pracowników Rady Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB). Niniejszy dokument dotyczy, lecz nie stanowi części, MSZJ 1 – *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*, ani zmian dostosowawczych oraz zmian wynikających z nowelizacji innych Międzynarodowych Standardów Badania (MSB).

MSZJ 1 został zatwierdzony 17 głosami spośród 18 członków IAASB, a zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji innych MSB zostały zatwierdzone 18 głosami spośród 18 członków IAASB¹.

Sekcja A – Wprowadzenie

Podstawa

1. Projekt dotyczący zmiany MSKJ 1² rozpoczął się w 2014 r. i miał na celu odpowiedzieć na kluczowe ustalenia z:
 - (a) Projektu Monitorowania Wdrożenia MSB³ zakończonego w 2013 r.;
 - (b) Odpowiedzi respondentów na konsultacje podjęte w ramach opracowywania strategii IAASB na lata 2015–2019: *Wypełnianie naszego zobowiązania do działania w interesie publicznym w zmieniającym się świecie [Fulfilling Our Public Interest Mandate in an Evolving World]*⁴ i związanego z nią Planu Prac na lata 2015–2016: *Wzmocnienie jakości badań i przygotowanie się na przyszłość [Enhancing Audit Quality and Preparing for the Future]*⁵;
 - (c) Informacji zwrotnych uzyskanych z bieżących działań kontaktowych; oraz
 - (d) Ustaleń ze sprawozdań z inspekcji organów regulacyjnych.
2. Rozważania mające związek z MSKJ 1, które odnotowano w wyniku tych różnych czynności, obejmowały:
 - (a) Czy w MSKJ 1 należy odnieść się do aspektów *Ramowych Założeń Jakości Badania*, dotyczących na przykład:

¹ Pełen zapis głosowania nad MSZJ 1, w tym uzasadnienia członka IAASB, który wstrzymał się od głosu, dostępny jest pod adresem <https://www.iaasb.org/meetings/iaasb-board-meeting-virtual-videoconferencing-1>.

² Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1 – *Kontrola jakości firm wykonujących badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych*

³ [Doprecyzowane Międzynarodowe Standardy Badania - Ustalenia z przeglądu po wdrożeniu \[ang. Clarified International Standards on Auditing-Findings from the Post-Implementation Review\]](#)

⁴ https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Strategy-2015-2019_0.pdf

⁵ <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Work-Plan-2015-2016.pdf>

- (i) Kompetencji i możliwości zespołu wykonującego zlecenie, rekrutacji i szkolenia oraz zmian w modelach zasobów firmy (np. korzystanie z centrów usług wspólnych).
 - (ii) Przeglądów monitorowania wewnętrznego, w tym zakresu i zasięgu tych przeglądów.
 - (iii) Struktury ładu korporacyjnego firm i sieci.
- (b) Potrzebę odniesienia się, korygowania i potwierdzenia znaczenia analizy pierwotnej przyczyny.
- (c) Potrzebę dodatkowych wytycznych w celu wykazania, w jaki sposób MSKJ 1 mogą stosować proporcjonalnie małe i średnie firmy audytorskie, w tym objaśnienia, jak ten standard można stosować do przeglądów, innych zleceń usług atestacyjnych i usług pokrewnych.
- (d) Odniesienie się do wielu kwestii związanych z kontrolami jakości wykonania zlecenia (np. wyboru kontrolera jakości wykonania zlecenia i jego niezależności od zespołu wykonującego zlecenie, zawodowego sceptycyzmu stosowanego przez kontrolera oraz celu, zakresu, rozłożenia w czasie i dokumentacji kontroli).
3. Aby lepiej zrozumieć kwestie zidentyfikowane w ramach przeglądu powdrożeniowego doprecyzowanych MSB, ustaleń z inspekcji i bieżących działań kontaktowych oraz sposobu ustosunkowania się do nich, w grudniu 2015 r. IAASB wydała Zaproszenie do zgłaszania uwag (Invitation to Comments (ITC)), *Wzmocnienie jakości badań: Skupienie na zawodowym sceptycyzmie, kontrola jakości i badania grupy (Enhancing Audit Quality: A Focus on Professional Skepticism, Quality Control and Group Audits)*⁶. Respondenci co do zasady zgodzili się, że IAASB powinna podjąć działania w odpowiedzi na kwestie, do których odniesiono się w ITC. Ponadto uwagi przekazane przez respondentów dostarczyły cennych spostrzeżeń dla sformułowania działań IAASB odnoszących się do tych kwestii.
4. W grudniu 2016 r. IAASB zatwierdziła połączoną propozycję projektu⁷ ustosunkowującą się do zmian MSKJ 1, MSB 220⁸ i MSB 600.⁹ W odniesieniu do MSKJ 1, propozycja projektu obejmowała następujące cele:
- (a) Zaproponowanie zmian w MSKJ 1 w celu wzmocnienia i ulepszenia zarządzania jakością przez firmę dla wszystkich zleceń wykonywanych na podstawie Międzynarodowych Standardów wydanych przez IAASB poprzez włączenie podejścia do zarządzania jakością na poziomie firmy, wspieranie możliwości stosowania standardu w szerokim zakresie okoliczności oraz wzmocnienie wymogów i materiału dotyczącego zastosowania.
 - (b) Zaproponowanie zmian dostosowawczych innych standardów, które mogą być niezbędne w wyniku zmian MSKJ 1.

⁶ <https://www.iaasb.org/publications/invitation-comment-enhancing-audit-quality-public-interest-1>

⁷ [Wzmocnienie jakości badań: Propozycja projektu zmiany Międzynarodowych Standardów IAASB związanych z kontrolą jakości i badaniami grupy \(Enhancing Audit Quality: Project Proposal for the Revision of the IAASB's International Standards Relating to Quality Control and Group Audits\)](#)

⁸ Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 220 – *Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego*

⁹ MSB 600, *Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)*

- (c) Ustalenie, czy IAASB bądź inne podmioty powinny opracować niewiążące wytyczne i narzędzia wspomagające w celu uzupełnienia zmian.
5. Na posiedzeniu w grudniu 2018 r. IAASB zatwierdziła proponowany MSZJ 1 (ED-MSZJ 1)¹⁰ w celu przeprowadzenia publicznych konsultacji, w połączeniu z proponowanym MSZJ 2,¹¹ proponowanym MSB 220 (zmienionym)¹² i proponowanymi zmianami dostosowawczymi w innych MSB.¹³ Wersje konsultacyjne opublikowano 8 lutego 2019 r., w celu wnoszenia uwag do 1 lipca 2019 r. Pisma z uwagami do ED-MSZJ 1 otrzymano od 100 respondentów, w tym inwestorów i analityków, organów regulacyjnych i organów nadzoru nad badaniem, organów ustanawiających krajowe standardy badania, firm audytorskich, organizacji z sektora publicznego, organów członkowskich Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) oraz innych organizacji zawodowych, naukowców i osób fizycznych. Odpowiedzi otrzymano od czterech członków Grupy Monitorującej.¹⁴
6. Oprócz projektów konsultacyjnych standardów zarządzania jakością, [całościowe memorandum objaśniające](#) przedstawiło podstawę trzech wersji roboczych oraz wyjaśnienie znaczących kwestii przenikających te trzy wersje robocze, w tym omówienie skalowalności oraz wzajemnego powiązania trzech proponowanych standardów. Przedstawiło także propozycje IAASB dotyczące daty wejścia w życie oraz związanego z nią okresu wdrożenia trzech proponowanych standardów, a także działania wspierające wdrożenie planowane przez IAASB.
7. W okresie konsultacji projektu IAASB podjęła różne działania kontaktowe, aby pomóc interesariuszom zrozumieć propozycje, w tym webinaria, nagrania wideo oraz spotkania przy okrągłym stole.

Kwestie zainteresowania publicznego

8. Poniższa tabela przedstawia kwestie zainteresowania publicznego zidentyfikowane przez IAASB w propozycji projektu, które były stosowne dla MSZJ 1. Podkreśla także późniejsze decyzje podjęte przez IAASB w celu wzmocnienia standardu w interesie publicznym, uwzględniając także uwagi otrzymane w odpowiedzi na ED-MSZJ 1 (odnośniki do paragrafów w tabeli dotyczą MSZJ 1).

Kwestie interesu publicznego	Decyzje IAASB
<i>Wspieranie odpowiednio niezależnego i kwestionującego sceptycznego nastawienia mentalnego biegłego rewidenta – zawodowy sceptycyzm stanowi fundamentalną koncepcję i podstawę jakości badania. Projekty te będą</i>	W odpowiedzi IAASB: <ul style="list-style-type: none"> • Włączyła paragraf 15 MSZJ 1, który jest zasadniczym materiałem objaśniającym cel standardu, wyjaśniającym jak system zarządzania jakością (SZJ) umożliwia

¹⁰ [Proponowany MSZJ 1 – Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych](#)

¹¹ [Proponowany MSZJ 2 – Kontrole jakości wykonania zlecenia](#)

¹² [Proponowany MSB 220 \(zmieniony\) – Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego](#)

¹³ [Wersje robocze IAASB dla zarządzania jakością firmy na poziomie firmy i zlecenia, w tym kontrole jakości wykonania zlecenia](#)

¹⁴ Grupa Monitorująca składa się z Bazylejskiego Komitetu Nadzoru Bankowego (BCBS), Komisji Europejskiej, Rady Stabilności Finansowej, Międzynarodowego Stowarzyszenia Nadzorów Ubezpieczeniowych (IAIS), Międzynarodowego Forum Niezależnych Regulatorów Badania (IFIAR), Międzynarodowej Organizacji Komisji Papierów Wartościowych (IOSCO) i Banku Światowego. Odpowiedzi na ED-MSZJ 1 otrzymano od BCBS, IAIS, IFIAR oraz IOSCO.

Kwestie interesu publicznego	Decyzje IAASB
<p>zawierać dalsze rozważania na temat tego, w jaki sposób standardy mogą wyrażać wymogi stawiane biegłym rewidentom, w szczególności partnerom odpowiedzialnym za zlecenie, aby odpowiednio wykazać stosowanie zawodowego sceptycyzmu przy wykonywaniu badania oraz ponadto, w jaki sposób standardy mogą uwzględniać wkład firmy w tworzenie odpowiedniego środowiska dla skutecznego stosowania zawodowego sceptycyzmu.</p>	<p>konsekwentne wykonywanie zleceń spełniających wymogi jakości. W szczególności wyjaśnia, jak realizowane są zlecenia spełniające wymogi jakości i doprecyzowuje, że wymaga to stosowania zawodowego osądu i – jeśli ma to zastosowanie do danego typu zlecenia – stosowania zawodowego sceptycyzmu.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dodała w paragrafie 31(c) MSZJ 1 cel jakości, stanowiący, że „zespoły wykonujące zlecenie stosują odpowiedni zawodowy osąd i, gdy ma to zastosowanie ze względu na rodzaj zlecenia, zawodowy sceptycyzm.” • Wyjaśniła w paragrafie A78 MSZJ 1, jak MSB 220 (zmieniony) adresuje utrudnienia w stosowaniu zawodowego sceptycyzmu na poziomie zlecenia, nieświadomą stronniczość biegłego rewidenta, która może utrudniać stosowanie zawodowego sceptycyzmu oraz możliwe działania, które zespół wykonujący zlecenie może podjąć w celu złagodzenia tych utrudnień
<p><i>Zapewnienie, że MSB i MSKJ 1 są przydatne do zamierzonego celu – wraz ze zmianą standardów, zostanie rozważone, w jaki sposób standardy nadal będą solidne i możliwe do dostosowania do szerokiego zakresu okoliczności w zmieniającym się i coraz bardziej złożonym środowisku.</i></p>	<p>IAASB odpowiedziała:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wprowadzając do standardu podejście oparte na zasadach, które jest skupione na ryzyku po to, aby firmy przyjęły SZJ oparty na zmieniającym się środowisku. • Koncentrując się na osiągnięciu wyników poprzez włączenie do standardu wymogów, które skupiają się na osiągnięciu celów jakości opartych na wyniku. Jednocześnie standard zachowuje i wzmacnia swoją rzetelność, zważywszy, że cele jakości są kompleksowe i odnoszą się do wymogów dotychczasowego MSKJ 1, a także nowe wymogi, odnoszą się do kluczowych kwestii interesu publicznego. • Dodając w paragrafie 25(a) MSZJ 1 wymogu, aby firma uzyskała zrozumienie warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań, które mogą niekorzystnie wpłynąć na osiągnięcie celów jakości i przy tej okazji zrozumienie szeregu szczegółowych czynników podanych w standardzie, który

Kwestie interesu publicznego	Decyzje IAASB
	<p>obejmuje środowisko działania firmy.</p> <ul style="list-style-type: none"> W paragrafie 27 MSZJ 1 wymagając, aby firma ustaliła polityki lub procedury, zaprojektowane w celu zidentyfikowania informacji wskazujących na dodatkowe cele jakości lub dodatkowe bądź zmodyfikowane ryzyka jakości lub reakcje, które są potrzebne ze względu na zmiany charakteru i okoliczności firmy lub jej zleceń. Zmiany te mogą obejmować zmiany w środowisku firmy.
<p><i>Zachęcanie do proaktywnego zarządzania jakością na poziomie firmy i na poziomie zlecenia</i> – rozważone zostanie, w jaki sposób standardy kontroli jakości – MSKJ 1 i MSB 220 – mogą zachęcać do skutecznego zarządzania jakością w kontekście firmy i zlecenia, do którego przyczynia się proaktywne kierowanie i zarządzanie firmą, wzmocnione kulturą i strategią firmy.</p>	<p>IAASB odpowiedziała wprowadzając w paragrafie 28 MSZJ 1 cele jakości zmierzające do wzmocnienia ładu korporacyjnego i przywództwa, w tym cele jakości, które:</p> <ul style="list-style-type: none"> Odnoszą się do zaangażowania firmy w jakość poprzez kulturę istniejącą w całej firmie, co stanowi uznanie i wzmocnienie roli firmy w służbie interesowi publicznemu poprzez konsekwentne wykonywanie zleceń spełniających wymogi jakości i które odnoszą się do odpowiedzialności całego personelu za jakość oraz oczekiwane zachowanie personelu. Odnoszą się do znaczenia jakości w strategicznych decyzjach i działaniach firmy, w tym jej priorytetach operacyjnych i finansowych. <p>Ponadto koncepcja proaktywnego zarządzania jakością została wbudowana w cały standard poprzez proces oszacowania ryzyka przez firmę oraz proces monitorowania i korygowania. Dodatkowo standard zawiera w paragrafach 53–55 MSZJ 1 nowe wymogi, aby kierownictwo przeprowadziło doroczną ocenę SZJ i wyciągnęło z niej wnioski.</p>
<p><i>Badanie przejrzystości i jej roli w jakości badania</i>—wraz z globalnym rozwojem przejrzystej sprawozdawczości, IAASB rozważy dalsze działania dotyczące tego, jak firmy zapewniają przejrzystość w zakresie wspierania i osiągnięcia skutecznego zarządzania jakością.</p>	<p>IAASB odpowiedziała:</p> <ul style="list-style-type: none"> Wprowadzając w paragrafie 33(d)(ii) MSZJ 1 cel jakości odnoszący się do przekazywania informacji na zewnątrz. Ten cel jakości stanowi, że „informacje są przekazywane na zewnątrz, gdy jest to wymagane przez przepisy prawa, regulacje lub standardy zawodowe lub w celu wsparcia zrozumienia przez strony

Kwestie interesu publicznego	Decyzje IAASB
	<p>trzecie systemu zarządzania jakością.”</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wymaganiem od firm – poprzez paragraf 34(e) MSZJ 1 – aby ustanowiły polityki lub procedury, które: <ul style="list-style-type: none"> ○ wymagają komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór podczas wykonywania badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie o tym, w jaki sposób SZJ wspiera spójne wykonywanie zleceń badania spełniających wymogi jakościowe; ○ uwzględniają, kiedy z innych przyczyn właściwe jest komunikowanie się ze stronami trzecimi na temat systemu zarządzania jakością firmy oraz ○ uwzględniają informacje, które należy zapewnić podczas komunikacji na zewnątrz, w tym rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres oraz odpowiednią formę komunikacji. <p>Materiał dotyczący zastosowania dalej objaśnia szereg rozważań, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ Sprawy, które mogą wpłynąć na decyzje firmy o tym, kiedy z innych przyczyn właściwe jest komunikowanie się ze stronami trzecimi; ○ Informacje, które należy zapewnić podczas komunikacji ze stronami trzecimi oraz cechy użytecznych informacji, oraz ○ Odpowiednią formę komunikacji.
<p><i>Skupianie się bardziej na firmach (w tym sieciach) oraz ich wewnętrznych i zewnętrznych działaniach monitorujących i korygujących – rozważone zostanie bardziej jednoznaczne odniesienie się do działań naprawczych dotyczących słabości badania wynikających z ustaleń z inspekcji oraz zwiększenie nacisku na inspekcje zewnętrzne. IAASB rozważy także to, jak firmy księgowe komunikują się wewnętrznie oraz z innymi firmami z sieci i jak reagują na ustalenia z inspekcji wewnętrznych.</i></p>	<p>IAASB odpowiedziała poprzez solidniejsze odniesienie się do kwestii monitorowania i korygowania w formie nowych wymogów i ulepszeń istniejących wymogów. W szczególności IAASB:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Skupiła się na działaniach monitorujących odnoszących się do SZJ jako całości i stanowiących podstawę identyfikacji słabości - w paragrafach 35-36 MSZJ 1. • Zawarła w paragrafie 37 MSZJ 1 wymóg, aby firma określiła rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres działań monitorujących, biorąc pod

