MATERIAŁY WSPIERAJĄCE WDROŻENIE MSZJ (PL) 1
Z UWZGLĘDNIENIEM PRZEPISÓW USTAWY
O BIEGŁYCH REWIDENTACH

Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (PL) 1 (MSZJ (PL) 1)

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

PIBR
Polska Izba Biegłych Rewidentów

Listopad 2022 r.

SPIS TREŚCI

WPROWADZENIE 4
ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA SWKJ (SZJ) 9
PROCES OSZACOWANIA RYZYKA PRZEZ FIRMĘ 12
ŁAD KORPORACYJNY I PRZYWÓDZTWO 20
STOSOWNE WYMOGI ETYCZNE 24
AKCEPTACJA I KONTYNUACJA RELACJI Z KLIENTEM ORAZ KONKRETNYCH ZLECEŃ 28
WYKONYWANIE ZLECENIA 31
ZASOBY 37
INFORMACJE I KOMUNIKACJA 43
PROCES MONITOROWANIA I KORYGOWANIA 48
OCENA SZJ 61
DOKUMENTACJA 66
PRZYKŁADOWE UZGODNIENIE WYMOGÓW USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH DO WYMOGÓW MSZJ (PL) 1, W TYM SWKJ (SZJ) 69
Załącznik nr 1.1: Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia procesu oszacowania ryzyka w FA 77
Załącznik nr 1.2: Przykładowa procedura procesu oszacowania ryzyka przez FA 78
Załącznik nr 2.1: Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu: ład korporacyjny i przywództwo w FA 80
Załącznik nr 2.2: Praktyczne uwagi dotyczące opracowania przykładowego kodeksu postępowania 81
Załącznik nr 3.1: Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu: stosowne wymogi etyczne w FA 83
Załącznik nr 3.2: Przykładowa procedura zapewnienia niezależności przy realizacji zleceń 84
Załącznik nr 4.1: Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu: akceptacja i kontynuacja relacji z klientami oraz konkretnych zleceń w FA 86
Załącznik nr 4.2: Przykładowa procedura akceptacji nowego zlecenia badania SF przez FA 87
Załącznik nr 5.1: Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu: wykonywanie zlecenia w FA 89
Załącznik nr 5.2: Praktyczne uwagi dotyczące przeprowadzania przykładowej procedury konsultacji 90
Załącznik nr 6.1: Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu: zasoby w FA 92
Załącznik nr 6.2: Przykładowa procedura oceny pracowników 93
Załącznik nr 7: Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu: informacje i komunikacja w FA 94
Załącznik nr 8: Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia procesu monitorowania i korygowania w FA 95
Załącznik nr 9: Praktyczne uwagi dotyczące przeprowadzania oceny SWKJ (SZJ) 96

Niniejsze *Materiały wspierające wdrożenie MSZJ (PL) 1 z uwzględnieniem przepisów ustawy o biegłych rewidentach* zostały opracowane na podstawie „Przewodnika dotyczącego wdrożenia MSZJ 1 po raz pierwszy – Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*", opracowanego przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowanego przez International Federation of Accountants (IFAC) we wrześniu 2021 roku, który został wykorzystany za zgodą IFAC.

„Przewodnik dotyczący wdrożenia MSZJ 1 po raz pierwszy – Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*" © wrzesień 2021 r. by the International Federation of Accountants.

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

Niniejszy dokument został przygotowany przez zespół zadaniowy PIBR na podstawie „Przewodnika dotyczącego wdrożenia MSZJ 1 po raz pierwszy – Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1. *Zarządzanie jakością dla firma wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*", opublikowanego przez IAASB we wrześniu 2021 r. Celem niniejszych materiałów wspierających jest pomoc w zrozumieniu i stosowaniu MSZJ (PL) 1, w tym w opracowaniu własnych SWKJ (SZJ) przez FA. Niniejsze materiały wspierające nie stanowią wiążącego dokumentu wydanego przez PIBR ani nie zastępują MSZJ (PL) 1, którego treść jest wyłącznie wiążąca. Ponadto, niniejsze materiały wspierające nie są wyczerpujące oraz wszystkie przykłady zostały podane wyłącznie w celach ilustracyjnych. Zapoznanie się z treścią niniejszych niewiążących materiałów wspierających nie zastępuje zapoznania się z treścią MSZJ (PL) 1.

ZASTRZEŻENIE PRAWNE

Jak wyżej zaznaczono niniejsze materiały wspierające mają na celu pomoc biegłym rewidentom i FA we wdrożeniu MSZJ (PL) 1, ale nie mogą zastąpić zapoznania się z samym standardem. Ponadto, biegli rewidenci powinni stosować niniejsze materiały wspierające w świetle własnego zawodowego osądu oraz faktów i okoliczności dotyczących konkretnego zlecenia lub konkretnej FA. Należy również wskazać, że podane przykłady nie są wyczerpujące i nie odzwierciedlają wszystkich aspektów zaprojektowania, wdrożenia lub działania SWKJ (SZJ).

PIBR zrzeka się jakiejkolwiek odpowiedzialności lub zobowiązań, które mogą powstać bezpośrednio lub pośrednio w konsekwencji użycia i zastosowania niniejszych materiałów wspierających.

WPROWADZENIE

Zgodnie z ustawą z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1415 z późn. zm.; dalej: „ustawa o biegłych rewidentach", firma audytorska; dalej „FA", opracowuje i wdraża system wewnętrznej kontroli jakości; dalej „SWKJ", który jest tożsamy z pojęciem system zarządzania jakością; dalej „SZJ", o którym mowa w Międzynarodowym Standardzie Zarządzania Jakością (PL) 1; dalej „MSZJ (PL) 1".

FA może wykonywać różne rodzaje zleceń zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu ustanawianymi przez PIBR, w tym:

- badania lub przeglądy sprawozdania finansowego wykonywane zgodnie z KSB[1] i KSUP[2],
- usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych, wykonywane zgodnie z KSUA[3] (np. usługi atestacyjne wykonywane w odniesieniu do rozszerzonej sprawozdawczości zewnętrznej lub w odniesieniu do kontroli w organizacjach usługowych), lub
- usługi pokrewne, wykonywane zgodnie z KSUPo[4] (tj. uzgodnione procedury i zlecenia kompilacji).

Stosowanie wyżej wymienionych standardów opiera się na przesłance, że FA podlega MSZJ 1 (PL) i MSZJ 2 (PL)[5].

