



**CENTRUM EDUKACJI KIBR**

*Przez wiedzę do sukcesu*



# Organizacja systemu kontroli jakości

Aspekt rozmiaru podmiotu uprawnionego

Skrypt

Agnieszka Kryśkiewicz-Burnos



- 2 Wykaz skrótów
- 3 Przedmowa
- 4 Podstawy prawne organizacji systemu kontroli jakości w podmiocie uprawnionym
- 5 Opracowanie systemu kontroli jakości kluczowym elementem działania podmiotu uprawnionego
- 6 Efektywny system kontroli jakości w mniejszych firmach audytorskich i jego dokumentowanie (skalowalność)
- 8 Wymagania MSKJ 1 i inne regulacje w zakresie systemu kontroli jakości dla firm audytorskich badających jednostki zainteresowania publicznego
- 10 Zakres stosowania MSKJ 1 – obowiązek prawny vs. obowiązek zwyczajowy
- 12 Elementy systemu kontroli jakości według MSKJ 1
- 15 Zagadnienia szczególne 1: Kontrola jakości wykonania zlecenia (weryfikacja) z perspektywy mniejszej firmy audytorskiej
- 16 Zagadnienia szczególne 2: Nadzorowanie przestrzegania zasad i procedur kontroli jakości (monitoring) w małej firmie audytorskiej
- 17 Przykładowe procedury w aspekcie rozmiaru podmiotu uprawnionego
- 19 Literatura

## WYKAZ SKRÓTÓW

<b>ZWKJ</b>	Zasady wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych wprowadzone uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 1378/32/2009, w treści podręcznika nazywane krajowymi zasadami kontroli jakości
<b>KRBR</b>	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów
<b>KSRF</b>	Krajowe Standardy Rewizji Finansowej
<b>Ustawa o biegłych rewidentach</b>	Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz nadzorze publicznym (Dz.U. nr 77, poz. 649)
<b>MSKJ 1</b>	Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości nr 1 – Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych (ang. International Standard on Quality Control 1 – Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements)
<b>SKJ</b>	System Kontroli Jakości
<b>FA</b>	Firma audytorska = podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych, o którym mowa w ustawie o biegłych rewidentach
<b>JZP</b>	Jednostka zainteresowania publicznego według definicji ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz nadzorze publicznym (Dz.U. nr 77, poz. 649)
<b>IFAC</b>	International Federation of Accountants
<b>IAASB</b>	International Auditing and Assurance Standards Board
<b>MSB</b>	Międzynarodowe Standardy Badania (ang. International Standards on Auditing)
<b>MSUP</b>	Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (ang. International Standards on Review Engagements)
<b>MSUA</b>	Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych Innych niż Badania i Przeglądy Historycznych Informacji Finansowych (ang. International Standards on Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information)
<b>MSUPo</b>	Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych
<b>MFA</b>	Małe firmy audytorskie

# ORGANIZACJA SYSTEMU KONTROLI JAKOŚCI W ASPEKcie ROZMIARU PODMIOTU UPRAWNIONEGO

## Przedmowa

Oddaję w Państwa ręce publikację, która skupia się na problematyce właściwego i odpowiedniego stosowania, projektowania systemu kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdania finansowego (MSKJ 1) w zależności od rodzaju i rozmiaru firmy audytorskiej. Publikacja w sposób szczególny wskazuje zagadnienia z perspektywy biegłych rewidentów prowadzących podmioty należące do sektora małych i średnich firm audytorskich. Przyjęto w niej założenie, że sama struktura systemu kontroli jakości i jego elementy są czytelnikowi znane. Publikacja zatem nie skupia się szczegółowo na omawianiu poszczególnych elementów systemu i ich analizie, ale na właściwym dla każdej firmy audytorskiej ich zastosowaniu i zaprojektowaniu z uwzględnieniem specyfiki i rozmiaru firmy. Międzynarodowe standardy zawodowe IAASB, w szczególności Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1, łąda dzień staną się krajowym standardem obowiązującym wszystkie firmy audytorskie. Standardy mają globalny charakter, co oznacza, że pisane są językiem technicznym, a to w konsekwencji utrudniać może zrozumienie jednoznacznych intencji ich twórców. Przykładem niech będzie identyfikacja okoliczności, kiedy dodatkowa kontrola jakości zlecenia czy też kontrola jakości wykonania zlecenia powinna być przeprowadzona.

Postanowienia Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1, wbrew powszechnemu wyobrażeniu, nie dają jednoznacznych liczb, form oraz zakresów niezbędnych procedur systemu kontroli jakości. Stwarza to naturalną barierę w ich właściwym stosowaniu. Dlatego ważne jest, aby biegli rewidenci w pierwszej kolejności zrozumieli konstrukcję postanowień i odczytali z treści standardu wskazanie do ich odpowiedniego czy też proporcjonalnego stosowania. Mam nadzieję, że cel ten udało się osiągnąć.

Każda firma audytorska jest odmienna, pracuje w odmiennym otoczeniu, współpracuje z innymi klientami, świadczy szeroki bądź zawężony zakres usług. Dlatego też każda powinna w sposób indywidualny i przemyślany zaprojektować swój system kontroli jakości. Aby funkcjonował on skutecznie, procedury winny być dobrane indywidualnie do modelu organizacji pracy i rozmiaru każdego podmiotu uprawnionego. Uznałam za właściwe podkreślenie skalowalności wymogów standardów, która umożliwia dobranie liczby, zakresu, formy, a nawet zrezygnowanie z określonych procedur (kontrola jakości wykonania zlecenia / dodatkowa kontrola jakości etc.).

Mam nadzieję, że publikacja dostarczy Państwu szeregu wskazówek do codziennej i niełatwej w dzisiejszym czasie pracy biegłego rewidenta, a co najważniejsze – stanie się pomocna w projektowaniu systemu kontroli jakości „dopasowanego” czy „szytego na miarę”, a co za tym idzie – skutecznie pełniące swoją funkcję.

## Podstawy prawne organizacji systemu kontroli jakości w podmiocie uprawnionym

Bezpośredni obowiązek opracowania i skutecznego wdrożenia systemu wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym wynika z art. 49 ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. z 2015 r., poz. 1011 z późn. zmianami), zwanej dalej „ustawą o biegłych rewidentach”<sup>1</sup>.

Na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 21 ust. 2 pkt. 3 ppkt. b) ustawy o biegłych rewidentach, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uchwałą nr 2784/52/2015 z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych wprowadziła jako zasady wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1 – „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, zwany dalej „MSKJ 1”, wydany przez IAASB. Uchwała zgodnie z art. 72 ustawy o biegłych rewidentach została zatwierdzona przez Komisję Nadzoru Audytowego z dniem 1 kwietnia 2015 r. i od tego dnia weszła w życie.

Określone w §3 niniejszej uchwały okresy vacatio legis nakładają na firmy audytorskie obowiązek dostosowania swojej organizacji do przepisów niniejszej uchwały odpowiednio:

- Do dnia 1 stycznia 2016 r. przez firmy audytorskie wykonujące badania lub przeglądy sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego (zwanych dalej JZP), sporządzonych za okresy kończące się pomiędzy dniem 31 grudnia 2016 r. a dniem 31 grudnia 2017 r.,
- Do dnia 1 stycznia 2017 r. przez pozostałe firmy audytorskie.

Na podstawie §6 uchwały KRBR nr 2783/52/2015 z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej (również zatwierdzonych przez KNA z dniem 1 kwietnia 2015 r.) umożliwiono firmom audytorskim wcześniejsze stosowanie MSKJ 1, pod warunkiem jednoczesnego stosowania przepisów niniejszej uchwały (tj. nr 2783/52/2015 wprowadzającej do stosowania Krajowe Standardy Rewizji Finansowej w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania, zwanych dalej „MSB”, Międzynarodowych Standardów Usług Przeglądu, zwanych dalej „MSUP” oraz Międzynarodowych Standardów Usług Atestacyjnych Innych niż Badania i Przeglądy Historycznych Informacji Finansowych, zwanych dalej „MSUA”, wydanych przez IAASB) odpowiednio:

- Do badania lub przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się przed dniem 31 grudnia 2016 r. i później,
- Do usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych rozpoczętych przed dniem 1 stycznia 2017 r. i później, pod warunkiem uprzedniego zawiadomienia Krajowej Komisji Nadzoru o terminie rozpoczęcia ich stosowania.

Omawiając zagadnienie systemu kontroli jakości w firmie audytorskiej, należy zwrócić uwagę na obowiązujące na mocy ww. uchwały KRBR (nr 2783/52/2015 z dnia 10 lutego 2015 r.) KSRF 220 w brzmieniu MSB 220 „Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych”.

Reasumując, przy projektowaniu systemu wewnętrznej kontroli jakości każda firma audytorska powinna przestrzegać regulacji określonych w MSKJ 1 oraz w zakresie badania sprawozdań finansowych dodatkowo w KSRF 220.

MSKJ 1 obowiązuje:

- Od 01 stycznia 2016 r. firmy audytorskie świadczące usługi badania lub przeglądów dla JZP,
- Od 01 stycznia 2017 r. pozostałe firmy audytorskie.

Firmy audytorskie, które zdecydują się na wcześniejsze (niż obligatoryjne) rozpoczęcie stosowania MSB, MSUP i MSUA, zmuszone są do jednoczesnego stosowania MSKJ 1 – pod warunkiem uprzedniego zgłoszenia tego Krajowej Komisji Nadzoru.

W odniesieniu do usług badania sprawozdań finansowych oprócz MSKJ 1 zastosowanie ma również MSB 220.

<sup>1</sup> Stan prawny obowiązujący w chwili pisania skryptu.

