

Przewodnik wdrażania kontroli jakości w małych i średnich firmach audytorskich

Wydanie
trzecie



Międzynarodowa
Federacja
Księgowych

Komitet Małych i Średnich Firm Audytorskich
Międzynarodowa Federacja Księgowych
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, NY 10017 USA

Niniejszy przewodnik wdrażania został przygotowany na zlecenie Komitetu Małych i Średnich Firm Audytorskich (SMP) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC). Komitet reprezentuje interesy zawodowych księgowych prowadzących małe i średnie firmy audytorskie i innych zawodowych księgowych świadczących usługi na rzecz małych i średnich jednostek.

Niniejszą publikację można bezpłatnie pobrać ze strefy publikacji i zasobów na stronie internetowej IFAC: <http://web.ifac.org/publications>. Zatwierdzony tekst opublikowany jest w języku angielskim.

Misją Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) jest służba interesowi publicznemu, umacnianie zawodu księgowego na całym świecie oraz przyczynianie się do rozwoju silnych międzynarodowych gospodarek poprzez ustanawianie i promocję przestrzegania wysokiej jakości standardów zawodowych, wspieranie międzynarodowej konwergencji takich standardów oraz wypowiedzanie się w sprawach interesu publicznego w sytuacjach, gdy najistotniejszą rolę odgrywają kompetencje zawodowe.

Po dalsze informacje proszę kontaktować się e-mailowo: paulthompson@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-097-7

Copyright © August 2011 by the International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Udzielono zgody na kopiowanie tej pracy pod warunkiem, że takie kopie użytkowane będą wyłącznie w salach akademickich lub na użytek osobisty i nie będą sprzedawane bądź rozpowszechniane, a każda kopia opatrzona będzie poniższą wzmianką: *Copyright © August 2011 2011 by the International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Wykorzystano za zgodą IFAC. Prosimy o kontakt z permissions@ifac.org, aby uzyskać zgodę na kopiowanie, przechowywanie lub przesyłanie tego dokumentu.* W innych przypadkach kopiowanie, przechowywanie, przesyłanie i inne podobne zastosowania niniejszego dokumentu, z wyjątkiem dopuszczonych przez prawo, wymagają pisemnej zgody IFAC. Prosimy o kontakt z permissions@ifac.org.

Tekst w języku polskim Przewodnik wdrażania kontroli jakości w małych i średnich firmach audytorskich, Wydanie trzecie © 2013 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

ISBN: 978-83-89255-51-8

Tłumaczenie: Alina Barcikowska, Ewa Sobińska, Justyna Beata Zakrzewska

Wydawca: Krajowa Izba Biegłych Rewidentów
al. Jana Pawła II 80 00-175 Warszawa <http://www.kibr.org.pl>

Spis treści

| | |
|---|-----|
| <i>Przedmowa</i> | iii |
| <i>Prośba o uwagi</i> | iv |
| <i>Jak używać Przewodnika</i> | vi |
| Kopiowanie, tłumaczenie i dostosowanie Przewodnika | vi |
| Treść i układ | vii |
| Skróty używane w Przewodniku | ix |
| Cel | ix |
| Indywidualne dostosowanie „Przykładowych instrukcji” | x |
| Wprowadzenie | x |
| Wprowadzenie do studium przypadku | xi |
| Słowniczek terminów | xix |
| <i>Deklaracja ogólnej polityki</i> | 1 |
| Przegląd | 1 |
| Ogólne role i odpowiedzialność wszystkich partnerów i pracowników | 2 |
| 1. Odpowiedzialność kierownictwa za zapewnianie jakości w firmie | 5 |
| 1.1. Przegląd | 5 |
| 1.2. Przykład idzie z góry | 5 |
| Studium przypadku – „Sygnały z góry” | 7 |
| 2. Odpowiednie wymogi etyczne | 9 |
| 2.1. Przegląd | 9 |
| 2.2. Niezależność | 10 |
| 2.3. Konflikt interesów | 15 |
| 2.4. Poufność | 17 |
| Studium przypadku – wymogi etyczne | 19 |
| 3. Podejmowanie i kontynuacja współpracy z klientem oraz akceptacja szczególnych zleceń .. | 20 |
| 3.1. Przegląd | 20 |
| 3.2. Podjęcie i kontynuacja współpracy | 21 |
| 3.3. Oferta dla nowego klienta | 24 |
| 3.4. Rezygnacja ze współpracy z klientem | 24 |
| Studium przypadku – podjęcie i kontynuacja współpracy z klientem | 24 |
| 4. Zasoby ludzkie | 26 |
| 4.1. Przegląd | 26 |
| 4.2. Rekrutacja i utrzymanie zasobów ludzkich | 27 |
| 4.3. Stałe podnoszenie kwalifikacji zawodowych | 29 |
| 4.4. Wyznaczanie zespołów realizujących zlecenie | 29 |
| 4.5. Egzekwowanie zasad kontroli jakości (egzekwowanie dyscypliny) | 31 |

| | |
|---|-----------|
| 4.6. Nagradzanie przestrzegania zasad | 32 |
| Studium przypadku – zasoby ludzkie | 33 |
| 5. Realizacja zlecenia | 35 |
| 5.1. Przegląd | 35 |
| 5.2. Rola partnera odpowiedzialnego za zlecenie | 36 |
| 5.3. Planowanie, nadzór i przegląd | 37 |
| 5.4. Konsultacje | 39 |
| 5.5. Rozbieżności zdań | 41 |
| 5.6. Kontrola jakości zlecenia (weryfikacja) | 43 |
| Studium przypadku – kontrola jakości zlecenia | 48 |
| 6. Monitoring (nadzorowanie) | 49 |
| 6.1. Przegląd | 48 |
| 6.2. Program monitorowania (nadzorowania) | 50 |
| 6.3. Procedury inspekcji | 51 |
| 6.4. Raport z wyników monitoringu | 53 |
| 6.5. Ocena, przekazywanie informacji i usuwanie niedociągnięć | 55 |
| Studium przypadku – monitorowanie (nadzorowanie) | 57 |
| 6.6. Skargi i zażalenia | 57 |
| Studium przypadku – skargi i zażalenia | 59 |
| 7. Dokumentacja | 60 |
| 7.1. Przegląd | 60 |
| 7.2. Dokumentacja zasad i procedur firmy | 61 |
| 7.3. Dokumentacja zlecenia | 61 |
| 7.4. Dokumentacja kontroli jakości zlecenia | 65 |
| 7.5. Dostęp do akt i archiwizacja | 65 |
| Załączniki | 67 |
| Załącznik A – Oświadczenie o niezależności partnera i pracowników | 67 |
| Załącznik B – Oświadczenie o zachowaniu poufności | 69 |
| Załącznik C – Podjęcie współpracy z klientem (zalecane zagadnienia do rozważenia) | 70 |
| Załącznik D – Przydział personelu do realizacji zleceń (zalecane kroki planowania) | 78 |
| Załącznik E – Konsultacje | 80 |
| Załącznik F – Kontrola jakości zlecenia (zalecane procedury) | 81 |
| Załącznik G – Proces monitorowania (nadzorowania) systemu kontroli jakości (zalecane zagadnienia) | 83 |
| Załącznik H – Raport monitorującego (zalecana zawartość) | 87 |

Przykładowa instrukcja kontroli jakości: Właściciel jednoosobowej kancelarii zatrudniający niewykwalifikowanych pracowników

Przykładowa instrukcja kontroli jakości: Firma od dwóch do pięciu partnerów

Przedmowa

Mamy przyjemność oddać w Państwa ręce trzecią edycję publikacji Komitetu *Małych i Średnich Firm Audytorskich Przewodnik wdrażania kontroli jakości w małych i średnich firmach audytorskich*.

W tym wydaniu skorzystaliśmy z możliwości udoskonalenia dwóch znajdujących się w Przewodniku przykładów instrukcji, by bardziej czytelnie sformułować ich powiązanie z Międzynarodowym Standardem Kontroli Jakości (MSKJ) 1 oraz z dokonania niewielkich ulepszeń prezentacyjnych. Jednakże w trosce o wielu użytkowników, którzy mogą być w trakcie tłumaczenia Przewodnika, staraliśmy się w niniejszym wydaniu o ograniczenie korekt do minimum.

Pierwsze wydanie zostało opublikowane w 2009 r. i było opracowane przez Certyfikowanych Generalnych Księgowych Kanady CGA-Kanada *Kontrola jakości dla firm wykonujących badania i usługi przeglądu sprawozdań finansowych, inne usługi atestacyjne i pokrewne, aby promować spójne stosowanie MSKJ 1*. Oferuje ono praktyczny sposób, który biegli rewidenci mogą wykorzystać opracowując system kontroli jakości w swoich firmach. Nadrzędnym celem Przewodnika jest pomoc małym i średnim firmom audytorskim w świadczeniu wysokiej jakości usług, umożliwiając im lepsze służeńie małym i średnim jednostkom i, kolejno, szerzej pojętemu interesowi publicznemu.

Przewodnik zawiera niewiążące wskazówki dotyczące stosowania MSKJ 1. Nie ma on zastępować lektury MSKJ 1, lecz ma uzupełniać wdrożenie standardu poprzez wyjaśnienie i zilustrowanie kroków oraz procedur koniecznych do osiągnięcia zgodności z tym standardem.

Aby pomóc organizacjom członkowskim w możliwie najszerszym zastosowaniu *Przewodnika* i jego bliźniaczej publikacji, *Przewodnika stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek*, Komitet *Małych i Średnich Firm Audytorskich* opracowuje obecnie dodatkowy przewodnik, który wraz z pomocniczymi materiałami ma wspierać wykorzystanie *Przewodnika* dla celów edukacyjnych i szkoleniowych. Przewodnik ten będzie zawierać sugestie w jaki sposób organizacje i firmy należące do IFAC mogą najlepiej wykorzystać powyższe publikacje do swoich własnych potrzeb i dostosować do swoich systemów prawnych.

Na koniec Komitet *Małych i Średnich Firm Audytorskich* IFAC zaprasza czytelników do odwiedzenia Międzynarodowego Centrum *Małych i Średnich Firm Audytorskich* na stronie internetowej IFAC (www.ifac.org/smp), gdzie poza samymi *Przewodnikami* można znaleźć szereg nieodpłatnie udostępnianych publikacji i zasobów.

Sylvie Voghel
Przewodnicząca Komitetu Średnich i Małych Firm Audytorskich IFAC
Sierpień 2011

Prośba o uwagi

Niniejsza publikacja jest trzecim wydaniem Przewodnika. Chociaż uważamy, że jakość Przewodnika jest wysoka i jest on użyteczny w swojej obecnej formie, to jak każda publikacja może być jeszcze ulepszany. Dbamy o regularne uaktualnianie Przewodnika, tak aby zagwarantować, że odzwierciedla aktualne standardy i zwiększyć jego użyteczność.

Prosimy o uwagi od instytucji wyznaczających standardy krajowe, organizacji członkowskich IFAC, biegłych rewidentów i innych osób. W szczególności prosimy o odpowiedź na następujące pytania.

1. Jak wykorzystujesz Przewodnik? Czy stosujesz go na przykład jako podstawę do szkolenia i/lub pomoc praktyczną, czy może w inny sposób?
2. Czy uważasz, że Przewodnik wyjaśnia kluczowe zagadnienia kontroli jakości na poziomie firmy w małych i średnich firmach audytorskich?
3. Czy według ciebie łatwo jest poruszać się po Przewodniku? Jeśli nie, jak można poprawić jego przejrzystość?
4. W jaki inny sposób można twoim zdaniem uczynić Przewodnik bardziej użytecznym?
5. Czy znasz inne produkty pochodne – takie jak materiały szkoleniowe, formularze, listy kontrolne i programy – które zostały opracowane na podstawie Przewodnika? Jeśli tak, prosimy o podanie szczegółów.

Prosimy o przesyłanie uwag do Paula Thompsona, zastępcy dyrektora na adres:

e-mail: paulthompson@ifac.org

Fax: +1 212-286-9570

Adres pocztowy:

Komitet Małych i Średnich Firm Audytorskich
Międzynarodowa Federacja Księgowych
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, NY 10017 USA

Zastrzeżenie

Niniejszy Przewodnik został przygotowany, aby wspierać biegłych rewidentów we wdrażaniu Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości (MSKJ) 1, „*Kontrola jakości dla firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi atestacyjne i pokrewne*” w małych i średnich firmach audytorskich, nie ma jednak stanowić substytutu samego MSKJ 1. Co więcej, praktycy powinni stosować ten Przewodnik uwzględniając własny zawodowy osąd oraz fakty i okoliczności związane z ich firmą i każdym konkretnym zleceniem. IFAC zrzeka się wszelkiej odpowiedzialności i zobowiązań, które mogą powstać bezpośrednio lub pośrednio w wyniku użycia i stosowania Przewodnika.

Jak używać Przewodnika

Celem niniejszego Przewodnika jest przedstawienie praktycznych wskazówek dotyczących wdrożenia systemu kontroli jakości w małych i średnich firmach audytorskich (MSFA). Żadne materiały zawarte w Przewodniku nie powinny jednak być wykorzystywane jako substytut:

- **czytania MSKJ 1**

Zakłada się, że praktycy są już zaznajomieni z Międzynarodowym Standardem Kontroli Jakości (MSKJ) 1 „*Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi atestacyjne i pokrewne*”. Standard ten, przeredagowany i wyjaśniony w projekcie Clarity, zawarto w *Podręczniku międzynarodowej kontroli jakości, badań, przeglądów oraz innych usług atestacyjnych i pokrewnych*, który można nieodpłatnie pobrać ze strony publikacji i zasobów IFAC pod adresem <http://web.ifac.org/publications>. MSKJ 1 oraz wszelkie inne wyjaśnione standardy, często zadawane pytania (FAQ) i inne materiały dodatkowe można też uzyskać w Centrum Projektu Clarity pod adresem internetowym <http://web.ifac.org/clarity-center/index>.

- **stosowania zawodowego osądu**

Zawodowy osąd jest niezbędny, zarówno w odniesieniu do określonych faktów i okoliczności związanych z firmą i każdym konkretnym zleceniem, jak również w sytuacji, kiedy wymagana jest interpretacja konkretnego standardu.

Zakłada się, że MSFA będą główną grupą użytkowników Przewodnika. Może on jednak pomóc innym praktykom wdrożyć wymogi kontroli jakości dla potrzeb badań i przeglądów sprawozdań finansowych oraz dla innych usług atestacyjnych i pokrewnych.

Przewodnik może być wykorzystany:

- aby pomóc w opracowywaniu systemu kontroli jakości,
- do promowania spójnego zastosowania wymogów kontroli jakości w odniesieniu do audytu, przeglądu oraz innych usług atestacyjnych i pokrewnych,
- jako podręczny dokument szkoleniowy w firmie.

Przewodnik często odnosi się do zespołu realizującego zlecenie, co oznacza, że w wykonanie zlecenia zaangażowana jest więcej niż jedna osoba. Niezależnie od tego, te same zasady stosuje się także do zleceń wykonywanych wyłącznie przez jedną osobę (biegłego rewidenta).

Kopiowanie, tłumaczenie i dostosowanie Przewodnika

IFAC ułatwia kopiowanie, tłumaczenie i dostosowanie swoich publikacji i zachęca do nich. Zainteresowane osoby lub podmioty, które chcą kopiować, tłumaczyć lub dostosowywać niniejszy Przewodnik, powinny skontaktować się z permissions@ifac.org. Zachęcamy do odwiedzenia Bazy Danych Tłumaczeń (www.ifac.org/Translations/database.php), gdzie dostępna jest aktualna lista tłumaczeń publikacji IFAC.

Treść i układ

Podsumowanie treści

Poniższa tabela zawiera podsumowanie treści każdej z części Przewodnika.

| Rozdział | Tytuł | Cel |
|----------|--|---|
| 1 | Odpowiedzialność kierownictwa za zapewnianie jakości w firmie | Opis odpowiedzialności firmy w zakresie promowania wewnętrznej kultury skoncentrowanej na kontroli jakości |
| 2 | Odpowiednie wymogi etyczne | Przedstawienie wskazówek dotyczących podstawowych zasad definiujących etykę zawodową |
| 3 | Podejmowanie i kontynuacja współpracy z klientem oraz akceptacja szczególnych zleceń | Przedstawienie wskazówek dotyczących ustanawiania odpowiednich zasad i procedur podejmowania i kontynuacji współpracy |
| 4 | Zasoby ludzkie | Przedstawienie wskazówek dotyczących zasobów ludzkich jako elementu skutecznych zasad i procedur kontroli jakości |
| 5 | Realizacja zlecenia | Przedstawienie wskazówek dotyczących elementów realizacji zlecenia, z podkreśleniem roli partnera odpowiedzialnego za zlecenie, planowania, nadzoru i przeglądu, konsultacji, rozstrzygnięcia rozbieżności zdań oraz przeprowadzenia kontroli jakości zlecenia |
| 6 | Monitoring (nadzorowanie) | Przedstawienie wskazówek dotyczących monitorowania (nadzorowania) zasad i procedur systemu kontroli jakości w firmie, w tym także istniejącego w niej programu monitorowania, procedur inspekcji, raportu monitorującego dotyczącego niedociągnięć i ich usuwania, będącego także reakcją na skargi i zażalenia |
| 7 | Dokumentacja | Przedstawienie wskazówek dotyczących wymogów dokumentacji w firmie, zarówno na poziomie zlecenia (łącznie z kontrolą jakości zlecenia), jak i dla systemu kontroli jakości w firmie |

Załączniki

Załączników do Przewodnika jest osiem i zawierają one dodatkowo następujące materiały:

- Załącznik A – Oświadczenie o niezależności partnera i pracowników
- Załącznik B – Oświadczenie o zachowaniu poufności
- Załącznik C – Podjęcie współpracy z klientem (zalecane zagadnienia do rozważenia)
- Załącznik D – Przydział personelu do wykonania zleceń (zalecane kroki planowania)
- Załącznik E – Konsultacje
- Załącznik F – Kontrola jakości zlecenia (zalecane procedury)
- Załącznik G – Proces monitorowania (nadzorowania) systemu kontroli jakości (zalecane zagadnienia)
- Załącznik H – Raport monitorującego (zalecana zawartość)

Załączniki prezentują praktyczne wskazówki dla tych firm, które zdecydują się ich używać. Mogą być one przyjęte jako obowiązujące, w zależności od wymogów regulacyjnych i zawodowych w danym systemie prawnym, mogą też być odpowiednio dostosowane, tam gdzie to konieczne, do zasad i procedur obowiązujących w firmie.

Przegląd układu publikacji

Każdy rozdział Przewodnika ma następujący format:

- **Tytuł rozdziału**

- **Cel rozdziału**

Streszczenie zawartości i cel rozdziału.

- **Podstawowe odniesienia**

Odniesienia wymienione na początku każdego rozdziału dotyczą tych paragrafów MSKJ 1, które w najwyższym stopniu odnoszą się do omawianego w nim tematu. Nie oznacza to, że inne paragrafy nie mają zastosowania i nie trzeba ich brać pod uwagę.

- **Przegląd i zawartość rozdziału**

Przegląd przedstawia:

- tekst mających zastosowanie wymogów MSKJ 1,
- streszczenie zagadnień poruszanych w rozdziale.

Po przeglądzie następuje bardziej szczegółowe omówienie tematu i praktyczne wskazówki lub metodologia wdrażania wymogów krok po kroku. Część ta zawiera odniesienia do innych przydatnych materiałów, w szczególności do Międzynarodowego Standardu Rewizji Finansowej (MSRF) 220 *Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych*.

Skróty używane w Przewodniku

| | |
|--------------------|--|
| IAASB | Rada Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych |
| IAESB | Rada Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych |
| MSE | Międzynarodowy Standard Edukacyjny |
| IFAC | Międzynarodowa Federacja Księgowych |
| Kodeks Etyki IESBA | Uchwalony przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki Księgowych <i>Kodeks Etyki Zawodowych Księgowych</i> |
| MSSF | Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej |
| MSRF | Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej |
| MSUA | Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych |
| MSKJ | Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości |
| MSUP | Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu |
| MSUPo | Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych |
| MSP | Małe i średnie przedsiębiorstwa (jednostki) |
| MSFA | Małe i średnie firmy audytorskie |

Cel

Celem Przewodnika jest utrzymanie i podniesienie poziomu jakości prac prowadzonych przez całą firmę. Przewodnik łączy wymogi z materiałem ilustrującym ich zastosowanie, aby w pełni przedstawić zakres MSKJ 1.

W miarę wdrażania w życie wskazówek Przewodnika biegli rewidenci powinni zadbać, aby przekazywane personelowi informacje, oprócz osiągnięcia celów, dla których je zaprojektowano, szczegółowo opisywały zasady i procedury kontroli jakości. Powinni też podkreślać, że każdy w firmie osobiście odpowiada za jakość i oczekuje się od niego przestrzegania zasad i procedur obowiązujących w firmie.

MSKJ 1 odnosi się do odpowiedzialności firmy za jej system kontroli jakości dotyczący badań i przeglądów sprawozdań finansowych oraz innych usług atestacyjnych i pokrewnych.

Indywidualne dostosowanie „Przykładowych instrukcji”

Firmy będą zapewne chciały dopasować przedstawione przykładowe instrukcje do własnej praktyki. W związku z tym niezbędne będzie szczegółowe ich przeczytanie i przystosowanie do potrzeb firmy.

W celu dopasowania instrukcji do potrzeb firmy audytorskiej należy dostosować następujące obszary:

- wybrać stanowiska istniejące w firmie (przykładowe stanowiska w firmie zostały omówione w przykładowych instrukcjach – strona piąta w obu przykładowych instrukcjach kontroli jakości – prezentujących przykładowe stanowiska w firmach),
- przypisać odpowiedzialność za wszystkie kluczowe funkcje kontroli jakości stosowane w firmie,
- dokonać wyboru z przedstawionych zasad lub odpowiednio je zmodyfikować,
- upewnić się, że szablony zleceń są zaktualizowane tak, aby odzwierciedlały zasady z instrukcji,
- dopilnować podpisania umowy przez wszystkich partnerów (w spółce partnerskiej),
- przedstawić instrukcję wszystkim partnerom i pracownikom, najlepiej na specjalnie zorganizowanym seminarium,
- zmienić nagłówki i stopki, co polegać ma na wstawieniu nazwy firmy i daty zakończenia sporządzania instrukcji, (data ta powinna być zmieniana przy każdej przyszłej aktualizacji),
- przedstawić instrukcję nowym pracownikom w firmie i przeprowadzić rozmowę kontrolną w celu upewnienia się, że instrukcja została przeczytana i zrozumiana,
- przeglądać i aktualizować instrukcję w miarę pojawiania się nowych standardów lub wprowadzania nowych zasad w firmie (zaleca się przeprowadzanie tych czynności co najmniej raz do roku).

Należy zauważyć, że w przypadku przykładowej instrukcji dla kancelarii jednoosobowej, zwrot „pracownicy” oznacza pracowników wykonujących zadania merytoryczne w ramach zlecenia, które są pracami pomocniczymi na rzecz biegłego rewidenta. Nie zalicza się do nich dlatego pracowników wykonujących tylko zadania administracyjne, nie będące pracami merytorycznymi.

Wprowadzenie

Charakter, zakres i dokumentacja opracowanych przez firmę zasad i procedur kontroli jakości bywa różna i zależy od wielu czynników, w tym od wielkości i charakteru firmy i jej cech operacyjnych. Skuteczne zasady i procedury nie muszą być czasochłonne ani złożone. W małej firmie większość funkcji koniecznych dla wdrożenia systemu kontroli jakości może wykonywać jedna osoba. Firma może też zdecydować się na skorzystanie z usług świadczonych przez wykwalifikowaną osobę z zewnątrz.

Przewodnik zawiera studium przypadku, które może służyć jako podstawa materiałów szkoleniowych i dyskusyjnych.

Wprowadzenie do studium przypadku

Studium przypadku opracowano na potrzeby niniejszego Przewodnika, a jego celem jest zilustrowanie, w jaki sposób konkretne elementy systemu kontroli jakości mogą być zastosowane w praktyce. Poniższy opis przedstawia podstawowe informacje dotyczące fikcyjnego jedyne go właściciela firmy M&M i Wspólnicy. Kolejne rozdziały zawierają opisy studium przypadku, ilustrujące omawiane pojęcia w praktyce.

Zwracamy uwagę, że studium to jest wyłącznie przykładowe. Dane, analizy i komentarze nie przedstawiają wszystkich okoliczności i względów, które firma musi wziąć pod uwagę w konkretnych okolicznościach. Partnerzy i pracownicy muszą zawsze stosować zawodowy osąd.

M&M i Wspólnicy

Dane ogólne

Marcel Moneta jest osobą samodzielnie prowadzącą kancelarię M&M i Wspólnicy, zatrudniająca czworo pracowników. Kancelaria wykonuje dużą liczbę przeglądów (niektóre z nich na rzecz członków rodziny lub bliskich przyjaciół), kilka małych badań i trzy badania średniej wielkości. Spośród bardziej znaczących klientów badanych przez firmę można wymienić dom emeryta, lokalną agencję rządową i największego w mieście dealera motocykli. Lokalna agencja rządowa ma ostatnio bardzo złą prasę w związku z podejrzeniami o korupcję dotyczącymi wyższego kierownictwa. Marcel zna kierownictwo od wielu lat i uważa, że oskarżenia te są bezpodstawne. Dom emeryta od prawie roku zalega z płatnością za zeszłoroczne badanie, a firma powinna zacząć wkrótce ustalać terminy prac.

Marcel, lat 48, zaczynał swoją działalność w 1990 roku bez pracowników. Firma rozwijała się stopniowo przez ostatnie 18 lat. Marcel jest osobą dynamiczną i żyje sprawami biura. Jeśli coś wydaje mu się atrakcyjne, angażuje się w to. Jest znakomitym sprzedawcą i promuje firmę wszędzie, gdzie się pojawia. Marcel zarabia na dostatnie życie i nie ma planów przejścia na emeryturę. M&M zatrudnia Dorotę Dalecką z trzyletnim doświadczeniem w firmie, mającą nadzieję zdobyć uprawnienia biegłego rewidenta w przyszłym roku; technika rachunkowości Roberta Mortona i dwóch ostatnio zatrudnionych studentów, którzy niedawno rozpoczęli kurs dla kandydatów na biegłych rewidentów. Robert ma roczne doświadczenie w zawodzie i dołączył do firmy cztery miesiące temu. Brak doświadczenia nadrabia entuzjazmem. Dorota stale przypomina Robertowi, aby zadawał klientowi więcej pytań i sporządzał bardziej kompletną dokumentację. Kilkakrotnie zdarzyło się, że Robert przeoczył w aktach kluczowe sprawy i Dorota musiała zwracać się do klienta, aby uzyskać niezbędne informacje.

Marcel, podobnie jak wielu innych biegłych rewidentów prowadzących firmy, zazwyczaj niechętnie odrzuca nowych klientów, czasem również tych o złej sławie. Uważa, że każdy ma prawo do profesjonalnych usług. Ostatnio Marcel zdobył nowego klienta zlecającego badanie – Marka Spitzera. Marek jest właścicielem lokalnej restauracji powiązanej z osobami o wątpliwej reputacji. Od dawna ma także problemy z władzami podatkowymi skutkujące grzywnami, karami i w jednym przypadku wyrokiem więzienia w zawieszeniu. Dorota niechętnie myśli o tym badaniu i o warunkach pracy, w jakich będzie musiała wykonywać to zlecenie.

Pomimo małego rozmiaru firmy i powierzchownego podejścia Marcela do przygotowania odpowiedniej polityki, firma nie odnotowała w swej historii skarg ani zażaleń, a większość klientów oświadczyłaby, że są zadowoleni z usług firmy.

Proces planowania w firmie

Proces planowania w firmie sprowadza się do dnia poświęconego przez Marcela na przemyślenie doświadczeń z poprzedniego roku i przygotowanie prostego budżetu. Budżet to zwykle liczby z ostatniego roku skorygowane o pozyskanych i utraconych klientów. Obejmuje on również wymogi kapitałowe, koszty osobowe i wydatki biurowe. Od kiedy wydaje się, że konkurencja w mieście wykonuje mniej zleceń badań i przeglądów, Marcel uważa to za szansę zwiększenia swojego udziału w rynku usług atestacyjnych. Myśli o zarejestrowaniu działalności w organie regulacyjnym, aby móc wykonywać badania jednostek notowanych na giełdzie. Zwykle Marcel omawia budżet przychodów firmy z Dorotą i razem planują zapotrzebowanie na personel i inne zasoby, takie jak niezbędne wyposażenie i umeblowanie, na następny rok.

Zasoby ludzkie

Proces zatrudniania jest nieformalny. W sytuacji, gdy jeden z pracowników informuje o swoim odejściu z firmy, Marcel zamieszcza ogłoszenie w lokalnej prasie lub przegląda życiorysy ostatnio otrzymane od osób poszukujących pracy. Kiedy znajdzie kandydata, przeprowadza rozmowę kwalifikacyjną i wtedy podejmuje decyzję. Marcel stara się sprawdzić referencje i kwalifikacje kandydatów, ale czasami nie kończy tego procesu z powodu nawału spotkań z klientami lub wykonywanych zleceń. Dorota pomaga Marcelowi w ustalaniu harmonogramów prac personelu, kiedy pojawiają się problemy czasowe, jak również wtedy, kiedy trzeba znaleźć zajęcie dla pracowników, którzy nie są obciążeni.

Ponieważ młodszy personel nigdy nie wiąże się z firmą na długo, Marcel niechętnie poświęca czas i pieniądze na jego szkolenie. Poza tym uważa, że „trening czyni mistrza”. Co więcej, często nie przeprowadza oceny pracowników, zachowując w aktach tylko krótkie notatki o każdym z nich, o ile je zrobił, wyjątek czyniąc dla ustawowo wymaganych danych osobowych potrzebnych do przygotowania rocznego zestawienia dochodów pracownika.

Standardy zawodowe

Marcel jest zaniepokojony nowymi zasadami utrzymywania niezależności. Obawia się, że mogą one uniemożliwić mu przeprowadzanie niektórych zleceń atestacyjnych. Na przykład, kiedy Dorota zakwestionowała niezależność firmy względem nowego klienta zlecającego badanie – MDS (przedsiębiorstwa, w którym szwagierka Marcela posiada część udziałów), odpowiedział: „Ledwo znam tę kobietę. Nie ma zagrożenia.”

Marcel poświęca swój czas na zarządzanie lub zdobywanie klientów, więc nie ma go tyle, ile chciałby mieć na aktualizację wiedzy z zakresu nowych standardów zawodowych. Uważa, że nowe standardy są zbyt skomplikowane, a ich zrozumienie zabiera dużo czasu zarówno biegłym rewidentom wykonującym zawód, jak i ich klientom. Z trudem znajduje czas na aktualizację wiedzy o zmianach w podatkach. Marcel w znacznym stopniu polega na Dorocie w kwestii tego, by akta zlecenia spełniały wymogi standardów zawodowych.

Marcel nie jest zwolennikiem nowych technologii, ale ostatnio po naciskach zakupił notebooki dla Doroty i Roberta, którzy chcieli rozpocząć używanie elektronicznego programu do sporządzania dokumentacji roboczej. Studenci korzystają z jednego komputera stacjonarnego. Marcel rozważa członkostwo w lokalnej grupie małych firm, zapewniającej usługi szkoleniowe z zakresu nowych standardów. Nie miał jednak do tej pory czasu, aby skontaktować się z nią oraz sprawdzić zalety i koszty związane z przystąpieniem do związku.

Na skutek wniosków pokontrolnych z ostatniej wizytacji, mającej miejsce dwa lata temu, M&M nabył prenumeratę niektórych materiałów z biblioteki zasobów, łącznie z instrukcją badania i przeglądu, zawierającą przykłady standardowych szablonów. Mimo negatywnych uwag zdaniem Marcela podczas wizytacji należy się jedynie postarać o ocenę „dopuszczającą” i nie angażować się w tworzenie dodatkowych procedur, które jego zdaniem zajmą tylko czas, tak czy inaczej ograniczony i potrzebny pracownikom do pracy generującej dla firmy wynagrodzenie.

Planowanie i przegląd akt

Ponieważ Marcel zna dobrze swoich klientów, uważa, że rzadko kiedy potrzebne są spotkania poświęcone planowaniu badania. W firmie najczęściej stosowane jest podejście „po prostu róbmy to samo, co w zeszłym roku”. Marcel sam przeprowadza przeglądy własnych akt. Przed rozpoczęciem prac wydaje instrukcje personelowi wykonującemu zlecenie. Wprawdzie umowy są podpisywane, ale w przypadku obecnych klientów zwykle dopiero po zakończeniu zlecenia. W czasie pracy na ogół obowiązuje korzystanie ze standardowych szablonów. Od pracowników oczekuje się jak najlepszego sporządzenia akt i oddania ich do przeglądu. Dorota przegląda swoją własną pracę, pracę Roberta i studentów, zanim odda akta Marcelowi do zatwierdzenia. Marcel nie ma naturalnej skłonności do cierpliwego przeglądania akt i irytuje się, kiedy są one zbyt obszerne. Chciałby robić uważne przeglądy, lecz czasem ilość papierów, które pracownicy wkładają do akt, czyni to zbyt czasochłonnym.

Gdy Marcel dowiedział się o nowych standardach kontroli jakości, poprosił Dorotę o ich przestudiowanie i przedstawienie mu zaleceń co do kroków, jakie należy podjąć. Postawił jej jednak warunek, aby zmiany były utrzymane na poziomie wymaganego minimum, ponieważ przestrzeganie standardów zwykle wpływa na obniżenie liczby płatnych godzin. Dorota nie czuje się pewnie stosując takie podejście. Wie również, że firma nie ma sformalizowanego procesu kontroli jakości zlecenia i zdaje sobie sprawę, że jest to tylko jeden z komponentów wymogów definiowanych w standardach.

Słowniczek terminów

Definicje przedstawione w Przewodniku zawarto w Kodeksie IESBA, Słowniczku terminów oraz w MSKJ 1 (zawartym w *Podręczniku międzynarodowej kontroli jakości, badań, przeglądów oraz innych usług atestacyjnych i pokrewnych*). Zarówno partnerzy, jak i pracownicy muszą być z nimi zaznajomieni.

Data sprawozdania biegłego rewidenta (w odniesieniu do kontroli jakości)

Data wybrana przez biegłego rewidenta, na którą datuje on swoje sprawozdanie.

Dokumentacja zlecenia

Zapis przeprowadzonych prac, uzyskanych rezultatów i wniosków sformułowanych przez biegłego rewidenta (czasami używane są określenia „dokumentacja robocza”, „dokumenty robocze”).

Ekspert biegłego rewidenta

Osoba lub organizacja posiadająca specjalistyczne umiejętności w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, której praca w tej dziedzinie pomocniczo jest wykorzystywana przez biegłego rewidenta dla uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta może być wewnętrzny ekspert (którym może być partner¹, członek personelu, w tym personelu zatrudnionego tymczasowo przez firmę biegłego rewidenta lub firmę należącą do sieci) lub zewnętrzny ekspert powołany przez biegłego rewidenta.

Firma

Biegły rewident prowadzący działalność gospodarczą (kancelarię), biegli rewidenci prowadzący spółkę (w tym partnerską) lub inna jednostka zawodowych księgowych wykonujących zawód biegłego rewidenta.

Firma należąca do sieci

Firma lub jednostka, która należy do sieci.

Informacja o przedmiocie zlecenia

Wynik oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. W związku z przedmiotem zlecenia, biegły rewident gromadzi wystarczające i odpowiednie dowody dostarczające uzasadnionych podstaw do wyrażenia wniosku w sprawozdaniu biegłego rewidenta z usługi atestacyjnej.

Inspekcja (w odniesieniu do kontroli jakości)

W odniesieniu do zakończonych zleceń – procedury mające na celu uzyskanie dowodów przestrzegania polityki kontroli jakości i procedur przyjętych w firmie przez zespoły realizujące zlecenia.

Jednostka notowana na giełdzie papierów wartościowych

Jednostka, której akcje, papiery wartościowe lub instrumenty dłużne są notowane na uznanej giełdzie papierów wartościowych lub znajdują się w obrocie w oparciu o regulacje wydane przez uznaną giełdę papierów wartościowych lub podobny organ.

Jednostka zainteresowania publicznego

(a) Jednostka notowana na giełdzie papierów wartościowych i

¹ Pojęcia „partner” i „firma” należy odczytywać, tam gdzie to konieczne, jako odnoszące się do ich odpowiedników w sektorze publicznym.

- (b) Jednostka (i) uznana za jednostkę zainteresowania publicznego na mocy regulacji lub ustawy lub (ii) w której na mocy regulacji lub ustawy należy przeprowadzić badanie zgodnie z tymi samymi wymogami niezależności, jakie obowiązują przy badaniu sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych. Taka regulacja może zostać ogłoszona przez właściwy organ regulacyjny, w tym organ wydający regulacje z zakresu rewizji finansowej.

Kluczowy partner odpowiedzialny za badanie

Partner odpowiedzialny za zlecenie, osoba odpowiedzialna za przeprowadzenie kontroli jakości zlecenia oraz inni partnerzy odpowiedzialni za badanie w zespole realizującym zlecenie – o ile takie osoby istnieją – podejmujący kluczowe decyzje lub wydający osądy na temat znaczących spraw związanych z badaniem sprawozdania finansowego, o którym firma wyda opinię z badania.

W zależności od okoliczności oraz roli pełnionej przez te osoby w związku z badaniem, termin „inni partnerzy odpowiedzialni za badanie” może na przykład odnosić się do partnerów odpowiedzialnych za znaczące jednostki zależne lub oddziały.

Kontrola jakości zlecenia (weryfikacja)

Następujący przed wydaniem sprawozdania biegłego rewidenta proces, mający na celu przeprowadzenie obiektywnej oceny istotnych osądów i wniosków wyciągniętych przez zespół realizujący zlecenie w trakcie opracowywania sprawozdania biegłego rewidenta. Kontrolę jakości zlecenia przeprowadza się dla badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie oraz dla innych zleceń, co do których firma zdecydowała, że kontrola jakości zlecenia jest konieczna.

Monitoring (nadzorowanie) (w odniesieniu do kontroli jakości)

Proces ciągłej analizy i oceny systemu kontroli jakości firmy, w tym okresowe inspekcje wybranych zakończonych zleceń badania, zaprojektowany w celu dostarczenia firmie uzasadnionej pewności, że jej system kontroli jakości działa skutecznie.

Niezależność

- (a) Niezależność umysłu – stan umysłu, który umożliwi wyrażenie opinii wolnej od różnego rodzaju wpływów, podważających zawodowy osąd, pozwalający danej osobie na działanie uczciwe, obiektywne i nacechowane zawodowym sceptycyzmem,
- (b) Niezależność wizerunku – unikanie faktów i okoliczności na tyle znaczących, że racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia posiadająca wiedzę na temat wszystkich istotnych informacji, łącznie z zastosowanymi zabezpieczeniami – mogłaby zasadnie uznać, że uczciwość, obiektywizm lub zawodowy sceptycyzm firmy lub członka zespołu realizującego zlecenie atestacyjne zostały podważone.

Odpowiednie wymogi etyczne

Wymogi etyczne, którym podlega zespół realizujący zlecenie oraz osoba przeprowadzająca kontrolę jakości zlecenia, które zazwyczaj obejmują część A i B Kodeksu etyki dla zawodowych księgowych (Kodeksu etyki IESBA) oraz krajowe wymogi, jeżeli są bardziej restrykcyjne.

Odpowiednio wykwalifikowana osoba spoza firmy

Osoba spoza firmy audytorskiej posiadająca kompetencje i możliwości pozwalające jej na występowanie w charakterze partnera odpowiedzialnego za zlecenie; na przykład może nią być partner z innej firmy audytorskiej lub pracownik (z odpowiednim doświadczeniem) z organizacji zawodowych księgowych, której członkowie mogą przeprowadzać badania i przeglądy historycznych informacji finansowych lub

świadczyć inne usługi atestacyjne lub pokrewne, albo osoba z firmy świadczącej stosowne usługi kontroli jakości.

Osoba przeprowadzająca kontrolę jakości zlecenia (weryfikator)

Partner, inna osoba w firmie, odpowiednio wykwalifikowana osoba z zewnątrz lub zespół złożony z takich osób, z których żadna nie jest członkiem zespołu realizującego zlecenie, posiadających wystarczające i odpowiednie doświadczenie i uprawnienia do przeprowadzenia obiektywnej oceny znaczących osądów i wniosków sformułowanych przez zespół realizujący zlecenie, służących do opracowania sprawozdania biegłego rewidenta.

Osoby sprawujące nadzór nad jednostką

Osoba (osoby) lub organizacja (organizacje) (np. spółka powiernik) odpowiedzialna za nadzorowanie strategii jednostki oraz obowiązków związanych z odpowiedzialnością jednostki. Łącznie z nadzorem nad procesem sprawozdawczości finansowej. W niektórych jednostkach w pewnych jurysdykcjach do osób sprawujących nadzór nad jednostką zalicza się kadrę kierowniczą, na przykład wykonawczych członków organu nadzorczego jednostek sektora prywatnego i publicznego lub właścicieli sprawujących funkcje kierownicze.

Partner

Każda osoba uprawniona do zaciągnięcia w imieniu firmy audytorskiej zobowiązania do wykonania usług zawodowych.

Partner odpowiedzialny za zlecenie²

Partner lub inna osoba odpowiedzialna w firmie za zlecenie i jego przeprowadzenie oraz za sprawozdanie biegłego rewidenta wydawane w imieniu firmy, która – jeżeli jest to wymagane – ma do tego odpowiednie uprawnienia organizacji zawodowej, organu prawnego lub regulacyjnego.

Personel

Partnerzy i pracownicy.

Pracownicy³

Profesjonaliści inni niż partnerzy, w tym także eksperci zatrudniani przez firmę.

Praktyk / Biegły rewident wykonujący zawód

Zawodowy księgowy wykonujący zawód zaufania publicznego (biegłego rewidenta).

Przegląd/weryfikacja (w odniesieniu do kontroli jakości)

Ocena jakości wykonanej pracy i wniosków wyciągniętych przez inne osoby

Sektor publiczny

Centralna administracja państwowa, administracja regionalna (wojewódzka, stanowa, prowincjonalna, terytorialna), administracja samorządowa (powiatowa, gminna, miejska) oraz powiązane jednostki budżetowe (agencje, rady, komisje i przedsiębiorstwa).

² Pojęcia „partner odpowiedzialny za zlecenie”, „partner” i „firma” powinny odnosić się, tam gdzie ma to zastosowanie, do ich odpowiedników (np. w sektorze publicznym).

³ W przypadku kancelarii jednoosobowych, sugeruje się, by zwrot „pracownicy” oznaczał pracowników wykonujących zadania merytoryczne związane ze zleceniem w celu wsparcia biegłego rewidenta. Dalsze wyjaśnienia na ten temat zawarte są na stronie x.

Sieć

Większa struktura, która:

- (i) ma na celu współpracę,
- (ii) ma na celu podział zysków lub kosztów albo korzystanie ze wspólnej własności, wspólne sprawowanie kontroli lub zarządzania, stosowanie wspólnych zasad kontroli jakości i procedur, wspólnej strategii biznesowej, korzystanie ze wspólnej marki lub znaczącej części profesjonalnych zasobów.

Sprawozdanie finansowe⁴

Uporządkowane przedstawienie historycznych informacji finansowych – włącznie z powiązаныmi informacjami dodatkowymi – których celem jest przekazanie informacji o zasobach gospodarczych jednostki lub jej zobowiązaniach w określonym momencie lub o ich zmianach w danym okresie zgodnie z założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej. Powiązane informacje dodatkowe zazwyczaj obejmują streszczenie znaczących zasad (polityki) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające. Termin ten może dotyczyć kompletnego sprawozdania finansowego, zgodnie z założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej, ale także składnika sprawozdania finansowego.

Standardy zawodowe (w kontekście MSKJ 1)

Standardy IAASB dotyczące wykonywania zleceń, zdefiniowane we „Wprowadzeniu do Międzynarodowych Standardów Kontroli Jakości, Rewizji Finansowej, Przeglądów, Innych Usług Atestacyjnych i Pokrewnych” i odpowiednie wymogi etyczne.

Strona odpowiedzialna

Osoba (lub osoby), która:

1. w przypadku zlecenia z zakresu sprawozdawczości bezpośredniej – jest odpowiedzialna za przedmiot zlecenia,
2. w przypadku zlecenia opartego na stwierdzeniach – ponosi odpowiedzialność za informacje o przedmiocie zlecenia (stwierdzeniu) i może być odpowiedzialna za przedmiot zlecenia.

Strona odpowiedzialna może być podmiotem angażującym zawodowego księgowego lub nie (strona zlecająca)

Usługa (zlecenie) atestacyjna

Usługa, w której zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód wyraża wniosek mający na celu zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników – innych niż strona odpowiedzialna za przedmiot zlecenia – do wyniku dokonanej na podstawie kryteriów oceny lub pomiaru przedmiotu zlecenia. Wynikiem oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem usługi jest informacja będąca rezultatem zastosowania kryteriów do danego zagadnienia.

⁴ Definicja pochodząca z Kodeksu IESBA: Uporządkowane przedstawienie historycznych informacji finansowych – włącznie z powiązаныmi informacjami dodatkowymi – których celem jest przekazanie informacji o zasobach gospodarczych jednostki lub jej zobowiązaniach w określonym momencie lub o ich zmianach w danym okresie zgodnie z założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej. Powiązane informacje dodatkowe zazwyczaj obejmują opis znaczących zasad (polityki) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające. Termin ten może dotyczyć pełnego kompletnego sprawozdania finansowego, jak również składnika sprawozdania finansowego, na przykład bilansu lub rachunku zysków i strat oraz powiązanych informacji dodatkowych.

Usługi pokrewne

Obejmują uzgodnione procedury oraz kompilacje.

Uzasadniona pewność (w kontekście zleceń atestacyjnych, w tym zleceń badania oraz kontroli jakości)

Wysoki, ale nie absolutny poziom pewności.

Zamierzeni użytkownicy

Osoba, osoby lub grupa osób, dla których biegły rewident sporządza sprawozdanie z usługi atestacyjnej. Strona odpowiedzialna może być jednym z zamierzonych użytkowników, ale nie jedynym.

Zawodowy księgowy⁵

Osoba należąca do organizacji będącej członkiem Międzynarodowej Federacji Księgowych IFAC.

Zespół realizujący zlecenie

Wszyscy partnerzy i pracownicy realizujący zlecenie oraz wszystkie osoby zatrudnione przez firmę lub firmę należącą do sieci, którzy przeprowadzają procedury związane ze zleceniem. Pojęcie to nie obejmuje zewnętrznych ekspertów zatrudnionych przez firmę lub firmę należącą do sieci.

Zespół realizujący zlecenie atestacyjne

- (a) wszyscy członkowie zespołu realizującego zlecenie atestacyjne,
- (b) wszystkie inne osoby związane z podmiotem wykonującym zlecenie, które mogą bezpośrednio wpływać na wynik zlecenia atestacyjnego, w tym:
 - (i) osoby rekomendujące wynagrodzenie partnera odpowiedzialnego za zlecenie atestacyjne lub bezpośrednio odpowiedzialne za nadzór, kierowanie lub innego rodzaju sprawowanie kontroli nad tym partnerem w związku z realizacją zlecenia atestacyjnego,
 - (ii) osoby udzielające porad z zakresu szczegółowych zagadnień merytorycznych lub branżowych, transakcji lub innych zdarzeń związanych ze zleceniem atestacyjnym oraz
 - (iii) osoby, które przeprowadzają kontrolę jakości zlecenia atestacyjnego, w tym osoby przeprowadzające weryfikację zlecenia atestacyjnego.

W Przewodniku używa się także następującego terminu:

Małe i średnie firmy audytorskie (MSFA)

Firmy audytorskie mające następujące cechy: ich klienci to przede wszystkim małe i średnie przedsiębiorstwa (MSP), źródła zewnętrzne służą uzupełnieniu ograniczonych wewnętrznych zasobów merytorycznych, zatrudniają ograniczoną liczbę profesjonalnych pracowników. To, czym są MSP, różni się w zależności od systemu prawnego.

⁵ Zgodnie z definicją w Kodeksie etyki zawodowych księgowych IESBA.

Deklaracja ogólnej polityki

| <i>Cel rozdziału</i> | <i>Odniesienie podstawowe</i> |
|---|-------------------------------|
| Przedstawienie wskazówek dotyczących: <ul style="list-style-type: none">• potrzeby zastosowania MSKJ 1 i przestrzegania właściwych wymogów,• elementów systemu kontroli jakości. | MSKJ 1.11, MSKJ 1.16–17. |

Przegląd

MSKJ 1.11 stwierdza:

11. Celem firmy jest stworzenie i stosowanie systemu kontroli jakości, aby zagwarantować uzasadnioną pewność, że:

- (a) firma i jej personel przestrzegają zawodowych standardów i obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych oraz
- (b) sprawozdania sporządzone przez firmę lub partnerów odpowiedzialnych za zlecenie są odpowiednie w danych okolicznościach.

MSKJ 1.16–1.17 stwierdza:

16. Firma opracowuje i stosuje system kontroli jakości obejmujący zasady i procedury uwzględniające każdy z poniżej wymienionych elementów:

- (a) odpowiedzialność kierownictwa za zapewnianie jakości w firmie,
- (b) odpowiednie wymogi etyczne,
- (c) podjęcie i kontynuacja współpracy z klientem oraz akceptacja szczególnych zleceń,
- (d) zasoby ludzkie,
- (e) realizacja zlecenia,
- (f) monitoring (nadzorowanie).

17. Firma udokumentuje swoje zasady i procedury i komunikuje je swoim pracownikom. (Zob. par. A2–A3)

Firma ustanawia, wdraża, utrzymuje, monitoruje i przestrzega systemu kontroli jakości zaprojektowanego w taki sposób, aby dostarczał uzasadnionej pewności, że personel przestrzega standardów zawodowych oraz mających zastosowanie regulacji i wymogów prawnych i sprawozdania biegłych rewidentów wydane przez firmę są odpowiednie do okoliczności.

W związku z tym system kontroli jakości firmy powinien składać się z odpowiednio udokumentowanych, przekazanych personelowi monitorowanych zasad i procedur dotyczących każdego z następujących elementów:

- odpowiedzialności kierownictwa za zapewnianie jakości w firmie,
- odpowiednich wymogów etycznych (w tym niezależności),
- podejmowania i kontynuacji współpracy z klientem oraz akceptacji szczególnych zleceń,
- zasobów ludzkich,
- realizacji zlecenia (w tym kontroli jakości zlecenia),
- monitoringu (nadzorowania).

Zaleca się, aby podstawy fundamentów systemu kontroli jakości budowano na zasadach, które kładą nacisk na:

- wymogi etyczne,
- niezależność i obiektywizm,
- utrzymywanie zawodowych kompetencji,
- należytą staranność i jakość pracy,
- ogólnie przyjęte normy wykonywania zawodu,
- jasność sformułowań i wskazówek,
- utrzymanie równowagi pomiędzy praktycznym charakterem rozwiązań a ekonomią, wielkością firmy i jej zasobami, uzasadnionymi analizami kosztów i korzyści dla klientów oraz firmy,
- rozsądny dobór i utrzymanie klientów,
- rozwój, satysfakcję i utrzymanie personelu.

Wobec tego system kontroli jakości powinien być zaprojektowany tak, aby obejmował konkretne zagadnienia i praktyki istotne dla wypełniania lub podwyższania standardów zawodowych oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych oraz kodeksu IESBA.⁶

We wprowadzeniu do deklaracji ogólnej polityki kontroli jakości w firmie może ona zawrzeć swoją misję. Firma może także uwzględnić w tym dokumencie swoje cele i dokładną strukturę organizacyjną.

Ogólne role i odpowiedzialność wszystkich partnerów i pracowników

Wszyscy partnerzy i pracownicy są w różnym stopniu odpowiedzialni za wdrożenie zasad i procedur kontroli jakości w firmie.

W wyniku konsultacji z partnerami i pracownikami firma może określić wspólne wartości, które chce uznać i które będą stanowić część jej instrukcji kontroli jakości. Wartości te mogą obejmować jakość usługi, regularny i właściwy kontakt z klientem oraz profesjonalną postawę zespołu w firmie popartą uczciwością, sumiennością i otwartością na konsultacje.

⁶ lub kodeksu etyki innej organizacji.

Ważne jest, aby pracownicy mieli świadomość, że w kulturze wewnętrznej premiuje się wysoką jakość pracy i działania. Przesłanie to powinno być jasno przekazywane personelowi wszelkimi środkami komunikacji, w tym poprzez misję i cele firmy, zewnętrzne i wewnętrzne szkolenia oraz dialog z partnerami firmy.