SWKJ (SZJ) jest mechanizmem, który tworzy środowisko wspierające zespoły wykonujące zlecenia w wykonywaniu zleceń spełniających wymogi jakości. Pomaga FA w zapewnieniu stałej jakości wykonywanych zleceń, a ponadto przekazuje personelowi FA zasady, polityki i procedury, obowiązujące w FA.

SWKJ (SZJ) FA uwzględnia wymogi:

- ustawy o biegłych rewidentach,
- rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (EU) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych

[1] Krajowe Standardy Badania
[2] Krajowe Standardy Usług Przeglądu
[3] Krajowe Standardy Usług Atestacyjnych
[4] Krajowe Standardy Usług Pokrewnych
[5] Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (PL) 2, *Kontrole jakości wykonania zlecenia*

jednostek interesu publicznego (Dz.U. UE L 158 z 27 maja 2014 r., str. 77 oraz Dz.U.UE L 170 z 11 czerwca 2014 r., str. 66; dalej; „rozporządzenie nr 537/2014"),

- MSZJ (PL) 1,
- MSZJ (PL) 2,
- Międzynarodowego Kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności) IESBA; dalej „Kodeks IESBA",
- krajowych standardów wykonywania zawodu ustanawianych przez PIBR.

Celem SWKJ (SZJ) jest zapewnienie FA racjonalnej pewności, że:

- FA i jej personel wypełniają swoje obowiązki zgodnie z zawodowymi standardami i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi, oraz przeprowadzają zlecenia zgodnie z takimi standardami i wymogami, oraz
- sprawozdania z wykonania usługi wydane przez FA lub partnerów odpowiedzialnych za zlecenie/kluczowych biegłych rewidentów są odpowiednie w danych okolicznościach.

Cel ma znaczenie między innymi przy ustalaniu, czy SWKJ (SZJ) jest skuteczny (tj. czy osiągnął swój cel). Racjonalna pewność nie jest absolutnym poziomem pewności, ze względu na istniejące nieodłączne ograniczenia SWKJ (SZJ). Takie ograniczenia obejmują fakt, że ludzki osąd przy podejmowaniu decyzji może być błędny oraz, że mogą wystąpić usterki w SWKJ (SZJ), spowodowane na przykład ludzkim błędem lub zachowaniem, bądź awarią aplikacji informacyjnej (IT).

FA ponosi odpowiedzialność za zaprojektowanie, wdrożenie i działanie swojego SWKJ (SZJ). Aspekty SWKJ (SZJ) mogą podlegać wdrożeniu i działać na poziomie zlecenia, jednakże FA pozostaje odpowiedzialna za SWKJ (SZJ). Zakres, w jakim aspekty SWKJ (SZJ) podlegają wdrożeniu i działają na poziomie zlecenia, zależy od rodzaju i okoliczności FA oraz wykonywanych przez nią zleceń.

SWKJ (SZJ) składa się z:

- procesu oszacowania ryzyka; dalej również „OR" przez FA,
- elementu: ład korporacyjny i przywództwo; dalej również „ŁKiP" w FA,
- elementu: stosowne wymogi etyczne; dalej również „SWE" w FA,
- elementu: akceptacja i kontynuacja relacji z klientami oraz konkretnych zleceń; dalej również „AiK" w FA,
- elementu: wykonywanie zlecenia; dalej również „WZ" w FA,
- elementu: zasoby w FA,
- elementu: informacje i komunikacja; dalej również „IK" w FA,
- procesu monitorowania i korygowania; dalej również „MiK" w FA.

FA jest zobowiązana do zaprojektowania i wdrożenia SWKJ (SZJ) zgodnie z MSZJ (PL) 1 do dnia 1 stycznia 2023 r. Ocenę SWKJ (SZJ), wymaganą na podstawie par. 53-54 MSZJ (PL) 1, FA przeprowadza w ciągu jednego roku od dnia 1 stycznia 2023 r.

Powyższe oznacza, że do dnia 1 stycznia 2023 r., FA:

- ustala cele jakości, zidentyfikuje i oszacuje ryzyka jakości oraz zaprojektuje i wdroży reakcje, oraz
- zaprojektuje i wdroży działania monitorujące.

Reakcje i działania monitorujące będą stosowane od dnia 1 stycznia 2023 r.

Kluczowe zmiany obecnego SWKJ (SZJ) FA w stosunku do poprzedniego SWKJ FA, dotyczą:

- *bardziej proaktywnego podejście do zarządzania jakością, ukierunkowanego na osiąganiu celów jakości poprzez zidentyfikowanie ryzyk jakości związanych z takimi celami oraz reagowaniu na takie ryzyka,*
- *rozszerzenia wymogów dotyczących ładu korporacyjnego i przywództwa, w tym zwiększonych obowiązków kierownictwa FA,*
- *rozszerzenia wymogów dotyczących uwzględnienia czynników mających wpływ na otoczenie FA, w tym wymogów dotyczących technologii, sieci oraz korzystania z zewnętrznych dostawców usług,*
- *nowych wymogów dotyczących informacji i komunikacji, w tym komunikacji ze stronami zewnętrznymi,*
- *rozszerzenia wymogów dotyczących monitorowania i korygowania, mających na celu wspieranie bardziej proaktywnego monitorowania SWKJ (SZJ), jako całości oraz skuteczne i terminowe korygowanie słabości.*

Uwagi

W przypadkach, gdy FA dopiero rozpoczyna wykonywanie zleceń po 1 stycznia 2023, FA jest zobowiązana do zaprojektowania i wdrożenia swojego SWKJ (SZJ) do czasu, gdy rozpocznie pracę nad zleceniami wykonywanymi zgodnie ze krajowymi standardami wykonywania zawodu ustanowionymi przez PIBR dotyczącymi wykonywanych zleceń. Działanie reakcji i działań monitorujących rozpocznie się od dnia wskazanego powyżej.

Jeżeli FA stosuje poprzedni SWKJ i wdrożyła polityki i procedury w zakresie tego systemu, takie polityki i procedury mogą być stosowne i odpowiednie dla nowego SWKJ (SZJ) lub mogą wymagać zmiany lub rozszerzenia tak, aby były odpowiednie dla nowego SWKJ (SZJ). Chociaż istniejące polityki i procedury mogą nadal być stosowne i odpowiednie, FA nadal musi ustanowić SWKJ (SZJ) zgodny z MSZJ (PL) 1.