W dniu 15 kwietnia 2016 r. opublikowany został projekt ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym z dnia 11 kwietnia 2016 r., który w sposób zasadniczy zmienia organizację nadzoru nad systemem kontroli jakości w podmiocie uprawnionym oraz podkreśla skalowalność w odniesieniu do małych podmiotów uprawnionych. W niniejszej publikacji nie przywołuje się zapisów projektu ustawy, ponieważ nie jest znana ostateczna treść przepisów.

Wykładowcy niniejszego tematu korzystający z treści skryptu powinni uaktualnić regulacje ustawowe i przekazywać informacje zgodnie z obowiązującym stanem prawnym.



## Opracowanie systemu kontroli jakości kluczowym elementem działania podmiotu uprawnionego

Usługi świadczone przez podmioty uprawnione charakteryzuje ich indywidualność. Każde ze zleceń, niezależnie od tego, czy jest to badanie sprawozdania finansowego, przegląd czy inna usługa atestacyjna lub poświadczająca, wymaga indywidualnego podejścia. W odniesieniu do usług szczególnie ważnych z perspektywy ochrony interesu publicznego, dla zapewnienia ich odpowiedniego poziomu opracowane zostały standardy zawodowe. Istnienie standardów nie niweluje jednak konieczności indywidualnego podejścia do każdego ze zleceń. Co więcej, nie gwarantuje odpowiedniej i oczekiwanej wysokiej jakości realizacji. Dlatego też w działalności każdej firmy audytorskiej kluczowe jest opracowanie skutecznego i adekwatnego systemu kontroli jakości (zwanego dalej SKJ), zapewniającego odpowiednią jakość świadczonych usług.

Uregulowania MSKJ 1 określające zakres, cele i wymogi SKJ stanowią swoisty szablon, który wymaga dostosowania do indywidualnego charakteru każdej firmy audytorskiej. Działające na rynku podmioty uprawnione do badania różnią się wielkością (duże firmy audytorskie zatrudniające kilkudziesięciu biegłych rewidentów oraz inny personel, małe 2-3-osobowe firmy audytorskie, jednoosobowe firmy samodzielnie realizujące zlecenia), rodzajem działalności operacyjnej, przynależnością bądź nie do sieci, charakterem realizowanych zleceń, rodzajem klientów (JZP, sektor publiczny, MŚP etc.) czy wreszcie specjalizacją w zakresie branż (sektor bankowy, ubezpieczeniowy etc.), dlatego też opracowanie odpowiedniego dla danej firmy audytorskiej SKJ wymaga indywidualnego i przemyślanego podejścia.

Duże firmy audytorskie będą wymagały bardziej rozbudowanego w procedury SKJ niż małe kilkuosobowe lub jednoosobowe firmy. Firmy realizujące zlecenia wyłącznie przez osoby z uprawnieniami biegłego rewidenta będą wymagały mniej sformalizowanych procedur niż firmy świadczące usługi zespołowo z udziałem asystentów i innych członków zespołu. Wielooddziałowe firmy audytorskie muszą zaprojektować procedury zapewniające właściwą komunikację pomiędzy pracownikami, w przeciwieństwie do podmiotów, w których pracownicy skupieni są w jednym miejscu i na bieżąco wymieniają się informacjami.

Wszystko to prowadzi do stwierdzenia, iż skuteczny SKJ musi być „dopasowany”, „szyty na miarę” dla danej firmy audytorskiej.

*„System kontroli jakości składa się z zasad zaprojektowanych w taki sposób, aby możliwe było zrealizowanie celu określonego w §11, a także z procedur niezbędnych do wdrożenia i nadzorowania zgodności z tymi zasadami” (paragraf MSKJ 1.3).*

*„Celem firmy (audytorskiej – przypis autora) jest stworzenie i stosowanie systemu kontroli jakości, aby uzyskać wystarczającą pewność, że:*

- a) firma i jej personel przestrzegają standardów zawodowych i obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych i*
- b) sprawozdania (opinie – przypis autora) sporządzone przez firmę lub partnerów odpowiedzialnych za zlecenia są odpowiednie w danych okolicznościach” (paragraf MSKJ 1.11).*

O ile cel wdrożenia SKJ jest jednolity dla wszystkich firm audytorskich, o tyle rodzaj zaprojektowanych zasad i procedur oraz ich szczegółowość będą różne. Specyfika każdej firmy audytorskiej powoduje, że liczba polityk kontroli jakości, a także zakres procedur będą różne w firmach audytorskich. Każda firma powinna rozważyć, jakie dylematy związane z odpowiednim zaprojektowaniem procedur w obszarach wymaganych MSKJ 1 musi rozstrzygnąć.

Jednoosobowa firma audytorska, która nie zatrudnia pracowników, staje przed koniecznością rozstrzygnięcia dylematu związanego z kontrolą jakości zleceń przed wydaniem opinii biegłego rewidenta z wykonania usługi tam, gdzie ma to zastosowanie (badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie, kryteria wprowadzone dla innych zleceń).

W przypadku firmy audytorskiej, która zatrudnia kilkadziesiąt osób do realizacji zleceń, jest znacznie więcej kwestii wymagających rozważenia. W przypadku takiej firmy konieczne wydaje się określenie w szczególności:

- W jaki sposób komunikowana ma być polityka kontroli jakości jako kluczowy priorytet wszystkich działań pracowników i kierownictwa,
- Jak zapewnić, że zatrudniani pracownicy odpowiadać będą umiejętnościom i kwalifikacjom niezbędnym do realizacji zleceń w odpowiednim terminie i zgodnie z przepisami,
- Czy polityka zatrudnienia oparta jest na akceptacji rotacji personelu,
- Czy wszystkie zlecenia wymagać będą kontroli jakości przed wydaniem sprawozdania z wykonania usługi,
- Jak zapewnić, że firma audytorska oraz zespół audytorski zachowuje niezależność w stosunku do klienta usługi atestacyjnej<sup>2</sup>.

W konsekwencji liczba procedur kontroli jakości w firmie o bardziej rozbudowanej strukturze organizacyjnej będzie znacznie większa. Firma o większym zakresie świadczonych usług, większej rotacji pracowników i większej zmienności wewnętrznych procesów biznesowych niż w małej firmie audytorskiej wymaga większego sformalizowania procesów dla zapewnienia odpowiedniej jakości świadczonych usług, bardziej rozbudowanego modelu kontroli wewnętrznej i większej liczby osób odpowiedzialnych za kontrolę jakości w poszczególnych obszarach jej działalności.

<sup>2</sup> K. Burnos, A. Kryśkiewicz-Burnos, Kodeks etyki oraz MSKJ 1 narzędziami doskonalenia jakości usług biegłego rewidenta, Wydawnictwo KIBR, Warszawa, 2013.

Odmienne wyglądać będą również procedury kontroli jakości w firmie, która realizuje zlecenia, opierając się na zespołach audytorskich spoza wewnętrznych zasobów.

Skalowalność MSKJ 1 pozwala czy wręcz sugeruje budowę takiego zestawu polityk i procedur kontroli, który dostosowany będzie do faktycznych rozmiarów i uwarunkowań firmy audytorskiej.

Podsumowując, dla realizacji celu SKJ, jakim jest przestrzeganie standardów zawodowych i regulacji prawnych oraz wydanie właściwej w danych okolicznościach opinii, każda firma audytorska powinna indywidualnie zaprojektować zasady i zapewniające ich przestrzeganie procedury, odpowiednie dla rozmiaru i specyfiki swojej organizacji.

Celem MSKJ 1 jest zapewnienie przestrzegania standardów zawodowych oraz wydanie opinii właściwej w danych okolicznościach.

Każda firma audytorska indywidualnie projektuje swój system kontroli jakości umożliwiający realizację celu. Procedury i ich zakres zależą od modelu działalności danej firmy, od zakresu świadczonych przez nią usług oraz jej rozmiaru.

## Efektywny system kontroli jakości w mniejszych firmach audytorskich i jego dokumentowanie (skalowalność)

IAASB, formułując zapisy MSKJ 1, wielokrotnie w jego treści dał wyraz konieczności „proporcjonalnego” stosowania uregulowań standardu jakości. System zbyt sformalizowany dla małej firmy audytorskiej, zbyt rozbudowany i opierający się na wielu zbędnych procedurach, nie będzie spełniał swojej funkcji i będzie utrudnieniem dla próbującej go wdrożyć organizacji. Procedury powodujące nadmierne obciążenia dla firmy spowodują, że SKJ będzie nieefektywny. Z kolei system niedostosowany do rozbudowanej struktury, wielooddziałowej organizacji biura, zespołowej realizacji zleceń nie będzie spełniał swojej funkcji i nie zapewni realizacji celu. Opracowanie systemu dla dużej firmy audytorskiej jest nie lada wyzwaniem. Stworzenie procedur zapewniających przestrzeganie zasad etycznych przez setki pracowników jest znacznie trudniejszym zadaniem niż w firmie prowadzonej przez jednego biegłego rewidenta.

W treści MSKJ 1 znaleźć można wiele zapisów będących przejawem skalowalności. Skalowalność według IAASB powinna być rozumiana jako uniwersalność i odpowiedniość MSKJ 1 dla wszystkich firm audytorskich, bez względu na ich rozmiar i segment rynku, w którym działają.