Przykładowo firma może rozważyć przeprowadzenie przeglądu wszystkich przyjętych praktyk, co powinno zachęcać partnerów i pracowników do ich dostosowania do wytycznych i zasad kontroli jakości, takich jak:

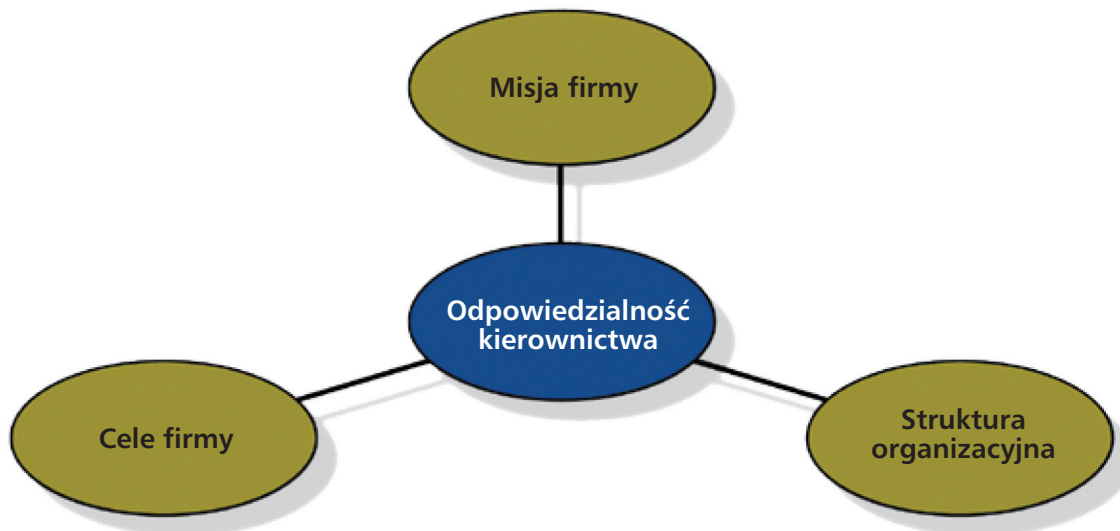
- stawianie na pierwszym miejscu etycznego postępowania i jakości usługi – względy rynkowe nie mogą być uważane za ważniejsze od jakości wykonanej pracy,
- czytanie, rozumienie i śledzenie Kodeksu IESBA,⁷
- zrozumienie odpowiedzialności za zidentyfikowanie, ujawnienie i udokumentowanie zagrożeń dla niezależności oraz następującego po tym procesu zarządzania zidentyfikowanymi zagrożeniami.
- unikanie okoliczności, w których niezależność może być (lub wydaje się) osłabiona,
- wypełnianie obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych, w tym przechowywanie zaświadczeń potwierdzających odbycie stosownych szkoleń,
- aktualizacja wiedzy o rozwoju branży rewizji finansowej, mających zastosowanie założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej i usług atestacyjnych (np. MSSF i MSRF), ujawnieniach i zasadach rachunkowości, kontroli jakości, standardach obowiązujących w firmie oraz istotnych trendach w branży i działalności klienta,
- dzielenie się wiedzą i doświadczeniem z innymi partnerami i pracownikami (w miarę potrzeb) w celu poprawienia jakości usług na rzecz klientów,
- prowadzenie dokumentacji czasu pracy (regularne wprowadzanie do systemu czasu pracy i systemu rozliczeniowego w firmie), aby określić czas poświęcony na przeprowadzenie zlecenia i czynności biurowe (zarówno te, których koszty ponoszą klienci, jak i pozostałe),
- zabezpieczenie i właściwe użycie oraz utrzymywanie biura i sprzętu komputerowego (łącznie z siecią i środkami komunikacji), a także innych wspólnych aktywów. Obejmuje to użytkowanie zasobów technologicznych firmy tylko dla celów prowadzenia działalności gospodarczej, przy uwzględnieniu wymogów etycznych, poufności danych klienta i prywatności,
- przechowywanie danych firmy i klienta, informacji o działalności gospodarczej, informacji dotyczących klientów oraz danych osobowych w sposób bezpieczny i poufny,
- zapewnienie, aby elektronicznie generowane przez firmę informacje dotyczące klienta i firmy były zapisywane w sieci firmowej zgodnie z właściwymi procedurami przechowywania danych (w stosownych przypadkach),
- informowanie partnera lub menedżera o dostrzeżonych w firmie znaczących naruszeniach kontroli jakości, etyki (w tym niezależności), poufności danych lub o nieodpowiednim użyciu zasobów firmy (np. Internetu i poczty elektronicznej),
- dokumentowanie i utrzymywanie odpowiedniej ewidencji wszystkich kontaktów z klientami, w czasie których klient zwracał się o udzielenie profesjonalnej porady lub porady takiej udzielono,
- dokumentowanie i utrzymywanie odpowiedniej ewidencji wszystkich znaczących konsultacji, dyskusji, analiz, postanowień oraz wniosków o zagrożeniu dla niezależności zarządu, kwestii trudnych lub spornych, rozbieżności zdań oraz konfliktów interesów oraz
- postępowanie zgodnie z przyjętymi w firmie standardowymi zwyczajami odnośnie godzin pracy, obecności, administracji, terminów spotkań i kontroli jakości.

Mniejsze firmy mogą zlecić ten przegląd podmiotowi zewnętrznemu.

⁷ lub kodeksu etyki innej organizacji.

UŻYTECZNE WSKAZÓWKI

Zbierz wszystkich partnerów i pracowników na spotkaniu strategicznym. Wspólnie określcie misję i cele firmy. Ustalcie sposób, w jaki mogą one być osiągnięte. Przeanalizujcie schemat organizacyjny w celu sprawdzenia, czy obecna struktura umożliwia realizację celów firmy.



1. Odpowiedzialność kierownictwa za zapewnianie jakości w firmie

Cel rozdziału

Opis odpowiedzialności firmy w zakresie promowania wewnętrznej kultury skoncentrowanej na kontroli jakości.

Odniesienie podstawowe

MSKJ 1.18–1.19

Przegląd

MSKJ 1.18–1.19 stwierdza:

18. Firma określa zasady i procedury zaprojektowane w celu promowania wewnętrznej kultury działania, opierającej się na uznaniu jakości za kluczowy element przy realizacji zlecenia. Takie zasady i procedury wymagają od dyrektora wykonawczego firmy (lub jego odpowiednika) lub, jeśli to odpowiednie, od zarządu złożonego z partnerów (lub jego odpowiednika), aby przyjął ostateczną odpowiedzialność za system kontroli jakości firmy. (Zob. par. A4–A5)
19. Firma opracowuje takie zasady i procedury, aby każda osoba lub osoby – wyznaczona do sprawowania operacyjnej odpowiedzialności za system kontroli, przez dyrektora wykonawczego lub zarząd złożony z partnerów – miała wystarczające i odpowiednie doświadczenie i umiejętności oraz niezbędne uprawnienia do przyjęcia tej odpowiedzialności. (Zob. par. A6)

1.2 Przykład idzie z góry

Partner (lub partnerzy) decyduje o wszystkich kluczowych sprawach dotyczących firmy i jej praktyki zawodowej. Postawa i zachowanie partnera oraz przesyłanie komunikatów do pracowników stanowią „sygnały z góry”.⁸ Sygnały te powinny wyrażać pełne poparcie dla jakości pracy i dla kultury kontroli jakości.

Partner (lub partnerzy) odpowiada za zarządzanie kulturą kontroli jakości i promowanie jej w firmie oraz za ustanowienie i przestrzeganie instrukcji kontroli jakości i wszystkich innych niezbędnych praktycznych wskazówek podnoszących jakość zlecenia. Pełne zaangażowanie partnera w dążeniu do tych celów jest warunkiem koniecznym, jeśli firma chce osiągnąć sukces w opracowaniu i przestrzeganiu systemu kontroli jakości.

⁸ Więcej wskazówek o ustanawianiu odpowiednich „sygnałów z góry” można znaleźć w publikacji IFAC „Tone at the Top and Audit Quality” („Sygnały z góry” i jakość badania sprawozdań finansowych), która może być bezpłatnie pobrana ze strony internetowej IFAC: <http://web.ifac.org/publications/forum-of-firms>.

Partner (lub partnerzy) odpowiada za ustalenie struktury operacyjnej i raportowania w firmie. Dodatkowo powinien on wyznaczyć, na rok lub inny okres, osobę (osoby) odpowiedzialną za elementy systemu kontroli jakości. Może to być któryś z partnerów lub inny pracownik posiadający odpowiednie kwalifikacje.

Zaleca się, aby osoby, które przyjęły konkretne obszary odpowiedzialności i obowiązków były najlepiej wykwalifikowane i najbardziej doświadczone zarówno w kwestii obowiązków zawodowych, jak i regulacyjnych. Jeden partner może przyjąć odpowiedzialność za więcej niż jedną funkcję, tak aby wszystkie funkcje zostały przydzielone. Funkcje te mogą obejmować zarządzanie biurem, niezależność, konflikt interesów, poufność danych, kontrolę jakości, technologie informacyjne i zasoby ludzkie. Przyjęcie odpowiedzialności za konkretne funkcje łączy się z uprawnieniami do opracowania zasad i procedur oraz logicznego ich wdrożenia.

Wyznaczony partner (lub partnerzy) jest ostatecznie odpowiedzialny przed firmą za pełnioną rolę nadzorczą określoną w deklaracji ogólnej polityki kontroli jakości firmy, w jej instrukcji kontroli jakości oraz w umowie spółki partnerskiej.

Wyznaczeni partnerzy mogą delegować konkretne funkcje i uprawnienia innym pracownikom kadry kierowniczej, jednak zachowują oni odpowiedzialność za pełnione role nadzorcze.

Niezależnie od tego, kto jest odpowiedzialny za system kontroli jakości, partner (lub partnerzy) powinni być świadomi, że względy komercyjne nie są ważniejsze od odpowiedzialności za zachowanie jakości. Ocena pracy, zasady wynagradzania i awansów muszą promować jakość. Przydzielone zasoby muszą być wystarczające do opracowania, udokumentowania oraz wspierania zasad i procedur kontroli jakości.

UŻYTECZNE WSKAZÓWKI

Zaleca się przypominanie wszystkim partnerom i pracownikom na regularnie wyznaczanych spotkaniach o konieczności przestrzegania zasad i procedur kontroli jakości firmy oraz konieczności stosowania dostępnych narzędzi pomagających zespołom realizującym zlecenia w spełnianiu wymogów. Zachęć do zgłaszania uwag i propozycji usprawnień, daj czas na pytania. Spotkania te mogą również być okazją do wyrażenia uznania dla partnerów i pracowników wykazujących się zaangażowaniem na rzecz systemu kontroli jakości w firmie oraz do poinformowania o nagrodach.

Piramida odpowiedzialności kierownictwa



Studium przypadku – „Sygnały z góry”

Szczegóły dotyczące studium przypadku opisano we wprowadzeniu do tego zagadnienia w niniejszym Przewodniku.

M&M i Wspólnicy

Marcel odpowiada za promowanie kultury kontroli jakości w firmie. Obowiązku tego jednak nie traktuje rzetelnie, o czym świadczy jego brak zainteresowania formalnym opracowaniem planów rozwoju dla studentów i pracowników merytorycznych oraz wkładem pracowników w opracowanie misji firmy i celów, które chcieliby osiągnąć.

Proces rocznego planowania (zajmujący zasadniczo jeden dzień w roku) nie spełnia swego zadania. Nie zawiera planów rozwoju firmy, analizy ryzyka związanego z rodzajami pozyskiwanych przez firmę klientów ani kompetencji obecnego zespołu pracowników. Oczywiście jest, że firma miałaby poważne trudności, gdyby cokolwiek stało się Marcelowi. Aktualnie nie ma nikogo, kto przejąłby odpowiedzialność za zarządzanie firmą pod jego nieobecność.

Choć Marcel interesuje się marketingiem i zna się na nim, to firmie brakuje infrastruktury, która przyczyniałaby się do jej wzrostu na rynku. Marcel chciałby przyjmować nowe, bardziej ryzykowne zadania, pozyskując zlecenia badania jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych. Musi on jednak najpierw znaleźć czas, by odpowiednio ocenić zdolności firmy i upewnić się, że potrzeby takich klientów zostaną spełnione.

Marcel odnosi się sceptycznie do ostatnich wymogów aktualnego Kodeksu IESBA. Potwierdzają to jego instrukcje dla Doroty, aby wprowadziła minimalną liczbę zmian. Nie poszukuje możliwości poprawy efektywności i skuteczności systemów jakości. Nie wydaje się też dostrzegać, że świadczenie usług o wysokiej jakości może być głównym czynnikiem marketingowym firmy audytorskiej.

Wydaje się, że jego działania mogą być błędnie odbierane przez pracowników i nie będą promowały kultury poszanowania etyki. Nie wspomina się, czy pracownikom udostępniono aktualną kopię kodeksu IESBA, który daje im dostęp do najświeższych „Wytocznych dotyczących etyki”.

Kiedy Marcel oznajmia pracownikom, że interesuje go jedynie spełnienie minimalnych wymagań pozwalających uzyskać dopuszczającą ocenę w przypadku wizytacji, komunikuje im tym samym, że jakość w firmie nie ma wysokiego priorytetu. Takie komunikaty stanowią silny bodziec negatywny i zniechęcają pracowników do ulepszania procesów, w których uczestniczą, ponieważ słyszą, że ilość (fakturowanie) jest ważniejsza niż jakość (przestrzeganie standardów).

Krótko mówiąc, Marcel może nie spełniać wymagań standardu MSKJ 1.18–19.

Marcel powinien nabyć i zmodyfikować przykładową instrukcję kontroli jakości, aby dostosować ją do wymogów swojej firmy. W tym celu przydatne byłoby skonsultowanie się z Dorotą, jego najbardziej doświadczoną pracownicą. Mógłby zorganizować prezentację nowej instrukcji w firmie, przedstawiając ją samodzielnie lub zapraszając w tym celu zewnętrznego prelegenta.

Być może powinien zaangażować zewnętrznego konsultanta, co pozwoliłoby mu się nauczyć, jak najefektywniej wprowadzać konieczne zmiany procesów w firmie przy jednoczesnym utrzymaniu rozsądnej marży zysku. Może to także oznaczać konieczność wykorzystania technologii w szerszym zakresie lub dokonania przeglądu mniej rentownych klientów firmy. Marcel powinien także rozważyć przydzielenie Dorocie pewnych obowiązków związanych z systemem kontroli jakości.

2. Odpowiednie wymogi etyczne

| <i>Cel rozdziału</i> | <i>Odniesienie podstawowe</i> |
|---|-------------------------------|
| Przedstawienie wskazówek na temat podstawowych zasad, które określają etykę zawodową. | MSKJ 1.20–25 |

Przeгляд

MSKJ 1.20 stwierdza:

20. Firma ustala zasady i procedury niezbędne do uzyskania uzasadnionej pewności, że firma i jej personel przestrzegają odpowiednich wymogów etycznych. (Zob. par. A7–A10)

Etyczna praktyka jest podstawą długoterminowego sukcesu. Dla zawodowych księgowych podstawowymi zawodowymi zasadami etycznymi są:

- uczciwość,
- obiektywizm,
- kompetencje zawodowe i należyta staranność,
- poufność danych oraz
- profesjonalna postawa.

Etyka wiąże się z umiejętnością rozpoznania momentu, w którym należy powiedzieć „nie” lub nawet zerwać stosunki z klientem, pracownikiem a nawet z partnerem.

Zaleca się, aby partnerzy uczynili praktyką posiadanie wiedzy o działaniach podejmowanych przez innych partnerów w odniesieniu do firmy i jej klientów. Regularny kontakt w ciągu dnia pracy, łącznie z systematycznie wyznaczanymi spotkaniami partnerów oraz jasne zasady konsultacji ryzykownych lub spornych kwestii pomagają upewnić się, że rzeczywiście każdy partner jest świadomy działań innych partnerów.

Pisemna umowa spółki partnerskiej zawiera zapisy dotyczące rozstrzygnięcia sporów i rozwiązania spółki partnerskiej w sytuacji, gdy rozbieżność poglądów jest zbyt trudna, by ją rozstrzygnąć w sposób zadowalający.

W przypadku podejrzenia, że mógł wystąpić problem etyczny dotyczący partnera lub pracownika, zaleca się rozpoczęcie procesu ustanowionego dla przypadków nieprzestrzegania standardów (MSRF 220.9–220.10).

2.2 Niezależność

MSKJ 1.21–.25 stwierdza:

21. Firma ustala zasady i procedury zaprojektowane w sposób umożliwiający uzyskanie uzasadnionej pewności, że firma i jej personel, a tam, gdzie ma to zastosowanie, inne osoby, podlegające wymogom zachowania niezależności (w tym pracownicy firmy należącej do sieci) zachowują niezależność wtedy, gdy wymagają tego odpowiednie wymogi etyczne. Wspomniane zasady i procedury umożliwiają firmie: (Zob. par. A10)
- (a) informowanie o wymogach niezależności personelu oraz, tam gdzie ma to zastosowanie, innych osób podlegających tym wymogom oraz
 - (b) identyfikowanie i ocenę okoliczności oraz powiązań wywołujących zagrożenia utraty niezależności oraz podjęcie odpowiednich działań w celu wyeliminowania tych zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń lub, jeśli to odpowiednie, wycofanie się z wykonywania zlecenia, jeżeli jest to możliwe w świetle obowiązującego prawa lub regulacji.
22. Takie zasady i procedury wymagają, aby: (Zob. par. A10)
- (a) partnerzy odpowiedzialni za zlecenia dostarczali firmie odpowiednie informacje o zleceniodawcy, w tym o zakresie świadczonych usług, aby umożliwić firmie ocenę ogólnego wpływu, o ile taki istnieje, na wymogi dotyczące niezależności,
 - (b) personel niezwłocznie informował firmę o okolicznościach i powiązaniach stwarzających zagrożenie niezależności, tak aby możliwe było podjęcie odpowiednich działań oraz
 - (c) gromadzono i przekazywano właściwe informacje odpowiedniemu personelowi, aby:
 - (i) firma i jej personel mogli łatwo stwierdzić, czy spełniają wymogi niezależności,
 - (ii) firma mogła utrzymywać i aktualizować swoje dane dotyczące niezależności oraz
 - (iii) firma mogła podjąć odpowiednie działania w stosunku do rozpoznanych zagrożeń dla niezależności na poziomie niemożliwym do zaakceptowania.
23. Firma ustala zasady i procedury zapewniające jej uzasadnioną pewność, że jest informowana o przypadkach naruszenia wymogów niezależności oraz umożliwiające jej podejmowanie odpowiednich działań służących rozwiązywaniu takich problemów. Takie zasady i procedury zawierają wymogi zapewniające, aby: (Zob. par. A10)
- (a) pracownicy niezwłocznie informowali firmę o znanych im przypadkach naruszenia niezależności,
 - (b) firma niezwłocznie informowała o zidentyfikowanych przypadkach naruszenia tych zasad i procedur:
 - (i) partnera odpowiedzialnego za zlecenie, który, wraz z firmą, powinien zająć się przypadkami naruszenia zasad i procedur oraz
 - (ii) innych właściwych pracowników w firmie oraz, tam gdzie to odpowiednie, sieć oraz inne osoby podlegające wymogom niezależności, które powinny podjąć odpowiednie działania oraz,
 - (c) firma była niezwłocznie informowana, jeśli to konieczne, przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie i przez inne osoby, o których mowa w punkcie 23 (b) (ii), o działaniach podjętych w celu rozwiązania problemu, aby na tej podstawie firma mogła ocenić, czy powinna podjąć dalsze działania.

24. Przynajmniej raz w roku od wszystkich pracowników, od których odpowiednie wymogi etyczne wymagają zachowania niezależności, firma uzyskuje pisemne potwierdzenie dotyczące przestrzegania jej zasad i procedur dotyczących niezależności. (Zob. par. A10–A11)
25. Firma ustala zasady i procedury: (Zob. par. A10)
- (a) określające kryteria wskazujące na potrzebę wprowadzenia zabezpieczeń służących zmniejszeniu do akceptowalnego poziomu zagrożenia zażyłości wynikającego z długotrwałego angażowania do przeprowadzania zlecenia atestacyjnego tego samego personelu wyższego szczebla oraz
 - (b) przewidujące, w przypadku wszystkich badań sprawozdań finansowych spółek notowanych na giełdzie papierów wartościowych, wymóg rotacji partnera odpowiedzialnego za zlecenie i osób przeprowadzających kontrolę jakości zlecenia po upływie określonego czasu oraz, tam gdzie ma to zastosowanie, innych osób podlegających wymogom rotacji, zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi. (Zob. par. A12–A17)

Niezależność i obiektywizm są podstawowymi warunkami koniecznymi do świadczenia wiarygodnych usług atestacyjnych przez zawodowych księgowych.

Kodeks Etyki IESBA opisuje konkretne okoliczności i relacje, które mogą stwarzać zagrożenie niezależności podczas wykonywania zlecenia oraz podaje przykłady zabezpieczeń, które mogą w sposób odpowiedni zminimalizować te zagrożenia. Kodeks opisuje także sytuacje, w których dla konkretnych zagrożeń nie istnieją zabezpieczenia oraz okoliczności i relacje stwarzające zagrożenia, których trzeba unikać.

Polityka firmy powinna wymagać zrozumienia tych wymogów i praktycznej wiedzy, aby zapewnić ich przestrzeganie. Zagrożenia dotyczą jednej lub więcej z poniżej przedstawionych kategorii:

- (a) czerpanie własnych korzyści – zagrożenie polegające na tym, że powiązania finansowe lub inne mogą niewłaściwie wpłynąć na osąd lub postępowanie zawodowego księgowego,
- (b) autokontrola – zagrożenie polegające na tym, że zawodowy księgowy niewłaściwie oceni rezultaty wcześniejszego swojego osądu lub wyświadczonej usługi przez niego lub inną osobę z firmy lub organizacji która go zatrudnia, na których będzie polegał wydając osąd w ramach świadczonej obecnie usługi,
- (c) promowanie interesów klienta – zagrożenie polegające na tym, że zawodowy księgowy będzie promował stanowisko klienta lub pracodawcy w stopniu zagrażającym swojemu obiektywizmowi,
- (d) nadmierna zażyłość – zagrożenie polegające na tym, że ze względu na długie lub bliskie powiązanie z klientem lub pracodawcą zawodowy księgowy będzie zbyt sympatyzował z ich interesami lub będzie niewystarczająco krytyczny wobec ich pracy oraz
- (e) zastraszenie – zagrożenie polegające na tym, że zawodowemu księgowemu uniemożliwi się obiektywne działanie za pomocą rzeczywistych lub domniemanych nacisków, w tym przez próby wywierania nieuzasadnionego wpływu na zawodowego księgowego.

Szczegółowe przykłady zabezpieczeń, które mogą być odpowiednie dla przeciwdziałania tym zagrożeniom można znaleźć w części B Kodeksu IESBA. Poza zabezpieczeniami, które mogą być brane pod uwagę i stosowane w konkretnych przypadkach, wszyscy partnerzy i pracownicy muszą znać zakazy zawarte w Kodeksie IESBA w szczególności w sekcji 290⁹ i w sekcji 291¹⁰.

⁹ Należy zauważyć, że zaktualizowane wymagania sekcji 290 i 291 weszły w życie z dniem 1 stycznia 2011 r.

¹⁰ Patrz nota 9 powyżej.

Niezależnie od tego, czy pracownicy mają uprawnienia zawodowe, wszyscy członkowie zespołu wykonującego zlecenie muszą zachować niezależność umysłu i wizerunku w trakcie wykonywania zleceń dla klientów, którym świadczone są usługi atestacyjne.

Niezależność należy utrzymywać zgodnie z zapisami:

- Kodeksu IESBA, w szczególności sekcjami 290 i 291,
- MSKJ 1, i
- wszelkimi dodatkowymi wymogami.

Gdy zagrożenia niezależności nie mogą zostać wyeliminowane ani obniżone do możliwego do zaakceptowania poziomu poprzez zastosowanie odpowiednich zabezpieczeń, firma powinna wyeliminować działania, powiązania lub relacje, które powodują zagrożenie lub powinna odmówić przyjęcia lub kontynuacji zlecenia.

O wszystkich przypadkach nieprzestrzegania wymogów niezależności należy powiadamiać firmę. W tym celu firma powinna wyznaczyć odpowiedniego partnera lub pracownika odpowiedzialnego za przyjmowanie takich informacji.

2.2.1 Odpowiedzialność firmy

Firma powinna odpowiadać za opracowanie, wdrożenie, monitorowanie, egzekwowanie zasad i procedur zaprojektowanych w celu wsparcia wszystkich partnerów i pracowników w zrozumieniu, identyfikacji, dokumentowaniu oraz zarządzaniu zagrożeniami niezależności oraz rozstrzyganiu kwestii z nią związanych.

Aby wywiązać się z tych obowiązków, zaleca się, aby firma:

- wskazała w deklaracji ogólnej polityki firmy personel ostatecznie odpowiedzialny za właściwe zapobieganie zagrożeniom niezależności, które nie zostały odpowiednio rozwiązane lub zredukowane do możliwego do zaakceptowania poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń przez zespół realizujący zlecenie,
- wskazała personel odpowiedzialny w imieniu firmy za podejmowanie decyzji rozstrzygających zagrożenie niezależności (po konsultacjach z innymi członkami zespołu), w tym do:
 - o rezygnacji z konkretnego zlecenia lub ze współpracy z klientem,
 - o ustalenia i nałożenia określonych zabezpieczeń, działań i procedur właściwie odnoszących się do zagrożeń,
 - o wysłuchania relacji członków zespołu realizującego zlecenie (lub przez innych partnerów lub pracowników) i przeprowadzenia dochodzenia w sprawie nierozwiązanych kwestii dotyczących przestrzegania niezależności,
 - o zapewnienia odpowiedniej dokumentacji procesu i rozstrzygnięcia każdej znaczącej kwestii dotyczącej niezależności,
 - o nałożenia sankcji za nieprzestrzeganie wymogów,
 - o zainicjowania i uczestniczenia w procesie wczesnego planowania, aby uniknąć potencjalnego naruszenia wymogu niezależności,
 - o zorganizowania w razie konieczności dodatkowych konsultacji oraz
 - o zdefiniowania i przestrzegania polityki, zgodnie z którą od wszystkich partnerów i pracowników wymaga się analizy dotyczących ich szczególnych okoliczności oraz informowania firmy o wszelkich zagrożeniach niezależności.

W sytuacji, gdy zidentyfikowane zagrożenia niezależności nie mogą być jednoznacznie określone jako nieznaczące, a firma decyduje się na przyjęcie lub kontynuację zlecenia atestacyjnego, decyzja ta musi być udokumentowana. Dokumentacja powinna zawierać opis zidentyfikowanych zagrożeń i zastosowanych zabezpieczeń eliminujących lub ograniczających je do możliwego do zaakceptowania poziomu.

Zaleca się także, by firma przypisała do konkretnej osoby odpowiedzialność za utrzymywanie bazy danych, zawierającej listę wszystkich klientów, w stosunku do których konieczne jest spełnienie wymogu niezależności i w związku z tym zabronione jest dokonywanie inwestycji w te podmioty. W przypadku klientów będących jednostkami zainteresowania publicznego baza danych powinna obejmować także podmioty powiązane. Baza ta powinna być łatwo dostępna dla wszystkich partnerów i pracowników.

Jeżeli stowarzyszenie firm spełnia pewne kryteria, według których uważane jest ono za sieć, to wymaga się by wszystkie firmy w tej sieci spełniały wymóg niezależności od klientów na rzecz których przeprowadza się badania i przeglądy we wszystkich firmach tej sieci. Kryterium związane jest z korzystaniem ze wspólnej marki. Jeżeli raport z badania lub przeglądu jest podpisywany wspólną nazwą handlową stowarzyszenia, a stowarzyszenie jest strukturą mającą na celu współpracę pomiędzy jego członkami, firma uważana jest za firmę należącą do sieci. Wymagana jest wtedy jej niezależność od innych klientów na rzecz których przeprowadza się badania i przeglądy we wszystkich innych firmach należących do sieci, nawet wówczas, gdy wszystkie firmy należące do sieci funkcjonują jako osobne i niezależne jednostki.

Od firm, które należą do sieci, wymagane będą dodatkowe procesy i procedury, mające na celu efektywną wymianę informacji między nimi, pozwalającą spełnić wymogi niezależności. W celu określenia czy firma należy do sieci, patrz paragrafy 290.13–24 Kodeksu IESBA.

2.2.2 Odpowiedzialność partnerów i pracowników

Wszyscy partnerzy i pracownicy muszą znać i rozumieć sekcję 290 i 291 Kodeksu IESBA, MSKJ 1.20–1.25, a ci którzy są zaangażowani w prace związane z badaniem MSRF 220.11. Wszyscy członkowie zespołu realizującego zlecenie muszą spełniać wymogi niezależności Kodeksu IESBA dla wszystkich usług atestacyjnych i wydanych sprawozdań biegłych rewidentów.

Firma musi uzyskać pisemne potwierdzenie od wszystkich partnerów i pracowników zobowiązanych przez odpowiednie wymogi etyczne do zachowania niezależności, że rozumieją zasady i procedury obowiązujące w firmie i stosują się do nich. Takie potwierdzenie przestrzegania zasad należy otrzymać co najmniej raz w roku (w formie papierowej lub elektronicznej). Zaleca się, aby ten coroczny proces połączony był z przeglądem sekcji 290 i 291 Kodeksu IESBA w celu ustalenia, czy zasady obowiązujące w firmie są aktualizowane stosownie do najnowszych wymogów.

Formularz oświadczenia o niezależności partnera i pracowników zawarty jest w **Załączniku A**. Dokument ten powinien być dostosowany do polityki niezależności obowiązującej w firmie.

Zaleca się także, aby partner odpowiedzialny za zlecenie uzyskał od partnerów i pracowników przydzielonych do zlecenia atestacyjnego potwierdzenie, że są niezależni od klienta i samego zlecenia, lub że zawiadomili partnera odpowiedzialnego za zlecenie o każdym istniejącym lub możliwym zagrożeniu niezależności, aby mogły być zastosowane odpowiednie zabezpieczenia eliminujące lub ograniczające je do możliwego do zaakceptowania poziomu.

Firmy powinny zdefiniować politykę i procedury, zgodnie z którymi od personelu wymaga się niezwłocznego powiadomiania firmy o wszelkich naruszeniach niezależności, których będzie świadomy. Oznacza to także wymóg, by partnerzy i pracownicy przypisani do danego zlecenia powiadamiali partnera odpowiedzialnego za zlecenie jeżeli według ich wiedzy jakikolwiek członek zespołu realizującego zlecenie w okresie podlegającym obowiązkowi ujawniania, świadczył jakiegokolwiek usługi zabronione zgodnie z sekcją 290 i/lub sekcją 291 Kodeksu IESBA lub innego organu nadzorującego, co mogłoby skutkować brakiem możliwości kontynuowania zlecenia atestacyjnego przez firmę.

Członkowie zespołu realizującego zlecenie (łącznie z partnerem odpowiedzialnym za zlecenie) mogą być poproszeni przez firmę o podjęcie niezbędnych działań eliminujących lub ograniczających każde zagrożenie niezależności do możliwego do zaakceptowania poziomu poprzez zastosowanie odpowiednich zabezpieczeń. Działania te mogą obejmować:

- wykluczenie z zespołu wykonującego zlecenie,
- zaprzestanie lub zmiana konkretnych typów prac lub usług wykonywanych w ramach zlecenia,
- wyzbycie się powiązań finansowych lub praw własności,
- wykluczenie członka zespołu wykonującego zlecenie z procesu podejmowania jakichkolwiek istotnych decyzji dotyczących zlecenia,
- zaprzestanie lub zmiana charakteru związków osobistych albo kontaktów gospodarczych z klientem,
- przedstawienie pracy do dodatkowego przeglądu innym partnerom i pracownikom,
- podjęcie wszelkich innych rozsądnych działań, odpowiednich do okoliczności.

Ważne jest, aby zdawać sobie sprawę, że wystąpienie zagrożenia zażyłości może być spowodowane zaangażowaniem tego samego personelu wyższego szczebla do świadczenia usługi atestacyjnej na przestrzeni długiego okresu. Zaleca się, aby firma przygotowała się na takie sytuacje i wzięta pod uwagę wprowadzenie zabezpieczeń odpowiednich dla przeciwdziałania tym zagrożeniom.

Partnerzy i pracownicy powinni zostać poinstruowani, aby konsultowali się z właściwym personelem we wszystkich przypadkach dotyczących etyki, w tym niezależności, które będą wymagały dalszych rozważań i dyskusji mających na celu ich rozwiązanie. Jeśli partnerzy lub pracownicy nie są przekonani, że problem zagrożenia niezależności rozwiązano we właściwy sposób, zaleca się skierowanie sprawy do organu o najwyższych uprawnieniach w firmie.

2.2.3 Długotrwała współpraca personelu wyższego szczebla (z uwzględnieniem rotacji partnerów) w przypadku zleceń badania jednostek zainteresowania publicznego

Sekcja 290 Kodeksu IESBA zawiera wymogi dotyczące długotrwałej współpracy personelu wyższego szczebla w przypadku badania jednostek zainteresowania publicznego.

Zgodnie z paragrafem 290.151, jeżeli klient na rzecz którego przeprowadza się badanie jest jednostką zainteresowania publicznego, a konkretna osoba była kluczowym partnerem odpowiedzialnym za badanie przez okres siedmiu lat, to ta osoba nie może uczestniczyć w pracach nad zleceniami dla tego klienta przez dwa kolejne lata. Kluczowymi partnerami odpowiedzialnymi za badanie są partner odpowiedzialny za zlecenie, osoba odpowiedzialna za przeprowadzenie kontroli jakości zlecenia oraz inni partnerzy odpowiedzialni za badanie w zespole realizującym zlecenie – o ile takie osoby istnieją – podejmujące kluczowe decyzje lub wydające osądy na temat znaczących spraw związanych z badaniem sprawozdania finansowego.

W rzadkich przypadkach jednak konieczna może być pewna elastyczność z powodu nieprzewidzianych okoliczności pozostających poza kontrolą firmy w przypadku, gdy zachowanie ciągłości czynności wykonywanych przez daną osobę jest szczególnie ważne z punktu widzenia jakości badania, na przykład jeżeli w strukturze jednostki klienta na rzecz którego przeprowadza się badanie zajdą zmiany, które w innym przypadku pokrywałyby się z rotacją danej osoby lub z uwagi na poważną chorobę partnera który miał być odpowiedzialnym za badanie. Okoliczności, w których rotacja nie byłaby zalecana lub wymagana, powinny być niepodważalne. Jeżeli rotacja takiej osoby nie następuje po określonym czasie, należy zastosować równorzędne zabezpieczenia, ograniczające wszelkie zagrożenia do możliwego do zaakceptowania poziomu. Zabezpieczenia takie obejmują zatrudnienie dodatkowego zawodowego księgowego spoza firmy lub kogoś z firmy, kto nie był związany z zespołem wykonującym zlecenie, aby dokonać przeglądu zrealizowanej pracy lub w inny sposób udzielał porad, kiedy będą one konieczne.

Ocena niezależności zespołu wykonującego zlecenie jest ważną częścią procedur podjęcia i kontynuacji współpracy z klientem. Jeżeli w firmie jest osoba, której powierzono obowiązki dotyczące wymogów etycznych, a taka ocena niezależności wskazuje, że rotacja jakiegokolwiek członka zespołu realizującego zlecenie jest konieczna, zaleca się poinformowanie tej osoby.

Zaleca się, aby po przeanalizowaniu okoliczności i skonsultowaniu się z pozostałymi partnerami, firma niezwłocznie poinformowała klienta o swojej decyzji na piśmie (jednocześnie dołączając odpowiednią dokumentację do akt).

Aby sprostać zasadom dotyczącym rotacji, biegli rewidenci prowadzący jednoosobową działalność gospodarczą mogą rozważać zawarcie umowy z innymi biegłymi rewidentami, na mocy której wzajemnie świadczą sobie kontrolę jakości zleceń lub inne usługi, albo też dzielą odpowiedzialność za te funkcje w grupie biegłych rewidentów. Umowa taka powinna być odpowiednio udokumentowana pomiędzy uczestniczącymi w niej biegłymi rewidentami. Umowa o badanie z każdym klientem, która tego wymaga, powinna być zmieniona, tak by prawidłowo dokumentowała, kto jest odpowiedzialny za sprawozdanie biegłego rewidenta z usługi atestacyjnej za każdy z okresów.

W przypadku jednoosobowej kancelarii biegłego rewidenta rotacja może jednak nie być dostępnym zabezpieczeniem. Zgodnie z Kodeksem IESBA (paragraf 290.155), jeżeli niezależny organ regulujący w danym systemie prawnym dopuszcza w takich okolicznościach wyjątek od wymogu rotacji partnera, dana osoba może pełnić funkcję kluczowego partnera badania przez kolejnych siedem lat pod warunkiem, że niezależny organ regulujący przewidział stosowanie alternatywnych zabezpieczeń, na przykład przeprowadzanie regularnej kontroli zewnętrznej.

2.2.4 Rotacja personelu przy zleceniach badania dla jednostek niebędących jednostkami zaufania publicznego

W przypadku jednostek niebędących jednostkami zaufania publicznego, jeśli rotację uznano za niezbędną, partner lub pracownik odpowiedzialny za sprawy niezależności określa zastępstwo, podając okres, przez który dana osoba nie uczestniczy w badaniu jednostki oraz ustalając inne zabezpieczenia niezbędne dla zapewnienia przestrzegania innych właściwych wymogów.

2.3 Konflikt interesów

Konflikt interesów może wystąpić w wielu okolicznościach. Pojawia się na przykład wtedy, gdy partner lub pracownik reprezentuje dwóch klientów, jednego będącego sprzedawcą, a drugiego nabywcą w tej samej transakcji lub pomaga klientowi w procesie rekrutacyjnym na wysokie stanowisko w jego spółce, wiedząc, że kandydatem na to stanowisko jest małżonek jednego z pracowników firmy.

Sekcja 220 Kodeksu IESBA zawiera wymogi dotyczące udziałów, wpływów lub stosunków, które mogą stwarzać konflikt interesów. Partnerzy i pracownicy nie posiadają żadnych udziałów, są wolni od wszelkich wpływów lub związków ze sprawami klienta, które osłabiają zawodowy osąd albo obiektywizm.

2.3.1 Konflikt interesów na poziomie firmy

Firma jest odpowiedzialna za opracowanie, wdrożenie, przestrzeganie, egzekwowanie i monitorowanie praktycznych metod i procedur zaprojektowanych w celu wspomaganie wszystkich partnerów i pracowników w zrozumieniu, rozpoznaniu i udokumentowaniu konfliktu interesów oraz ustaleniu właściwego jego rozwiązania.

Zaleca się, aby odpowiedzialność za zagwarantowanie zastosowania właściwych procedur, w sytuacji gdy rozpoznano istniejący lub potencjalny konflikt interesów, należała do osoby ostatecznie odpowiedzialnej za etykę w firmie.

Osoba odpowiedzialna za etykę w firmie powinna po przeprowadzeniu konsultacji z innymi partnerami i pracownikami mieć uprawnienia do podejmowania ostatecznych decyzji rozwiązujących każdą sytuację konfliktu interesów, co może obejmować:

- zainicjowanie i uczestnictwo we wczesnym planowaniu, mające na celu unikanie potencjalnych sytuacji konfliktów interesu;
- określanie i egzekwowanie konkretnych działań i procedur opracowanych w celu odpowiedniego rozwiązania konfliktu, ochrony wrażliwych danych i informacji specyficznych dla danego klienta, zapewnienia, że uzyskano odpowiednie pozwolenia oraz ujawniono informacje, o ile uznano takie działania za dopuszczalne,
- właściwe dokumentowanie procesu, zastosowanych zabezpieczeń, wydanych decyzji lub zaleceń,
- odmowę podjęcia się usługi, zlecenia lub działania albo ich przerwanie,
- stosowanie procedur dyscyplinarnych i sankcji wobec partnera i pracownika w przypadku nieprzestrzegania wymogów.

2.3.2 Konflikt interesów na poziomie partnerów i pracowników

Zgodnie z Kodeksem IESBA, partnerzy i pracownicy nie mogą wykorzystywać informacji uzyskanych od klienta dla własnej korzyści i podejmują odpowiednie kroki identyfikujące okoliczności, które mogą powodować konflikt interesów. Powinni oni wykazywać należyłą staranność i postępować zgodnie z polityką firmy. Zaleca się także, gdzie to odpowiednie, omawianie poszczególnych przypadków z osobą odpowiedzialną za etykę w firmie, aby ustalić, w jaki sposób zareagować w konkretnej sytuacji oraz omówić ewentualną konieczność odmowy wykonania konkretnej usługi.

W każdym przypadku, gdy rozpoznany zostanie potencjalny konflikt, partnerzy lub pracownicy nie powinni podejmować działań, udzielać porad ani formułować komentarzy do czasu, gdy dokonają starannego przeglądu faktów i okoliczności danej sytuacji. Jeżeli w firmie funkcjonuje osoba, której powierzono odpowiedzialność za etykę, zaleca się, by uzyskano jej zgodę zapewniającą, że wdrożono wymagane zabezpieczenia i komunikaty oraz że podjęcie działań związanych z usługą lub zleceniem jest właściwe. Zaleca się, aby decyzja o podjęciu działań lub udzieleniu porady w takich okolicznościach była w pełni udokumentowana.

W zależności od okoliczności powodujących konflikt interesów konieczne są zazwyczaj następujące działania:

- powiadomienie klienta o profilu zainteresowań gospodarczych podmiotu lub o działalności, która może stwarzać konflikt interesów,
- powiadomienie wszystkich odpowiednich stron o tym, że firma działa w imieniu dwóch lub więcej stron w sprawie, w przypadku której interesy tych stron pozostają w konflikcie,
- powiadomienie klienta o tym, że partnerzy lub pracownicy nie działają wyłącznie w imieniu jednego klienta w odniesieniu do proponowanych usług.

We wszystkich trzech przypadkach należy uzyskać zgodę klienta na podjęcie działania.

Kiedy firma decyduje się na przyjęcie lub kontynuację zlecenia, zaleca się, aby partnerzy i pracownicy udokumentowali w aktach zlecenia zidentyfikowane konflikty, zwykle w sekcjach dotyczących podjęcia i kontynuacji współpracy lub planowania. Mogą one zawierać wszelką korespondencję lub dyskusje dotyczące charakteru konfliktu, jak również dokumentację wszelkich konsultacji, wyciągnięte wnioski, zastosowane zabezpieczenia i wdrożone procedury zarządzania sytuacjami konfliktowymi.

Kiedy wymagane jest zachowanie poufności w firmie, może być konieczne: uniemożliwienie dostępu do informacji innym pracownikom przy użyciu zapór sieciowych (firewall), zapewnienie bezpieczeństwa fizycznego, osobowego, akt i informacji, zawarcie konkretnych umów o zachowaniu tajemnicy lub podział i zamknięcie dokumentacji albo dostępu do danych. Kiedy podejmowane są takie środki, wszyscy bez wyjątku zaangażowani partnerzy i pracownicy powinni ich przestrzegać i stosować się do nich. Jeśli partnerzy lub pracownicy nie mają pewności co do swojej odpowiedzialności dotyczącej oceny istniejącego lub potencjalnego konfliktu, zaleca się przeprowadzenie dyskusji z udziałem niezaangażowanych w sprawę członków zespołu, których należy poprosić o pomoc w ocenie. Jeżeli w firmie jest osoba odpowiedzialna za etykę, a sytuacja konfliktu jest znacząca lub szczególnie delikatna, zaleca się, by przedstawiono ją tej osobie do przeglądu.

Kiedy partnerzy lub pracownicy dowiadują się o działaniach (świadomych lub przypadkowych) sprzecznych z zasadami firmy lub konkretnymi ustaleniami dotyczącymi zleceń (innymi niż błahe lub nieistotne przypadki), podejmowanych przez inne osoby, natychmiast (w stosownych przypadkach) powinni zwrócić się do osoby odpowiedzialnej za etykę w firmie. Jeżeli na pojawienie się problemu nie zareagowały właściwie osoby odpowiedzialne za etykę w firmie, należy zwrócić się do organu o najwyższych uprawnieniach w firmie.

UŻYTECZNE WSKAZÓWKI

Oto dwa pytania, które zazwyczaj pomagają zdiagnozować występowanie konfliktu interesów:

- 1) Czy jeżeli w konkretnych okolicznościach jedna strona zyskuje, to czy druga strona na pewno lub prawdopodobnie straci?
- 2) Czy my (partnerzy, pracownicy lub firma) zyskujemy na wykorzystaniu informacji poufnych?

Dodatkowo, pod uwagę można wziąć odbiór społeczny konkretnych okoliczności.

2.4 Poufność

Wszyscy partnerzy i pracownicy muszą chronić i zachowywać poufność wszystkich informacji uzyskanych od klienta, które wymagają zachowania poufności i ochrony zgodnie z panującymi przepisami, organami nadzorującymi, postanowieniami sekcji 140 Kodeksu IESBA, polityką firmy i konkretnymi instrukcjami klienta lub umowami.

Informacje klienta i wszystkie dane osobowe uzyskane w trakcie wykonywania zlecenia powinny być użyte lub ujawnione tylko dla celów, dla których zostały zgromadzone.

Zaleca się, aby dane osobowe i informacje klienta były zachowane tak, jak to określono w polityce dostępu i archiwizacji danych w firmie (patrz sekcja 7.5). Dokumenty powinny być przechowywane w aktach tak długo, jak to jest konieczne, aby spełnić wymogi zawodowe, regulacyjne i prawne.

Rekomenduje się, aby firma opracowała politykę, która wymaga, aby dane osobowe i informacje uzyskane od klienta były dokładne, kompletne i możliwie najbardziej aktualne.

Zaleca się również, aby firma opracowała zasady dostępu do informacji udzielanego klientowi lub innym osobom (posiadającym odpowiednie uprawnienia), na życzenie klienta, łącznie z powiadamianiem o istnieniu, użyciu, i ujawnieniu danych osobowych lub konkretnych równorzędnych informacji gospodarczych i tam, gdzie ma to zastosowanie, udzielenie do nich dostępu.

2.4.1 Zachowanie poufności danych – odpowiedzialność firmy

Wymaga się, aby firma wypełniała swoje obowiązki prawne, zawodowe i powiernicze związane z ochroną prywatności (o ile występują) i obowiązki określone w sekcji 140 Kodeksu IESBA. Wymogi te obejmują ustawodawstwo obowiązujące w kraju, w którym firma ma siedzibę oraz we wszystkich innych krajach, w których świadczy usługi.

Firma może spełnić te obowiązki w następujący sposób.

Należy wyznaczyć osobę, która ostatecznie odpowiada za wdrożenie, przestrzeganie i egzekwowanie ochrony danych osobowych będących pod kontrolą firmy oraz za zachowanie poufności danych klienta. Osoba ta ma mieć uprawnienia do podejmowania ostatecznych decyzji rozstrzygających kwestie dotyczące prywatności i poufności danych klienta.

Firma powiadamia o swoich zasadach i udostępnia wskazówki, reguły i interpretacje w formie instrukcji kontroli jakości, innej dokumentacji (np. materiałów szkoleniowych) oraz w formie elektronicznej, w celu przeszkolenia wszystkich partnerów i pracowników o wymogach ochrony prywatności i zachowania poufności danych klienta.

Zaleca się, aby polityka firmy wymagała użycia środków technicznych, łącznie z zaporami sieciowymi (firewall), sprzętem komputerowym i oprogramowaniem, jak również systemami przesyłania danych i procedurami przechowywania zaprojektowanymi w celu zachowania, skatalogowania i odzyskiwania elektronicznych informacji oraz ochrony tych informacji przed nieautoryzowanym dostępem lub niewłaściwym użyciem (zarówno wewnątrz firmy, jak i poza nią) (o ile występują).

Zaleca się, aby polityka firmy zakładała istnienie procedur dotyczących obróbki i przechowywania w firmie, jak i poza nią akt w formie wydruku, jak też infrastruktury służącej ochronie, zachowaniu, katalogowaniu i odzyskiwaniu informacji z akt oraz ich ochrony przed nieautoryzowanym dostępem lub niewłaściwym użyciem (zarówno wewnątrz firmy, jak i poza nią).

Firma może wymagać, aby wszyscy członkowie personelu w momencie zatrudnienia podpisali oświadczenie o zachowaniu poufności i przechowywać tę dokumentację w aktach. Oczekuje się, że cały personel będzie dokładnie znał deklarację polityki firmy dotyczącą zachowania poufności danych i będzie jej przestrzegać. Potwierdzenie jej zrozumienia będzie poświadczane podpisaniem zobowiązania do zachowania poufności danych. Zaleca się, aby takie oświadczenie o zachowaniu poufności było uzyskiwane co najmniej raz w roku i służyło jako przypomnienie wymogów.

Przykładowe oświadczenie o zachowaniu poufności, którego firma może użyć jako szablonu, można znaleźć w [Załączniku B](#).

UŻYTECZNE WSKAZÓWKI

Firma może zapewnić partnerom i pracownikom łatwy dostęp do materiałów promujących przestrzeganie etyki. Takie zasoby mogą zawierać aktualną kopię Kodeksu IESBA¹¹ oraz inne przydatne pozycje (takie jak materiały szkoleniowe, omawiające zagadnienia etyczne). Zaleca się, aby materiały te stanowiły integralną część biblioteki firmy.

¹¹ lub kodeksu etyki innej organizacji.

Studium przypadku – wymogi etyczne

Szczegóły dotyczące studium przypadku opisano we wprowadzeniu do tego zagadnienia w niniejszym Przewodniku.

M&M i Wspólnicy

Marcel musi ustanowić zasady i procedury zaprojektowane w celu zapewnienia uzasadnionej pewności, że firma i jej personel przestrzegają odpowiednich wymogów etycznych. Mimo że Dorota próbowała rozmawiać z nim o swoich obawach dotyczących wykonania badania na rzecz spółki, w której jego szwagierka ma udziały, Marcel szybko uciął ten temat. Wydaje się, że w firmie nie istnieje program edukacji etycznej obejmujący zagadnienia niezależności i konfliktu interesów. Nie wiemy, czy takie sprawy są systematycznie rozpatrywane dla każdego zlecenia.

Czy Marcel dokonuje identyfikacji oraz oceny okoliczności i związków, które mogą stwarzać zagrożenia niezależności i podejmuje odpowiednie kroki eliminujące lub ograniczające je do możliwego do zaakceptowania poziomu stosując niezbędne zabezpieczenia?

Przemysław zlecenie badania przygotowywane dla MDS. Jakie zagrożenia można zidentyfikować? Czy sądzisz, że mogą wystąpić jakieś rodzaje zagrożeń w przypadku agencji władz lokalnych, domu emeryta lub lokalnej restauracji?

Jest mało prawdopodobne, by Marcel spełniał standardy wymagane przez MSKJ 1.20–1.25.

Marcel mógłby lepiej przestrzegać wymogi etyczne wymienione w MSKJ 1 i w Kodeksie IESBA dzięki przygotowaniu instrukcji kontroli jakości i szkoleniu pracowników z ich treści, jak zalecano wcześniej.

Marcel powinien nabyć aktualny „Podręcznik międzynarodowej kontroli jakości, badań, przeglądów oraz innych usług atestacyjnych i pokrewnych”, który szczegółowo przedstawia najnowsze wytyczne dotyczące etyki, i wdrożyć te wymogi do polityki swojej firmy i jej procedur.

Następnie musi on dodać do swojej procedury podjęcia i kontynuacji współpracy z klientem część dotyczącą oceny niezależności, łącznie z identyfikacją zagrożeń i zastosowaniem odpowiednich zabezpieczeń. Oznacza to skorzystanie z pewnych narzędzi (takich jak oświadczenie partnera i pracowników dotyczące niezależności, które można znaleźć w [Załączniku A](#)), aby firma mogła spełnić wymagania dotyczące corocznych pisemnych poświadczeń zgodności z polityką i procedurami dotyczącymi niezależności, zbieranych od wszystkich pracowników firmy.

3. Podjęcie i kontynuacja współpracy z klientem oraz akceptacja szczególnych zleceń

| <i>Cel rozdziału</i> | <i>Odniesienie podstawowe</i> |
|---|-------------------------------|
| Przedstawienie wskazówek dotyczących ustanawiania odpowiednich zasad i procedur podjęcia i kontynuacji współpracy | MSKJ 1.26–28 |

3.1 Przegląd

MSKJ 1.26–28 stwierdza:

26. Firma ustala zasady i procedury dotyczące podjęcia i kontynuowania współpracy z klientem oraz akceptacji szczególnych zleceń, zaprojektowane tak, aby uzyskać uzasadnioną pewność, że firma będzie podejmować lub kontynuować współpracę tylko wtedy, gdy:
- (a) posiada kompetencje niezbędne do przeprowadzenia zlecenia, a także odpowiednie zasoby, w tym czas i środki, (Patrz: par. A18, A23)
 - (b) może przestrzegać odpowiednich wymogów etycznych oraz
 - (c) rozważyła uczciwość klienta i nie posiada informacji, które kazałyby jej sądzić, że klient jest nieuczciwy. (Zob. par. A19–A20, A23)
27. Takie zasady i procedury wymagają, aby:
- (a) firma uzyskała informacje, które uznaje za niezbędne w danych okolicznościach przed przyjęciem zlecenia od nowego klienta, przy podejmowaniu decyzji o kontynuacji dotychczasowego zlecenia oraz rozważaniu przyjęcia nowego zlecenia od dotychczasowego klienta (Zob. par. A21, A23)
 - (b) w przypadku, gdy stwierdzono konflikt interesów w związku z przyjęciem zlecenia od nowego lub dotychczasowego klienta, firma zadecydowała, czy właściwe będzie przyjęcie zlecenia,
 - (c) po tym, gdy zidentyfikowano kwestie dyskusyjne, a firma postanowiła zaakceptować lub kontynuować współpracę z klientem lub przyjąć szczególne zlecenie, firma udokumentowała sposób rozwiązania tych kwestii.

3.1 Przegląd

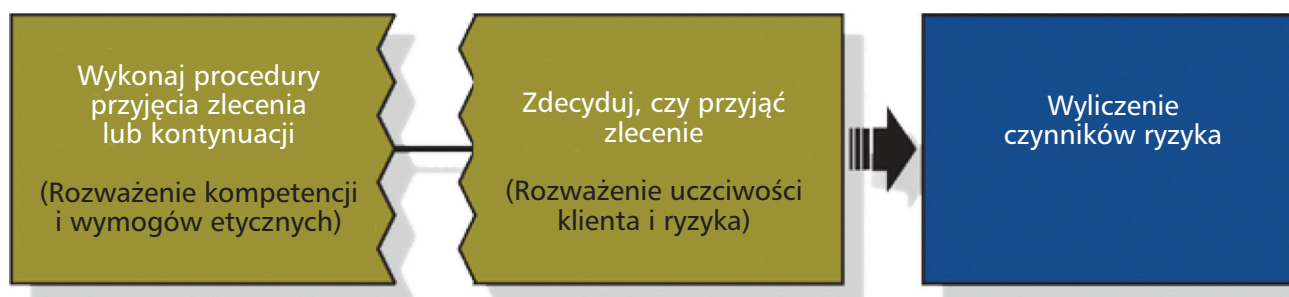
28. Firma ustanawia zasady i procedury kontynuacji zlecenia i współpracy z klientem, odnoszące się do okoliczności, w których firma uzyskuje informacje, które wpłynęłyby na odmowę przyjęcia zlecenia, gdyby były jej wcześniej dostępne. Takie zasady i procedury obejmują uwzględnienie:
- zawodowej i prawnej odpowiedzialności mającej zastosowanie w danych okolicznościach, w tym także czy firma ma obowiązek poinformowania osoby lub osób, które zleciły zlecenie lub w niektórych przypadkach, odpowiednich organów nadzorujących oraz
 - możliwości wycofania się ze zlecenia lub zarówno ze zlecenia, jak i współpracy z klientem. (Zob. par. A22–A23)

3.2 Podjęcie i kontynuacja współpracy

Podjęcie błędnej decyzji akceptującej współpracę z nowym klientem lub kontynuację współpracy z dotychczasowym kontrowersyjnym klientem może mieć negatywny wpływ na każdą firmę, ale w przypadku małych i średnich firm audytorskich skutek ten może być bardziej dotkliwy. Tacy zleceniodawcy mogą wpłynąć na zdolność firmy do odpowiedniej obsługi bardziej produktywnych klientów i na ogólne możliwości wzrostu firmy.