Przykłady wdrożenia MSZJ (PL) 1 przez FA w praktyce:

- *FA może przyjąć etapowe podejście do wdrożenia, aż do daty wejścia w życie. Na przykład, może to oznaczać zaprojektowanie i wdrożenie polityk lub procedur dla pewnych elementów oraz rozpoczęcie działania takich polityk lub procedur na różnych etapach przed datą wejścia w życie. W takim przypadku, FA ustali własną datę wejścia w życie dla każdej z polityk lub procedur.*
  - *Powyższe podejście może zmniejszyć skutki wielu zmian następujących jednocześnie.*
  - *Chociaż FA wdrożyłaby polityki lub procedury przed datą wejścia w życie, nie byłaby uznawana za firmę dokonującą „wcześniejszego przyjęcia" MSZJ (PL) 1, ponieważ jedynie część nowego SWKJ (SZJ) została wdrożona.*
- *FA może rozpocząć stosowanie wszystkich nowych i zmienionych polityk lub procedur z datą wejścia w życie.*
- *FA może przeprowadzać testy pilotażowe lub inne testy nowego SWKJ (SZJ) przed datą wejścia w życie. Testy pilotażowe lub inne testy mogą dotyczyć pewnych obszarów SWKJ (SZJ) lub mogą być przeprowadzane przez wybrane zespoły wykonujące zlecenie.*
  - *SWKJ (SZJ) uznaje się za działający z chwilą formalnego wdrożenia przez FA i rozpoczęcia działania przez nowy system SWKJ (SZJ) w całości.*

MSZJ (PL) 1 obejmuje:

- *dwa procesy i sześć powiązanych ze sobą elementów, dotyczących kluczowych aspektów SWKJ (SZJ), oraz*
- *inne wymogi odnoszące się do określonych kwestii.*

Inne wymogi określone w MSZJ (PL) 1, odnoszące się do określonych kwestii oprócz ośmiu komponentów, dotyczą:

- *przydzielania obowiązków związanych z SWKJ (SZJ),*
- *określonych reakcji, które FA zobowiązana jest zaprojektować i wdrożyć,*

- *przypadków, w których FA należy do sieci i korzysta z wymogów sieci lub usług sieciowych w SWKJ (SZJ),*
- *rocznej oceny SWKJ (SZJ) przez kierownictwo i ocen wyników kierownictwa, oraz*
- *dokumentacji.*

Kluczowa zmiana w MSZJ (PL) 1 polega na tym, że celem SWKJ (SZJ) jest działanie w sposób ciągły i iteracyjny oraz reagowanie na zmiany rodzaju i okoliczności FA oraz jej zleceń. Powyższe oznacza, że:

- *różne procesy, elementy i wymogi określone w MSZJ (PL) 1 powinny być rozpatrywane we wzajemnym kontekście, oraz*
- *każdy proces, element lub wymóg może wpływać na inne procesy, elementy lub wymogi.*

FA jest zobowiązana spełnić wszystkie wymogi określone w MSZJ (PL) 1, w tym wymogi określone w poszczególnych elementach i procesach. FA nie jest zobowiązana do zorganizowania swojego SWKJ (SZJ) zgodnie z ośmioma komponentami i może używać innej terminologii lub innych ram do opisania komponentów swojego SWKJ (SZJ).

FA, niezależnie od jej wielkości, jest zobowiązana do przestrzegania MSZJ (PL) 1 oraz, w stosownych przypadkach, MSZJ (PL) 2. Zespoły wykonujące zlecenie badania sprawozdania finansowego, są zobowiązane do przestrzegania MSB (PL) 220 (Zmienionego), Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego.

Skalowalność

MSZJ (PL) 1 wymaga od FA dostosowania projektu, wdrożenia i działania SWKJ (SZJ) firmy do rodzaju i okoliczności FA i wykonywanych przez nią zleceń. Zgodnie z powyższym, paragraf 19 MSZJ (PL) 1 wymaga od FA stosowania zawodowego osądu przy projektowaniu, wdrażaniu i działaniu SWKJ (SZJ).

Skalowalność oraz indywidualne dostosowanie SWKJ (SZJ), stanowią wbudowaną cechę wymogów określonych w MSZJ (PL) 1 na wiele sposobów:

- *cele jakości opierają się na wynikach. FA ustala, w jaki sposób mają być osiągane cele jakości,*
- *ryzyka jakości są dostosowane do FA. Przy identyfikowaniu i oszacowaniu ryzyk jakości, FA koncentruje się na zrozumieniu warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań dotyczących rodzaju i okoliczności FA oraz jej zleceń,*
- *istnieje jedynie ograniczona liczba wymaganych określonych reakcji. Oczekuje się, że FA zaprojektuje i wdroży swoje własne reakcje na ryzyka jakości,*
- *wymogi dotyczące procesu monitorowania i korygowania określają, czego oczekuje się od FA w celu uwzględnienia monitorowania i korygowania. Sposób wdrożenia takiego procesu przez FA jest dostosowany do okoliczności FA.*

Materiał dotyczący zastosowania w MSZJ (PL) 1 zawiera przykłady pokazujące, w jaki sposób należy stosować aspekty standardu do mniej i bardziej złożonych firm. Są to:

- *Par. A35 – przydzielanie funkcji i obowiązków,*
- *Par. A39 i A52 – proces OR,*
- *Par. A99 – element zasoby,*
- *Par. A111 – element IK,*
- *Par. A144, A156 i A166 – proces MiK,*
- *Par. A189 i A199 – ocena SWKJ (SZJ),*
- *Par. A203 – dokumentacja.*

W paragrafie 17 MSZJ (PL) 1 uznano, że w niektórych przypadkach, wymóg określony w MSZJ (PL) 1 może nie dotyczyć FA ze względu na charakter i okoliczności FA i jej zleceń, w którym to przypadku nie oczekuje się przestrzegania takiego wymogu przez FA. Paragraf A29 MSZJ (PL) 1 zawiera przykłady takich okoliczności.

W odniesieniu do niektórych aspektów SWKJ (SZJ) FA, która jest ***mniej złożoną FA*** *może uznać, że nie jest konieczne ustalanie reakcji obowiązujących w całej FA i zamiast tego może zaprojektować i wdrożyć reakcje działające jednocześnie z zarządzaniem jakością na poziomie zlecenia.*

ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA SWKJ (SZJ)

Paragrafy MSZJ (PL) 1: 17-22, A29–A38

Zgodnie z wymogiem art. 50 ust. 4 ustawy o biegłych rewidentach FA wyznacza biegłego rewidenta jako osobę odpowiedzialną za SWKJ (SZJ). Na gruncie MSZJ (PL) 1 ostateczną odpowiedzialność za SWKJ (SZJ), i podlega rozliczeniu z tego tytułu, ponosi Dyrektor generalny (lub jego odpowiednik), partner zarządzający (lub jego odpowiednik), (co szerzej jest omówione w sekcji „Uwagi").