Kwestie interesu publicznego	Decyzje IAASB
	<p>uwagę szereg czynników, w tym projekt SZJ, okoliczności firmy, zmiany w SZJ i inne stosowne informacje. Inne stosowne informacje obejmują informacje z inspekcji zewnętrznych.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Wzmocniła wymóg zawarty w paragrafie 38 MSZJ 1 odnoszący się do kontroli zakończonych zleceń i wspomagający materiał dotyczący zastosowania, w tym większe skupienie na odpowiednim wyborze zleceń i partnerów odpowiedzialnych za zlecenie, biorąc pod uwagę ryzyko i pozostałe działania monitorujące. • Wprowadziła w paragrafach 40-41 MSZJ 1 ramowe założenia dla oceny ustaleń i identyfikowania słabości oraz oceniania wagi i rozległości tych słabości. Takie ramowe założenia zawierają wymóg dochodzenia pierwotnej przyczyny (jednej lub kilku) słabości. • Ulepszyła odpowiednie korygowanie słabości w paragrafach 42-44 MSZJ 1 i dodała nowy wymóg, aby kierownictwo określiło, które działania naprawcze są skuteczne. <p>IAASB także wprowadziła w paragrafach 50-51 MSZJ 1 wymogi odnoszące się do działań monitorujących na poziomie sieci i zawierające wymogi zobowiązujące firmę do:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Określenia wpływu działań monitorujących przeprowadzanych przez sieć na działania monitorujące firmy; oraz • Uzyskania zrozumienia ogólnego zakresu działań monitorujących podejmowanych przez sieć w firmach należących do sieci oraz uzyskania informacji z sieci o wynikach działań monitorujących.
<p><i>Wzmocnienie potrzeby solidnej komunikacji i interakcji podczas badania – IAASB rozważy, jak wzmocnić standardy w odniesieniu do interakcji i komunikacji ze strony osób uczestniczących w badaniu.</i></p>	<p>IAASB odpowiedziała wprowadzając w paragrafach 33(a)–33(c) MSZJ 1 szereg celów jakości odnoszących się do uzyskiwania, generowania lub wykorzystywania informacji oraz terminowego przekazywania informacji w ramach firmy, aby umożliwić zaprojektowanie, wdrożenie i działanie SZJ. Wśród spraw, na które odpowiadają cele jakości, znajduje się:</p>

Kwestie interesu publicznego	Decyzje IAASB
	<ul style="list-style-type: none"> • Potrzeba systemu informacyjnego; • Kultura firmy, która uznaje i wzmacnia odpowiedzialność personelu za wymianę informacji z firmą oraz między sobą; oraz • Wymiana i przekazywanie mających istotne znaczenie i wiarygodnych informacji pomiędzy firmą a zespołami wykonującymi zlecenie.

Inne standardy zarządzania jakością

9. MSZJ 1 dotyczy obowiązku firmy, aby ustalić polityki lub procedury dotyczące zleceń, dla których wymagane jest, aby podlegały kontrolom jakości wykonania zlecenia (paragraf 34(f) MSZJ 1). MSZJ 2 dotyczy powoływania i odpowiednich kwalifikacji kontrolera jakości wykonania zlecenia oraz wykonania i udokumentowania kontroli jakości wykonania zlecenia. MSZJ 1 został zatwierdzony przez IAASB w połączeniu z MSZJ 2. [Podstawa wniosków: MSZJ 2](#) wyjaśnia decyzje IAASB dotyczące wszystkich spraw związanych z kontrolami jakości wykonania zlecenia, w tym aspektów wymogów MSZJ 1 dotyczących zleceń, dla których wymagane jest, aby podlegały kontrolom jakości wykonania zlecenia.
10. MSB 220 (zmieniony) dotyczy określonych obowiązków biegłego rewidenta za zarządzanie jakością na poziomie zlecenia badania sprawozdania finansowego oraz powiązanych obowiązków partnera odpowiedzialnego za zlecenie. MSZJ 1 został zatwierdzony przez IAASB w połączeniu z MSB 220 (zmienionym). [Podstawa wniosków: MSB 220 \(zmieniony\)](#) wyjaśnia decyzje IAASB dotyczące spraw związanych z MSB 220 (zmienionym).

Sekcja B – Ogólne podejście do zarządzania jakością i skalowalności

Podstawa

11. Wśród kwestii interesu publicznego zidentyfikowanych przez IAASB na początku projektu zarządzania jakością była potrzeba proaktywnego zarządzania jakością i utrzymywania standardu w stanie przydatności do zamierzonego celu. IAASB zidentyfikowała także skalowalność jako kluczową kwestię, aby standard mógł być stosowany przez różnorodne firmy o różnej wielkości i złożoności. W celu zaadresowania tych kwestii IAASB zaproponowała, aby standard przyjął nowe podejście do zarządzania jakością, nazwane „zarządzaniem jakością”, które skupiałoby się na proaktywnym identyfikowaniu i reagowaniu na ryzyka jakości.
12. Memorandum objaśniające do ED-MSZJ 1 wyjaśniało, że nowe skoncentrowanie się na zarządzaniu jakością zawierać będzie zintegrowane podejście do zarządzania jakością, które pojmuje SZJ jako całość, skupia się na ryzyku i wymaga, aby firma dostosowała projekt, wdrażanie i działanie swojego SZJ do charakteru i okoliczności firmy oraz jej zleceń. Wyjaśniało także wiele korzyści z tego podejścia, w tym dostosowany i proaktywny system, który jest bardziej solidny i skuteczny oraz skupiony na ciągłym doskonaleniu.
13. Wydając ED-MSZJ 1 IAASB chciała poznać poglądy respondentów na całościowe podejście do zarządzania jakością, w tym korzyści z tego podejścia i czy respondenci uważają, że standard jest skalowalny tak, aby mogły go stosować firmy o różnorodnej wielkości i złożoności.

Podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

14. Co do zasady respondenci poparli nowe podejście do zarządzania jakością, niemniej były powszechne obawy co do skalowalności ED-MSZJ 1. W szczególności respondenci zgłosili obawy dotyczące nakazowego charakteru standardu, odnotowując, że standard składa się z hybrydy podejścia opartego na ryzyku i wymogów nakazowych. Ponadto skomentowali długość i złożoność standardu, a także podkreślili trudności, które pojawią się przy wdrażaniu standardu w jego aktualnej formie. Z drugiej strony byli inni respondenci, którzy uważali, że standard powinien zostać opracowany w sposób wspierający skuteczny nadzór i działania egzekwujące. Byli także respondenci, którzy podkreślili znaczenie tego, że większe firmy robią znacząco więcej odnośnie spraw jakości badania ponad wymogi minimum ED-MSZJ 1 (tj. skalowanie do góry).
15. Respondenci przekazali szereg sugestii odnoszących się do skalowalności, nakazowości, złożoności, zrozumiałości i długości standardu. Niektóre z tych sugestii obejmowały:
 - (a) Zmianę struktury standardu.
 - (b) Zmianę wymaganych celów jakości i wymaganych reakcji, na przykład zmniejszając nakazowość lub dostosowując je tak, aby były bardziej pomostowe.
 - (c) Wyraźniejsze odniesienie się do ryzyk jakości, na przykład poprzez wprowadzenie ryzyk jakości.
 - (d) Zmianę wymogów, które są bardziej stosowne dla większych firm, tak, aby były wyraźnie warunkowe, tj. podejście oddolne.
16. Były także uwagi dotyczące stosowania ED-MSZJ 1 przez firmy, które wykonują tylko zlecenia niebędące badaniami na podstawie standardów IAASB, takie jak zlecenia usług pokrewnych i czy ED-MSZJ 1 jest odpowiedni dla takich firm.

Decyzje IAASB

17. Biorąc pod uwagę zasięg obaw dotyczących skalowalności, nakazowości, złożoności, zrozumiałości i długości, IAASB zidentyfikowała następujące kluczowe obszary skupienia dla dalszego opracowywania standardu:
 - (a) Skalowalność standardu i zachęcanie firm do odpowiedniego dostosowania SZJ do swoich okoliczności;
 - (b) Złożoność i nakazowość wymogów; oraz
 - (c) Opracowanie standardu, który może być stosowany we wszystkich okolicznościach, w tym, gdy firmy wykonują tylko zlecenia usług pokrewnych.
18. IAASB podjęła szereg działań odnośnie kluczowych obszarów skupienia uwagi. Do wskazanych działań należą:
 - (a) Reorganizacja struktury MSZJ 1 w celu uproszczenia i doprecyzowania standardu oraz ułatwienia nawigacji.
 - (b) Jak wyjaśniono w sekcji E – dopracowanie celów jakości i reakcji, a w tym względzie podkreślenie podejścia opartego na zasadach poprzez cele jakości bardziej oparte na wyniku oraz większe skupienie na osiąganiu celów jakości.
 - (c) Uproszczenie i doprecyzowanie procesu oszacowania ryzyka przez firmę.

- (d) Jak wyjaśniono w sekcji F – uwzględnienie warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań, które firma musi zrozumieć podczas identyfikowania i szacowania ryzyk jakości, które skupiają się na charakterze i okolicznościach firmy i wykonywanych zleceniach. Zwiększa to skupienie na skalowalności i dostosowaniu SZJ.
- (e) Napisanie wersji roboczej i zaprezentowanie wymogów oraz materiału dotyczącego zastosowania w sposób, który jest łatwiejszy do zrozumienia oraz w celu zmniejszenia długości całościowego standardu. Obejmowało to:
 - (i) Przeredagowanie standardu z użyciem krótszych i prostszych struktur zdaniowych.
 - (ii) Umieszczenie przykładów w materiale dotyczącym zastosowania w oddzielnych ramkach i jasne oznaczenie przykładów przedstawiających skalowalność.
- (f) Dokonanie krytycznej analizy standardu w celu usunięcia materiału, który jest stosowny jedynie przy wdrożeniu po raz pierwszy, i usunięcie powtarzalnego materiału, w tym wyjaśnień we wprowadzeniu, załączniku i materiale dotyczącym zastosowania.
- (g) Zwiększenie nacisku w paragrafie 19 MSZJ 1 na konieczność stosowania przez firmę zawodowego osądu, zwiększając w ten sposób skupienie na potrzebie, aby firmy skalowały w górę lub w dół.

Wiele z tych działań także adresowało inne ważne kwestie dalej opisane w kolejnych sekcjach.

19. IAASB rozważyła, przy czym nie poparła opracowania osobnych wymogów lub osobnego standardu dotyczącego zarządzania jakością na poziomie firmy w zakresie zleceń usług pokrewnych. IAASB powtórzyła swój pogląd, że MSZJ 1 musi być naprawdę oparty na ryzyku i przyjąć podejście skalowalne, oparte na zasadach, aby mógł być stosowany przez firmy o różnorodnej wielkości i złożoności, w tym wykonujące tylko pewne rodzaje zleceń.

Sekcja C – Cel standardu i interes publiczny

Podstawa

20. Memorandum objaśniające do ED-MSZJ 1 wyjaśniło, że:
- (a) *Celem firmy* w kontekście standardu jest zaprojektowanie, wdrożenie i działanie SZJ.
 - (b) SZJ projektuje się w celu zapewnienia firmie racjonalnej pewności, że osiąga następujące cele:
 - (i) Firma i jej personel wypełniają swoje obowiązki zgodnie ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi, a także, że przeprowadzają zlecenia zgodnie z takimi standardami i wymogami; oraz
 - (ii) Sprawozdania z wykonania usługi wydane przez firmę lub partnerów odpowiedzialnych za zlecenie są odpowiednie w danych okolicznościach.
21. ED-MSZJ 1 proponował także wyraźniejsze odniesienie we wprowadzeniu do roli firmy w służbie interesowi publicznemu, wraz z pomocniczymi wyjaśnieniami znaczenia tego zapisu (tj. konsekwentne wykonywanie zleceń spełniających wymogi jakości). Wydając ED-MSZJ 1, IAASB dążyła do poznania opinii respondentów czy jest jasne, jak osiągnięcie celu standardu wiąże się z rolą firmy w zakresie interesu publicznego.

Podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

22. Co do zasady respondenci poparli cel ED-MSZJ 1. Różnorodne dalsze uwagi obejmowały potrzebę doprecyzowania znaczenia racjonalnej pewności i wyjaśnienia wielu warstw celów wbudowanych w standard.
23. Respondenci wyrazili zróżnicowane poglądy na odniesienie do interesu publicznego w standardzie, które obejmowały:
 - (a) Poglądy, że wyraźniejsze odniesienie do interesu publicznego powinno znaleźć się w celu standardu lub w wymaganiach.
 - (b) Obawy dotyczące odniesienia się do interesu publicznego, zważywszy na szeroką interpretację znaczenia interesu publicznego.

Decyzje IAASB

24. W trakcie realizacji projektu Rada Nadzoru Interesu Publicznego (PIOB) wyraziła potrzebę – jako jedną z kwestii interesu publicznego – aby cel zawierał skoncentrowanie się na badaniach wysokiej jakości. W świetle tej kwestii i uwag respondentów dotyczących odniesienia do interesu publicznego, IAASB rozważała czy, a jeśli tak, to jak – cel standardu mógłby być bardziej skoncentrowany na jakości zleceń. IAASB wskazała, że:
 - (a) Cel standardu musi przedstawiać jasne, oparte na wyniku odniesienie dla firmy dla potrzeb oceny, czy ten cel został spełniony. Cel, który zawiera elementy ambicjonalne, takie jak osiągnięcie wysokiej jakości zleceń, z natury nie daje możliwości jasnej i konsekwentnej oceny.
 - (b) Zlecenie spełniające wymogi jakości jest osiąganym, gdy biegły rewident wypełnia swoje obowiązki zgodnie ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz wykonuje zlecenie zgodnie z takimi standardami i wymogami i wydaje sprawozdanie ze zlecenia, które jest odpowiednie w danych okolicznościach.
 - (c) Rolą firmy jest umożliwienie konsekwentnego wykonywania zleceń spełniających wymogi jakości poprzez zaprojektowanie, wdrożenie i działanie SZJ, który zapewnia firmie racjonalną pewność, że spełnione zostają cele wyznaczone w paragrafie 14 ust. (a) i (b) MSZJ 1. Zatem cel MSZJ 1 powinien pozostawać skoncentrowany na ustanowieniu przez firmę SZJ w celu umożliwienia wykonywania zleceń spełniających wymogi jakości aniżeli na indywidualnym zarządzaniu przez firmę jakością zleceń.
25. W rezultacie IAASB doszła do wniosku, że cel standardu w paragrafie 14 MSZJ 1 pozostaje odpowiedni. Niemniej odnotowując sugestie respondentów, aby poprawić powiązanie między interesem publicznym a celem, IAASB przeniosła materiał wprowadzający, objaśniający interes publiczny, do paragrafu 15 MSZJ 1, aby znajdował się bardzo blisko celu. Nowe umiejscowienie tego materiału:
 - (a) Wyjaśnia, jak interes publiczny i konsekwentne wykonywanie zleceń spełniających wymogi jakości wiążą się z celem standardu;
 - (b) Poprawia wysoką pozycję interesu publicznego w standardzie; i
 - (c) Ułatwia prawidłowe zrozumienie celu standardu i tego, jak wymogi zostały zaprojektowane, aby osiągać cel.

26. W odpowiedzi na sugestie dotyczące doprecyzowania znaczenia racjonalnej pewności, IAASB dodała:
- (a) Paragraf A190 MSZJ 1 w celu wyjaśnienia, że działanie systemu jako całości zapewnia firmie racjonalną pewność, że cele systemu zarządzania jakością są osiągnięte; i
 - (b) Paragraf A195 MSZJ 1 w celu podkreślenia, że nie wymaga się od firmy uzyskania niezależnego sprawozdania atestacyjnego dotyczącego jej systemu zarządzania jakością.
27. IAASB planuje wyjaśnić liczne warstwy celów wbudowanych w standard poprzez ilustracje w materiałach wspierających wdrożenie.

Sekcja D – Elementy i struktura

Podstawa

28. ED-MSZJ 1 został zorganizowany z uwzględnieniem ośmiu elementów, odzwierciedlających powiązanie elementów istniejących w MSKJ 1, w tym tych, które zostały poszerzone i dostosowane (tj. ład korporacyjny i przywództwo, i zasoby) i dwóch nowych elementów (proces oszacowania ryzyka przez firmę oraz informacje i komunikacja). ED-MSZJ 1 wyjaśniał zintegrowany charakter tych elementów oraz wzajemne powiązania między nimi. IAASB podkreśliła, że choć standard zorganizowany jest według ośmiu elementów, nie jest wymagane, aby firmy organizowały swoje systemy według tych osobnych elementów.

Podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

29. Respondenci poparli te osiem elementów i zwiększony nacisk na wzajemne powiązania między nimi. Docenili także elastyczność zapewnioną firmom w zakresie organizacji swoich systemów. Jednakże były różne sugestie dotyczące opisu elementów i struktury standardu, w tym:
- (a) Podkreślenie, że proces oszacowania ryzyka przez firmę oraz proces monitorowania i korygowania są procesami, a zatem różnią się charakterem od innych elementów.
 - (b) Przeniesienie procesu oszacowania ryzyka przez firmę jako pierwszego elementu w standardzie, w celu zapewnienia lepszego kontekstu i poprawienia czytelności standardu.
 - (c) Rozważenie, czy informacje i komunikacja oraz zasoby powinny zostać włączone do pozostałych elementów.
 - (d) Rozważenie, czy proces monitorowania i korygowania także powinien podlegać procesowi oszacowania ryzyka przez firmę.