W związku z tym firma, jej partnerzy i pracownicy powinni akceptować nowe zlecenia lub kontynuować dotychczasowe zlecenia i współpracę z klientem dopiero wtedy, gdy partner odpowiedzialny za zlecenie określi na podstawie przeglądu, że:

- wzięto pod uwagę uczciwość zleceniodawcy i brak jest informacji, które kazałyby sądzić, że jest on nieuczciwy,
- firma i zespół realizujący zlecenie posiadają niezbędne umiejętności, zasoby i czas na przeprowadzenie zlecenia,
- firma, jej partnerzy i pracownicy są w stanie przestrzegać odpowiednich wymogów etycznych, łącznie z utrzymaniem niezależności od zleceniodawcy, zgodnie z sekcją 290 i sekcją 291 Kodeksu IESBA,
- wymogi kontroli jakości w firmie mogą być i są spełnione.



3.2.1 Podjęcie i kontynuacja współpracy przez firmę

Firma ustali zasady i procedury w celu zagwarantowania uzasadnionej pewności, że identyfikuje i ocenia ona potencjalne źródła ryzyka związane ze współpracą z klientem lub konkretnym zleceniem.

Aby to osiągnąć i zapewnić warunki dla podejmowania spójnych decyzji, zaleca się, by firma opracowała i/lub używała standardowej przyjętej w branży listy kontrolnej i/lub szablonów kwestionariuszy w celu zapewnienia spójnego stosowania zasad podjęcia i kontynuacji współpracy. Szablony takie (lista kontrolna planowania, profil klienta i analiza ryzyka) mogą być włączone do sekcji planowania pakietu standardowej dokumentacji roboczej zleceń firmy. Personel wypełnia te szablony dla wszystkich zleceń, a osoba dokonująca przeglądu akt sprawdza je w ramach procesu przeglądu.

Zaleca się, aby dla każdego trwającego zlecenia przeprowadzić udokumentowany przegląd możliwości kontynuacji współpracy z klientem i określić, czy właściwym będzie dalsze świadczenie usług, bazując na wcześniejszym zleceniu i na planowaniu kontynuacji zlecenia. Stwierdzając, że należy kontynuować zlecenie, firma może rozważyć, jakie znaczące zagadnienia pojawiły w trakcie bieżącego lub poprzednich zleceń i jaki był ich wpływ na współpracę z klientem. Proces przeglądu powinien uwzględniać wszelkie wymogi rotacji.

Firma dokumentuje decyzję i sposób rozwiązania zidentyfikowanych kwestii. Zaleca się, aby partner odpowiedzialny za zlecenie zaakceptował i zatwierdził decyzję o przyjęciu lub kontynuacji zlecenia.

Jeśli po zakończeniu etapu przyjęcia i planowania zlecenia zidentyfikowano znaczące ryzyko związane z klientem lub ze zleceniem, zagadnienie powinno być przedyskutowane z odpowiednią osobą odpowiedzialną w firmie za zatwierdzanie nowych klientów lub kontynuację współpracy z dotychczasowymi. Zaleca się wprowadzenie wymogu formalnego zatwierdzania i dokumentowania sposobu rozwiązania tego typu zagadnień. Jeśli występują obawy związane z kwestiami etyki, zaleca się, aby osoba odpowiedzialna za nie w firmie także wyraziła swoją zgodę.

W przypadku mniejszych firm, w których jeden partner może być odpowiedzialny zarówno za podjęcie współpracy z klientem, jak i etykę, można przyjąć zasadę wymagającą zatwierdzenia klienta o wysokim ryzyku (etycznym, niezależności, konfliktu interesów, przestrzegania przez klienta MSSF lub współpracy potrzebnej do stosowania MSRF itp.) przez drugiego partnera.

UŻYTECZNE WSKAZÓWKI

Oceniając potencjalne ryzyko związane ze zleceniem i ustalając, czy firma może zarządzać efektywnie ryzykiem należy rozważyć:

- czy partnerzy i pracownicy są lub mogą stać się wystarczająco kompetentni, aby podjąć się zlecenia (kwestia znajomości branży, przedmiotu usługi i doświadczenia w stosowaniu wymogów regulacyjnych lub sprawozdawczych),
- dostępność ekspertów, którzy mogą być potrzebni,

- określenie i dostępność osoby mającej dokonać kontroli jakości zlecenia (jeśli jest wymagana),
- każde planowane wykorzystanie pracy innego biegłego rewidenta lub księgowego (łącznie ze współpracą z innymi biurami firmy oraz firmami należącymi do sieci, która może być konieczna),
- możliwość dotrzymania terminów sporządzenia sprawozdania z wykonania zlecenia,
- czy występują jakichkolwiek rzeczywiste lub potencjalne konflikty interesów,
- czy wszystkie zidentyfikowane zagrożenia niezależności są lub mogą być ograniczone do możliwego do zaakceptowania poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń,
- jakość zarządzania u klienta (potencjalnego klienta), jak również osób sprawujących nadzór nad jednostką oraz tych, które kontrolują lub wywierają znaczący wpływ na jednostkę, z uwzględnieniem ich uczciwości, kompetencji, reputacji biznesowej (łącznie z analizą wszystkich procesów sądowych lub negatywnego wizerunku organizacji), a także obecnych i przeszłych doświadczeń firmy,
- postawę tych osób i grup wobec środowiska kontroli wewnętrznej i ich poglądy na ryzykowne lub niewłaściwe interpretacje standardów rachunkowości (łącznie z analizą wszystkich wcześniej wydanych opinii z zastrzeżeniem i charakteru tych zastrzeżeń),
- charakter działalności jednostki, łącznie ze sposobami prowadzenia przez nią interesów i kondycją podatkową organizacji,
- czy firma jest pod presją klienta, aby utrzymywać rozliczane godziny (opłaty pobierane za usługę) na nieracjonalnie niskim poziomie,
- czy firma spodziewa się jakichkolwiek ograniczeń zakresu badania,
- czy są jakiegokolwiek oznaki powiązań kryminalnych,
- wiarygodność prac wykonanych przez poprzednią firmę audytorską i odpowiedzi poprzedniego biegłego rewidenta udzielone na nasze zapytanie (w tym informacje o przyczynach zakończenia współpracy).

Gdy firma, po przeprowadzeniu procedur przyjęcia lub kontynuacji zlecenia, uzyska informacje, które – gdyby znane były wcześniej – mogłyby skutkować odmową podjęcia się zlecenia, powinna rozważyć, czy kontynuować zlecenie i zwykle w tej sytuacji zasięgnie porady prawnej dotyczącej swojego stanowiska i możliwości zagwarantowania spełnienia wymogów zawodowych, regulacyjnych i prawnych.

W **Załączniku C** przedstawiono wskazówki, mające wesprzeć firmę w procesie podejmowania i kontynuacji współpracy. Mogą one być pomocne w opracowywaniu jej zasad i procedur.

3.3 Oferta dla nowego klienta

Ocenę przyszłego klienta i autoryzowane zatwierdzenie powinna poprzedzać oferta dla klienta.

W przypadku każdego nowego klienta, zanim firma będzie mogła przyjąć zlecenie, należy przeprowadzić proces przeglądu i zaleca się, aby go udokumentować, łącznie z oceną ryzyka związanego z klientem.

Zaleca się, aby firma rozważająca zapytanie ofertowe od nowego klienta zasięgnęła informacji o nim od personelu lub stron trzecich. Może to oznaczać wywiad w instytucji finansowej, z którą współpracuje klient, z radcą prawnym klienta lub innymi podmiotami z branży (co podlega wymogom ochrony prywatności i zachowania poufności danych klienta w systemie prawnym firmy). Firma może także skorzystać z wszelkich ogólnie dostępnych informacji internetowych.

Kiedy już zapadnie decyzja o przyjęciu nowego klienta, firma powinna spełnić odpowiednie wymogi etyczne (takie jak kontakt z byłą firmą audytorską, jeżeli jest to wymagane przez kodeks etyki organizacji zawodowej) i przygotować umowę do akceptacji przez nowego klienta.

3.4 Rezygnacja ze współpracy ze zleceniodawcą

Firma powinna opisać proces stosowany w sytuacji, gdy zdecydowała o konieczności wycofania się ze zlecenia. Proces ten będzie zwykle obejmować:

- uwzględnienie wymogów zawodowych, regulacyjnych i prawnych oraz wiążących się z nimi obowiązków sprawozdawczych,
- spotkanie z kierownictwem klienta i osobami sprawującymi nadzór nad jednostką w celu przedyskutowania faktów i okoliczności prowadzących do rezygnacji ze zlecenia,
- udokumentowanie znaczących zagadnień prowadzących do rezygnacji, łącznie z podaniem wyników konsultacji, wyciągniętych wniosków i podstaw ich wyciągnięcia.

Studium przypadku – podejmowanie i kontynuacja współpracy z klientem

Szczegóły dotyczące studium przypadku opisano we wprowadzeniu do tego zagadnienia w niniejszym Przewodniku.

M&M i Wspólnicy

Marcel powinien ustanowić zasady i procedury dotyczące podejmowania i kontynuacji współpracy z klientem. Pomoże to firmie w ustaleniu, czy wśród swoich pracowników znajdzie ona osoby, które mają kompetencje niezbędne do wykonania zlecenia. Ponadto firma musi w sposób sformalizowany rozważyć uczciwość klienta przed rozpoczęciem każdego zlecenia.

Nie wydaje się, aby firma M&M i Wspólnicy posiadała takie zasady lub procedury. Potwierdza to zamiar Marcela aby pozyskiwać zlecenia badań jednostek notowanych na giełdzie w sytuacji, gdy ma on do dyspozycji zaledwie czteroosobowy zespół pracowników, z których żaden nie jest

biegłym rewidentem. Kolejnym przykładem jest ostatnie podjęcie się współpracy z klientem o podejrzaną reputację.

Marcel przykładą większą wagę do pozyskiwania przychodów z honorariów niż do definiowania efektywnych procesów, z których jego pracownicy mogliby każdorazowo konsekwentnie korzystać rozważając przyjęcie nowego zlecenia od potencjalnego klienta. Może to spowodować, że firma będzie przyjmowała bardziej ryzykowne zlecenia kierując się kryterium wielkości honorarium zamiast stosowania standardów zawodowych.

Marcel musi wykonać wiele pracy, aby spełnić wymagania standardu MSKJ 1.26–28.

Jego instrukcja kontroli jakości mogłaby zawierać politykę sprawdzania kandydatów na nowych klientów drogą zapytań kierowanych do odpowiednich instytucji, członków społeczności i poszukiwań w internecie. Zagadnienia dotyczące personelu, kompetencji i niezależności powinny być usystematyzowane i zawarte w kwestionariuszach lub listach kontrolnych dotyczących podjęcia i kontynuacji współpracy.

4. Zasoby ludzkie

Cel rozdziału

Przedstawienie wskazówek dotyczących zasobów ludzkich jako elementu skutecznych zasad i procedur kontroli jakości.

Odniesienie podstawowe

MSKJ 1.29–31

4.1 Przegląd

MSKJ 1.29 stwierdza:

29. Firma ustala zasady i procedury służące uzyskaniu uzasadnionej pewności, że zatrudnia odpowiednich pracowników posiadających kompetencje, zdolności i pełne zaangażowanie w przestrzeganiu zasad etycznych koniecznych do:
- (a) wykonania zlecenia zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz
 - (b) umożliwienia firmie lub partnerom odpowiedzialnym za zlecenie sporządzenie sprawozdania odpowiedniego w danych okolicznościach. (Zob. par. A24–A29)

Dobrobyt każdej firmy jest funkcją liczby i jakości pracowników zatrudnionych w niej lub świadczących usługi na jej rzecz profesjonalnego personelu. Naturalne jest, że sukces firmy jest bezpośrednio powiązany z zarządzaniem jej personelem.

Zaleca się, aby firma wyznaczyła osobę odpowiedzialną za wszystkie funkcje i kwestie dotyczące zasobów ludzkich. W mniejszych firmach funkcje te mogą być prostsze i łatwiejsze. Na przykład oceną okresową pracownika może być proces polegający na sporządzeniu notatki służbowej datowanej i podpisanej przez oceniającego i ocenianego pracownika, a nie dokonywanie dłuższej i bardziej formalnej oceny okresowej.

UŻYTECZNE WSKAZÓWKI

Osobie odpowiedzialnej za zasoby ludzkie mogą być przydzielone następujące funkcje:

- utrzymywanie zasad gospodarowania zasobami ludzkimi,

- określanie niezbędnych zmian zasad wynikających z prawa pracy, przepisów oraz konieczności zachowania konkurencyjnej pozycji firmy na rynku,
- zapewnianie porad i konsultacji w sprawach dotyczących zasobów ludzkich,
- zarządzanie systemami oceny pracy wykonywanej podczas zlecenia,
- rekomendowanie, na życzenie, określonych działań lub procedur odpowiednich do okoliczności (na przykład dyscyplinarnych i zatrudnienia),
- planowanie podnoszenia odpowiednich kwalifikacji zawodowych,
- przechowywanie akt osobowych (łącznie z corocznymi oświadczeniami o niezależności, zachowaniu poufności danych oraz zaświadczeń o stałym podnoszeniu kwalifikacji zawodowych),
- opracowywanie i przeprowadzanie szkoleń.

4.2 Rekrutacja i utrzymanie zasobów

Aby upewnić się, że firma posiada możliwości i kompetencje konieczne do spełnienia potrzeb swoich klientów, niezbędna jest rutynowa ocena spełnienia wymogów świadczenia profesjonalnych usług. Zaleca się, aby firma pamiętała o następujących zagadnieniach:

- szczegółowe przewidywanie wymogów dla konkretnych zleceń w ciągu każdego roku kalendarzowego, w celu identyfikacji okresów szczytu sezonu badań i możliwych deficytów zasobów,
- postępowanie zgodnie ze standardowymi procedurami rozmowy kwalifikacyjnej i udokumentowanie tego procesu,
- określenie wymogów dla kwalifikacji podstawowych, średniozaawansowanych i kwalifikacji wysokiego szczebla oraz informowanie kandydatów w trakcie procesu rekrutacji o tym jakich kwalifikacji się od nich oczekuje.

Firma może rozważyć opracowanie materiałów szkoleniowych dla zatrudnianego personelu i wprowadzenie wymogu uczestnictwa w przeszkoleniu przez każdego nowego pracownika. Materiały szkoleniowe dla nowo zatrudnionych mogą zwykle zawierać: kompletną kopię zasad i procedur obowiązujących w firmie, podręcznik polityki kadrowej i świadczeń dodatkowych, instrukcje księgowe i instrukcje wykonywania usług atestacyjnych zawierające formularze i szablony (o ile nie są one dostępne w formie elektronicznej), szczegóły programów szkoleniowych (o ile występują), i wszystkie inne informacje specyficzne dla firmy.

Firma może także rozważyć ustanowienie okresu próbnego dla całego nowego personelu (np. od trzech do sześciu miesięcy od daty zatrudnienia) oraz przegląd wyników po zakończeniu tego okresu. W trakcie tego okresu nowym pracownikom należy zapewnić ścisły nadzór oraz opiniowanie ich pracy.

Zapewnienie personelowi możliwości rozwoju kariery zawodowej zwiększy zdolność firmy do zatrzymania kompetentnych profesjonalistów, którzy będą wspierać jej trwałą i ciągłą wzrost.

Pożądane jest, aby firma okresowo oceniała skuteczność swojego programu rekrutacyjnego oraz szacowała bieżące potrzeby w zakresie zasobów ludzkich w celu stwierdzenia, czy wymagane jest wprowadzenie korekt do tego programu.

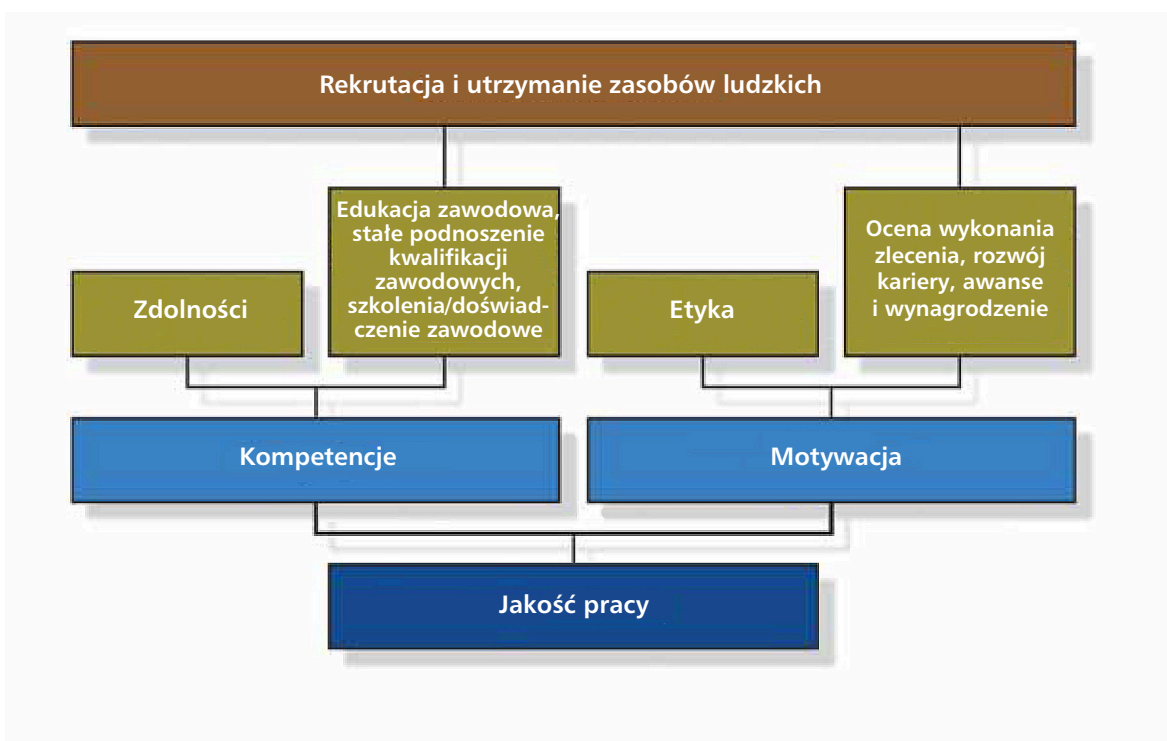
UŻYTECZNE WSKAZÓWKI

Elementy, które powinny być wzięte pod uwagę, gdy firma szuka kandydatów do zatrudnienia mogą obejmować:

- weryfikację kwalifikacji naukowych i zawodowych oraz sprawdzenie referencji,
- wyjaśnienie luk czasowych w życiorysach kandydatów,
- analizę rejestru dłużników i zapisów rejestru karnego,
- wyjaśnienie kandydatom wymogów firmy dotyczących przedstawiania na piśmie, corocznie i dla każdego zlecenia atestacyjnego, oświadczeń, że są oni niezależni i że nie występuje w ich przypadku konflikt interesów,
- informowanie kandydatów o wymogach podpisywania deklaracji dotyczących zrozumienia i przestrzegania polityki zachowania poufności danych obowiązującej w firmie.

Przykładowe oświadczenie o zachowaniu poufności, którego firma może użyć jako szablonu, można znaleźć w [Załączniku B](#).

Mniejsze firmy audytorskie mogą stanąć przed większym wyzwaniem niż duże firmy z branży, skoro walczą one o ograniczone zasoby dysponując tym, co często jest postrzegane jako skromniejsze możliwości awansu dla pracowników oraz niższymi płacami i świadczeniami dodatkowymi. Z tego powodu planowanie zasobów ludzkich jest dla małych i średnich przedsiębiorstw z branży dużym wyzwaniem. (Należy wziąć pod uwagę ryzyko „wypalenia zawodowego” pracowników.) W trakcie ustalania przedziałów wynagrodzeń w firmie dobrze jest wziąć pod uwagę koszt utraty pracowników na rzecz konkurencji.



4.3 Stałe podnoszenie kwalifikacji zawodowych

Międzynarodowy Standard Edukacyjny (MSE) 7 wydany przez Radę Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych IAESB, „Ustawiczny rozwój zawodowy: Program nauki trwającej przez całe życie i ustawicznego rozwoju kompetencji zawodowych” zaleca, aby organizacje członkowskie IFAC wdrażały wymogi ustawicznego rozwoju zawodowego (URZ) jako integralny element kontynuowania członkostwa przez zawodowego księgowego. MSE 8, „Wymogi kompetencyjne dla zawodowych audytorów” określa wymagania w zakresie kompetencji biegłych rewidentów. Organizacje członkowskie IFAC muszą zagwarantować poprzez ustanowienie zasad i procedur, że ich członkowie spełniają te wymogi. Dodatkowe wymogi ustawicznego rozwoju zawodowego mogą być wymagane przez organizacje członkowskie lub organy nadzoru w różnych systemach prawnych.

Warto rozważyć sytuację, w której osoba odpowiedzialna za zasoby ludzkie w firmie będzie zatwierdzać udział pracowników w zewnętrznych kursach podnoszących ich kwalifikacje zawodowe.

Zaleca się, aby partnerzy i pracownicy odpowiadali za dokumentowanie podnoszenia swoich kwalifikacji zawodowych zbierając zaświadczenia (i tam, gdzie ma to zastosowanie, przestrzegali wytycznych firmy). Osoba odpowiedzialna za zasoby ludzkie w firmie może uznać za stosowne dokonywanie corocznego przeglądu tych rejestrów z każdym partnerem lub pracownikiem w celu zapewnienia wymaganych szkoleń oraz stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych oraz, w stosownych przypadkach, ustalenia odpowiednich działań w przypadku ewentualnych braków.

4.4 Wyznaczanie zespołów realizujących zlecenie

MSKJ 1.30–31 stwierdza:

30. Firma przypisuje partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie odpowiedzialność za realizację każdego zlecenia oraz ustanawia zasady i procedury, które wymagają, aby:
- (a) tożsamość i rola partnera odpowiedzialnego za zlecenie były przekazywane kluczowym osobom spośród kierownictwa klienta i osobom sprawującym nadzór nad jednostką,
 - (b) partner odpowiedzialny za zlecenie posiadał odpowiednie przygotowanie, kompetencje i uprawnienia do wykonywania wyznaczonych zadań oraz
 - (c) zadania spoczywające na partnerze odpowiedzialnym za zlecenie były jasno określone i przekazywane do wiadomości temu partnerowi. (Zob. par. A30)
31. Firma ustala również zasady i procedury doboru odpowiednich pracowników posiadających niezbędne kompetencje i możliwości do:
- (a) wykonania zlecenia zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz
 - (b) umożliwienia firmie lub partnerom odpowiedzialnym za zlecenie sporządzanie sprawozdania odpowiedniego w danych okolicznościach. (Zob. par. A31)

Zasady i procedury zapewniają firmie wyznaczenie właściwych partnerów i pracowników (pojedynczych osób i zespołów) do każdego zlecenia. To głównie partner odpowiedzialny za zlecenie planuje skład zespołu realizującego zlecenie (MSRF 220.14). Jest on także odpowiedzialny za zagwarantowanie, aby wyznaczone osoby i cały zespół realizujący zlecenie posiadały niezbędne kompetencje do wykonania zlecenia zgodnie z zawodowymi standardami i systemem kontroli jakości w firmie.

W przypadku małych firm dokonanie takich przydziałów może być ustalone w drodze omówienia planu prac przez partnerów.

Firma odpowiada za zagwarantowanie, aby odpowiedzialny partner przydzielony do każdego ze zleceń miał niezbędne kompetencje i wystarczającą ilość czasu na przyjęcie całej odpowiedzialności za jego wykonanie zgodnie z zawodowymi standardami i mającymi zastosowanie regulacjami i wymogami prawnymi.

Partner odpowiedzialny za zlecenie może także zaplanować możliwości instruowania młodszych pracowników przez personel wyższego szczebla, aby pokierować rozwojem mniej doświadczonych pracowników.

Wyznaczając odpowiednich pracowników do danego zlecenia, należy zwrócić szczególną uwagę na ich wiedzę merytoryczną, kwalifikacje i doświadczenie. Należy także wziąć pod uwagę ciągłość pracy z klientem oraz wymogi dotyczące rotacji.

Kierownictwo klienta oraz inne organy odpowiedzialne za zarządzanie i nadzór nad jednostką powinny być poinformowane o tożsamości i roli partnera odpowiedzialnego za zlecenie.

UŻYTECZNE WSKAZÓWKI

Oceniając, czy konkretna osoba posiada kompetencje wymagane do wykonania konkretnych zleceń, partner zarządzający lub odpowiedzialny za zlecenie może wziąć pod uwagę:

- zrozumienie tych zleceń w połączeniu z doświadczeniem i przeszkoleniem z przeprowadzania takich zleceń,
- zrozumienie zawodowych standardów, regulacji i wymogów prawnych mających zastosowanie przy realizacji danego zlecenia,
- kompetencje merytoryczne i umiejętności z zakresu księgowości,
- zrozumienie charakteru działalności jednostki i znajomość konkretnej gałęzi przemysłu, jeśli jest ona konieczna,
- możliwości i umiejętność stosowania zawodowego osądu,
- zrozumienie systemu kontroli jakości w firmie.

Nie wymaga się od każdej osoby w zespole realizującym zlecenie, aby posiadała ona wysokie kwalifikacje we wszystkich dziedzinach. Osobom z niższymi kwalifikacjami będzie przydzielona mniejsza odpowiedzialność oraz większy nadzór doświadczonych pracowników.

W celu ułatwienia procesu przydziału personelu do zleceń (łącznie z zalecanymi krokami planowania), można zastosować **Załącznik D**, pomagający w opracowywaniu zasad i procedur firmy.

4.5 Egzekwowanie zasad kontroli jakości (egzekwowanie dyscypliny)

System kontroli jakości w firmie to nie tylko jego skuteczne monitorowanie. Niezbędny jest też proces egzekwowania, obejmujący procedury naprawcze oraz konsekwencje za nieprzestrzeganie, nieposzanowanie, nadużycie i obejście systemu, a także brak należytej staranności i uwagi.

Firma może wyznaczyć osobę zarządzającą procesem dyscyplinarnym. Lepiej jest zarządzać czynnościami naprawczymi w drodze konsultacji, a nie w sposób autokratyczny.

Proces takich konsultacji jest podobny do rozwiązywania rozbieżności zdań (patrz sekcja 5.5). Zaleca się, aby był on na bieżąco dokumentowany przez osobę odpowiedzialną za zasoby ludzkie w firmie.

Nawet najbardziej rozbudowane reguły i procedury nie mogą objąć całości spraw dotyczących kwestii dyscyplinarnych oraz wszystkich rodzajów podejmowanego postępowania dyscyplinarnego. W związku z tym zasady firmy mogą ustanawiać tylko ogólne wytyczne dotyczące rozwiązywania istotnych zagadnień dyscyplinarnych.

Proces rozpatrywania kwestii dyscyplinarnych powinien być przeprowadzany obiektywnie, sumiennie, w sposób wolny od uprzedzeń. Stwierdzone wnioski powinny być uzasadnione a rozwiązanie sprawy powinno odbyć się bez zbędnej zwłoki. Niemniej jednak firma musi pamiętać o swojej odpowiedzialności za zarządzanie ryzykiem, za utrzymanie zawodowej niezależności, unikanie konfliktu interesów i działania zgodnie z kompetencjami zawodowymi oraz należytą starannością. Naturalnie, ustalona kolejność zdarzeń dyscyplinarnych będzie zależała, pod pewnymi względami, od prawa pracy obowiązującego w systemie prawnym firmy.

Poważne, umyślne, powtarzające się wykroczenia lub przypadki nieposzanowania zasad obowiązujących w firmie i zawodowych reguł nie mogą być tolerowane. Konieczne jest podjęcie odpowiednich kroków korygujących zachowanie partnerów lub pracowników albo zakończenie stosunku pracy z daną osobą.

UŻYTECZNE WSKAZÓWKI

Podejmowane czynności naprawcze zależą od okoliczności. Mogą one obejmować między innymi:

- przeprowadzenie rozmowy z osobą (osobami) zaangażowaną w sprawę w celu ustalenia faktów oraz omówienie przyczyn i możliwych rozwiązań,
- porady i/lub mentoring oraz
- przeprowadzenie rozmów kontrolnych w celu sprawdzenia, czy przestrzeganie zasad uległo poprawie oraz ostrzeżenie pracowników, że jeśli to nie nastąpi, możliwe jest zastosowanie bardziej zdecydowanych czynności naprawczych chroniących interes klientów i firmy, takich jak:
 - o nagana (zarówno ustna, jak i pisemna),
 - o obligatoryjny wymóg ukończenia określonego kursu ustawicznego rozwoju zawodowego,
 - o pisemna informacja włączona do akt osobowych,
 - o zawieszenie zatrudnienia,
 - o zakończenie zatrudnienia,
 - o oficjalne powiadomienie rzecznika dyscyplinarnego organizacji zawodowej.

4.6 Nagradzanie przestrzegania zasad

Dla funkcjonowania silnego i skutecznego systemu kontroli jakości ważne jest podkreślanie pełnego poszanowania firmy poprzez jednoznaczne umacnianie i okazywanie uznania dla: przestrzegania zasad, roli kierownictwa, innowacyjności, szkoleń, rozwoju i współpracy – łącznie z osobistym zaangażowaniem i wkładem w kontrolę jakości, etykę i uczciwość.

Okresowa ocena pracowników jest jednym ze sposobów, w jaki firma zachęca personel do podnoszenia kwalifikacji zawodowych, wzmacnia pozytywne zachowania oraz daje możliwość konstruktywnej krytyki. Zaleca się, aby ocena taka uwzględniała nie tylko pracę w trakcie realizacji różnych zleceń, ale także opinie osób nadzorujących (kadry kierowniczej i partnerów) oraz komentarze od klientów, jeśli je otrzymano. Te zagadnienia rozważa się w połączeniu z wiedzą merytoryczną, umiejętnościami analizy i formułowania osądów, sprawnością komunikacji (zarówno pisemnej, jak i ustnej) oraz umiejętnościami przywódczymi i szkoleniowymi.

Zaleca się, aby przestrzeganie zasad kontroli jakości w firmie rozpatrywano w formie indywidualnej, dokładnej i kompleksowej oceny każdego z partnerów i pracowników, w trybie ciągłym oraz w ramach regularnie planowanych procedur przeglądu personelu.

Propozycją wartą rozważenia jest odpowiednie wyważenie wymienionych wyżej cech w trakcie przeprowadzania całościowej oceny wykonanej pracy oraz określanie poziomów wynagrodzenia, premii, awansu, rozwoju kariery i zakresu uprawnień w firmie. Jakość pracy powinna mieć istotne znaczenie wśród czynników branych pod uwagę.

Okresowe oceny pracowników są zwykle przeprowadzane za pomocą formularza o treści zdefiniowanej przez politykę firmy. Może on obejmować ocenę potrzeb szkoleniowych i rozwojowych pracowników, jak również wyznaczanie celów, możliwości rozwoju kariery i awansu oraz kwestie wynagradzania.

Studium przypadku – zasoby ludzkie

Szczegóły dotyczące studium przypadku opisano we wprowadzeniu do tego zagadnienia w niniejszym Przewodniku.

M&M i Wspólnicy

Przyszły sukces firmy Marcela będzie w znacznym stopniu zależał od podjętych dziś decyzji dotyczących zasobów ludzkich. Kancelaria Marcela może z pożytkiem skorzystać z usług doświadczonego biegłego rewidenta, który mógłby zająć się kwestiami wymagającymi uwagi związanymi z zasobami ludzkimi.

Jednym z zagadnień budzących obawę jest proces rekrutacji i utrzymania pracowników. W firmie nie zdefiniowano procesu, który wspomagałby Marcela w doborze osób o niezbędnych kompetencjach. Przy wyborze kandydatów nie bierze się też pod uwagę kwestii uczciwości. Marcel może skorzystać z pomocy agencji pośrednictwa pracy lub dowiedzieć się, czy jego organizacja zawodowa nie świadczy usług rekrutacyjnych.

Powinien opracować znormalizowane procedury, których będzie mógł użyć podczas rozmów kwalifikacyjnych. Pomoże mu to w uzyskaniu informacji potrzebnych do podjęcia przemyślanych decyzji. Niezbędna będzie też polityka dotycząca potwierdzania kwalifikacji i sprawdzania referencji kandydatów.

Dokumenty firmy nie wspominają o tym, czy Marcel zdaje sobie sprawę z wymogów ustawicznego rozwoju zawodowego (URZ). Nie jest to co prawda kwestia wymogu regulacyjnego wobec bieżących pracowników, ale stanowi wymóg dla Marcela i praktyczną konieczność dla Doroty oraz innych pracowników wykonujących zlecenie. Marcel nie jest też mentorem dla swoich pracowników w dziedzinie ćwiczeń i szkoleń, ani nie dba o rozwój umiejętności mniej doświadczonego personelu (co mogłoby skutkować zwiększeniem ich produktywności).

Nie wiemy, czy jakaś osoba w firmie jest odpowiedzialna za przydział do zespołu realizującego konkretne zlecenia lub za ustalenie umiejętności członków takich zespołów. Wygląda na to, że najprawdopodobniej bierze się pod uwagę jedynie dostępny czas personelu, choć jest to tylko jeden z wielu czynników, które należy uwzględnić przy doborze personelu do zlecenia. Co ważniejsze, nie ma dowodów na właściwe planowanie, nadzór (większość pracowników jest zupełnie niedoświadczona, a mimo to oczekuje się od nich, by sami dawali sobie radę, bez możliwości konsultacji) lub przegląd. W przypadku Doroty okazuje się, że sama dokonuje ona przeglądu swojej własnej pracy.

Nie ma formalnego procesu oceny wykonania zlecenia. W tej sytuacji nie przykładają się wagi do rozwoju zawodowego pracowników, brak jest też mentora w obszarach wymagających usprawnienia. Mogłoby to być szczególnie wartościowe dla Roberta, który potrzebuje wskazówek co do sposobu przygotowywania akt, o czym świadczą braki w przygotowywanej przez niego dokumentacji.

Marcel musi przyjąć do wiadomości, że odpowiednie inwestycje w personel oraz być może zatrudnienie bardziej doświadczonych pracowników do pełnienia konkretnych ról dadzą zyski w postaci możliwości lepszej obsługi obecnych klientów i przyciągnięcia nowych.

Radzilibyśmy Marcelowi, aby zlecił wszystkie sprawy dotyczące zasobów ludzkich firmie zewnętrznej lub zatrudnił wykwalifikowanego pracownika. Należy opracować zasady zatrudniania, szkolenia, oceny, wynagradzania (łącznie z nagradzaniem pracy o wysokiej jakości), skutecznego nadzoru zlecenia wraz z procedurami je dokumentującymi.

Podjęcie takich kroków umożliwi Marcelowi spełnienie wymagań standardu MSKJ 1.29–31.

5. Realizacja zlecenia

| <i>Cel rozdziału</i> | <i>Odniesienie podstawowe</i> |
|---|-------------------------------|
| Dostarczenie wskazówek dotyczących elementów realizacji zlecenia, z podkreśleniem roli partnera odpowiedzialnego za zlecenie, planowania, nadzoru i przeglądu, konsultacji, rozstrzygnięcia rozbieżności zdań oraz przeprowadzenia kontroli jakości zlecenia. | MSKJ 1.32–41, MSKJ 1.43–44 |

5.1 Przegląd

MSKJ 1.32–33 stwierdza:

32. Firma określa zasady i procedury mające na celu uzyskanie uzasadnionej pewności, że zlecenie jest przeprowadzane zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami regulacyjnymi i prawnymi oraz, że firma lub partner odpowiedzialny za zlecenie wydają sprawozdania, które są odpowiednie w danych okolicznościach. Takie zasady i procedury obejmują:
 - (a) zagadnienia związane z promowaniem spójności w zakresie jakości realizowanego zlecenia, (Patrz: par. A32–A33)
 - (b) obowiązki dotyczące nadzoru oraz (Zob. par. A34)
 - (c) obowiązki dotyczące przeglądu. (Zob. par. A35)
33. Zasady i procedury kontroli firmy określa się przy założeniu, że bardziej doświadczeni członkowie zespołu realizującego zlecenie przeprowadzają przegląd pracy wykonanej przez mniej doświadczonych członków zespołu.

Zasady i procedury systemu kontroli jakości funkcjonującego w firmie wymagają, aby zlecenia były wykonywane zgodnie ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie regulacjami i wymogami prawnymi.

Ogólne systemy w firmie są zaprojektowane w celu uzyskania uzasadnionej pewności, że firma, jej partnerzy i pracownicy właściwie i odpowiednio planują i nadzorują zlecenia oraz dokonują ich przeglądu, a sprawozdania biegłych rewidentów są odpowiednie do okoliczności.

UŻYTECZNE WSKAZÓWKI

Dla ułatwienia partnerowi i pracownikom spójnej i zgodnej ze standardami zawodowymi oraz regulacjami i wymogami prawnymi realizacji zlecenia, firma może zapewnić i stosować:

- firmowe instrukcje i/lub znormalizowane szablony i procedury zleceń,
- znormalizowane szablony przekazywania informacji i korespondencji,
- narzędzia badawcze i podręczne materiały informacyjne,
- porady, szkolenia, politykę kształcenia i programy edukacyjne, w tym wsparcie w wypełnianiu obowiązku podnoszenia kwalifikacji zawodowych.

Wykonując wszelkie zlecenia partnerzy odpowiedzialni za zlecenie i pracownicy powinni:

- przestrzegać zasad planowania, nadzoru i przeglądu w firmie,
- wykorzystywać (właściwie zmodyfikowane) firmowe szablony do przygotowywania akt, dokumentacji i korespondencji, a także oprogramowanie, narzędzia badawcze, procedury podpisywania i wydawania właściwe dla zlecenia,
- przestrzegać zasad etycznych zawodu i firmy,
- wykonywać swoją pracę z należytą starannością i uwagą, zgodnie ze standardami zawodowymi i firmy,
- dokumentować swoją pracę, analizy, konsultacje i wnioski wystarczająco i odpowiednio,
- wykonywać swoją pracę zachowując obiektywizm i odpowiednią niezależność, terminowo i efektywnie, dokumentując ją w sposób zorganizowany, systematyczny, kompletny i czytelny,
- upewnić się, czy wszystkie dokumenty robocze, dokumenty z akt i notatki są parafowane, datowane i posiadają stosowne odnośniki i czy sprawy trudne i sporne zostały odpowiednio skonsultowane,
- upewnić się, czy kwestie właściwej komunikacji z klientem, oświadczeń, przeglądów i odpowiedzialności są jasno ustalone i udokumentowane,
- upewnić się, czy sprawozdanie z wykonania zlecenia odzwierciedla wykonaną pracę i zamierzony jej cel oraz, że wydano je zaraz po zakończeniu prac w jednostce.

Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek (Przewodnik ISA), w tomie 1 w ilustracji 4.2-1 zawiera diagram przedstawiający zależność pomiędzy elementami MSKJ 1 (poziom firmy), a elementami MSRF 220 (poziom zlecenia). Przegląd tego materiału pomoże w większym stopniu zrozumieć każdy wymóg tych standardów i wzajemne relacje pomiędzy nimi.

5.2 Rola partnera odpowiedzialnego za zlecenie

Partner odpowiedzialny za zlecenie odpowiada za podpisanie sprawozdania z wykonania zlecenia. Jako lider zespołu realizującego zlecenie, jest on odpowiedzialny za:

- ogólną jakość każdego z przydzielonych mu zleceń,

- sformułowanie wniosku o przestrzeganiu wymogów niezależności w stosunku do klienta i uzyskanie w tym celu informacji wymaganych dla zidentyfikowania zagrożeń dla niezależności oraz podjęcie działań eliminujących takie zagrożenia lub ograniczających je do możliwego do zaakceptowania poziomu poprzez zastosowanie odpowiednich zabezpieczeń i dopilnowanie skompletowania właściwej dokumentacji.
- dopilnowanie, aby zastosowano odpowiednie procedury związane z podjęciem i kontynuacją współpracy z klientem, a wyciągnięte wnioski były właściwe i zostały udokumentowane (w przypadku zlecenia badania sprawozdania finansowego, MSRF 220.12),
- bezzwłoczne przekazywanie firmie wszystkich uzyskanych informacji, które wpłynęłyby na odmowę przyjęcia zlecenia, gdyby były jej wcześniej dostępne, tak aby firma i partner odpowiedzialny za zlecenie mogli podjąć stosowne działania (w przypadku zlecenia badania sprawozdania finansowego, MSRF 220.13),
- zapewnienie, by zespół realizujący zlecenie miał odpowiednie kompetencje i umiejętności do wykonania zlecenia zgodnie z zawodowymi standardami oraz wymogami prawnymi i regulacyjnymi (w przypadku zlecenia badania sprawozdania finansowego z MSRF 220.14),
- nadzorowanie i/lub wykonywanie zlecenia zgodnie z zawodowymi standardami, odpowiednimi wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz zagwarantowanie, że wydane sprawozdania biegłych rewidentów są właściwe w danych okolicznościach (w przypadku zlecenia badania sprawozdania finansowego, MSRF 220.15),
- poinformowanie kluczowych członków kierownictwa klienta oraz osób sprawujących nadzór nad jednostką o tożsamości i roli partnera odpowiedzialnego za zlecenie,
- zagwarantowanie, poprzez przegląd dokumentacji i dyskusję przeprowadzoną z zespołem realizującym zlecenie, uzyskania odpowiednich dowodów badania wspierających wyciągnięte wnioski i wydane sprawozdanie (w przypadku zlecenia badania sprawozdania finansowego, MSRF 220.16–220.17),
- przyjęcie odpowiedzialności za zespół realizujący badanie poprzez przeprowadzanie odpowiednich konsultacji (zarówno zewnętrznych, jak i wewnątrz firmy) w trudnych lub spornych kwestiach (w przypadku zlecenia badania sprawozdania finansowego, MSRF 220.18),
- ustalenie, kiedy należy przeprowadzić kontrolę jakości zlecenia zgodnie ze standardami zawodowymi i polityką firmy, kiedy omówić z osobą dokonującą kontroli jakości zlecenia istotne zagadnienia wynikłe w toku jego realizacji, zidentyfikowane podczas kontroli jakości zlecenia, jak również niedatowanie sprawozdania biegłego rewidenta przed zakończeniem tego przeglądu (w przypadku zlecenia badania sprawozdania finansowego, MSRF 220.19).

5.3 Planowanie, nadzór i przegląd

Wszystkie zlecenia, których podejmuje się firma, muszą być właściwie zaplanowane i nadzorowane. Musi być dokonany ich przegląd zgodnie ze standardami zawodu i firmy. Partner odpowiedzialny za zlecenie odpowiada za jego przeprowadzenie bez względu na wszelkie możliwe upoważnienia udzielone innym w celu wykonania niezbędnych prac do wydania sprawozdania biegłego rewidenta.

W przypadku mniejszych zleceń zespół realizujący zlecenie może być niewielki (np. w przypadku kancelarii jednoosobowej w zespole może być tylko jeden dodatkowy członek zespołu). Właściwa wielkość zespołu ułatwia planowanie. Przygotowanie ogólnej strategii badania nie musi być złożone ani czasochłonne, a zależy od wielkości i złożoności badanej jednostki. Wtedy do udokumentowania strategii badania może służyć krótka notatka, sporządzona na zakończenie zeszłorocznego badania na podstawie przeglądu akt, ukierunkowana na kwestie zidentyfikowane w trakcie badania i zaktualizowana po omówieniu ich z kierownictwem jako podstawa dokumentacji strategii dla potrzeb bieżącego audytu.

5.3.1 Planowanie

Planowanie wyznacza kierunek realizacji zlecenia, ponieważ:

- informuje zespół realizujący zlecenie o jego roli, odpowiedzialności i celach, jak również o ważnych kwestiach związanych ze zleceniem,
- nakreśla odpowiedzialność za nadzór i przegląd oraz inne procedury kontroli jakości specyficzne dla zlecenia.

W przypadku badania planowanie jest dodatkowo ważne, gdyż:

- obejmuje opracowanie ogólnej strategii badania oraz przygotowanie szczegółowego podejścia do badania,
- pozwala na wybór odpowiednich procedury badania w odpowiedzi na oszacowane ryzyko istotnych zniekształceń poprzez zaprojektowanie i wdrożenie właściwej reakcji na nie, w kontekście weryfikacji stwierdzeń kierownictwa.

Najlepiej jest, jeśli zespół realizujący zlecenie rozpoczyna planowanie jeszcze przed rozpoczęciem prac w jednostce, aby zagwarantować:

- że odniesiono się odpowiednio do wszystkich znaczących kwestii zidentyfikowanych podczas przeglądu podjęcia i kontynuacji współpracy,
- że partnerzy i pracownicy wybrani do pracy nad zleceniem są dostępni, ich czas pracy został zaplanowany i przydzielono im zadania,
- że dostępne są szkolenia, wiedza branżowa i badania konieczne dla potrzeb zlecenia,
- że rozważono i zabezpieczono udział stron trzecich oraz pracę specjalistów i innych dostawców usług,
- że rozwiązano właściwie kwestie niezależności i/lub konfliktu interesów, a jeśli w tej sferze występują problemy, że zostawiono klientowi wystarczająco dużo czasu na poszukanie zastępczych usług,
- że zespół realizujący zlecenie jest poinstruowany tak, aby każdy z członków zespołu rozumiał swoje indywidualne zadania.

5.3.2 Nadzór

Nadzór występuje na różnych poziomach odpowiedzialności i jest ściśle powiązany z planowaniem i przeglądem. Polityka firmy zwykle wymaga od członków personelu pełniących role nadzorcze, aby:

- zajęli się znaczącymi kwestiami wynikłymi w toku realizacji zlecenia oraz informowali o nich, a także ocenili ich konsekwencje oraz w razie konieczności zmodyfikowali zaplanowane podejście,
- monitorowali postępy pracy nad zleceniem, łącznie z efektywnością wykorzystania czasu poświęconego na jego poszczególne elementy,
- zapewniali wsparcie i niezbędne umiejętności w obszarze złożonych kwestii, osądów, oszacowań i interpretacji,
- identyfikowali inne kwestie wymagające dodatkowych konsultacji lub ich rozważenia oraz o nich informowali.

W trakcie przeprowadzania zlecenia to nadzorujący ma najlepszą pozycję do dokonywania syntezy wszystkich zebranych informacji i oceny, czy w celu uzyskania wystarczających dowodów gwarantujących, że sprawozdanie biegłego rewidenta będzie odpowiednie do okoliczności, konieczne są zmiany w planie lub też jego rozszerzenie.

5.3.3 Przegląd

Zaleca się dokonywanie przeglądu wszystkich prac wykonanych przez partnerów i pracowników w ramach zlecenia, zgodnie z polityką firmy dotyczącą charakteru zlecenia. Osoby wyznaczone do przeprowadzenia tych szczegółowych przeglądów muszą być wystarczająco kompetentne oraz doświadczone, muszą także być uprawnione przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, który ostatecznie odpowiada za przegląd prac zespołu realizującego zlecenie. Polityka firmy musi wymagać, aby praca mniej doświadczonego personelu była regularnie analizowana przez starszych stażem profesjonalistów.

Zaleca się, aby partner odpowiedzialny za zlecenie przeprowadzał na bieżąco przeglądy obszarów krytycznych w zakresie osądu, głównie kwestii trudnych lub spornych, znaczących obszarów ryzyka i wszystkich innych obszarów, które uznał on za ważne na odpowiednim etapie wykonywania zlecenia, co umożliwi mu rozwiązanie na czas istotnych problemów. Partner odpowiedzialny za zlecenie nie musi dokonywać przeglądu całej dokumentacji, ale może to zrobić. Przegląd taki musi jednak być udokumentowany, łącznie z zakresem i harmonogramem jego wykonania. Wymóg dokumentowania tożsamości osoby, która dokonywała przeglądu wykonanej pracy nie oznacza konieczności zamieszczania dowodów przeglądu w każdym roboczym dokumencie, oznacza jednak konieczność dokumentowania tego, jakie prace zostały poddane przeglądowi, kto dokonał tego przeglądu i kiedy miał on miejsce.

Użycie znormalizowanych szablonów zlecenia, które odpowiadają etapowi wykonywania zlecenia, znacznie ułatwia przeprowadzanie przeglądu.

Przegląd skompletowanych akt polega przede wszystkim na potwierdzeniu, czy partnerzy i pracownicy zakończyli dokumentację roboczą i arkusze kontrolne przekazania zlecenia, co wskazuje na zakończenie wymaganego procesu przeglądu. W spotkaniu finalizującym przegląd biorą udział partner odpowiedzialny za zlecenie, osoba dokonująca kontroli jakości zlecenia, drugi partner (kiedy jest to właściwe) oraz kluczowi członkowie zespołu realizującego zlecenie. Może ono być skutecznym sposobem uzyskania pewności, że wszyscy uczestnicy są zgodni we wszystkich ważnych kwestiach i że są usatysfakcjonowani przebiegiem prac oraz treścią sprawozdania z wykonania usługi.

5.4 Konsultacje

MSKJ 1.34 stwierdza:

34. Firma ustala zasady i procedury opracowane w sposób dostarczający uzasadnionej pewności, że:

- (a) prowadzone są odpowiednie konsultacje dotyczące trudnych lub spornych zagadnień,
- (b) dostępne są wystarczające środki umożliwiające odpowiednie konsultacje,
- (c) rodzaj, zakres i wnioski płynące z konsultacji są dokumentowane i uzgadniane zarówno przez osobę dążącą do uzyskania konsultacji, jak i konsultanta,
- (d) wnioski wynikające z konsultacji podlegają wdrożeniu. (Zob. par. A36-A40)

Zaleca się, aby firma zachęcała członków zespołu realizującego zlecenie do konsultowania się między sobą oraz z innymi pracownikami firmy, a także, po uzyskaniu upoważnienia, z osobami spoza niej. Konsultacje wewnętrzne wykorzystują grupowe doświadczenie i kompetencje merytoryczne (dostępne firmie), co pozwala obniżyć ryzyko błędu oraz poprawić jakość realizacji zlecenia. Sprzyjające konsultacjom środowisko poprawia proces uczenia się i rozwoju tak partnerów, jak i pracowników, wzmacniając wspólną bazę wiedzy w firmie, system kontroli jakości oraz zawodowe kompetencje.

Sugeruje się, aby partner odpowiedzialny za zlecenie w każdej istotnej, trudnej i spornej kwestii rozpoznanej podczas planowania lub w trakcie zlecenia konsultował się z osobami mającymi odpowiednie doświadczenie, wiedzę, kompetencje i uprawnienia. Wśród takich osób mogą być inni partnerzy i pracownicy, a także, w razie konieczności, odpowiednie osoby z zewnątrz. W miarę możliwości wszyscy profesjonaliści w firmie powinni wzajemnie sobie pomagać w rozwiązywaniu takich kontrowersyjnych kwestii i dochodzeniu do wniosków w ich sprawie.

Doradza się, aby firma dysponowała wystarczająco wykwalifikowanym personelem oraz zasobami finansowymi i źródłami informacji, które pozwolą na odpowiednie konsultacje wewnątrz firmy oraz poza nią. Jeśli zasoby wewnętrzne nie są dostępne, można korzystać ze źródeł zewnętrznych, takich jak firmy, z którymi podpisano porozumienie, zawodowe organizacje członkowskie, organy nadzorcze lub inne specjalistyczne firmy oferujące usługi doradcze.

Gdy zwrócono się z prośbą o konsultacje wewnętrzne, a rozpatrywaną kwestię określono jako znaczącą, zespół realizujący zlecenie dokumentuje przebieg konsultacji oraz ich rezultat. Gdy wymagane są konsultacje zewnętrzne, a partner odpowiedzialny za zlecenie udzielił upoważnienia do ich przeprowadzenia, sytuacja taka powinna być udokumentowana. Zaleca się, aby opinie i stanowiska zewnętrznego rzeczoznawcy były na tyle wystarczająco udokumentowane, aby pozwoliło to czytającym akta na zrozumienie pełnego zakresu charakteru konsultacji, kwalifikacji i właściwych kompetencji rzeczoznawcy oraz rekomendowanego sposobu działania.

Działaniem zalecanym i koniecznym jest zapoznanie zewnętrznego rzeczoznawcy ze wszystkimi istotnymi faktami. Pozwoli mu to na udzielenie kompetentnej porady. W przypadku zwracania się o poradę niewłaściwe jest ukrywanie faktów lub kierowanie przepływem informacji w celu uzyskania konkretnego pożądanego rezultatu. Zewnętrzny rzeczoznawca zwykle jest niezależny od klienta, wolny od konfliktu interesów i w wysokim stopniu obiektywny.

Gdy porady nie zastosowano lub gdy jest ona znacząco różna od wniosku, proponuje się, aby partner odpowiedzialny za zlecenie przedstawił wyjaśnienie dokumentujące powody i rozważane alternatywy, wraz z zapisem konsultacji (lub z odniesieniem do niego).

Gdy zakończono więcej niż jedną konsultację, sugeruje się dodanie do dokumentacji roboczej podsumowania dyskusji, zakresu wygłaszanych opinii, proponowanych możliwości oraz ostatecznego stanowiska, a także udokumentowanie powodów jego przyjęcia.

W trakcie wszystkich zewnętrznych konsultacji konieczne jest przestrzeganie przepisów dotyczących ochrony prywatności (jeśli mają one zastosowanie) i wymogów związanych z zachowaniem poufności danych klienta. Konieczne może być zwracanie się o poradę prawną dotyczącą tych wymogów lub też innych kwestii związanych z etyką, z wykonywaniem zawodu lub dotyczących regulacji i zagadnień prawnych.

UŻYTECZNE WSKAZÓWKI

Partnerzy i pracownicy mogą zostać poinstruowani, jakie kwestie powinny być konsultowane z wykwalifikowanym specjalistą w firmie (lub ze specjalistą spoza firmy, gdy zajdzie taka potrzeba). Wśród przykładów można wymienić:

- kwestię ewentualnej zdolności jednostki do kontynuowania działalności,
- podejrzwane lub wykryte oszustwo lub inne nieprawidłowości,
- wątpliwości co do uczciwości kierownictwa,

- wydanie raportu biegłego rewidenta z zastrzeżeniem w bieżącym roku,
- zaproponowanie zmian w sprawozdaniu finansowym za poprzedni rok,
- znaczące roszczenie strony trzeciej w stosunku do klienta i do firmy,
- znaczące, złożone i/lub nowe podejście księgowo lub dotyczące rewizji,
- problemy w przemyśle lub branży,
- zmiana kluczowych członków kierownictwa,
- kwestie księgowo lub dotyczące rewizji wynikające z ryzyka środowiska naturalnego,
- znaczącą reorganizację działalności gospodarczej klienta,
- planowane wejście na giełdę.

Załącznik E dostarcza wsparcia w opracowywaniu zasad i procedur dotyczących konsultacji.