Powyższe osoby ponoszą ostateczną odpowiedzialność i są rozliczanie z osiągnięcia celu MSZJ (PL) 1 przez FA oraz odpowiedzialność za ocenę i sformułowanie wniosku dotyczącego tego, czy SWKJ (SZJ) zapewnia osiągnięcie celów SWKJ (SZJ), co jest istotne dla pociągnięcia powyższych osób do odpowiedzialności i rozliczenia ich z SWKJ (SZJ) (par. 53-54).

Przydziela się odpowiedzialność operacyjną za SWJK (SZJ) osobie, która ponosi odpowiedzialność i podlega rozliczeniu za zaprojektowania, wdrożenie i działanie SWKJ (SZJ).

Przydziela się odpowiedzialność operacyjną za przestrzeganie wymogów niezależności, w tym odpowiedzialności za nadzór nad wszystkimi sprawami związanymi z niezależnością (par. A36).

Przydziela się odpowiedzialność operacyjną za proces monitorowania i korygowania, w tym podejmowania działań związanych z korygowaniem słabości i komunikowaniem spraw związanych z monitorowaniem i korygowaniem (par. 43-44 i 46).

Niezależnie od przydzielenia odpowiedzialności za różne aspekty SWKJ (SZJ) określonym osobom właściwym jest, aby SWKJ (SZJ) wskazywał personelowi FA o jego osobistej odpowiedzialności za przestrzeganie zasad, polityk i procedur FA.

Kluczowe zmiany obecnego SWKJ (SZJ) FA w stosunku do poprzedniego SWKJ FA, dotyczą:

- *doprecyzowanie, kto jest zobowiązany do posiadania zrozumienia MSZJ (PL) 1,*
- *podkreślenie rozliczalności kierownictwa, co do obowiązków w zakresie SWKJ (SZJ),*

- *rozszerzone wymogi dotyczące przydzielenia określonych obowiązków związanych z SWKJ (SZJ):*
  - *odpowiedzialności operacyjnej za SWKJ (SZJ);*
  - *odpowiedzialności operacyjnej za zgodność z wymogami niezależności; oraz*
  - *odpowiedzialności operacyjnej za proces monitorowania i korygowania.*
- *rozszerzone wymogi odnoszące się do kwalifikacji osób, którym przydzielono obowiązki w zakresie SWKJ (SZJ):*
  - *obejmują osobę (lub grupę osób), która ponosi ostateczną odpowiedzialność i jest rozliczana z SWKJ (SZJ);*
  - *osoba (lub grupa osób) musi posiadać odpowiednie doświadczenie, wiedzę, wpływy i umocowanie w FA oraz dysponować wystarczającą ilością czasu, aby wykonać powierzone je obowiązki.*
- *nowy wymóg w zakresie bezpośredniej komunikacji pomiędzy:*
  - *osobami, którym przydzielono odpowiedzialność operacyjną za SWKJ (SZJ), przestrzeganie zgodności z wymogami niezależności oraz proces monitorowania i korygowania; oraz osobami, które ponoszą ostateczną odpowiedzialność i są rozliczane z SWKJ (SZJ).*

Przykładowe procedury

- *Zarządzenie Dyrektora generalnego w sprawie przyjęcia (nowych/zmienionych) polityk i procedur SWKJ (SZJ) w FA.*
- *Zarządzenie Dyrektora generalnego w sprawie przydzielenia osobom odpowiedzialności operacyjnej za:*
  - *zaprojektowanie, wdrożenie i działanie SWKJ (SZJ),*
  - *nadzór nad sprawami związanymi z niezależnością,*
  - *proces monitorowania.*

Uwagi

Paragraf 19 MSZJ (PL) 1 wskazuje, że FA jest *zobowiązana do zaprojektowania, wdrożenia i stosowania SWKJ (SZJ). W rezultacie, FA ponosi ostateczną odpowiedzialność za SWKJ (SZJ). Jednakże, FA nie jest osobą, która może podejmować działania – jest podmiotem. W rezultacie, MSZJ (PL) 1 wymaga od FA przydzielenia obowiązków związanych z SWKJ (SZJ) oraz innymi aspektami SWKJ (SZJ) oraz rozliczania osób z pełnienia przydzielonych im funkcji.*

FA nie może zlecić wykonywania obowiązków w zakresie przywództwa zewnętrznemu dostawcy usług, ponieważ ponosi odpowiedzialność za swój SWKJ (SZJ) oraz osoby, którym przydziela się obowiązki wskazane powyżej, muszą posiadać odpowiednie wpływy i umocowanie w FA.

Oczekuje się, że osoby, którym przydzielono odpowiednie odpowiedzialności posiadają zrozumienie MSZJ (PL) 1 (par. 18). Osoby, którym przydzielono takie obowiązki, są zobowiązane posiadać odpowiednie doświadczenie, wiedzę, ilość czasu, wpływy i umocowanie w FA.

Wymaga rozważenia sposób alokacji odpowiedzialności w kontekście spełnienia jednoczesnego wymogów art. 50 ust. 4 ustawy o biegłych rewidentach (wyznaczenie biegłego rewidenta) oraz oczekiwań MSZJ (PL) 1 (par. 21 oraz wyjaśnienia w par. A34) w zakresie wyznaczenia osób o odpowiednich kompetencjach, możliwościach oraz wpływie i umocowaniu FA. Rozwiązaniem, które może być rozważone w sytuacji firm o bardziej skomplikowanej strukturze (zarządy składające się z biegłych rewidentów i osób nie mających tych uprawnień, firmy sieciowe gdzie część odpowiedzialności za sprawy FA delegowana jest do organów poza firmą) jest powierzanie ostatecznej odpowiedzialności kilku osobom w taki sposób, aby co najmniej jedna z tych osób była biegłym rewidentem i jednocześnie

wszystkie osoby, którym powierzono ostateczną odpowiedzialność za SZJ, miały odpowiedni wpływ i umocowanie aby spełnić wymogi par. 21.