Decyzje IAASB

30. IAASB zgodziła się z poglądami respondentów, że proces oszacowania ryzyka przez firmę oraz proces monitorowania i korygowania są procesami o różnym charakterze w stosunku do pozostałych elementów, ponieważ są procesami, które są wykonywane na pozostałych elementach. Zatem w celu lepszego odróżnienia tych elementów oraz podkreślenia, iż są one procesami, które firma musi ustanowić, IAASB wprowadziła wymóg w każdym z tych dwóch elementów skupiony na ustanowieniu procesu (paragrafy 23 i 35 MSZJ 1). Decyzję IAASB odnośnie do tego, czy proces monitorowania i korygowania także powinien podlegać procesowi oszacowania ryzyka przez firmę, omówiono w sekcji I.

31. IAASB rozważyła, przy czym nie zgodziła się z sugestią, że informacje i komunikacja oraz zasoby powinny być włączone jako rozważania do każdego elementu.
32. Zważywszy na rozległe obawy dotyczące złożoności, czytelności i zrozumiałości ED-MSZJ 1 oraz uznając sugestie respondentów, aby przenieść proces oszacowania ryzyka przez firmę jako pierwszy element w standardzie, IAASB zgodziła się przebudować standard w porównaniu z ED-MSZJ 1 w sposób następujący:
 - (a) Element 'Proces oszacowania ryzyka przez firmę' został przeniesiony przed element 'Ład korporacyjny i przywództwo'.
 - (b) Wymogi dotyczące przydzielania odpowiedzialności za różne aspekty SZJ oraz za SZJ całościowo zostały przeniesione do paragrafów 20–22 MSZJ 1, do sekcji „System zarządzania jakością.” IAASB jest zdania, że ulokowanie odpowiedzialności przywódczych w widocznym miejscu jest niezbędne w celu podkreślenia ich znaczenia oraz, że są warunkiem koniecznym dla ustanowienia SZJ.
 - (c) Zważywszy na znaczenie ładu korporacyjnego i przywództwa dla systemu oraz potrzeby uwydatnienia tego elementu, w paragrafie 19 MSZJ 1, w sekcji „System zarządzania jakością” dodano niezbędny materiał dotyczący zastosowania w celu podkreślenia elementu 'Ład korporacyjny i przywództwo'.
33. Dodatkowo w następujący sposób przeorganizowano różne inne aspekty standardu:
 - (a) Do standardu dodano nową sekcję „Określone reakcje”, zawierającą wszystkie reakcje wymagane przez standard (paragraf 34 MSZJ 1). Jak omówiono w sekcji E, po wysiłkach IAASB zmierzających do ulepszenia celów jakości i reakcji we wszystkich elementach, w MSZJ 1 pozostało tylko kilka konkretnych reakcji. Zatem wszystkie sześć przeniesiono do sekcji „Określone reakcje”.
 - (b) Wymogi dotyczące oceny SZJ przez kierownictwo przeniesiono do osobnej sekcji pod koniec standardu, razem z wymogiem dotyczącym przeprowadzania ocen kierownictwa (paragrafy 53-55 MSZJ 1). Przeniesienie ułatwiło podkreślenie faktu, że ocenę wykonuje się w odniesieniu do SZJ jako całości. Ponadto IAASB jest zdania, że wynik oceny SZJ stanowi wyznacznik wyników pracy kierownictwa, zatem lepiej jest umieścić te wymogi blisko siebie.

Sekcja E – Podejście do nakazania celów jakości, ryzyka jakości i reakcji

Podstawa

34. ED-MSZJ 1 zawierał cele jakości, które wszystkie firmy muszą ustalić, i które były zorganizowane w podziale na elementy. Memorandum objaśniające do ED-MSZJ 1 wyjaśniło, że cele jakości wymagane przez standard zawierają ważne aspekty dotychczasowego MSKJ 1, które zostały utrzymane, a także cele jakości, które zostały wprowadzone w celu odniesienia się do kluczowych kwestii interesu publicznego lub ponieważ były niezbędne dla SZJ. IAASB wyrażała pogląd, że cele jakości w ED-MSZJ 1 są kompleksowe i – jeśli zostaną odpowiednio ustalone i osiągnięte przez firmę – będą skutkowały powstaniem systemu dającego racjonalną pewność, że jego cele zostały osiągnięte. Ponadto ED-MSZJ 1 podkreślał, że ze względu na charakter celów jakości opartych na wyniku, sposób ich osiągnięcia określa firma, poprawiając w ten sposób skalowalność standardu.
35. ED-MSZJ 1 zawierał także reakcje w elementach, które wszystkie firmy miałyby obowiązek zaprojektować i wdrożyć. Niemniej w przeciwieństwie do celów jakości w elementach, memorandum objaśniające do ED-MSZJ 1 podkreślało, że reakcje nie są kompleksowe,

wskazując, że pewne elementy nie zawierają żadnych wymaganych reakcji. W efekcie standard miał na celu zmotywowanie firmy do zaprojektowania i wdrożenia własnych reakcji w odpowiedzi na ryzyka jakości, oprócz reakcji wymaganych przez standard. Memorandum objaśniające do ED-MSZJ 1 podkreślało ponadto, że reakcje wymagane przez standard muszą zostać dostosowane przez firmę, biorąc pod uwagę ryzyka jakości oraz charakter i okoliczności firmy oraz wykonywanych zleceń.

36. ED-MSZJ 1 nie nakazywał żadnych ryzyk jakości w elementach.

Podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

37. Respondenci zgodzili się z poglądem IAASB, że cele jakości w ED-MSZJ 1 są kompleksowe i – jeśli zostaną odpowiednio ustalone i osiągnięte przez firmę – będą skutkowały powstaniem systemu dającego racjonalną pewność, że jego cele zostały osiągnięte. Jednakże kilku respondentów wyraziło obawę dotyczącą nakazowości celów jakości. Przeciwnie – inni respondenci nakłaniali IAASB do ujęcia bardziej nakazowych wymogów w celu wsparcia jednolitego egzekwowania poprzez inspekcje podejmowane przez organy regulacyjne.
38. W odniesieniu do reakcji w ED-MSZJ 1 respondenci wskazali, że wymagane reakcje są zbyt nakazowe i ostrzegli, że to może utrwalać mentalność listy sprawdzającej zamiast promować podejście do zarządzania jakością polegające na proaktywnym myśleniu. Zauważyli także, iż może to powodować podejście typu „stosuj się lub wytłumacz się”, tworząc potrzebę dokumentacji i wyrazili obawę, że firmy mogą nie ustanowić własnych reakcji, które są potrzebne w celu odniesienia się do ryzyk jakości. Były także spostrzeżenia, że posiadanie wymaganych reakcji w standardzie bez wymaganych ryzyk jakości jest nielogiczne i sprzeczne z intuicją.
39. Respondenci mieli różnorodne sugestie dotyczące ulepszenia celów jakości i reakcji w elementach, w tym sprawienie, by cele jakości były bardziej wszechogarniające, wprowadzenie ryzyk jakości lub czynników ryzyka lub zmniejszenie nakazowości reakcji. Inne sugestie dotyczyły posiadania wymaganych reakcji, które są bardziej zapobiegawcze i proaktywne.

Decyzje IAASB

40. Jak podkreślono w sekcji B, występowały poważne obawy co do skalowalności, nakazowości, złożoności, zrozumiałości i długości. IAASB zauważyła, że wiele z tych obaw było motywowanych przez podejście do celów jakości i reakcji w elementach.
41. Rada zgodziła się, że niezbędne są działania odnoszące się do podejścia do celów jakości i reakcji w elementach. Robiąc to, IAASB uznała potrzebę delikatnej równowagi poprawiającej skalowalność i postrzeganą nakazowość standardu, przy jednoczesnym zachowaniu solidności standardu. Zatem IAASB rozważyła i zmieniła cele jakości i reakcje w elementach w następujący sposób:
- (a) Różnorodne reakcje, które miały jasny związek z celem, zostały ujęte jako element powiązanego celu jakości;
 - (b) Usunięto powielenie pomiędzy celami jakości a reakcjami;
 - (c) Niektóre cele jakości zostały połączone;
 - (d) Cele jakości zostały przereformowane tak, aby bardziej opierały się na wyniku niż na działaniu; oraz

- (e) W kilku przypadkach bardziej szczegółowe aspekty wymogów zostały przeniesione do materiału dotyczącego zastosowania.
42. Zważywszy, że w standardzie pozostało niewiele reakcji, IAASB stwierdziła, że właściwsze byłoby, aby reakcje wymagane przez standard zostały umieszczone w pojedynczej sekcji („określone reakcje” w paragrafie 34 MSZJ 1), niż w poszczególnych elementach. Umieszczenie wymaganych reakcji w pojedynczej sekcji standardu także odpowiada na szereg kwestii, w szczególności:
- (a) Wzmocnienie podejścia opartego na ryzyku i skupienie na osiągnięciu wyników celów jakości (tj. zmienione podejście skutkujące w elementach mających tylko cele jakości).
 - (b) Poprawę integracji elementów, gdyż wiele z pozostałych reakcji odnosi się do wielu elementów.
 - (c) Odniesienie się do błędnego zrozumienia tego, czy lub w jakim zakresie firmy powinny zaprojektować i wdrożyć własne reakcje.
 - (d) Odniesienie się do sugestii, aby podkreślić potrzebę, aby firmy zwiększyły zakres i były proaktywne w zarządzaniu jakością.
 - (e) Poprawę spójności elementów i usunięcie postrzegania, że niektóre elementy są ważniejsze od innych (tj. zważywszy, że niektóre elementy miały więcej wymaganych reakcji od innych).
43. IAASB zbadała wprowadzenie rozważań dotyczących ryzyka jakości w elementach jako kroku pomiędzy celami jakości i reakcjami. Rozważania IAASB w tej sprawie przedstawia sekcja F.

Sekcja F – Proces oszacowania ryzyka przez firmę

Podstawa

44. Biorąc pod uwagę nowe skoncentrowanie się na zarządzaniu jakością firmy, ED-MSZJ 1 wbudował podejście oparte na szacowaniu ryzyka poprzez wprowadzenie nowego elementu – procesu oszacowania ryzyka przez firmę. ED-MSZJ 1 wyjaśnił ten proces następująco:
- (a) Ustalenie celów jakości:

ED-MSZJ 1 wyjaśnił, że cele jakości ustalone przez firmę składają się z celów, które w przypadku ich osiągnięcia przez firmę łącznie zapewniają firmie racjonalną pewność, że cele systemu zarządzania jakością są osiągalne.

Jak już omówiono w niniejszym dokumencie (w sekcji E), ED-MSZJ 1 zawierał cele jakości w elementach. Ponadto ED-MSZJ 1 wymagał, aby firma ustaliła dodatkowe cele jakości ponad te wymagane przez standard, gdy takie cele są niezbędne do osiągnięcia celu standardu. Wymóg ten został dodany, aby uwzględnić fakt, że charakter i okoliczności firm i ich zleceń będą się różnić, co może powodować potrzebę dodatkowych celów jakości.
 - (b) Identyfikacja i oszacowanie ryzyk jakości:

ED-MSZJ 1 zawierał proces identyfikacji i oszacowania ryzyk jakości oraz wyjaśniał, że nie jest ani racjonalne, ani możliwe z praktycznego punktu widzenia, aby firmy zidentyfikowały i oszacowały każde możliwe ryzyko oraz by zaprojektowały i wdrożyły reakcje na każde ryzyko. Memorandum objaśniające do ED-MSZJ 1 opisywało ten proces jako dwuetapowy proces identyfikowania ryzyk jakości z zastosowaniem progów oraz szacowania zidentyfikowanych ryzyk jakości w drodze szczegółowego rozważenia stopnia

prawdopodobieństwa wystąpienia ryzyk jakości oraz znaczenia wpływu zidentyfikowanych ryzyk jakości na osiągnięcie celów jakości. Proces ten miał wiele podobieństw do zasad zawartych w Projekcie Konsultacyjnym MSB 315 (zmienionego) – *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia* (ED-315).

(c) Zaprojektowanie i wdrożenie reakcji:

ED-MSZJ 1 wyjaśniał, że firma zobowiązana jest do zaprojektowania i wdrożenia reakcji, aby zaadresować ryzyka jakości. Ponadto – jak wyjaśniono wcześniej (sekcja E) – standard zawierał pewne wymagane reakcje w poszczególnych elementach.

(d) Identyfikacja zmian charakteru i okoliczności firmy lub jej zleceń:

ED-MSZJ 1 wymagał, aby firmy identyfikowały zmiany charakteru i okoliczności firmy lub jej zleceń oraz modyfikowały – odpowiednio – cele jakości, ryzyka jakości lub reakcje w odpowiedzi na te zmiany. ED-MSZJ 1 zawierał także wymóg, aby firmy zmieniały swoje cele jakości, ryzyka jakości lub reakcje w wyniku informacji płynących z prowadzonych działań monitorujących.

45. Memorandum objaśniające do ED-MSZJ 1 wskazywało, że proces oszacowania ryzyka przez firmę mógłby mieć zastosowanie do pozostałych siedmiu elementów i zachęcało respondentów do przekazania opinii o tym podejściu.

Podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

46. Generalnie respondenci wskazali, że proces oszacowania ryzyka przez firmę jest złożony i może być trudny do wdrożenia, szczególnie w zakresie identyfikacji i oszacowania ryzyk jakości. Były także opinie, że jest zbyt nakazowy.
47. Respondenci kwestionowali zakres, w jakim firmy mają identyfikować dodatkowe cele jakości, zauważając, że standard nie zapewnia jasnej wskazówki odnośnie do tego, kiedy należy ustalić dodatkowe cele jakości. Były sugestie, aby wyraźniej wskazać w standardzie, że dodatkowe cele jakości nie zawsze są wymagane, a także sugestie, aby zmienić wymóg na „rozważenie”, czy dodatkowe cele jakości są wymagane, aby osiągnąć cel standardu.
48. Respondenci poparli wprowadzenie progu identyfikacji ryzyk jakości zauważając, że prowadzi to do bardziej konsekwentnego podejścia do identyfikacji i oszacowania ryzyka oraz umożliwia firmom skupienie na ryzykach, które osiągają ten próg. Niemniej co do zasady respondenci z różnych względów obawiali się o próg opisany w standardzie, w tym o niekonsekwentną interpretację poziomu tego progu i opinie, że jest zbyt niski. Inne uwagi dotyczące identyfikacji i oszacowania ryzyk jakości obejmowały:
- (a) Sugestie, by przy identyfikowaniu i szacowaniu ryzyk jakości oraz ryzyk jakości wynikających z modelu biznesowego firmy wziąć pod uwagę ustalenia organów regulacyjnych.
 - (b) Brak jasności w punkcie wyjścia do ryzyk jakości, tj. czy firmy mają rozważyć wszystkie potencjalne ryzyka, czy tylko te ryzyka, które osiągają próg.
 - (c) Poglądy, że dwuetapowy proces identyfikowania i szacowania ryzyk jakości jest niejasny i przekombinowany.
 - (d) Sugestie, by wyjaśnić znaczenie „znaczącego wpływu na osiągnięcie celu jakości”. W szczególności respondenci zauważyli, że w kontekście MSB, znaczenie lub wielkość osadza się na koncepcji istotności.

49. Respondenci zasugerowali, aby standard bardziej zdecydowanie odniósł się do tego, jak często firma powinna ponownie oceniać swoje cele jakości, szacować ryzyka jakości i reakcje oraz, aby wymagana była okresowa ponowna ocena.
50. W odpowiedzi na pytanie, czy proces oszacowania ryzyka przez firmę powinien być stosowany w odniesieniu do pozostałych siedmiu elementów, respondenci co do zasady nie zgodzili się, że proces oszacowania ryzyka przez firmę powinien być stosowany do procesu monitorowania i korygowania, zważywszy, że wymogi w zakresie monitorowania i korygowania już były bardzo szczegółowe.

Decyzje IAASB

51. IAASB rozpoznała, że MSZJ 1 można ulepszyć w celu skoncentrowania się na zintegrowanym charakterze elementów i na tym, jak informacje z jednego elementu wchodzi do pozostałych elementów w ramach proaktywnego i ciągłego podejścia do zarządzania jakością. Dlatego też IAASB wprowadziła paragraf A41 MSZJ 1 w celu objaśnienia źródeł informacji, które umożliwiają firmie ustalenie celów jakości, identyfikację i oszacowanie ryzyk jakości oraz zaprojektowanie i wdrożenie reakcji. Niektóre z tych źródeł informacji stanowią część elementu Informacje i komunikacja firmy i zawierają wyniki procesu monitorowania i korygowania przez firmę. Inne źródła informacji mogą być wewnętrzne lub zewnętrzne w stosunku do firmy, a materiał dotyczący zastosowania dostarcza przykładów w tym zakresie.

Ustalenie celów jakości

52. IAASB jest zdania, że nie należy oczekiwać, by okoliczności, w których firmy mogą potrzebować ustalić dodatkowe cele jakości, były typowe, a ED-MSZJ 1 nieproporcjonalnie skupiał się na odpowiedzi na te nietypowe okoliczności. W rezultacie IAASB zmieniła wymóg dotyczący konieczności ustalenia dodatkowych celów jakości, skupiając się na rozważeniu przez firmę, czy dodatkowe cele SZJ są niezbędne, aby osiągnąć cele SZJ. Ponadto w paragrafie A42 MSZJ 1 dodano przykład, aby wyjaśnić, kiedy dodatkowe cele jakości mogą być odpowiednie, oraz dodano paragraf A43 MSZJ 1 w celu podkreślenia, że firmy mogą nie uznać za konieczne ustalenie dodatkowych celów jakości.
53. Zmieniono definicję celów jakości, aby ją doprecyzować, a w szczególności by usunąć błędne koło w niej zawarte.