5.5 Rozbieżności zdań

MSKJ 1.43–44 stwierdza:

43. Firma ustala zasady i procedury umożliwiające postępowanie i rozwiązywanie rozbieżności zdań w gronie zespołu realizującego zlecenie, między osobami udzielającymi konsultacji oraz, tam, gdzie ma to zastosowanie, pomiędzy partnerem odpowiedzialnym za zlecenie a osobą przeprowadzającą kontrolę jakości zlecenia. (Zob. par. A52–A53)
44. Takie zasady i procedury wymagają, aby:
- (a) wnioski wynikające z konsultacji zostały udokumentowane i wdrożone,
 - (b) nie wydawano sprawozdania do czasu rozwiązania sprawy.

Żadne rozbudowane reguły i procedury nie są w stanie uwzględnić całości spraw dotyczących kwestii rozstrzygnięcia sporów przed ich powstaniem. Polityka firmy może ustalać tylko podstawowe reguły, które mogą pomóc rozpatrywać znaczące spory lub rozbieżności zdań.

Zaleca się, aby firma, jej partnerzy i pracownicy podjęli wszystkie konieczne kroki, zgodne ze standardami zawodowymi i firmy. Celem tych działań jest wystarczająca identyfikacja, rozważenie, udokumentowanie i rozwiązanie rozbieżności zdań, które mogą powstać w wielu okolicznościach. W praktyce takimi często spotykanymi okolicznościami są:

- rozbieżności zdań na temat interpretacji i zastosowania MSSF i MSRF,
- rozbieżności zdań dotyczące spraw związanych z etyką i/lub wymogami Kodeksu IESBA,¹²
- rozbieżności poglądów dotyczące ekonomicznej istoty transakcji, serii transakcji lub poziomu szczegółowości wymaganej w aktach dokumentacji zlecenia,

¹² lub kodeksu etyki innej organizacji.

- rozbieżności zdań wynikające z samego zlecenia, jak i procesu kontroli jakości wykonania zlecenia,
- zmiana lub brak zmian zwyczajów, zasad i struktur firmy,
- rozbieżności zdań na temat adekwatności i kompetencji personelu wykonującego zlecenie.

Pożądane jest, aby wszyscy partnerzy i pracownicy starali się działać w sposób obiektywny, sumienny i wolny od uprzedzeń, byli rozsądni w udzielaniu pomocy, ułatwianiu lub osiągnięciu bez zbędnej zwłoki lub konfrontacyjnej postawy rozwiązania sporów oraz rozbieżności zdań.

Zaleca się, aby wszystkie strony sporu (lub każdy, kto ma inne zdanie) podejmowały próby rozwiązania sprawy na czas, w sposób profesjonalny, taktowny i uprzejmy, stosując w tym celu dyskusje, badania oraz konsultacje.

Jeśli nie udaje się rozwiązać problemu lub nie ma pewności, jakie działanie należy podjąć, strony powinny skonsultować się z wyższym rangą członkiem zespołu realizującego zlecenie lub partnerem odpowiedzialnym za zlecenie.

Jeśli kwestia dotyczy konkretnego obszaru nadzoru zawodowego lub praktyki zarządzania w firmie, należy zwrócić się z nią do partnera odpowiedzialnego za ten obszar (najlepiej do partnera odpowiedzialnego za zlecenie). Powinien on rozważyć zagadnienie i zdecydować, w drodze konsultacji ze stronami, o sposobie jego rozwiązania. Zaleca się, aby partner poinformował strony o decyzji i przyczynach jej podjęcia.

Jeśli spór lub rozbieżność zdań pozostają nierozwiązane lub też któraś z zaangażowanych stron nie jest usatysfakcjonowana podjętymi decyzjami, może rozważyć zwrócenie się do organu o najwyższych uprawnieniach w firmie. Ma to zastosowanie, jeżeli strona ta uzna, że sprawa ma duże znaczenie lub dotyczy kontroli jakości.

Proponuje się, aby opracowana polityka firmy chroniła wszystkich partnerów i pracowników przed sankcjami, ograniczeniami kariery lub działaniami karnymi w sytuacji, gdy zwrócą oni uwagę na zasadne i znaczące kwestie, działając w dobrej wierze oraz w interesie publicznym, klienta, firmy lub współpracownika.

Ważne jest, aby partnerzy i pracownicy rozumieli, że przekazanie sprawy do rozpatrzenia poza zespół realizujący zlecenie na wyższy szczebel kompetencyjny jest decyzją poważną, której znaczenia nie należy minimalizować, gdyż wymagać będzie poświęcenia znacznej ilości czasu przez partnera. Przekazanie sprawy może odbyć się ustnie (jest to jednak odradzane), jeśli informacje są poufne albo wrażliwe, lub na piśmie. We wszystkich przypadkach należy dokumentować charakter i zakres wszystkich konsultacji przeprowadzonych w czasie wykonywania zlecenia oraz wyciągnięte na ich podstawie wnioski. Zaleca się, aby strony, do których skierowano sprawę, rozważyły kwestię, i jeśli uznają ją za znaczącą i istotną, omówiły ją z innymi partnerami, a następnie poinformowały zaangażowane strony o decyzji firmy.

Jeśli strona w dalszym ciągu nie jest zadowolona ze sposobu rozwiązania zagadnienia, a wyczerpano już wszystkie instancje odwoławcze w firmie, będzie musiała ona rozważyć czy zagadnienie wpływa na jej zawodową odpowiedzialność, zajmowane stanowisko lub możliwość dalszej pracy w firmie.

Spory i rozbieżności zdań powinny być udokumentowane w ten sam sposób, co konsultacje każdej innej sprawy dotyczącej zlecenia atestacyjnego. W każdym przypadku sprawozdanie z wykonania zlecenia nie może być datowane, zanim wszystkie zagadnienia nie zostaną rozwiązane.

Zaleca się, aby pisemna umowa spółki partnerskiej ustalała zasady rozstrzygnięcia sporów jak też rozwiązywania spółki partnerskiej, w sytuacji, gdy rozbieżności poglądów są zbyt duże by je polubownie rozstrzygnąć.

UŻYTECZNE WSKAZÓWKI

W przypadku rozbieżności zdań zalecane jest podjęcie następujących kroków:

- rozważenie wszystkich istotnych faktów i przyczyn rozbieżności zdań,
- rozważenie wszystkich dostępnych materiałów z badań,
- wzięcie pod uwagę poglądów wyższych partnerów i pracowników firmy,
- podjęcie mediacji pomiędzy stronami w celu określenia, czy może być osiągnięte porozumienie.

5.6 Kontrola jakości zlecenia (weryfikacja)

MSKJ 1.35–41 stwierdza:

35. Firma określa zasady i procedury wymagające przeprowadzenia – w odniesieniu do odpowiednich zleceń – kontroli jakości zlecenia, która zapewnia obiektywną ocenę znaczących osądów dokonanych przez zespół realizujący zlecenie oraz wniosków sformułowanych w trakcie sporządzania sprawozdania. Takie zasady i procedury:
- (a) wymagają przeprowadzenia kontroli jakości zlecenia dla wszystkich badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych,
 - (b) określają kryteria, w oparciu o które wszystkie inne badania i przeglądy historycznych informacji finansowych oraz inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych są oceniane pod kątem stwierdzenia konieczności przeprowadzenia kontroli jakości zlecenia oraz (Zob. par. A41)
 - (c) wymagają przeprowadzenia kontroli jakości zlecenia dla wszystkich zleceń spełniających kryteria ustalone zgodnie z paragrafem 35(b).
36. Firma opracowuje zasady i procedury określające charakter, czas trwania i zakres kontroli jakości zlecenia. Takie zasady i procedury wymagają, aby sprawozdanie ze zlecenia nie było datowane przed zakończeniem kontroli jakości zlecenia. (Zob. par. A42–A43)
37. Firma ustala zasady i procedury wymagające, aby kontrola jakości zlecenia obejmowała następujące czynności:
- (a) dyskusję na temat znaczących spraw z partnerem odpowiedzialnym za zlecenie,
 - (b) przegląd sprawozdań finansowych lub innych informacji o przedmiocie zlecenia i proponowanego sprawozdania,
 - (c) przegląd wybranej dokumentacji zlecenia dotyczącej znaczących osądów dokonanych przez zespół realizujący zlecenie oraz sformułowanych wniosków,
 - (d) ocenę wniosków sformułowanych podczas sporządzania sprawozdania oraz rozważenie, czy zaproponowane sprawozdanie jest odpowiednie. (Zob. par. A44)

38. W przypadku badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych, firma ustala zasady i procedury wymagające, aby kontrola jakości zlecenia uwzględniała także rozważenie następujących elementów:
- (a) ocenę niezależności firmy w związku z określonym zleceniem, przeprowadzoną przez zespół realizujący zlecenie,
 - (b) czy przeprowadzono odpowiednie konsultacje w zakresie spraw, które dotyczą rozbieżności zdań bądź innych trudnych lub spornych spraw i wnioski wyciągnięte z przeprowadzonych konsultacji,
 - (c) czy objęta przeglądem dokumentacja odzwierciedla wykonaną pracę związaną z dokonaniem znaczących osądów oraz czy potwierdza wyciągnięte wnioski. (Zob. par. A45–A46)

Kryteria wyboru osób przeprowadzających kontrolę jakości zlecenia

39. Firma ustala zasady i procedury dotyczące sposobu wyznaczania osób przeprowadzających kontrolę jakości zlecenia oraz określa wymogi, jakie osoby te powinny spełniać:
- (a) kwalifikacje merytoryczne wymagane do wypełnienia zadań, w tym konieczne doświadczenie i uprawnienia oraz (Zob. par. A47)
 - (b) stopień, w jakim można się konsultować z osobą przeprowadzającą kontrolę jakości zlecenia bez narażania jej obiektywizmu. (Zob. par. A48)
40. Firma ustala zasady i procedury opracowane w taki sposób, aby przestrzegać obiektywizmu osób przeprowadzających kontrolę jakości zlecenia. (Zob. par. A49–A51)
41. Zasady i procedury firmy umożliwiają zastąpienie osoby przeprowadzającej kontrolę jakości zlecenia, jeżeli jej zdolność do przeprowadzenia obiektywnej kontroli zmalała.

Weryfikacja to następujący w dacie wydania lub przed wydaniem sprawozdania biegłego rewidenta proces, mający na celu przeprowadzenie obiektywnej oceny istotnych osądów i wniosków wyciągniętych przez zespół realizujący zlecenie w trakcie opracowywania sprawozdania biegłego rewidenta, łącznie z oceną czy to sprawozdanie jest właściwe.

Wszelkie zlecenia powinny być oceniane w odniesieniu do ustalonych kryteriów firmy (patrz poniżej) w celu określenia, czy zachodzi konieczność przeprowadzenia weryfikacji (MSKJ 1.35, a w przypadku zleceń badania, MSRF 220.19). W przypadku nowego klienta zalecane jest dokonanie takiej oceny przed przyjęciem zlecenia, a w przypadku kontynuacji współpracy warto dokonać tej oceny w fazie planowania zlecenia.

Partner odpowiedzialny za zlecenie powinien rozwiązać wszelkie kwestie, które wynikną podczas weryfikacji, musi też mieć wystarczające przekonanie, że przeprowadzono i zakończono odpowiednie dyskusje i wdrożenia, przed datowaniem sprawozdania ze zlecenia.

W badaniach sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych i innych zleceniach, w których przeprowadza się weryfikację, sprawozdanie ze zlecenia nie może być datowane przed jej zakończeniem. Zaleca się także, aby polityka firmy stawiała wymóg weryfikacji w przypadku badania jednostek sektora publicznego.

UŻYTECZNE WSKAZÓWKI

Kryteria ustalania konieczności przeprowadzania weryfikacji

Następujące elementy nie są kryteriami wymaganymi przez MSKJ 1, ale podano je w celu rozważenia w procesie opracowywania polityki firmy. Każda firma określi swoje własne kryteria przeprowadzania weryfikacji.

Przeprowadzenie kontroli jakości może być rozważane przed datowaniem sprawozdania ze zlecenia, gdy:

- jest ona elementem zbioru zabezpieczeń zastosowanych w sytuacji, gdy partner odpowiedzialny za zlecenie narażony jest na znaczące i powtarzające się zagrożenie niezależności, wynikające z długotrwałego bliskiego osobistego związku lub kontaktów gospodarczych z klientem, które to zagrożenie ograniczono uprzednio do możliwego do zaakceptowania poziomu poprzez stosowanie innych zabezpieczeń,
- określone zagrożenie niezależności związane z partnerem odpowiedzialnym za zlecenie pojawia się cyklicznie i jest uznane za znaczące, ale przeprowadzenie weryfikacji może ograniczyć to zagrożenie do możliwego do zaakceptowania poziomu,
- przedmiot usługi zlecenia dotyczy organizacji, które są ważne dla określonych społeczności lub ogółu społeczeństwa,
- użytkownicy sprawozdania to duża liczba biernych udziałowców/akcjonariuszy, posiadaczy równorzędnych jednostek własności, partnerów, wspólników przedsięwzięć, beneficjentów lub innych podobnych stron,
- zidentyfikowano znaczące ryzyko związane z decyzją akceptacji lub kontynuacji zlecenia, zgodnie z Rozdziałem 3, *Podjęcie i kontynuacja współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń*,
- możliwość zachowania zdolności do kontynuacji działalności jednostki jest problematyczna, a potencjalny wpływ sprawozdania na korzystające z niego strony trzecie (inne niż kierownictwo) jest znaczny,
- występuje istotne ryzyko dla użytkowników dotyczące nowych i bardzo złożonych wyspecjalizowanych transakcji, takich jak transakcje pochodne i zabezpieczające, wynagrodzenia bazujące na kursie giełdowym akcji, nietypowe instrumenty finansowe, szeroki zakres oszacowań dokonanych przez kierownictwo oraz osądy, które potencjalnie mają znaczący wpływ na innych użytkowników,
- jednostka jest dużym prywatnym przedsiębiorstwem (lub powiązaną grupą, za którą odpowiedzialność ponosi jeden partner odpowiedzialny za zlecenie),
- całkowite wynagrodzenie zapłacone przez klienta stanowi duży udział w całkowitych przychodach rocznych partnera lub firmy (np. większy niż 10–15%).

Mogą też wystąpić czynniki, które wymuszą przeprowadzenie kontroli jakości zlecenia po jego rozpoczęciu. Przykłady takich sytuacji to:

- wzrost ryzyka zlecenia podczas jego realizacji, na przykład w sytuacji, gdy klient staje się celem przejęcia,
- obawa członków zespołu realizującego zlecenie, że sprawozdanie biegłego rewidenta może być nieodpowiednie do okoliczności,

- zidentyfikowanie nowych i znaczących użytkowników sprawozdania finansowego,
- znaczące spory sądowe, których stroną jest klient, wszczęte po zakończeniu procesu akceptacji zlecenia,
- objęcie uwagą znaczenia i charakteru skorygowanych i nieskorygowanych zniekształceń zidentyfikowanych w trakcie zlecenia,
- pojawienie się rozbieżności poglądów z kierownictwem badanej jednostki dotyczące istotnych zagadnień rachunkowości lub ograniczenia zakresu badania,
- pojawienie się ograniczeń zakresu badania.

5.6.1 Charakter, harmonogram i zakres kontroli jakości zlecenia

Partner odpowiedzialny za zlecenie musi dokonać przeglądu akt przed weryfikacją. Jest to konieczne, ponieważ osoba dokonująca kontroli jakości zlecenia musi przeprowadzić obiektywną ocenę znaczących osądów dokonanych przez zespół realizujący zlecenie. Decyzja o przeprowadzeniu weryfikacji, nawet gdy zlecenie spełnia kryteria wymienione powyżej, jak i jej zakres, mogą zależeć od złożoności zlecenia i związanego z nim ryzyka. Weryfikacja nie ogranicza odpowiedzialności partnera odpowiedzialnego za zlecenie.

Weryfikacja obejmuje co najmniej (MSKJ 1.37, a w przypadku zleceń badania, MSRF 220.20):

- omówienie znaczących zagadnień z partnerem odpowiedzialnym za zlecenie,
- przegląd sprawozdania finansowego lub innych informacji o przedmiocie zlecenia oraz projektu sprawozdania biegłego rewidenta,
- przegląd wybranych akt dokumentacji zlecenia dotyczących znaczących osądów dokonanych przez zespół realizujący zlecenie oraz wyciągniętych na ich podstawie wniosków.
- ocenę wniosków sformułowanych podczas sporządzania sprawozdania oraz rozważenie czy zaproponowane sprawozdanie jest odpowiednie.

Zaleca się, aby firma używała standardowej listy kontrolnej dotyczącej kontroli jakości wykonania zlecenia, tak by przegląd był kompletny i odpowiednio udokumentowany.

Załącznik F dostarcza wsparcia w opracowywaniu standardowej listy kontrolnej dotyczącej kontroli jakości zlecenia.

W przypadku jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych (i innych organizacji, dla których przewiduje to polityka firmy), weryfikacja bierze pod uwagę (MSRF 1.38):

- ocenę niezależności firmy w związku z określonym zleceniem, przeprowadzoną przez zespół realizujący zlecenie,
- czy przeprowadzono odpowiednie konsultacje w zakresie spraw, które dotyczą rozbieżności zdań bądź innych trudnych lub spornych spraw i wnioski wyciągnięte z przeprowadzonych konsultacji,
- czy dokumentacja wybrana do przeglądu odzwierciedla prace przeprowadzone w odniesieniu do znaczących osądów kierownictwa i czy potwierdza ona wyciągnięte wnioski.

Zaleca się, aby profesjonalista odpowiedzialny za weryfikację był zaangażowany w proces zlecenia na jego wczesnym etapie, co pozwoli mu w porę ocenić wszystkie istotne kwestie wynikłe w trakcie zlecenia. Może to być korzystne, gdyż przeprowadzenie części przeglądu w miarę postępu realizacji zlecenia umożliwi szybkie rozwiązanie takich istotnych kwestii.

Firma może rozważyć przeznaczenie kilku dni od daty wydania sprawozdania (np. pięć dni roboczych) na weryfikację. Dwa spośród tych pięciu dni mogą być przeznaczone na wykonanie i zatwierdzenie ostatecznego przeglądu. Czas ten w przypadku większych i bardziej skomplikowanych zleceń będzie oczywiście odpowiednio dłuższy.

5.6.2 Osoba dokonująca kontroli jakości zlecenia (weryfikator)

Firma jest odpowiedzialna za ustalenie kryteriów, według których wyznaczana jest osoba dokonująca kontroli jakości zlecenia (weryfikator). Firma musi także określić odpowiednie kwalifikacje dla takiej osoby.

Weryfikator musi być obiektywny, niezależny i dostatecznie wyszkolony, mieć doświadczenie, kompetencje merytoryczne i uprawnienia, jak również czas oraz zdolność do wypełnienia tej roli. Cechy, których zwykle oczekuje się od kandydata odpowiedniego do wypełniania tej roli, obejmują najwyższą wiedzę merytoryczną w zakresie bieżących standardów rachunkowości i rewizji oraz szerokie doświadczenie zdobyte na wysokim szczeblu.

Weryfikator nie może być członkiem zespołu realizującego zlecenie, nie może też, bezpośrednio lub pośrednio, dokonywać przeglądu swojej własnej pracy lub decydować o realizacji zlecenia. Weryfikację może dokonywać więcej niż jedna wykwalifikowana osoba dokonująca przeglądu, jeżeli pozwoli to zapewnić umiejętności konieczne do jego skutecznego przeprowadzenia.

Zaleca się konsultacje między wykwalifikowanymi profesjonalistami, pełniącymi funkcję weryfikatorów. W mniejszych firmach często zdarza się, że zespół realizujący zlecenie konsultuje się z weryfikatorem w trakcie jego realizacji. Nie zmniejsza to zwykle niezależności weryfikatora, dopóki partner odpowiedzialny za zlecenie (a nie weryfikator) podejmuje ostateczne decyzje, zaś charakter i zakres kwestii nie jest zbyt znaczący. Proces ten pozwoli uniknąć rozbieżności zdań w późniejszej fazie wykonywania zlecenia.

Jeśli po udzielonej konsultacji odnośnie konkretnego zagadnienia obiektywizm weryfikatora jest narażony na szwank, zaleca się, by firma wyznaczyła jego zastępcę.

W przypadku mniejszych firm funkcję weryfikatorów mogą pełnić osoby spoza firmy pod warunkiem, że są one odpowiednio wykwalifikowane i spełniają konieczne wymogi niezależności.

Studium przypadku – kontrola jakości zlecenia

Szczegóły dotyczące studium przypadku opisano we wprowadzeniu do tego zagadnienia w niniejszym Przewodniku.

M&M i Wspólnicy

Obecnie żadna jednostka notowana na giełdzie nie jest klientem Marcela. W związku z tym nie są wymagane kontrole jakości wykonania zlecenia (weryfikacje) dla żadnego z jego zleceń.

Marcel może zastosować zasady weryfikacji obowiązujące dla jednostek notowanych na giełdzie do innych zleceń spełniających określone kryteria polityki. Wśród przykładów można wymienić badanie jednostek o wyższym ryzyku lub inne zlecenia atestacyjne, gdzie występują zagrożenia niezależności. Weryfikacja może eliminować takie zagrożenia, albo ograniczać je do możliwego do zaakceptowania poziomu. Marcel przeprowadza pewną liczbę badań, niektóre z nich są dosyć duże. Niektórzy klienci mogą stanowić dla niego wyzwanie, dlatego wykonanie weryfikacji może wydawać się racjonalne.

Zakładając, że Marcel wdrożył już wymogi niezależności, prawdopodobnie doszedł do wniosku, że będzie musiał zlecić tę funkcję na zewnątrz. Ze względu na niewielkie stosunkowo doświadczenie personelu, niemożliwe jest delegowanie odpowiedzialności.

Gdyby była to twoja firma, czy zdecydowałbyś się na przeprowadzenie weryfikacji badania lokalnej agencji rządowej wobec tego że kontakty z nią stwarzają zagrożenie zażyłości (Marcel zna ich od lat), oraz wobec faktu, że jest to jednostka sektora publicznego i ryzyka (podejrzeń o korupcję)?

Jakie decyzje należy podjąć w związku z domem emeryta? Ten klient może mieć problemy z założeniem kontynuacji działalności (niezapłacone honoraria od prawie roku). Firma Marcela stoi przed zagrożeniem dla niezależności (zaległe honoraria).

Formalny proces przeprowadzający pracowników przez rozważenie decyzji, czy wykonać weryfikację konkretnego zlecenia pozwoli na wczesne planowanie i da pewność, że osoba odpowiedzialna za przeprowadzenie weryfikacji będzie dostępna w pożądanym momencie. Proces ten pomoże także pracownikom ocenić okoliczności, w których przeprowadzenie weryfikacji może być pożądane nawet jeżeli nie wymaga tego ściśle standard (na przykład w sytuacjach, w których określono wyższy stopień ryzyka dla danego zlecenia).

Aby spełnić wymagania standardu MSKJ 1.35–37 Marcel musi wykonać jeszcze pewną ilość pracy.

6. Monitoring (nadzorowanie)

| <i>Cel rozdziału</i> | <i>Odniesienie podstawowe</i> |
|--|-------------------------------|
| Przedstawienie wskazówek dotyczących monitorowania w firmie zasad i procedur systemu kontroli jakości, w tym także istniejącego w firmie programu nadzorowania, procedur inspekcji, raportu wyników monitorowania zajmującego się niedociągnięciami i ich usuwaniem, będącego także reakcją na skargi i zażalenia. | MSKJ 1.48–56 |

6.1 Przegląd

MSKJ 1.48 stwierdza:

48. Firma opracowuje proces monitorowania niezbędny do uzyskania uzasadnionej pewności, że zasady i procedury dotyczące systemu kontroli jakości są przydatne, adekwatne, działają skutecznie i są przestrzegane w praktyce. Proces ten:
- (a) obejmuje stałą analizę i ocenę systemu kontroli jakości firmy – w tym na zasadach cyklicznych – inspekcję co najmniej jednego zakończonego zlecenia każdego z partnerów odpowiedzialnych za zlecenie,
 - (b) wymaga przypisania odpowiedzialności za proces monitorowania partnerowi lub partnerom lub innym osobom posiadającym wystarczające i odpowiednie doświadczenie oraz uprawnienia w firmie, które umożliwią im przyjęcie tej odpowiedzialności oraz
 - (c) wymaga, aby osoby wykonujące zlecenie lub przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia nie brały udziału w inspekcji zlecenia. (Zob. par. A64–A68)

Zasady i procedury kontroli jakości stanowią kluczową część systemu kontroli wewnętrznej firmy. Monitoring (nadzorowanie) polega przede wszystkim na zrozumieniu systemu kontroli i ustaleniu – poprzez rozmowy, przegląd przeprowadzonych procedur oraz sprawdzenie akt zlecenia i innej dokumentacji istotnej dla działania systemu kontroli (na przykład rejestrów dotyczących szkoleń i stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych oraz potwierdzeń dotyczących niezależności) – czy i w jakim stopniu system kontroli został zaprojektowany i działa efektywnie. Obejmuje to także opracowanie zaleceń dotyczących ulepszenia systemu, szczególnie gdy wykryto słabości lub gdy zmieniły się standardy zawodowe i zwyczaje.

UŻYTECZNE WSKAZÓWKI

Proponuje się, aby firma opracowała zasady i procedury monitorowania, które mogą obejmować obiektywną analizę i ocenę:

- stopnia zgodności z zasadami i procedurami kontroli jakości i przestrzegania zawodowych standardów, regulacji i wymogów prawnych,
- przydatności i adekwatności zasad i procedur kontroli jakości,
- stopnia, w jakim aktualne zasady i procedury są spójne z bieżącym rozwojem zawodu,
- kontroli jakości i kultury etyki w firmie (zawierającej dowody potwierdzające istnienie pisemnych potwierdzeń przestrzegania zasad i procedur dotyczących niezależności),
- skuteczności kształcenia zawodowego i działań w zakresie rozwoju,
- stosowności wytycznych i zapewnionych zasobów merytorycznych,
- procesów kontroli wewnętrznej firmy,
- treści, harmonogramu i skuteczności komunikacji z członkami firmy dotyczącej kwestii kontroli jakości (w tym informacji o zidentyfikowanych słabościach systemu, co do których należy podjąć czynności naprawcze, jak też zaproponowanych ulepszeń systemu, będących rezultatem przeprowadzonych ocen),
- skuteczności działań kontrolnych zakończonego procesu (np. czy wprowadzono na czas niezbędne zmiany).

Firma zakłada, że wszyscy partnerzy i pracownicy na wszystkich szczeblach, będą nieformalnie monitorować i egzekwować przestrzeganie jakości, etyki oraz standardów zawodowych i firmy. Monitoring ten jest nieodłącznym aspektem profesjonalnej pracy. Partnerzy i pracownicy podejmujący decyzję lub nadzorujący pracę innych mają wyższy poziom odpowiedzialności.

Zaleca się, aby firma brała także pod uwagę wszelkie opinie otrzymane podczas inspekcji przeprowadzonych przez odpowiednie organizacje zawodowe i płynące z systemu licencjonowania (o ile on występuje). Nie może to jednak być traktowane jako substytut własnego programu wewnętrznego monitorowania w firmie.

Mechanizmy monitorowania, którymi może posłużyć się firma to:

- programy edukacji i szkoleń wewnątrz firmy i poza nią,
- wymogi, aby partnerzy i pracownicy znali i rozumieli zasady i procedury firmy ustalone dla przeglądu zlecenia, przeglądu kontroli jakości i zatwierdzania osób odpowiedzialnych za zlecenie oraz ich przestrzegali,
- deklaracja polityki firmy instruująca partnerów i pracowników, aby nie wydawać żadnych informacji o sprawozdaniu finansowym będącym przedmiotem zlecenia, dopóki nie będzie koniecznego zatwierdzenia,
- firmowy standardowy system zakończenia zlecenia przedstawiający wymagania dotyczące zatwierdzania i podpisów końcowych, uzależnionych od rodzaju zlecenia, funkcji i osoby odpowiedzialnej,

- polecenie dla partnera odpowiedzialnego za zlecenie i osoby dokonującej kontroli jakości zlecenia, aby monitorowali oni na bieżąco odpowiednie zatwierdzenia,
- polecenie dla wszystkich partnerów i pracowników dotyczące konsultowania się z odpowiednim wyższym personelem w firmie, kiedy zauważą znaczące i mniej istotne, powtarzające się naruszenia zasad firmy,
- przy ocenie zakresu, okresowe przeglądy praktyk przeprowadzane przez organizację zawodową, instytut lub regulatora (o ile występują).

Decyzja, czy zawrzeć kontrakt z niezależną stroną czy też ustanowić wewnętrzny system monitoringu, a także decyzja dotycząca zakresu takiego systemu może być różna w różnych firmach. Zależec będzie to również od poziomu zasobów firmy w czasie przeprowadzania inspekcji i jej zdolności do skutecznego przeprowadzenia programu. Decyzja ta jest zwykle podejmowana w firmie przez uprawnioną do tego osobę, w drodze konsultacji z wszystkimi partnerami, podczas każdego cyklu inspekcji.

W przypadku mniejszych firm funkcje monitoringu mogą pełnić zewnątrzni profesjonaliści, legitymujący się odpowiednimi kwalifikacjami. Firma może też zdecydować się na zawarcie umowy z inną firmą, z którą ma porozumienie.

Piramida monitoringu (nadzorowania)



Załącznik G dostarcza wsparcia dotyczącego procesu monitorowania systemu kontroli jakości i pomaga w określeniu elementów, które należy rozważyć definiując procedury monitoringu.

6.2 Program monitorowania (nadzorowania)

Odpowiedzialność za monitorowanie wdrażania zasad i procedur kontroli jakości jest oddzielona od ogólnej odpowiedzialności za kontrolę jakości. Celem programu monitorowania jest pomóc firmie w uzyskaniu uzasadnionej pewności, że zasady i procedury dotyczące systemu kontroli jakości są właściwe, wystarczające i działają skutecznie. Program ma także stanowić pomoc w zapewnieniu przestrzegania wymogów przeglądu praktyki, a także stosownych wymogów prawnych i regulacyjnych.

Każda firma wdraża standardy kontroli jakości projektując i wdrażając system kontroli jakości, odpowiedni do rozmiaru i charakteru jej praktyki oraz realizowanych zleceń. Zaleca się zaprojektowanie tego systemu tak, aby dostarczał on uzasadnionej pewności, że znaczące i/lub długotrwałe naruszenia polityki i kontroli jakości będą mało prawdopodobne lub zostaną wykryte.

Aby monitoring był efektywny, wszyscy partnerzy i pracownicy muszą współpracować z osobą monitorującą, zdając sobie sprawę, że jej praca jest zasadniczym elementem systemu kontroli jakości. Wsparcie tego procesu przez partnerów i kierowników oraz podkreślenie uwag i ustaleń monitorującego jest szczególnie ważne. Rozbieżność poglądów co do ustaleń monitorującego, brak zgody z nimi lub ich nieposzanowanie mogą być rozstrzygnięte w procesie rozwiązywania sporów w firmie, opisanym w sekcji 5.5.

Proponuje się, aby monitoring zgodności był zaprojektowany w ten sposób, aby zapewniał on obiektywną ocenę:

- przestrzegania zawodowych standardów oraz obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych
- stosowności sprawozdania z wykonania zlecenia,
- przeprowadzenia odpowiednich i wystarczających konsultacji odnośnie kwestii trudnych i spornych,
- stopnia, w jakim dokumentacja jest odpowiednia i wystarczająca stosownie do przeprowadzonych prac,
- oceny odpowiedniego stosowania zasad i procedur kontroli jakości w firmie.

6.3 Procedury inspekcji

Monitorowanie systemu kontroli jakości firmy może być procesem ciągłym lub okresowym. Zaleca się, aby, jako część programu monitorowania, firma sprawdziła wybrane zlecenia danej osoby. Mogą one być wyselekcjonowane bez wcześniejszego powiadamiania zespołu realizującego zlecenie. Pomimo tego, że dla każdego partnera odpowiedzialnego za zlecenie pożądanym jest wybranie jednego lub więcej zakończonych zleceń podczas każdej inspekcji, firma może wybrać sprawdzenie pewnej liczby zleceń na rok, jednak tak, aby akta każdego partnera były kontrolowane przynajmniej raz w trakcie trwania cyklu.

W każdym przypadku, gdy wybór zleceń danej osoby do przeprowadzenia inspekcji jest dokonywany cyklicznie, to cykl ten nie może być dłuższy niż trzy lata.

W celu zapewnienia bezstronnej i obiektywnej oceny akt, osoby zaangażowane do zespołu realizującego zlecenie lub przeprowadzające weryfikację nie powinny być uprawnione do monitorowania tych samych akt.

W przypadku mniejszych firm może okazać się konieczne, by procedury monitoringu były przeprowadzone przez ten sam personel, który zaprojektował i wdrożył zasady i procedury kontroli jakości w firmie. Takie osoby będą gruntownie znać wymogi firmy i będzie im znacznie łatwiej zidentyfikować obszary wymagające usprawnienia. Firma może także powierzyć tę funkcję tym samym osobom, które przeprowadzają weryfikację, pod warunkiem, że osoba dokonująca inspekcji akt dla celów monitorowania nie była członkiem zespołu realizującego zlecenie i nie dokonywała weryfikacji jego akt. Jeśli firma nie dysponuje odpowiednimi zasobami dla przeprowadzenia inspekcji zleceń, może skorzystać z innych źródeł takich jak inne firmy, z którymi ma porozumienie lub też zawodowe organizacje członkowskie oferujące takie usługi.

Firmy należące do sieci mogą wybrać wdrożenie monitoringu na bazie sieci, jeśli firma należąca do sieci stosuje wspólne zasady i procedury monitoringu. Niezależnie od sposobu organizacji monitoringu, zasady i procedury firmy wymagają, aby corocznie informować odpowiednie osoby o jego zakresie i rezultatach. Zasady te muszą ponadto przewidywać natychmiastowe powiadomienie o zidentyfikowanych niedociągnięciach w systemie kontroli jakości, aby można było podjąć czynności naprawcze.

Wiele czynników wpływa na sposób w jaki zaprojektowana jest inspekcja. Planowanie organizacji procesu inspekcji zwykle obejmuje czynniki, takie jak:

- wielkość firmy,
- charakter i złożoność praktyki firmy,
- ryzyko związane z bazą klientów i rodzajami świadczonych usług,
- liczba biur i ich geograficzne położenie,
- ogólny zarys oceny funkcjonowania i przestrzegania reguł oddzielnie w każdym biurze (w stosownych przypadkach),
- wyniki poprzednich inspekcji i monitoringu zewnętrznego dokonanego przez profesjonalistę lub zarządzające organy nadzorcze,
- stopień uprawnień udzielony członkom firmy, oddziałom i biurom.

Dokumentacja z inspekcji może zawierać:

- ocenę przestrzegania standardów zawodowych oraz zastosowanych regulacji i wymogów prawnych,
- wyniki oceny elementów systemu kontroli jakości,
- ocenę, czy firma odpowiednio zastosowała zasady i procedury kontroli jakości,
- ocenę, czy sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednie do okoliczności,
- identyfikację wszystkich niedociągnięć, ich przyczyn i wpływu oraz decyzję, czy konieczne są dalsze działania wraz ich szczegółowym opisem,
- podsumowanie wyników i wyciągniętych wniosków (dostarczonych firmie), wraz z zaleceniami czynności naprawczych lub koniecznych zmian.

Najlepszym sposobem postępowania partnerów odpowiedzialnych za zlecenie jest zorganizowanie spotkania (razem z odpowiednimi członkami personelu) w celu dokonania przeglądu sprawozdania biegłego rewidenta i podjęcia decyzji o czynnościach naprawczych i/lub zmianach systemu, ról i odpowiedzialności, postępowania dyscyplinarnego, wyrażania uznania oraz innych zagadnień, stosownie do ustaleń.

6.4 Raport z wyników monitoringu

Firma co najmniej raz w roku przekazuje wszystkim partnerom odpowiedzialnym za zlecenie i innym odpowiednim pracownikom, w tym dyrektorowi generalnemu albo, w stosownych przypadkach, zarządowi firmy, informacje o wynikach procesu monitorowania wraz ze szczegółowym jego opisem i wnioskami dotyczącymi ogólnej zgodności i skuteczności.

Raport ten powinien zawierać co najmniej:

- opis przeprowadzonych procedur monitoringu,

- wnioski wyciągnięte na podstawie procedur monitoringu,
- opis systemowych, powtarzających się lub innych znaczących niedociągnięć, a także działań podjętych i zaleconych w celu ich usunięcia (jeśli występują).

UŻYTECZNE WSKAZÓWKI

Firma może podjąć decyzję, by proces monitorowania obejmował dodatkowe pozycje. Wtedy pod uwagę można wziąć:

- ilość i rodzaj sprawdzonych akt,
- uwagi ogólne z przeprowadzonych inspekcji,
- często występujące niedociągnięcia lub obszary, które należy ulepszyć wraz z powodami, dla których występują,
- szczegółowy przegląd kwestii wskazujących na potrzebę zmian lub uaktualnienia systemu kontroli jakości lub odpowiednie wskazówki,
- określone zagadnienia wymagające uwagi partnera odpowiedzialnego za akta (np. brakujący list do zarządu itp.),
- zalecenia opracowania lub usprawnienia polityki i nowych lub skorygowanych systemów kontroli, w celu zapewnienia odpowiedniego zastosowania zasad,
- uwagi związane z kulturą firmy w kwestiach dotyczących kontroli jakości – zarówno kierownictwa, jak i wśród innych partnerów i pracowników,
- uwagi o podnoszeniu kwalifikacji zawodowych w firmie i procesie szkoleń,
- przegląd istniejących systemów i zasad kontroli jakości,
- przegląd procesu okresowej oceny, wraz z charakterem, harmonogramem i zakresem przeprowadzonych prac i rozmów,
- ustalenia dotyczące zasad, które są nieodpowiednie lub niezgodne z bieżącymi standardami, przypadki znaczącego nieprzestrzegania procedur na poziomie firmy i zlecenia oraz inne zidentyfikowane problemy,
- podsumowanie zmian w zasadach wykonywania zawodu lub standardach zawodowych, wskazujące na konieczność korekty systemu kontroli jakości lub związanej z nim dokumentacji.

W Załączniku H przedstawiono wskazówki, które mogą być zastosowane jako podstawa dla raportu wyników monitorowania.

6.5 Ocena, przekazywanie informacji i usuwanie niedociągnięć

MSKJ 1.49–54 stwierdza:

49. Firma ocenia skutki niedociągnięć zauważonych w wyniku procesu monitorowania oraz ustala, czy stanowią one:
- (a) przykłady, które niekoniecznie wskazują na to, że system kontroli jakości firmy jest niedostateczny dla uzyskania uzasadnionej pewności, że firma stosuje standardy zawodowe oraz przestrzega wymogów regulacyjnych i prawnych, a sprawozdania wydawane przez firmę lub przez partnerów odpowiedzialnych za zlecenia są odpowiednie w danych okolicznościach lub
 - (b) systemowe, powtarzające się lub inne znaczące niedociągnięcia, które wymagają podjęcia natychmiastowych działań naprawczych.
50. Firma informuje odpowiednich partnerów odpowiedzialnych za zlecenie oraz inny właściwy personel o niedociągnięciach zauważonych w wyniku procesu monitorowania oraz rekomenduje podjęcie odpowiednich działań naprawczych. (Zob. par. A69)
51. Zalecenia dotyczące odpowiednich działań naprawczych wobec zauważonych niedociągnięć obejmują jedną lub więcej z poniższych czynności:
- (a) podjęcie odpowiednich działań naprawczych w związku z określonym zleceniem lub członkiem personelu,
 - (b) poinformowanie osób odpowiedzialnych za szkolenia i rozwój zawodowy o ustaleniach,
 - (c) zmiany zasad i procedur dotyczących kontroli jakości oraz
 - (d) działania dyscyplinarne w stosunku do osób, które nie przestrzegają zasad i procedur firmy, a szczególnie w stosunku do czyniących to w sposób notoryczny.
52. Firma ustanawia zasady i procedury postępowania w przypadkach, w których wyniki procedur monitoringu wskazują, że sprawozdanie może być niewłaściwe lub że w trakcie przeprowadzania zlecenia pominięto procedury. Takie zasady i procedury wymagają od firmy określenia odpowiednich działań w celu zapewnienia zgodności z stosownymi zawodowymi standardami i obowiązującymi wymogami prawa i regulacjami oraz rozważenia zasadności skorzystania z porady prawnej.
53. Przynajmniej raz do roku firma informuje partnerów odpowiedzialnych za zlecenie oraz inne odpowiednie osoby z firmy, w tym dyrektora wykonawczego firmy lub, tam gdzie jest to właściwe, zarząd kierujący złożony z partnerów, o wynikach monitorowania systemu kontroli jakości. Tego rodzaju informacje umożliwiają firmie oraz wymienionym osobom podjęcie niezwłocznych i odpowiednich działań zgodnych z pełnionymi przez nie rolami i zakresem odpowiedzialności. Przekazane informacje dotyczą następujących zagadnień:
- (a) opisu przeprowadzonych procedur monitoringu,
 - (b) wniosków wyciągniętych na podstawie procedur monitoringu,
 - (c) tam, gdzie jest to właściwe, opisu systemowych, powtarzających się lub innych znaczących niedociągnięć oraz działań podjętych w celu rozwiązania lub naprawy tych niedociągnięć.

54. Niektóre firmy działają w ramach sieci i w celu zachowania spójności mogą zastosować niektóre lub wszystkie procedury monitoringu na zasadach sieciowych. Jeżeli firmy działające w sieci stosują wspólne procedury i zasady monitorowania zaprojektowane w celu przestrzegania niniejszego standardu oraz polegają na takiego rodzaju systemie monitoringu, wówczas:

- (a) przynajmniej raz w roku w ramach struktury sieciowej przekazuje się informacje dotyczące pełnego zakresu i wyników procesu monitorowania odpowiednim osobom z firm należących do sieci oraz
- (b) w ramach struktury sieciowej przekazuje się niezwłocznie informacje na temat wszelkich zidentyfikowanych niedociągnięć systemu kontroli jakości odpowiednim osobom z firmy lub firm należących do sieci w sposób umożliwiający im podjęcie niezbędnych działań, aby odpowiedzialni za zlecenia partnerzy z firm należących do sieci mogli polegać na wynikach procesu monitorowania prowadzonego w ramach sieci, chyba że firma lub sieć zadecyduje inaczej.

Zaleca się, aby firma opracowała zasady i procedury, które pozwolą jej na odniesienie się do wszystkich niedociągnięć wykrywanych przez program monitorowania (z wyjątkiem tych błahych lub nieistotnych). Firmy powinny rozważyć, czy te niedociągnięcia wskazują na strukturalne wady systemu kontroli jakości lub nieprzestrzeganie wymogów przez poszczególnych partnerów lub pracowników.

Często występujące niedociągnięcia powodowane przez różnych partnerów lub pracowników, których oni sami nie wykrywają, wskazują na strukturalne wady. Te przypadki mogą wymagać zmian w systemie kontroli jakości lub w systemie dokumentacji. Monitorujący przekazuje te zmiany partnerowi lub pracownikom odpowiedzialnym za system kontroli jakości lub dokumentację, aby można było dokonać korekt.

Jeśli okaże się, że wydano niewłaściwe sprawozdanie z wykonania zlecenia, lub że określony w nim przedmiot usługi zawierał zniekształcenia lub nieścisłości, firma powinna zbadać czy nie wystąpiły niedociągnięcia i postąpić zgodnie ze standardami zawodowymi oraz regulacjami i wymogami prawnymi. W takich okolicznościach firma powinna także rozważyć skorzystanie z porady prawnej.

Gdy niedociągnięcia wydają się czynnikami systemowymi lub powtarzają się, konieczne są niezwłoczne czynności naprawcze. W większości przypadków niedociągnięcia związane z niezależnością i konfliktem interesów wymagają natychmiastowych czynności naprawczych.

Dodatkowo partner lub pracownik odpowiedzialny za szkolenia i podnoszenie kwalifikacji zawodowych może dokonać przeglądu wykrytych niedociągnięć w celu ustalenia, czy kursy lub edukacja uzupełniająca mogą skutecznie usunąć ich przyczyny.

6.5.1 Nieprzestrzeganie prawa lub regulacji

Nieprzestrzeganie systemu kontroli jakości firmy jest poważnym problemem, szczególnie gdy partner lub pracownicy umyślnie odmawiają przestrzegania polityki firmy.

Ponieważ system kontroli jakości ma chronić interes publiczny, firma musi w sposób przejrzysty i rygorystyczny odnosić się do umyślnego nieprzestrzegania zasad tego systemu. Firma może reagować na umyślnie nieprzestrzeganie jej polityki na wiele sposobów, między innymi poprzez wprowadzenie planu poprawy działania, przeprowadzanie przeglądów i ponowne rozpatrzenie możliwości awansu, wzrostu wynagrodzeń bądź zwolnienie z pracy.

Trudno jednak jest odnieść się do umyślnego nieprzestrzegania wymogów przez partnera. W każdej firmie konieczne jest opracowanie procesu dyscyplinującego partnerów, o ile nie jest to już zawarte w umowie spółki partnerskiej lub innej umowie regulującej stosunki pomiędzy partnerami. Ostatecznym wynikiem tego procesu jest przestrzeganie wymogów systemu kontroli jakości w przyszłości, zarówno przez partnerów jak i pracowników. Aby zapewnić przestrzeganie zasad zaleca się, by proces ten nakreślał konsekwencje nieprzestrzegania wymogów w przyszłości. Zaleca się także, aby te konsekwencje były dotkliwsze niż te nałożone za dotychczasowe nieprzestrzeganie wymogów w celu pokazania, że przypadki ich nieprzestrzegania w przyszłości nie będą tolerowane.

W niektórych okolicznościach właściwe może być nałożenie czasowego reżimu nadzoru na partnerów lub pracowników, którzy mają trudności z przestrzeganiem zasad systemu kontroli jakości. Może on obejmować wymóg przeglądu wykonanej pracy przez innego partnera lub przez osobę monitorującą przed wydaniem sprawozdania z wykonania zlecenia. Alternatywą mogłoby być ograniczenie rodzajów prac, które partnerzy lub pracownicy mogą wykonać, na przykład czasowe lub stałe ograniczenie ich zaangażowania w zlecenia dla większych jednostek.

Studium przypadku – monitoring (nadzorowanie)

Szczegóły dotyczące studium przypadku opisano we wprowadzeniu do tego zagadnienia w niniejszym Przewodniku.

M&M i Wspólnicy

W studium przypadku nie ma informacji, czy Marcel ma w firmie system monitoringu, ale można z małym ryzykiem założyć, że tak nie jest.

Marcel musi zdefiniować proces monitorowania zgodnie z MSKJ 1.48 oraz przedstawić odpowiednim pracownikom firmy wyniki i zalecenia monitorującego.

Biorąc pod uwagę wielkość firmy Marcela idealnym kandydatem do pełnienia funkcji monitorującego jest odpowiednio wykwalifikowany konsultant zewnętrzny, na przykład inny biegły rewident prowadzący kancelarię w okolicy lub doradca wykonujący wolny zawód z lokalnego Stowarzyszenia lub Instytutu.

6.6 Skargi i zażalenia

MSKJ 1.55–56 stwierdza:

55. Firma ustala zasady i procedury zaprojektowane w sposób umożliwiający uzyskanie uzasadnionej pewności, że postępuje odpowiednio w związku z:

- (a) skargami i zażaleniami na nieprzestrzeganie przez firmę zawodowych standardów i obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych oraz
- (b) zażaleniami na nieprzestrzeganie systemu kontroli jakości firmy.

W ramach tego procesu firma ustala ściśle określone sposoby komunikacji, za pomocą których personel firmy może zgłaszać swoje obawy bez lęku przed podjęciem w stosunku do niego działań odwetowych. (Zob. par. A70)

56. Jeżeli wyniki dochodzenia w sprawie skarg i zażaleń wskazują na słabości modelu lub działań zasad i procedur kontroli jakości firmy lub nieprzestrzeganie zasad systemu kontroli jakości przez osobę lub osoby, firma podejmuje odpowiednie działania zgodnie z tym, jak zostało to omówione w paragrafie 51. (Zob. Par. A71–A72)

Skargi i zażalenia – szczególnie dotyczące niezachowania należytej staranności pracy wykonywanej na rzecz klienta, naruszenia prywatności (o ile występują), zachowania poufności danych, konfliktu interesów, jakiegokolwiek formy dyskryminacji albo nękania przez partnerów lub pracowników, pomiędzy nimi lub w odniesieniu do klientów – są ważnymi sprawami. Oprócz stosowania mechanizmu rozwiązywania sporów omówionego w sekcji 5.5 Przewodnika, partner odpowiedzialny za te sprawy może poważnie rozważyć powiadomienie ubezpieczyciela firmy i/lub zwrócenie się o poradę prawną. Jeżeli występuje jakaś wątpliwość, biegły rewident może konsultować się z innymi partnerami, doradcami z organizacji zawodowych lub zaufanymi kolegami po fachu.

UŻYTECZNE WSKAZÓWKI

Zaleca się, aby firma rozważyła wszystkie działania wymagane przy rozpatrywaniu skarg i zażaleń, na przykład:

- stosowanie procedur dotyczących skarg i zażaleń,
- gromadzenie wszystkich raportów odnośnie skarg i zażaleń,
- dostarczanie porad i przeprowadzanie konsultacji w sprawach skarg i zażaleń osobom, które mają uprawnienia nadzorcze,
- udostępnianie dokumentacji tych spraw, łącznie z otrzymanymi skargami, ustaleniami z dochodzenia i ostatecznymi wynikami,
- raportowanie do skarżącego,
- przeprowadzanie lub zapewnianie nadzoru dla wszystkich dochodzeń.

Polityka firmy musi zapewnić zasady i procedury, które będą pomagały w rozwiązywaniu różnego rodzaju skarg i zażaleń, takich jak:

- skargi, że praca wykonana przez firmę nie spełnia zawodowych standardów, regulacji i wymogów prawnych,
- skargi dotyczące nieprzestrzegania systemu kontroli jakości w firmie,
- skargi, że model procesu lub zasady i procedury kontroli jakości w firmie są niewystarczające.

Dochodzenie w takich sprawach jest przydzielane partnerowi o wystarczającym i odpowiednim doświadczeniu oraz uprawnieniach. W przypadku gdy także ten partner jest stroną skargi odnośnie konkretnego zlecenia, musi być wyznaczony zastępca, który zakończy dochodzenie.

Zaleca się, aby wszystkim skargom od klientów lub innych stron trzecich nadawano priorytet proporcjonalnie do ich wagi. Zwykle może to obejmować wstępne oświadczenie wraz ze zobowiązaniem,

że sprawie poświęci się należytą uwagę oraz wyjaśnieniem, że odpowiedź będzie dostarczona natychmiast po odpowiednim zbadaniu sprawy.

Jasne ustalenie procesu powinno wyjaśnić wszystkim partnerom i pracownikom procedury, według których należy postępować, jeśli pojawią się skargi lub zażalenia i komu należy je przekazywać. Wyniki tego procesu są zwykle dokumentowane razem z odpowiedzią na nie. Zaleca się, aby procedury te zawierały co najmniej:

- identyfikację faktów dotyczących danej sytuacji po przeprowadzeniu rozmów i/lub inspekcji odpowiednich dokumentów,
- określenie poprzez odniesienie do prawa, regulacji, standardów zawodowych i zasad firmy (tam, gdzie ma to zastosowanie), czy nastąpiło naruszenie, charakter i zakres zdarzenia oraz jego konsekwencje,
- wzięcie pod uwagę skorzystania z porady prawnej i skorzystanie z niej po konsultacji z odpowiednią osobą w firmie,
- opracowanie raportu z ustaleń, łącznie z wszystkimi zaleceniami,
- udzielenie odpowiedzi skarżącemu.

W przypadku mniejszych firm, pod uwagę można wziąć zatrudnienie zewnętrznego konsultanta do prowadzenia tego typu spraw. Polityka mniejszych firm w tej mierze może być całkiem prosta i jasna i zawierać zapis, że firma będzie rozważać takie sprawy w sposób odpowiedni, poważny, wolny od uprzedzeń, odpowiedzialny i taktowny oraz podejmować właściwe działania łącznie z rozważeniem udziału niezależnej strony trzeciej, zwróceniem się o poradę prawną i poinformowaniem ubezpieczyciela odpowiedzialności zawodowej, jeśli będzie to konieczne.

Proces ten nie będzie skuteczny, dopóki wszyscy partnerzy i pracownicy nie będą swobodnie zgłaszać spraw bez obawy o represje.

Studium przypadku – skargi i zażalenia

Szczegóły dotyczące studium przypadku opisano we wprowadzeniu do tego zagadnienia w niniejszym Przewodniku.

M&M i Wspólnicy

Jest to obszar, z którym Marcel wydaje się nie mieć trudności. Wydaje się, że firma nie miała do czynienia ze skargami i zażaleniami, a jej klienci są zadowoleni ze współpracy.

Mimo to przygotowując się na taką okoliczność, Marcel musi ustanowić odpowiednie zasady i procedury, aby w pełni przestrzegać standardu MSKJ 1.55–56. Zdefiniowanie takich zasad i procedur pozwoli pracownikom bezpiecznie przejść odpowiedni proces gdyby skarga lub zażalenie zostały złożone.

7. Dokumentacja

| <i>Cel rozdziału</i> | <i>Odniesienie podstawowe</i> |
|--|---------------------------------------|
| Przedstawienie wskazówek dotyczących wymogów dokumentacji w firmie, zarówno na poziomie zlecenia (łącznie z kontrolą jakości zlecenia), jak i dla systemu kontroli jakości w firmie. | MSKJ 1.42, MSKJ 1.45–47, MSKJ 1.57–59 |

7.1 Przegląd

MSKJ 1.42 stwierdza:

Dokumentacja kontroli jakości zlecenia

42. Firma ustala zasady i procedury dotyczące dokumentacji kontroli jakości zlecenia, które wymagają dokumentacji potwierdzającej, że:

- (a) przeprowadzono procedury wymagane przez politykę firmy dotyczącą kontroli jakości zlecenia,
- (b) kontrola jakości zlecenia została ukończona w dacie lub przed datą sprawozdania oraz
- (c) osobie przeprowadzającej kontrolę nie są znane żadne nierozwiązane sprawy, które kazałyby jej sądzić, że znaczące osądy wydane przez zespół realizujący zlecenie oraz wyciągnięte przez niego wnioski nie są odpowiednie.