W kontekście przydzielenia odpowiedzialności w SZJ oraz w kontekście ról w procesie monitorowania i korygowania oprócz oceny kryteriów związanych z odpowiednim doświadczeniem, wiedzą, wpływem i umocowaniem w firmie, kluczowa jest ocena obiektywizmu (par. 39). FA stosuje zawodowy osąd, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności firmy (m.in. strukturę, role poszczególnych osób, ład korporacyjny, czy procedury zapewniające zapewnienie obiektywizmu) by móc ocenić czy przesłanki obiektywizmu są spełnione dla danej roli. W praktyce, występowanie w wielu rolach dla personelu FA jest typowe. Szczególnie w mniejszych podmiotach biegły rewident może być jednocześnie członkiem zarządu, prowadzić zlecenia w FA, a także wykonywać role np. w zakresie procesu monitorowania i korygowania. Koegzystencja takich ról wymaga rozważenia przez FA, co do adekwatności dokonanych alokacji, czy zastosowania mechanizmów zapewniających obiektywizm, w przypadku alokowania zadań wymagających spełnienia tego kryterium. Sam fakt krzyżowania się ról nie powoduje jednak niespełnienia kryterium obiektywizmu.

MSZJ (PL) 1 wymaga od FA przydzielenia obowiązków, nie oczekuje się, że osoba (lub grupa osób), której przydzielone zostały obowiązki, sama wykona wszystkie procedury, zadania lub czynności niezbędne do spełnienia danego obowiązku. Osoba (lub grupa osób) może przekazać wykonanie procedur, zadań lub czynności innej osobie, pod warunkiem, że będzie nadal ponosić odpowiedzialność i zostanie rozliczona z przydzielonych jej obowiązków.

Paragraf A33 MSZJ (PL) 1 zawiera przykład ilustrujący, w jaki sposób FA ponosi odpowiedzialność za ocenę SWKJ (SZJ) i sformułowanie wniosku w tym zakresie oraz powierza ocenę SWKJ (SZJ) i sformułowanie wniosku w tym zakresie osobie (lub grupie osób), która ponosi ostateczną odpowiedzialność i jest rozliczana z SWKJ (SZJ).

Skalowalność

Paragraf A35 MSZJ (PL) 1 zawiera przykład ilustrujący, w jaki sposób można dokonać przydzielenia funkcji i obowiązków oraz jakie są różnice w przypadku mniej i bardziej złożonych FA.

PROCES OSZACOWANIA RYZYKA PRZEZ FIRMĘ

Paragrafy MSZJ (PL) 1: 16(q), 16(r), 16(u), 23–27, A25-A27 i A39-A54

Podstawą MSZJ (PL) 1 oraz kluczową zmianą w stosunku do dotychczasowego KSKJ 1 jest konieczność stosowania przez FA podejścia opartego na ryzyku do zarządzania jakością, co powoduje, że FA koncentruje się na:

- ryzykach, jakie mogą wyniknąć ze względu na rodzaj i okoliczności FA i wykonywanych przez nią zleceń, oraz
- wdrażaniu odpowiednich reakcji na takie ryzyka.

Podejście oparte na ryzyku pomaga FA dostosować SWKJ (SZJ) do okoliczności FA i okoliczności wykonywanych przez nią zleceń. Pomaga również FA w skutecznym zarządzaniu jakością poprzez koncentrowanie się na tym, co najważniejsze ze względu na rodzaj i okoliczności FA i wykonywanych przez nią zleceń.

Zaprojektowanie procesu oszacowania ryzyka przez FA

MSZJ (PL) 1 wymaga od FA wdrożenia procesu oszacowania ryzyka, którego celem jest ustalenie celów jakości, identyfikacja i oszacowanie ryzyk jakości oraz zaprojektowanie i wdrożenie reakcji w odpowiedzi na ryzyka jakości. MSZJ (PL) 1 określa wymogi dotyczące następującego sposobu zastosowania powyższego **procesu**:

- ustalenie celów jakości,
- identyfikowanie i oszacowanie ryzyk jakości,
- zaprojektowanie i wdrożenie reakcji,
- identyfikowanie informacji wskazujących na konieczność dodania nowych lub modyfikacji istniejących celów jakości, ryzyk jakości lub reakcji.

Sposób ustalania celów jakości, identyfikowania i oszacowania ryzyk jakości oraz zaprojektowanie i wdrożenie reakcji różni się w zależności od FA. Wpływ na powyższe mają rodzaj i okoliczności FA, w tym jej struktura i organizacja.

Proces ustalania celów jakości, identyfikowania i oszacowania ryzyk jakości oraz zaprojektowania i wdrożenia reakcji na nie jest procesem iteratywnym i ewoluującym. MSZJ (PL) 1 wyjaśnia, że:

- identyfikując i oceniając ryzyka jakości, FA może ustalić, że należy wyznaczyć (jeden lub więcej niż jeden) dodatkowy cel jakości,
- projektując i wdrażając reakcje, FA może ustalić, że ryzyko jakości nie zostało zidentyfikowane i oszacowane (reakcja, która zakłada poleganie na zasobach technologicznych może implikować ryzyko właściwego przetwarzania danych przez te zasoby),
- reakcje FA mogą powodować powstanie warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań, które skutkują dalszymi ryzykami jakości.

Ustalenie celów jakości

Paragrafy MSZJ (PL) 1: 16(q), 24, A42-A44

SWKJ (SZJ) jest skuteczny, kiedy realizuje cele SWKJ (SZJ) (cele określone w par. 14 MSZJ PL 1). Cele MSZJ (PL) 1 określone w par. 14 MSZJ 1 są ustalone na wysokim poziomie. W rezultacie, MSZJ (PL) 1 zawiera bardziej sprecyzowane *cele jakości* w odniesieniu do różnych elementów SWZJ (SZJ), aby było jasne, jakie wyniki musi osiągnąć FA, aby posiadać SWKJ (SZJ), który jest skuteczny w zarządzaniu jakością.

Cele jakości w każdym elemencie pomagają FA w należytym zidentyfikowaniu i oszacowaniu ryzyk jakości, ponieważ cele jakości ukierunkowują FA bardziej konkretnie na to, co należy osiągnąć oraz co może się nie udać przy osiąganiu celów jakości.

Jakie cele jakości FA zobowiązana jest ustalić

MSZJ (PL) 1 uwzględnia cele jakości dla następujących elementów:

- Ład korporacyjny i przywództwo,
- Stosowne wymogi etyczne,
- Akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz konkretnych zleceń,
- Wykonywanie zlecenia,
- Zasoby, oraz
- Informacje i komunikacja.

Osiągnięcie celów jakości daje FA racjonalną pewność, że cele SWKJ (SZJ) są osiągane.

Nie istnieją cele jakości dla procesu „oszacowania ryzyka" przez FA oraz procesu „monitorowania i korygowania", ponieważ MSZJ (PL) 1 określa konkretne wymogi dotyczące tego, w jaki sposób procesy te muszą być zaprojektowane.