Paragraf MSKJ 1.4:

*„(...) Charakter zasad i procedur opracowanych przez poszczególne firmy w celu przestrzegania niniejszego standardu zależy od wielu czynników, takich jak wielkość i rodzaj działalności operacyjnej firmy oraz od tego, czy jest ona częścią sieci”.*

Paragraf MSKJ 1.14:

*„Firma przestrzega każdego wymogu zawartego w niniejszym standardzie, chyba że ze względu na okoliczności panujące w firmie, wymóg nie ma zastosowania do wykonywanych przez nią zleceń badania i przeglądu sprawozdań finansowych oraz innych zleceń usług atestacyjnych i pokrewnych”.*

Paragraf MSKJ 1.15:

*„(...) Firma rozważa, czy istnieją szczególne zagadnienia lub okoliczności wymagające od niej opracowania dodatkowych zasad i procedur, oprócz tych wymaganych przez niniejszy standard (...)”.*

Skalowalność oznacza, że postanowienia MSKJ 1 mogą być nadmierne w przypadku mniejszych firm audytorskich, ale też niewystarczające w przypadku dużych. Ocena zależy do osądu zawodowego osób odpowiedzialnych za skuteczność systemu kontroli jakości w firmie audytorskiej.

W materiałach objaśniających do MSKJ 1, mogących służyć jako źródło informacji o zagadnieniach objętych standardem, wiele zapisów poświęcono mniejszym firmom audytorskim. I tak „rozważania szczególne dotyczące mniejszych jednostek” obejmują:

Objaśnienie MSKJ 1.A1:

*„Niniejszy standard nie obliuguje do przestrzegania wymogów, które nie mają zastosowania, np. w przypadku indywidualnego przedstawiciela zawodu działającego bez pracowników. Wymogi niniejszego standardu, takie jak dotyczące zasad i procedur doboru odpowiednich pracowników do zespołu wykonującego zlecenie (zob. par. 31), odpowiedzialności za kontrolę (zob. par. 33) i corocznego komunikowania wyników nadzorowania partnerom firmy odpowiedzialnym za zlecenie (zob. par. 53), nie mają zastosowania w przypadku braku pracowników”.*



Objaśnienie MSKJ 1.A3:

*„Dokumentacja i przekazywanie zasad i procedur w małych firmach może mieć mniej formalny i rozległy charakter niż w większych firmach”.*

Objaśnienie MSKJ 1.A29:

*„(...) W szczególności mniejsze firmy mogą stosować mniej formalne metody oceny wyników pracy swojego personelu”.*

Objaśnienie MSKJ 1.A40:

*„Firma potrzebująca konsultacji zewnętrznych, np. firma bez odpowiednich zasobów wewnętrznych, może skorzystać z usług doradczych świadczonych przez:*

- inne firmy,*
- organizacje zawodowe i regulacyjne lub*
- organizacje komercyjne świadczące odpowiednie usługi kontroli jakości (...).”*

Objaśnienie MSKJ 1.A50:

*„W przypadku firmy posiadającej niewielu partnerów może być niewykonalne, aby partner odpowiedzialny za zlecenie nie był angażowany w wybór osoby przeprowadzającej kontrolę jakości wykonania zlecenia. Odpowiednio wykwalifikowane osoby z zewnątrz mogą być zatrudnione przez indywidualnych przedstawicieli zawodu lub przez małe firmy w celu przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia. Alternatywnie, niektórzy indywidualni przedstawiciele zawodu lub małe firmy mogą chcieć skorzystać z usług innych firm w celu ułatwienia kontroli jakości wykonania zlecenia (...).”*

Objaśnienie MSKJ 1.A68:

*„W przypadku małych firm może zachodzić konieczność przeprowadzenia procedur nadzorczych przez osoby odpowiedzialne za zaprojektowanie i implementację zasad i procedur kontroli jakości firmy lub zaangażowane w kontrolę jakości wykonania zlecenia. Firmy zatrudniające niewielką liczbę osób mogą chcieć zatrudnić odpowiednio wykwalifikowaną osobę z zewnątrz lub inną firmę w celu przeprowadzenia inspekcji zlecenia i innych procedur nadzorczych. Alternatywnie firma może ustalić zasady wspólnego wykorzystywania zasobów z innymi odpowiednimi organizacjami w celu ułatwienia działań nadzorczych”.*

Objaśnienie MSKJ 1.A72:

*„W przypadku firm zatrudniających niewielu partnerów może nie być wykonalne, aby partner nadzorujący postępowanie dochodzeniowe nie był zaangażowany w zlecenie. Małe firmy i indywidualni praktycy mogą chcieć skorzystać z usług odpowiednio wykwalifikowanej osoby z zewnątrz lub innej firmy w celu przeprowadzenia postępowania dochodzeniowego w sprawie skarg i zażaleń”.*

Objaśnienie MSKJ 1.A75:

*„Mniejsze firmy mogą skorzystać z bardziej nieformalnych metod dokumentowania swoich systemów kontroli jakości, takich jak ręczne notatki, listy kontrolne i formularze”.*

Kierując się treścią objaśnień, należy mieć na uwadze zapisy paragrafu 8 MSKJ 1 określające charakter objaśnień. Nie stanowią one same w sobie dodatkowych wymogów, ale mają znaczenie dla właściwego zrozumienia zapisów MSKJ 1. Stanowią pomoc, jednak nie ograniczają ani nie zmniejszają odpowiedzialności firmy w zakresie stosowania wymogów określonych w standardzie.

Dla podkreślenia istoty odpowiedniego stosowania MSKJ 1 w mniejszych firmach audytorskich IAASB opracował w formie pytań i odpowiedzi dokument „Stosowanie Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości (MSKJ 1) w dostosowaniu do rodzaju i wielkości firmy”<sup>3</sup>. W treści wprowadzenia czytamy „(...) IAASB, opracowując MSKJ 1, była wyczulona na potrzeby mniejszych firm i dążyła do ustalenia wymogów, które miałyby zastosowanie na zasadach proporcjonalności, a więc z uwzględnieniem rodzaju i wielkości firmy (...)”. I dalej: „(...) warto zwrócić uwagę na kilka koncepcji zawartych w MSKJ 1, przydatnych przy jego proporcjonalnym stosowaniu. Są to m.in.:

- firma powinna spełniać tylko te wymogi, które dotyczą świadczonych przez nią usług,*
- firma może kierować się odpowiednim osądem przy wdrażaniu systemu kontroli jakości, na przykład decydując o tym, jakie formalne procedury są potrzebne, aby spełniać wymogi MSKJ 1, lub jak dokumentować system kontroli jakości.*

*Firma może korzystać z zewnętrznych źródeł, aby spełnić niektóre z wymogów MSKJ 1 (...).”*

IAASB w treści opracowania wskazuje na „właściwe i ekonomiczne” stosowanie MSKJ 1.

A zatem mniejsze firmy mogą stosować mniej złożone procedury służące realizacji określonego w MSKJ 1 celu, mogą opracować mniej formalne zasady komunikacji czy też mniej formalne metody dokumentowania działania SKJ.

Opracowaniu właściwych danej firmie audytorskiej zasad i procedur SKJ towarzyszyć powinna perspektywa efektywności i ekonomiczny wymiar projektowanych działań, przy założeniu konieczności zrealizowania określonego przez MSKJ 1 celu, jakim jest, w uproszczeniu, zapewnienie przestrzegania standardów zawodowych i wyrażenie właściwej w danych okolicznościach opinii.

<sup>3</sup> Przetłumaczony na język polski przez Rachunkowość Sp. z o.o., opublikowany w Rachunkowość nr 11/2013.

Małe firmy audytorskie opracowują mniej sformalizowane procedury. MSKJ 1 w swojej treści wielokrotnie daje wskazanie dla małych firm do stosowania uproszczeń uwzględniających specyfikę małych podmiotów.

Wymogi MSKJ 1 należy postrzegać proporcjonalnie i odpowiednio do rozmiaru firmy audytorskiej.

## Wymagania MSKJ 1 i inne regulacje w zakresie systemu kontroli jakości dla firm audytorskich badających jednostki zainteresowania publicznego

Świadczenie usług dla jednostek zainteresowania publicznego, z uwagi na ich charakter, objęte jest specjalnym nadzorem i kontrolą. MSKJ 1 w sposób szczególny, co wydaje się oczywiste, traktuje firmy audytorskie badające jednostki zainteresowania publicznego. W treści standardu podkreślane są wymogi szczególne związane ze świadczeniem usług dla JZP. Wymogi takie wynikają również bezpośrednio z uregulowań ustawy o biegłych rewidentach, nakazując podmiotom uprawnionym obsługującym JZP ujawnienie dodatkowych informacji.

Poniżej zaprezentowano zapisy MSKJ 1 dedykowane firmom audytorskim badającym sprawozdania finansowe jednostek zainteresowania publicznego.

Paragraf MSKJ 1.25:

„Firma ustala zasady i procedury:

a) (...)

b) przewidujące, w przypadku wszystkich badań sprawozdań finansowych spółek notowanych na giełdzie papierów wartościowych, wymóg rotacji po upływie określonego okresu partnera odpowiedzialnego za zlecenie i osób przeprowadzających kontrolę jakości wykonania zlecenia oraz, tam gdzie ma to zastosowanie, innych osób podlegających wymogom rotacji, zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi”.

Objaśnienie MSKJ 1.A14:

„Kodeks etyki IFAC uznaje, że zagrożenie zażyłości jest szczególnie ważne w kontekście badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych. W przypadku tego rodzaju badań Kodeks etyki IFAC wymaga objęcia rotacją partnera odpowiedzialnego za zlecenie po upływie ustalonego z góry okresu, nieprzekraczającego zwykle siedmiu lat, oraz dostarcza odnośnych standardów i wytycznych. Wymogi krajowe mogą ustalać krótsze okresy rotacji”.

Okres rotacji wynikający z wymogów krajowych określony w art. 89 ustawy o biegłych rewidentach wynosi 5 lat, po których nastąpić musi 2-letnia przerwa.