Identyfikacja i oszacowanie ryzyk jakości

54. W rezultacie opinii respondentów na temat złożoności i nakazowości MSZJ 1, w tym dotyczących procesu oszacowania ryzyka przez firmę, IAASB skupiła się na uproszczeniu wymogów dotyczących identyfikowania i szacowania ryzyk jakości. Obejmowało to:
 - (a) Skróceniu dwuetapowego procesu do jednego wymogu identyfikacji i oszacowania ryzyk jakości w odpowiedzi na opinię, iż wydają się istnieć liczne oceny prawdopodobieństwa i wielkości ryzyk wbudowanych w te dwa etapy. W dyskusjach IAASB przyznała, że firmy mogą wciąż zdecydować się na przeprowadzenie identyfikacji i oszacowania ryzyk jakości jako dwóch oddzielnych etapów, niemniej nie jest to wymagane ani oczekiwane.
 - (b) Przesunięcie punktu skupienia wymogu z procesu etapowego na wymóg oparty na wyniku (tj. wynikiem są ryzyka jakości, które zostały zidentyfikowane i oszacowane w celu uzyskania podstawy do zaprojektowania i wdrożenia reakcji).

- (c) Przeniesienie progu identyfikacji ryzyk jakości do definicji ryzyk jakości. To przeniesienie pomaga także w wyjaśnieniu, że nie wszystkie ryzyka są ryzykami jakości, ponieważ w SZJ należy uwzględnić tylko te ryzyka, które osiągają próg wbudowany w definicję ryzyk jakości. Jest to wprost wyrażone w paragrafie A46 MSZJ 1.
55. IAASB rozważyła próg identyfikacji ryzyk jakości, o którym mowa w definicji ryzyk jakości w paragrafie 16(r) MSZJ 1, biorąc pod uwagę ostateczne zmiany koncepcji i zasad w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)¹⁵:
- (a) IAASB odnotowała obawy respondentów co do terminologii użytej w opisie progu, tj. „racjonalna możliwość” i „więcej niż nikt”. Finalizując MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), IAASB zachowała termin „racjonalna możliwość” w celu opisanego ryzyka istotnego zniekształcenia w paragrafie A15a MSB 200¹⁶, choć nie zachowała terminu „więcej niż nikt”. IAASB doszła do wniosku, że najodpowiedniejsze jest przyjęcie spójnego podejścia we wszystkich standardach i dalsze stosowanie tego samego terminu i koncepcji w MSZJ 1.
- (b) IAASB zgodziła się, że nie jest właściwym odniesienie się do „znaczącego wpływu na osiągnięcie jednego lub więcej celów jakości” przy progu ryzyk jakości, ponieważ:
- (i) W kontekście osiągnięcia celów jakości istnieje różny stopień, w jakim ryzyka mogą wpływać na osiągnięcie celu jakości. Jeżeli jakaś sprawa ma znaczący wpływ na osiągnięcie celu jakości, to jest on prawdopodobnie na tyle znaczący, że mógłby skutkować niezyskaniem przez firmę racjonalnej pewności co do zasady, a ten próg jest zbyt wysoki dla potrzeb identyfikacji ryzyka.
- (ii) Próg wbudowany w definicję ryzyk jakości to „racjonalna możliwość” a zatem dodanie koncepcji znaczenia rozmywa ten próg.
- Dlatego też definicja została zmieniona tak, że odnosi się do „niekorzystnego wpływu na osiągnięcie celu lub celów jakości”. Ponadto w paragrafie A46 MSZJ 1 dodano materiał dotyczący zastosowania w celu podkreślenia, że istnieje stopień, w jakim ryzyka mogą wpływać na osiągnięcie celu jakości. Wyjaśnienie to stanowi część podkreślenia zawodowego osądu firmy przy określaniu, czy ryzyko jest ryzykiem jakości oraz wyjaśnianiu progu ryzyk jakości.
56. IAASB zauważyła ogólny wątek przewijający się w uwagach respondentów dotyczących konieczności zapewnienia firmom jasności i wytycznych odnośnie do identyfikacji i oszacowania ryzyk jakości, takich jak przedstawienie ryzyk jakości lub czynników ryzyka. IAASB zbadała kilka podejść, na przykład rozważania dotyczące ryzyka jakości w każdym elemencie, jednak zgodziła się, że podejście oparte na zasadach, które jest właściwe dla wszystkich elementów, byłoby najodpowiedniejsze, zważywszy na obawy dotyczące ogólnej nakazowości, skalowalności i długości standardu.
57. Aby przedstawić firmom punkt wyjścia do identyfikacji ryzyk jakości, IAASB zawarła w paragrafie 25(a) MSZJ 1 warunki, zdarzenia, okoliczności, działania lub zaniechania, które mogą niekorzystnie wpłynąć na osiągnięcie celów jakości a które firma musi zrozumieć. To podejście wykazuje

¹⁵ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) – *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*

¹⁶ MSB 200 – *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*

podobieństwa do Załącznika 2 MSB 315 (zmienionego w 2019 r.), który przedstawia przykłady warunków lub zdarzeń, które mogą wskazywać na istnienie ryzyka istotnego zniekształcenia. Warunki, zdarzenia, okoliczności, działania lub zaniechania, które firma musi zrozumieć, skupiono na charakterze i okolicznościach firmy i wykonywanych zleceń, co podkreśla skalowalność standardu i potrzebę dopasowania ryzyk jakości do firmy. Włączenie tych warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań odpowiada także na inne uwagi respondentów, w szczególności:

- (a) Poprawę solidności i możliwości inspekcji procesu oszacowania ryzyka przez firmę, ponieważ czynniki, które firma ma rozważyć, są jaśniejsze.
- (b) Sugestie, aby bardziej bezpośrednio odnieść się do modelu biznesowego firmy w ramach identyfikacji ryzyka, a także do jej środowiska zewnętrznego.

Przykłady warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań oraz tego, jak mogą powodować ryzyka jakości, zawarto w paragrafie A46 MSZJ 1 w celu pomocy firmom i pokazania, jak można zidentyfikować i ocenić ryzyka jakości.

- 58. IAASB wyjaśniła w paragrafie 25(b) MSZJ 1, że nie wszystkie warunki, zdarzenia, okoliczności, działania lub zaniechania powodowałyby powstanie ryzyk jakości, ponieważ istnieje różny stopień, w jakim mogą wpływać na cele jakości. Wymóg ten ma także na celu przeprowadzenie firm przez proces identyfikacji i oszacowania ryzyka poprzez zachęcenie ich do pomyślenia o tym, jak warunki, zdarzenia, okoliczności, działania lub zaniechania wpływają na osiągnięcie celów jakości oraz stopnia ich wpływu.
- 59. IAASB jest zdania, że warunki, zdarzenia, okoliczności, działania lub zaniechania wskazane w standardzie nie są wyczerpujące, a zatem paragraf A45 MSZJ 1 podkreśla, że mogą występować inne warunki, zdarzenia, okoliczności, działania lub zaniechania, które firma może musieć zrozumieć.

Zaprojektowanie i wdrożenie reakcji

- 60. Jak przedstawiono w skrócie w sekcji E, IAASB zauważyła, że zredukowanie wymaganych reakcji i przeniesienie ich do osobnej sekcji w standardzie pomoże w doprecyzowaniu, że we wszystkich przypadkach od firm oczekuje się zaprojektowania i wdrożenia dodatkowych reakcji oprócz tych wymaganych przez standard. IAASB także przeredagowała paragraf 26 MSZJ 1, aby dalej doprecyzować, że firma musi zaprojektować i wdrożyć dodatkowe reakcje, oprócz tych podanych w standardzie.

Informacje wskazujące na dodatkowe cele jakości lub dodatkowe bądź zmodyfikowane ryzyka jakości lub reakcje, które są potrzebne ze względu na zmiany charakteru i okoliczności firmy lub jej zleceń.

- 61. Zważywszy na sugestie respondentów, aby standard odnosił się do tego, jak często firma powinna dokonywać ponownej oceny celów, ryzyk jakości i reakcji, IAASB rozważyła, czy potrzebne jest solidniejsze podejście do identyfikowania informacji, które mogą wskazywać na potrzebę modyfikacji celów jakości, ryzyk jakości bądź reakcji. IAASB wskazała, że niewłaściwym byłoby nakazanie, jak często firma powinna dokonywać ponownej oceny celów, ryzyk jakości i reakcji, ponieważ powinny zostać zmodyfikowane w przypadku wystąpienia zmian wpływających na system lub zidentyfikowania słabości. Jednakże IAASB zmieniła wymóg w paragrafie 27 MSZJ 1, by zmotywować firmę do wdrożenia polityk lub procedur w celu proaktywnego identyfikowania informacji, które mogą wskazywać na zmiany wpływające na SZJ.

62. Zmieniając paragraf 27 MSZJ 1, IAASB wskazała na potrzebę doprecyzowania, co jest intencją modyfikowania celów jakości, biorąc pod uwagę solidność celów jakości w standardzie. IAASB jest zdania, że cele jakości nakazane w standardzie nie mogą zostać zmodyfikowane przez firmę, choć firmy mogą zdecydować się mieć cele cząstkowe, aby podzielić cele jakości na mniejsze, odrębne części, aby ułatwić identyfikowanie i szacowanie ryzyk jakości. Zatem tylko ewentualne dodatkowe cele jakości ustalone przez firmę mogą być przez nią zmieniane, bądź też firma może zidentyfikować, że takie dodatkowe cele jakości nie są już potrzebne.

Zastosowanie procesu monitorowania i korygowania do pozostałych elementów

63. Rozważenia IAASB, czy proces monitorowania i korygowania także powinien podlegać procesowi oszacowania ryzyka przez firmę, omówiono w sekcji I.

Sekcja G – Zasoby, w tym dostawcy usług

Podstawa

64. Jedną z priorytetowych kwestii interesu publicznego dla IAASB było utrzymanie MSZJ 1 odpowiedniością, tak by był przydatny do zamierzonego celu. Zważywszy na potrzebę modernizacji standardu oraz uwzględniając rosnący stopień korzystania przez firmy z technologii przy wykonywaniu zleceń oraz w SZJ, ED-MSZJ 1 wprowadził nowe wymogi odnoszące się do zasobów technologicznych. Memorandum objaśniające do ED-MSZJ 1 wyjaśniło, że podejście opierało się na zasadach, ponieważ typy technologii oraz zakres korzystania z nich ciągle się zmieniają. Dodatkowo ED-MSZJ 1 zawierał wymogi dotyczące zasobów intelektualnych, które były podobne do wymogów dotyczących zasobów technologicznych. W ED-MSZJ 1 wprowadzono także szereg innych ulepszeń odnośnie do zasobów ludzkich.
65. ED-MSZJ 1 również uwzględnił rosnącą skalę korzystania z dostawców usług w zakresie czynności związanych z SZJ, w tym korzystanie z zasobów dostawców do pomocy przy wykonywaniu zleceń. Zatem w ED-MSZJ 1 zaproponowano nowe wymogi dotyczące korzystania z dostawców usług, ze szczególnym skupieniem na ustaleniu przez firmy, że korzystanie z zasobów dostarczonych przez dostawców usług w SZJ jest odpowiednie.

Podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

66. Respondenci poparli sposób odniesienia się do technologii w ED-MSZJ 1, niemniej chcieli doprecyzowania co do zakresu technologii, który należy wziąć pod uwagę w ramach SZJ firmy.
67. Respondenci także poparli odniesienie się do dostawców usług, przy czym wskazali na potrzebę jasności co do zakresu dostawców usług rozważanych w standardzie. Zgłosili także obawy, że wymogi są zbyt uciążliwe, szczególnie biorąc pod uwagę możliwe trudności z uzyskiwaniem informacji od dostawców usług.
68. Były sugestie, aby bardziej wyraźnie zaadresować kwestię tego, jak firmy zarządzają centrami świadczenia usług i odpowiedzialności partnerów odpowiedzialnych za zlecenie oraz zespołów wykonujących zlecenia przy korzystaniu z pracy wykonywanej przez centra świadczenia usług.

Decyzje IAASB

69. IAASB zaobserwowała uwagi respondentów o nadrzędnym charakterze zasobów oraz potrzebie zintegrowania zasobów z elementami (te uwagi stanowiły część poglądów na strukturę i elementy standardu). IAASB zgodziła się, że zasoby mają istotne znaczenie dla każdego elementu SZJ.

W rezultacie w procesie oszacowania ryzyka przez firmę, jednym z warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań, które firma musi zrozumieć podczas identyfikowania i szacowania ryzyk jakości, są zasoby firmy, w tym te zapewniane przez dostawców usług. Intencją jest to, aby powyższe spowodowało, aby firma zrozumiała, jakie zasoby są potrzebne we wszystkich elementach oraz jak zasoby mogą wpłynąć na osiągnięcie celów jakości.

70. IAASB doprecyzowała zakres zasobów technologicznych przez dodanie paragrafu A99 MSZJ 1. Paragraf ten także przedstawia, jak zasoby technologiczne mogą się różnić w zależności od charakteru i okoliczności firmy, odnosząc się dalej do tego, jak MSZJ 1 jest skalowalny w stosunku do charakteru i okoliczności firmy.
71. Paragraf A77 MSZJ 1 został dodany w celu położenia nacisku na centra świadczenia usług i na to, jak polityki lub procedury firmy mogą odnosić się do centrów świadczenia usług, w szczególności w odniesieniu do kierowania, nadzoru i przeglądu.

Dostawcy usług

72. IAASB zgodziła się z poglądami respondentów, że zakres dostawców usług nie był jasno określony w ED-MSZJ 1 i że być może nie będzie możliwe uzyskanie od dostawców usług takiego zakresu informacji, jaki zasugerowano w ED-MSZJ 1. IAASB jest zdania, że rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres reakcji firmy dotyczących dostawców usług zależałby od ryzyk związanych z korzystaniem z usług dostawcy usług, na które może wpłynąć szereg czynników, takich jak:
 - (a) Rodzaj zasobów od dostawcy usług, a także sposób i zakres korzystania z tych zasobów przez firmę;
 - (b) Charakterystyka dostawcy usług – na przykład czy dostawca usług jest powszechnie znany lub w przypadku zasobów informacyjnych, czy zasób jest standardowym pakietem branżowym, czy też został dostosowany do indywidualnych potrzeb firmy, lub
 - (c) Doświadczenie firmy ze współpracy z dostawcą usług.
73. Aby doprecyzować zakres dostawców usług i włączyć praktyczne podejście oparte na oszacowaniu ryzyka, które poprawia sposób, w jaki firmy odnoszą się do dostawców usług, IAASB:
 - (a) Wprowadziła nową definicję dostawców usług w paragrafie 16(v) MSZJ 1. Przy tym dodany został paragraf A28 MSZJ 1 w celu doprecyzowania, że dostawcy usług obejmują biegłych rewidentów części grupy z innych firm nienależących do sieci firmy (dalsze omówienie biegłych rewidentów części grupy zawarto w paragrafach 79-81).
 - (b) Przeniosła dostawców usług do elementu „zasoby” w paragrafie 32 MSZJ 1. Przeniesienie to podkreśla także, iż pozostałe cele jakości w elemencie „zasoby” również mają istotne znaczenie dla zasobów od dostawców usług.
 - (c) Uprościła wymogi dotyczące dostawców usług do postaci celu jakości opartego na zasadach w paragrafie 32(h) MSZJ 1. Ten cel jakości wspiera materiał dotyczący zastosowania w paragrafie A107 MSZJ 1, który opisuje czynniki lub sprawy, które firma może rozważyć przy korzystaniu z zasobów od dostawcy usług.
74. IAASB wskazała, że połączenie celu jakości dla dostawców usług z pozostałymi celami jakości dla zasobów odpowiednio i solidnie odnosi się do dostawców usług, bez potrzeby wymogów nakazowych.

Zasoby ludzkie

75. Mimo że respondenci nie komentowali zbyt szeroko zasobów ludzkich w DK-MSZJ 1, IAASB zidentyfikowała potrzebę dalszego uwzględnienia i doprecyzowania pewnych aspektów zasobów ludzkich w MSZJ 1, w połączeniu z różnymi zmianami wprowadzonymi w MSB 220 (zmienionym).

Terminologia zastosowana do opisu zasobów ludzkich w MSZJ 1

76. W całym MSZJ 1 wymogi, które są stosowne dla zasobów ludzkich, mogą mieć różne zastosowanie w odniesieniu do zasobów ludzkich wewnętrznych lub zewnętrznych w stosunku do firmy, zaangażowanych w SZJ i wykonywanie zleceń. IAASB zatem zidentyfikowała potrzebę zachowania jasności i spójności stosowania terminologii do opisu zasobów ludzkich, w całym standardzie używane są następujące terminy:

- (a) **Personel.** Definicja w paragrafie 16(n) MSZJ 1 ma to samo znaczenie, co w MSKJ 1, niemniej została doprecyzowana w celu podkreślenia, że odnosi się do ludzi w firmie. Należy zauważyć, że ta definicja w dalszym ciągu odnosi się do „pracowników”, który to termin jest zdefiniowany oddzielnie i pozostaje taki sam, jak w MSKJ 1.
- (b) **Osoby.** Termin „osoby” ma być interpretowany w kontekście, w jakim jest używany w MSZJ 1. Może odnosić się do konkretnej osoby, określonej grupy osób lub wszystkich zasobów ludzkich zaangażowanych w SZJ firmy bądź w wykonywanie zleceń (tj. personel firmy oraz osoby z zewnątrz firmy, z których korzysta się w SZJ firmy lub przy wykonywaniu zleceń, takie jak osoby ze strony dostawcy usług lub z sieci firmy). Na przykład:
 - (i) W paragrafie 32(c) MSZJ 1, słowo „osoby” odnosi się do określonej grupy osób (osób ze źródeł zewnętrznych).
 - (ii) W paragrafie 32(e) MSZJ 1, słowo „osoby” odnosi się do wszystkich zasobów ludzkich zaangażowanych w SZJ firmy.