FA jest zobowiązana ustalić cele jakości określone dla 6 wymienionych wyżej elementów. Jednakże, mogą wystąpić okoliczności, w których cel jakości lub jego aspekt nie ma zastosowania do FA ze względu na rodzaj i okoliczności FA lub jej zleceń.

Cele jakości określone w standardzie są całościowe. Ważne jest, aby zachować ostrożność przy opisywaniu celów jakości określonych w MSZJ (PL) 1 stosując inną terminologię lub skróty, ponieważ może to skutkować nieodwracalną zmianą znaczenia celu jakości lub utratą kluczowego aspektu danego celu. Częściowo ustalony cel jakości może skutkować słabością SWKJ (SZJ).

FA nie jest zobowiązana, ale może ustalić cele cząstkowe dla pogłębienia identyfikacji i oszacowania ryzyka jakości przez firmę oraz projektowania i wdrażania reakcji.

Ustalenie dodatkowych celów jakości

Z uwagi na fakt, iż okoliczności FA mogą różnić się w znacznym zakresie, możliwe jest, że oprócz celów jakości określonych w MSZJ (PL) 1, mogą istnieć cele jakości, które FA musi ustalić i osiągnąć dla osiągnięcia celów SWKJ (SZJ). Należy zwrócić uwagę na to, że okoliczności, w których FA może potrzebować ustalenia dodatkowych celów jakości, nie są częste, w związku z tym nie wszystkie FA stwierdzą konieczność ustalenia dodatkowych celów jakości.

Powiązania pomiędzy celami jakości

Cele jakości, jeżeli zostaną osiągnięte, powodują łącznie osiągnięcie celów SWKJ (SZJ). W rezultacie, cele jakości elementów SWKJ (SZJ) są ze sobą powiązane i zależą od siebie nawzajem. Na przykład, cel w jednym elemencie może pokrywać się, być związany, wspierać lub być wspierany przez cel jakości w innym elemencie.

Identyfikowanie i oszacowanie ryzyk jakości

Paragrafy MSZJ (PL) 1: 16(r), 25, A45-A48

Identyfikowanie i oszacowanie ryzyk jakości wskazuje, co może się nie udać przy osiąganiu celów jakości. W rezultacie, pomaga to FA w zaprojektowaniu i wdrożeniu skutecznych reakcji na ryzyka jakości. Identyfikowanie i oszacowanie ryzyk jakości pomaga FA również w bardziej efektywnym i skutecznym wykorzystywaniu zasobów firmy przy odnoszeniu się do jakości i jej poprawy.

Czym jest ryzyko jakości?

Istnieje wiele ryzyk, które mogą mieć niekorzystny wpływ na osiągnięcie celów jakości. Jednakże, nie wszystkie ryzyka uważane są za ryzyka jakości w MSZJ (PL) 1, ponieważ zidentyfikowanie i oszacowanie przez FA wszystkich ryzyk oraz zaprojektowanie i wdrożenie reakcji na każde ryzyko nie jest racjonalne i wykonalne. Celem MSZJ (PL) 1 jest ukierunkowanie FA na ryzyka, które mają największy wpływ na osiągnięcie celów jakości, tak aby FA zastosowała odpowiednie reakcje na takie ryzyka.

Definicja ryzyka jakości zawarta w MSZJ (PL) 1 wskazuje próg, w odniesieniu do którego ryzyka są uznawane za ryzyka jakości. Ryzyko jest uznawane za ryzyko jakości, jeżeli spełnia oba kryteria określone w definicji:

- ryzyko ma racjonalną możliwość wystąpienia,
- ryzyko ma racjonalną możliwość, indywidualnie lub w połączeniu z innymi rodzajami ryzyka, niekorzystnie wpłynąć na osiągnięcie celu lub celów jakości.

FA stosuje zawodowy osąd, aby stwierdzić, czy ryzyko spełnia wymóg progu określony w definicji ryzyk jakości.

Niezależnie od tego, czy FA posiada cele cząstkowe, próg zidentyfikowania ryzyk jakości znajduje się na poziomie celów jakości w MSZJ (PL) 1. To oznacza, że mogą istnieć okoliczności, w których ryzyko posiada racjonalną możliwość wpłynięcia w niekorzystny sposób na osiągnięcie celu cząstkowego, jednakże nie posiada racjonalnej możliwości wpłynięcia w niekorzystny sposób na osiągniecie celu jakości, w którym to przypadku ryzyko nie zostałoby uznane za ryzyko jakości.

Sposób identyfikowania i oszacowania ryzyk jakości przez FA

Proces koncentruje się w pierwszej kolejności na zrozumieniu różnych warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań związanych z FA jej zleceniami, które mogą niekorzystnie wpłynąć na osiągnięcie celów jakości. Aby to podkreślić, FA musi zrozumieć, co może niekorzystnie wpłynąć na osiągnięcie celów jakości.

Przy identyfikowaniu ryzyk jakości, FA uwzględnia:

- sposób oraz stopień, w jakim warunki, zdarzenia, okoliczności, działania lub zaniechania mogą wpłynąć na osiągnięcie celów jakości, oraz
- możliwość wystąpienia ryzyk jakości. Powyższe jest niezbędne, aby stwierdzić, czy ryzyko spełnia wymóg progu ryzyka jakości.

Warunki, zdarzenia, okoliczności, działania lub zaniechania, które mogłyby niekorzystnie wpłynąć na osiągnięcie celów jakości

Aby promować konsekwentne stosowanie procesu identyfikowania i oszacowania ryzyka w FA, MSZJ (PL) 1 uwzględnia warunki, zdarzenia, okoliczności, działania lub zaniechania, które (FA) zobowiązana jest zrozumieć i które koncentrują się na rodzaju i okolicznościach FA i jej zleceń. Par. 25(a) MSZJ (PL) 1 określa warunki, zdarzenia, okoliczności, działania lub zaniechania, w stosunku, do których oczekuje się, że FA:

- zrozumie takie warunki, zdarzenia, okoliczności, działania lub zaniechania,
- uwzględni (tj. rozważy), w jaki sposób takie warunki, zdarzenia, okoliczności, działania lub zaniechania mogą niekorzystnie wpłynąć na osiągnięcie celów jakości, oraz
- zidentyfikuje ryzyka stanowiące ryzyka jakości.

Należy zwrócić uwagę na to, że lista warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań zawarta w par. 25(a) MSZJ (PL) 1 nie stanowi katalogu zamkniętego. Mogą istnieć inne warunki, zdarzenia, okoliczności, działania lub zaniechania, które mogą niekorzystnie wpłynąć na osiągnięcie celu jakości i które FA musiałaby zrozumieć a następnie rozważyć, czy istnieje ryzyko jakości.