Paragraf MSKJ 1.35:

„Firma określa zasady i procedury wymagające przeprowadzenia – w odniesieniu do odpowiednich zleceń – kontroli jakości wykonania zlecenia, która zapewnia obiektywną ocenę znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie oraz wniosków sformułowanych w trakcie sporządzania sprawozdania. Takie zasady i procedury:

a) wymagają przeprowadzenia kontroli jakości wykonania wszystkich badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych (...).”

Paragraf MSKJ 1.38:

„W przypadku badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych firma ustala zasady i procedury wymagając, aby kontrola jakości wykonania zlecenia uwzględniała także rozważenie następujących elementów:

a) ocenę niezależności firmy w związku z określonym zleceniem, przeprowadzoną przez zespół wykonujący zlecenie,

b) czy przeprowadzono odpowiednie konsultacje w zakresie spraw, których dotyczą rozbieżne opinie bądź innych trudnych lub spornych spraw i wnioski wyciągnięte z przeprowadzonych konsultacji oraz

c) czy objęta przeglądem dokumentacja odzwierciedla wykonaną pracę związaną z dokonaniem znaczących osądów oraz czy potwierdza wyciągnięte wnioski”.

Objaśnienie MSKJ 1.A45:

„Inne sprawy ważne dla oceny znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie, które mogą zostać uwzględnione podczas kontroli jakości wykonania zlecenia badania sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych, obejmują:

- znaczące ryzyka rozpoznane w trakcie zlecenia oraz sposób reakcji na te ryzyka,
- osądy, w szczególności dotyczące istotności i znaczącego ryzyka,

- *znaczenie oraz rodzaj skorygowanych i nieskorygowanych zniekształceń rozpoznanych w trakcie zlecenia,*
- *zagadnienia, o których należy poinformować kierownictwo oraz osoby sprawujące nadzór oraz, tam gdzie to odpowiednie, inne strony takie jak organy regulujące (...)*”.

Objaśnienie MSKJ 1.A47:

„(...) osoba przeprowadzająca kontrolę jakości wykonania zlecenia badania sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych powinna posiadać wystarczające i odpowiednie doświadczenie (...)

MSKJ 1 nie posługuje się pojęciem jednostki zainteresowania publicznego zdefiniowanym w ustawie o biegłych rewidentach, ale stawia szczególne wymagania jednostkom **notowanym na giełdzie papierów wartościowych**, tj. jednostkom, których udziały, papiery wartościowe lub instrumenty dłużne są notowane na uznanej giełdzie papierów wartościowych lub znajdują się w obrocie na podstawie przepisów uznanej giełdy lub podobnego organu<sup>4</sup>.

Aby spełnić wymogi MSKJ 1 oraz sprostać uregulowaniom ustawy o biegłych rewidentach, dla potrzeb właściwego zaprojektowania systemu kontroli jakości w firmie audytorskiej oraz prawidłowego odczytania intencji autorów standardu, pojęcie JZP powinno obejmować jednostki zainteresowania publicznego wymienione w definicji ustawowej oraz jednostki notowane na giełdzie papierów wartościowych niemieszczące się w ww. definicji, ale określone w treści wymogów MSKJ 1.

Kryteria takie spełniają między innymi jednostki notowane na rynku **NewConnect** oraz **jednostki samorządowe**, które wyemitowały swoje papiery wartościowe.

Nie spełniają one definicji JZP w myśl ustawy o biegłych rewidentach, ale mieszczą się w określeniu „jednostki notowane na giełdzie papierów wartościowych”.

Omawiając szczególne wymogi dla firm badających JZP (zdefiniowanych w ustawie o biegłych rewidentach), nie sposób nie wspomnieć o pozostałych narzuconych zapisami ustawy o biegłych rewidentach obowiązkach i wymogach. Art. 87 ustawy o biegłych rewidentach nakłada na firmy badające JZP obowiązek informowania o umowach na wykonanie czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego podpisanych w poprzednim roku. Art. 88 ustawy o biegłych rewidentach zaś nakłada na takie firmy dodatkowe obowiązki informacyjne, z których w kontekście omawianego zagadnienia należy zwrócić uwagę na obowiązek zamieszczenia na swojej stronie internetowej sprawozdania z przejrzystości obejmującego:

- Opis systemu wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego do badania oraz oświadczenie zarządu na temat skuteczności jego funkcjonowania,
- Wskazanie, kiedy odbyła się ostatnia kontrola w zakresie systemu zapewnienia jakości, przeprowadzona przez Krajową Komisję Nadzoru,
- Oświadczenie o stosowanej przez podmiot polityce zapewnienia niezależności, jak również potwierdzenie, że została przeprowadzona wewnętrzna kontrola przestrzegania zasad niezależności, a także
- Oświadczenie o stosowanej przez podmiot uprawniony polityce w zakresie doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów.

Jednostki zainteresowania publicznego – w świetle definicji MSKJ 1 – obejmują również jednostki notowane na NewConnect.

Określenie w treści MSKJ 1 wymogów dla firm audytorskich świadczących określone usługi dla jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych należy odczytywać i odpowiednio stosować do JZP(+NC) – jednostek zainteresowania publicznego (wg definicji ustawy o biegłych rewidentach) oraz jednostek notowanych na NewConnect.

MSKJ 1 obejmuje dodatkowe wymogi dla JZP(+NC).

<sup>4</sup> Definicja wg paragrafu 12 pkt. (i) MSKJ 1.

## Zakres stosowania MSKJ 1 – obowiązek prawny vs. obowiązek zwyczajowy

Istotnym elementem wyznaczającym zakres stosowania standardu jest jego pełny tytuł, a mianowicie: „Międzynarodowy standard kontroli jakości 1. Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”.

Zgodnie z paragrafem 4 MSKJ 1 standard ma zastosowanie do wszystkich firm zatrudniających biegłych rewidentów<sup>5</sup> do przeprowadzania badań i przeglądów sprawozdań finansowych oraz innych zleceń usług atestacyjnych i pokrewnych.

Oznacza to, że MSKJ 1 ma zastosowanie do podmiotów przeprowadzających badania i przeglądy oraz świadczących inne usługi atestacyjne i pokrewne.

Dużą trudnością będzie umiejscowienie w zakresie podmiotowym określonym przez paragraf 4 i sam tytuł standardu pojęcia „podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych”.

Posiadanie przez firmę statusu podmiotu uprawnionego do badania nakłada na nią, wynikający z treści art. 49 ustawy o biegłych rewidentach, obowiązek opracowania i skutecznego wdrożenia systemu wewnętrznej kontroli jakości w firmie audytorskiej. Dla przypomnienia, KRBR uchwałą nr 2784/52/2015 z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych wprowadziła jako zasady wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania MSKJ 1.

Wynika z tego, że regulacje ustawowe nakładają na podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych obowiązek stosowania zasad wewnętrznej kontroli jakości w postaci MSKJ 1, pomimo że sam standard ogranicza swoje wymogi do firm świadczących określone w swoim tytule usługi badania, przeglądy oraz inne usługi atestacyjne i pokrewne.

Okazuje się bowiem, że narzucony art. 49 ustawy o biegłych rewidentach obowiązek stosowania zasad wewnętrznej kontroli jakości ustanowionych przez KRBR w treści MSKJ 1 nie jest możliwy do spełnienia, bowiem standard MSKJ 1 określa wymogi i ma zastosowanie do usług, których firma audytorska nie świadczy, co powoduje, że zapis ustawy staje się bezprzedmiotowy.

Taki stan prawny stwarza istotną trudność w opracowaniu SKJ przez podmiot uprawniony nieświadczący żadnego z wymienionych wyżej rodzaju usług (którego działalność ogranicza się do np. usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych lub usług doradztwa). Z jednej strony bowiem podmiot taki na mocy ustawy o biegłych rewidentach zobligowany jest do stosowania wymogów MSKJ 1, z drugiej zaś zapisy samego standardu wskazują na zakres stosowania jego wymogów, określając jego stosowanie do wskazanych w tytule usług.

Jak wybrnąć z tej niespójności regulacyjnej? Jak opracować i wdrożyć skuteczne zasady i procedury wynikające z MSKJ 1 w odniesieniu do usług, do których nie mają one zastosowania? Właściwe wydaje się stosowanie wymogów MSKJ 1 jako „dobrych praktyk”. Istnieje bowiem tzw. obowiązek prawny (ustawowy, regulacyjny) oraz tzw. obowiązek zwyczajowy / etyczny (dobre praktyki). Podmioty uprawnione do badania nieświadczące usług badania i przeglądów sprawozdań finansowych ani usług atestacyjnych i pokrewnych nie mają obowiązku prawnego stosowania MSKJ 1, bowiem nałożony zapisami art. 49 ustawy o biegłych rewidentach wymóg stosowania MSKJ 1 jest bezprzedmiotowy, ze względu na wymogi MSKJ 1 odnoszące się tylko do wymienionych wyżej usług. Mają natomiast tzw. obowiązek zwyczajowy / etyczny, wynikający z dobrych praktyk, zastosowania wymogów MSKJ 1 do świadczonych przez nie usług w odpowiednim dla nich wymiarze. O ile niespełnienie przestrzegania obowiązku prawnego powinno być i jest sankcjonowane, o tyle przestrzeganie zapisów MSKJ 1 w pozostałych podmiotach (nieświadczących usług wg MSB, MSUP i MSUA) może być tylko rekomendacją, dobrą praktyką, nie zaś obowiązkiem ustawowym.

Mogłoby się wydawać, iż IAASB formułując cel i tytuł standardu, miał na myśli bardziej zamiar i możliwość niż faktyczne wykonywanie określonych rodzajów usług. W istocie mogłoby tak być, gdyby nie potwierdzenie takiej właśnie koncepcji i zakresu obowiązywania zapisów MSKJ 1 w przykładzie zawartym w opracowanym w formie pytań i odpowiedzi i wspomnianym już dokumencie pt. „Stosowanie Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości (MSKJ 1) w dostosowaniu do rodzaju i wielkości firmy”.