MSKJ 1.45-47 stwierdza:

Ukończenie gromadzenia końcowych akt zlecenia

45. Firma ustala zasady i procedury dla członków zespołu realizującego zlecenie dotyczące terminowego gromadzenia końcowych akt zlecenia po zakończeniu sprawozdań ze zlecenia. (Zob. par. A54–A55)

7.1 Przegląd

Zachowanie poufności danych, sprawowanie pieczy, uczciwość, dostępność i odzyskiwalność dokumentacji zlecenia

46. Firma ustala zasady i procedury określające zachowanie poufności danych, sprawowanie pieczy, uczciwość, dostępność i odzyskiwalność dokumentacji zlecenia. (Zob. par. A56-A59)

Przechowywanie dokumentacji zlecenia

47. Firma ustala zasady i procedury dotyczące przechowywania dokumentacji zlecenia przez odpowiedni okres odpowiadający potrzebom firmy lub przez okres wymagany przez prawo lub regulacje. (Zob. par. A60-A63)

MSKJ 1.57-59 stwierdza:

Dokumentacja systemu kontroli jakości

57. Firma określa zasady i procedury wymagające odpowiedniej dokumentacji zapewniającej uzyskanie dowodów na działanie każdego z elementów jej systemu kontroli jakości. (Zob. par. A73-A75)
58. Firma ustala zasady i procedury wymagające przechowywania dokumentacji przez wystarczający okres, który osobom przeprowadzającym procedury monitoringu umożliwi ocenę przestrzegania przez firmę zasad systemu kontroli jakości – lub przez dłuższy okres, jeżeli jest to wymagane przez prawo lub regulacje.
59. Firma ustala zasady i procedury wymagające dokumentacji skarg i zażaleń oraz odpowiedzi na nie.

7.2 Dokumentacja zasad i procedur firmy

Firma opracowuje zasady i procedury, które określają poziom i zakres wymaganej dokumentacji we wszystkich zleceniach i do ogólnego użytku w firmie (zgodnie z instrukcją/szablonami zleceń firmy). Musi także ustalić zasady i procedury wymagające odpowiedniej dokumentacji dostarczającej dowodów działania każdego z elementów jej systemu kontroli jakości.

Zasady te gwarantują, że dokumentacja jest wystarczająca i odpowiednia dla dostarczenia dowodów na:

- przestrzeganie każdego z elementów jej systemu kontroli jakości,
- potwierdzenie wydania każdego sprawozdania z wykonania zlecenia zgodnie ze standardami zawodowymi i standardami firmy oraz regulacjami i wymogami prawnymi, wraz z dowodem, że ukończono weryfikację w dacie lub przed datą sprawozdania.

Zasady te często są wbudowane w szablony zleceń firmy w formie wzorcowych sposobów komunikowania, list kontrolnych i notatek. Praktyka ta działa dobrze gwarantując spójne stosowanie elementów systemu kontroli jakości, zarówno na poziomie firmy, jak i zlecenia.

7.3 Dokumentacja zlecenia

Polityka firmy zapewnia ustanowienie procedur dla ostatecznego gromadzenia akt zlecenia na bieżąco (tj. zwykle nie więcej niż 60 dni po dacie sprawozdania). Jeżeli wydano dwa lub więcej sprawozdań

biegłego rewidenta dla tej samej informacji o przedmiocie zlecenia, zaleca się, aby polityka firmy wskazywała takie limity czasowe na zgromadzenie akt zlecenia, aby każde ze sprawozdań biegłego rewidenta było traktowane jako osobne zlecenie.

Dokumentacja musi być przechowywana przez wystarczający okres, pozwalający na wykonanie procedur monitoringu dotyczących oceny zakresu przestrzegania przez firmę jej systemu kontroli wewnętrznej, a także na potrzeby firmy wynikające ze standardów zawodowych, prawa lub regulacji.

Zastanawiając się nad dokumentacją zlecenia, firma powinna także skupić się na zasadach obowiązujących w całej firmie, wymagających spójnego tworzenia i indeksowania akt. Pozwoli to na wprowadzenie wielu usprawnień takich jak łatwe identyfikowanie sekcji w obrębie akt, łatwość dostępu dla dokonujących przeglądu akt na wszystkich poziomach oraz spójne podejście do kompletowania akt przez wszystkie osoby w firmie. Z perspektywy kontroli jakości wesprze to także proces zapewniania, że wszystkie zatwierdzenia i odniesienia do innych dokumentów znajdują się w aktach oraz ułatwi lokalizację notatek z przeglądów.

Dokumentacja akt powinna być utworzona zgodnie ze spójnym podziałem pracy przy użyciu systemu indeksowania. W momencie powstawania każdego kawałka akt dokumentacji przypisuje mu się unikalny numer referencyjny, który łączy go bezpośrednio z ogólnym indeksem akt.

Przykład indeksu akt przedstawiono w ilustracji 7.3.1 na stronie 63. W tym przykładzie pogrupowano dokumenty według obszarów sprawozdania finansowego takich jak środki pieniężne, należności, sprzedaż itd.

Ilustracja 7.3.1

**Indeks – akta badania przeprowadzonego na koniec roku finansowego
(Przykład – wykorzystanie programu badania autorstwa CGA opracowanego dla badania okresów kończących się
14 grudnia 2010 r. lub po tej dacie)**

Zakończenie badania:

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> 1) Zamknięcie akt badania Notatka zakończenia zlecenia Kolejne zmiany w aktach zlecenia 2) Sprawozdanie finansowe / sprawozdanie biegłego rewidenta 3) Procedury analityczne na koniec badania 4) Lista kontrolna wykonanego przeglądu kontroli jakości (jeśli przeprowadza się weryfikację) 5) Prezentacja i ujawnienia w sprawozdaniu finansowym | <ul style="list-style-type: none"> 6) Przegląd przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie / biegłego rewidenta samodzielnie prowadzącego kancelarię 7) Korekta i zamknięcie zapisów ksiąg rachunkowych 8) Robocze zestawienie obrotów i sald 9) Korespondencja, dyskusje i notatki Oświadczenie zarządu Dyskusje z zarządem i innymi osobami List do zarządu Notatki i zapytania |
|--|---|

Przyjęcie zlecenia badania

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> 11) Przyjęcie zlecenia badania – lista kontrolna Nowy lub obecny klient Informacje z akt poprzedniego biegłego rewidenta* Umowa zlecenia* | <ul style="list-style-type: none"> 12) Zrozumienie jednostki i jej środowiska Profil klienta Dokumenty, o które się wystąpiło |
|---|--|

Ogólna strategia badania

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> 21) Ustalenie ogólnej strategii badania – lista kontrolna 22) Ustalenie istotności Ocena zniekształceń 23) Określenie czynników ryzyka przy użyciu procedur analitycznych 24) Przeprowadzenie spotkania zespołu realizującego badanie na temat planowania | <ul style="list-style-type: none"> 25) Ocena czynników ryzyka nieodłącznego 26) Ustalenie, czy ryzyko wskazuje na konieczność przeprowadzenia weryfikacji 27) Budżet badania – czas i honoraria 28) Lista dokumentów, które ma przygotować klient 29) Ogólna strategia badania |
|--|---|

Oszacowanie ryzyka istotnych zniekształceń

- | | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> 31) Oszacowanie ryzyka istotnych zniekształceń – lista kontrolna 32) Zapytania skierowane do zarządu i osób sprawujących nadzór, osób odpowiedzialnych za audyt wewnętrzny oraz innych osób w jednostce 33) Ocena środowiska kontroli 34) Ocena wykorzystania przez zarząd wielkości szacunkowych, w tym także wartości godziwej 35) Systemy informacyjne i kontrola wewnętrzna: Ogólny system IT i ogólne kontrole IT Przychody, należności i wpływy Zakupy, zobowiązania i wydatki Płace Zapasy, koszty własne sprzedaży i koszty produkcji Finansowanie i kapitał własny | <ul style="list-style-type: none"> 36) Testowanie kontroli**: Przychody, należności i wpływy Zakupy, zobowiązania i wydatki Płace Zapasy, koszty własne sprzedaży i koszty produkcji Finansowanie i kapitał własny 37) Przegląd protokołów ze wszystkich spotkań Wyznaczenie biegłego rewidenta – (uchwała Zwyczajnego Walnego Zgromadzenia) 38) Przegląd rocznego sprawozdania klienta lub innych dokumentów, w tym badanego sprawozdania finansowego 39) Podsumowanie oceny ryzyka |
|---|--|

Ilustracja 7.3.1 cd

Listy kontrolne dotyczące sprawozdania finansowego, procedury analityczne oraz badanie sald**Bilans / Sprawozdanie z sytuacji finansowej**

| | |
|---|---|
| A) Środki pieniężne i ich ekwiwalenty | NN) Kapitał własny / Aktywa netto |
| B) Należności z tytułu dostaw towarów i usług oraz pozostałe należności | SS) Zapisy w dzienniku |
| C) Zapasy | TT) Reakcja na oznaki oszustwa |
| D) Rozliczenia międzyokresowe czynne | UU) Kontynuacja działalności |
| E) Inwestycje | VV) Wyliczenie różnic kursowych |
| F) Rzeczowy majątek trwały | WW) Oszacowania księgowe |
| G) Aktywa inwestycyjne | Zmiany w polityce (zasadach) rachunkowości i korekty błędów poprzednich okresów |
| H) Wartość firmy i wartości niematerialne i prawne | XX) Transakcje z podmiotami powiązanymi |
| AA) Zadłużenie krótkoterminowe i długoterminowe | Istotne transakcje wykraczające poza normalne prowadzenie działalności gospodarczej |
| BB) Rozrachunki z dostawcami oraz rozliczenia międzyokresowe bierne | YY) Zobowiązania warunkowe i zobowiązania umowne |
| EE) Zobowiązania z tytułu podatku | Zdarzenia po dacie bilansu |
| HH) Inne zobowiązania | ZZ) Zależność gospodarcza |

Rachunek zysków i strat / Sprawozdanie z całkowitych dochodów

| | |
|------------------------------|------------------------------|
| 100) Przychody | 300) Koszty/wydatki |
| 200) Koszty własne sprzedaży | 400) Inne przychody i koszty |

Badanie wiarygodności transakcji**

| | |
|--|---|
| 500) Przychody, należności i wpływy Zakupy, zobowiązania i wydatki Płace | Zapasy, koszty własne sprzedaży i koszty produkcji Finansowanie i kapitał własny |
|--|---|

* Może się znajdować w stałych aktach

** Może się znajdować w aktach śródrocznych

UŻYTECZNE WSKAZÓWKI

Firma powinna ustalić wymogi dotyczące dokumentacji zlecenia konieczne dla spełnienia przez nią wymogów zawodowych, regulacyjnych i prawnych. Zaleca się, by uwzględnić w nich:

- listę kontrolną lub notatki związane z planowaniem zlecenia,
- zidentyfikowane kwestie odnoszące się do wymogów etycznych (łącznie z potwierdzeniem ich przestrzegania),
- przestrzeganie wymogów niezależności i dokumentację wszystkich dyskusji odnoszących się do tych kwestii,
- wnioski wyciągnięte w odniesieniu do podjęcia i kontynuacji współpracy z klientem,
- procedury przeprowadzone w celu oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa lub błędu w sprawozdaniu finansowym oraz na poziomie stwierdzeń,

- charakter, harmonogram i zakres wykonanych procedur w odpowiedzi na oszacowane ryzyko, łącznie z wynikami i wnioskami,
- charakter, zakres i wnioski wynikające z konsultacji,
- wszystkie przekazane i otrzymane informacje,
- wyniki weryfikacji ukończonej w dacie sprawozdania lub przed tą datą,
- potwierdzenie, że brak jest nierozwiązanych spraw, które mogłyby skłonić osobę dokonującą przeglądu do tego by sądzić, że znaczące osądy oraz wyciągnięte wnioski są nieodpowiednie,
- wniosek, że zebrano i oceniono wystarczające, odpowiednie dowody badania oraz potwierdzają one sprawozdanie biegłego rewidenta, które ma być wydane,
- zamknięcie akt, wraz z odpowiednim uzyskaniem zatwierdzenia.

7.4 Dokumentacja kontroli jakości zlecenia

Wypełniona standardowa lista kontrolna weryfikacji stanowi udokumentowanie przeprowadzonej kontroli. Może ona obejmować potwierdzenia, dowody potwierdzające lub odniesienia do nich, stwierdzające że:

- odpowiednio wykwalifikowany partner lub pracownik przeprowadził procedury wymagane dla weryfikacji (w przypadku zleceń badania, MSRF 220.25 (a)),
- przegląd ukończono w dacie sprawozdania ze zlecenia lub przed tą datą (w przypadku zleceń badania, MSRF 220.25 (b)),
- osobie przeprowadzającej kontrolę jakości zlecenia nie są znane żadne nierozwiązane sprawy, które kazałyby jej sądzić, że znaczące osądy wydane przez zespół realizujący zlecenie oraz wyciągnięte przez niego wnioski nie są odpowiednie (w przypadku zleceń badania, MSRF 220.25 (c)).

7.5 Dostęp do akt i archiwizacja

Zasady i procedury określające zachowanie poufności danych, sprawowanie pieczy, uczciwość, dostępność i odzyskiwalność dokumentacji zlecenia wymagane są zarówno przez standardy kontroli jakości, regulacje prawne i zawodowe.

Zasady te powinny obejmować rozważenie różnych wymogów archiwizacji zgodnie z ustawą i regulacjami, zapewniając archiwizację dokumentacji zlecenia przez wystarczający okres, w celu spełnienia potrzeb firmy oraz przestrzegania standardów i prawa zgodnie z właściwością miejscową.

Polityka powinna określać, że wszystkie dokumenty robocze, sprawozdania biegłego rewidenta i inne dokumenty przygotowane przez firmę, razem z arkuszami kalkulacyjnymi przygotowanymi przez klienta, są poufne i powinny być chronione przed nieautoryzowanym dostępem. Zasady i procedury powinny także uwzględniać ochronę i bezpieczeństwo akt, dokumentów roboczych podczas wykonywania zlecenia. Dotyczy to także wskazówek dla pracowników dotyczących właściwego posługiwania się laptopami, które mogą ulec uszkodzeniu, zagubieniu, kradzieży, awarii dysku lub wypadkowi. Procedury sporządzania kopii zapasowych powinny uwzględniać te zagrożenia w celu zminimalizowania ryzyka całkowitej lub częściowej utraty wyników pracy, podobnie jak kwestie ochrony informacji klienta.

Zaleca się, aby firma wymagała od partnera odpowiedzialnego za zlecenie także zatwierdzenia wszystkich zewnętrznych wniosków o przegląd dokumentów roboczych. Żadne dokumenty nie mogą być ujawniane do momentu uzyskania na to zgody.

Dokumentacja robocza nie powinna być ujawniana stronom trzecim do momentu, gdy:

- klient upoważni do jej ujawnienia na piśmie,
- istnieje zawodowy obowiązek ujawnienia informacji,
- ujawnienie jest wymagane w trakcie procesu prawnego lub sądowego,
- ujawnienie jest wymagane przez prawo lub regulacje.

Jeżeli nie jest to zabronione przez prawo (na przykład, zgodnie z warunkami pewnych przepisów antyterrorystycznych lub regulacji dotyczących prania brudnych pieniędzy w różnych krajowych systemach prawnych), firma powinna informować klienta i uzyskiwać jego pisemne upoważnienie przed udostępnieniem dokumentacji roboczej do przeglądu. Pożądanym jest otrzymanie pisma upoważniającego, gdy przyszły nabywca, inwestor lub kredytodawca zwraca się z prośbą o przegląd akt. Można zwrócić się o poradę prawną, jeżeli klient nie wyraża zgody na ujawnienie wymaganych informacji.

W przypadku postępowania sądowego, możliwości jego wystąpienia lub postępowań organów regulacyjnych bądź administracyjnych, zaleca się nieprzekazywanie dokumentacji roboczej bez uzyskania zgody radcy prawnego firmy.

Minimalne okresy archiwizacji dokumentacji roboczej i akt aktualnego klienta są określane na podstawie wymogów prawnych i podatkowych zgodnie z miejscowym systemem prawnym. Niektóre materiały mogą wymagać archiwizacji przez dłuższe okresy, w zależności od potrzeb klienta, ryzyka, uwarunkowań lub względów prawnych. Polityka firmy powinna określać wymagany czas (zwykle nie mniej niż pięć lat) archiwizacji dokumentacji roboczej, podobnie jak dla każdego z następujących rodzajów akt:

- dokumentacja stała,
- dokumentacja podatkowa,
- sprawozdania finansowe i sprawozdania biegłego rewidenta,
- korespondencja.

Polityka powinna także jasno określać minimalny czas archiwizacji dla dokumentacji roboczej i akt byłego klienta, który normalnie nie mógłby być krótszy niż pięć lat od daty sprawozdania biegłego rewidenta. Jest on wydłużony, gdy data sprawozdania biegłego rewidenta badającego skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest późniejsza.

Dalsze wskazówki odnośnie archiwizacji akt powinny być zgodne z lokalnym prawem podatkowym, prawem handlowym i innym.

Zaleca się, aby przechowywać dostępne, stałe dane dotyczące wszystkich akt archiwizowanych poza biurem i każdą paczkę dokumentów odpowiednio oznakować etykietą, pomocną w procesie łatwej identyfikacji i wyszukiwania. Zaleca się także, aby partner odpowiedzialny za administrację biura zatwierdzał każde zniszczenie akt i prowadził stały rejestr wszystkich zniszczonych materiałów.

Załącznik A

Niezależność partnera i pracowników

[Nagłówek papieru firmowego]

[Data]

[Adresowane do firmy]

Oświadczenie o niezależności

Potwierdzam, że według mojej najlepszej wiedzy i przekonania przestrzegam zasad i procedur firmy odnośnie niezależności, zawartych w sekcji 290 i 291 *Kodeksu etyki zawodowych księgowych IESBA* [za wyjątkiem spraw wymienionych w Wykazie A].

Jeżeli odniesienie do wykazu A jest skreślone:

Parafuj tutaj _____

Imię i nazwisko: _____

Stanowisko: _____

Data: _____

Wykaz A***Niezależność partnera i pracowników***

Wymień i krótko wyjaśnij charakter wszystkich zagadnień, które według twojej najlepszej wiedzy i przekonania mogą wpływać na niezależność. Wypełniając tę listę patrz do sekcji 290 i 291 Kodeksu IESBA.

Każda pozycja będzie podlegać przeglądowi przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie. Dalsze informacje mogą być konieczne dla ustalenia jakie działania (o ile występują) są wymagane.

M decyzje i sposób postępowania są w pełni udokumentowane.

| Opis | Szczegóły, w jaki sposób może być naruszona niezależność | Zastosowane odpowiednie zabezpieczenia (o ile występują) eliminujące lub redukujące zagrożenia do poziomu możliwego do zaakceptowania |
|------|--|---|
| | | |

Załącznik B

[Przykład] Oświadczenie o zachowaniu poufności

[Nagłówek papieru firmowego]

(Dobrą praktyką jest posiadanie oświadczenia o zachowaniu poufności podpisanej na początku zatrudnienia pracownika, a następnie ponowne podpisywanie go co roku, co służy jako przypomnienie wymogów.) Można również zawrzeć stosowną klauzulę w warunkach umowy zatrudnienia pracownika.

[Data]

Szanowny Panie/Szanowna Pani!

W celu zagwarantowania stałego przestrzegania sekcji 140 Kodeksu IESBA, dotyczącej naszej odpowiedzialności zawodowej i ochrony naszych klientów, niezbędnym jest, aby sprawy dotyczące naszych klientów pozostały poufne. Informacje poufne odnoszą się do wszystkich informacji o naszych klientach, w których posiadaniu dana osoba jest lub będzie w wyniku jej związków z firmą, o ile takie informacje nie są publicznie dostępne.

Przeczytałem/am, rozumiem i przestrzegam deklaracji polityki firmy o zachowaniu poufności danych odnośnie spraw klientów firmy.

Imię i nazwisko: _____

[Podpis] _____

Data: _____

Załącznik C

Zalecane zagadnienia do rozważenia w trakcie procesu oceny i podejmowania decyzji, czy przyjąć zlecenie po raz pierwszy od nowego klienta. Wyniki mogą być rejestrowane za pomocą listy kontrolnej (przykład poniżej) w formacie kwestionariusza lub podsumowane w notatce.

Wstęp

Czy odbyła się rozmowa z klientem przed akceptacją zlecenia w celu ustalenia jego historii, uzyskania dokumentów (tj. schematu organizacyjnego, wyników operacyjnych i finansowych za ostatnie dwa lub trzy lata, zmian w zarządzaniu, struktury działalności i wszystkich innych mogących mieć wpływ na zlecenie)?

Podjęcie współpracy z klientem

Reputacja i uczciwość przyszłego klienta

1. Czy ty znasz albo twoi zaufani klienci lub koledzy znają klienta?
2. Czy upewniłeś się, że nie wystąpiły okoliczności lub zdarzenia, które podałoby w wątpliwość uczciwość właścicieli przyszłego klienta, jego członków zarządu lub kierownictwa?
W szczególności, czy uzyskałeś pewność, w rozsądnych granicach, że nie wystąpiło żadne z poniższych zdarzeń:
(a) skazanie i sankcje nałożone przez organy nadzorcze,
(b) podejrzenia o działania sprzeczne z prawem,
(c) prowadzone dochodzenie,
(d) członkostwo kierownictwa w organizacjach zawodowych, które nie mają dobrej opinii,
(e) negatywny wizerunek,
(f) bliskie związki z ludźmi/spółkami o wątpliwej etyce.

Opisz metody użyte do uzyskania dowodów dotyczących takich rodzajów ryzyka, np. poszukiwania w internecie. (Słowa kluczowe, stanowiące podstawę wyszukiwania danych w internecie mogą zawierać firmę klienta, nazwiska kluczowego personelu oraz nazwy branży lub produktów i usług.) Udokumentuj uzyskane dowody, które są przydatne do oszacowania tego ryzyka.

3. Jeśli inni biegli rewidenci lub księgowi odmówili świadczenia usług przyszłemu klientowi lub jeśli podejrzewa się kupowanie opinii lub inne podobne motywy zmiany, czy udokumentowałeś występujące ryzyko i uważnie rozważyłeś, dlaczego powinieneś przyjąć zlecenie?

| Tak | Nie | Nie dotyczy | Uwagi |
|-----|-----|-------------|-------|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

Podjęcie współpracy z klientem**Poprzedni biegły rewident/księgowy**

| Tak | Nie | Nie dotyczy | Uwagi |
|-----|-----|-------------|-------|
|-----|-----|-------------|-------|

4. Czy skontaktowałeś się z poprzednim biegłym rewidentem lub księgowym (stosownie do twojego systemu prawnego) i czy spytałeś o:
- dostęp do dokumentów roboczych przyszłego klienta,
 - wszelkie zaległe honoraria,
 - wszelkie rozbieżności zdań lub poglądów,
 - uczciwość kierownictwa i zarządu,
 - przyczyny zmiany,
 - wszelkie nierealistyczne wymagania lub brak współpracy?

| | | | |
|--|--|--|--|
| | | | |
|--|--|--|--|

5. Czy uzyskałeś zgodę od poprzedniej firmy audytorskiej na przegląd dokumentacji roboczej z poprzedniego roku (jeśli jest to dozwolone)? Jeśli tak, czy przejrzałeś dokumentację planowania dotyczącą poprzedniego roku przygotowaną przez poprzednią firmę i czy ustaliłeś, czy:
- potwierdziła niezależność od klienta,
 - w przypadku badania sprawozdania finansowego, czy było ono przeprowadzone zgodnie z MSRF,
 - firma miała odpowiednie środki i biegłą znajomość zagadnienia,
 - rozumiała jednostkę i jej środowisko?

| | | | |
|--|--|--|--|
| | | | |
|--|--|--|--|

Poprzednie sprawozdanie finansowe

6. Czy uzyskałeś i przejrzałeś kopie:
- sprawozdań finansowych za co najmniej dwa poprzednie lata,
 - zeznań podatkowych i odpowiednich wyliczeń dotyczących wysokości podatku za dwa poprzednie lata,
 - pism zarządu za poprzednie dwa lub trzy lata?

| | | | |
|--|--|--|--|
| | | | |
|--|--|--|--|

7. Przy założeniu, że masz do nich dostęp, czy przejrzałeś dokumentację roboczą z poprzedniego okresu, przygotowaną przez poprzedniego biegłego rewidenta pod kątem:
- oceny zasadności sald zamknięcia poprzedniego okresu, ze szczególnym uwzględnieniem znaczących kont, w celu ustalenia, czy występuje potrzeba ich przekształcenia,
 - ustalenia, czy poprzedni biegły rewident/księgowy rozpoznał jakiegokolwiek istotne zniekształcenia,

| | | | |
|--|--|--|--|
| | | | |
|--|--|--|--|

Podjęcie współpracy z klientem

- (c) ustalenia wpływu na bieżący rok wszystkich nieistotnych zmniejszeń nieskorygowanych w roku poprzednim,
- (d) oceny adekwatności systemu rachunkowości zarządczej drogą dokonania przeglądu korekt operacji na kontach zleconych przez poprzedniego biegłego rewidenta /księgowego i pism zarządu?
8. Czy ustalono istotne zasady (politykę) rachunkowości i metody użyte dla przygotowania sprawozdania finansowego za poprzedni rok oraz rozważono ich stosowność i ciągłość stosowania?
Na przykład:
- (a) istotne wyceny, takie jak odpis aktualizacyjny na trudno ściągalne należności, zapasy i inwestycje,
- (b) zasady i stawki amortyzacji,
- (c) znaczące oszacowania,
- (d) inne (określ jakie).
9. Określ, czy wymagane są dodatkowe procedury badania w odniesieniu do kluczowych transakcji lub/i sald z poprzedniego roku, aby ograniczyć ryzyko zmniejszeń bilansu otwarcia dla każdego badania sprawozdania finansowego. Jeżeli tak, dodaj odniesienie do dokumentacji roboczej (D/R nr) dla tych procedur.
10. Czy ustaliłeś, że konieczne będzie odstępianie od wyrażenia opinii z powodu niemożności uzyskania wystarczającej pewności odnośnie bilansu otwarcia?

| Tak | Nie | Nie dotyczy | Uwagi |
|-----|-----|-------------|-------|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

Umiejętności

11. Czy zrozumiałeś działalność gospodarczą i operacyjną klienta w całości? (Sporządź notatkę dotyczącą zrozumienia klienta lub użyj standardowej listy kontrolnej zapewniającej te informacje.)
12. Czy partnerzy i pracownicy wystarczająco znają zasady rachunkowości branży przyszłego klienta, aby zrealizować to zlecenie? Jeżeli nie, czy będzie można bez trudu zdobyć wymaganą wiedzę o zasadach rachunkowości branży? Zidentyfikuj źródła.
13. Czy zostały rozpoznane obszary wymagające specjalistycznej wiedzy? Jeżeli tak, to czy będzie można bez trudu zdobyć wymaganą wiedzę? Zidentyfikuj źródła.

| | | | |
|--|--|--|--|
| | | | |
| | | | |
| | | | |

Podjęcie współpracy z klientem**Ocena niezależności**

| Tak | Nie | Nie dotyczy | Uwagi |
|-----|-----|-------------|-------|
|-----|-----|-------------|-------|

Dodatkowe zakazy niewymienione w tym miejscu stosuj do zleceń na rzecz jednostek zainteresowania publicznego. Wszystkie właściwe wymogi i wskazówki powinny odnosić się do sekcji 290 i 291 Kodeksu IESBA.

14. Zidentyfikuj i udokumentuj wszystkie istniejące zakazy (zagrożenia niezależności, dla których nie ma wystarczających zabezpieczeń), takie jak:

- (a) przyjęcie znacznych prezentów lub gościnność ze strony klienta,
- (b) bliskie kontakty gospodarcze z klientem,
- (c) związki rodzinne i osobiste z klientem,
- (d) kwota honorariów znacząco niższa od ceny rynkowej (o ile dokumentacja nie zapewni dowodów na to, że wszystkie stosowne standardy zostały spełnione),
- (e) powiązania finansowe z klientem,
- (f) ostatnie przypadki zatrudnienia w okresie przyjętym w instrukcji (lub przewidywanego przyszłego zatrudnienia) u klienta, w charakterze kierownika, dyrektora lub pracownika wywierającego znaczący wpływ,
- (g) pożyczki i gwarancje na rzecz/od klienta,
- (h) dokonywanie operacji na kontach lub klasyfikacji księgowych bez uzyskania zatwierdzenia przez kierownictwo,
- (i) wykonywanie funkcji kierowniczych na rzecz klienta,
- (j) świadczenie usług innych niż atestacyjne, w zakresie finansowania przedsiębiorstwa, usług prawnych wymagających rozstrzygnięcia sporów lub usług wyceny zagadnień istotnych dla sprawozdania finansowego.

Czy uzyskałeś pewność, że nie istnieją żadne zakazy, które mogłyby wykluczać firmę lub któregokolwiek z pracowników z wykonywania zlecenia?

| | | | |
|--|--|--|--|
| | | | |
| | | | |

Podjęcie współpracy z klientem

15. Część B Kodeksu IESBA zawiera wskazówki na temat identyfikacji zagrożeń i zabezpieczeń niezależności.
- (a) Zidentyfikuj i udokumentuj wszelkie zagrożenia niezależności, dla których możliwe jest ustanowienie zabezpieczeń. Zajmij się każdym z poniższych zagrożeń w stosunku do firmy i do każdego członka zespołu realizującego zlecenie:
- zagrożenie czerpania korzyści własnych, które mogą być rezultatem powiązań finansowych zawodowego księgowego, jego najbliższych lub bliskich członków rodziny (tam, gdzie strata honorariów od klienta będzie istotna),
 - zagrożenie autokontroli, które może pojawić się, gdy poprzedni osąd wymaga dokonania ponownej oceny przez zawodowego księgowego odpowiedzialnego za jego wydanie,
 - zagrożenie promowania interesów klienta, które może mieć miejsce, kiedy zawodowy księgowy
 - promuje stanowisko lub opinię, która narazi na szwank późniejszy obiektywizm (zwolennik klienta w postępowaniu sądowym lub udzielenie wsparcia innego rodzaju),
 - zagrożenie nadmiernej zażyłości, które może zachodzić, kiedy z powodu bliskich stosunków
 - zawodowy księgowy staje się zbyt przychylny interesom innych osób oraz
 - zagrożenie zastraszenia, które może pojawić się, gdy rzeczywiste lub domniemane zagrożenia powstrzymują zawodowego księgowego przed obiektywnym działaniem.
- (b) Oceń i udokumentuj, czy zagrożenia te, rozpatrzone razem lub osobno, na pewno nie są znaczące.

| Tak | Nie | Nie dotyczy | Uwagi |
|-----|-----|-------------|-------|
| | | | |

Podjęcie współpracy z klientem

- (c) Dla każdego zagrożenia, które na pewno jest znaczące, udokumentuj zabezpieczenia istniejące w jednostce lub w firmie oraz sposób, w jaki ograniczają zagrożenia do poziomu możliwego do zaakceptowania. Zabezpieczeniami mogą być standardy zawodowe i monitorowanie, zasady firmy odnośnie ciągłej edukacji, sprawdzanie stosowanych praktyk, zapewnienie jakości, zatwierdzanie i zapisów księgowych i klasyfikacji przez klienta oraz zabezpieczenia u klienta, takie jak silne środowisko kontroli i zatrudnianie kompetentnego personelu.
- (d) Czy uzyskałeś pewność, że istnieją wystarczające zabezpieczenia, a zagrożenia niezależności zostały wyeliminowane lub ograniczone do poziomu możliwego do zaakceptowania?

| Tak | Nie | Nie dotyczy | Uwagi |
|-----|-----|-------------|-------|
| | | | |

Szacowanie ryzyka zlecenia

16. Czy ustaliłeś, że ryzyko związane z tą branżą i danym przyszłym klientem jest możliwe do zaakceptowania przez firmę? Opisz wszelkie znane lub podejrzewane czynniki ryzyka i ich wpływ na analizowane zlecenie, łącznie z takimi czynnikami jak:
- (a) apodyktyczny właściciel,
- (b) naruszenia prawa i regulacji branżowych mogące skutkować istotnymi grzywnami lub karami,
- (c) problemy z finansowaniem lub wypłacalnością,
- (d) duże zainteresowanie mediów jednostką lub jej kierownictwem,
- (e) trendy i wyniki w branży,
- (f) zbyt konserwatywne lub optymistyczne kierownictwo,
- (g) udział w ryzykownych przedsięwzięciach gospodarczych,
- (h) szczególnie ryzykowny charakter działalności gospodarczej,
- (i) słaby system rachunkowości i dokumentacja księgowa,
- (j) znacząca liczba nietypowych transakcji lub transakcji z jednostkami powiązаныmi,
- (k) nietypowe lub złożone struktury korporacyjne lub operacyjne,
- (l) słabe kierownictwo i procedury kontrolne,
- (m) brak jasnych zasad uznawania przychodów,
- (n) znaczący wpływ zmian technologii na branżę lub działalność gospodarczą,

| | | | |
|--|--|--|--|
| | | | |
|--|--|--|--|

Podjęcie współpracy z klientem

| Tak | Nie | Nie dotyczy | Uwagi |
|-----|-----|-------------|-------|
| | | | |
| | | | |

23. Czy istnieją odpowiednie kryteria przedmiotu usługi (np. MSSF), zgodnie z którymi można dokonać oceny?

24. Czy dla ukończenia prac zaplanowano rozsądne ramy czasowe?

Inne

25. Czy występują dodatkowe kwestie dotyczące podjęcia współpracy z klientem, takie jak bardziej szczegółowa ocena niezależności lub czynników ryzyka?
Jeśli tak, udokumentuj te kwestie i sposób ich rozwiązania.

| | | | |
|--|--|--|--|
| | | | |
| | | | |

26. Inne zagadnienia

Wnioski partnera

| Uwagi partnera |
|---|
| Na podstawie mojej wstępnej wiedzy o przyszłym kliencie i wszelkich czynników określonych powyżej, klient ten powinien być oceniony jako: |
| <input type="checkbox"/> klient wysokiego ryzyka <input type="checkbox"/> klient umiarkowanego ryzyka <input type="checkbox"/> klient niskiego ryzyka |

1. Uzyskałem pewność, że nie istnieją żadne zakazy, które mogłyby powstrzymać firmę lub któregokolwiek z członków zespołu realizującego zlecenie przed jego realizacją.
2. W obszarach, w których zidentyfikowano znaczące zagrożenia dla naszej niezależności, istnieją zabezpieczenia eliminujące je lub ograniczające do poziomu możliwego do zaakceptowania.
3. Nie znam żadnych czynników, które mogłyby osłabić naszą niezależność lub jej wizerunek.
4. Jestem pewny, że uzyskaliśmy wystarczające informacje do oceny, czy należy przyjąć (lub nie) to zlecenie.

Moim zdaniem powinniśmy przyjąć albo odrzucić to zlecenie.

Zatwierdzenie przez drugiego partnera (w stosownych przypadkach)

Podpis: _____

Podpis: _____

Data: _____

Data: _____

Załącznik D

Przydział personelu do realizacji zleceń

Proponowane kroki planowania

W mniejszych firmach często występującymi problemami są: dostępność czasowa personelu, duża liczba sprawozdań finansowych przygotowywanych w tym samym okresie i niedobory personelu, utrudniające skompletowanie zespołu o niezbędnych umiejętnościach. Rozważając przydział personelu do realizacji zleceń, warto przeanalizować w tym samym czasie potrzebę zaangażowania zewnętrznych ekspertów i dokonanie takich ustaleń w odpowiednim czasie.

1. Określ podejście firmy do przydziału partnerów i pracowników do zleceń, biorąc pod uwagę ogólne potrzeby firmy i biura oraz środki zaangażowane dla osiągnięcia równowagi pomiędzy wymaganiami dotyczącymi personelu, jego umiejętnościami a indywidualnym rozwojem i wykorzystaniem czasu danej osoby.
 - (a) Zaplanuj ogólnie potrzeby personalne firmy.
 - (b) Określ możliwie najwcześniej potrzeby firmy dla konkretnych zleceń.
 - (c) Przygotuj budżet czasowy dla zleceń w celu określenia potrzeb personalnych i sporządź harmonogram prac.
 - (d) Określając potrzeby personalne i wykorzystanie czasu partnerów i pracowników, weź pod uwagę wielkość zlecenia i jego złożoność, dostępność personelu, wymagane specjalistyczne umiejętności, czas na przeprowadzenie zlecenia, kontynuację składu personelu i jego okresową rotację oraz możliwości szkolenia w trakcie pracy.
2. Wyznacz odpowiedniego partnera lub doświadczonego pracownika na kierowniczym stanowisku jako osobę odpowiedzialną za przydział personelu do zlecenia. Decydując o przydziale osób, weź pod uwagę:
 - (a) obsadę etatów i wymogi czasowe konkretnego zlecenia,
 - (b) ocenę indywidualnych kwalifikacji w tym doświadczenia, stanowiska, przygotowania i specjalistycznych umiejętności,

| Tak | Nie | Nie dotyczy | Dokument zawierający politykę i procedury |
|-----|-----|-------------|---|
|-----|-----|-------------|---|

| | | | |
|--|--|--|--|
| | | | |
| | | | |

Przydział personelu do realizacji zleceń

- (c) zakres planowanego nadzoru przez personel nadzorujący i jego zaangażowania,
 - (d) prognozowaną dostępność czasową przydzielonych osób,
 - (e) sytuacje, w których mogą wystąpić możliwe problemy z niezależnością i konflikty interesów, takie jak przydzielenie pracownika do zlecenia dla klienta będącego poprzednim pracodawcą pracownika lub pracodawcą członków rodziny,
 - (f) przydzielając personel, zwróć odpowiednią uwagę zarówno na kontynuację, jak i rotację składu, aby zapewnić efektywne wykonanie zlecenia i perspektywę dla innych pracowników z odmiennym doświadczeniem i wykształceniem.
3. Zagwarantuj wyrażenie zgody przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie na ustalone harmonogramy prac personelu i obsadę etatów.
- (a) Przedstaw do przeglądu i zatwierdzenia nazwiska i kwalifikacje pracowników, którzy mają być przydzieleni do zlecenia.
 - (b) Rozważ doświadczenie i szkolenia zespołu realizującego zlecenie biorąc pod uwagę złożoność zlecenia lub inne wymogi oraz zakres niezbędnego nadzoru.

| Tak | Nie | Nie dotyczy | Dokument zawierający politykę i procedury |
|-----|-----|-------------|---|
| | | | |
| | | | |

Załącznik E

Konsultacje

Małe firmy mogą mieć większe zapotrzebowanie na konsultacje zewnętrzne dotyczące złożonych transakcji, specjalistycznych zagadnień rachunkowości, określenia czy występuje znacząca niezależność lub w innych kwestiach etycznych. Wykaz ten może być zmieniany w zależności od potrzeb firmy, podobnie jak wskazówki dotyczące wykonywania i dokumentowania takich konsultacji.

1. Poinformuj personel o zasadach i procedurach konsultacji w firmie.
2. Określ obszary lub specjalne sytuacje wymagające konsultacji z uwagi na ich charakter lub złożoność przedmiotu usługi, w tym takie jak:
 - (a) niedawno opublikowane wytyczne merytoryczne i interpretacje,
 - (b) specjalne wymogi rachunkowości, rewizji lub sprawozdawczości dla określonych gałęzi przemysłu,
 - (c) pojawiające się problemy w firmie i/lub
 - (d) wypełnianie wymogów organów ustawodawczych i nadzorczych, szczególnie tych, które są objęte zagranicznymi systemami prawnymi.
3. Zapewnij dostęp do odpowiednich księgozbiorów podręcznych i innych wiążących źródeł.
 - (a) Ustal osoby odpowiedzialne za utrzymanie księgozbioru podręcznego.
 - (b) Zapewnij merytoryczne instrukcje postępowania i rozpowszechniaj wytyczne merytoryczne.
 - (c) Utrzymuj umowy na konsultacje z innymi firmami i profesjonalistami w celu uzupełnienia zasobów firmy.
4. Wyznacz, które osoby będą specjalistami w danej dziedzinie udzielającymi wiążących wskazówek i sprecyzuj ich uprawnienia w sytuacji, gdy dochodzi do konsultacji.
5. Określ zakres dokumentacji, która ma być przygotowana jako wynik konsultacji udzielonej w konkretnych obszarach i w specjalnych sytuacjach.
 - (a) Poinformuj członków firmy, jaki zakres dokumentacji trzeba przygotować i kto ponosi odpowiedzialność za jej przygotowanie.
 - (b) Wskaż, gdzie przechowywać dokumentację konsultacji.
 - (c) Zachowaj przedmiotowe akta zawierające wyniki konsultacji dla celów referencyjnych i badań.

| Tak | Nie | Nie dotyczy | Dokument zawierający politykę i procedury |
|-----|-----|-------------|---|
|-----|-----|-------------|---|

| | | | |
|--|--|--|--|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

Kontrola jakości zlecenia (weryfikacja) – sugerowane procedury

16. Dokonaj przeglądu oceny zespołu realizującego zlecenie odnośnie niezależności firmy i personelu, w tym personelu i ekspertów z firmy należącej do sieci.
17. Sprawdź dowody na odbycie pomiędzy partnerami konsultacji dotyczących trudnych lub spornych spraw, rozbieżności zdań, sprawdź, czy wyciągnięte wnioski są odpowiednie i czy zostały wdrożone.
18. Dokonaj przeglądu porad specjalistów, z którymi się konsultowano.
19. Dokonaj przeglądu spraw, o których informowano kierownictwo oraz osoby sprawujące nadzór nad jednostką, oraz, tam gdzie ma to zastosowanie, organy nadzorcze.
20. W trakcie kontroli jakości zlecenia omów z partnerem odpowiedzialnym za nie decyzje dotyczące spornych, trudnych i złożonych aspektów zlecenia wpływających na ujawnienia w sprawozdaniu finansowym.
21. Kiedy zalecenia osoby dokonującej kontroli jakości zlecenia nie są akceptowane przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, a sprawa nie jest rozwiązana w sposób zadowalający weryfikatora, sprawozdanie biegłego rewidenta nie może być datowane zanim sprawa nie zostanie rozwiązana przy pomocy odpowiednich procedur firmy odnośnie rozbieżności zdań. W stosownych przypadkach przedstaw szczegółowe informacje.

| Tak | Nie | Nie dotyczy | Uwagi |
|-----|-----|-------------|-------|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

Załącznik G

Proces monitorowania (nadzorowania) systemu kontroli jakości (zalecane zagadnienia)

1. Zaplanowano ocenę systemu kontroli jakości w odpowiednim czasie (gdy w firmie jest mniejsze obciążenie pracą).
2. Dokonano przeglądu aktualnej instrukcji kontroli jakości, aby zagwarantować kompletną wiedzę na temat systemu.
3. Rozważono zmiany zachodzące w wykonywaniu zawodu i wiążących wskazówkach zawodowych, które mogą oznaczać potrzebę zmiany lub uaktualnienia systemu kontroli jakości albo odpowiednich wskazówek.
4. Uzyskano informację o zasadach, wymogach i praktykach obowiązujących w firmie dotyczących stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych oraz ich oceniania.
5. Dokonano przeglądu przestrzegania przez partnerów i pracowników obowiązujących zasad stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych i związanej z tym sprawozdawczości.
6. Dokonano przeglądu zarządzania i odpowiedzialności za uzyskanie, przyswojenie sobie i przekazywanie informacji o zmianach odpowiedniej praktyki zawodowej w obszarach, w których firma świadczy swoje usługi.
7. Dokonano przeglądu programów ukończonych w ostatnim roku szkoleń wewnętrznych lub zewnętrznych przez partnerów i pracowników.
8. Przeprowadzono rozmowy z właścicielem lub partnerami odpowiedzialnymi za różne aspekty systemu kontroli jakości.
Podczas każdej rozmowy zapytano:
 - (a) czy miały miejsce jakiegokolwiek zmiany w obszarze, za który osoby te odpowiadają, stwarzające konieczność zmian systemu kontroli jakości i związanej z nim dokumentacji,
 - (b) czy w przyszłym roku wystąpią zmiany, którymi należy się zająć niezwłocznie,
 - (c) czy miały miejsce jakiegokolwiek znaczące naruszenia lub inne przypadki wskazujące na niedociągnięcia systemu kontroli jakości,
 - (d) czy zdarzyło się, że jakiś partner lub pracownik okazywał niechęć do przestrzegania polityki firmy,

| Tak | Nie | Nie dotyczy | Uwagi |
|-----|-----|-------------|-------|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

Proces monitorowania (nadzorowania) systemu kontroli jakości (zalecane zagadnienia)

- (e) czy wpływały skargi z firmy lub spoza niej odnośnie nieprzestrzegania zasad,
 (f) czy należy wziąć pod uwagę jakieś inne zagadnienia, które mogą być znaczące dla przeglądu systemu kontroli jakości.
9. Czy miały miejsce inne przeglądy praktyki zawodowej lub przeglądy dokonane przez organy nadzoru w rozpatrywanym okresie? (Jeśli tak, uzyskaj kopie i przeanalizuj ich wyniki).
10. Czy przeanalizowano adekwatność procesu rozwiązywania sporów lub rozbieżności poglądów w firmie oraz procedur dyscyplinarnych? W szczególności, należy zwrócić się z zapytaniem, w jaki sposób zajęto się sprawami dyscyplinarnymi. Dodatkowo należy rozważyć charakter każdego ujawnionego niedociągnięcia stosownie do zasad nadzoru, według których je się ujawnia.
11. Czy pobrano próbę z populacji, na którą składają się złożone w firmie deklaracje o niezależności, zachowaniu poufności danych, przestrzeganiu zasad firmy i standardów kontroli jakości oraz oświadczenia o ich przestrzeganiu (jeśli ma to zastosowanie)?
12. Czy przejrane akta zawierały dokumentację dotyczącą podejmowanych decyzji i czy raport jest w stosunku do nich odpowiedni i stosowny do działań dotyczących zagadnień takich jak:
 (a) skargi z firmy lub spoza niej,
 (b) spory w kwestiach zawodowych,
 (c) odnotowane naruszenia procedur i zasad (przez partnerów lub pracowników)?
13. Dokonano inspekcji _____ (liczba) akt przy użyciu listy kontrolnej inspekcji akt, w celu ustalenia, czy przestrzegane są zasady kontroli jakości w firmie. Akta zostały wybrane w trzyletnim cyklu inspekcji w ramach monitoringu tak, aby spełnione zostały następujące kryteria:
 Następujące akta będą poddane inspekcji [skoryguj (a) i (b) zgodnie z przyjętą polityką firmy, na przykład mogą być wzięte pod uwagę czynniki zarówno ilościowe (ilość akt), jak i jakościowe (ryzyko)]:

| Tak | Nie | Nie dotyczy | Uwagi |
|-----|-----|-------------|-------|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

Proces monitorowania (nadzorowania) systemu kontroli jakości (zalecane zagadnienia)

- (a) co najmniej jeden przegląd i jedno zlecenie badania od każdego partnera,
 (b) co najmniej jedno zlecenie atestacyjne inne niż badanie lub przegląd informacji finansowych.
14. Odnotuj wszelkie znaczące niedociągnięcia wykryte podczas inspekcji akt. Jeśli wystąpiły znaczące niedociągnięcia, to czy wynikają one ze słabości systemu, który musi być skorygowany, czy też jest to niestosowanie się do wymogów polityki firmy?
15. Akta poddane inspekcji nie powinny być dokumentami dotyczącymi zleceń, w których osoba monitorująca zaangażowana była jako partner odpowiedzialny za zlecenie lub była weryfikatorem. W tych przypadkach trzeba wyznaczyć zastępcę. (Odpowiedź trzeba zamieścić w kolumnie po prawej.)
16. Po przeprowadzeniu powyższych procedur, monitorujący określił, że nie ma potrzeby znaczących zmian w systemie kontroli jakości ani w związanej z nim dokumentacji.
 Jeśli wymagane są zmiany w systemie kontroli jakości, przygotowano raport dla partnerów zawierający zalecenia lub wymagane zmiany. Proponowane zmiany zostały poparte dowodami na okoliczność takich rekomendacji.
17. Weź pod uwagę i zareaguj na poniższe okoliczności:
 (a) rozważano dowody ewentualnego sprzeciwu wobec proponowanych zmian, przypadki niezastosowania się do nich lub akceptacji konstruktywnych uwag,
 (b) wydaje się, że przypadki sprzeciwu lub niezastosowania się do zmian nie występują,
 (c) przeprowadzono konsultacje z właścicielem, partnerem lub zewnętrznym ekspertem, aby dokonać przeglądu propozycji porad i wydanych przez nich opinii o słuszności zmian lub uwag.
18. Rozważono konsekwencje wszelkich błędów, braków, sporów lub nieprzestrzegania zasad zauważone w kontekście obowiązków prawnych, umownych, zawodowych i zgłoszono je partnerom.

| Tak | Nie | Nie dotyczy | Uwagi |
|-----|-----|-------------|-------|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

**Proces monitorowania systemu kontroli jakości
(sugerowane zagadnienia)**

19. Przygotowano i dostarczono właściwym partnerom w firmie raport, zawierający opis przeprowadzonych procedur oraz ustalenia i zalecenia dokonane na ich podstawie. Omówiono raport z partnerami, a oni zgodzili się na wprowadzenie zaleceń i poinformowanie odpowiednich partnerów i innych pracowników o ustaleniach i zaleceniach lub, jeśli nie wyrazili na to zgody, zobowiązali się do zastosowania procesów rozwiązywania rozbieżności zdań w firmie oraz udokumentowania ich rezultatów.

| Tak | Nie | Nie dotyczy | Uwagi |
|-----|-----|-------------|-------|
| | | | |

**RAPORT WYNIKÓW MONITOROWANIA
[IMIĘ I NAZWISKO OSOBY MONITORUJĄCEJ]**

[Data wydania]

Wprowadzenie

Przegląd

MSKJ 1.48 stwierdza:

48. Firma opracowuje proces monitorowania niezbędny do uzyskania uzasadnionej pewności, że zasady i procedury dotyczące systemu kontroli jakości są przydatne, adekwatne, działają skutecznie i są przestrzegane w praktyce. Proces ten:

- (a) obejmuje stałą analizę i ocenę systemu kontroli jakości firmy – w tym na zasadach cyklicznych – inspekcję co najmniej jednego zakończonego zlecenia każdego z partnerów odpowiedzialnych za zlecenie.
- (b) wymaga przypisania odpowiedzialności za proces monitorowania partnerowi lub partnerom lub innym osobom posiadającym wystarczające i odpowiednie doświadczenie oraz uprawnienia w firmie, które umożliwią im przyjęcie tej odpowiedzialności oraz
- (c) wymaga, aby osoby wykonujące zlecenie lub przeprowadzające kontrolę jakości zlecenia nie brały udziału w inspekcji zlecenia. (Zob. par. A64-A68)

Kwestionariusz osoby monitorującej

Raport wyników monitorowania składa się przede wszystkim z odpowiedzi na pytania przedstawione poniżej. Dla każdego z pytań, na które udzielono odpowiedzi przeczącej, w raporcie do partnerów odpowiedzialnych za kontrolę jakości zamieść swoje obserwacje, wnioski i zalecenia (tam gdzie to właściwe).

| | Tak | Nie | Nie dotyczy | Uwagi |
|---|-----|-----|-------------|-------|
| 1. Czy zarządzanie systemem kontroli jakości w firmie jest przydzielone partnerowi lub innej osobie o wystarczającym i odpowiednim doświadczeniu oraz uprawnieniach? | | | | |
| 2. Czy firma posiada pisemną instrukcję lub zasady kontroli jakości? | | | | |
| 3. Czy treść pisemnej instrukcji kontroli jakości dostosowana jest we wszystkich właściwych aspektach do wymogów MSKJ 1 lub innych wymogów odpowiedniego systemu prawnego? | | | | |
| 4. Czy osobie odpowiedzialnej za system kontroli jakości w firmie zakomunikowano wyniki porównania instrukcji kontroli jakości firmy z wymogami MSKJ 1 (lub innymi wymogami odpowiedniego systemu prawnego) w tym szczegóły brakujących lub niewłaściwych zasad, procedur i dokumentacji? | | | | |
| 5. Czy sprawdzono co najmniej jedno zlecenie dla każdego partnera? | | | | |
| 6. Czy upewniłeś się jako osoba monitorująca, że w przypadku zleceń, których przeglądu dokonywałeś, nie byłeś ani członkiem zespołu realizującego zlecenie, ani osobą dokonującą kontroli ich jakości (weryfikatorem)? | | | | |
| 7. Czy znaleziono jakiegokolwiek niedociągnięcia, które wydają się systematyczne, powtarzalne lub w inny sposób znaczące i wymagają bezzwłocznych czynności naprawczych? | | | | |
| 8. Czy są dowody na to, że sprawozdanie biegłego rewidenta wydane przez firmę może być niewłaściwe? | | | | |
| 9. Czy były dowody na to, że nie przeprowadzono wymaganych procedur zlecenia? | | | | |
| 10. Czy wszystkie niedociągnięcia zostały przekazane pisemnie partnerowi odpowiedzialnemu za system kontroli jakości w firmie? | | | | |

| Tak | Nie | Nie dotyczy | Uwagi |
|-----|-----|-------------|-------|
| | | | |
| | | | |
| | | | |

11. Czy ustalono przyczyny wszystkich znaczących niedociągnięć?
12. Czy dla przeglądanych akt wypełniono właściwe listy kontrolne inspekcji akt i zachowano je w dokumentacji?
13. Czy są dowody, że co najmniej raz w roku partner odpowiedzialny za system kontroli jakości w firmie przekazywał informacje odpowiednim partnerom i innym osobom odnośnie wykonanych w ostatnim roku procedur monitoringu, wyciągniętych z nich wniosków wraz z opisem systemowych, powtarzających się lub innych znaczących znalezionych niedociągnięć, a także działań podjętych w celu ich usunięcia?

Raport wyników monitorowania

Do: (Partnera odpowiedzialnego za system kontroli jakości w firmie)

Przeгляд przeprowadzony od (data rozpoczęcia) do (data zakończenia)

Dotyczy okresu: od (data rozpoczęcia) do (data zakończenia)

Nazwisko biegłego rewidenta prowadzącego jednoosobową kancelarię lub partnera/partnerów, którego/których akta podlegały przeglądowi:

Zostałem przydzielony/zaangażowany do przeprowadzenia inspekcji w ramach monitoringu firmy, łącznie z przeglądem zasad kontroli jakości i do przeglądu przynajmniej po jednym zleceniu dla każdego partnera.

Zarządzanie systemem kontroli jakości w firmie [wydaje się /nie wydaje się] być przydzielone partnerowi lub innej osobie o wystarczającym i odpowiednim doświadczeniu oraz uprawnieniach.
(Zamieść wyjaśnienie, jeśli wniosek jest negatywny.)

1. Firma [posiada/nie posiada] pisemną instrukcję i/lub zasady i procedury kontroli jakości.
(Zamieść wyjaśnienie partnera odpowiedzialnego za system kontroli jakości, jeśli pisemna instrukcja kontroli jakości jest niekompletna.)