77. IAASB uznaje, że zaprojektowane i wdrożone przez firmę polityki lub procedury, które stosują się do personelu, są prawdopodobnie inne od tych, które stosują się do osób zewnętrznych w stosunku do firmy, z których korzysta się w SZJ firmy lub przy wykonywaniu zleceń. Paragraf A27 MSZJ 1 został dodany, aby zwrócić uwagę na MSB 220 (zmieniony)¹⁷, który dalej wyjaśnia, jakie to może mieć znaczenie w kontekście badania sprawozdania finansowego.

78. IAASB także doprecyzowała w paragrafie A34 MSZJ 1, że osoba, która ponosi odpowiedzialność za SZJ, może nie być partnerem w firmie, z powodu struktury prawnej firmy. Jednakże IAASB podkreśliła, że na podstawie paragrafu 21(a) MSZJ 1 osoba ta musi posiadać odpowiednie wpływy i umocowanie w firmie, aby wywiązać się z powierzonych obowiązków.

Odpowiedzialność firmy i partnera odpowiedzialnego za zlecenie za zasoby ludzkie, w tym biegłych rewidentów części grupy

79. IAASB ustaliła, że potrzebna jest większa jasność w zakresie odpowiedzialności firmy za ustanowienie SZJ, który:

- (a) zapewnia, że zespół wykonujący zlecenie ma dostęp do odpowiednich zasobów w celu wykonania zlecenia; oraz

¹⁷ MSB 220 (zmieniony), paragrafy A23–A25

- (b) wspiera partnerów odpowiedzialnych za zlecenie w zajmowaniu się kompetencjami i możliwościami osób przydzielonych do zlecenia, w tym biegłych rewidentów części grupy i innych osób przydzielonych przez sieć, inną firmę należącą do sieci lub dostawcę usług.
80. W szczególności IAASB rozważyła odpowiedzialność firmy w odniesieniu do biegłych rewidentów części grupy zauważając, że:
- (a) Biegli rewidenci części grupy mogą być angażowani na szereg różnych sposobów. W okolicznościach, gdy przez klienta bądź kierownictwo części grupy nie został wyznaczony żaden biegły rewident części grupy, firma musiałaby zidentyfikować i zaangażować biegłego rewidenta części grupy. Na przykład polityki lub procedury firmy dotyczące identyfikowania i angażowania biegłych rewidentów części grupy mogłyby określać, że biegłego rewidenta części grupy angażuje w imieniu firmy partner odpowiedzialny za zlecenie.
 - (b) Niezależnie od tego, jak został zaangażowany biegły rewident części grupy (tj. czy przez klienta, kierownictwo części grupy, firmę lub partnera odpowiedzialnego za zlecenie w imieniu firmy), istnieje potrzeba ustalenia, że zasoby oddelegowane przez biegłego rewidenta części grupy są odpowiednie do użycia. Do zasady tej odnoszą się wymogi MSZJ 1 dotyczące wymogów sieci i usług sieci oraz celu jakości dostawców usług.
 - (c) Firma lub partner odpowiedzialny za zlecenie nie zawsze jest w stanie kontrolować czy też ponosić odpowiedzialności za przydzielenie wszystkich osób do zlecenia, ponieważ w zleceniu może uczestniczyć wiele firm. Jednak poprzez cel jakości w paragrafie 32(d) MSZJ 1 oczekuje się, że SZJ firmy będzie wspierał partnera odpowiedzialnego za zlecenie w sprawach dotyczących kompetencji i możliwości członków zespołu wykonującego zlecenie. Na przykład, firma może posiadać polityki lub procedury postępowania dotyczące okoliczności, gdy zespół wykonujący zlecenie nie jest zadowolony z kompetencji i możliwości osób wyznaczonych do zlecenia, w tym biegłych rewidentów części grupy, takie jak wyznaczenie większej liczby zasobów do zlecenia lub zwiększone kierowanie, nadzór i przegląd.
81. Zatem w MSZJ 1 wprowadzono następujące zmiany:
- (a) Standard został uaktualniony tak, aby doprecyzował, że biegli rewidenci części grupy wchodzi w zakres wymogów MSZJ 1 dotyczących wymogów sieci i usług sieciowych oraz celu jakości dostawców usług. W szczególności zmieniono paragraf A175 MSZJ 1, aby wyraźnie wskazywał, że biegli rewidenci części grupy z innych firm należących do sieci firmy są uwzględnieni w kategorii „usługi sieciowe”, oraz dodany został paragraf A28 MSZJ 1, aby wskazać, że biegli rewidenci części grupy z firm nienależących do sieci firmy są ujęci w kategorii „dostawcy usług”.
 - (b) W paragrafie 32(c) MSZJ 1 dodano cel jakości, aby było jasne, że SZJ musi uwzględniać pozyskiwanie zasobów ludzkich z zewnątrz (tj. z wewnątrz sieci lub od dostawcy usług), gdy firma nie posiada personelu potrzebnego, aby umożliwić działanie SZJ firmy lub wykonywanie zleceń. Obejmowałoby to angażowanie biegłego rewidenta części grupy, gdy nie został on zaangażowany przez klienta lub kierownictwo części grupy.
 - (c) Dodano paragrafy A95-A97 MSZJ 1 w celu wyjaśnienia, jak mogą być wyznaczani członkowie zespołem wykonującym zlecenie i jak SZJ firmy może uwzględniać kompetencje i możliwości członków zespołu wykonującego zlecenie (w tym, gdy istnieją obawy o kompetencje i możliwości członków zespołu wykonującego zlecenie).

Sekcja H – Informacje i komunikacja

Podstawa

82. Jako kluczowe kwestie zainteresowania publicznego zidentyfikowano zarówno przejrzystość firmy jak i potrzebę sprawnej komunikacji i interakcji podczas zlecenia. ED-MSZJ 1 wprowadził nowy element odnoszący się do informacji i komunikacji, który obejmował wymogi dotyczące wymiany informacji w firmie i komunikacji ze stronami trzecimi. Choć ED-MSZJ 1 nie zawierał wymogu, aby firmy publikowały sprawozdanie z przejrzystości, propozycje wymagały od firm ustanowienia polityk lub procedur uwzględniających komunikację ze stronami trzecimi – w formie sprawozdania z przejrzystości bądź innej formie, gdy firma ustali, że jest to rzeczą odpowiednią. Intencją IAASB było promowanie wymiany z interesariuszami cennych i wnikliwych informacji o SZJ firmy bez ograniczania innowacyjności czy innych zmian na poziomie systemu prawnego.

Podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

83. Respondenci zasadniczo zgodzili się, że wymogi proponowane w ED-MSZJ 1 będą promowały wymianę z interesariuszami cennych i wnikliwych informacji o SZJ firmy i zachęcały do odpowiedniej komunikacji ze stronami trzecimi. Jednakże były mieszane opinie odnośnie do tego, jak ED-MSZJ 1 traktował sprawozdania z przejrzystości. Podczas gdy pewni respondenci obawiali się wyraźnego stwierdzeniem „sprawozdanie z przejrzystości” w wymogu, ponieważ przede wszystkim mogło to sugerować, że sprawozdanie z przejrzystości jest wymagane we wszystkich okolicznościach, inni byli zdania, że wymóg ten nie był wystarczająco silny.

Decyzje IAASB

84. Komunikacja zewnętrzna w zakresie SZJ firmy może odbywać się z różnymi interesariuszami i może przyjmować różnorakie formy. Na przykład firma lub zespół wykonujący zlecenie może komunikować się z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór w sprawie SZJ firmy, firma może sporządzać sprawozdanie z przejrzystości dla szerszej grupy odbiorców, lub informacje o SZJ firmy mogą znajdować się na stronie internetowej firmy, która jest dostępna publicznie.

85. Choć celem ED-MSZJ 1 było przyjęcie podejścia opartego na zasadach i zachęcenie do komunikacji ze stronami zewnętrznymi, IAASB zauważyła, że w swoich uwagach respondenci apelowali o jasności co do tego, czego oczekuje się od firm w przedmiocie komunikacji zewnętrznej, w tym w odniesieniu do sprawozdań z przejrzystości. IAASB także przyjęła do wiadomości rekomendację PIOB, że raporty z przezroczystości powinny być wymagane a MSZJ 1 powinien wyszczególniać minimum treści tych sprawozdań. Zatem IAASB rozważyła:

- (a) Czy sprawozdania z przejrzystości powinny być wprost wymagane w MSZJ 1;
- (b) Czy są inni interesariusze, z którymi firma zwykle miałaby się komunikować w sprawie SZJ, którzy powinni zostać wyraźniej uwzględnieni w MSZJ 1; i
- (c) Co jeszcze można by zrobić w MSZJ 1 w celu doprecyzowania oczekiwań dotyczących komunikacji zewnętrznej.

Sprawozdania z przejrzystości

86. IAASB rozważyła rozwój w zakresie sprawozdań z przejrzystości w świecie, skupiając się w szczególności na ich ewolucji od momentu, gdy IAASB poprzednio zbierała informacje w tej sprawie. IAASB odnotowała rozbieżne interpretacje i poglądy na to, czym jest sprawozdanie

z przejrzystości i jakie informacje powinno przekazywać oraz zróżnicowane dowody dotyczące zakresu, w jakim sprawozdania z przejrzystości są wykorzystywane przez zamierzonych użytkowników w systemach prawnych, w których są powszechnie sporządzane.

87. IAASB zgodziła się, że biorąc pod uwagę te różnice na całym świecie, najlepiej, aby sprawozdaniami z przejrzystości zajmowały się organy regulacyjne na poziomie systemów prawnych. Ponadto wyraźny wymóg powodowałby nieodpowiednie skupienie na sprawozdaniach z przejrzystości jako jedynej formie lub jedynym sposobie skutecznej komunikacji, podczas gdy inne formy komunikowania się mogą być lepsze w okolicznościach firmy.

Inni interesariusze, z którymi firma zwykle miałaby się komunikować w sprawie SZJ

88. Wzmocniona przejrzystość i komunikacja z osobami sprawującymi nadzór była ważnym punktem skupienia IAASB w ostatnich latach, w tym w ramach projektu dotyczącego sprawozdawczości biegłego rewidenta. MSB 260 (zmieniony)¹⁸ dotyczy odpowiedzialności biegłego rewidenta w zakresie komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór podczas badania sprawozdania finansowego i objaśnia, że skuteczne dwustronne komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór stanowi ważną pomoc dla biegłego rewidenta i osób sprawujących nadzór w odpowiednim zrozumieniu spraw związanych z badaniem i nawiązaniu konstruktywnej roboczej relacji.¹⁹
89. IAASB wyraża pogląd, że przejrzystość w stosunku do osób sprawujących nadzór odnośnie do SZJ firmy jest ważna, gdyż umożliwia osobom sprawującym nadzór zrozumienie SZJ i tego, jak on wspiera spójne wykonywanie jakościowych zleceń badania. Informacje te są szczególnie istotne dla osób sprawujących nadzór, zważywszy na ich rolę w nadzorowaniu procesu sprawozdawczości finansowej.
90. IAASB stwierdziła, że w przypadku badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie firma ma obowiązek przekazywania osobom sprawującym nadzór informacji o SZJ. Zatem paragraf 34(e)(i) MSZJ 1 wymaga, aby firma ustaliła polityki lub procedury, które wymagają informowania osób sprawujących nadzór o tym, w jaki sposób SZJ wspiera spójne wykonywanie jakościowych zleceń badania. Standard wymaga tylko komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór w jednostkach notowanych na giełdzie, dla których firma wykonuje badanie sprawozdania finansowego, niemniej firma może ustalić, że odpowiednie jest także komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór w innych jednostkach, dla których firma wykonuje zlecenia (patrz paragraf A128 MSZJ 1). Konkretnie informacje, które należy przekazać, oraz rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres komunikowania się ustala firma, choć materiał dotyczący zastosowania zawiera wytyczne dla firm w tym zakresie.

Inne działania służące doprecyzowaniu oczekiwań dotyczących komunikacji zewnętrznej

91. Oprócz reorganizacji wymogów w zakresie informacji i komunikacji, IAASB wprowadziła szereg zmian w celu doprecyzowania wymogów i materiału dotyczącego zastosowania, odnoszącego się do komunikacji ze stronami zewnętrznymi i dalszego promowania skutecznej i odpowiedniej komunikacji zewnętrznej. W szczególności:

¹⁸ MSB 260 (zmieniony) – *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*

¹⁹ Paragraf 4(a) MSB 260 (zmienionego)

- (a) Zmieniony został cel jakości w paragrafie 33(d)(ii) MSZJ 1 na cel oparty na wyniku, tj., że firma przekazuje informacje na zewnątrz, gdy jest to wymagane przez przepisy prawa, regulacje lub standardy zawodowe lub w celu wsparcia zrozumienia przez strony trzecie systemu zarządzania jakością.
- (b) Określona reakcja w paragrafie 43(e)(ii) MSZJ 1 skupia firmę na ustaleniu polityk lub procedur dotyczących tego, *kiedy* właściwe jest komunikowanie się ze stronami zewnętrznymi (tj. oprócz wymaganej komunikacji z osobami sprawującymi nadzór). Opracowując swoje polityki lub procedury, firma może dojść do wniosku, że nie ma żadnych stron trzecich, z którymi musi się komunikować, oprócz osób sprawujących nadzór w zakresie badań jednostek notowanych na giełdzie lub gdy jest to wymagane przez przepisy prawa lub regulacje.
- (c) Materiał dotyczący zastosowania został przeorganizowany, poprawiony i doprecyzowany, aby pomóc firmom w określeniu, kiedy właściwe jest komunikowanie się ze stronami trzecimi (paragraf A130 MSZJ 1), a jeśli tak, to jakie informacje podlegają przekazaniu oraz rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres oraz odpowiednia forma tej komunikacji.

Sekcja I – Monitorowanie i korygowanie

Podstawa

92. Kwestie zainteresowania publicznego i obszary skupienia IAASB podczas opracowywania ED-MSZJ 1 obejmowały większe skupienie na wewnętrznych i zewnętrznych działaniach monitorujących oraz modernizację standardu w odniesieniu do monitorowania i korygowania w celu propagowania bardziej proaktywnych i skutecznych działań monitorujących, które są dostosowane do firmy oraz poprawę korygowania słabości. W rezultacie w ED-MSZJ 1 zawarto szereg propozycji, obejmujących:
- (a) Nowe skupienie na monitorowaniu wszystkich aspektów systemu, projektowaniu działań monitorujących na podstawie wielu różnych czynników oraz wykorzystaniu informacji z różnorodnych źródeł w ramach działań monitorujących firmy, w tym z inspekcji zewnętrznych.
 - (b) Nowe ramowe założenia określające proces oceny ustaleń i identyfikacji słabości, który obejmował nową definicję słabości. ED-MSZJ 1 zawierał także nowy wymóg dochodzenia pierwotnych przyczyn słabości, skupienia firmy na skutecznych i odpowiednich działaniach naprawczych oraz ulepszenia obowiązku kierownictwa ustalenia skuteczności działań naprawczych.
93. Memorandum objaśniające do ED-MSZJ 1 wyjaśniało rozważania IAASB dotyczące zachowania wymogu, aby firma dokonywała cyklicznych inspekcji co najmniej jednego zakończonego zlecenia w odniesieniu do każdego partnera odpowiedzialnego za zlecenie i podkreślało ulepszenia dokonane w standardzie w celu uwzględnienia skalowalności tego wymogu i położenia nacisku na inne działania monitorujące, które mogą być wykonywane. Ulepszenia te obejmowały odniesienie do inspekcji trwających zleceń oraz podkreślenie czynników, które firma może wykorzystać przy ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu inspekcji zleceń oraz długości cyklu dla wyboru partnerów odpowiedzialnych za zlecenie.
94. Inne kluczowe zmiany związane z monitorowaniem i korygowaniem w ED-MSZJ 1 obejmowały:

- (a) Potrzebę, aby firma monitorowała proces monitorowania i korygowania, aby ustalić, czy został odpowiednio zaprojektowany i działa skutecznie.
- (b) Materiał dotyczący zastosowania w celu podkreślenia znaczenia zrozumienia pierwotnej przyczyny pozytywnych ustaleń.

Podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

- 95. Respondenci zgodzili się, że propozycje w ED-MSZJ 1 mogą poprawić solidność procesu monitorowania i korygowania przez firmę i zachęcać do bardziej proaktywnego i skutecznego monitorowania. Jednakże były mieszane opinie o elastyczności tego elementu, przy czym respondenci zauważyli jego długość i nakazowość.
- 96. Respondenci co do zasady popierali podejście w ED-MSZJ 1 dotyczące inspekcji zleceń, łącznie z ulepszeniami dokonanymi w stosunku do dotychczasowego MSZJ 1 w celu poprawy elastyczności wymogu i skupienia na innych rodzajach przeglądów. Były jednak liczne sugestie poprawy tego wymogu, aby był bardziej oparty na oszacowaniu ryzyka.
- 97. Co do zasady uwagi respondentów podkreślały, że ramowe założenia oceny ustaleń i identyfikacji słabości nie były jasne, w tym z powodu braku rozróżnienia między „słabością” a „ustaleniem”. Respondenci także wyrazili mieszane opinie na temat definicji słabości, gdyż niektórzy komentujący zauważyli, że nie wbudowano w tę definicję koncepcji istotności. Dalsze uwagi w zakresie oceny ustaleń i identyfikacji słabości obejmowały:
 - (a) Podkreślenie iteratywnego charakteru identyfikowania i oceny słabości oraz podejmowania analizy pierwotnej przyczyny.
 - (b) Sugestie, aby uwzględnić różnorodną wagę słabości, na przykład poprzez wprowadzenie koncepcji „znaczących słabości”.
 - (c) Wyjaśnienie, jak waga słabości wpływa na roczną ocenę SZJ.
- 98. Respondenci mocno poparli nowy wymóg dotyczący dochodzenia pierwotnych przyczyn zidentyfikowanych słabości. Choć co do zasady zgodzili się ze sposobem ujęcia pozytywnych ustaleń w standardzie, były sugestie, że można by zrobić więcej, aby uwypuklić pozytywne ustalenia i dobre praktyki.