Oto on:

*„(...) Rozważmy przypadek indywidualnego przedstawiciela zawodu działającego bez pracowników, który wykonuje jedynie zlecenia kompilacji zgodnie z MSUPo 4410 (zaktualizowanym) i nie wykonuje badań, przeglądów lub innych usług atestacyjnych. W takim przypadku istnieją wymogi zawarte w MSKJ 1, które nie mają zastosowania, a więc nie muszą być stosowane (...)”<sup>6</sup>.*

Przykład dobitnie potwierdza zakres obowiązywania standardu. Gdyby nie regulacje ustawowe, sam fakt, że firma jest wpisana na listę podmiotów uprawnionych do badania i ma status podmiotu uprawnionego do badania nie implikowałby konieczności stosowania przez nią MSKJ 1, ale zakres faktycznie świadczonych przez nią usług.

MSKJ 1 określa wymogi dla firm audytorskich (**zakres podmiotowy**) **przeprowadzających badania i przeglądy** sprawozdań finansowych oraz **wykonujących inne zlecenia atestacyjne i pokrewne**. Podmioty uprawnione, które nie świadczą żadnych z powyższych rodzajów usług, nie są zobowiązane tzw. obowiązkiem prawnym do stosowania postanowień MSKJ 1, co wynika z samych zapisów standardu, ale ciąży na nich tzw. obowiązek zwyczajowy opracowania i stosowania zasad skutecznego systemu wewnętrznej kontroli jakości opartego na wymogach MSKJ 1 zastosowanych odpowiednio.

<sup>5</sup> W treści standardu mowa o „zawodowych księgowych” zdefiniowanych w Kodeksie etyki IFAC jako członkowie organizacji członkowskich należących do IFAC. W Polsce członkami IFAC są KIBR i SKwP. Na potrzeby niniejszej publikacji termin „zawodowy księgowy” zastąpiono terminem „biegły rewident”.

<sup>6</sup> [http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Staff%20QA%20ISQC%201%20Proportionality\\_FINAL.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Staff%20QA%20ISQC%201%20Proportionality_FINAL.pdf)



Spróbujmy teraz określić **zakres przedmiotowy standardu**. Określony w paragrafie 11 MSKJ 1 cel firmy audytorskiej, jakim jest stworzenie i stosowanie systemu kontroli jakości dla uzyskania wystarczającej pewności, że firma i jej personel przestrzegają **zawodowych standardów** i obowiązujących wymogów prawnych, niejako wyznacza zakres przedmiotowy obowiązywania uregulowań MSKJ 1.

W określeniu celu kluczowe są „zawodowe standardy”. One to bowiem wyznaczają zakres przedmiotowy obowiązywania standardu. Skoro więc celem firmy jest stosowanie SKJ, aby zapewnić przestrzeganie standardów zawodowych, wnioskować można, że przedmiotem objętym zakresem MSKJ 1 są usługi wymienione również w tytule MSKJ 1, dla których istnieją standardy zawodowe<sup>7</sup>. Jeśli firma audytorska zdecyduje o wykonywaniu usług na podstawie nieobowiązujących w Polsce MSUPo (Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych), a ma do tego prawo, wówczas wymogi MSKJ 1 dotyczą również tych usług. A zatem poszczególne elementy SKJ opracowane dla takiej firmy audytorskiej powinny obejmować procedury i zasady dotyczące również usług pokrewnych. Standard nie obejmuje zaś wytycznych dotyczących wszystkich pozostałych (poza uregulowanymi MSB, MSUP, MSUA i MSUPo) usług. W odniesieniu do pozostałych usług winien być stosowany jako „dobre praktyki”, a nie wymóg prawny.

To zasadnicza różnica pomiędzy obowiązującymi biegłych rewidentów do czasu wdrożenia omawianego standardu Zasadami Wewnętrznej Kontroli Jakości (ZWKJ) stanowiącymi załącznik do uchwały nr 1378/32/2009 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 13 października 2009 r. Zgodnie z zapisem pkt. 40 ZWKJ podmioty uprawnione zobowiązane były do stosowania postanowień zasad kontroli jakości do działalności polegającej na usługowym prowadzeniu ksiąg rachunkowych oraz innych usług, czynności i działalności. Ten zapis niejako rozszerzał zakres obowiązywania ZWKJ na wszystkie rodzaje świadczonych przez firmę audytorską usług.

Podsumowując, standard ma zastosowanie do usług badania i przeglądów sprawozdań finansowych, usług atestacyjnych i pokrewnych. Wymogi standardu dotyczą podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych świadczących ww. usługi. Na mocy zapisów ustawy o biegłych rewidentach muszą być jednak również stosowane przez podmiot uprawniony do badania, którego jedynym przedmiotem działalności jest np. usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych czy doradztwo, choć wymogi MSKJ 1 nie odnoszą się do takich usług. A zatem posiadanie statusu podmiotu uprawnionego do badania nakłada na firmę zwyczajowy / etyczny obowiązek stosowania MSKJ 1, którego wymogi kierowane są dla usług regulowanych standardami zawodowymi MSB, MSUP oraz MSUA. Postanowienia standardu powinny być traktowane jako zestaw dobrych praktyk w odniesieniu do pozostałych rodzajów świadczonych usług wymienionych w ustawie o biegłych rewidentach. Jak czytamy w objaśnieniu MSKJ 1.A5: „*Szczególne znaczenie w promowaniu wewnętrznej kultury opartej na jakości ma uznanie przez osoby kierujące firmą, że strategia działalności powinna podlegać nadrzędnemu wymogowi, którym jest osiągnięcie przez firmę jakości we wszystkich realizowanych przez nią zleceniach (...)*”.

W tym miejscu trzeba ponownie zwrócić uwagę na obowiązek stosowania do usług badania sprawozdań finansowych KSRF 220 (MSB 220), regulujących wymogi z zakresu kontroli jakości z perspektywy badania sprawozdań finansowych i uczestniczącego w nim zespołu (w przeciwieństwie do MSKJ 1, który określa wymogi z perspektywy organizacji firmy audytorskiej).

Na koniec warto wspomnieć, iż zakres, w jakim MSKJ 1 został wdrożony w Polsce, różni się od zakresu samego MSKJ 1. Fakt bowiem wdrożenia przez KRBR standardów MSB, MSUP oraz MSUA niejako ogranicza stosowanie MSKJ 1 w zakresie wymogów prawnych tylko do tych usług. Cel standardu kontroli jakości określony jako „przestrzeganie standardów zawodowych” jednoznacznie wskazuje, iż wymogi standardu MSKJ mają zastosowanie do usług, dla których istnieją (stanowiące wymóg prawny) standardy zawodowe.

MSUPo nie zostały w Polsce wdrożone do obowiązkowego stosowania, a zatem ich przestrzeganie nie jest obowiązkowe, co powoduje, iż nie ma również obowiązku prawnego projektowania procedur SKJ dotyczących usług pokrewnych. Co innego, jeśli firma audytorska sama zdecyduje się stosować standardy usług pokrewnych, wówczas do usług tych, jako objętych zakresem MSKJ 1, winna zaprojektować odpowiednie procedury.

#### Zakres podmiotowy MSKJ 1

Firmy audytorskie świadczące usługi badania i przeglądów sprawozdań finansowych, usługi atestacyjne i pokrewne.

#### Zakres przedmiotowy MSKJ 1

Usługi badania i przeglądów sprawozdań finansowych, usługi atestacyjne i pokrewne.

#### Obowiązek prawny stosowania MSKJ 1

Na podstawie art. 49 ustawy o biegłych rewidentach – podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych świadczące usługi badania i przeglądów sprawozdań finansowych, usługi atestacyjne i pokrewne.

<sup>7</sup> Dla przypomnienia – uchwałą nr 2783/52/2015 wprowadzono do stosowania MSB (Międzynarodowe standardy badania), MSUP (Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu) oraz MSUA (Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych).



Obowiązek zwyczajowy / etyczny stosowania MSKJ 1

Na podstawie art. 49 ustawy o biegłych rewidentach oraz zakresu wymogów MSKJ 1 – podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych nieświadczące usług badania i przeglądów sprawozdań finansowych, usług atestacyjnych ani usług pokrewnych.

Wymogi standardu MSKJ 1 mają zastosowanie do usług, dla których istnieją (stanowiące wymóg prawny) standardy zawodowe = MSB, MSUP i MSUA.

Jeśli firma audytorska decyduje się na stosowanie standardów IAASB nieobowiązujących prawnie w Polsce, nakłada na siebie obowiązek stosowania MSKJ 1 w tym zakresie.

## Elementy systemu kontroli jakości według MSKJ 1

Opracowany i stosowany przez firmę audytorską system kontroli jakości powinien obejmować zasady i procedury uwzględniające poniższe elementy:

- a) Obowiązki kierownictwa związane z zapewnieniem jakości w firmie,
- b) Odpowiednie wymogi etyczne,
- c) Przyjmowanie zleceń i kontynuacja współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń,
- d) Zasoby ludzkie,
- e) Przeprowadzenie zlecenia,
- f) Nadzorowanie (monitoring).

Co ważne, zgodnie z paragrafem 17 MSKJ 1 firma ma udokumentować swoje zasady i zakomunikować je swoim pracownikom. Tak więc podmiot uprawniony winien posiadać w dokumentacji SKJ potwierdzenie zapoznania pracowników z obowiązującymi zasadami i procedurami stanowiącymi SKJ. Nie należy jednak zapominać o tym, że mniejsze firmy audytorskie mogą skorzystać z bardziej nieformalnych metod dokumentowania swoich systemów kontroli jakości, takich jak ręczne notatki, listy kontrolne i formularze (objaśnienie MSKJ 1, A75).