2. Moim zdaniem, treść pisemnej instrukcji kontroli jakości [jest/nie jest] dostosowana we wszystkich właściwych aspektach do wymogów MSKJ 1 [lub innych wymogów odpowiedniego systemu prawnego].

3. [Zauważyłem/nie zauważyłem] następujące brakujące lub niewłaściwe zasady, procedury i/lub dokumentację w Państwa instrukcji kontroli jakości.

4. [Zauważyłem/nie zauważyłem] dowody, że co najmniej raz w roku partner odpowiedzialny za system kontroli jakości w firmie przekazywał informacje odpowiednim partnerom i innym osobom odnośnie wykonanych w ostatnim roku procedur monitoringu, wyciągniętych z nich wniosków wraz z opisem systemowych, powtarzających się lub innych znaczących znalezionych niedociągnięć, a także działań podjętych w celu ich usunięcia.

5. Sprawdziłem co najmniej jedno zlecenie dla każdego partnera.

Upewniłem się, że dla zleceń, których przeglądu dokonałem nie byłem ani członkiem zespołu realizującego zlecenie, ani ich weryfikatorem.

Zamieść szczegółowe informacje o każdym z wybranych zleceń (łącznie z nazwiskiem partnera, rodzajem zlecenia, nazwą klienta i datą końca roku obrotowego).

6. [Zauważyłem/nie zauważyłem] niedociągnięcia w aktach zleceń, które wydają się systematyczne, powtarzalne lub w inny sposób znaczące i wymagają bezzwłocznych czynności naprawczych.

Zamieść szczegółowe informacje dotyczące każdego z takich znalezionych niedociągnięć.

7. [Zauważyłem/nie zauważyłem] dowody wskazujące na to, że wydane sprawozdanie biegłego rewidenta przez firmę może być niewłaściwe.

Zamieść szczegółowe informacje o dowodach wskazujących, że wydane sprawozdanie biegłego rewidenta może być niewłaściwe.

8. [Zauważyłem/nie zauważyłem] dowody wskazujące na nieprzeprowadzenie procedur zlecenia wymaganych przez MSRF lub firmę.

Zamieść szczegółowe informacje o dowodach wskazujących na nieprzeprowadzenie procedur łącznie z odniesieniami do tych wymogów.

9. Przekazałem informacje dotyczące wszystkich niedociągnięć znalezionych w trakcie przeglądu partnerowi odpowiedzialnemu za system kontroli jakości w firmie.

10. Dla przejrzanych akt wypełniłem odpowiednie listy kontrolne inspekcji akt i są one dołączone do niniejszego raportu jako załączniki.



Przykład

INSTRUKCJA KONTROLI JAKOŚCI

Właściciel jednoosobowej kancelarii zatrudniającej niewykwalifikowanych pracowników

Dla kogo przeznaczona jest przykładowa instrukcja? Jak ją wykorzystać?

Zasady i procedury zaproponowane w przykładowej instrukcji przeznaczone są dla firm prowadzonych przez biegłego rewidenta prowadzącego jednoosobową działalność gospodarczą (kancelarię). Zaprojektowano ją, aby pomóc właścicielom jednoosobowych kancelarii w ustanowieniu i wdrożeniu systemu kontroli jakości zgodnego z MSKJ 1. Treść tej instrukcji powinna być przejrzana i dostosowana do warunków każdej jednoosobowej kancelarii. Skróty użyte dla wyznaczenia stanowisk kierowniczych powinny być zmienione, aby odzwierciedlać tytuły używane w danej kancelarii. Słowa i frazy zdefiniowane w MSKJ 1 i *Podręczniku międzynarodowej kontroli jakości, badań, przeglądów oraz innych usług atestacyjnych i pokrewnych* mają to samo znaczenie w niniejszej instrukcji.

Dla celów niniejszej instrukcji, termin „pracownicy” oznacza pracowników wykonujących zadania merytoryczne w celu wsparcia właściciela kancelarii. Nie obejmuje on jednak pracowników, którzy wykonują niemerytoryczne zadania administracyjne.

SPIS TREŚCI

| | |
|--|-----------|
| Deklaracja ogólnej polityki | 03 |
| Ogólne role i odpowiedzialność właściciela kancelarii i pracowników | 03 |
| 1. Obowiązki kierownictwa związane z zapewnianiem jakości przez właściciela kancelarii | 05 |
| 1.1 Przykład idzie z góry | 05 |
| 1.2 Stanowiska kierownicze | 05 |
| 2. Odpowiednie wymogi etyczne | 06 |
| 2.1 Niezależność | 06 |
| 3. Podejmowanie i kontynuacja współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń | 08 |
| 3.1 Podjęcie i kontynuacja współpracy | 08 |
| 3.2 Wycofanie się ze zlecenia i z współpracy z klientem | 09 |
| 4. Zasoby ludzkie | 10 |
| 4.1 Rekrutacja i utrzymanie zasobów ludzkich | 10 |
| 4.2 Szkolenia i stałe podnoszenie kwalifikacji zawodowych | 11 |
| 4.3 Wyznaczanie zespołów realizujących zlecenie | 11 |
| 4.4 Egzekwowanie zasad kontroli jakości (egzekwowanie dyscypliny) | 11 |
| 4.5 Nagradzanie przestrzegania zasad | 12 |
| 5. Realizacja zlecenia | 13 |
| 5.1 Rola właściciela kancelarii jako osoby odpowiedzialnej za zlecenie | 14 |
| 5.2 Konsultacje | 14 |
| 5.3 Rozbieżności zdań | 15 |
| 5.4 Kontrola jakości zlecenia (weryfikacja) | 16 |
| 6. Monitoring (nadzorowanie) | 19 |
| 6.1 Program monitorowania (nadzorowania) | 19 |
| 6.2 Procedury inspekcji | 19 |
| 6.3 Ocena, przekazywanie informacji i usuwanie niedociągnięć | 20 |
| 6.4 Raport z wyników monitoringu | 20 |
| 6.5 Skargi i zażalenia | 21 |
| 7. Dokumentacja | 23 |
| 7.1 Dokumentacja zasad i procedur firmy | 23 |
| 7.2 Dokumentacja zlecenia | 23 |
| 7.3 Dokumentacja kontroli jakości zlecenia | 24 |
| 7.4 Dostęp do akt i archiwizacja | 24 |
| 7.5 Skargi i zażalenia | 25 |
| Załącznik: Odniesienie postanowień MSKJ 1 do Instrukcji kontroli jakości | 26 |

Deklaracja ogólnej polityki

Celem biegłego rewidenta prowadzącego kancelarię jest ustanowienie, wdrożenie, przestrzeganie, monitorowanie i egzekwowanie systemu kontroli jakości, który spełnia co najmniej wymagania Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości (MSKJ) 1 „Kontrola jakości dla firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi atestacyjne i pokrewne” [lub równoważnych standardów zawodowych oraz mających zastosowanie regulacji i wymogów prawnych obowiązujących w systemie prawnym, w którym działa kancelaria]. Zasady i procedury kontroli jakości mają zapewnić właścicielowi kancelarii uzasadnioną pewność, że firma i jej personel przestrzegają zawodowych standardów, wymogów prawnych i regulacyjnych oraz, że sprawozdania biegłych rewidentów wydane przez firmę lub właściciela kancelarii są właściwe w danych okolicznościach.

Zamieść dokumenty kancelarii określające szczegóły misji i/lub celów kancelarii. Wskazówki co do materiałów, które można zawrzeć w tej części, przedstawia sekcja Przewodnika dotycząca deklaracji ogólnej polityki.

Ogólne role i odpowiedzialność właściciela kancelarii i pracowników

Właściciel kancelarii ma najwyższe uprawnienia i ponosi odpowiedzialność za system kontroli jakości.

Jego najważniejszym komunikatem jest przesłanie dotyczące starania o zachowanie jakości oraz zachęcania pracowników do podobnego zaangażowania oraz promowanie osób podejmujących podobne wysiłki.

Biegły rewident właściciel kancelarii i wszyscy pracownicy są w różnym stopniu odpowiedzialni za wdrożenie zasad kontroli jakości w kancelarii.

Wartościami właściciela kancelarii są **[określ inne wspólne wartości znajdujące odzwierciedlenie w kulturze kancelarii]**.

Od właściciela kancelarii i pracowników wymaga się postępowania zgodnie z następującymi wytycznymi:

- stawianie na pierwszym miejscu etycznego postępowania i jakości usługi – względy rynkowe nie mogą być uważane za ważniejsze od jakości wykonanej pracy,
- czytanie, rozumienie i śledzenie Kodeksu IESBA,¹
- zrozumienie odpowiedzialności za zidentyfikowanie, ujawnienie i udokumentowanie zagrożeń dla niezależności oraz następującego po tym procesu zarządzania zidentyfikowanymi zagrożeniami przez właściciela kancelarii i jej personel,
- unikanie okoliczności, w których niezależność może być (lub wydaje się) osłabiona,
- wypełnianie obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych, w tym przechowywanie zaświadczeń potwierdzających odbycie stosownych szkoleń,
- aktualizacja wiedzy o rozwoju branży rewizji finansowej, mających zastosowanie założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej i usług atestacyjnych (np. MSSF i MSRF), ujawnieniach i zasadach rachunkowości, kontroli jakości, standardach obowiązujących w firmie oraz istotnych trendach w branży i działalności klienta,
- dzielenie się wiedzą i doświadczeniem z biegłym rewidentem właścicielem kancelarii i pracownikami (w miarę potrzeb) w celu poprawienia jakości usług na rzecz klientów,

¹ lub kodeksu etyki innej organizacji.

- prowadzenie dokumentacji czasu pracy (regularne wprowadzanie do systemu czasu pracy i systemu rozliczeniowego w kancelarii), aby określić czas poświęcony na wykonanie zlecenia i czynności biurowe (zarówno te, których koszty ponoszą klienci, jak i pozostałe),
- zabezpieczenie i właściwe użycie oraz utrzymywanie biura i sprzętu komputerowego (łącznie z siecią i środkami komunikacji), a także innych wspólnych aktywów. Obejmuje to użytkowanie zasobów technologicznych kancelarii tylko dla celów prowadzenia odpowiedniej działalności gospodarczej, przy uwzględnieniu etyki, poufności danych klienta i prywatności,
- przechowywanie danych kancelarii i klienta, informacji o działalności gospodarczej, informacji dotyczących klientów oraz danych osobowych w sposób bezpieczny i poufny,

Wstaw przykładowe oświadczenie o zachowaniu poufności w firmie

- zapewnienie, aby elektronicznie generowane przez firmę informacje dotyczące klienta i firmy były zapisywane w sieci firmowej zgodnie z właściwymi procedurami przechowywania danych (o ile występują),
- informowanie właściciela kancelarii o dostrzeżonych w niej znaczących naruszeniach kontroli jakości, etyki (w tym niezależności), poufności danych lub o nieodpowiednim użyciu zasobów kancelarii (np. Internetu i poczty elektronicznej),
- dokumentowanie i utrzymywanie odpowiedniej ewidencji wszystkich kontaktów z klientami, w czasie których klient zwracał się o udzielenie profesjonalnej porady lub porady takiej udzielono,
- dokumentowanie i utrzymywanie odpowiedniej ewidencji wszystkich znaczących konsultacji, dyskusji, analiz, postanowień oraz wniosków o zagrożeniu niezależności zarządu, kwestii trudnych lub spornych, rozbieżności zdań oraz konfliktów interesów oraz
- postępowanie zgodnie z przyjętymi przez właściciela kancelarii standardowymi zwyczajami odnośnie godzin pracy, obecności, administracji, terminów spotkań i kontroli jakości.

Wstaw dodatkowe wytyczne stosownie do potrzeb. Wskazówki co do materiałów, które można zawrzeć w tej części, przedstawia sekcja Przewodnika dotycząca deklaracji ogólnej polityki.

1. Odpowiedzialność kierownictwa za jakość w jednoosobowej kancelarii

1.1 Przykład idzie z góry

Właściciel kancelarii decyduje o wszystkich kluczowych sprawach dotyczących praktyki zawodowej.

Przyjmuje także odpowiedzialność za zarządzanie i promowanie kultury kontroli jakości w firmie i za ustanowienie i przestrzeganie niniejszej instrukcji oraz wszystkich innych niezbędnych praktycznych wskazówek podnoszących jakość zlecenia.

Właściciel kancelarii ustala strukturę operacyjną i strukturę raportowania. Ponadto właściciel może wyznaczyć spośród wykwalifikowanych pracowników osobę (osoby) odpowiedzialną za utrzymanie danych lub inne elementy administracyjne systemu kontroli jakości, na rok lub inny okres. Jednakże najwyższa odpowiedzialność za te funkcje pozostanie w gestii właściciela kancelarii.

Każda osoba, która przyjmuje określoną odpowiedzialność i obowiązki do sprawowania odpowiedzialności za system kontroli jakości, ma mieć wystarczające i odpowiednie doświadczenie i umiejętności oraz niezbędne uprawnienia do przyjęcia tej odpowiedzialności.

1.2 Stanowiska kierownicze

W całej instrukcji kontroli jakości znajdują się odnośniki do różnych funkcji kierowniczych w firmie. Biegły rewident właściciel kancelarii pełni kilka ról. Rolę dotyczącą zasobów ludzkich mogą jednak pełnić odpowiednio wykwalifikowani pracownicy, a weryfikatorem będzie odpowiednio wykwalifikowana osoba z zewnątrz. Role te omówiono poniżej:

Właściciel kancelarii (Biegły rewident właściciel jednoosobowej kancelarii). Właściciel i zarządzający jednoosobową kancelarią biegłego rewidenta.

Weryfikator (Osoba dokonująca kontroli jakości). Każdy z profesjonalistów wykonujących funkcję kontroli jakości zlecenia.

Zasoby ludzkie² (Dział zasobów ludzkich). Personel odpowiedzialny za funkcjonowanie wszystkich spraw związanych z zasobami ludzkimi, łącznie z przechowywaniem danych dotyczących obowiązków zawodowych, takimi jak składki członkowskie i stałe podnoszenie kwalifikacji zawodowych.

² Właściciel kancelarii może sprawować niektóre lub wszystkie funkcje związane z zasobami ludzkimi.

2. Odpowiednie wymogi etyczne

Właściciel kancelarii i jego pracownicy przestrzegają odnoszących się do nich odpowiednich wymogów etycznych, w tym co najmniej wymogów przedstawionych z Kodeksie etyki zawodowych księgowych wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki Księgowych (Kodeks Etyki IESBA) oraz wszelkich dodatkowych wymogów regulacyjnych.

Właściciel kancelarii zdaje sobie sprawę z tego, jak ważne jest etyczne kierownictwo i przyjmuje odpowiedzialność za jego zapewnienie.

Właściciel kancelarii oczekuje, że wszyscy pracownicy będą na bieżąco aktualizować swoją wiedzę o postanowieniach Kodeksu IESBA. Wymaga to od nich podjęcia osobistego zobowiązania do okresowego przeglądania treści tego Kodeksu.

2.1 Niezależność

Właściciel kancelarii i wszyscy pracownicy muszą zachować zarówno niezależność umysłu, jak i wizerunku w trakcie wykonywania usług atestacyjnych na rzecz klientów.

Niezależność musi być zachowana przez cały czas pracy nad zleceniem i dotyczy to wszystkich usług atestacyjnych, rozpoczętych i zaplanowanych, zgodnie z postanowieniami:

- Kodeksu IESBA, w szczególności sekcjami 290 i 291,
- MSKJ 1, i
- wszelkimi dodatkowymi wymogami.

Gdy zagrożenia niezależności nie mogą zostać wyeliminowane ani obniżone do możliwego do zaakceptowania poziomu poprzez zastosowanie odpowiednich zabezpieczeń, właściciel kancelarii powinien wyeliminować działania, interesy lub związki, które powodują zagrożenie lub powinien odmówić przyjęcia lub kontynuacji zlecenia.

Właściciel kancelarii musi zapewnić właściwe rozstrzygnięcie zagrożeń dla niezależności i jest za to odpowiedzialny.

Od właściciela kancelarii i pracowników wymaga się dokonania przeglądu ich konkretnej sytuacji odnośnie wszelkich potencjalnych zagrożeń dla niezależności. Właściciel kancelarii ma być informowany o zagrożeniach zidentyfikowanych przez pracowników.

Musi on udokumentować szczegóły zidentyfikowanych zagrożeń, łącznie z relacjami i okolicznościami związanymi z klientem, oraz zastosowane zabezpieczenia.

Od wszystkich pracowników wymaga się corocznego dostarczenia właścicielowi kancelarii pisemnego potwierdzenia, że rozumieją sekcje 290 i 290 Kodeksu IESBA i zasady niezależności obowiązujące w kancelarii oraz ich przestrzegają.

Pracownicy przydzieleni do zlecenia usługi atestacyjnej potwierdzają właścicielowi kancelarii, że są oni niezależni od klienta i samego zlecenia lub zgłaszają właścicielowi kancelarii każde bieżące lub możliwe zagrożenie niezależności, aby możliwe było zastosowanie odpowiednich zabezpieczeń.

Pracownicy muszą powiadomić właściciela kancelarii, jeśli posiadają wiedzę, że którykolwiek z członków zespołu wykonującego zlecenie w danym okresie sprawozdawczym świadczył jakiegokolwiek usługi zabronione przez sekcje 290 i 291 Kodeksu IESBA lub inne organy regulacyjne, które to usługi mogłyby uniemożliwić kontynuację świadczenia usługi atestacyjnej przez kancelarię.

Pracownicy, gdy zażąda tego właściciel kancelarii, podejmują wszystkie możliwe rozsądne działania niezbędne do wyeliminowania lub ograniczenia wszelkich zagrożeń dla niezależności do poziomu możliwego do zaakceptowania. Działania te mogą obejmować:

- wyłączenie z zespołu realizującego zlecenie,
- zaprzestanie lub zmianę konkretnych typów prac lub usług wykonywanych w ramach zlecenia,
- wyzbycie się powiązań finansowych lub praw własności,
- zaprzestanie lub zmiana charakteru związków osobistych albo kontaktów gospodarczych z klientem,
- zlecenie dodatkowego przeglądu zawodowemu księgowemu z zewnątrz lub innemu pracownikowi,
- podjęcie wszelkich innych rozsądnych działań, odpowiednich do okoliczności.

2.1.1 Długotrwała współpraca personelu wyższego szczebla z klientem badania w przypadku jednostek zainteresowania publicznego

Właściciel kancelarii musi przestrzegać zapisów sekcji 290 Kodeksu IESBA oraz wszelkich dodatkowych wymogów lokalnych dotyczących obowiązkowej rotacji w przypadku zleceń badania jednostek zainteresowania publicznego.

Zgodnie z Kodeksem IESBA (paragraf 290.151), gdy zleceniodawca badania sprawozdania finansowego jest jednostką zainteresowania publicznego i gdy właściciel kancelarii lub weryfikator uczestniczyli w pracach na rzecz klienta przez okres [podaj liczbę lat zgodnie z polityką właściciela kancelarii, nie wyższą niż siedem lat], nie uczestniczą oni w zleceniu aż do upływu okresu [zwykle przed upływem kolejnych dwóch lat].

W rzadkich przypadkach może być jednak konieczna pewna elastyczność z powodu nieprzewidzianych okoliczności pozostających poza kontrolą firmy w przypadku, gdy zachowanie ciągłości czynności wykonywanych przez daną osobę jest szczególnie ważne z punktu widzenia jakości badania. W takich przypadkach będą zastosowane ekwiwalentne zabezpieczenia ograniczające wszelkie zagrożenia do możliwego do zaakceptowania poziomu. Takie zabezpieczenia będą zawierać co najmniej dodatkowy przegląd przeprowadzonych prac przez profesjonalistę, który nie był związany z zespołem wykonującym zlecenie, najprawdopodobniej osobę spoza firmy dysponującą odpowiednimi kwalifikacjami. Okoliczności, w których rotacja nie byłaby zalecana lub wymagana, powinny być niepodważalne.

Jednak w przypadku jednoosobowej kancelarii rotacja może nie być dostępnym zabezpieczeniem. Zgodnie z Kodeksem IESBA (paragraf 290.155), jeżeli niezależny organ regulujący w danym systemie prawnym dopuszcza w takich okolicznościach wyjątek od wymogu rotacji partnera, dana osoba może pełnić funkcję kluczowego partnera badania przez kolejnych siedem lat pod warunkiem, że niezależny organ regulujący określi stosowanie alternatywnych zabezpieczeń, na przykład przeprowadzanie regularnej kontroli zewnętrznej.

2.1.2 Rotacja personelu przy zleceniach badania dla jednostek innych niż notowane na giełdzie papierów wartościowych

Dla nienotowanych jednostek, o ile rotację uznano za niezbędną, właściciel kancelarii określi zastępstwo, podając okres, przez który osoba ta nie uczestniczy w badaniu jednostki oraz inne zabezpieczenia niezbędne do zapewnienia przestrzegania innych właściwych wymogów.

3. Podejmowanie i kontynuacja współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń

3.1 Podjęcie i kontynuacja współpracy

Właściciel kancelarii przyjmuje nowe zlecenia lub kontynuuje wykonywanie obecnych zleceń oraz współpracę z klientami wyłącznie wtedy, kiedy ma odpowiednie do tego możliwości, w tym czas i zasoby, oraz jest w stanie spełnić wymogi etyczne, a także po rozważeniu uczciwości (potencjalnego) klienta i uznaniu, że nie posiada informacji, które kazałyby mu uznać, że (potencjalny) klient nie jest uczciwy.

Właściciel kancelarii musi zatwierdzić i poświadczyć podpisem decyzję o przyjęciu lub kontynuacji zlecenia zgodnie z zasadami i procedurami kancelarii.

3.1.1 Potencjalni nowi klienci

Przed złożeniem jakiegokolwiek oferty przeprowadzana jest zatwierdzona ocena potencjalnego klienta, która jest również udokumentowana. Ocena obejmuje:

- ocenę ryzyka związanego z klientem oraz
- zapytania skierowane do odpowiednich pracowników oraz stron trzecich (w tym poprzedniej firmy audytorskiej).

Właściciel kancelarii może także podjąć ogólne poszukiwanie informacji, na przykład korzystając z wszelkich danych internetowych, które są łatwo dostępne.

Zawsze gdy zdecydowano o przyjęciu nowego klienta, właściciel kancelarii spełnia odpowiednie wymogi etyczne (np. kontaktuje się z poprzednią firmą audytorską, jeżeli jest to wymagane przez kodeks etyki organizacji zawodowej) i przygotowuje umowę do podpisu przez nowego klienta.

3.1.2 Obecni klienci

Dla każdego trwającego zlecenia wymaga się przeprowadzenia udokumentowanego przeglądu możliwości kontynuacji współpracy z klientem i określenia, czy właściwym będzie dalsze świadczenie usług dla niego, na podstawie wcześniejszego zlecenia i planów kontynuacji zlecenia. Proces przeglądu będzie także obejmował wszelkie wymogi rotacji.

3.1.3 Potencjalni nowi klienci i obecni klienci

Rozważając przyjęcie lub odrzucenie zlecenia, a także kontynuację szczególnych zleceń właściciel kancelarii bierze pod uwagę:

- czy właściciel kancelarii i pracownicy są lub mogą stać się wystarczająco kompetentni, aby podjąć się zlecenia (kwestia znajomości branży, przedmiotu usługi i doświadczenia w stosowaniu wymogów regulacyjnych lub sprawozdawczych),
- dostępność ekspertów, którzy mogą być potrzebni,
- określenie i dostępność osoby mającej dokonać kontroli jakości zlecenia (jeśli jest wymagana),
- każde planowane wykorzystanie pracy innego biegłego rewidenta lub księgowego (łącznie z każdą współpracą z innymi biurami firmy oraz firmami należącymi do sieci, która może być konieczna),
- możliwość dotrzymania terminów sporządzenia sprawozdania z wykonania zlecenia,
- występowanie jakichkolwiek rzeczywistych lub potencjalnych konfliktów interesów,

- czy wszystkie zidentyfikowane zagrożenia niezależności są lub mogą być ograniczone do możliwego do zaakceptowania poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń,
- jakość zarządzania u klienta (potencjalnego klienta), jak również osób sprawujących nadzór nad jednostką oraz tych, które kontrolują lub wywierają znaczący wpływ na jednostkę, z uwzględnieniem ich uczciwości, kompetencji, reputacji biznesowej (łącznie z analizą wszystkich procesów sądowych lub negatywnego wizerunku organizacji), a także obecnych i przeszłych doświadczeń firmy,
- postawę tych osób i grup wobec środowiska kontroli wewnętrznej i ich poglądy na ryzykowne lub niewłaściwe interpretacje standardów rachunkowości (łącznie z analizą wszystkich wcześniej wydanych opinii z zastrzeżeniem i charakteru tych zastrzeżeń),
- charakter działalności jednostki, łącznie ze sposobami prowadzenia przez nią działalności gospodarczej i kondycją podatkową organizacji,
- czy właściciel kancelarii jest pod presją klienta, aby utrzymywać rozliczane godziny (opłaty pobierane za usługę) na nieracjonalnie niskim poziomie,
- czy właściciel kancelarii spodziewa się jakichkolwiek ograniczeń zakresu badania,
- czy są jakiegokolwiek oznaki powiązań kryminalnych,
- wiarygodność prac wykonanych przez poprzednią firmę audytorską i odpowiedzi poprzedniego biegłego rewidenta udzielone na zapytanie (w tym informacje o przyczynach zakończenia współpracy).

Zamieść dodatkową politykę właściciela kancelarii lub kryteria przyjęcia zlecenia stosownie do potrzeb. Dodatkowe wskazówki znajdują się w sekcji 3.2 Przewodnika.

Jeśli właściciel kancelarii po przeprowadzeniu procedur przyjęcia lub kontynuacji zlecenia uzyska informacje, które, gdyby były znane wcześniej, mogłyby skutkować odmową podjęcia się zlecenia, powinien rozważyć, czy kontynuować zlecenie i zazwyczaj zwraca się o poradę prawną odnośnie swojego stanowiska i możliwości zagwarantowania spełnienia wszystkich mających zastosowanie wymogów zawodowych, regulacyjnych i prawnych.

3.2 Wycofanie się ze zlecenia lub współpracy z klientem

Wycofanie się ze zlecenia i z współpracy z klientem jest rozważane zgodnie z procesem opisanym poniżej.

- (i) Właściciel kancelarii spotka się z kierownictwem klienta i osobami sprawującymi nadzór nad jednostką w celu omówienia działań, które mogą być podjęte w świetle odnośnych faktów i okoliczności.
- (ii) Jeżeli wycofanie się zostanie uznane za właściwe, właściciel kancelarii udokumentuje znaczące zagadnienia prowadzące do rezygnacji, łącznie z podaniem wyników konsultacji, wyciągniętych wniosków oraz podstaw ich wyciągnięcia. Właściciel kancelarii rozważy także, czy istnieje obowiązek natury zawodowej, regulacyjnej lub prawnej związany ze zgłoszeniem odnośnym władzom wycofania się firmy ze zlecenia.
- (iii) Jeżeli istnieją wymogi zawodowe, regulacyjne lub prawne, które zmuszają właściciela kancelarii do kontynuacji zlecenia, powody kontynuacji powinny być udokumentowane, łącznie z uwzględnieniem konsultacji z radcą prawnym.

4. Zasoby ludzkie

Właściciel kancelarii zdaje sobie sprawę ze znaczenia i uprawnień działu zasobów ludzkich w odniesieniu do spraw związanych z tymi zasobami. Dział zasobów ludzkich odpowiedzialny jest za:

- utrzymanie i wdrożenie zasad oraz procedur dotyczących zasobów ludzkich, zaprojektowanych w celu zagwarantowania uzasadnionej pewności, że właściciel kancelarii ma wystarczający personel posiadający kompetencje, zdolności i pełne zaangażowanie w dążeniu do wypełniania zasad etycznych koniecznych do:
 - o wykonania zlecenia zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami regulacyjnymi i prawnymi oraz
 - o umożliwienia firmie lub właścicielowi kancelarii sporządzania sprawozdań odpowiednich w danych okolicznościach,
- identyfikację niezbędnych zmian w polityce wynikających z prawa pracy, przepisów i utrzymania konkurencyjności na rynku,
- zapewnianie porad i konsultacji w sprawach dotyczących zasobów ludzkich,
- zarządzanie systemami oceny pracy wykonywanej podczas zlecenia,
- rekomendowanie, na życzenie, określonych działań lub procedur odpowiednich do okoliczności (na przykład dyscyplinarnych i zatrudnienia),
- opracowanie i okresowe monitorowanie corocznych szkoleń i planu rozwoju zawodowego dla wszystkich pracowników,
- opracowywanie i przeprowadzanie przeszkoleń oraz
- przechowywanie akt osobowych (łącznie z corocznymi oświadczeniami o niezależności, zachowaniu poufności danych oraz zaświadczeń o stałym podnoszeniu kwalifikacji zawodowych).

4.1 Rekrutacja i utrzymanie zasobów

Właściciel kancelarii i dział zasobów ludzkich muszą ocenić wymogi związane ze świadczeniem profesjonalnych usług aby zapewnić możliwości i kompetencje konieczne do spełnienia potrzeb klientów. Będą one zwykle obejmować szczegółowe przewidywanie wymogów zlecenia w ciągu każdego roku kalendarzowego w celu identyfikacji okresów szczytu i możliwych deficytów zasobów.

Dział zasobów ludzkich w procesie rekrutacji stosuje aktualne procesy aplikowania, rozmów kwalifikacyjnych i dokumentacji.

Rozważa następujące elementy w sytuacji, gdy właściciel kancelarii szuka kandydatów do zatrudnienia:

- weryfikację kwalifikacji naukowych i zawodowych oraz sprawdzenie referencji,
- wyjaśnienie luk czasowych w życiorysach kandydatów,
- analizę rejestru dłużników i zapisów rejestru karnego,
- wyjaśnienie kandydatom wymogów firmy dotyczących przedstawiania na piśmie, corocznie i dla każdego zlecenia atestacyjnego, oświadczeń, że są oni niezależni i że nie występuje w ich przypadku konflikt interesów,
- informowanie kandydatów o wymogach podpisywania deklaracji dotyczących zrozumienia i przestrzegania polityki zachowania poufności danych obowiązującej w firmie.

Zamieść tutaj dodatkową politykę właściciela kancelarii lub procedury rekrutacji stosownie do potrzeb. Dodatkowe wskazówki znajdują się w sekcji 4.2 Przewodnika.

Dział zasobów ludzkich zapewnia informacje szkoleniowe dla wszystkich nowo zatrudnionych zaraz po rozpoczęciu zatrudnienia. Takie materiały szkoleniowe zawierają kompletną kopię zasad i procedur właściciela kancelarii. Okres próbny **[określ długość okresu]** stosowany jest dla wszystkich nowych pracowników.

Właściciel kancelarii dokłada starań, aby rozpoznać możliwości rozwoju kariery personelu w celu zatrzymania kompetentnych pracowników i zapewnienia kancelarii trwałego i ciągłego wzrostu.

Właściciel kancelarii przegląda okresowo skuteczność swojego programu rekrutacyjnego oraz ocenia bieżące potrzeby kancelarii w zakresie zasobów ludzkich w celu identyfikacji, czy wymagana jest zmiana tego programu.

4.2 Szkolenia i stałe podnoszenie kwalifikacji zawodowych

Właściciel kancelarii i jej pracownicy muszą spełniać minimalne wymagania dotyczące stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych zgodnie z definicją **[podać wymogi obowiązujące w lokalnym systemie prawnym lub wymogi organizacji zawodowej]** oraz wszelkie dodatkowe określone dla nich potrzeby dotyczące szkoleń, odpowiednio do ich poziomu i obowiązków.

Udział w zewnętrznych kursach podnoszących kwalifikacje zawodowe musi być zatwierdzony przez dział zasobów ludzkich.

Właściciel kancelarii i pracownicy są odpowiedzialni za archiwizowanie swoich danych dotyczących podnoszenia kwalifikacji zawodowych (i tam, gdzie ma to zastosowanie, przestrzegania wytycznych firmy). Właściciel kancelarii lub osoba odpowiedzialna za zasoby ludzkie w firmie dokonuje corocznego przeglądu tych rejestrów w celu zapewnienia, że wymagane szkolenia oraz stałe podnoszenie kwalifikacji zawodowych miały miejsce oraz, w stosownych przypadkach, ustalenia odpowiednich działań w przypadku ewentualnych braków.

4.3 Wyznaczanie zespołów realizujących zlecenie

Zasady i procedury pozwalają właścicielowi kancelarii na wyznaczenie właściwych pracowników (pojedynczych osób i zespołów) do każdego zlecenia. Odpowiedzialność właściciela kancelarii jest jasno ustalona w sekcji 5.1 niniejszej instrukcji i w szablonach zleceń zapewnionych przez kancelarię. Właściciel kancelarii jest także odpowiedzialny za zagwarantowanie, aby wyznaczone osoby i cały zespół realizujący zlecenie posiadały niezbędne kompetencje do wykonania zlecenia zgodnie z zawodowymi standardami i systemem kontroli jakości w firmie.

Ustalając dobór odpowiednich pracowników dla danego zlecenia, należy w szczególny sposób uwzględnić ich wiedzę merytoryczną, kwalifikacje i doświadczenie. Należy także wziąć pod uwagę kontynuację pracy dla klienta oraz wymogi dotyczące rotacji.

Właściciel kancelarii będzie także planował możliwości szkolenia młodszego i wyższego personelu poprzez coaching, aby pokierować rozwojem mniej doświadczonych pracowników.

4.4 Egzekwowanie zasad kontroli jakości (egzekwowanie dyscypliny)

System kontroli jakości w kancelarii to nie tylko jego skuteczne monitorowanie. Niezbędny jest też proces egzekwowania, obejmujący procedury naprawcze oraz konsekwencje za nieprzestrzeganie, nieposzanowanie, nadużycie i obejście systemu, a także brak należytej staranności i uwagi.

Właściciel kancelarii ponosi główną odpowiedzialność za proces dyscyplinarny. Czynności naprawcze ustala się i administruje nimi w drodze konsultacji, a nie autokratycznie. Podjęte czynności naprawcze zależą od okoliczności.

Poważne, umyślne, powtarzające się wykroczenia lub przypadki nieposzanowania zasad i zawodowych reguł obowiązujących w kancelarii nie mogą być tolerowane. Należy podjąć odpowiednie kroki korygujące zachowanie partnerów lub pracowników lub też zakończyć stosunek pracy z daną osobą.

Czynności naprawcze podejmowane przez właściciela kancelarii zależą od okoliczności. Mogą one obejmować między innymi:

- przeprowadzenie rozmowy z osobą (osobami) zaangażowaną w sprawę w celu ustalenia faktów oraz omówienie przyczyn i możliwych rozwiązań,
- porady i/lub mentoring oraz
- przeprowadzenie rozmów kontrolnych w celu sprawdzenia, czy przestrzeganie zasad uległo poprawie oraz ostrzeżenia pracowników, że jeśli to nie nastąpi, możliwe jest zastosowanie bardziej zdecydowanych czynności naprawczych chroniących interes klientów i firmy, takich jak:
 - o nagana (zarówno ustna, jak i pisemna),
 - o obligatoryjny wymóg ukończenia określonego kursu podnoszenia kwalifikacji zawodowych,
 - o pisemna informacja włączona do akt osobowych,
 - o zawieszenie zatrudnienia,
 - o zakończenie zatrudnienia,
 - o oficjalne powiadomienie rzecznika dyscyplinarnego organizacji zawodowej.

Zamieść dodatkową politykę właściciela kancelarii lub procedury będące następstwem postępowania dyscyplinarnego stosownie do potrzeb. Dodatkowe wskazówki znajdują się w sekcji 4.5 Przewodnika.

4.5 Nagradzanie przestrzegania zasad

Przestrzeganie zasad obowiązujących w kancelarii ma istotne znaczenie w procesie oceny poszczególnych pracowników, zarówno na bieżąco, jak i podczas regularnie wyznaczanego procesu przeglądu personelu.

Do cech określonych jako oceniane w wynikach pracy zostaną przypisane odpowiednie wagi i będą one miały znaczenie również dla ustalania wysokości wynagrodzeń, premii, awansów, rozwoju kariery oraz uprawnień w obrębie firmy. Jakość ma istotne znaczenie w tym procesie.

Okresowe oceny pracowników są zwykle przeprowadzane za pomocą formularzy o treści zdefiniowanej przez politykę kancelarii.

Zamieść przykładowy formularz oceny wyników w kancelarii.

5. Realizacja zlecenia

W ustalonych zasadach, procedurach i systemie kontroli jakości właściciel kancelarii definiuje wymagania dotyczące wykonywania zleceń zgodnie z standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie regulacjami i wymogami prawnymi.

Ogólne systemy kancelarii są zaprojektowane w celu zapewnienia uzasadnionej pewności, że jej pracownicy właściwie i odpowiednio planują i nadzorują zlecenia oraz dokonują ich przeglądu, a sprawozdania biegłego rewidenta są odpowiednie do okoliczności.

Dla ułatwienia spójnej i zgodnej ze standardami zawodowymi oraz regulacjami i wymogami prawnymi realizacji zlecenia przez pracowników, właściciel kancelarii zapewnia przykładowe szablony dokumentacji roboczej w celu udokumentowania procesu zlecenia dla klienta. Szablony te są uaktualniane zgodnie z wymogami w celu odzwierciedlenia wszystkich zmian w standardach zawodowych. Pracownicy wykorzystują je do dokumentowania kluczowych faktów, czynników ryzyka i ocen związanych z przyjęciem lub kontynuacją każdego zlecenia. Pracownikom zaleca się stosowanie zawodowego osądu w trakcie modyfikacji takich szablonów, aby upewnili się, że w przypadku każdego zlecenia takie sprawy są odpowiednio udokumentowane i ocenione zgodnie ze standardami zawodowymi i zasadami firmy.

Dostępne są także narzędzia badawcze i podręczne materiały informacyjne; system kontroli jakości, określony w tej instrukcji; odpowiednie oprogramowanie i sprzęt komputerowy standardowy dla branży, wraz z zabezpieczeniem dostępu do systemu i danych oraz wskazówki; szkolenia, zasady kształcenia i programy edukacyjne, w tym wypełniania obowiązku **[podaj odpowiedni system prawny]** podnoszenia kwalifikacji zawodowych.

Obowiązki dotyczące nadzoru i przeglądu określa właściciel kancelarii. Mogą one być różne dla różnych zleceń. Obowiązki dotyczące przeglądu w firmie są ustalane na podstawie reguły mówiącej, że prace mniej doświadczonych członków zespołu podlegają przeglądowi przez bardziej doświadczonych członków zespołu realizującego badanie. Osoby dokonujące przeglądu będą rozważały, czy zespoły realizujące zlecenie:

- wykorzystywały (właściwie zmodyfikowane) przyjęte w kancelarii szablony do przygotowywania akt, dokumentacji i korespondencji, a także oprogramowanie, narzędzia badawcze, procedury podpisywania i wydawania właściwe dla zlecenia,
- postępowały zgodnie z zasadami etycznymi kancelarii i ich przestrzegały,
- wykonywały swoją pracę z należytą starannością i uwagą, zgodnie ze standardami zawodowymi i standardami kancelarii,
- wystarczająco i odpowiednio dokumentowały swoją pracę, analizy, konsultacje oraz wnioski,
- wykonywały swoje prace obiektywnie, zachowując odpowiednią niezależność, terminowo i efektywnie, dokumentując je w sposób zorganizowany, systematyczny, kompletny i czytelny,
- upewniły się, czy wszystkie dokumenty robocze, dokumenty z akt i notatki są parafowane, datowane i posiadają stosowne odnośniki i czy sprawy trudne i sporne zostały odpowiednio skonsultowane,
- upewniły się, czy kwestie właściwej komunikacji z klientem, oświadczeń, przeglądów i odpowiedzialności są jasno ustalone i udokumentowane,
- upewniły się, czy sprawozdanie z wykonania zlecenia odzwierciedla wykonaną pracę i zamierzony jej cel oraz aby wydano je niezwłocznie po zakończeniu prac w jednostce.

5.1 Rola właściciela kancelarii jako osoby odpowiedzialnej za zlecenie

Osoba odpowiedzialna za zlecenie odpowiada za podpisanie sprawozdania z wykonania zlecenia. Jako lider zespołu realizującego zlecenie właściciel kancelarii jest odpowiedzialny za:

- ogólną jakość wykonania każdego zlecenia,
- sformułowanie wniosku o przestrzeganiu wymogów niezależności w stosunku do klienta i uzyskaniu wymaganych informacji dla zidentyfikowania zagrożeń dla niezależności oraz podjęcie działań eliminujących takie zagrożenia lub ograniczających je do możliwego do zaakceptowania poziomu poprzez zastosowanie odpowiednich zabezpieczeń i dopilnowanie aby skompletowano odpowiednią dokumentację,
- zapewnienie, że zastosowano odpowiednie procedury związane z podjęciem i kontynuacją współpracy z klientem a związane z tymi zagadnieniami wnioski są właściwe i zostały udokumentowane,
- upewnienie się, czy zespół realizujący zlecenie ma łącznie odpowiednie zdolności, kompetencje i czas na wykonanie zlecenia zgodnie z zawodowymi standardami, wymogami prawnymi i regulacyjnymi,
- nadzorowanie i/lub wykonywanie zlecenia przy jednoczesnym przestrzeganiu zawodowych standardów, regulacji i wymogów prawnych oraz zapewnieniu, że wydane sprawozdania biegłych rewidentów są właściwe w danych okolicznościach,
- poinformowanie kluczowych członków kierownictwa klienta oraz osób sprawujących nadzór nad jednostką o tożsamości i roli właściciela kancelarii jako lidera zespołu wykonującego zlecenie,
- zapewnienie, że dokonano przeglądu dokumentacji i przeprowadzono dyskusję z zespołem realizującym zlecenie, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania wspierające wyciągnięte wnioski i wydane sprawozdanie,
- przyjęcie odpowiedzialności za zespół realizujący badanie, przeprowadzając odpowiednie konsultacje (zarówno zewnętrzne, jak i wewnątrz firmy), w trudnych lub spornych kwestiach,
- upewnienie się, czy weryfikator wyznaczony jest zgodnie z wymogami standardów zawodowych i polityką kancelarii, omówienie z nim istotnych zagadnień wynikłych w trakcie realizacji zlecenia, a rozpoznanych przez niego w toku kontroli jakości, i niedatowanie sprawozdania biegłego rewidenta przed zakończeniem tego przeglądu.

5.2 Konsultacje

Właściciel kancelarii zachęca członków zespołu realizującego zlecenie do konsultowania się między sobą oraz dla znaczących zagadnień z innymi pracownikami kancelarii, a po uzyskaniu upoważnienia z osobami spoza firmy. Konsultacje wewnętrzne wykorzystują grupowe doświadczenie i umiejętności merytoryczne (dostępne kancelarii), aby obniżyć ryzyko błędów oraz poprawić jakość realizacji zlecenia. Sprzyjające konsultacjom środowisko doradcze poprawia proces uczenia się i rozwoju tak właściciela kancelarii, jak i pracowników, umacniając wspólną bazę wiedzy w kancelarii, system kontroli jakości oraz zawodowe kompetencje.

Właściciel kancelarii konsultuje każdą znaczącą, trudną i sporną kwestię zidentyfikowaną podczas planowania lub w trakcie zlecenia z odpowiednio wykwalifikowaną osobą z zewnątrz. ***[Właściciel kancelarii może tu zamieścić listę wszystkich osób spoza firmy, z którymi umówił się na ewentualne konsultacje].***

Gdy wymagane są zewnętrzne konsultacje, sytuacja taka powinna być wystarczająco szczegółowo udokumentowana, aby osoby czytające akta mogły zrozumieć pełny zakres charakteru konsultacji, kwalifikacji i właściwych kompetencji zewnętrznego eksperta oraz rekomendowanego sposobu działania.

Zewnętrzny ekspert zaznajamia się ze wszystkimi istotnymi faktami. Pozwoli mu to na udzielenie kompetentnej porady. Zwracając się o poradę, niewłaściwym jest ukrywanie faktów lub kierowanie przepływem informacji w celu uzyskania konkretnego, pożądanego rezultatu. Zewnętrzny ekspert jest niezależny od klienta, wolny od konfliktu interesów i utrzymuje wysokie standardy niezależności.

Porady zewnętrznego eksperta są zwykle wdrażane jako rozwiązanie lub stanowią część rozwiązania spornej kwestii. Gdy porady nie zastosowano lub gdy jest ona znacząco różna od wniosku, właściciel kancelarii przedstawia wyjaśnienie dokumentujące powody i rozważane alternatywy, wraz z zapisami konsultacji (lub z odnośnikami do nich).

Jeżeli zakończono więcej niż jedną konsultację, do dokumentów roboczych dodaje się podsumowanie ogólnych dyskusji i zakresu wygłaszanych opinii lub przedstawionych możliwości. Dokumentuje się także ostatecznie przyjęte stanowisko, a także jego powody.

Właściciel kancelarii podejmuje ostateczną decyzję o tych zagadnieniach i udokumentuje konsultacje i powody jej podjęcia.

5.3 Rozbieżności zdań

Właściciel kancelarii i pracownicy dążą do tego, by zachować obiektywizm, sumienność, brak uprzedzeń i rozsądną postawę w udzielaniu pomocy, a także by ułatwiać rozwiązywanie sporów oraz rozbieżności zdań w sposób niekonfrontacyjny i bez zbędnej zwłoki.

Każdy, kto jest stroną sporu lub rozbieżności zdań, podejmuje próby rozwiązania sprawy na czas, w sposób profesjonalny, taktowny i uprzejmy stosując w tym celu dyskusje, badania, konsultacje z inną osobą (osobami).

Właściciel kancelarii bezzwłocznie rozważa sprawę i decyduje o sposobie jej rozwiązania przeprowadzając konsultacje ze stronami. Właściciel kancelarii informuje wtedy strony o tej decyzji i przyczynach jej podjęcia. We wszystkich przypadkach należy dokumentować charakter i zakres wszystkich konsultacji przeprowadzonych w czasie wykonywania zlecenia oraz wyciągnięte na ich podstawie wnioski.

Wszyscy pracownicy chronieni są przed każdą z form kary, ograniczeniem kariery lub działaniami karnymi za zwrócenie uwagi na zasadne i znaczące kwestie, działając w dobrej wierze i w trosce o prawdziwy interes publiczny, klienta, kancelarii lub współpracownika.

Jeśli dana osoba nie jest wciąż zadowolona z rozwiązania zagadnienia i nie ma dalszych środków odwoławczych w kancelarii, będzie musiała rozważyć czy zagadnienie wpływa na jej odpowiedzialność zawodową, zajmowane stanowisko lub możliwość dalszej pracy w kancelarii.

Spory i rozbieżności zdań są odpowiednio udokumentowane. We wszystkich przypadkach sprawozdanie z wykonania zlecenia nie będzie datowane zanim zagadnienie nie zostanie rozwiązane.

5.4 Kontrola jakości zlecenia (weryfikacja)

Wszelkie zlecenia powinny być oceniane zgodnie z ustalonymi przez właściciela kancelarii kryteriami w celu określenia, czy zachodzi konieczność przeprowadzenia weryfikacji. W przypadku nowego klienta ocena ta powinna być dokonana przed akceptacją zlecenia, a w przypadku kontynuacji współpracy z dotychczasowym klientem, w trakcie planowania zlecenia.

Polityka obowiązująca w kancelarii wymaga satysfakcjonującego rozwiązania wszystkich kwestii przedstawionych przez weryfikatora przed datowaniem sprawozdania z wykonania zlecenia.

Weryfikacja jest wymagana przed datowaniem sprawozdania biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego jednostek notowanych na giełdzie. W każdych innych okolicznościach, gdy przeprowadza się weryfikację, sprawozdanie z wykonania zlecenia nie jest datowane przed jej zakończeniem.

Przykłady kryteriów, które właściciel kancelarii może uznać za wskazanie do przeprowadzenia weryfikacji:

- kontrola taka jest elementem zbioru zabezpieczeń zastosowanych w sytuacji, gdy właściciel kancelarii narażony jest na znaczące i powtarzające się zagrożenie niezależności, wynikające z długotrwałego bliskiego osobistego związku lub kontaktów gospodarczych z klientem, które ograniczono poprzednim razem do możliwego do zaakceptowania poziomu poprzez stosowanie innych zabezpieczeń,
- określone zagrożenie niezależności związane z właścicielem kancelarii pojawia się cyklicznie i jest uznane za znaczące, ale przeprowadzenie weryfikacji może ograniczyć to zagrożenie do możliwego do zaakceptowania poziomu,
- przedmiot usługi zlecenia dotyczy organizacji, które są ważne dla określonych społeczności lub ogółu społeczeństwa,
- użytkownicy sprawozdania to duża liczba biernych udziałowców/akcjonariuszy, posiadaczy równorzędnych jednostek własności, partnerów, współników przedsięwzięć, beneficjentów lub innych podobnych stron,
- zidentyfikowano znaczące ryzyko związane z decyzją przyjęcia lub kontynuacji zlecenia,
- możliwość zachowania zdolności do kontynuacji działalności jednostki jest problematyczna, a potencjalny wpływ sprawozdania na korzystające z niego strony trzecie (inne niż kierownictwo) jest znaczny,
- występuje istotne ryzyko dla użytkowników dotyczące nowych i bardzo złożonych wyspecjalizowanych transakcji, takich jak transakcje pochodne i zabezpieczające, wynagrodzenia bazujące na kursie giełdowym akcji, nietypowe instrumenty finansowe, szeroki zakres oszacowań dokonanych przez kierownictwo oraz osądy, które potencjalnie mają znaczący wpływ na innych użytkowników,
- jednostka jest dużym prywatnym przedsiębiorstwem (lub powiązaną grupą, za którą odpowiedzialność ponosi jeden partner odpowiedzialny za zlecenie),
- całkowite wynagrodzenie zapłacone przez klienta stanowi duży udział w całkowitych przychodach rocznych właściciela kancelarii (np. większy niż 10-15%).

Mogą też wystąpić czynniki, które wymuszają przeprowadzenie kontroli jakości zlecenia po jego rozpoczęciu. Przykłady takich sytuacji to:

- wzrost ryzyka zlecenia podczas jego realizacji, na przykład w sytuacji, gdy klient staje się celem przejęcia,
- obawa członków zespołu realizującego zlecenie, że sprawozdanie biegłego rewidenta może być nieodpowiednie do okoliczności,
- zidentyfikowanie nowych i znaczących użytkowników sprawozdania finansowego,
- znaczące spory sądowe, których stroną jest klient, wszczęte po zakończeniu procesu akceptacji zlecenia,
- są obawy co do znaczenia i charakteru skorygowanych i nieskorygowanych zniekształceń zidentyfikowanych w trakcie zlecenia,
- pojawiły się rozbieżności poglądów z kierownictwem badanej jednostki dotyczące istotnych zagadnień rachunkowości lub ograniczenia zakresu badania,
- pojawiły się ograniczenia zakresu badania.

Zamieść listę innych wymaganych kryteriów ustalonych w polityce właściciela kancelarii. Każdy właściciel kancelarii określa swoje własne kryteria weryfikacji. Dodatkowe wskazówki znajdują się w sekcji 5.6 Przewodnika.

5.4.1 Charakter, harmonogram i zakres kontroli jakości zlecenia

Decyzja o przeprowadzeniu weryfikacji, nawet gdy zlecenie spełnia kryteria wymienione powyżej, jak i zakres weryfikacji, zależą od złożoności zlecenia i związanego z nim ryzyka. Weryfikacja nie ogranicza odpowiedzialności właściciela kancelarii.

Weryfikacja obejmuje co najmniej:

- omówienie znaczących zagadnień z właścicielem kancelarii,
- przegląd sprawozdania finansowego lub innych informacji o przedmiocie zlecenia i proponowanego sprawozdania,
- przegląd wybranych akt dokumentacji zlecenia dotyczących znaczących osądów dokonanych przez zespół realizujący zlecenie oraz wyciągniętych na ich podstawie wniosków.
- ocenę wniosków sformułowanych podczas sporządzania sprawozdania oraz rozważenie, czy zaproponowane sprawozdanie jest odpowiednie.

Weryfikator korzysta ze standardowej listy kontrolnej dotyczącej kontroli jakości zlecenia w celu zakończenia przeglądu i zapewnienia odpowiedniej jego dokumentacji.

Dla jednostek notowanych na giełdzie (i innych organizacji objętych polityką właściciela kancelarii), weryfikacja bierze także pod uwagę:

- ocenę niezależności właściciela kancelarii w związku z określonym zleceniem, przeprowadzoną przez zespół realizujący zlecenie,
- czy przeprowadzono odpowiednie konsultacje w zakresie spraw, które dotyczą rozbieżności zdań bądź innych trudnych lub spornych spraw i wnioski wyciągnięte z przeprowadzonych konsultacji,
- czy dokumentacja wybrana do przeglądu odzwierciedla prace przeprowadzone w odniesieniu do znaczących osądów kierownictwa i czy potwierdza ona wyciągnięte wnioski.

Właściciel kancelarii powinien zapewnić minimum [wstaw liczbę dni zgodną z polityką właściciela kancelarii] dni roboczych przed datą wydania sprawozdania na weryfikację, z których dwa dni będą

przeznaczone na wykonanie i zakończenie ostatecznego przeglądu. Czas na przeprowadzenie kontroli większych i bardziej skomplikowanych zleceń będzie oczywiście znacznie dłuższy. Sprawozdanie z wykonania zlecenia nie jest datowane przed zakończeniem kontroli jakości zlecenia.

5.4.2 Osoba dokonująca kontroli jakości zlecenia (weryfikator)

Właściciel kancelarii jest odpowiedzialny za ustanowienie kryteriów wyznaczania weryfikatorów i określenie ich kwalifikacji.

Weryfikator musi być obiektywną, niezależną i odpowiednio wykwalifikowaną osobą z zewnątrz, która dysponuje czasem koniecznym do wypełnienia tej roli. Cechy, których zwykle oczekuje się od kandydata odpowiedniego do wypełniania tej roli obejmują najwyższą wiedzę merytoryczną w zakresie bieżących standardów rachunkowości i rewizji oraz szerokie doświadczenie zdobyte na wysokim szczeblu.

Weryfikator nie może być członkiem zespołu realizującego zlecenie, nie może też, bezpośrednio lub pośrednio, dokonywać przeglądu swojej własnej pracy lub decydować o realizacji zlecenia.

Zespół realizujący zlecenie może konsultować się z weryfikatorem podczas wykonywania zlecenia. Nie zmniejsza to zwykle niezależności weryfikatora, tak długo, jak właściciel kancelarii (a nie weryfikator) podejmuje ostateczne decyzje, zaś kwestia objęta konsultacją nie jest nadmiernie znacząca. Proces ten pozwoli uniknąć rozbieżności zdań w późniejszej fazie wykonywania zlecenia.