Ponadto, nie wszystkie warunki, zdarzenia, okoliczności, działania lub zaniechania mają zastosowanie do każdego celu jakości.

FA nie jest zobowiązana do dokumentowania rozważenia każdego warunku, zdarzenia, okoliczności, działania lub zaniechania, które może powodować ryzyko jakości. Dokumentacja ryzyk jakości może uwzględniać powody oszacowania określonych ryzyk jakości, tj. rozważane wystąpienie i wpływ na osiągnięcie celów jakości.

W niektórych okolicznościach, wskazane może być dokumentowanie przez FA procesu i analiz firmy w odniesieniu do ustalenia celów jakości, zidentyfikowania i oszacowania ryzyk jakości oraz zaprojektowania reakcji na takie ryzyka, w celu dostarczenia historii podstaw decyzji podejmowanych przez FA w sprawie jej SWKJ (SZJ).

Zaprojektowanie i wdrożenie reakcji

Paragrafy MSZJ (PL) 1:
16(u), 26, A25–A27 i A49-A51

Właściwie zaprojektowane i wdrożone reakcje na ryzyka jakości zmniejszają możliwość wystąpienia ryzyk jakości, pomagając w ten sposób FA w osiągnięciu celów jakości.

Sposób zaprojektowania i wdrożenia reakcji przez FA

Przy projektowaniu reakcji FA może rozważyć szereg czynników, w szczególności w zakresie, w jakim dotyczą one rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu reakcji.

Ponadto, konieczne może być rozważenie przez FA, czy sama reakcja jest wystarczająca w celu odniesienia się do ryzyka jakości, czy potrzebne jest połączenie reakcji. FA może również zaprojektować i wdrożyć reakcję na wiele ryzyk jakości, pod warunkiem, że reakcja jest wystarczająco dokładna, aby skutecznie odnieść się do każdego ze związanych z nią ryzyk jakości.

W kontekście reakcji FA, należy rozważyć czy są one odpowiednie i wystarczające, aby pokryć zidentyfikowane ryzyka jakości do poziomu akceptowalnego przez FA. W praktyce może się okazać, że samo posiadanie polityk nie jest wystarczającą reakcją i nie spełnia ona oczekiwań standardu co do proaktywności w zakresie zarządzania jakością przez FA.

Powiązania pomiędzy reakcjami

Reakcje mogą być ze sobą powiązane na wiele sposobów, w tym:

- reakcja może odnosić się do wielu ryzyk jakości w różnych elementach,
- reakcja może wspierać inną reakcję w innym elemencie. Powyższe dotyczy, w szczególności, reakcji związanych z elementem zasobów i elementem informacji i komunikacji, ponieważ te elementy są często potrzebne do wsparcia działania innych reakcji.

Reakcje określone przez MSZJ (PL) 1

Par. 34 MSZJ (PL) 1 zawiera pewne określone reakcje, które FA zobowiązana jest zaprojektować i wdrożyć. W przeciwieństwie do celów jakości określonych w MSZJ (PL) 1, określone reakcje nie mają charakteru całościowego i nie będą odnosić się w całości do wszystkich ryzyk jakości. Zgodnie z powyższym, oczekuje się, że FA zaprojektuje i wdroży reakcje *dodatkowo do* reakcji określonych w standardzie, aby spełnić w całości wymóg określony w par. 26 MSZJ (PL) 1.

Chociaż reakcje w par. 34 MSZJ (PL) 1 są określone to rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres reakcji będzie różny w zależności od rodzaju i okoliczności FA.

Mogą istnieć okoliczności, w których określona reakcja lub jej aspekt nie ma zastosowania do FA ze względu na rodzaj i okoliczności FA lub jej zleceń, w którym to przypadku zastosowanie ma par. 17 MSZJ (PL) 1 (tj. nie oczekuje się spełniania wymogu przez FA, jeżeli nie ma on do niej zastosowania).

Identyfikowanie informacji wskazujących na konieczność dodania nowych lub modyfikacji istniejących celów jakości, ryzyk jakości lub reakcji

Paragrafy MSZJ (PL) 1: 27, A52-A54

Ustalenie celów jakości, ryzyk jakości lub reakcji nie jest jednorazowym działaniem podejmowanym przez FA. Konieczna może być zmiana celów jakości, ryzyk jakości lub reakcji w związku:

- ze zmianami rodzaju i okoliczności FA lub jej zleceń, lub
- z działaniami naprawczymi uwzględniającymi słabości SWKJ (SZJ) FA.

Dodanie nowych lub modyfikacje celów jakości, ryzyk jakości lub reakcji

FA może zidentyfikować informacje wskazujące na dodatkowe cele jakości lub dodatkowe bądź zmodyfikowane ryzyka jakości lub reakcje, które są potrzebne ze względu na zmiany rodzaju i okoliczności FA lub jej zleceń.

Sposób, w jaki FA identyfikuje informacje wskazujące na konieczność dodania nowych lub modyfikacji celów jakości, ryzyk jakości lub reakcji

MSZJ (PL) 1 nie wskazuje, jak często FA powinna dokonywać ponownej oceny swoich celów jakości, ryzyk jakości i reakcji, ponieważ powinny być one proaktywnie modyfikowane w przypadku wystąpienia zmian mających wpływ na SWKJ (SZJ) lub zidentyfikowania słabości.

W MSZJ (PL) 1 opisane zostały dwa mechanizmy, poprzez które FA identyfikuje informacje wskazujące na konieczność dodania nowych lub modyfikacji celów jakości, ryzyk jakości lub reakcji.

- FA posiada polityki lub procedury stanowiące część procesu oszacowania ryzyka przez FA, dotyczące identyfikowania informacji wskazujących na konieczność zmian celów jakości, ryzyk jakości lub reakcji, związanych ze zmianami rodzaju i okoliczności FA.
- Proces monitorowania i korygowania FA zapewnia informacje dotyczące słabości związanych z celami jakości, ryzykami jakości lub reakcjami.

Przykładowa procedura

- *Procedura zaprojektowania i wdrożenia przez FA procesu oszacowania ryzyka (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia procesu oszacowania ryzyka w FA).*

Uwagi

Paragraf A41 MSZJ (PL) 1 zawiera przykłady źródeł informacji, które FA może wykorzystać w swoim procesie oszacowania ryzyka, które to źródła mogą być wewnętrzne lub zewnętrzne.

Paragraf A42 MSZJ (PL) 1 zawiera przykład ilustrujący, w jakich przypadkach FA może uznać ustalenie dodatkowych celów jakości za odpowiednie.