Poniższe zestawienie prezentuje zasady i procedury wymagane przez MSKJ 1 w zakresie każdego z wyżej wymienionych elementów SKJ.

**Tabela nr 1** Ogólne wymagania określone w MSKJ 1 w odniesieniu do poszczególnych elementów systemu kontroli jakości

Objaśnienia	Zakres zasad i procedur wymagających opracowania	obowiązki kierownictwa związane z zapewnieniem jakości w firmie	odpowiednie wymogi etyczne	przyjmowanie zleceń i kontynuacja współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń	zasoby ludzkie	przeprowadzenie zlecenia	nadzorowanie
A		(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)
4	Promowanie wewnętrznej kultury działania Uznanie jakości za kluczowy element przy realizacji zlecenia Przyjęcie ostatecznej odpowiedzialności za jakość	18					
6	Wyznaczanie jako osoby przyjmującej ostateczną odpowiedzialność za jakość osoby posiadającej wystarczające i odpowiednie doświadczenie i umiejętności, oraz niezbędne uprawnienia do przyjęcia odpowiedzialności	19					
	Zapewnienie uzyskania wystarczającej pewności, że firma i jej personel zachowują niezależność, gdy jest to wymagane		21				
	Uzyskanie wystarczającej pewności, że firma jest informowana o wszelkich przypadkach naruszenia wymogów niezależności		23				

A		(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)
11	Przynajmniej raz w roku wszyscy pracownicy, od których wymagane jest zachowanie niezależności, składają (papierowo lub elektronicznie) potwierdzenie przestrzegania zasad niezależności		24				
12-14	Wprowadzenie zabezpieczeń wynikających z zagrożenia nadmiernej zażyłości		25 a				
	Rotacja partnera odpowiedzialnego za zlecenie oraz osób przeprowadzających kontrolę jakości w przypadku wszystkich badań JZP		25 b				
18-20	Akceptacja klienta i kontynuacji współpracy			26			
	Uzyskanie po etapie akceptacji klienta informacji, które wpływałyby na odmowę przyjęcia zlecenia			28			
24-28	Uzyskanie wystarczającej pewności, że zatrudniany personel posiada odpowiednie kwalifikacje, kompetencje, przestrzega wymogów etycznych etc.				29		
30	Wyznaczanie partnera odpowiedzialnego za zlecenie				30		
31	Wyznaczanie pozostałych członków zespołu realizującego zlecenie				31		
32-35	Uzyskanie zapewnienia, że zlecenie realizowane jest zgodnie z obowiązującymi standardami zawodowymi i regulacjami prawnymi oraz że opinia jest właściwa w danych okolicznościach					32-33	
36-39	Konsultacje					34	
41-46	Kontrola jakości wykonania zlecenia, w tym określenie kryteriów, charakteru, czasu trwania i zakresu kontroli jakości					35 – 38	
47-49	Dobór osób przeprowadzających kontrolę jakości zlecenia					39 – 41	
	Dokumentacja kontroli jakości zlecenia					42	
52	Rozwiązywanie sytuacji odmiennych opinii w gronie zespołu realizującego zlecenie lub konsultacje czy też kontrola jakości zlecenia					43	
54-55	Terminowe gromadzenie akt końcowych zlecenia					45	
56-59	Zachowanie tajemnicy, sprawowanie pieczy, uczciwość, dostępność i odzyskiwalność dokumentacji zlecenia					46	
60-63	Przechowywanie dokumentacji zlecenia					47	
64-67	Nadzorowanie przestrzegania zasad i procedur kontroli jakości firmy (monitoring)						48
69	Ocena, informowanie i działania naprawcze podjęte w związku z rozpoznanymi słabościami SKJ						49 – 54
70-71	Skargi i zażalenia						55
73-74	Dokumentacja systemu kontroli jakości						57

Źródło: opracowanie własne

Warto przypomnieć i zwrócić uwagę na różnicę pomiędzy zasadami (politykami jakości) a procedurami.

Polityka jakości to ogół zamierzeń i kierunków działań organizacji dotyczących jakości, formalnie wyrażonych przez najwyższe kierownictwo tej organizacji<sup>8</sup>.

Procedura to celowo opracowany algorytm rozwiązywania danego problemu. Zazwyczaj składa się z etapów określających kolejność wykonywania poszczególnych czynności<sup>9</sup>.

Większość paragrafów MSKJ 1 rozpoczyna się słowami *Firma określa zasady i procedury (...)*. Zrozumienie różnicy pomiędzy tymi pojęciami jest istotne z uwagi na bardzo częste posługiwanie się w MSKJ 1 pojęciem zasady<sup>10</sup> (ang. policy) oraz procedury (ang. procedure).

Polityka jakości to zbiór priorytetów, zasad lub celów dotyczących jakości pracy.

Procedury służą realizacji przyjętej polityki, a przez to zasad czy celów w niej określonych. Procedura jest niczym innym jak wykazem czynności do wykonania adresowanych jednej lub grupie osób.

MSKJ 1 w żaden sposób nie determinuje i nie narzuca formy procedur. Stawia natomiast wymagania co do ich treści, wskazując, co procedura powinna określać. Procedura może mieć formę instrukcji postępowania, listy kontrolnej, formularza etc.<sup>11</sup>.

W Tabeli nr 1 określono sformułowane w treści MSKJ 1 wymogi w zakresie opracowania zasad (polityk) i procedur w ramach poszczególnych elementów SKJ.

Poniżej omówiono pokrótce poszczególne elementy SKJ, ponieważ szczegółowa i dogłębna analiza budowy i struktury SKJ w kontekście wymogów MSKJ 1 została opisana w wydanej przez KIBR publikacji „Kodeks etyki oraz MSKJ 1 narzędziami doskonalenia jakości usług biegłego rewidenta” (Warszawa, 2013).

#### **(a) Obowiązki kierownictwa związane z zapewnieniem jakości w firmie**

Zgodnie z treścią MSKJ 1 firma winna określić zasady i zaprojektować procedury mające na celu promowanie wewnętrznej kultury działania, zgodnie z założeniem, iż przy realizacji zlecenia najważniejszym elementem jest jakość. MSKJ 1 wymaga przyjęcia ostatecznej odpowiedzialności za system kontroli jakości w podmiocie uprawnionym przez dyrektora, zarząd lub partnerów, tj. osoby posiadające odpowiednie doświadczenie i uprawnienia oraz umiejętności do przyjęcia takiej odpowiedzialności.

#### **(b) Odpowiednie wymogi etyczne**

MSKJ 1 wymaga opracowania takich zasad i procedur, które zapewnią przestrzeganie przez wszystkich pracowników podmiotu uprawnionego oraz przez sam podmiot odpowiednich wymogów etycznych. W sposób szczególny uregulowano zwłaszcza kwestię niezależności i zaprojektowania procedur, które zapewnią, że firma i jej personel przestrzegają wymogów niezależności. Przynajmniej raz w roku wszyscy pracownicy, od których wymaga się niezależności, winni złożyć pisemne potwierdzenie dotyczące przestrzegania zasad i procedur niezależności w podmiocie uprawnionym.

#### **(c) Przyjmowanie zleceń i kontynuacja współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń**

Podmiot uprawniony powinien opracować zasady i procedury dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem i przyjęcia lub kontynuowania zlecenia tylko wtedy, gdy posiada odpowiednie kompetencje do realizacji zlecenia, odpowiednie zasoby kadrowe, może realizować zlecenie, przestrzegając odpowiednich wymogów etycznych oraz rozważył uczciwość klienta i nie posiada żadnych sygnałów o jego nieuczciwości.

#### **(d) Zasoby ludzkie**

Realizując wymogi MSKJ 1, podmiot uprawniony winien opracować zasady / polityki oraz procedury pozwalające uzyskać wystarczającą pewność, że zatrudnia odpowiednich pracowników posiadających odpowiednie kwalifikacje, przygotowanie, umiejętności oraz przestrzegających wymogów etycznych koniecznych do realizacji zlecenia zgodnie ze standardami zawodowymi. Procedury, które pozwolą na dobór właściwych osób do poszczególnych zleceń, osób dających rękojmię właściwego wykonania zlecenia i spełniających wymogi etyczne, w szczególności wymóg niezależności.

#### **(e) Przeprowadzenie zlecenia**

MSKJ 1 wymaga opracowania zasad i procedur zapewniających realizację celu SKJ w podmiocie uprawnionym, a mianowicie przestrzeganie standardów zawodowych oraz wyrażenie właściwej w danych okolicznościach opinii (sprawozdania). Właściwie zaprojektowane przez podmiot uprawniony procedury winny obejmować zagadnienia związane z promowaniem spójności w zakresie jakości przeprowadzanego zlecenia, obowiązki dotyczące nadzoru nad jakością oraz obowiązki dotyczące przeglądu jakości. MSKJ 1 daje więc wskazówki i określa wytyczne dotyczące korzystania z konsultacji w trakcie realizacji zlecenia, określa zasady przeprowadzania kontroli jakości wykonania zlecenia, reguluje kwestię rozbieżności opinii oraz dokumentowanie procesu realizacji zlecenia.

#### **(f) Nadzorowanie (monitoring)**

MSKJ 1 wymaga od podmiotu uprawnionego opracowania procesu nadzorowania, który zapewni, że wdrożony w podmiocie uprawnionym i opracowany SKJ pełni swoją funkcję skutecznie i gwarantuje realizację celu. Proces nadzorowania dostarczyć ma wystarczającą pewności, że SKJ jest adekwatny / odpowiedni do rozmiaru i modelu podmiotu uprawnionego, że opracowane i funkcjonujące procedury są skuteczne oraz że są przestrzegane przez pracowników i kadrę zarządzającą.