Jeśli obiektywizm weryfikatora zostaje narażony na szwank po udzielonej konsultacji odnośnie określonego zagadnienia, właściciel kancelarii powinien wyznaczyć jego zastępcę.

6. Monitoring (nadzorowanie)

Zasady i procedury kontroli jakości stanowią kluczową część systemu kontroli wewnętrznej właściciela kancelarii. Monitorowanie jest osobnym komponentem systemu kontroli jakości. Polega ono przede wszystkim na zrozumieniu systemu kontroli jakości i ustaleniu – poprzez rozmowy, testy krok po kroku oraz inspekcje akt zlecenia i innej dokumentacji istotnej dla działania systemu kontroli (na przykład rejestrów dotyczących szkoleń i stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych oraz potwierdzeń dotyczących niezależności) – czy i w jakim stopniu system kontroli został opracowany i działa efektywnie. Obejmuje to także opracowanie zaleceń dotyczących ulepszenia systemu, szczególnie gdy wykryto słabości lub gdy zmieniły się standardy zawodowe i zwyczaje.

Właściciel kancelarii przydziela odpowiedzialność za proces monitorowania osobie odpowiednio doświadczonej i niezależnej (osoba monitorująca), która najprawdopodobniej będzie pochodziła spoza firmy.

Właściciel i osoba monitorująca muszą być świadomi potrzeby sprawdzania systemu kontroli jakości pod kątem stałej jego skuteczności w świetle ostatnich zmian, okresowego testowania procedur kontrolnych poprzez formalne monitorowanie akt zlecenia, aby zapewnić skuteczne ich funkcjonowanie oraz upewnić się, że nie są one celowo pomijane lub stosowane mniej rygorystycznie, niż to było zamierzone.

Właściciel kancelarii oraz osoba monitorująca wezmą także pod uwagę wszelkie opinie otrzymane od **[wstaw nazwę odpowiedniej organizacji zawodowej lub instytutu]** przeprowadzających inspekcje i od systemu licencjonowania. Nie jest to jednak substytut własnego programu wewnętrznego monitorowania w kancelarii.

6.1 Program monitorowania (nadzorowania)

Odpowiedzialność za monitorowanie wdrażania zasad i procedur kontroli jakości jest oddzielona od ogólnej odpowiedzialności za kontrolę jakości.

System zaprojektowany był w celu zapewnienia właścicielowi kancelarii uzasadnionej pewności, że znaczące i długotrwałe naruszenia polityki i kontroli jakości będą mało prawdopodobne lub zostaną wykryte. Celem programu monitorowania jest pomoc właścicielowi kancelarii w uzyskaniu uzasadnionej pewności, że zasady i procedury dotyczące systemu kontroli jakości są właściwe, wystarczające i działają skutecznie. Program stanowi także pomoc w zapewnieniu przestrzegania wymogów przeglądu praktyki i nadzoru.

Właściciel kancelarii i pracownicy muszą współpracować z osobą monitorującą, przyjmując, że praca tej osoby stanowi zasadniczą część systemu kontroli jakości. Rozbieżność poglądów co do ustaleń osoby monitorującej, brak zgody z nimi lub ich nieposzanowanie mogą być rozstrzygnięte w procesie rozwiązywania sporów w kancelarii (opisanym w sekcji 5.3 niniejszej instrukcji).

Odpowiednio wykwalifikowana osoba z zewnątrz, która przeprowadza przegląd, będzie postępować zgodnie z ustanowionymi procedurami monitorowania w kancelarii.

6.2 Procedury inspekcji

Monitorowanie systemu kontroli jakości w kancelarii będzie wykonywane corocznie. Zaleca się, aby, jako część programu monitorowania, sprawdzono wybrane zakończone zlecenia. Mogą one być wyselekcjonowane bez wcześniejszego powiadamiania zespołu realizującego zlecenie.

Osoba monitorująca rozważy przy wyznaczaniu inspekcji wyniki poprzedniego monitoringu, charakter i zakres udzielonych pracownikom uprawnień, charakter i złożoność praktyk kancelarii oraz konkretne ryzyko związane z klientem kancelarii.

Właściciel kancelarii poinstruuje osobę monitorującą, aby przygotowała odpowiednią dokumentację inspekcji, która będzie zawierać:

- wyniki oceny elementów systemu kontroli jakości,
- ocenę, czy właściciel kancelarii odpowiednio zastosował zasady i procedury kontroli jakości,
- ocenę, czy sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednie do okoliczności,
- identyfikację wszystkich niedociągnięć, ich przyczyn i wpływu oraz decyzję, czy konieczne są dalsze działania wraz ich szczegółowym opisem,
- podsumowanie wyników i wyciągniętych wniosków (dostarczonych kancelarii), wraz z zaleceniami czynności naprawczych lub koniecznych zmian.

Właściciel kancelarii spotka się z osobą monitorującą (razem z innym odpowiednimi pracownikami), w celu dokonania przeglądu raportu i podjęcia decyzji o czynnościach naprawczych i/lub zmianach systemu, ról i odpowiedzialności, postępowania dyscyplinarnego, wyrażania uznania oraz innych zagadnień, stosownie do ustaleń.

6.3 Ocena, przekazywanie informacji i usuwanie niedociągnięć

Właściciel kancelarii rozważa, czy te niedociągnięcia wskazują na strukturalne wady systemu kontroli jakości lub nieprzestrzeganie wymogów przez właściciela kancelarii lub konkretnych pracowników. Właściciel poinformuje odpowiednich pracowników o wszelkich niedociągnięciach wykrytych i zgłoszonych przez osobę monitorującą wraz z zaleceniami dotyczącymi działań naprawczych.

Zalecenia dotyczące zgłoszonych niedociągnięć koncentrują się na usunięciu ich przyczyny i obejmują jedno lub więcej działań wymienionych poniżej:

- podjęcie odpowiednich działań naprawczych w związku z określonym zleceniem lub w związku z członkiem personelu (na przykład takich, jak te wyliczone w sekcji 6.4.1 poniżej),
- poinformowanie o ustaleniach działu zasobów ludzkich,
- zmiany zasad i procedur kontroli jakości oraz
- podjęcie działań dyscyplinarnych wymienionych w sekcji 4.4 niniejszej instrukcji.

Jeśli okaże się, że wydano niewłaściwe sprawozdanie ze zlecenia lub że określony w nim przedmiot usługi zawierał zniekształcenia lub nieścisłości, właściciel kancelarii ustali, jakie dalsze działania są wskazane w celu zapewnienia zgodności ze standardami zawodowymi oraz regulacjami i wymogami prawnymi. W takich okolicznościach właściciel kancelarii rozważy też skorzystanie z pomocy prawnej.

Gdy niedociągnięcia zostaną uznane za systemowe lub powtarzające się, podjęte będą bezzwłoczne czynności naprawcze. W większości przypadków niedociągnięcia związane z niezależnością i konfliktem interesów wymagają natychmiastowych czynności naprawczych.

6.4 Raport z wyników monitoringu

Po dokonaniu oceny systemu kontroli jakości, osoba monitorująca musi przedstawić wyniki właścicielowi kancelarii. Raport taki musi być wystarczający do tego, by w koniecznych przypadkach umożliwić właścicielowi kancelarii szybkie i odpowiednie działania. Musi także zawierać opis wykonanych procedur

i wniosków wyciągniętych na podstawie przeglądu. Jeśli dostrzeżono systemowe, powtarzające się lub inne znaczące niedociągnięcia, raport ten musi także opisywać działania podjęte w celu ich usunięcia.

Raport wyników monitorowania powinien zawierać co najmniej:

- opis przeprowadzonych procedur monitoringu,
- wnioski wynikające z przeprowadzonych procedur monitoringu,
- opis systemowych, powtarzających się lub innych znaczących niedociągnięć, a także działań podjętych i zaleconych w celu ich usunięcia (jeśli występują).

Wstaw przykładowy raport wyników monitorowania sporządzony w kancelarii.

6.4.1 Nieprzestrzeganie prawa lub regulacji

Nieprzestrzeganie systemu kontroli jakości w kancelarii jest poważną sprawą, szczególnie gdy pracownicy umyślnie odmawiają przestrzegania zasad polityki właściciela kancelarii.

Ponieważ system kontroli jakości ma chronić interes publiczny, właściciel kancelarii musi w sposób przejrzysty i rygorystyczny odnosić się do umyślnego nieprzestrzegania zasad tego systemu. Możliwe działania podejmowane wobec umyślnego nieprzestrzegania są różnorakie i mogą obejmować opracowanie planu poprawy działania, przeprowadzanie przeglądów i ponowne rozpatrzenie możliwości awansu, wzrostu wynagrodzeń oraz ostateczne zakończenie zatrudnienia.

6.5 Skargi i zażalenia

Właściciel kancelarii zarządza wszelkimi skargami i zażaleniami, odnośnie tego, że prace wykonane przez firmę nie spełniają zawodowych standardów oraz obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych. W jego gestii są też zażalenia na nieprzestrzeganie zasad systemu kontroli jakości w firmie.

Skargi i zażalenia – szczególnie dotyczące niezachowania należytej staranności pracy na rzecz klienta lub inne naruszenia obowiązków zawodowych i prawnych przez pracowników, pomiędzy sobą lub w odniesieniu do klientów – są poważnymi sprawami. W takich sytuacjach właściciel kancelarii poważnie rozważy powiadomienie ubezpieczyciela firmy i/lub zwrócenie się o poradę prawną. Jeżeli występuje jakakolwiek niepewność, właściciel kancelarii konsultuje się z zaufanymi kolegami po fachu.

Na każdą skargę otrzymaną od klienta lub osób trzecich ma być udzielona odpowiedź tak szybko, jak to jest praktycznie możliwe wraz z zobowiązaniem, że sprawie poświęci się należyłą uwagę oraz wyjaśnienie, że odpowiedź będzie dostarczona niezwłocznie po odpowiednim zbadaniu sprawy.

Właściciel kancelarii stosuje określoną politykę i szczegółowe procedury według których należy postępować, gdy wystąpi skarga lub zażalenie.

Dzięki temu procesowi wszyscy pracownicy swobodnie zgłaszają obawy bez lęku przed represjami.

Zamieść dodatkową politykę właściciela kancelarii lub procedury, które mogą opisywać proces postępowania w takich okolicznościach. Dodatkowe wskazówki znajdują się w sekcji 6.6 Przewodnika.

Jeżeli dochodzenie ujawni słabości modelu lub działania zasad i procedur kontroli jakości firmy lub nieprzestrzeganie zasad systemu kontroli jakości firmy przez jednego lub więcej pracowników, właściciel kancelarii podejmie właściwe czynności, obejmujące jedno lub więcej działań wymienionych poniżej:

- podjęcie odpowiednich działań naprawczych w związku z określonym zleceniem lub członkiem personelu (na przykład działania opisane w sekcji 6.4.1 powyżej),
- poinformowanie o ustaleniach działu zasobów ludzkich,
- zmiany zasad i procedur kontroli jakości oraz
- podjęcie działań dyscyplinarnych wymienionych w sekcji 4.4 niniejszej instrukcji.

7. Dokumentacja

7.1 Dokumentacja zasad i procedur właściciela kancelarii

Właściciel kancelarii stosuje zasady i procedury, które określają poziom i zakres wymaganej dokumentacji we wszystkich zleceniach i do ogólnego użytku w kancelarii (zgodnie z jej instrukcją/szablonami zleceń). Właściciel stosuje również zasady i procedury wymagające odpowiedniej dokumentacji zapewniającej dowody na działanie każdego elementu kontroli jakości kancelarii przez okres wystarczający, by osoby wykonujące procedury monitoringu mogły ocenić zgodność firmy z jej systemem kontroli jakości lub też przez dłuższy okres, jeśli jest to wymagane na mocy regulacji lub prawa.

Zasady te gwarantują, że dokumentacja jest wystarczająca i odpowiednia dla dostarczenia dowodów na:

- przestrzeganie każdego z elementów jej systemu kontroli jakości oraz
- potwierdzenie wydania każdego sprawozdania z wykonania zlecenia, zgodnie ze standardami zawodowymi i właściciela kancelarii oraz regulacjami i wymogami prawnymi, wraz z dowodem, że ukończono weryfikację na lub przed datą sprawozdania biegłego rewidenta (jeżeli ma to zastosowanie).

7.2 Dokumentacja zlecenia

Zgodnie z polityką kancelarii dokumentacja zlecenia winna zawierać:

- listę kontrolną planowania zlecenia lub notatki,
- zidentyfikowane kwestie odnoszące się do wymogów etycznych (łącznie z potwierdzeniem ich przestrzegania),
- przestrzeganie wymogów niezależności i dokumentację wszystkich dyskusji odnoszących się do tych kwestii,
- wnioski wyciągnięte w odniesieniu do podjęcia i kontynuacji współpracy z klientem,
- procedury przeprowadzone w celu oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa lub błędu w sprawozdaniu finansowym oraz na poziomie stwierdzeń,
- charakter, harmonogram i zakres wykonanych procedur w odpowiedzi na oszacowane ryzyko, łącznie z rezultatami i wnioskami,
- charakter, zakres i wnioski wynikające z konsultacji,
- wszystkie przekazane i otrzymane informacje,
- wyniki weryfikacji ukończonej w dacie sprawozdania lub przed tą datą,
- potwierdzenie, że brak jest nierozwiązanych spraw, które mogłyby skłonić osobę dokonującą przeglądu do tego by sądzić, że znaczące osądy oraz wyciągnięte wnioski są nieodpowiednie,
- wniosek, że zebrano i oceniono wystarczające, odpowiednie dowody badania oraz potwierdzają one sprawozdanie biegłego rewidenta, które ma być wydane,
- zamknięcie akt, wraz z odpowiednim uzyskaniem zatwierdzenia.

Wstaw dodatkowe minimalne wymagania dotyczące dokumentacji zlecenia stosownie do potrzeb. Dodatkowe wskazówki znajdują się w sekcji 7.3 Przewodnika.

Polityka właściciela kancelarii wymaga zakończenia ostatecznego gromadzenia akt zlecenia przez **[podaj liczbę dni, zwykle nie więcej niż 60 dni po dacie sprawozdania biegłego rewidenta]**. Jeżeli wydano dwa lub więcej sprawozdania biegłego rewidenta dla tej samej informacji o przedmiocie zlecenia, zaleca się, aby polityka kancelarii wskazywała takie limity czasowe na zgromadzenie akt zlecenia, aby każde ze sprawozdań biegłego rewidenta było traktowane jako osobne zlecenie.

Dokumentacja każdego rodzaju musi być przechowywana przez okres nie mniej niż **[podaj okres przechowywania, zwykle nie krótszy niż 5 lat od daty sprawozdania biegłego rewidenta lub, jeżeli jest ona późniejsza, od daty sprawozdania biegłego rewidenta skonsolidowanego sprawozdania finansowego]** pozwalający na wykonanie procedur monitoringu oceniających zakres przestrzegania przez kancelarię jej systemu kontroli wewnętrznej, a także potrzeby firmy wymagane przez standardy zawodowe, prawo lub regulacje.

7.3 Dokumentacja kontroli jakości zlecenia

Każdy zaangażowany przez właściciela kancelarii profesjonalista, wypełniający funkcję weryfikatora musi uzupełnić standardową listę kontrolną weryfikacji stanowiącą udokumentowanie przeprowadzonego przeglądu. Musi ona obejmować potwierdzenia, dowody potwierdzające lub odniesienia do nich, stwierdzające że:

- odpowiednio wykwalifikowany zewnętrzny profesjonalista przeprowadził procedury wymagane dla weryfikacji,
- przegląd ukończono na lub przed datą sprawozdania biegłego rewidenta,
- weryfikatorowi nie są znane żadne nierozwiązane sprawy, które kazałyby mu sądzić, że znaczące osądy wydane przez zespół realizujący zlecenie oraz wyciągnięte przez niego wnioski nie są odpowiednie.

7.4 Dostęp do akt i archiwizacja

Właściciel kancelarii ustanowił zasady i procedury zaprojektowane w celu zachowania poufności danych, bezpieczeństwa przechowywania, spójności, dostępności i możliwości odtworzenia dokumentacji zlecenia.

Te zasady obejmują rozważenie różnych wymogów archiwizacji zgodnie z ustawą i regulacjami, zapewniając archiwizację dokumentacji zlecenia na wystarczający okres, aby spełnić potrzeby kancelarii.

Wszystkie dokumenty robocze, sprawozdania biegłego rewidenta i inne dokumenty przygotowane przez kancelarię, razem z arkuszami kalkulacyjnymi przygotowanymi przez klienta są poufne i chronione przed nieautoryzowanym dostępem.

Właściciel kancelarii musi zatwierdzać wszystkie zewnętrzne prośby dotyczące przeglądu dokumentów roboczych.

Dokumentacja robocza nie będzie ujawniana stronom trzecim do momentu, gdy:

- klient upoważni na piśmie do ich ujawnienia,
- istnieje zawodowy obowiązek ujawnienia informacji,
- ujawnienie jest wymagane w trakcie procesu prawnego lub sądowego,
- ujawnienie jest wymagane przez prawo lub regulacje.

Jeżeli nie jest to zabronione przez prawo, właściciel kancelarii musi poinformować klienta i uzyskać od niego upoważnienie przed udostępnieniem dokumentacji roboczej do przeglądu. Trzeba uzyskać pismo

upoważniające, kiedy pojawia się prośba o przegląd akt od przyszłego nabywcy, inwestora lub kredytodawcy. Jeżeli klient nie pozwala na ujawnienie informacji, należy się zwrócić o poradę prawną.

W przypadku postępowania sądowego, możliwości jego wystąpienia lub postępowań regulacyjnych bądź administracyjnych, nie przekazuje się dokumentacji roboczej bez uzyskania zgody od radcy prawnego kancelarii.

Polityka kancelarii nakazuje stosowanie odpowiednich okresów archiwizacji dokumentów roboczych dla każdego z następujących rodzajów akt:

| | |
|---|---------------------|
| dokumentacja stała | <i>[liczba lat]</i> |
| dokumentacja podatkowa | <i>[liczba lat]</i> |
| sprawozdania finansowe i sprawozdania biegłego rewidenta | <i>[liczba lat]</i> |
| roczne lub okresowe dokumenty robocze | <i>[liczba lat]</i> |
| korrespondencja | <i>[liczba lat]</i> |

Minimalne okresy archiwizacji dokumentacji roboczej i akt byłych klientów to *[liczba lat]*.

Kancelaria utrzymuje dostępne, stałe dane dotyczące wszystkich akt przechowywanych poza biurem, a każdy składowany element będzie odpowiednio oznakowany etykietą pozwalającą na łatwą identyfikację i wyszukiwanie. Właściciel kancelarii zatwierdza zniszczenie akt i prowadzi stały rejestr wszystkich zniszczonych materiałów.

7.5 Skargi i zażalenia

Skargi i zażalenia wobec firmy są dokumentowane wraz z odpowiedzią właściciela kancelarii.

Załącznik: Odniesienie postanowień MSKJ 1 do Instrukcji kontroli jakości

Tabela poniżej ilustruje korelacje pomiędzy MSKJ 1 a odpowiadającą mu sekcją i paragrafem (którego numer zapisano w nawiasach) Instrukcji kontroli jakości.

| Paragraf MSKJ 1 | Sekcja Instrukcji kontroli jakości (paragraf) | Paragraf MSKJ 1 | Sekcja Instrukcji kontroli jakości (paragraf) |
|-----------------|---|-----------------|---|
| 1-10 | Nie uznane za konieczne ³ | 37 | 5.4.1 (2) |
| 11 | Deklaracja ogólnej polityki (1) | 38 | 5.4.1 (4) |
| 12 | Okładka (szara tabela) | 39 | 5.4.2 |
| 13-17 | Nie uznane za konieczne ⁴ | 40 | 5.4.2 |
| 18 | 1.1 (2) | 41 | 5.4.2 |
| 19 | 1.1 (4) | 42 | 7.3 |
| 20 | 2 | 43 | 5.3 |
| 21 | 2.1 | 44 | 5.3 (6) |
| 22 | 2.1 (4, 5, 6) | 45 | 7.2 (2) |
| 23 | 2.1 (8, 9) | 46 | 7.4 |
| 24 | 2.1 (7) | 47 | 7.4 |
| 25 | 2.1.1 i 2.1.2 | 48 | 6 (1, 2), 6.1 (2) i 6.2 (1) |
| 26 | 3.1 | 49 | 6.3 (1) |
| 27 | 3.1.1 - 3.1.3 | 50 | 6.3 (1) |
| 28 | 3.1.3 (2) i 3.2 | 51 | 6.3 (2) |
| 29 | 4 | 52 | 6.3 (3) |
| 30 | 4.3 | 53 | 6.4 |
| 31 | 4.3 (1) | 54 | Nie uznane za konieczne ⁵ |
| 32 | 5 | 55 | 6.5 |
| 33 | 5 (5) | 56 | 6.5 (6) |
| 34 | 5.2 | 57 | 7.1 |
| 35 | 5.4 | 58 | 7.1 |
| 36 | 5.4.1 | 59 | 7.5 |

³ Te paragrafy przedstawiają zakres, źródła i datę wejścia w życie standardu.

⁴ Postanowienia tych paragrafów są dorozumiane w treści Instrukcji.

⁵ Niniejszy akapit odnosi się jedynie do firm należących do sieci.

Przykład
INSTRUKCJA KONTROLI JAKOŚCI
FIRMA AUDYTORSKA, KTÓRA MA OD DWÓCH DO PIĘCIU PARTNERÓW

Dla kogo przeznaczona jest przykładowa instrukcja? Jak ją wykorzystać?

Zasady i procedury w tym przykładzie proponowane są dla firm mających od dwóch do pięciu partnerów. Zaprojektowano ją, aby pomóc w określeniu i wdrożeniu systemu kontroli jakości zgodnego z MSKJ 1. Treść tej instrukcji powinna być przejrzana i dostosowana do potrzeb każdej takiej firmy. Skróty użyte dla wyznaczenia stanowisk kierowniczych powinny być zmienione, aby odzwierciedlać tytuły używane w danej firmie. Słowa i frazy zdefiniowane w MSKJ 1 i „*Podręczniku międzynarodowej kontroli jakości, badań, przeglądów oraz innych usług atestacyjnych i pokrewnych*” mają to samo znaczenie w niniejszej instrukcji.

Dla celów niniejszej instrukcji, termin „pracownicy” oznacza profesjonalistów innych niż partnerów, łącznie z wszelkimi ekspertami zatrudnionymi przez firmę.

SPIS TREŚCI

| | |
|--|-----------|
| <i>Deklaracja ogólnej polityki</i> | 03 |
| Ogólne role i odpowiedzialność wszystkich partnerów i pracowników | 03 |
| 1. <i>Odpowiedzialność kierownictwa za zapewnianie jakości w firmie</i> | 05 |
| 1.1 Przykład idzie z góry | 05 |
| 1.2 Stanowiska kierownicze | 05 |
| 2. <i>Odpowiednie wymogi etyczne</i> | 06 |
| 2.1 Niezależność | 06 |
| 3. <i>Podejmowanie i kontynuacja współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń</i> | 10 |
| 3.1 Podjęcie i kontynuacja współpracy | 10 |
| 3.2 Wycofanie się ze zlecenia lub współpracy z klientem | 11 |
| 4. <i>Zasoby ludzkie</i> | 13 |
| 4.1 Rekrutacja i utrzymanie zasobów | 13 |
| 4.2 Szkolenia i stałe podnoszenie kwalifikacji zawodowych | 14 |
| 4.3 Wyznaczanie zespołów realizujących zlecenie | 14 |
| 4.4 Egzekwowanie zasad kontroli jakości (egzekwowanie dyscypliny) | 15 |
| 4.5 Nagradzanie przestrzegania zasad | 15 |
| 5. <i>Realizacja zlecenia</i> | 17 |
| 5.1 Rola partnera odpowiedzialnego za zlecenie | 18 |
| 5.2 Konsultacje | 18 |
| 5.3 Rozbieżności zdań | 19 |
| 5.4 Kontrola jakości zlecenia (weryfikacja) | 20 |
| 6. <i>Monitoring (nadzorowanie)</i> | 24 |
| 6.1 Program monitorowania (nadzorowania) | 24 |
| 6.2 Procedury inspekcji | 25 |
| 6.3 Ocena, przekazywanie informacji i usuwanie niedociągnięć | 25 |
| 6.4 Raport z wyników monitoringu | 26 |
| 6.5 Skargi i zażalenia | 27 |
| 7. <i>Dokumentacja</i> | 28 |
| 7.1 Dokumentacja zasad i procedur firmy | 28 |
| 7.2 Dokumentacja zlecenia | 28 |
| 7.3 Dokumentacja kontroli jakości zlecenia | 29 |
| 7.4 Dostęp do akt i archiwizacja | 29 |
| 7.5 Skargi i zażalenia | 30 |
| <i>Załącznik: Odniesienie postanowień MSKJ 1 do Instrukcji kontroli jakości</i> | 31 |

Deklaracja ogólnej polityki

Celem firmy jest ustanowienie, wdrożenie, przestrzeganie, monitorowanie i egzekwowanie systemu kontroli jakości, który spełnia co najmniej wymagania Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości (MSKJ) 1 „Kontrola jakości dla firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi atestacyjne i pokrewne” [lub równoważnych standardów zawodowych oraz mających zastosowanie regulacji i wymogów prawnych obowiązujących w systemie prawnym, w którym działa kancelaria]. Zasady i procedury kontroli jakości mają zapewnić firmie uzasadnioną pewność, że firma i jej personel przestrzegają zawodowych standardów, wymogów prawnych i regulacyjnych oraz, że sprawozdania biegłych rewidentów wydane przez firmę lub partnerów odpowiedzialnych za zlecenia są właściwe w danych okolicznościach.

Zamieść dokumenty firmy określające szczegóły jej misji i/lub celów. Wskazówki co do materiałów, które można zawrzeć w tej części, przedstawia sekcja Przewodnika dotycząca deklaracji ogólnej polityki.

Ogólne role i odpowiedzialność wszystkich partnerów i pracowników

Każdy partner i pracownik są w różnym stopniu odpowiedzialni za wdrożenie zasad i zasad kontroli jakości w firmie.

Najważniejszym komunikatem dla wszystkich partnerów i pracowników jest przesłanie dotyczące starania o zachowanie jakości oraz zachęcania pracowników do podobnego zaangażowania oraz promowanie osób podejmujących podobne wysiłki.

Partner zarządzający ma najwyższe uprawnienia i ponosi odpowiedzialność za system kontroli jakości. (W firmie, gdzie jest dwóch lub trzech partnerów mniej prawdopodobnym jest ustanowienie stanowiska partnera zarządzającego, a odpowiedzialność może być rozłożona pomiędzy partnerów w zarządzie lub podlegać rotacji rocznej lub na inny okres.)

Wartościami firmy są również **[określ inne wspólne wartości znajdujące odzwierciedlenie w kulturze firmy]**.

Od wszystkich partnerów i pracowników wymaga się postępowania zgodnie z następującymi wytycznymi:

- stawianie na pierwszym miejscu etycznego postępowania i jakości usługi – względy rynkowe nie mogą być uważane za ważniejsze od jakości wykonanej pracy,
- czytanie, rozumienie i śledzenie Kodeksu IESBA,¹
- zrozumienie odpowiedzialności za zidentyfikowanie, ujawnienie i udokumentowanie zagrożeń dla niezależności oraz następującego po tym procesie zarządzania zidentyfikowanymi zagrożeniami przez firmę i jej personel,
- unikanie okoliczności, w których niezależność może być (lub wydaje się) osłabiona,
- wypełnianie obowiązku stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych, w tym przechowywanie zaświadczeń potwierdzających odbycie stosownych szkoleń,
- aktualizacja wiedzy o rozwoju branży rewizji finansowej, mających zastosowanie założeniach koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej i usług atestacyjnych (np. MSSF i MSRF), ujawnieniach i zasadach rachunkowości, kontroli jakości, standardach obowiązujących w firmie oraz istotnych trendach w branży i działalności klienta,

¹ lub kodeksu etyki innej organizacji.

- dzielenie się wiedzą i doświadczeniem z innymi partnerami i pracownikami (w miarę potrzeb) w celu poprawienia jakości usług na rzecz klientów,
- prowadzenie dokumentacji czasu pracy (regularne wprowadzanie do systemu czasu pracy i systemu rozliczeniowego w firmie), aby określić czas poświęcony na przeprowadzenie zlecenia i czynności biurowe (zarówno te, których koszty ponoszą klienci, jak i pozostałe),
- zabezpieczenie i właściwe użycie oraz utrzymywanie biura i sprzętu komputerowego (łącznie z siecią i środkami komunikacji), a także innych wspólnych aktywów. Obejmuje to użytkowanie zasobów technologicznych firmy tylko dla celów prowadzenia działalności gospodarczej, przy uwzględnieniu wymogów etycznych, poufności danych klienta i prywatności,
- przechowywanie danych firmy i klienta, informacji o działalności gospodarczej, informacji dotyczących klientów oraz danych osobowych w sposób bezpieczny i poufny,

Wstaw przykładowe oświadczenie o zachowaniu poufności w firmie.

- zapewnienie, aby elektronicznie generowane przez firmę informacje dotyczące klienta i firmy były zapisywane w sieci firmowej zgodnie z właściwymi procedurami przechowywania danych,
- informowanie partnera lub menedżera o dostrzeżonych w firmie znaczących naruszeniach kontroli jakości, etyki (w tym niezależności), poufności danych lub o nieodpowiednim użyciu zasobów firmy (np. Internetu i poczty elektronicznej),
- dokumentowanie i utrzymywanie odpowiedniej ewidencji wszystkich kontaktów z klientami, w czasie których klient zwracał się o udzielenie profesjonalnej porady lub porady takiej udzielono,
- dokumentowanie i utrzymywanie odpowiedniej ewidencji wszystkich znaczących konsultacji, dyskusji, analiz, postanowień oraz wniosków o zagrożeniu niezależności zarządu, kwestii trudnych lub spornych, rozbieżności zdań oraz konfliktów interesów oraz
- postępowanie zgodnie z przyjętymi w firmie standardowymi zwyczajami odnośnie godzin pracy, obecności, administracji, terminów spotkań i kontroli jakości.

Wstaw dodatkowe wytyczne stosownie do potrzeb. Wskazówki co do materiałów, które można zawrzeć w tej części, przedstawia sekcja Przewodnika dotycząca deklaracji ogólnej polityki.

1. Odpowiedzialność kierownictwa za zapewnianie jakości w firmie

1.1 Przykład idzie z góry

Partnerzy firmy decydują o wszystkich kluczowych sprawach dotyczących firmy i jej praktyki zawodowej.

Partnerzy przyjmują odpowiedzialność za zarządzanie i promowanie kultury kontroli jakości w firmie oraz za ustanowienie i przestrzeganie niniejszej instrukcji oraz wszystkich innych niezbędnych praktycznych wskazówek podnoszących jakość zlecenia.

Partnerzy odpowiadają za ustalenie struktury operacyjnej i raportowania w firmie. Dodatkowo, firma wyznaczy spośród swoich partnerów lub spośród innych pracowników z uprawnieniami, na okres roku lub inny, osobę (osoby) odpowiedzialną za elementy systemu kontroli jakości.

Główna odpowiedzialność za działanie systemu kontroli jakości powierzona jest partnerowi zarządzającemu.

Każda osoba, która przyjmuje określoną odpowiedzialność i obowiązki do sprawowania odpowiedzialności za system kontroli jakości, ma mieć wystarczające i odpowiednie doświadczenie i umiejętności oraz niezbędne uprawnienia do przyjęcia tej odpowiedzialności.

1.2 Stanowiska kierownicze

W całej instrukcji kontroli jakości znajdują się odnośniki do różnych funkcji kierowniczych w firmie. Partnerzy mogą pełnić więcej niż jedną rolę, jeżeli tylko wszyscy pracownicy jasno rozumieją, za co odpowiada każdy partner. Role te omówiono poniżej:

- PZ** (Partner zarządzający). Partner odpowiedzialny za monitorowanie efektywności wykonanej pracy przez wszystkich innych będących na stanowiskach kierowniczych. W małych i średnich firmach audytorskich osoba na tym stanowisku zwykle odpowiada też za wszystkie sprawy skarg i zażaleń. (Funkcja ta może być rozdzielona mniej więcej po równo w firmie, gdzie jest dwóch lub trzech partnerów. W wielu firmach, gdzie jest czterech lub pięciu partnerów, funkcja ta jest przypisana jednemu partnerowi i aby wspierać tą nominację przeznacza się mu wystarczający czas i wynagrodzenie).
- Weryfikator** (Osoba dokonująca kontroli jakości). Każdy z profesjonalistów wykonujących funkcję kontroli jakości zlecenia.
- Osoba odpowiedzialna za etykę** (Osoba odpowiedzialna za sprawy etyki). Osoba, od której wymaga się udzielania konsultacji i odpowiedzi na wszystkie zagadnienia związane z etyką, łącznie z niezależnością, konfliktem interesów, prywatnością i zachowaniem poufności danych. (Nawet w firmie, gdzie jest dwóch partnerów, jeden z nich prawdopodobnie bardziej interesuje się i jest lepiej poinformowany o zasadach i praktykach etycznych; w firmach, gdzie jest od trzech do pięciu partnerów, z proporcjonalnie większą ilością pracowników, korzystnym jest wyznaczenie określonej osoby odpowiedzialnej za udzielanie konsultacji w sprawach dotyczących etyki partnerom lub pracownikom).
- Zasoby ludzkie** (Dział zasobów ludzkich). Personel odpowiedzialny (niekoniecznie partner) za funkcjonowanie wszystkich spraw związanych z zasobami ludzkimi, łącznie z utrzymaniem danych w odniesieniu do obowiązków zawodowych, takich jak składki członkowskie i stałe podnoszenie kwalifikacji zawodowych.

2. Odpowiednie wymogi etyczne

Firma i jej pracownicy przestrzegają odnoszących się do nich odpowiednich wymogów etycznych, w tym co najmniej wymogów przedstawionych w Kodeksie etyki zawodowych księgowych wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki Księgowych (Kodeks Etyki IESBA) oraz wszelkich dodatkowych wymogów regulacyjnych.

Firma zdaje sobie sprawę ze znaczenia i uprawnień osoby odpowiedzialnej za etykę we wszystkich z nią związanych sprawach. Obowiązkiem osoby odpowiedzialnej za etykę jest:

- utrzymanie zasad firmy związanych z etyką,
- identyfikacja niezbędnych zmian w polityce odnoszących się do etyki (szczególny nacisk zostanie położony na tą funkcję po każdym raporcie z wyników monitorowania – patrz do sekcji 6 niniejszej instrukcji),
- zapewnianie wskazówek i konsultacji w sprawach związanych z etyką partnerom i pracownikom (np. niezależność, konflikt interesów),
- utrzymywanie listy klientów dla wszystkich jednostek interesu publicznego (dla celów niezależności),
- monitorowanie zgodności z polityką i procedurami firmy we wszystkich sprawach etyki,
- zgłaszanie przypadków nieprzestrzegania polityki firmy do partnera zarządzającego oraz
- koordynowanie szkoleń z działem zasobów ludzkich we wszystkich zagadnieniach związanych z etyką.

2.1 Niezależność

Wszyscy partnerzy i pracownicy muszą zachować zarówno niezależność umysłu, jak i wizerunku w trakcie wykonywania usług atestacyjnych na rzecz klientów.

Niezależność należy utrzymywać zgodnie z zapisami:

- Kodeksu IESBA, w szczególności sekcjami 290 i 291,
- MSKJ 1,
- wszelkich dodatkowych wymogów lokalnych.

Gdy zagrożenia niezależności nie mogą zostać wyeliminowane ani obniżone do możliwego do zaakceptowania poziomu poprzez zastosowanie odpowiednich zabezpieczeń, firma powinna wyeliminować działania, interesy lub związki, które powodują zagrożenie lub powinna odmówić przyjęcia lub kontynuacji zlecenia.

Przypadki nieprzestrzegania wymogów niezależności są zgłaszane partnerowi zarządzającemu.

Wstaw przykładowe oświadczenie o dotyczące niezależności.

2.1.1 Odpowiedzialność – firma

Firma odpowiada za opracowanie, wdrożenie, monitorowanie i egzekwowanie zasad i procedur zaprojektowanych w celu wsparcia wszystkich partnerów i pracowników w zrozumieniu, identyfikacji, dokumentowaniu i zarządzaniu zagrożeniami dla niezależności oraz rozstrzygnięciu kwestii z nią związanych.

Osoba odpowiedzialna za sprawy etyki odpowiada również za zgłaszanie wszystkich przypadków nieprzestrzegania etyki partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie i innym odpowiednim osobom. Osoba odpowiedzialna za sprawy etyki musi także zapewnić odpowiednie rozstrzygnięcie kwestii

wszystkich zagrożeń dla niezależności, które nie zostały odpowiednio rozwiązane ani obniżone do możliwego do zaakceptowania poziomu oraz za zgłaszanie przypadków nieprzestrzegania stosownych zasad partnerowi zarządzającemu.

Osoba odpowiedzialna za sprawy etyki odpowiada też za utrzymywanie bazy danych, zawierającej listę wszystkich klientów, w stosunku do których konieczne jest spełnienie wymogu niezależności i w związku z tym zabronione jest dokonywanie inwestycji w te podmioty. W przypadku klientów będących jednostkami zainteresowania publicznego baza danych powinna obejmować także podmioty powiązane. Wszyscy partnerzy i pracownicy powinni być poinformowani o tej bazie danych i sposobach dostępu do niej.

Partner zarządzający ostatecznie odpowiada w imieniu firmy i w związku z tym (jeśli jest to konieczne, po konsultacjach z innymi partnerami), podejmuje ostateczną decyzję rozstrzygającą każde zagrożenie niezależności, łącznie z:

- rezygnacją z konkretnego zlecenia lub ze współpracy z klientem,
- ustaleniem i nałożeniem określonych zabezpieczeń, działań i procedur właściwie odnoszących się do zagrożeń,
- wysłuchaniem relacji członków zespołu wykonującego zlecenie (lub przez innych partnerów lub pracowników) i przeprowadzeniem dochodzenia w sprawie nierozwiązanych kwestii dotyczących przestrzegania niezależności,
- zapewnieniem odpowiedniej dokumentacji procesu i rozstrzygnięciem każdej znaczącej kwestii dotyczącej niezależności,
- nałożeniem sankcji za nieprzestrzeganie wymogów,
- zainicjowaniem i uczestnictwem w procesie wczesnego planowania, aby uniknąć potencjalnego naruszenia wymogu niezależności,
- zorganizowaniem w razie konieczności dodatkowych konsultacji oraz
- zdefiniowaniem i przestrzeganiem polityki, zgodnie z którą od wszystkich partnerów i pracowników wymaga się analizy ich konkretnej sytuacji i informowania firmy o wszelkich zagrożeniach dla niezależności.

Firma musi udokumentować szczegóły zidentyfikowanych zagrożeń i zastosowane zabezpieczenia.

2.1.2 Odpowiedzialność partnerów i pracowników

Zgodnie z wymaganiami obowiązującymi w firmie, od wszystkich partnerów i pracowników oczekuje się bieżącego aktualizowania wiedzy o postanowieniach Kodeksu IESBA. Wymaga to od nich podjęcia osobistego zobowiązania do okresowego przeglądu treści tego Kodeksu.

Wszyscy partnerzy i pracownicy muszą znać i rozumieć sekcje 290 i 291 Kodeksu IESBA oraz wszelkie dodatkowe wymogi lokalne. Polityka firmy w zakresie niezależności wymaga od wszystkich członków zespołu wykonującego zlecenie wypełniania tych postanowień dla wszystkich usług atestacyjnych i wydanych sprawozdań biegłego rewidenta.

Od wszystkich partnerów i pracowników wymaga się corocznego dostarczenia firmie pisemnego potwierdzenia, że rozumieją sekcję 290 Kodeksu IESBA oraz zasady niezależności obowiązujące w firmie oraz ich przestrzegają.

Od wszystkich partnerów i pracowników wymaga się dokonania przeglądu ich konkretnej sytuacji odnośnie wszelkich potencjalnych zagrożeń dla niezależności i poinformowania osoby odpowiedzialnej za etykę o wszelkich zidentyfikowanych zagrożeniach.

Każdy partner odpowiedzialny za zlecenie zobowiązany jest do dostarczenia firmie stosownych informacji o zleceniach na rzecz klientów, łącznie z zakresem realizowanych usług, aby umożliwić firmie ocenę ewentualnego ogólnego wpływu na wymogi niezależności. Aby to ułatwić:

- wszyscy partnerzy lub pracownicy przydzieleni do zlecenia usługi atestacyjnej potwierdzają partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie, że są niezależni od klienta i samego zlecenia lub zgłaszają temu partnerowi każde bieżące lub możliwe zagrożenie niezależności, tak aby mogły być zastosowane odpowiednie zabezpieczenia,
- partnerzy i pracownicy muszą powiadomić partnera odpowiedzialnego za zlecenie, jeśli posiadają wiedzę, że którykolwiek z członków zespołu wykonującego zlecenie w okresie sprawozdawczym świadczył jakiegokolwiek usługi zabronione przez sekcję 290 Kodeksu IESBA lub inne organy regulacyjne, mogące uniemożliwić kontynuację świadczenia usługi atestacyjnej przez firmę.

Pracownicy, gdy zażąda tego partner odpowiedzialny za zlecenie, podejmują wszystkie możliwe rozsądne działania niezbędne do wyeliminowania lub ograniczenia wszelkich zagrożeń dla niezależności do poziomu możliwego do zaakceptowania poprzez zastosowanie odpowiednich zabezpieczeń. Działania te mogą obejmować:

- wyłączenie z zespołu realizującego zlecenie,
- zaprzestanie lub zmianę konkretnych typów prac lub usług wykonywanych w ramach zlecenia,
- wyzbycie się powiązań finansowych lub praw własności,
- wykluczenie członka zespołu realizującego zlecenie z procesu podejmowania jakichkolwiek istotnych decyzji dotyczących zlecenia,
- zaprzestanie lub zmianę charakteru związków osobistych albo kontaktów gospodarczych z klientem,
- przedstawienie pracy do dodatkowego przeglądu innym partnerom i pracownikom,
- podjęcie wszelkich innych rozsądnych działań, odpowiednich do okoliczności.

Partner odpowiedzialny za zlecenie niezwłocznie poinformuje firmę o działaniach podjętych w celu rozwiązania takiej kwestii, aby firma mogła ustalić, czy powinna podejmować dodatkowe działania.

Partnerzy i pracownicy są poinstruowani, aby konsultowali się z osobą odpowiedzialną za etykę we wszystkich przypadkach dotyczących niezależności, które będą wymagały dalszych rozważań i dyskusji mających na celu właściwe ustalenie ich charakteru. Takie sprawy będą dokumentowane po dokonaniu ustaleń.

Jeśli partner lub pracownik nie jest pewny, że kwestią niezależności lub obawą o jej utrzymanie zajęto się odpowiednio lub ją rozwiązano, informuje o tym partnera zarządzającego.

2.1.3 Długotrwała współpraca personelu wyższego szczebla z klientem badania (z uwzględnieniem rotacji partnerów) w przypadku jednostek zainteresowania publicznego

Partnerzy i pracownicy muszą przestrzegać zapisów sekcji 290 Kodeksu IESBA oraz wszelkich dodatkowych wymogów lokalnych, dotyczących obowiązkowej rotacji partnerów odpowiedzialnych za wykonanie zlecenia, weryfikatorów oraz wszelkich innych partnerów w zespole realizującym zlecenie, którzy podejmują kluczowe decyzje lub wydają osądy w istotnych sprawach związanych z wszelkimi zleceniami badania jednostek zainteresowania publicznego.

Zgodnie z Kodeksem IESBA (paragraf 290.151), gdy zleceniodawca badania sprawozdania finansowego jest jednostką zainteresowania publicznego i gdy dana osoba pracowała w charakterze kluczowego partnera odpowiedzialnego za zlecenie przez okres **[podać liczbę lat zgodnie z polityką firmy,**

nie wyższą niż siedem lat], osoba ta nie uczestniczy w zleceniu aż do upływu okresu **[zwykle przed upływem kolejnych dwóch lat]**. W rzadkich przypadkach może być jednak konieczna pewna elastyczność z powodu nieprzewidzianych okoliczności pozostających poza kontrolą firmy w przypadku, gdy zachowanie ciągłości czynności wykonywanych przez daną osobę, w szczególności działającą jako kluczowy partner odpowiedzialny za badanie, jest szczególnie ważne z punktu widzenia jakości badania. W takich przypadkach będą zastosowane ekwiwalentne zabezpieczenia ograniczające wszelkie zagrożenia do możliwego do zaakceptowania poziomu. Takie zabezpieczenia będą obejmować co najmniej dodatkowy przegląd przeprowadzonych prac przez innego partnera lub zastępczego weryfikatora, który nie był związany z zespołem wykonującym zlecenie. Okoliczności, w których rotacja nie byłaby zalecana lub wymagana, powinny być niepodważalne. Gdy znaczące zagrożenie niezależności dotyczące partnera odpowiedzialnego za zlecenie lub weryfikatora powtarza się, rotacja byłaby głównym zabezpieczeniem niezbędnym do ograniczenia zagrożenia do poziomu możliwego do zaakceptowania.

Ocena niezależności zespołu wykonującego zlecenie jest ważną częścią procedur podjęcia i kontynuacji współpracy z klientem. Jeśli ocena wykaże, że rotacja pewnych osób jest niezbędna, to sprawa ta musi być przedstawiona osobie odpowiedzialnej za etykę.

Kiedy sprawę przekazano osobie odpowiedzialnej za etykę, przyjmuje się, że jakiś rodzaj rotacji jest wymagany.

Po przeglądzie okoliczności (łącznie z przewidywaną reakcją klienta) i skonsultowaniu się z innymi partnerami, osoba odpowiedzialna za etykę podejmie decyzję, tak szybko jak to będzie możliwe, czy rotacja jest niezbędna. O ile rotację uznano za niezbędną, partner zarządzający przydzieli nową osobę i określi długość okresu, w którym wyłączonego partnera nie będzie uczestniczyć w badaniu i wszelkie inne właściwe wymagania.

2.1.4 Rotacja personelu przy zleceniach badania dla jednostek innych niż notowane na giełdzie papierów wartościowych

Dla nienotowanych jednostek, o ile rotację uznano za niezbędną, osoba odpowiedzialna za etykę określi zastępstwo, podając okres, przez który dana osoba nie uczestniczy w badaniu jednostki oraz inne zabezpieczenia niezbędne do zapewnienia przestrzegania innych właściwych wymogów.

3. Podejmowanie i kontynuacja współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń

3.1 Podjęcie i kontynuacja współpracy

Firma przyjmuje nowe zlecenia lub kontynuuje wykonywanie obecnych zleceń oraz współpracę z klientami wyłącznie wtedy, kiedy ma odpowiednie do tego możliwości, w tym czas i zasoby, oraz jest w stanie spełnić wymogi etyczne, a także po rozważeniu uczciwości (potencjalnego) klienta i uznaniu, że nie posiada informacji, które kazałyby mu uznać, że (potencjalny) klient nie jest uczciwy.

Partner odpowiedzialny za zlecenie zatwierdza podjęcie lub kontynuację zlecenia zgodnie z zasadami i procedurami firmy oraz dokumentuje decyzję o zatwierdzeniu.

3.1.1 Potencjalni nowi klienci

Przed złożeniem jakiegokolwiek oferty przeprowadzana jest zatwierdzona ocena potencjalnego klienta, która jest również udokumentowana. Ocena obejmuje:

- ocenę ryzyka związanego z klientem oraz
- zapytania skierowane do odpowiednich pracowników oraz stron trzecich (w tym poprzedniej firmy audytorskiej).

Firma może także skorzystać z wszelkich ogólnie dostępnych informacji internetowych.

Zawsze, gdy zdecydowano o przyjęciu nowego klienta, firma wypełnia odpowiednie wymogi etyczne (takie jak kontakt z byłą firmą audytorską, jeżeli jest to wymagane przez kodeks etyki organizacji zawodowej) i przygotowuje umowę do podpisu przez nowego klienta.

3.1.2 Obecni klienci

Dla każdego trwającego zlecenia będzie wymagane przeprowadzenie udokumentowanego przeglądu możliwości kontynuacji współpracy z klientem i określenie, czy właściwym będzie dalsze świadczenie usług dla niego, bazując na wcześniejszym zleceniu i na planowaniu kontynuacji zlecenia. Proces przeglądu obejmuje także wszelkie wymogi rotacji.

3.1.3 Potencjalni nowi klienci i obecni klienci

Partner odpowiedzialny za zlecenie nie zatwierdzi nowego klienta zlecenia lub kontynuacji współpracy z obecnym klientem bez pisemnej zgody innego partnera, jeżeli zostaną określone czynniki wysokiego ryzyka po rozważeniu następujących kwestii:

- czy partnerzy i pracownicy są lub mogą stać się wystarczająco kompetentni, aby podjąć się zlecenia (kwestia znajomości branży, przedmiotu usługi i doświadczenia w stosowaniu wymogów regulacyjnych lub sprawozdawczych),
- dostępność ekspertów, którzy mogą być potrzebni,
- określenie i dostępność osoby mającej dokonać kontroli jakości zlecenia (jeśli jest wymagana),
- każde planowane wykorzystanie pracy innego biegłego rewidenta lub księgowego (łącznie z każdą współpracą z innymi biurami firmy oraz firmami należącymi do sieci, która może być konieczna),

- możliwość dotrzymania terminów sporządzenia sprawozdania z wykonania zlecenia,
- występowanie jakichkolwiek rzeczywistych lub potencjalnych konfliktów interesów,
- czy wszystkie zidentyfikowane zagrożenia niezależności są lub mogą być ograniczone do możliwego do zaakceptowania poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń,
- jakość zarządzania u klienta (potencjalnego klienta), jak również osób sprawujących nadzór nad jednostką oraz tych, które kontrolują lub wywierają znaczący wpływ na jednostkę, z uwzględnieniem ich uczciwości, kompetencji, reputacji biznesowej (łącznie z analizą wszystkich procesów sądowych lub negatywnego wizerunku organizacji), a także obecnych i przeszłych doświadczeń firmy,
- postawę tych osób i grup wobec środowiska kontroli wewnętrznej i ich poglądy na ryzykowne lub niewłaściwe interpretacje standardów rachunkowości (łącznie z analizą wszystkich wcześniej wydanych opinii z zastrzeżeniem i charakteru tych zastrzeżeń),
- charakter działalności jednostki, łącznie ze sposobami prowadzenia przez nią działalności gospodarczej i kondycją podatkową organizacji,
- czy firma jest pod presją klienta, aby utrzymywać rozliczane godziny (opłaty pobierane za usługę) na nieracjonalnie niskim poziomie,
- czy firma spodziewa się jakichkolwiek ograniczeń zakresu badania,
- czy są jakiegokolwiek oznaki powiązań kryminalnych,
- wiarygodność prac wykonanych przez poprzednią firmę audytorską i odpowiedzi poprzedniego biegłego rewidenta udzielone na zapytanie (w tym informacje o przyczynach zakończenia współpracy).

Zamieść dodatkową zasadę polityki firmy lub kryteria przyjęcia zlecenia stosownie do potrzeb. Dodatkowe wskazówki znajdują się w sekcji 3.2 Przewodnika.

Jeżeli znaczące czynniki ryzyka zostaną określone w związku z klientem lub zleceniem, sprawę należy omówić z partnerem zarządzającym. Wymagane jest formalne zatwierdzenie przez partnera zarządzającego, a firma musi udokumentować sposób rozwiązania tego zagadnienia. Jeżeli dotyczy to spraw związanych z etyką, osoba odpowiedzialna za nią musi także udzielić zgody.

Jeśli firma uzyska informacje po przeprowadzeniu procedur przyjęcia lub kontynuacji zlecenia, które, gdyby były znane wcześniej, mogłyby skutkować odmową podjęcia się zlecenia, firma powinna rozważyć, czy kontynuować zlecenie i zazwyczaj zwraca się o poradę prawną odnośnie swojego stanowiska i możliwości zagwarantowania spełnienia wszystkich mających zastosowanie wymogów zawodowych, regulacyjnych i prawnych.

3.2 Wycofanie się ze zlecenia lub współpracy z klientem

Wycofanie się ze zlecenia i z współpracy z klientem jest rozważane zgodnie z procesem opisanym poniżej.

- (i) Partner spotka się z kierownictwem klienta i osobami sprawującymi nadzór nad jednostką w celu omówienia działań, które mogą być podjęte w świetle odnośnych faktów i okoliczności.
- (ii) Jeżeli wycofanie się zostanie uznane za właściwe, firma udokumentuje znaczące zagadnienia prowadzące do rezygnacji, łącznie z podaniem wyników konsultacji, wyciągniętych wniosków oraz

podstaw ich wyciągnięcia. Firma rozważy także, czy istnieje obowiązek natury zawodowej, regulacyjnej lub prawnej związany ze zgłoszeniem odnośnym władzom wycofania się firmy ze zlecenia.

- (iii) Jeżeli istnieją wymogi zawodowe, regulacyjne lub prawne, które zmuszają firmę do kontynuacji zlecenia, powody kontynuacji powinny być udokumentowane, łącznie z rozważeniem konsultacji z radcą prawnym.

4. Zasoby ludzkie

Firma zdaje sobie sprawę ze znaczenia i uprawnień działu zasobów ludzkich w odniesieniu do spraw związanych z tymi zasobami. Dział zasobów ludzkich odpowiedzialny jest za:

- utrzymanie i wdrożenie zasad i procedur dotyczących zasobów ludzkich zaprojektowanych w celu zagwarantowania uzasadnionej pewności, że firma ma wystarczający personel posiadający kompetencje, zdolności i pełne zaangażowanie w dążeniu do wypełniania zasad etycznych koniecznych do:
 - o wykonania zlecenia zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami regulacyjnymi i prawnymi oraz
 - o umożliwienia firmie lub partnerom odpowiedzialnym za zlecenie sporządzanie sprawozdań, które są odpowiednie w danych okolicznościach,
- identyfikację niezbędnych zmian w polityce wynikających z prawa pracy, przepisów oraz konieczności zachowania konkurencyjnej pozycji firmy na rynku,
- zapewnianie porad i konsultacji w sprawach dotyczących zasobów ludzkich,
- zarządzanie systemami oceny pracy wykonywanej podczas zlecenia,
- rekomendowania, na życzenie, określonych działań lub procedur odpowiednich do okoliczności (na przykład dyscyplinarnych i zatrudnienia),
- opracowanie i okresowe monitorowanie corocznych szkoleń i planu rozwoju zawodowego dla wszystkich pracowników,
- opracowywanie i przeprowadzanie przeszkoleń oraz
- przechowywania akt osobowych (łącznie z corocznymi oświadczeniami o niezależności, zachowaniu poufności danych oraz zaświadczeń o stałym podnoszeniu kwalifikacji zawodowych).