Decyzje IAASB

- 99. W wyniku uwag respondentów dotyczących nakazowości i elastyczności tego elementu, IAASB rozważyła, czy można przeprojektować wymogi tak, aby były bardziej elastyczne i skalowalne. IAASB doszła do wniosku, że ten element jest procesem, przez co tworzy potrzebę bardziej szczegółowych wymogów, niż w przypadku pozostałych elementów oraz że skalowalność została wbudowana w wymogi.
- 100. Jak podkreślono w sekcji F, respondenci generalnie nie zgodzili się, że proces oszacowania ryzyka przez firmę powinien być stosowany do procesu monitorowania i korygowania. Dalej rozważając tę kwestię, IAASB doszła do wniosku, że ponieważ wymogi w procesie monitorowania i korygowania są bardziej nakazowe, niż w przypadku pozostałych elementów, wymaganie od firm stosowania procesu oszacowania ryzyka do procesu monitorowania i korygowania najprawdopodobniej spowoduje, że firmy będą zaledwie identyfikowały ryzyka, które pasują do wymogów w elemencie monitorowanie i korygowanie zamiast odpowiednio stosować proces oszacowania ryzyka do identyfikacji ryzyk jakości. IAASB także uważała, że podejście to będzie skutkowało tym, że

standard stanie się przekombinowany i złożony. IAASB zgodziła się, że odpowiedniejszym byłoby skupienie się na wystarczalności i odpowiedniości działań monitorujących dla potrzeb dostarczenia podstawy do identyfikacji słabości (patrz paragraf 36 MSZJ 1). Ponadto IAASB zauważyła, że koncepcja ryzyka jest wbudowana w proces monitorowania i korygowania, na przykład:

- (a) Czynniki, które firma rozważyła przy ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu działań monitorujących, mają wbudowany element ryzyka.
- (b) Rozważenie wagi i rozległości zidentyfikowanych słabości promuje nastawienie oparte na oszacowaniu ryzyka przy reagowaniu na słabości, ponieważ na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres korygowania słabości przez firmę wpływa waga i rozległość słabości.

101. IAASB jest zdania, że monitorowanie i korygowanie ma krytyczne znaczenie dla proaktywnego i ciągłego SZJ i zaobserwowała poglądy respondentów, że standard mógłby to jeszcze bardziej podkreślić. IAASB dodała paragraf A138 MSZJ 1, którego celem jest podkreślenie tej kwestii i zapewnienie, aby firmy nie zostały zniechęcone do identyfikowania i korygowania słabości, ponieważ identyfikację słabości należy postrzegać jako konstruktywne dla całego SZJ i jako okazję do ciągłego doskonalenia SZJ.

102. IAASB zauważyła, że podejmowanie działań monitorujących w stosunku do procesu monitorowania i korygowania jest także ważne dla proaktywnego i prewencyjnego systemu, który promuje ciągłe doskonalenie, ponieważ firma musi posiadać informacje o tym, czy proces monitorowania i korygowania sam w sobie jest skuteczny (tj., że jest odpowiednio zaprojektowany, wdrożony i działa w celu osiągnięcia zamierzonego celu określonego w paragrafie 35 MSZJ 1). Jednakże Rada stwierdziła, że potrzeba monitorowania procesu monitorowania i korygowania została zaciemniona w standardzie. Zatem wprowadzono następujące zmiany:

- (a) Zaprojektowanie procesu monitorowania i korygowania zostało dodane jako czynnik do rozważenia przez firmę podczas ustalania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu działań monitorujących (patrz paragraf 37(c) MSZJ 1); oraz
- (b) Dołączono paragraf A144, aby jeszcze mocniej podkreślić potrzebę monitorowania procesu monitorowania i korygowania, wraz z przykładami wyjaśniającymi, jak to można zoperacjonalizować i przeskalować dla potrzeb mniej złożonej firmy.

Inspekcja zakończonych zleceń

103. IAASB zgodziła się z opiniami respondentów, że w MSZJ 1 można by zrobić więcej w celu skupienia się na różnych rodzajach działań monitorujących innych niż inspekcje zakończonych zleceń, ponieważ samo przeprowadzanie inspekcji zakończonych zleceń prawdopodobnie nie dostarczy firmie wystarczających i odpowiednich informacji o SZJ. Ponadto standard nie powinien zniechęcać firm do podejmowania działań monitorujących, które są proaktywne, prewencyjne, skuteczne i są wykonywane w odpowiednim czasie.

104. IAASB zgodziła się także z rekomendacjami respondentów, aby poprawić skupienie na wyborze zleceń oraz partnerów odpowiedzialnych za zlecenie do inspekcji zakończonych zleceń na podstawie ryzyka. IAASB jest zdania, że wybierając zakończone zlecenia do inspekcji, firma zwykle wzięłaby pod uwagę kombinację:

- (a) Zlecenie, które muszą zostać wybrane na podstawie związanych z nimi ryzyk. Na przykład firma może ustalić, że badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie przeprowadzane w określonych branżach muszą podlegać cyklicznej inspekcji.

- (b) Partnerów odpowiedzialnych za zlecenie, którzy muszą być poddani inspekcji na podstawie takich czynników jak długość czasu, jaki upłynął od momentu inspekcji danego partnera odpowiedzialnego za zlecenie, wyniki poprzednich inspekcji partnera odpowiedzialnego za zlecenie czy doświadczenie partnera odpowiedzialnego za zlecenie.

105. Zatem w porównaniu z ED-MSZJ 1 wprowadzono szereg zmian:

- (a) Zmieniono paragraf 38 MSZJ 1, aby podkreślić, że to kombinacja zleceń i partnerów odpowiedzialnych za zlecenie jest wybierana przez firmę do inspekcji zakończonych zleceń.
- (b) Paragraf 38 MSZJ 1 został także zmieniony w celu uwzględnienia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu innych działań monitorujących wykonywanych przez firmę przy wyborze zleceń i partnerów odpowiedzialnych za zlecenie do inspekcji zakończonych zleceń. Ta zmiana, łącznie z materiałem dotyczącym zastosowania w paragrafie A152 MSZJ 1, podkreśla, że monitorowanie obejmuje połączenie działań monitorujących i informacji z innych działań monitorujących a rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres tych działań może wpływać na sposób wyboru zleceń i partnerów odpowiedzialnych za zlecenie przez firmę.
- (c) Paragraf A151 MSZJ 1 doprecyzowuje, jak rozważania w paragrafie 37 MSZJ 1 mogą zostać uwzględnione przez firmę przy wyborze zakończonych zleceń do inspekcji. Wiele z przykładów zawiera wbudowane ryzyko bazowe.
- (d) Dodano paragraf A153 MSZJ 1 w celu wyjaśnienia, jak firma może stosować cykliczność do inspekcji zakończonych zleceń dla każdego partnera odpowiedzialnego za zlecenie. Przykład ten demonstruje skalowalne i proaktywne podejście, ponieważ opisuje okoliczności, gdy może istnieć potrzeba częstszego wyboru danego partnera odpowiedzialnego za zlecenie z powodu ryzyka, lub rzadszego, gdyż firma posiada wystarczającą ilość informacji o partnerze odpowiedzialnym za zlecenie z innych działań monitorujących.

106. IAASB usunęła także z wymogów odniesienie do inspekcji trwających zleceń. Choć inspekcja trwających zleceń jest korzystna i może wpływać na zakres wyboru do inspekcji zakończonych zleceń, miała ona być opcjonalna dla firm, a zatem nie powinna zostać umieszczona w wymogu.

Ocena ustaleń i identyfikacja słabości, w tym dochodzenie pierwotnych przyczyn słabości

Ustalenia

107. IAASB poparła sugestie respondentów, aby dodać definicję ustaleń, ponieważ pomogłoby to uwydatnić różnicę między ustaleniem a słabością oraz wyjaśnić, że firma identyfikuje słabości oceniając ustalenia. Opracowując definicję ustaleń w paragrafie 16(h) MSZJ 1, IAASB:

- (a) Stwierdziła, że definicja ta stanowi istotną część ogólnych założeń ramowych służących ocenie ustaleń i identyfikacji słabości, a zatem musi być użyteczna, jeśli chodzi o syntetyzowanie informacji z wykonywania działań monitorujących, inspekcji zewnętrznych i innych stosownych źródeł, aby firma mogła ustalić, czy istnieją słabości. W rezultacie definicja zawiera istotny kwalifikator, tj., że ustalenia to informacje z różnych źródeł, wskazujące na możliwość istnienia jednej lub więcej słabości.
- (b) Wskazała, że syntetyzując informacje z wykonywania działań monitorujących, inspekcji zewnętrznych i innych stosowanych źródeł, firma może zidentyfikować informacje, które skądinąd mogą być pożyteczne, na przykład informacje wskazujące na pozytywne wyniki. Firma może wykorzystać te informacje na różne sposoby w kontekście SZJ, na przykład w sposób wyjaśniony w paragrafie A158 MSZJ 1. IAASB dodała paragraf A15 MSZJ 1 w celu

odniesienia się do tej kwestii, zważywszy, że jest ona nieodłączną częścią procesu oceniania ustaleń i identyfikowania słabości.

- (c) Zaobserwowała komentarze od respondentów, które sugerowały mylenie ustaleń na poziomie zlecenia z ustaleniami o SZJ. Zatem dodany został paragraf A17 MSZJ 1, którego celem było doprecyzowanie, że ustalenia na poziomie zlecenia mogą wskazywać na ustalenia wiążące się z SZJ.

108. Choć respondenci generalnie popierali sposób, w jaki standard odnosi się do pozytywnych ustaleń, dokonano jednak dalszych ulepszeń. Zastosowano inny termin niż „pozytywne ustalenia”, aby uniknąć mylenia z „ustaleniami”. Dodatkowo IAASB dodała materiał dotyczący zastosowania, aby zachęcić firmy do kontrastowania okoliczności, które spowodowały słabości, z innymi podobnymi okolicznościami, w celu zachęcenia do rozwoju kultury doskonalenia i uczenia się (paragrafy A 158 i A167 MSZJ 1).

Słabości

109. IAASB rozważyła, przy czym nie poparła uproszczenia definicji słabości poprzez wyjaśnienie jej na poziomie mniej szczegółowym. W szczególności zauważyła, że szersza definicja słabości byłaby mało pomocna przy ustalaniu, czy istnieją słabości. Zatem IAASB zachowała szczególne odniesienia do każdego z elementów SZJ w definicji słabości, tj. celów jakości, ryzyk jakości i reakcji. IAASB także stwierdziła, że zważywszy na liczbę zmian w standardzie, istniała konieczność uwzględnienia w definicji słabości aspektów SZJ, które nie są celami jakości, ryzykami jakości ani reakcjami. Co stanowi pozostałe aspekty SZJ wyjaśnia paragraf A12 MSZJ 1, podając przykłady tego, jak mogą powstawać słabości związane z tymi aspektami.
110. W celu dalszego doprecyzowania, kiedy mogą powstawać słabości, IAASB rozważyła każdy z elementów opisanych w definicji słabości i czy definicja słabości musi zawierać próg dla elementu, aby słabości były identyfikowane na odpowiednim poziomie. Rozważania IAASB były następujące:

Element	Próg, przy którym może istnieć słabość
Cel jakości	Progiem w tym kontekście jest to, jakie cele jakości są niezbędne, aby osiągnąć cel SZJ. MSZJ 1 zawiera cele jakości, które wszystkie firmy mają obowiązek ustalić. Nieustalenie jednego z tych celów jakości czy też częściowe ustalenie celów jakości stanowiłoby niezgodność ze standardem, prowadzącą do słabości (chyba że ten konkretny cel jakości nie ma zastosowania do firmy zgodnie z paragrafem 17 MSZJ 1). Ponadto ewentualnymi dodatkowymi celami jakości, które firma musi ustalić, są cele niezbędne dla firmy w celu osiągnięcia celu SZJ. W efekcie nieustalenie dodatkowych celów jakości także doprowadziłoby do słabości.
Ryzyko jakości	Zważywszy na próg wbudowany w definicję ryzyka jakości, już istnieje próg ustanowiony dla słabości związanych z ryzykami jakości. W rezultacie, jeśli ryzyko jakości nie zostało zidentyfikowane lub odpowiednio oszacowane, prowadziłoby ono do słabości.
Reakcja	Firmy mogą zaprojektować i wdrożyć szereg reakcji odnoszących się do ryzyka (ryzyk) jakości, a w niektórych przypadkach firmy mogą posiadać reakcje, które

Element	Próg, przy którym może istnieć słabość
	<p>są dodatkowe w stosunku do tego, co niezbędne, aby zaadresować ryzyka jakości (tj. firmy mogą wykraczać ponad wymogi standardu). W wyniku tego IAASB stwierdziła, że potrzebny jest próg dla identyfikowania słabości związanych z reakcjami, ponieważ nie wszystkie reakcje, których nie ma lub które są nieodpowiednio zaprojektowane bądź wdrożone, stanowią słabości.</p> <p>Ponieważ reakcje zaprojektowano w celu odpowiedzi na ryzyka jakości, IAASB doszła do wniosku, że próg, przy którym reakcja stanowi słabość, stanowi to, że reakcja nie jest zaprojektowana, wdrożona bądź nie działa w sposób redukujący ryzyko jakości do akceptowalnie niskiego poziomu.</p> <p>IAASB rozważyła połączenie tego progu z nieosiągnięciem celu jakości (np. reakcja lub kombinacja reakcji nie jest właściwie zaprojektowana, wdrożona bądź nie działa skutecznie powodując, że cel jakości nie jest osiągany). IAASB zgodziła się, że połączenie progu z celem jakości omijałoby znaczenia skupienia reakcji na odpowiednim zaadresowaniu ryzyka jakości. Zamiast tego jest powiązanie z wpływem reakcji na osiągnięcie celów jakości poprzez definicję ryzyka jakości.</p>
Pozostałe aspekty	<p>Pozostałe aspekty SZJ obejmują proces oszacowania ryzyka przez firmę, proces monitorowania i korygowania oraz pozostałe szczegółowe wymogi standardu. IAASB wskazała, że jeżeli wymóg określony w standardzie dla tych spraw nie zostaje spełniony, stanowiłoby to niezgodność ze standardem, prowadzącą do słabości.</p>

Ocena ustaleń, identyfikacja słabości oraz ocena zidentyfikowanych słabości

111. IAASB wprowadziła dalsze zmiany w celu doprecyzowania ramowych założeń oceniania ustaleń i identyfikowania słabości oraz oceny zidentyfikowanych słabości. Należą do nich:
- (a) Podkreślenie, że określenie, czy ustalenia są słabościami, stanowi kwestię zawodowego osądu w danych okolicznościach i zależy od wielu czynników ilościowych i jakościowych (paragraf A159 MSZJ 1).
 - (b) Przeredagowanie paragrafu 41 MSZJ 1 dotyczącego oceny zidentyfikowanych słabości w celu doprecyzowania, że dochodzenie pierwotnej przyczyny słabości i rozważenie wpływu tych słabości na SZJ przyczynia się do oceny wagi i rozległości słabości.
 - (c) Podkreślenie w paragrafie A161 MSZJ 1, że ocena ustaleń i identyfikacja słabości oraz ocena wagi i rozległości zidentyfikowanych słabości, w tym badanie pierwotnej przyczyny zidentyfikowanych słabości, są częścią iteratywnego i nieliniowego procesu.
112. IAASB rozważyła, przy czym nie podzieliła sugestii respondentów, aby wprowadzić koncepcję taką jak „znaczące słabości”. IAASB była zdania, że firmy powinny skupić się na względnej wadze i rozległości słabości oraz na tym, jak ta informacja motywuje dalsze działania, w tym dochodzenie pierwotnej przyczyny słabości, reagowanie na słabości i rozważenie wpływu tych słabości na ocenę SZJ.

Inne sprawy związane z monitorowaniem i korygowaniem

113. IAASB zidentyfikowała, że standard nie odnosi się odpowiednio do okoliczności, gdy osoba lub osoby, które ponoszą odpowiedzialność operacyjną za proces monitorowania i korygowania oceniają skuteczność działań naprawczych i wyciągają wnioski, że nie są one odpowiednio zaprojektowane i wdrożone, bądź że nie są skuteczne. Z tego powodu dodano paragraf 44 MSZJ 1, aby lepiej zaadresować tę okoliczność oraz aby wymóc od osoby lub osób, które ponoszą operacyjną odpowiedzialność za proces monitorowania i korygowania podjęcie odpowiednich działań.
114. Zważywszy na przeredagowanie postanowień dotyczących dostawców usług, paragraf A172 MSZJ 1 dotyczy słabości związanych z zasobem dostarczonym przez dostawcę usług. W szczególności precyzuje on odpowiedzialność firmy związaną z działaniami naprawczymi w odniesieniu do wykorzystywanych zasobów dostarczonych przez dostawcę usług.
115. W standardzie wprowadzono szereg zmian dotyczących komunikacji zewnętrznej. IAASB postanowiła usunąć wymóg w procesie monitorowania i korygowania dotyczący komunikacji zewnętrznej, aby zlikwidować powielanie się wymogów.