<sup>8</sup> Leksykon zarządzania, Difin, Warszawa, 2004, str. 419.

<sup>9</sup> Tamże.

<sup>10</sup> W polskiej wersji tłumaczenia MSKJ 1 słowo „polityka” zastąpiono słowem „zasada”.

<sup>11</sup> K. Burnos, A. Kryśkiewicz-Burnos, Kodeks etyki oraz MSKJ 1 narzędziami doskonalenia jakości usług biegłego rewidenta, Wydawnictwo KIBR, Warszawa, 2013.

Elementy systemu kontroli jakości wg wymogów MSKJ 1:

- a) obowiązki kierownictwa związane z zapewnieniem jakości w firmie,
- b) odpowiednie wymogi etyczne,
- c) akceptacja i kontynuacja współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń,
- d) zasoby ludzkie,
- e) przeprowadzenie zlecenia,
- f) nadzorowanie (monitoring).

## Zagadnienia szczególne 1:

### Kontrola jakości wykonania zlecenia (weryfikacja) z perspektywy mniejszej firmy audytorskiej

Kontrolę jakości wykonania zlecenia, określaną potocznie jako weryfikacja, regulują paragrafy od 35 do 42 MSKJ 1. Jak czytamy w paragrafie 35, kontrola taka powinna zapewnić obiektywną ocenę znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie oraz wniosków sformułowanych w trakcie tworzenia sprawozdania (opinii). MSKJ 1 nakłada obowiązek opracowania takich zasad i procedur, które będą wymagały przeprowadzenia kontroli jakości wykonania wszystkich badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych. Wymaga też określenia kryteriów, według których wszystkie inne badania i przeglądy oraz inne zlecenia atestacyjne (usługi wykonywane zgodnie z MSB, MSUP i MSUA)<sup>12</sup> będą oceniane pod kątem stwierdzenia konieczności przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia, a następnie przeprowadzenia takiej kontroli w odniesieniu do wszystkich zleceń spełniających kryteria wybrane z uwagi na stwierdzenie konieczności wykonania takiej kontroli.

Specyfika działalności małych firm audytorskich (indywidualnych przedstawicieli zawodu lub firm mających niewielu partnerów<sup>13</sup>) skłoniła IAASB do sformułowania wskazówek dotyczących przeprowadzania kontroli jakości wykonania zlecenia właśnie w takich firmach.

„(...) MSKJ 1 wymaga także, **aby firmy określiły kryteria**, według których ocenia się wszystkie inne (inne niż badania jednostek notowanych na giełdzie – przypis autora) badania i przeglądy historycznych informacji finansowych oraz inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych **w celu stwierdzenia, czy niezbędny jest przegląd kontroli jakości danej usługi**. Dla takiego przypadku MSKJ 1 dostarcza wytycznych, jakie możliwe kryteria mogą być zastosowane w tym celu, jak np. rodzaj usługi, zidentyfikowanie nietypowych okoliczności lub ryzyk związanych ze zleceniem, bądź czy przepisy prawa lub regulacje wymagają przeglądu kontroli jakości usługi. Często zlecenia realizowane przez indywidualnego przedstawiciela zawodu lub mniejszą firmę nie spełniają kryteriów, które uzasadniałyby objęcie tych zleceń przeglądem kontroli jakości (...).”  
Wspomniane w treści kryteria określone są w objaśnieniu MSKJ 1.A41.

A zatem zgodnie z zapisami MSKJ 1 kontrola jakości wykonania zlecenia wymagana jest dla:

- Wszystkich badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych (w związku z definicją ustawy o biegłych rewidentach mowa o JZP(+NC)<sup>14</sup> – rozszerzająco dla wszystkich badań sprawozdań finansowych JZP oraz NewConnect),
- Dla wszystkich zleceń (regulowanych przez KSRF), które spełniają określone przez firmę kryteria i w stosunku do których stwierdzono konieczność przeprowadzenia takiej kontroli.

Małe firmy audytorskie najpierw określają zlecenia spełniające obowiązujące u nich kryteria, a następnie w ramach tych zleceń podejmują decyzję o konieczności bądź nie objęcia tych zleceń kontrolą jakości wykonania zlecenia (weryfikacją).

Kolejnym zagadnieniem istotnym z perspektywy małej firmy audytorskiej jest dobór osoby przeprowadzającej kontrolę. MSKJ 1 w paragrafie 39 określa kryteria wyboru osoby przeprowadzającej kontrolę jakości wykonania zlecenia jako osoby, która powinna posiadać „(...) kwalifikacje merytoryczne wymagane do wypełnienia zadań, w tym konieczne doświadczenie i uprawnienia oraz stopień, w jakim z osobą przeprowadzającą kontrolę (...) można się konsultować bez narażania jej obiektywizmu (...)”.

Zgodnie z objaśnieniem A50 MSKJ 1: „W przypadku firmy posiadającej niewielu partnerów może nie być wykonalne, aby partner odpowiedzialny za zlecenie nie był zaangażowany w wybór osoby przeprowadzającej kontrolę jakości wykonania zlecenia. Odpowiednio wykwalifikowane osoby z zewnątrz mogą być zatrudnione przez indywidualnych przedstawicieli zawodu lub przez małe firmy w celu przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia”.

<sup>12</sup> Również MSUPo, jeśli firma audytorska zdecyduje się stosować postanowienia tych standardów pomimo braku prawnego zobowiązania do ich stosowania.

<sup>13</sup> Stosowanie MSKJ 1 w dostosowaniu do rodzaju i wielkości firmy, pkt. 4 – W jaki sposób indywidualni przedstawiciele zawodu lub firmy mające niewielu partnerów odpowiedzialnych za zlecenie przestrzegają wymogów MSKJ 1 dotyczących przeglądu kontroli jakości zlecenia, Przetłumaczony na język polski przez Rachunkowość Sp. z o.o., opublikowany w Rachunkowość nr 11/2013.

<sup>14</sup> JZP(+NC) – skrót autora oznaczający jednostki zainteresowania publicznego określone definicją ustawy o biegłych rewidentach oraz notowane na NewConnect (co wynika z definicji MSKJ 1).



Możliwe jest zatem, co wynika z treści MSKJ 1, zlecenie kontroli jakości wykonania zlecenia (weryfikacji) odpowiednim osobom spoza firmy audytorskiej zapewniającym odpowiednie kompetencje zawodowe i obiektywizm, a także możliwość konsultowania bez uszczerbku dla ich obiektywizmu.

Kontrola jakości wykonania zlecenia (weryfikacja) według MSKJ 1:

- Wszystkie badania sprawozdań finansowych JZP(+NC),
- Określenie dla wszystkich pozostałych zleceń realizowanych na podstawie MSB, MSUP i MSUA (również MSUPo) kryteriów, według których będą one oceniane pod kątem konieczności przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia,
- Przeprowadzenie kontroli jakości wykonania zlecenia dla zleceń spełniających kryteria, dla których w wyniku indywidualnej oceny stwierdzono konieczność objęcia zlecenia taką kontrolą.

MSKJ 1 zezwala na zlecenie kontroli jakości wykonania zlecenia odpowiednim osobom spoza firmy audytorskiej.

Często zlecenia realizowane przez indywidualnego przedstawiciela zawodu lub mniejszą firmę nie spełniają kryteriów, które uzasadniałyby objęcie tych zleceń przeglądem kontroli jakości.

## Zagadnienia szczególne 2:

### Nadzorowanie przestrzegania zasad i procedur kontroli jakości (monitoring) w małej firmie audytorskiej

Jednym z elementów systemu kontroli jakości według MSKJ 1 jest nadzorowanie, zwane też monitoringiem. Nadzorowanie ma na celu uzyskanie wystarczającej pewności, że zasady i procedury będące elementami SKJ w firmie audytorskiej są przydatne, adekwatne, działają skutecznie i są przestrzegane w praktyce.

Objaśnienie MSKJ 1.A64:

„Celem monitorowania przestrzegania zasad i procedur kontroli jakości jest zapewnienie oceny:

- Przestrzegania zawodowych standardów oraz obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych,
- Czy system kontroli jakości został odpowiednio zaprojektowany i skutecznie wdrożony oraz
- Czy procedury i zasady kontroli jakości zostały odpowiednio zastosowane, przez co sprawozdania (opinie – przypis autora) wydawane przez firmę (...) są odpowiednie w danych okolicznościach”.

Innymi słowy, nadzorowanie obejmuje „testowanie” skuteczności funkcjonowania SKJ.

Zgodnie z paragrafem 48 MSKJ 1 proces ten obejmuje:

- Stałą analizę i ocenę systemu kontroli jakości,
- Na zasadach cyklicznych – inspekcję co najmniej jednego zakończonego zlecenia każdego z partnerów odpowiedzialnych za zlecenie (kluczowego biegłego rewidenta – przypis autora).

Zasady i procedury (w myśl objaśnienia A66 MSKJ 1) **mogą określić 3-letni cykl inspekcji**.

MSKJ 1 wymaga przypisania komuś odpowiedzialności za proces nadzorowania. Wymaga też, **aby osoby wykonujące zlecenie lub przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia nie brały udziału w inspekcji zlecenia**.

Objaśnienie MSKJ 1. A68:

„W przypadku małych firm może zachodzić konieczność przeprowadzenia procedur nadzorczych przez osoby odpowiedzialne za zaprojektowanie i implementację zasad i procedur kontroli jakości firmy lub zaangażowane w kontrolę jakości wykonania zlecenia. Firmy zatrudniające niewielką liczbę osób mogą chcieć zatrudnić odpowiednio wykwalifikowaną osobę z zewnątrz lub inną firmę w celu przeprowadzenia inspekcji zlecenia i innych procedur nadzorczych (...)”.