4.1 Rekrutacja i utrzymanie zasobów

Partner zarządzający i dział zasobów ludzkich muszą ocenić wymogi świadczenia profesjonalnych usług w celu zapewnienia możliwości i kompetencji koniecznych do spełnienia potrzeb klientów. Będą one zwykle obejmować szczegółowe oczekiwania wymogów zlecenia w ciągu każdego roku kalendarzowego w celu identyfikacji okresów szczytu i możliwych deficytów zasobów.

Dział zasobów ludzkich w procesie rekrutacji stosuje aktualne procesy aplikowania, rozmów i dokumentacji.

Rozważa następujące elementy w sytuacji, gdy firma szuka kandydatów do zatrudnienia:

- weryfikację kwalifikacji naukowych i zawodowych oraz sprawdzenie referencji,
- wyjaśnienie luk czasowych w życiorysach kandydatów,
- analizę rejestru dłużników i zapisów rejestru karnego,
- wyjaśnienie kandydatom wymogów firmy dotyczących przedstawiania na piśmie, corocznie i dla każdego zlecenia atestacyjnego, oświadczeń, że są oni niezależni i że nie występuje w ich przypadku konflikt interesów,
- informowanie kandydatów o wymogach podpisywania deklaracji dotyczących zrozumienia i przestrzegania polityki zachowania poufności danych obowiązującej w firmie.

Zamieść tutaj dodatkowe zasady polityki firmy lub procedury rekrutacji stosownie do potrzeb. Dodatkowe wskazówki znajdują się w sekcji 4.2 Przewodnika.

Firma wymaga, aby wszystkim nowo zatrudnionym zapewniono informacje szkoleniowe zaraz po rozpoczęciu zatrudnienia. Materiały szkoleniowe dla nowo zatrudnionych będą zawierać kompletną kopię zasad i procedur firmy. Okres próbny **[określ długość okresu]** stosowany jest dla wszystkich nowych pracowników.

Firma dokłada starań, aby rozpoznać możliwości rozwoju kariery personelu w celu zatrzymania kompetentnych pracowników i zapewnienia kancelarii trwałego i ciągłego wzrostu.

Firma dokonuje okresowego przeglądu skuteczności swojego programu rekrutacyjnego oraz ocenia bieżące potrzeby w zakresie zasobów ludzkich w celu identyfikacji, czy wymagana jest zmiana tego programu.

4.2 Szkolenia i stałe podnoszenie kwalifikacji zawodowych

Partnerzy pracownicy muszą spełniać minimalne wymagania dotyczące stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych zgodnie z definicją **[podaj wymogi obowiązujące w lokalnym systemie prawnym lub wymogi organizacji zawodowej]** oraz wszelkie dodatkowe określone dla nich potrzeby dotyczące szkoleń, odpowiednie dla ich poziomu i obowiązków.

Udział w zewnętrznych kursach podnoszących kwalifikacje zawodowe musi być zatwierdzony przez dział zasobów ludzkich.

Partnerzy i pracownicy są odpowiedzialni za archiwizowanie swoich danych o podnoszeniu kwalifikacji zawodowych (i tam, gdzie ma to zastosowanie, przestrzegali wytycznych firmy). Partner zarządzający lub dział zasobów ludzkich w firmie dokonuje corocznego przeglądu tych rejestrów w celu zapewnienia, że wymagane szkolenia oraz stałe podnoszenie kwalifikacji zawodowych miały miejsce oraz, w stosownych przypadkach, ustalenia odpowiednich działań w przypadku ewentualnych braków.

4.3 Wyznaczanie zespołów realizujących zlecenie

Zasady i procedury zapewniają firmie wyznaczenie właściwych partnerów i pracowników (pojedynczych osób i zespołów) do każdego zlecenia. Odpowiedzialność partnera odpowiedzialnego za zlecenie jest jasno ustalona w sekcji 5.1 niniejszej instrukcji i w szablonach zleceń zapewnionych przez firmę. Partner odpowiedzialny za zlecenie, po przeprowadzeniu konsultacji z partnerem zarządzającym, planuje przydział partnerów i pracowników. Jest on także odpowiedzialny za zagwarantowanie, aby wyznaczone osoby i cały zespół realizujący zlecenie posiadały niezbędne kompetencje do wykonania zlecenia zgodnie z zawodowymi standardami i systemem kontroli jakości w firmie.

Kierownictwo klienta oraz inne organy odpowiedzialne za zarządzanie i nadzór nad jednostką będą poinformowane o tożsamości i rolach partnera odpowiedzialnego za zlecenie.

Firma odpowiada za zapewnienie, aby odpowiedzialny partner przydzielony do każdego ze zleceń atestacyjnych miał niezbędne kompetencje i dość czasu na przyjęcie całej odpowiedzialności za jego wykonanie zgodnie z zawodowymi standardami i mającymi regulacjami i wymogami prawnymi.

Ustalając dobór odpowiednich pracowników dla danego zlecenia, należy w szczególny sposób uwzględnić ich wiedzę merytoryczną, kwalifikacje i doświadczenie. Należy także wziąć pod uwagę kontynuację pracy dla klienta oraz wymogi dotyczące rotacji.

Partner odpowiedzialny za zlecenie będzie także planował możliwości szkolenia młodszego i wyższego personelu poprzez coaching, aby pokierować rozwojem mniej doświadczonych pracowników.

Partner zarządzający ponosi ostateczną odpowiedzialność i ma stosowne uprawnienia w odniesieniu do wszelkich kwestii planowania zlecenia i jest ostatecznym arbitrem w przypadku konfliktów dotyczących zasobów ludzkich i innych zasobów, a jego zadaniem jest znalezienie rozwiązania, które nie narazi na szwank jakości wykonania zleceń.

4.4 Egzekwowanie zasad kontroli jakości (egzekwowanie dyscypliny)

System kontroli jakości w firmie to nie tylko jego skuteczne monitorowanie. Niezbędny jest też proces egzekwowania, obejmujący procedury naprawcze oraz konsekwencje za nieprzestrzeganie, nieposzanowanie, nadużycie i obejście systemu, a także brak należytej staranności i uwagi.

Partner zarządzający ponosi główną odpowiedzialność za proces dyscyplinarny. Czynności naprawcze ustala się i administruje nimi w drodze konsultacji, a nie autokratycznie. Podjęte czynności naprawcze zależą od okoliczności.

Poważne, umyślne, powtarzające się wykroczenia lub przypadki nieposzanowania zasad obowiązujących w firmie i zawodowych reguł nie mogą być tolerowane. Należy podjąć odpowiednie kroki korygujące zachowanie partnerów lub pracowników lub też zakończyć stosunek pracy z daną osobą.

Czynności naprawcze podejmowane przez firmę będą zależały od okoliczności. Mogą one obejmować między innymi:

- przeprowadzenie rozmowy z osobą (osobami) zaangażowaną w sprawę w celu ustalenia faktów oraz omówienie przyczyn i możliwych rozwiązań,
- porady i/lub mentoring oraz
- przeprowadzenie rozmów kontrolnych w celu sprawdzenia, czy przestrzeganie zasad uległo poprawie oraz ostrzeżenia pracowników, że jeśli to nie nastąpi, możliwe jest zastosowanie bardziej zdecydowanych czynności naprawczych chroniących interes klientów i firmy, takich jak:
 - o nagana (zarówno ustna, jak i pisemna),
 - o obligatoryjny wymóg ukończenia określonego kursu podnoszenia kwalifikacji zawodowych,
 - o pisemna informacja włączona do akt osobowych,
 - o zawieszenie zatrudnienia,
 - o zakończenie zatrudnienia,
 - o oficjalne powiadomienie rzecznika dyscyplinarnego organizacji zawodowej.

Zamieść dodatkową politykę firmy lub procedury będące następstwem postępowania dyscyplinarnego stosownie do potrzeb. Dodatkowe wskazówki znajdują się w sekcji 4.5 Przewodnika.

4.5 Nagradzanie przestrzegania zasad

Przestrzeganie zasad firmy ma istotne znaczenie w procesie oceny poszczególnych pracowników, zarówno na bieżąco, jak i podczas regularnie wyznaczanego procesu przeglądu personelu.

Do cech określonych jako oceniane w wynikach pracy zostaną przypisane odpowiednie wagi i będą one miały znaczenie również dla ustalania wysokości wynagrodzeń, premii, awansów, rozwoju kariery oraz uprawnień w obrębie firmy. Jakość ma istotne znaczenie w tym procesie.

Okresowe oceny pracowników są zwykle przeprowadzane za pomocą formularzy o treści zdefiniowanej przez politykę firmy.

Zamieść przykładowy formularz oceny wyników w firmie.

5. Realizacja zlecenia

W ustalonych zasadach, procedurach i systemie kontroli jakości firma definiuje wymagania dotyczące wykonywania zleceń zgodnie z standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie regulacjami i wymogami prawnymi.

Ogólne systemy w firmie są zaprojektowane w celu uzyskania uzasadnionej pewności, że firma, jej partnerzy i pracownicy właściwie i odpowiednio planują i nadzorują zlecenia oraz dokonują ich przeglądu, a sprawozdania biegłych rewidentów są odpowiednie do okoliczności.

Dla ułatwienia spójnej i zgodnej ze standardami zawodowymi oraz regulacjami i wymogami prawnymi wykonania zlecenia przez pracowników, firma zapewnia przykładowe szablony dokumentacji roboczej w celu udokumentowania procesu zlecenia dla klienta. Szablony te są uaktualniane zgodnie z wymogami w celu odzwierciedlenia wszystkich zmian w standardach zawodowych. Pracownicy wykorzystują je do dokumentowania kluczowych faktów, czynników ryzyka i ocen związanych z przyjęciem lub kontynuacją każdego zlecenia. Pracownikom zaleca się stosowanie zawodowego osądu w trakcie modyfikacji takich szablonów, aby upewnili się, że w przypadku każdego zlecenia takie sprawy są odpowiednio udokumentowane i ocenione zgodnie ze standardami zawodowymi i zasadami firmy.

Dostępne są także narzędzia badawcze i podręczne materiały informacyjne, system kontroli jakości, określony w tej instrukcji, odpowiednie oprogramowanie i sprzęt komputerowy standardowy dla branży, wraz z zabezpieczeniem dostępu do systemu i danych, oraz wskazówki, szkolenia, zasady kształcenia i programy edukacyjne, w tym dotyczące wypełniania obowiązku **[podaj odpowiedni system prawny]** podnoszenia kwalifikacji zawodowych.

Obowiązki dotyczące nadzoru i przeglądu określa partner odpowiedzialny za zlecenie. Mogą one być różne dla różnych zleceń. Obowiązki dotyczące przeglądu w firmie są ustalane na podstawie reguły mówiącej, że prace mniej doświadczonych członków zespołu podlegają przeglądowi przez bardziej doświadczonych członków zespołu realizującego badanie. Osoby dokonujące przeglądu będą rozważały, czy zespoły realizujące zlecenie:

- wykorzystywały (właściwie zmodyfikowane) firmowe szablony do przygotowywania akt, dokumentacji i korespondencji, a także oprogramowanie, narzędzia badawcze, procedury podpisywania i wydawania właściwe dla zlecenia,
- postępowały zgodnie z zasadami etycznymi firmy i ich przestrzegały,
- wykonywały swoją pracę z należytą starannością i uwagą, zgodnie ze standardami zawodowymi i standardami firmy,
- wystarczająco i odpowiednio dokumentowały swoją pracę, analizy, konsultacje oraz wnioski,
- wykonywały swoje prace obiektywnie, zachowując odpowiednią niezależność, terminowo i efektywnie, dokumentując je w sposób zorganizowany, systematyczny, kompletny i czytelny,
- upewnili się, czy wszystkie dokumenty robocze, dokumenty z akt i notatki są parafowane, datowane i posiadają stosowne odnośniki i czy sprawy trudne i sporne zostały odpowiednio skonsultowane,
- upewnili się, czy kwestie właściwej komunikacji z klientem, oświadczeń, przeglądów i odpowiedzialności są jasno ustalone i udokumentowane,
- upewnili się, czy sprawozdanie z wykonania zlecenia odzwierciedla wykonaną pracę i zamierzony jej cel oraz że wydano je niezwłocznie po zakończeniu prac w jednostce.

5.1 Rola partnera odpowiedzialnego za zlecenie

Partner odpowiedzialny za zlecenie odpowiada za podpisanie sprawozdania z wykonania zlecenia. Jako lider zespołu realizującego zlecenie, jest on odpowiedzialny za:

- ogólną jakość każdego z przydzielonych mu zleceń,
- sformułowanie wniosku o przestrzeganiu wymogów niezależności w stosunku do klienta i uzyskanie wymaganych informacji dla zidentyfikowania zagrożeń dla niezależności oraz podjęcie działań eliminujących takie zagrożenia lub ograniczających je do możliwego do zaakceptowania poziomu poprzez zastosowanie odpowiednich zabezpieczeń i dopilnowanie aby skompletowano odpowiednią dokumentację,
- zapewnienie, że zastosowano odpowiednie procedury związane z podjęciem i kontynuacją współpracy z klientem oraz związane z tymi zagadnieniami wnioski są właściwe i zostały udokumentowane,
- bezzwłoczne przekazywanie firmie wszystkich uzyskanych informacji, które wpłynęłyby na odmowę przyjęcia zlecenia, gdyby były jej wcześniej dostępne, tak aby firma i partner odpowiedzialny za zlecenie mogli podjąć stosowne działania,
- upewnienie się, czy zespół realizujący zlecenie ma łącznie odpowiednie zdolności, kompetencje i czas na wykonanie zlecenia zgodnie z zawodowymi standardami, wymogami prawnymi i regulacyjnymi,
- nadzorowanie i/lub wykonywanie zlecenia przy jednoczesnym przestrzeganiu zawodowych standardów, regulacji i wymogów prawnych oraz zapewnieniu, że wydane sprawozdania biegłych rewidentów są właściwe w danych okolicznościach,
- poinformowanie kluczowych członków kierownictwa klienta oraz osób sprawujących nadzór nad jednostką o tożsamości i roli partnera odpowiedzialnego za zlecenie,
- zapewnienie, że dokonano przeglądu dokumentacji i przeprowadzono dyskusję z zespołem realizującym zlecenie, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania wspierające wyciągnięte wnioski i wydane sprawozdanie,
- przyjęcie odpowiedzialności za zlecenie, przeprowadzając odpowiednie konsultacje (zarówno zewnętrzne, jak i wewnątrz firmy), w kwestiach trudnych lub spornych,
- upewnienie się, czy weryfikator wyznaczony jest zgodnie z wymogami standardów zawodowych i/lub polityką firmy, omówienie z nim istotnych zagadnień wynikłych w trakcie realizacji zlecenia, a rozpoznanych przez niego w toku kontroli jakości, i niedatowanie sprawozdania biegłego rewidenta przed zakończeniem tego przeglądu.

5.2 Konsultacje

Firma zachęca członków zespołu realizującego zlecenie do konsultowania się między sobą oraz dla znaczących zagadnień z innymi pracownikami kancelarii, a po uzyskaniu upoważnienia z osobami spoza firmy. Konsultacje wewnętrzne wykorzystują grupowe doświadczenie i umiejętności merytoryczne (dostępne firmie), co pozwala obniżyć ryzyko błędu oraz poprawić jakość realizacji zlecenia. Środowisko sprzyjające konsultacjom poprawia proces uczenia się i rozwoju partnera, jak i pracowników, wzmacniając wspólną bazę wiedzy w firmie, system kontroli jakości oraz zawodowe kompetencje.

W każdej znaczącej, trudnej lub spornej kwestii zidentyfikowanej podczas planowania lub w trakcie zlecenia, partner odpowiedzialny za zlecenie konsultuje się z innymi partnerami i pracownikami, którzy mają odpowiednie doświadczenie, wiedzę, kompetencje i uprawnienia. Wśród takich osób mogą być inni partnerzy i pracownicy, a także, w razie konieczności, odpowiednie osoby z zewnątrz [**Firma może tu zamieścić listę wszystkich osób spoza firmy, z którymi umówiła się na ewentualne konsultacje**]. W miarę możliwości wszyscy profesjonaliści w firmie powinni wzajemnie sobie pomagać w rozwiązywaniu takich kontrowersyjnych kwestii i dochodzeniu do wniosków w ich sprawie.

Firma będzie zapewniać dostępność wystarczająco wykwalifikowanego personelu oraz zasoby finansowe i informacyjne, pozwalające na odbywanie odpowiednich konsultacji wewnętrznych i zewnętrznych.

Gdy zwrócono się z prośbą o konsultacje wewnętrzne, a kwestię określono jako znaczącą, członek zespołu realizującego zlecenie dokumentuje przebieg konsultacji oraz ich rezultat. Gdy wymagane są konsultacje zewnętrzne, a partner odpowiedzialny za zlecenie albo partner zarządzający dał upoważnienie do ich przeprowadzenia, sytuację taką należy formalnie udokumentować. Opinie lub stanowiska zewnętrznych ekspertów powinny być wystarczająco szczegółowo udokumentowane, aby pozwoliło to czytającym akta na zrozumienie pełnego zakresu charakteru konsultacji, kwalifikacji i właściwych kompetencji zewnętrznego eksperta oraz rekomendowanego sposobu działania.

Zewnętrzny ekspert zaznajamia się ze wszystkimi istotnymi faktami, aby udzielić kompetentnej porady. W przypadku zwracania się o poradę niewłaściwe jest ukrywanie faktów lub kierowanie przepływem informacji w celu uzyskania konkretnego pożądanego rezultatu. Zewnętrzny ekspert jest niezależny od klienta, wolny od konfliktu interesów i utrzymuje wysokie standardy niezależności.

Porady zewnętrznego eksperta są zwykle wdrażane jako rozwiązanie lub stanowią część rozwiązania spornej kwestii. Gdy porady nie zastosowano lub gdy jest ona znacząco różna od wniosku, proponuje się, aby partner odpowiedzialny za zlecenie przedstawił wyjaśnienie dokumentujące powody i rozważane alternatywy, wraz z zapisem konsultacji (lub z odniesieniem do niego).

Jeżeli zakończono więcej niż jedną konsultację, dodaje się do dokumentów roboczych podsumowanie ogólnych dyskusji i zakresu wygłaszanych opinii lub przedstawionych możliwości. Dokumentuje się także ostatecznie przyjęte stanowisko, a także jego powody.

Dla wszystkich zewnętrznych konsultacji, muszą być przestrzegane przepisy dotyczące ochrony prywatności i wymogi związane z zachowaniem poufności danych klienta. Konieczne może być zwracanie się o poradę prawną dotyczącą tych wymogów lub też innych kwestii związanych z etyką, z wykonywaniem zawodu lub dotyczących regulacji i zagadnień prawnych.

5.3 Rozbieżności zdań

Firma, jej partnerzy i pracownicy podejmują wszystkie konieczne kroki, zgodne ze standardami zawodowymi i firmy, w celu wystarczającej identyfikacji, rozważenia, udokumentowania i rozwiązania rozbieżności zdań, które mogą powstać w wielu okolicznościach.

Wszyscy partnerzy i pracownicy starają się być obiektywnymi, sumiennymi, wolnymi od uprzedzeń, kierować się zdrowym rozsądkiem, ułatwiając lub osiagając bez zbędnej zwłoki rozwiązanie sporów i rozbieżności zdań.

Każdy, kto jest stroną sporu lub rozbieżności zdań, podejmuje próby rozwiązania sprawy na czas, w sposób profesjonalny, taktowny i uprzejmy stosując w tym celu dyskusje, badania, konsultacje z inną osobą (osobami).

Gdy sprawa nie może być rozwiązana lub nie ma pewności, jakie działanie należy podjąć, strony powinny skonsultować się z wyższym rangą członkiem zespołu realizującego zlecenie lub partnerem odpowiedzialnym za zlecenie.

Jeśli kwestia dotyczy konkretnego obszaru nadzoru zawodowego lub praktyki zarządzania w firmie, zwraca się z nią do partnera odpowiedzialnego za ten obszar, najlepiej do partnera odpowiedzialnego za zlecenie. Partner odpowiedzialny za zlecenie rozważy sprawę i zadecyduje, przeprowadzając konsultacje ze stronami, jak ją rozwiązać. Partner informuje wtedy strony o decyzji i przyczynach jej podjęcia.

Jeśli spór lub rozbieżność zdań pozostają nierozwiązane, albo jedna lub więcej zaangażowanych osób nie jest zadowolona z decyzji partnera, osoba (lub osoby) rozważa, czy dotyczy ona kontroli jakości lub czy może mieć wystarczający wpływ na tyle, by uzasadniało to zwrócenie się z nią bezpośrednio do partnera zarządzającego lub odpowiedzialnego za zlecenie.

Wszyscy pracownicy chronieni są przed każdą z form kary, ograniczeniem kariery lub działaniami karnymi za zwrócenie uwagi na zasadne i znaczące kwestie, działając w dobrej wierze i w trosce o prawdziwy interes publiczny, klienta, firmy lub współpracownika.

Partnerzy i pracownicy rozumieją, że przekazanie sprawy do rozpatrzenia poza zespół realizujący zlecenie lub partnera odpowiedzialnego za zlecenie jest poważne i nie może być lekceważone, gdyż wymagać będzie poświęcenia znacznej ilości czasu przez partnera. Przekazanie sprawy może odbyć się ustnie (jest to jednak odradzane, jeśli informacje są poufne albo wrażliwe) lub na piśmie.

Partner zarządzający rozważy kwestię i jeśli uzna ją jako znaczącą i istotną, omówi ją z innymi partnerami, a następnie poinformuje zaangażowane strony o decyzji firmy. We wszystkich przypadkach dokumentuje się charakter, zakres, wyciągnięte wnioski i przeprowadzone konsultacje w czasie trwania zlecenia.

Jeśli dana osoba w dalszym ciągu nie jest zadowolona ze sposobu rozwiązania zagadnienia i nie ma dalszych środków odwoławczych w firmie, będzie musiała rozważyć czy zagadnienie wpływa na jej odpowiedzialność zawodową, zajmowane stanowisko lub możliwość dalszej pracy w firmie.

Spory i rozbieżności zdań są dokumentowane w ten sam sposób, jak konsultacje każdej innej sprawy dotyczącej zlecenia. We wszystkich przypadkach sprawozdanie z wykonania zlecenia nie będzie datowane zanim zagadnienie nie zostanie rozwiązane.

Pisemna umowa spółki partnerskiej ustala zasady rozstrzygania sporów i rozwiązywania spółki partnerskiej, według których należy postępować, gdy rozbieżności poglądów są zbyt trudne by je polubownie rozstrzygnąć.

5.4 Kontrola jakości zlecenia (weryfikacja)

Wszelkie zlecenia muszą być oceniane zgodnie z ustalonymi kryteriami w firmie w celu stwierdzenia, czy należy przeprowadzić weryfikację. W przypadku nowego klienta ocena ta powinna być dokonana przed akceptacją zlecenia, a w przypadku kontynuacji współpracy z dotychczasowym klientem, w trakcie planowania zlecenia.

Polityka firmy wymaga od partnera odpowiedzialnego za zlecenia rozwiązania wszystkich kwestii przedstawionych przez weryfikatora w sposób satysfakcjonujący przed datowaniem sprawozdania z wykonania zlecenia.

Weryfikacja jest wymagana przed datowaniem sprawozdania biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego jednostek notowanych na giełdzie. W każdych innych okolicznościach, gdy przeprowadza się weryfikację, sprawozdanie z wykonania zlecenia nie jest datowane przed jej zakończeniem.

Przykłady kryteriów, które firma może uznać za wskazania do przeprowadzenia weryfikacji:

- jest ona elementem zbioru zabezpieczeń zastosowanych w sytuacji, gdy partner odpowiedzialny za zlecenie narażony jest na znaczące i powtarzające się zagrożenie niezależności, wynikające z długotrwałego bliskiego osobistego związku lub kontaktów gospodarczych z klientem, które ograniczono poprzednim razem do możliwego do zaakceptowania poziomu.
- określone zagrożenie niezależności związane z partnerem odpowiedzialnym za zlecenie pojawia się cyklicznie i jest uznane za znaczące, ale przeprowadzenie weryfikacji może ograniczyć to zagrożenie do możliwego do zaakceptowania poziomu,
- przedmiot usługi zlecenia dotyczy organizacji, które są ważne dla określonych społeczności lub ogółu społeczeństwa,
- użytkownicy sprawozdania to duża liczba biernych udziałowców/akcjonariuszy, posiadaczy równorzędnych jednostek własności, partnerów, współników przedsięwzięć, beneficjentów lub innych podobnych stron,
- zidentyfikowano znaczące ryzyko związane z decyzją przyjęcia lub kontynuacji zlecenia,
- możliwość zachowania zdolności do kontynuacji działalności jednostki jest problematyczna, a potencjalny wpływ sprawozdania na korzystające z niego strony trzecie (inne niż kierownictwo) jest znaczny,
- występuje istotne ryzyko dla użytkowników dotyczące nowych i bardzo złożonych wyspecjalizowanych transakcji, takich jak transakcje pochodne i zabezpieczające, wynagrodzenia bazujące na kursie giełdowym akcji, nietypowe instrumenty finansowe, szeroki zakres oszacowań dokonanych przez kierownictwo oraz osądy, które potencjalnie mają znaczący wpływ na innych użytkowników,
- jednostka jest dużym prywatnym przedsiębiorstwem (lub powiązaną grupą, za którą odpowiedzialność ponosi jeden partner odpowiedzialny za zlecenie),
- całkowite wynagrodzenie zapłacone przez klienta stanowi duży udział w całkowitych przychodach rocznych partnera lub firmy (np. większy niż 10-15%).

Mogą też wystąpić czynniki, które wymuszają przeprowadzenie kontroli jakości zlecenia po jego rozpoczęciu. Przykłady takich sytuacji to:

- wzrost ryzyka zlecenia podczas jego realizacji, na przykład w sytuacji, gdy klient staje się celem przejęcia,
- obawa członków zespołu realizującego zlecenie, że sprawozdanie biegłego rewidenta może być nieodpowiednie do okoliczności,
- zidentyfikowanie nowych i znaczących użytkowników sprawozdania finansowego,
- znaczące spory sądowe, których stroną jest klient, wszczęte po zakończeniu procesu akceptacji zlecenia,
- są obawy co do znaczenia i charakteru skorygowanych i nieskorygowanych zniekształceń zidentyfikowanych w trakcie zlecenia,
- pojawiły się rozbieżności poglądów z kierownictwem badanej jednostki dotyczące istotnych zagadnień rachunkowości lub ograniczenia zakresu badania,
- pojawiły się ograniczenia zakresu badania.

Zamieść listę innych wymaganych kryteriów ustalonych w polityce firmy. Każda firma określa swoje własne kryteria weryfikacji. Dodatkowe wskazówki znajdują się w sekcji 5.6 Przewodnika.

5.4.1 Charakter, harmonogram i zakres kontroli jakości zlecenia

Decyzja o przeprowadzeniu weryfikacji, nawet gdy zlecenie spełnia kryteria wymienione powyżej, jak i zakres weryfikacji, zależą od złożoności zlecenia i związanego z nim ryzyka. Weryfikacja nie ogranicza odpowiedzialności partnera odpowiedzialnego za zlecenie.

Weryfikacja obejmuje co najmniej:

- omówienie znaczących zagadnień z partnerem odpowiedzialnym za zlecenie,
- przegląd sprawozdania finansowego lub innych informacji o przedmiocie zlecenia i proponowanego sprawozdania,
- przegląd wybranych akt dokumentacji zlecenia dotyczących znaczących osądów dokonanych przez zespół realizujący zlecenie oraz wyciągniętych na ich podstawie wniosków,
- ocenę wniosków sformułowanych podczas sporządzania sprawozdania oraz rozważenie, czy zaproponowane sprawozdanie jest odpowiednie.

Weryfikator korzysta ze standardowej listy kontrolnej dotyczącej kontroli jakości zlecenia w celu zakończenia przeglądu i zapewnienia odpowiedniej jego dokumentacji.

Dla jednostek notowanych na giełdzie (i innych organizacji objętych polityką właściciela kancelarii), weryfikacja bierze także pod uwagę:

- ocenę niezależności firmy w związku z określonym zleceniem, przeprowadzoną przez zespół realizujący zlecenie,
- czy przeprowadzono odpowiednie konsultacje w zakresie spraw, które dotyczą rozbieżności zdań bądź innych trudnych lub spornych spraw i wnioski wyciągnięte z przeprowadzonych konsultacji,
- czy dokumentacja wybrana do przeglądu odzwierciedla prace przeprowadzone w odniesieniu do znaczących osądów kierownictwa i czy potwierdza ona wyciągnięte wnioski.

Weryfikator ma być zaangażowany w proces zlecenia na wczesnym jego etapie, co pozwoli w porę przeglądać wszystkie znaczące kwestie powstałe w trakcie zlecenia. Można będzie wziąć pod uwagę przeprowadzenie części przeglądu w miarę postępu realizacji zlecenia. We wszystkich przypadkach weryfikator dokonuje przeglądu prac, które wcześniej zostały już przejrzane przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie.

Partner odpowiedzialny za zlecenie powinien zapewnić minimum **[wstaw liczbę dni zgodną z polityką firmy]** dni roboczych przed datą wydania sprawozdania na weryfikację, z których dwa dni będą przeznaczone na wykonanie i zakończenie ostatecznego przeglądu. Czas ten w przypadku większych i bardziej skomplikowanych zleceń będzie oczywiście znacznie dłuższy.

Sprawozdanie z wykonania zlecenia nie jest datowane przed zakończeniem kontroli jakości zlecenia.

5.4.2 Osoba dokonująca kontroli jakości zlecenia (weryfikator)

Firma jest odpowiedzialna za ustanowienie kryteriów wyznaczania weryfikatorów i określenie ich kwalifikacji.

Firma wyznaczyła partnera zarządzającego, aby ponosił tę odpowiedzialność, łącznie z wyznaczaniem partnerom i pracownikom odpowiedzialności za weryfikację i ustalaniem zleceń, do których mogą oni być przydzieleni.

Weryfikator musi być obiektywny, niezależny, dostatecznie wyszkolony, mieć doświadczenie, kompetencje merytoryczne i uprawnienia, jak również czas oraz zdolności konieczne do wypełnienia tej roli. Cechy, których zwykle oczekuje się od kandydata odpowiedniego do wypełniania tej roli, obejmują najwyższą wiedzę merytoryczną w zakresie bieżących standardów rachunkowości i rewizji oraz szerokie doświadczenie zdobyte na wysokim szczeblu.

Weryfikator nie może być członkiem zespołu realizującego zlecenie, nie może też, bezpośrednio lub pośrednio, dokonywać przeglądu swojej własnej pracy lub decydować o realizacji zlecenia.

Zaleca się konsultacje między wykwalifikowanymi profesjonalistami, pełniącymi funkcje weryfikatorów. Często zdarza się, że zespół realizujący zlecenie konsultuje się z weryfikatorem w trakcie realizacji zlecenia. Nie zmniejsza to zwykle niezależności weryfikatora, dopóki partner odpowiedzialny za zlecenie (a nie weryfikator) podejmuje ostateczne decyzje, zaś kwestia nie jest zbyt znacząca. Proces ten pozwoli uniknąć rozbieżności zdań w późniejszej fazie wykonywania zlecenia.

Jeśli po udzielonej konsultacji odnośnie konkretnego zagadnienia obiektywizm weryfikatora jest narażony na szwank, zaleca się, by firma wyznaczyła jego zastępcę.

6. Monitoring (nadzorowanie)

Zasady i procedury kontroli jakości stanowią kluczową część systemu kontroli wewnętrznej firmy. Choć partnerzy i pracownicy na wszystkich poziomach powinni nieustannie starać się o utrzymanie wysokiej jakości, przestrzeganie zasad etyki oraz standardów zawodowych i standardów firmy, osoby podejmujące decyzję i nadzorujące pracę innych ponoszą większą odpowiedzialność za codzienne monitorowanie oraz egzekwowanie zasad i procedur kontroli jakości.

Ponadto monitorowanie jest osobnym komponentem systemu kontroli jakości. Polega przede wszystkim na zrozumieniu systemu kontroli jakości i ustaleniu - poprzez rozmowy, testy krok po kroku oraz inspekcje akt zlecenia i innej dokumentacji istotnej dla działania systemu kontroli (na przykład rejestrów dotyczących szkoleń i stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych oraz potwierdzeń dotyczących niezależności) - czy i w jakim stopniu system kontroli został opracowany i działa efektywnie. Obejmuje to także opracowanie zaleceń dotyczących ulepszenia systemu, szczególnie gdy wykryto słabości lub gdy zmieniły się standardy zawodowe i zwyczaje.

Firma musi być świadoma potrzeby sprawdzania systemu kontroli jakości pod kątem stałej jego skuteczności w świetle ostatnich zmian, okresowego testowania procedur kontrolnych poprzez formalne monitorowanie akt zlecenia, aby zapewnić skuteczne ich funkcjonowanie oraz, że nie są one celowo pomijane lub stosowane mniej rygorystycznie, niż to było zamierzone.

Firma weźmie także pod uwagę wszelkie opinie otrzymane podczas wizytacji od **[wstaw nazwę odpowiedniej organizacji zawodowej lub instytutu]** przeprowadzających inspekcje i od systemu licencjonowania. Jednakże nie jest to substytut własnego programu wewnętrznego monitorowania w firmie.

Firma wyznacza partnera lub partnerów lub inne osoby posiadające wystarczające doświadczenie i uprawnienia odpowiedzialnych za proces monitorowania („osoba monitorująca”). Firma może także opracować wewnętrzny system monitoringu lub zawrzeć porozumienie z odpowiednią osobą spoza firmy; decyzja ta zależy od poziomu zasobów firmy w czasie przeprowadzania inspekcji i jej zdolności do skutecznego przeprowadzenia programu. Decyzja ta będzie podejmowana przez partnera zarządzającego, w drodze konsultacji z wszystkimi partnerami, podczas każdego cyklu inspekcji.

6.1 Program monitorowania (nadzorowania)

Odpowiedzialność za monitorowanie wdrażania zasad i procedur kontroli jakości jest oddzielona od ogólnej odpowiedzialności za kontrolę jakości.

Zaprojektowano system mający na celu zapewnienie firmie uzasadnionej pewności, że znaczące i długotrwałe naruszenia polityki i kontroli jakości będą mało prawdopodobne lub zostaną wykryte. Celem programu monitorowania jest pomóc firmie w uzyskaniu uzasadnionej pewności, że zasady i procedury dotyczące systemu kontroli jakości są właściwe, wystarczające i działają skutecznie. Program stanowi także pomoc w zapewnieniu przestrzegania wymogów przeglądu praktyki i nadzoru.

Wszyscy partnerzy i pracownicy muszą współpracować z monitorującym, zdając sobie sprawę, że osoba ta jest zasadniczą częścią systemu kontroli jakości. Wsparcie tego procesu przez partnerów i kierowników oraz podkreślenie uwag i ustaleń monitorującego jest szczególnie ważne. Rozbieżność poglądów co do ustaleń osoby monitorującej, brak zgody z nimi lub ich nieposzanowanie mogą być rozstrzygnięte w procesie rozwiązywania sporów w firmie (opisanym w sekcji 5.3 niniejszej instrukcji).

6.2 Procedury inspekcji

Monitorowanie systemu kontroli jakości w firmie będzie wykonywane okresowo. Zaleca się, aby, jako część programu monitorowania, firma sprawdziła wybrane zlecenia danej osoby. Mogą one być wyselekcjonowane bez wcześniejszego powiadamiania zespołu realizującego zlecenie. Pomimo tego, że dla każdego partnera odpowiedzialnego za zlecenie pożądanym jest wybranie jednego lub więcej zakończonych zleceń podczas każdej inspekcji, firma może wybrać inspekcję pewnej liczby zleceń na rok, jednak tak, aby akta każdego partnera były kontrolowane przynajmniej raz w trakcie trwania cyklu (zazwyczaj nie rzadziej niż co trzy lata). Osoby zaangażowane do zespołu realizującego zlecenie lub przeprowadzające weryfikację nie powinny być uprawnione do monitorowania tych samych akt.

Osoba monitorująca rozważy przy wyznaczaniu inspekcji wyniki poprzedniego monitoringu, charakter i zakres udzielonych poszczególnym partnerom i pracownikom uprawnień, charakter i złożoność praktyk firmy oraz konkretne ryzyko związane z jej klientem.

Firma poinstruuje osobę monitorującą, aby przygotowała stosowną dokumentację inspekcji, która będzie zawierać:

- wyniki oceny elementów systemu kontroli jakości,
- ocenę, czy firma odpowiednio zastosowała zasady i procedury kontroli jakości,
- ocenę przestrzegania standardów zawodowych oraz zastosowanych regulacji i wymogów prawnych,
- ocenę, czy sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednie do okoliczności,
- identyfikację wszystkich niedociągnięć, ich przyczyn i wpływu oraz decyzję, czy konieczne są dalsze działania wraz ich szczegółowym opisem,
- podsumowanie wyników i wyciągniętych wniosków (dostarczonych firmie), wraz z zaleceniami czynności naprawczych lub koniecznych zmian.

Partnerzy odpowiedzialni za zlecenie (razem z innym odpowiednim personelem) spotkają się w celu dokonania przeglądu sprawozdania biegłego rewidenta i podjęcia decyzji o czynnościach naprawczych i/lub zmianach systemu, ról i odpowiedzialności, postępowania dyscyplinarnego, wyrażania uznania oraz innych zagadnień, stosownie do ustaleń.

Co roku wszystkim partnerom i pracownikom będą dostarczane informacje o wynikach procesu monitorowania wraz ze szczegółowym jego opisem i wnioskami dotyczącymi ogólnej zgodności i skuteczności firmy.

6.3 Ocena, przekazywanie informacji i usuwanie niedociągnięć

Firma rozważa, czy te niedociągnięcia wskazują na strukturalne wady systemu kontroli jakości lub nieprzestrzeganie wymogów przez poszczególnych partnerów lub pracowników. Firma poinformuje także właściwych partnerów odpowiedzialnych za zlecenie i inny odpowiedni personel o niedociągnięciach wykrytych i zgłoszonych przez monitorującego wraz z zaleceniami dotyczącymi działań naprawczych.

Zalecenia dotyczące zgłoszonych niedociągnięć koncentrują się na usunięciu ich przyczyn i obejmują jedno lub więcej działań wymienionych poniżej:

- podjęcie odpowiednich działań naprawczych w związku z określonym zleceniem lub w związku z członkiem personelu (na przykład takich, jak te wyliczone w sekcji 6.4.1 poniżej),
- poinformowanie o ustaleniach działu zasobów ludzkich,

- zmiany zasad i procedur kontroli jakości oraz
- podjęcie działań dyscyplinarnych wymienionych w sekcji 4.4 niniejszej instrukcji.

Jeśli okaże się, że wydano niewłaściwe sprawozdanie z wykonania zlecenia lub że określony w nim przedmiot usługi zawierał zniekształcenia lub nieścisłości, firma ustala, jakie dalsze działania są odpowiednie aby zapewnić zgodność ze standardami zawodowymi oraz regulacjami i wymogami prawnymi. W takich okolicznościach firma rozważy też skorzystanie z pomocy prawnej.

Gdy niedociągnięcia zostaną uznane za systemowe lub powtarzające się, podjęte będą bezzwłoczne czynności naprawcze. W większości przypadków niedociągnięcia związane z niezależnością i konfliktem interesów wymagają natychmiastowych czynności naprawczych.

6.4 Raport z wyników monitoringu

Po dokonaniu rocznej oceny systemu kontroli jakości, osoba monitorująca musi zraportować wyniki partnerowi zarządzającemu, partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie i innemu odpowiedniemu personelowi. Raport taki musi być wystarczający do tego, by w koniecznych przypadkach umożliwić firmie oraz wymienionym osobom podjęcie niezwłocznych i odpowiednich działań zgodnych z pełnionymi przez nie rolami i zakresem odpowiedzialności. Musi także zawierać szczegółowy opis przeprowadzonych procedur i wyciągniętych wniosków z przeglądu. Jeśli dostrzeżono systemowe, powtarzające się lub inne znaczące niedociągnięcia, raport ten musi także opisywać działania podjęte w celu ich usunięcia.

Raport wyników monitorowania powinien zawierać co najmniej:

- opis przeprowadzonych procedur monitoringu,
- wnioski wyciągnięte na podstawie procedur monitoringu,
- opis systemowych, powtarzających się lub innych znaczących niedociągnięć, a także działań podjętych i zaleconych w celu ich usunięcia (jeśli występują).

Wstaw przykładowy raport wyników monitorowania w firmie.

6.4.1 Nieprzestrzeganie prawa lub regulacji

Nieprzestrzeganie systemu kontroli jakości firmy jest poważnym problemem, szczególnie gdy partner lub pracownicy umyślnie odmawiają przestrzegania polityki firmy.

Ponieważ system kontroli jakości ma chronić interes publiczny, firma musi w sposób przejrzysty i rygorystyczny odnosić się do umyślnego jego nieprzestrzegania. Możliwe działania podejmowane wobec umyślnego nieprzestrzegania są różnorakie i mogą obejmować opracowanie planu poprawy działania, przeprowadzanie przeglądów i ponowne rozpatrzenie możliwości awansu, wzrostu wynagrodzeń oraz ostateczne zakończenie zatrudnienia.

W niektórych okolicznościach właściwe może być nałożenie czasowego reżimu nadzoru na partnerów lub pracowników, którzy mają trudności z przestrzeganiem zasad systemu kontroli jakości. Może to obejmować wymóg przeglądu pracy wykonanej przez innego partnera lub zaangażowanie osoby monitorującej do oceny pracy przed wydaniem sprawozdania z wykonania zlecenia. Alternatywą może być ograniczenie wykonywania pewnych rodzajów prac, przykładowo, czasowe lub stałe ograniczenie ich zaangażowania w zlecenia dla większych jednostek.

6.5 Skargi i zażalenia

Firma uznaje uprawnienia partnera zarządzającego do zajmowania się wszelkimi skargami i zażaleniami, odnośnie tego, że prace wykonane przez firmę nie spełniają zawodowych standardów oraz obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych. W jego gestii są też zażalenia na nieprzestrzeganie przez firmę zasad jej systemu kontroli jakości.

Skargi i zażalenia – szczególnie dotyczące niezachowania należytej staranności przy wykonywanej pracy na rzecz klienta lub inne naruszenia obowiązków zawodowych i prawnych przez partnerów i pracowników, pomiędzy nimi lub w odniesieniu do klientów – są poważnymi sprawami. Partner zarządzający poważnie rozważa powiadomienie ubezpieczyciela firmy i/lub zwrócenie się o poradę prawną. Jeżeli występuje jakaś niepewność, konsultuje się on z innymi partnerami lub innymi zaufanymi kolegami po fachu.

Na każdą skargę otrzymaną od klienta lub osób trzecich należy udzielić odpowiedzi tak szybko, jak to jest praktycznie możliwe wraz z zobowiązaniem, że sprawie zostanie poświęcona uwaga oraz wyjaśnieniem, że odpowiedź będzie dostarczona niezwłocznie po odpowiednim zbadaniu sprawy.

Firma stosuje określoną politykę i szczegółowe procedury według których należy postępować, gdy wystąpi skarga lub zażalenie.

Dochodzenie w takich sprawach będzie przydzielone partnerowi zarządzającemu i może być przekazane kompetentnemu i doświadczonemu partnerowi lub pracownikowi, który nie jest zaangażowany w tę skargę lub zażalenie.

Dzięki temu procesowi wszyscy pracownicy swobodnie zgłaszają obawy bez lęku przed represjami.

Zamieść dodatkową politykę firmy lub procedury, które mogą opisywać proces postępowania w takich okolicznościach. Dodatkowe wskazówki znajdują się w sekcji 6.6 Przewodnika.

Jeżeli dochodzenie ujawni słabości modelu lub działania zasad i procedur kontroli jakości firmy lub nieprzestrzeganie zasad systemu kontroli jakości firmy przez jednego lub więcej pracowników, firma podejmie odpowiednie czynności, obejmujące jedno lub więcej działań wymienionych poniżej:

- podjęcie odpowiednich działań naprawczych w związku z określonym zleceniem lub członkiem personelu (na przykład działań opisanych w sekcji 6.4.1 powyżej),
- poinformowanie o ustaleniach działu zasobów ludzkich,
- zmiany zasad i procedur kontroli jakości oraz
- podjęcie działań dyscyplinarnych wymienionych w sekcji 4.4 niniejszej instrukcji.

7. Dokumentacja

7.1 Dokumentacja zasad i procedur firmy

Firma stosuje zasady i procedury, które określają poziom i zakres wymaganej dokumentacji we wszystkich zleceniach i do ogólnego użytku w firmie (zgodnie z instrukcją/szablonami zleceń firmy). Stosuje także zasady i procedury wymagające odpowiedniej dokumentacji zapewniającej dowody na działanie każdego elementu kontroli jakości przez okres wystarczający, by osoby wykonujące procedury monitoringu mogły ocenić zgodność firmy z jej systemem kontroli jakości lub też przez dłuższy okres, jeśli jest to wymagane na mocy regulacji lub prawa.

Zasady te gwarantują, że dokumentacja jest wystarczająca i odpowiednia dla dostarczenia dowodów na:

- przestrzeganie każdego z elementów jej systemu kontroli jakości,
- potwierdzenie wydania każdego sprawozdania z wykonania zlecenia, zgodnie ze standardami zawodowymi i standardami firmy oraz regulacjami i wymogami prawnymi, wraz z dowodem, że ukończono weryfikację na lub przed datą sprawozdania biegłego rewidenta (jeżeli ma to zastosowanie).

7.2 Dokumentacja zlecenia

Zgodnie z polityką firmy dokumentacja zlecenia winna zawierać:

- listę kontrolną planowania zlecenia lub notatki,
- zidentyfikowane kwestie odnoszące się do wymogów etycznych (łącznie z potwierdzeniem ich przestrzegania),
- przestrzeganie wymogów niezależności i dokumentację wszystkich dyskusji odnoszących się do tych kwestii,
- wnioski wyciągnięte w odniesieniu do podjęcia i kontynuacji współpracy z klientem,
- procedury przeprowadzone w celu oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa lub błędu w sprawozdaniu finansowym oraz na poziomie stwierdzeń,
- charakter, harmonogram i zakres wykonanych procedur w odpowiedzi na oszacowane ryzyko, łącznie z rezultatami i wnioskami,
- charakter, zakres i wnioski wynikające z konsultacji,
- wszystkie przekazane i otrzymane informacje,
- wyniki weryfikacji ukończonej w dacie sprawozdania lub przed tą datą,
- potwierdzenie, że brak jest nierozwiązanych spraw, które mogłyby skłonić osobę dokonującą przeglądu do tego by sądzić, że znaczące osądy oraz wyciągnięte wnioski są nieodpowiednie,
- wniosek, że zebrano i oceniono wystarczające, odpowiednie dowody badania oraz potwierdzają one sprawozdanie biegłego rewidenta, które ma być wydane,
- zamknięcie akt, wraz z odpowiednim uzyskaniem zatwierdzenia.

Wstaw dodatkowe minimalne wymagania dotyczące dokumentacji zlecenia stosownie do potrzeb. Dodatkowe wskazówki znajdują się w sekcji 7.3 Przewodnika.

Polityka firmy wymaga zakończenia ostatecznego gromadzenia akt zlecenia przez **[podaj liczbę dni, zwykle nie więcej niż 60 dni po dacie sprawozdania biegłego rewidenta]**. Jeżeli wydano dwa lub więcej sprawozdania biegłego rewidenta dla tej samej informacji o przedmiocie zlecenia, zaleca się, aby polityka firmy wskazywała takie limity czasowe na zgromadzenie akt zlecenia, aby każde ze sprawozdań biegłego rewidenta było traktowane jako osobne zlecenie.

Dokumentacja każdego rodzaju musi być przechowywana przez okres nie krótszy niż **[podaj okres przechowywania, zwykle nie krótszy niż 5 lat od daty sprawozdania biegłego rewidenta lub, jeżeli jest ona późniejsza, od daty sprawozdania biegłego rewidenta skonsolidowanego sprawozdania finansowego]** pozwalający na wykonanie procedur monitoringu dotyczących oceny zakresu przestrzegania przez firmę systemu kontroli wewnętrznej. Należy także uwzględnić potrzeby firmy wynikające ze standardów zawodowych, prawa lub regulacji.

7.3 Dokumentacja kontroli jakości zlecenia

Każdy partner lub pracownik spełniający funkcję weryfikatora musi wypełnić standardową listę kontrolną weryfikacji będącą udokumentowaniem przeglądu. Musi to obejmować potwierdzenia, dowody potwierdzające lub odniesienia do nich, stwierdzające że:

- odpowiednio wykwalifikowani partnerzy i pracownicy przeprowadzili procedury wymagane dla weryfikacji,
- przegląd ukończono na lub przed datą sprawozdania biegłego rewidenta,
- weryfikatorowi nie są znane żadne nierozwiązane sprawy, które kazałyby mu sądzić, że znaczące osądy wydane przez zespół realizujący zlecenie oraz wyciągnięte przez niego wnioski nie są odpowiednie.

7.4 Dostęp do akt i archiwizacja

Firma ustanawia zasady i procedury zaprojektowane w celu zachowania poufności, bezpieczeństwa przechowywania, spójności, dostępności i możliwości odtworzenia dokumentacji zlecenia.

Te zasady obejmują rozważenie różnych wymogów archiwizacji zgodnie z ustawą i regulacjami, zapewniając archiwizację dokumentacji zlecenia na wystarczający okres, aby spełnić potrzeby firmy.

Wszystkie dokumenty robocze, sprawozdania biegłego rewidenta i inne dokumenty przygotowane przez firmę, razem z arkuszami kalkulacyjnymi przygotowanymi przez klienta są poufne i chronione przed nieautoryzowanym dostępem.

Partner odpowiedzialny za zlecenie lub partner zarządzający musi zatwierdzać wszystkie zewnętrzne prośby dotyczące przeglądu dokumentacji roboczej oraz ujawniania dokumentów. Prośby te nie będą spełnione do momentu uzyskania na to zgody.

Dokumentacja robocza nie będzie ujawniana stronom trzecim do momentu, gdy:

- klient upoważni do ujawnienia ich na piśmie,
- istnieje zawodowy obowiązek ujawnienia informacji,
- ujawnienie jest wymagane w trakcie procesu prawnego lub sądowego,
- ujawnienie jest wymagane przez prawo lub regulacje.

Jeżeli nie jest to zabronione przez prawo, firma musi poinformować klienta i uzyskać od niego upoważnienie przed udostępnieniem dokumentacji roboczej do przeglądu. Konieczne jest uzyskanie pisma upoważniającego wtedy, gdy pojawia się prośba o przegląd akt od przyszłego nabywcy, inwestora lub kredytodawcy. Jeżeli klient nie pozwala na ujawnienie informacji, należy się zwrócić o poradę prawną.

W przypadku postępowania sądowego, możliwości jego wystąpienia lub postępowań regulacyjnych bądź administracyjnych, nie przekazuje się dokumentacji roboczej bez uzyskania zgody od radcy prawnego firmy.

Polityka firmy nakazuje stosowanie odpowiednich okresów archiwizacji dokumentów roboczych stosowanych dla każdego z następujących rodzajów akt:

| | |
|--|---------------------|
| dokumentacja stała | [liczba lat] |
| dokumentacja podatkowa | [liczba lat] |
| sprawozdania finansowe i sprawozdania biegłego rewidenta | [liczba lat] |
| roczne lub okresowe dokumenty robocze | [liczba lat] |
| korrespondencja | [liczba lat] |

Minimalne okresy archiwizacji dokumentacji roboczej i akt byłych klientów to **[liczba lat]**.

Firma utrzymuje dostępne, stałe dane dotyczące wszystkich akt przechowywanych poza biurem, a każdy składowany element będzie odpowiednio oznakowany etykietą pozwalającą na łatwą identyfikację i wyszukiwanie. Partner odpowiedzialny za administrację biura zatwierdza każde zniszczenie akt i prowadzi stały rejestr wszystkich zniszczonych materiałów.

7.5 Skargi i zażalenia

Skargi i zażalenia wobec firmy są dokumentowane wraz z odpowiedzią firmy.

Załącznik: Odniesienie postanowień MSKJ 1 do Podręcznika kontroli jakości

Tabela poniżej ilustruje korelacje pomiędzy MSKJ 1 a odpowiadającą mu sekcją i paragrafem (którego numer zapisano w nawiasach) Instrukcji kontroli jakości.

| Paragraf MSKJ 1 | Sekcja Instrukcji kontroli jakości (paragraf) | Paragraf MSKJ 1 | Sekcja Instrukcji kontroli jakości (paragraf) |
|-----------------|---|-----------------|---|
| 1-10 | Nie uznane za konieczne ² | 37 | 5.4.1 (2) |
| 11 | Deklaracja ogólnej polityki (1) | 38 | 5.4.1 (4) |
| 12 | Okładka (szara tabela) | 39 | 5.4.2 |
| 13-17 | Nie uznane za konieczne ³ | 40 | 5.4.2 |
| 18 | 1.1 (2,4) | 41 | 5.4.2 |
| 19 | 1.1 (5) | 42 | 7.3 |
| 20 | 2 | 43 | 5.3 |
| 21 | 2.1 | 44 | 5.3 (11) |
| 22 | 2.1.2 i 2.1.1 (3, 5) | 45 | 7.2 (2) |
| 23 | 2.1.2 (4 do końca) | 46 | 7.4 |
| 24 | 2.1.2 (3) | 47 | 7.4 |
| 25 | 2.1.3 i 2.1.4 | 48 | 6 (2, 5), 6.1 (2) i 6.2 (1) |
| 26 | 3.1 | 49 | 6.3 (1) |
| 27 | 3.1.1 - 3.1.3 | 50 | 6.3 (1) |
| 28 | 3.1.3 (3) i 3.2 | 51 | 6.3 (2) |
| 29 | 4 | 52 | 6.3 (3) |
| 30 | 4.3 | 53 | 6.4 |
| 31 | 4.3 (1) | 54 | Nie uznane za konieczne ⁴ |
| 32 | 5 | 55 | 6.5 |
| 33 | 5 (5) | 56 | 6.5 (7) |
| 34 | 5.2 | 57 | 7.1 |
| 35 | 5.4 | 58 | 7.1 |
| 36 | 5.4.1 | 59 | 7.5 |

² Te paragrafy przedstawiają zakres, źródła i datę wejścia w życie standardu.

³ Postanowienia tych paragrafów są dorożumiane w treści Instrukcji.

⁴ Niniejszy akapit odnosi się jedynie do firm należących do sieci.



Międzynarodowa
Federacja
Księgowych