Sekcja J – Wymogi sieci lub usługi sieciowe

Podstawa

116. Memorandum objaśniające do ED-MSZJ 1 podkreślało szereg korzyści z sytuacji, gdy sieci mają wspólne elementy, w szczególności, że mogą one przyczyniać się do wzmocnienia jakości zleceń we wszystkich firmach należących do sieci. Opisywało także obawy, że firmy za bardzo polegają na wymogach sieci lub usługach sieciowych, a zatem proponowało nowe wymogi odnoszące się do odpowiedzialności firmy w zakresie wymogów sieci lub usług sieciowych. Propozycje skupiały się na wzmocnieniu tego, że firma odpowiada za własny SZJ.
117. ED-MSZJ 1 nie proponował wymogów, które zostałyby nałożone na sieć. Memorandum objaśniające do ED-MSZJ 1 wyjaśniło, że takie podejście mogło mieć niezamierzony efekt rozmycia odpowiedzialności firmy za SZJ. Jednakże podkreślono, że wymogi nałożone na firmy w odniesieniu do wymogów sieci lub usług sieciowych prawdopodobnie miałyby wpływ na sieć, taki jak poprawa komunikacji i przejrzystości między siecią a firmami należącymi do sieci.

Podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

118. Respondenci poparli propozycje odnoszące się do sieci i uważali, że odnoszą się one do kwestii nadmiernego polegania na wymogach sieci lub usługach sieciowych. Respondenci położyli szczególny nacisk na znaczenie faktu, że firma zachowuje odpowiedzialność za SZJ.
119. Respondenci przedstawili różne inne sugestie zmierzające do ulepszenia i doprecyzowania propozycji, w tym jasność lub wytyczne dotyczące sposobu wdrożenia propozycji, szczególnie w zakresie wysiłku niezbędnego do wsparcia oceny wymogów sieci i usług sieciowych. Były także poglądy, że standard mógłby lepiej podkreślać, jak współdzielenie elementów w całej sieci mogłoby przyczynić się do wzmocnienia jakości zleceń.
120. Byli jednak respondenci, którzy uważali, że potrzebne są dalsze działania na poziomie sieci. Były także głosy, że powinno się bardziej wyraźnie wymagać od firm, aby ustaliły, czy wymogi sieci i usługi sieciowe są odpowiednie do stosowania

Decyzje IAASB

121. IAASB przyjęła do wiadomości rekomendacje PIOB dotyczące zaadresowania w standardzie poziomu sieci oraz skupienia na konsekwentnej jakości w całej sieci. IAASB rozumiała z dodatkowych kontaktów z respondentami, którzy uważali, że potrzebne są dalsze działania na poziomie sieci, iż poglądy tych interesariuszy były także motywowane obawami o konsekwentną jakość w różnych firmach w sieci.
122. IAASB zauważyła, że celem odniesienia się do sieci w MSZJ 1 było zaadresowanie sprawy nadmiernego polegania na sieciach, która – co przyznali respondenci – nie została odpowiednio uwzględniona. IAASB pozostaje przy zdaniu, że ustalenie wymogów dla sieci w MSZJ 1 nie byłoby właściwe. Jednakże zgadza się, że sieci odgrywają ważną rolę w promowaniu konsekwentnej jakości w całej sieci, poprzez wymogi sieci i usługi sieciowe. Ponadto, działania monitorujące sieci mają krytyczne znaczenie dla egzekwowania wymogów sieci i zapewnienia, że zostały odpowiednio wdrożone w firmach należących do sieci.
123. IAASB jest zdania, że w MSZJ 1 musi zostać utrzymana fundamentalna zasada, iż firmy muszą dostosować SZJ do okoliczności firmy, w tym w kontekście wymogów sieci i usług sieciowych. W rezultacie, choć *konsekwentna* jakość w całej sieci jest korzystna, nadmierne skupienie się na niej w MSZJ 1 może kląć się z potrzebą dostosowania SZJ firmy oraz dostosowania i uzupełnienia wymogów sieci lub usług sieciowych. Zamiast tego IAASB skupiła się na tym, co więcej można zrobić w celu uwzględnienia tego, czy wymogi sieci zostały *odpowiednio* wdrożone w całej sieci. Dlatego też w paragrafie 51(a) MSZJ 1 dodano nowy wymóg, że firma uzyskuje zrozumienie ogólnego zakresu działań monitorujących podejmowanych przez sieć w celu ustalenia, czy wymogi sieci zostały odpowiednio wdrożone w firmach należących do sieci.
124. IAASB rozważyła, lecz odrzuciła sugestie, że firmy powinny bardziej bezpośrednio ustalić, czy wymogi sieci i usługi sieciowe są odpowiednie do użytku. W szczególności IAASB uważała, iż wymaganie od firmy ustalenia, czy wymogi sieci są odpowiednie do użytku może niezamierzenie sugerować, że firmy mogą zdecydować się wdrożyć wymóg sieci inaczej lub nie wdrażać wymogu sieci, co byłoby sprzeczne z potrzebą promowania konsekwencji w całej sieci.
125. Zważywszy na sugestie, aby doprecyzować propozycje, szczególnie w zakresie oceny wymogów sieci i usług sieciowych, IAASB uprościła i doprecyzowała wymogi w tej sekcji standardu, szczególnie paragraf 49 MSZJ 1. Ponadto w paragrafie A179 MSZJ 1 dodano materiał dotyczący zastosowania zawierający przykłady tego, jak wymogi sieci lub usługi sieciowe mogą wymagać adaptacji lub uzupełnienia.
126. IAASB także doprecyzowała materiał dotyczący zastosowania w paragrafie A182 MSZJ 1 odnoszący się do informacji sieci o wynikach działań monitorujących sieci, aby wyjaśnić zakres lub szczegółowość informacji, których uzyskanie przez firmę z sieci jest oczekiwane.

Sekcja K – Ocena SZJ

Podstawa

127. ED-MSZJ 1 wprowadził nowe wymogi, aby osoba (lub grupa osób), która ponosi ostateczną odpowiedzialność i jest rozliczana z systemu zarządzania jakością oceniła, czy SZJ zapewnia firmie racjonalną pewność, że cele systemu są osiąganym i podjęcie dalszych odpowiednich działań w zależności od wyniku tej oceny. IAASB była zdania, że nowe wymogi są ważne dla wzmocnienia odpowiedzialności kierownictwa i jego rozliczania z SZJ.

128. ED-MSZJ 1 wymagał, aby ocena była przeprowadzana co najmniej raz w roku lub częściej, gdy waga i rozległość zidentyfikowanych słabości wskazuje, że SZJ może nie zapewniać racjonalnej pewności, że zostały osiągnięte cele SZJ.

Podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

129. Podczas gdy niektórzy respondenci skomentowali, że ocena wzmacni odpowiedzialność kierownictwa i konieczność jego rozliczenia się z SZJ, respondenci skupili się na wyzwaniach dotyczących dokonania oceny, zważywszy, iż w ED-MSZJ 1 było pytanie o te wyzwania. Respondenci wskazali na wyzwania związane z częstotliwością oceny oraz tym, jak kierownictwo miaoby zestawiać i rozważać informacje niezbędne do dokonania oceny. Zakwestionowali także skuteczność oceny, biorąc pod uwagę to, że jest to samoocena.
130. Respondenci chcieli jasności w takich sprawach, jak:
- (a) Co jest intencją odniesienia się do „racjonalnej pewności” w kontekście SZJ?
 - (b) Jak waga słabości wpływa na ocenę SZJ?
 - (c) Czy ocena jest ciągłą oceną, czy oceną w określonym momencie, czy jest oceną procesu, czy też wyniku procesu i czy jest na zasadzie „okresu zakończonego”, czy „na dzień”?
 - (d) Jak rozważane są słabości, które są w trakcie korygowania w kontekście corocznej oceny?
 - (e) Kiedy ocenę należy przeprowadzać częściej niż raz w roku?

Decyzje IAASB

131. IAASB zgodziła się ze spostrzeżeniami respondentów, że ocena SZJ jest w zasadzie samooceną. IAASB jest zdania, że ocena SZJ przez kierownictwo jest niezbędna dla wzmocnienia odpowiedzialności kierownictwa i konieczności jego rozliczenia się z SZJ. Aby wzmocnić ten cel:
- (a) Wymóg dokonania oceny został przeniesiony do osobnej sekcji w paragrafach 53-55 MSZJ 1, razem z wymogiem dotyczącym dokonywania ocen kierownictwa.
 - (b) Wymóg dokonania oceny w paragrafie 56 MSZJ 1 obecnie zobowiązuje firmę do uwzględnienia wyniku oceny SZJ jako czynnika w ocenie wyników pracy kierownictwa.
 - (c) Paragraf A195 MSZJ 1 wzmocnia to, że ocena ta nie ma być niezależną atestacją, że system jest skuteczny.
132. IAASB zauważyła potrzebę doprecyzowania odpowiedzialności osoby (lub grupy osób), która ponosi ostateczną odpowiedzialność i jest rozliczana z SZJ, a także odpowiedzialności firmy w zakresie oceny. Zatem:
- (a) Paragraf A33 MSZJ 1 wyjaśnia, że firma pozostaje ostatecznie odpowiedzialna za SZJ i utrzymywanie osób ponoszących odpowiedzialność oraz rozliczanie ich z przydzielonych im funkcji. Opisuje dalej, że w kontekście paragrafów 53 i 54 MSZJ 1, które dotyczą oceny SZJ, chociaż firma powierza ocenę SZJ i formułowanie wniosków w tym zakresie osobie (lub grupie osób), która ponosi ostateczną odpowiedzialność i jest rozliczana z SZJ, to sama firma odpowiada za ocenę i wnioski.
 - (b) Paragraf 55 of MSZJ 1 obecnie wymaga, aby firma podjęła dalsze odpowiednie działania (tj. nie zaś osoba (lub grupa osób), która ponosi ostateczną odpowiedzialność i jest rozliczana z SZJ).

- (c) Paragraf A187 MSZJ 1 wyjaśnia, że osobie (lub grupie osób), która ponosi ostateczną odpowiedzialność i jest rozliczana z SZJ przy dokonywaniu oceny mogą pomagać inne osoby, niemniej to ta osoba (lub grupa osób), która ponosi ostateczną odpowiedzialność i jest rozliczana z SZJ pozostaje odpowiedzialna za dokonanie oceny i jest z tej oceny rozliczana.
133. IAASB rozważyła, czy ocena SZJ jest dokonywana w określonym momencie, czy jest oceną procesu, lub też wyniku procesu, czy jest na zasadzie „okresu zakończzonego”, czy „na dzień” i jak rozważane są słabości, które są w trakcie korygowania w kontekście corocznej oceny. IAASB była świadoma, że ocena nie powinna tłumić proaktywnego i konstruktywnego podejścia do ciągłego doskonalenia, a zatem wymogi muszą zachęcać do identyfikowania i korygowania słabości w sposób skuteczny, proaktywny i w odpowiednim czasie. IAASB wskazała, że może nie być wykonalne dla firm pełne skorygowanie wszystkich słabości w czasie oceny, ponieważ odpowiednie i skuteczne skorygowanie niektórych słabości może wymagać czasu. Ponadto sugerowanie, że wszystkie słabości muszą zostać w pełni skorygowane w celu wyciągnięcia wniosku, że system jest skuteczny, może powodować złe zachowania i wyniki. Zatem IAASB zgodziła się, że ocenę należy dokonać w określonym momencie i powinna ona brać pod uwagę kombinację następujących spraw, jak wskazano w paragrafie A190 MSZJ 1:
- (a) waga i rozległość występowania zidentyfikowanych słabości oraz wpływ na osiągnięcie celów SZJ;
 - (b) czy działania naprawcze zostały zaprojektowane i wdrożone przez firmę oraz czy działania naprawcze podjęte do czasu oceny są skuteczne;
 - (c) czy wpływ zidentyfikowanych słabości na SZJ został odpowiednio skorygowany (np. czy skorygowano zlecenia, w których pominięto procedury).

W paragrafie A188 MSZJ 1 dodano materiał dotyczący zastosowania, w celu przedstawienia przykładów momentu, w którym można dokonać oceny.

134. Aby dalej doprecyzować przepis, IAASB skupiła się na wniosku dotyczącym tego, czy SZJ zapewnia firmie racjonalną pewność, że cele systemu zarządzania jakością są osiągane. Odzwierciedla to pojęcie, że wniosek skupia się na tym, czy system zapewnia racjonalną pewność, że zlecenia, które są wykonywane i sprawozdania, które zostaną wydane dotyczące tych zleceń, będą odpowiednie. Choć ocena skupia się na teraźniejszości, wykorzystuje informacje o tym, jak system działał przez okres jako podstawę do ustalenia, czy zapewnia racjonalną pewność.
135. IAASB rozważyła, lecz odrzuciła, sugestie, że ocena SZJ powinna być dokonywana cyklicznie w przypadku pewnych firm (np. mniejszych firm), ponieważ zamierzonym celem oceny jest wytworzenie odpowiedzialności w kierownictwie, aby wiedziało i było świadome skuteczności SZJ. Jednakże IAASB ponownie rozważyła, czy częstotliwość oceny zaproponowana w ED-MSZJ 1 pozostaje odpowiednia. IAASB wskazała, że wymogi w paragrafach 42–44 MSZJ 1 dotyczące działań naprawczych odnoszących się do słabości tworzą jasne oczekiwanie, aby firmy zareagowały na te słabości. Dodatkowo, gdy słabości są ważne lub rozległe, skuteczna naprawa słabości i skorygowanie ich wpływu może zająć firmie jakiś czas. IAASB jest zdania, że wymaganie, aby firma dokonała oceny SZJ w każdym przypadku, gdy występują słabości, które są ważne i rozległe może zniechęcić firmy do identyfikowania słabości i wyciągania wniosku, że są ważne i rozległe oraz do odpowiedniego postępowania z nimi. W rezultacie IAASB zgodziła się, że MSZJ 1 powinien wymagać tylko, aby ocena była dokonywana co najmniej raz w roku.

136. IAASB wskazała potrzebę zapewnienia wyciągnięcia odpowiedniego wniosku i zauważyła, że posiadanie tylko binarnego wniosku w standardzie (tj. albo że system jest skuteczny, albo że nie jest skuteczny) nie promowało wnikliwego rozważenia skuteczności systemu. W rezultacie paragraf 54 MSZJ 1 opisuje trzy możliwe wyniki, poparte materiałem dotyczącym zastosowania, w celu wyjaśnienia, jak osoba (jedna lub kilka), która ponosi ostateczną odpowiedzialność i jest rozliczana z SZJ może wyciągnąć te wnioski. Obejmuje to materiał dotyczący zastosowania wyjaśniający, kiedy słabość można uznać za mającą ważny lub rozległy wpływ na SZJ.

Oceny wyników kierownictwa

137. IAASB przyjęła do wiadomości obawy, że małe firmy mogą mieć trudności z dokonaniem oceny wyników kierownictwa. IAASB jest zdania, że ten wymóg jest niezbędny dla wzmocnienia odpowiedzialności kierownictwa i rozliczania go z SZJ, niezależnie od wielkości firmy. W przypadku mniejszej firmy oceny wyników kierownictwa mogą być bardziej powiązane z wynikami oceny SZJ lub od niej zależne.

Sekcja L – Inne sprawy

Ład korporacyjny i przywództwo, w tym odpowiedzialność w MSZJ 1

Podstawa i podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

138. ED-MSZJ 1 został znacząco ulepszony w celu poprawy solidności ładu korporacyjnego i przywództwa firmy. Wprowadził on wymogi dotyczące wpływu strategicznych działań firmy, w tym decyzji finansowych i operacyjnych, na jakość zlecenia. Wzmocnił także role i odpowiedzialności kierownictwa, w tym odniósł się do oczekiwanego zachowania kierownictwa, odpowiednich kwalifikacji kierownictwa, zarządzania zasobami firmy oraz wymogu dokonywania ocen wyników. W ramach propozycji IAASB chciała poznać poglądy respondentów na wyznaczenie osoby w firmie odpowiedzialnej za stosowne wymogi etyczne bądź za przestrzeganie wymogów niezależności.
139. Respondenci poparli propozycje dotyczące ładu korporacyjnego i przywództwa, przedstawiając różne dodatkowe uwagi, takie jak:
- (a) Doraźne sugestie, aby dodać do standardu dodatkowe sprawy, na przykład posiadanie kultury uczenia się lub zorientowanej na doskonalenie, odnoszące się do tego, jak na kulturę w dziale audytu i usług atestacyjnych firmy może wpłynąć kultura firmy jako całości, oraz kładące większy nacisk na to, że SZJ musi zostać wbudowany w procesy biznesowe firmy.
 - (b) Opinie o nakazowości i skalowalności tego elementu, szczególnie dotyczące przydzielania obowiązków.
140. Respondenci wyrazili mieszane opinie o tym, czy odpowiedzialność za stosowne wymogi etyczne bądź za przestrzeganie wymogów niezależności należy przypisać jednej osobie.

Decyzje IAASB

141. IAASB zgodziła się, że MSZJ 1 powinien lepiej podkreślać potrzebę, aby zarządzanie jakością było włączone w strategię, operacje i procesy biznesowe firmy, żeby nie stało się oddzielną funkcją zgodności. Zatem wprowadzono następujące zmiany:
- (a) Dodano paragraf A30 MSZJ 1 w celu wyjaśnienia, że zarządzanie jakością nie jest oddzielną funkcją firmy; jest to połączenie kultury, która pokazuje zaangażowanie w obszarze jakości, ze strategią firmy, działaniami operacyjnymi i procesami biznesowymi.