Oznacza to, że w przypadku jednoosobowej działalności gospodarczej biegłego rewidenta pojawia się konieczność nawiązania współpracy w zakresie monitoringu (nadzorowania) z kolejną zewnętrzną osobą dającą rękojmię rzetelnego wykonania nadzoru.

Ważna wskazówka dla małych firm audytorskich znajduje się w przywoływanych już wyjaśnieniach IAASB dla mniejszych firm, zatytułowanych „Stosowanie Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości (MSKJ 1) w dostosowaniu do rodzaju i wielkości firmy”. Niezależna inspekcja przeprowadzana przez osobę z zewnątrz nie może zastąpić własnego wewnętrznego programu monitorowania systemu kontroli jakości w firmie. W dalszej treści czytamy, że „(...) mniejsza firma może porozumieć się z inną mniejszą firmą i nawzajem przeprowadzać inspekcję dokumentacji usług (...)”.



Nadzorowanie (monitoring) obejmuje:

- Stałą analizę i ocenę systemu kontroli jakości,
- Inspekcję – co najmniej jednego zakończzonego zlecenia w cyklu np. 3-letnim.

Osoby biorące udział w realizacji zlecenia lub kontroli jakości wykonania zlecenia nie mogą brać udziału w inspekcji.

Niewielkie firmy audytorskie mogą do przeprowadzenia inspekcji wynająć osobę spoza firmy.

## Przykładowe procedury w aspekcie rozmiaru podmiotu uprawnionego

Poniżej zaprezentowano wybrane przykładowe procedury i zasady w postaci, w jakiej mogą zostać zaprojektowane w firmie audytorskiej, odpowiednio do jej specyfiki.

### Przykład 1. Procedura akceptacji współpracy z nowym klientem

#### **Procedura związana z oceną kompetencji i zasobów niezbędnych do realizacji zlecenia dla nowego klienta**

Zgodnie z przyjętą w firmie audytorskiej polityką jakości decyzję o przyjęciu zlecenia podejmuje zarząd firmy. Na potrzeby podjęcia decyzji należy zebrać i ocenić co najmniej następujące informacje:

Charakterystyka branży klienta:

- Rodzaj branży,
- Najważniejsze regulacje dotyczące branży (warunki prowadzenia działalności, raportowanie do instytucji publicznych, szczególne zasady sprawozdawczości finansowej itp.),
- Dostępne publiczne raporty charakteryzujące branżę (rządowe, statystyczne lub inne),
- Szczególne obszary działalności wymagające potencjalnie wiedzy eksperckiej,
- Doświadczenie klienta w branży.

Doświadczenie pracowników firmy:

- Wcześniej realizowane zlecenia klientów,
- Odbyte szkolenia,
- Możliwość zorganizowania szkolenia do czasu rozpoczęcia zlecenia,
- Pozyskanie pracowników z doświadczeniem.

Operacyjna zdolność do realizacji zlecenia w oczekiwanym przez klienta czasie:

- Czas realizacji zlecenia,
- Wymagany skład zespołu,
- Czy termin realizacji zlecenia jest zgodny z oczekiwaniami klienta.

### Przykład 2. Procedura oceny konieczności kontroli jakości

#### **Przykładowa procedura ustalająca kryteria do przeprowadzenia kontroli jakości zleceń innych niż badanie jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych**

W celu zapewnienia jakości zleceń o szczególnym znaczeniu w ocenie zarządu firmy audytorskiej ustala się następujące kryteria, których spełnienie wymagać będzie oceny, czy zrealizowane zlecenie podlegać ma kontroli jakości, tzw. weryfikacji:

- Wszystkie zlecenia przeglądu skróconych sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie,
- Wszystkie zlecenia atestacyjne dla jednostek samorządu terytorialnego,
- Wszystkie zlecenia atestacyjne realizowane na zlecenie sądu,
- Wszystkie zlecenia badania jednostek będących emitentami wyłącznie instrumentów dłużnych notowanych na giełdzie papierów wartościowych,
- Wszystkie badania dla klientów, z którymi współpraca w zakresie tego typu zlecenia trwa ponad 10 lat.

Zarząd firmy audytorskiej podejmuje indywidualną decyzję o objęciu zlecenia dodatkową kontrolą jakości. Udokumentowanego uzasadnienia (notatka) wymaga decyzja wyłączająca zlecenie spełniające powyższe kryterium spod dodatkowej kontroli jakości.

### Przykład 3. Procedura weryfikacji

#### **Przykładowa procedura kontroli jakości zlecenia innego niż badanie sprawozdania finansowego jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych**

W celu zapewnienia jakości zlecenia kontroler jakości w ramach dodatkowej kontroli jakości wykonuje następujące czynności:

- Przegląd dokumentacji potwierdzającej przeprowadzenie procedur oceny o przyjęciu zlecenia,
- Przegląd trafności doboru zespołu wykonującego zlecenie,
- Przegląd sprawozdania finansowego lub innego przedmiotu usługi,
- Przegląd projektu sprawozdania z wykonania usługi i ocena, czy jest ono odpowiednie do okoliczności,
- W przypadku usługi atestacyjnej przegląd dokumentów roboczych dokumentujących ryzyka i reakcje na to ryzyko w formie odpowiednio zaprojektowanych procedur,
- Ustalenie, czy w odniesieniu do znaczących osądów i wyciągniętych wniosków dokumenty robocze odzwierciedlają przeprowadzone prace,
- Przegląd oświadczenia kierownictwa,
- Przegląd wniosków dotyczących kontynuacji działalności,
- Przegląd wniosków dotyczących ryzyka oszustw,
- Przegląd wniosków z wypełnienia obowiązków wynikających z przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i terroryzmu.

Sprawdź dowody potwierdzające realizację czynności kontrolnych nadzoru oraz przeglądu przez kluczowego biegłego rewidenta.

#### Przykład 4. Procedura korzystania z konsultacji

##### Przykład procedury regulującej postępowanie w przypadku korzystania z konsultacji zewnętrznych

W celu zapewnienia jakości realizowanych zleceń w sytuacjach, gdy kluczowy biegły rewident uzna to za niezbędne, może zaistnieć konieczność rozwiązywania skomplikowanych, nietypowych problemów we współpracy z konsultantami spoza zespołu wykonującego zlecenie.

W takim przypadku kluczowy biegły rewident przekazuje do zarządu firmy audytorskiej komunikat (e-mail, notatka) zawierający co najmniej następujące informacje:

- Rodzaj wykonywanego zlecenia,
- Nazwa klienta,
- Opis zidentyfikowanego problemu i przyczyn trudności ograniczających możliwość rozwiązania problemu przez zespół wykonujący zlecenie,
- Dziedzina wiedzy konsultanta,
- Termin oczekiwanej konsultacji.

Zarząd firmy decyduje, czy w opisanych przez kluczowego rewidenta okolicznościach konsultacja zewnętrzna jest konieczna, jeżeli zidentyfikowany problem w jego ocenie może zostać przeanalizowany wewnątrz firmy.

#### Literatura

1. Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1 – Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych (ang. International Standard on Quality Control 1 – Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements).
2. Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz nadzorze publicznym (Dz.U. 2015, poz. 1011).
3. Komitet Małych i Średnich Firm Audytorskich IFAC, Przewodnik wdrażania kontroli jakości w Małych i Średnich Firmach Audytorskich, ABES Audit, Account, Warszawa, 2009.
4. Uchwała nr 2784/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych wprowadziła jako zasady wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1 – „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych.
5. Uchwały nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej.
6. Zasady wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych wprowadzonych uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 1378/32/2009.
7. „Staff Questions & Answers – Applying ISQC 1 Proportionately with the Nature and Size of a Firm”, IAASB, 2012 Przetłumaczony na język polski przez Rachunkowość Sp. z o.o., opublikowany w Rachunkowość nr 11/2013, „Stosowanie Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości (MSKJ1) w dostosowaniu do rodzaju i wielkości firmy.
8. Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej 2010 TOM III, KIBR, SKwP, 2010.
9. K. Burnos, A. Kryśkiewicz-Burnos, Kodeks etyki oraz MSKJ 1 narzędziami doskonalenia jakości usług biegłego rewidenta, Wydawnictwo KIBR, Warszawa, 2013.
10. Leksykon zarządzania, Difin, Warszawa, 2004, str. 419.

notatki





Centrum Edukacji Krajowej Izby Biegłych Rewidentów

al. Jana Pawła II 80

00-175 Warszawa

e-mail: [ce@kibr.org.pl](mailto:ce@kibr.org.pl)

tel. 22 637 31 04

fax 22 637 30 84

© Wszelkie prawa zastrzeżone CEK / KIBR

[ce.kibr.org.pl](http://ce.kibr.org.pl)



## Agnieszka Kryskiewicz-Burnos

- absolwentka Wydziału Ekonomiczno-Socjologicznego Uniwersytetu Łódzkiego
- biegły rewident od 2001 r.
- wizytator Krajowej Komisji Nadzoru od 2003 r.
- dyplomowany biegły księgowy od 2013 r.
- ekspert merytoryczny w ramach konsultacji KRBR
- Prezes Regionalnej Rady Oddziału KIBR w Łodzi w kadencji 2016-2019
- członek Komisji ds. etyki przy Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów od 2011 r.
- członek Komisji ds. standaryzacji usług przy Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów w latach 2007-2011
- wykładowca szkoleń obligatoryjnych z zakresu etyki i kontroli jakości w podmiotach uprawnionych
- autor i współautor publikacji z zakresu dokumentacji rewizyjnej, etyki i kontroli jakości wydanych przez PWN i KIBR
- delegat na Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów w kadencji 2015-2019

Recenzent: Ewa Sobińska