- (b) Paragraf 25(a) MSZJ 1 wymaga, by w ramach identyfikacji i oszacowywania ryzyk jakości firma rozumiała decyzje i działania operacyjno-strategiczne, procesy biznesowe i model biznesowy firmy. Ten wymóg prowadzi firmę do rozważenia, czy i jak decyzje i działania operacyjno-strategiczne, procesy biznesowe i model biznesowy firmy mogą powodować powstanie ryzyk jakości w poszczególnych elementach.
142. IAASB odnotowała sugestie respondentów, by odnieść się do tego, jak na kulturę działu audytu i usług atestacyjnych firmy może wpłynąć kultura firmy jako całości. W tym celu IAASB zawarła w paragrafie A46 MSZJ 1 przykład sytuacji, gdzie ogólne cele finansowe firmy są nadmiernie uzależnione od zakresu usług świadczonych przez firmę, nieobjętych MSZJ 1.
143. Aby bardziej wbudować myśl, że funkcje kierownicze muszą zostać przydzielone właściwym osobom w firmie, w paragrafie 21 MSZJ 1 IAASB podniosła kwalifikacje osób, którym przydzielane są funkcje kierownicze. Te kwalifikacje obejmują teraz odpowiednie wpływy i umocowanie w firmie.
144. IAASB przyjęła do wiadomości mieszane opinie respondentów o tym, czy standard powinien wymagać wyznaczenie jednej osoby odpowiedzialnej za stosowne wymogi etyczne bądź za przestrzeganie wymogów niezależności. IAASB wskazała, że biorąc pod uwagę znaczenie niezależności dla wykonywania zleceń badania i usług atestacyjnych oraz oczekiwania interesariuszy polegających na sprawozdaniach firmy, że firma jest niezależna, standard powinien wymagać przydzielenie odpowiedzialności za zgodność z niezależnymi wymogami.

Stosowne wymogi etyczne

Podstawa

145. ED-MSZJ 1 zawierał szereg zmian odnoszących się do stosownych wymogów etycznych. W szczególności wymogi te zostały ustalone w sposób bardziej oparty na zasadach, niż w dotychczasowym MSZJ 1, zważywszy na nowe podejście oparte na oszacowaniu ryzyka w tym standardzie.

Decyzje IAASB

146. W ramach dalszych zmian w MSZJ 1, IAASB szeroko kontaktowała się z przedstawicielami IESBA²⁰, prosząc ich o informacje i opinie o sprawach związanych z wymogami etycznymi.
147. IAASB wskazała, że pomocne byłoby dalsze doprecyzowanie zakresu stosownych wymogów etycznych poruszonych w MSZJ 1. W rezultacie:
- (a) Wzmocniono i doprecyzowano materiał dotyczący zastosowania w paragrafie A24 MSZJ 1 w celu wyjaśnienia, jak zakres stosownych wymogów etycznych stosuje się w kontekście personelu firmy, skupiając się na wyjaśnieniu, dlaczego Część 2 Kodeksu IESBA²¹ może mieć zastosowanie przy wykonywaniu zleceń.
- (b) Cele jakości w paragrafie 29 MSZJ 1 zostały rozwidlone, aby osobno odnosiły się do firmy i jej personelu oraz innych stron spoza firmy.

²⁰ The International Ethics Standards Board for Accountants – Rada Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych

²¹ *Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)* opracowane przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (dalej zwane „Kodeksem IESBA”)

- (c) Cele jakości w paragrafie 29 MSZJ 1 zostały ulepszone w celu podkreślenia, że stosowne wymogi etyczne to wymogi, którym podlega firma oraz wykonywane przez nią zlecenia.
- (d) Do celu jakości w paragrafie 29(b) MSZJ 1 dotyczącym innych stron spoza firmy dodano zwrot „odpowiednich wymogów etycznych, które mają do nich zastosowanie”, w celu podkreślenia, że istnieją konkretne stosowne wymogi etyczne, które mogą mieć zastosowanie. Innymi słowy stosowne wymogi etyczne, którym podlega firma oraz wykonywane przez nią zlecenia zwykle nie miałyby szerokiego zastosowania do innych stron spoza firmy w ten sam sposób, jak stosowałyby się do firmy i jej personelu. Materiał dotyczący zastosowania w paragrafie A65 MSZJ 1 dalej objaśnia, jak stosowne wymogi etyczne mogą się stosować do innych stron spoza firmy. Opracowując ten materiał dotyczący zastosowania, oprócz uwzględnienia tego, jak Kodeks IESBA może stosować się do innych stron spoza firmy, IAASB zauważyła, że wymogi etyczne zawarte w przepisach prawa lub regulacjach, bądź kodeksach systemów prawnych mogą zawierać postanowienia odnoszące się do sieci, firm należących do sieci, osób z sieci lub z firm należących do sieci, albo też dostawców usług.

Dokumentacja

Podstawa i podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

148. Choć w memorandum objaśniającym do ED-MSZJ 1 IAASB nie pytała wprost o opinie respondentów na temat dokumentacji, przekazali oni różnorodne uwagi dotyczące dokumentacji. W szczególności respondenci skomentowali, że oczekiwania dotyczące dokumentacji w standardzie nie są wystarczająco jasne, a zatem obawiali się, czy oczekiwania w zakresie dokumentacji nie będą uciążliwe i nadmierne. Zatem respondenci zaapelowali do IAASB o doprecyzowanie dokumentacji dla pewnych aspektów standardu, takich jak proces oszacowania ryzyka przez firmę i zachęcili IAASB do przekazania dodatkowych wytycznych, aby wykazać, jak firma powinna dokumentować swój SZJ.

Decyzje IAASB

149. IAASB jest zdania, że podejście do dokumentacji oparte na zasadach jest odpowiednie i spójne z innymi standardami IAASB, takimi jak MSB 230.²² IAASB obawiała się, że dodanie do standardu dalszego materiału, aby doprecyzować wymogi dotyczące dokumentacji byłoby sprzeczne z wysiłkami IAASB zmierzającymi do poprawy skalowalności standardu i odniesienia do nakazowości.
150. Zważywszy na sugestie respondentów, aby doprecyzować dokumentację w zakresie procesu oszacowania ryzyka przez firmę, IAASB ulepszyła paragraf A205 MSZJ 1 w celu sprecyzowania oczekiwań w zakresie dokumentacji związanej z identyfikacją i oszacowaniem ryzyk jakości.

Sekcja M – Data wejścia w życie

Podstawa i podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

151. Wspomnianym trzem wersjom roboczym dotyczącym Zarządzania Jakością towarzyszyło memorandum objaśniające – [Wersje robocze IAASB dotyczące zarządzania jakością na poziomie](#)

²² MSB 230 – *Dokumentacja badania*

firmy i zlecenia. Prezentowało ono między innymi propozycje IAASB dotyczące daty wejścia w życie oraz związanego z nią okresu wdrożenia trzech standardów zarządzania jakością. Ponadto w ramach memorandum objaśniającego do ED-MSZJ 1, IAASB dążyła do uzyskania wkładu respondentów odnośnie do trudności wdrożeniowych związanych z ED-MSZJ 1.

152. Respondenci z wielu grup interesariuszy, szczególnie firm księgowych, narodowych instytucji ustanawiających standardy i organów członkowskich oraz innych organizacji zawodowych, co do zasady nie poparli proponowanego przez IAASB 18-miesięcznego okresu wdrożenia. Dla kontrastu, organy regulacyjne prezentowały zróżnicowane poglądy, a organizacje z sektora publicznego były w większości za proponowanym okresem wdrożenia.
153. Respondenci popierający 18-miesięczny okres wdrożenia powtórzyli kwestie podkreślone przez IAASB w memorandum objaśniającym, na przykład potrzebę zrównoważenia interesu publicznego w propozycji z zapewnieniem firmom i sieciom wystarczającej ilości czasu na skuteczne wdrożenie standardów. Z drugiej strony respondenci, którzy nie poparli propozycji, pokreślili potrzebę wystarczającego czasu na wdrożenie i podzielili się sugestiami dotyczącym alternatywnych okresów wdrożenia, które co do zasady wynosiły co najmniej 24 miesiące od zatwierdzenia przez PIOB stosownego procesu dla standardów.
154. Respondenci także pragnęli jasności co do znaczenia daty wejścia w życie w ED-MSZJ 1, szczególnie tego, które konkretne elementy standardu muszą być wdrożone i działające, aby spełnić wymóg, aby „SZJ” był „ustanowiony”. Respondenci na przykład kwestionowali, czy od firm oczekiwane jest dokonanie oceny SZJ przed datą wejścia w życie, co wiązałoby się z pełnym cyklem monitorowania i korygowania.
155. Respondenci różnie komentowali trudności z wdrożeniem, jakie mogą być napotkane w związku z MSZJ 1. Najpowszechniejsza obawa wiązała się z czasem i zasobami niezbędnymi do wdrożenia standardu po raz pierwszy, przy czym respondenci wskazywali na czas i wysiłek niezbędny do ugruntowania zmiany ogólnofirmowego nastawienia mentalnego w celu wpłynięcia na kulturę firmy, a także czas potrzebny na dostosowanie struktur organizacyjnych, przededefiniowanie funkcji i odpowiedzialności, pozyskanie i rozwinięcie zasobów (np. systemów informacyjnych) oraz przetestowanie systemów.

Decyzje IAASB

Data wejścia w życie standardów zarządzania jakością

156. Z powodu pandemii COVID-19 zmieniły się harmonogramy projektów zarządzania jakością i ostateczne zatwierdzenie standardów zarządzania jakością przez IAASB przeniesiono na wrzesień 2020 r. (wcześniej spodziewano się, że odbędzie się to w marcu 2020 r.). Ponadto IAASB zauważyła wpływ pandemii COVID-19 na działania wdrożeniowe, w szczególności konieczność, aby interesariusze przekierowali swoje zasoby na walkę ze skutkami COVID-19 i zmianę swoich dotychczasowych polityk i procedur kontroli jakości.
157. IAASB doszła do wniosku, że 18-miesięczny okres wdrożenia nie odpowiada na obawy wyrażone w pisemnych opiniach i nie dałby wystarczającej ilości czasu na właściwe wdrożenie standardów. IAASB obawiała się, że niezapewnienie odpowiedniego czasu na wdrożenie mogłoby skutkować nieosiągnięciem korzyści dla interesu publicznego przewidzianych przez IAASB przy podejmowaniu tego projektu.
158. Rada ustaliła, że standardy zarządzania jakością powinny wejść w życie 15 grudnia 2022 r., ponieważ data ta odpowiednio równoważy pilność reform oraz ryzyka związane z pospiesznym

wdrożeniem. Zgodziła się też, że wcześniejsze przyjęcie standardów zarządzania jakością jest dozwolone.

Znaczenie daty wejścia w życie MSZJ 1

159. Intencją IAASB jest to, aby SZJ został zaprojektowany, wdrożony i gotowy do rozpoczęcia działania w dacie wejścia w życie. W skrócie, oczekuje się, że do daty wejścia w życie, tj. 15 grudnia 2022 r. firma:
- (a) Ustali cele jakości, zidentyfikuje i oszacuje ryzyka jakości oraz zaprojektuje i wdroży reakcje. Wymagane jest tylko, aby reakcje zaczęły działać od daty wejścia w życie.
 - (b) Zaprojektuje i wdroży działania monitorujące. Wymagane jest tylko, aby działania monitorujące zaczęły działać od daty wejścia w życie.
160. W celu objaśnienia swoich intencji dotyczących daty wejścia w życie, IAASB zastąpiła słowo „ustanowić” w dacie wejścia w życie w paragrafie 13 MSZJ 1 słowami „zaprojektować i wdrożyć”.
161. Intencją IAASB w odniesieniu do oceny SZJ jest to, aby została ona przeprowadzona w terminie jednego roku od daty wejścia w życie standardu, by zbiegła się z wymogiem w paragrafie 53 MSZJ 1, by osoba (lub grupa osób), która ponosi ostateczną odpowiedzialność i jest rozliczana z systemu zarządzania jakością, oceniała SZJ co najmniej raz w roku. IAASB wyraźnie to stwierdziła w paragrafie 13 MSZJ 1.
162. IAASB rozważyła, jak można dokonać oceny w pierwszym roku po wdrożeniu MSZJ 1, z powodu wzajemnego powiązania dat wejścia w życie standardów zarządzania jakością oraz czasu, jaki zajmie pełne wejście w życie standardów zarządzania jakością (np. MSB 220 (zmieniony) i MSZJ 2 mają zastosowanie do okresów finansowych zaczynających się w dniu 15 grudnia 2022 r. lub później, w zakresie badań sprawozdań finansowych). IAASB jest zdania, że:
- (a) Jak wcześniej opisano w niniejszej podstawie wniosków, intencją przyświecającą ocenie SZJ jest wzmocnienie odpowiedzialności kierownictwa i rozliczania go z SZJ. Nie jest nią zapewnienie niezależnej atestacji SZJ. Zatem kierownictwo wykorzystałoby dostępne informacje o SZJ i na ich podstawie oceniło SZJ.
 - (b) MSZJ 1 promuje bardziej proaktywne podejście do zarządzania jakością i w przeciwieństwie do obecnych systemów zarządzania jakością, firmy prawdopodobnie będą musiały wykonywać różne działania monitorujące SZJ, które są bardziej proaktywne i terminowe, niż inspekcje wykonanych zleceń. W rezultacie w ramach nowego SZJ informacje o SZJ powinny być dostępne na czas.
 - (c) Informacje dostępne dla firmy w pierwszym roku działania obejmować będą połączenie informacji dotyczących nowego SZJ firmy oraz polityk lub procedur zaprojektowanych na podstawie starego systemu kontroli jakości. Choć te informacje mogą odnosić się do polityk lub procedur na podstawie starego systemu kontroli jakości, mogą wciąż być przydatne dla firmy w ocenie SZJ. Firma może na przykład rozważyć, jak ustalenia związane z politykami lub procedurami na podstawie starego systemu kontroli jakości zostały uwzględnione w nowym SZJ, w tym czy nowy SZJ odpowiednio odnosi się do obszarów ustaleń.

Sekcja N – Pozostałe działania służące promowaniu świadomości i zrozumienia oraz wsparcia skutecznego wdrożenia MSZJ 1

Podstawa i podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

163. W memorandum objaśniającym do trzech standardów zarządzania jakością pytano respondentów o ich poglądy na temat działań IAASB dotyczących wsparcia wdrożenia standardów. Respondenci zasugerowali różne formy materiałów wdrożeniowych, w tym przykłady, często zadawane pytania, szablony, studia przypadku, diagramy i webinaria lub warsztaty. Respondenci także wskazali, że przydatny był „Przewodnik kontroli jakości dla małych i średnich firm” (*Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices*) opracowany przez Grupę Doradczą IFAC dla Małych i Średnich Firm (*IFAC Small and Medium Practices Advisory Group (SMPAG)*) i zachęcili IAASB do współpracy z SMPAG IFAC w celu uaktualnienia tego przewodnika.
164. Do szczególnych obszarów, w zakresie których respondenci pragnęli wytycznych w odniesieniu do MSZJ 1, należał proces oszacowania ryzyka przez firmę, dostawcy usług, analiza pierwotnej przyczyny, wymogi sieci lub usługi sieciowe oraz dokumentacja. Uwidocznił się także wyraźny wątek dotyczący potrzeby doprecyzowania tego, jak MSZJ 1 różni się od MSKJ 1, aby pomóc firmom ustalić, co może wciąż być przydatne z ich dotychczasowych systemów.

Decyzje IAASB

165. IAASB zobowiązała się do wykonania działań wspierających wiedzę o MSZJ 1, jego zrozumienie i skuteczne wdrożenie. Dalsze informacje dotyczące działań wdrożeniowych dostępne są na [stronie internetowej IAASB](#). IAASB wciąż będzie zachęcała SMPAG IFAC do uaktualnienia „Przewodnika kontroli jakości dla małych i średnich firm” i przekaże swój stosowny wkład.

Struktury i procesy, które wspierają działalność IAASB, są udostępniane przez Międzynarodową Federację Księgowych [International Federation of Accountants®] (IFAC®).

IAASB i IFAC nie przyjmują odpowiedzialności z tytułu szkód poniesionych przez osoby, które działają bądź powstrzymują się od działania na podstawie materiału zawartego w niniejszej publikacji, bez względu na to, czy taka szkoda jest wynikiem zaniedbania, czy wynika z innej przyczyny.

Copyright © grudzień 2020 r., IFAC. Wszystkie prawa zastrzeżone.

Nazwy 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC, lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w USA i w innych krajach.

Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń znaleźć można na [permissions](#) lub uzyskać pod adresem permissions@ifac.org.

Niniejszy dokument *Podstawa wniosków sporządzona przez pracowników IAASB – Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1 (dawniej Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1), Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*, opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2020 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w marcu 2022 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków sporządzona przez pracowników IAASB – Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1 (dawniej Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1), Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych* w języku angielskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków sporządzona przez pracowników IAASB – Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1 (dawniej Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1), Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych* w języku polskim © 2022 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Basis for Conclusions Prepared by the Staff of the IAASB – International Standard on Quality Management (ISQM) 1 (Previously International Standard on Quality Control 1), Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements*, December 2020.

W celu uzyskania zgody na powielanie, przechowywanie lub przekazywanie, lub na inne podobne zastosowanie niniejszego dokumentu prosimy o kontakt z permissions@ifac.org.

Przetłumaczony przez:



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iasb.org