Paragraf A48 MSZJ (PL) 1 zawiera przykłady czynników, które mogą mieć wpływ na stopień, w jakim ryzyko może niekorzystnie wpłynąć na osiągnięcie jednego lub więcej niż jednego celu jakości, takich jak częstotliwość występowania i czas trwania wpływu.

Paragraf A46 MSZJ (PL) 1 zawiera przykłady zrozumienia przez FA warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań, które mogą niekorzystnie wpłynąć na osiągnięcie celów jakości oraz ryzyk jakości, jakie mogą powstać.

Paragraf A29 MSZJ (PL) 1 zawiera przykład sytuacji, w której określona reakcja może nie mieć zastosowania.

W ramach procesu oszacowania ryzyka przez FA, MSZJ (PL) 1 zawiera pewne określone reakcje, które FA zobowiązana jest zaprojektować i wdrożyć. Określone reakcje nie mają charakteru całościowego i nie odnoszą się w pełni do wszystkich ryzyk jakości. Niektóre z określonych reakcji są związane ze sprawami, o których mowa w dotychczasowym MSKJ 1. W MSZJ (PL) 1 wprowadzono:

- *Nowe wymogi odnoszące się do komunikacji ze stronami zewnętrznymi.*
- *Rozszerzone wymogi:*
  - *Polityki lub procedury dotyczące tego, które zlecenia wymagają wykonania kontroli jakości wykonania zlecenia.*
  - *Polityki lub procedury dotyczące zagrożeń dla przestrzegania stosownych wymogów etycznych oraz naruszeń stosownych wymogów etycznych odnoszą się do wszystkich stosownych wymogów etycznych (dotychczasowy MSKJ 1 koncentruje się na niezależności). Ponadto, wymogi zostały dostosowane do Kodeksu IESBA, w szczególności w odniesieniu do aktualizacji Kodeksu IESBA dotyczących zabezpieczeń (ang. safeguards).*
  - *Wymóg dotyczący potwierdzenia przestrzegania wymogów niezależności został dostosowany tak, aby odnosić się do wymogów niezależności, w miejsce polityk lub procedur firmy dotyczących niezależności.*
  - *Polityki lub procedury dotyczące skarg i zarzutów są podobne do dotychczasowego MSKJ 1, z zastrzeżeniem większego ukierunkowania na przyjmowanie, dochodzenie i rozstrzyganie skarg i zarzutów.*
  - *Polityki lub procedury dotyczące określonych spraw związanych z akceptacją i kontynuacją zlecenia zostały doprecyzowane i rozszerzone, aby wymagać od firmy również uwzględnienia okoliczności, w których firma jest zobowiązana z mocy prawa lub regulacji do akceptacji relacji z klientem lub konkretnego zlecenia.*

Skalowalność

Paragraf A39 MSZJ (PL) 1 opisuje przykład ilustrujący, w jaki sposób zaprojektowanie procesu oszacowania ryzyka przez FA może różnić się w przypadku mniej złożonej FA w porównaniu do bardziej złożonej FA.

Cel jakości określony w par. 31(b) MSZJ (PL) 1 odnoszący się do kierowania, nadzoru i przeglądu może nie mieć zastosowania w przypadku, gdy FA stanowi jednoosobową działalność gospodarczą.

Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres reakcji zależą od ryzyk jakości, na które wpływ mają rodzaj i okoliczności FA i jej zleceń. Jest prawdopodobne, że mniejsze i mniej złożone FA będą mieć ryzyka jakości inne niż większe i bardziej złożone FA, w związku z tym będą wymagać innej reakcji. W przypadku ryzyk jakości powszechnych we wszystkich FA o różnej wielkości i złożoności, rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres reakcji może różnić się w zależności od okoliczności FA.

Paragraf A52 MSZJ (PL) 1 zawiera przykład ilustrujący, w jaki sposób polityki lub procedury FA dotyczące identyfikowania informacji o zmianach rodzaju i okoliczności FA i jej zleceń mogą różnić się w przypadku mniej i bardziej złożonej FA.

ŁAD KORPORACYJNY I PRZYWÓDZTWO

Paragrafy MSZJ (PL) 1: 28, A55-A61

Ład korporacyjny i przywództwo ma szczególne znaczenie dla zarządzania jakością na poziomie FA i zlecenia, ponieważ jest to sposób, w jaki FA utrwala swoją kulturę i etykę oraz reguluje własne działania, a także który służy jako ramy dla podejmowania decyzji przez FA. Ład korporacyjny FA wpływa również na publiczne postrzeganie firmy. FA bez skutecznego ładu korporacyjnego może być postrzegana jako firma, która nie działa w interesie publicznym.

FA ustala następujące **cele jakości,** które odnoszą się do ŁKiP w FA, tworzące środowisko wspierające SWKJ (SZJ):

(a) FA wykazuje **zaangażowanie w jakość przez kulturę** istniejącą w całej FA, co stanowi uznanie i wzmocnienie:

  (i) roli FA w służbie interesowi publicznemu poprzez spójne wykonywanie zleceń spełniających wymogi jakości;

  (ii) znaczenia etyki zawodowej, wartości i postaw;

  (iii) odpowiedzialności całego personelu za jakość związaną z wykonywaniem zleceń lub działań w ramach SZJ oraz oczekiwane zachowanie personelu; i

  (iv) znaczenia jakości w strategicznych decyzjach i działaniach FA, w tym jej priorytetach operacyjnych i finansowych;

(b) kierownictwo jest **odpowiedzialne** za jakość i jest z niej **rozliczane**,

(c) kierownictwo wykazuje zaangażowanie w jakość poprzez swoje **działania i zachowania**,

(d) **struktura** organizacyjna i **przydział ról, obowiązków i umocowania** są odpowiednie, aby umożliwić zaprojektowanie, wdrożenie i działanie SWKJ (SZJ),

(e) zapotrzebowanie na zasoby, w tym zasoby finansowe, jest **planowane, a zasoby są pozyskiwane, alokowane i przydzielane** konsekwentnie do zaangażowania FA w jakość.

Sposób wyrażania przez FA zaangażowania w obszarze jakości poprzez swoją kulturę

Utrwalenie zaangażowania w obszarze jakości w całej FA można osiągnąć poprzez szereg mechanizmów i działań, w tym:

Przykład idący z góry.

MSZJ (PL) 1 odnosi się do **nadawania odgórnego tonu** poprzez różne wymogi określone w całym MSZJ (PL) 1, dotyczące kierownictwa:

- wymogi, które określają obowiązki wymagające przydzielenia oraz osoby, którym należy je przydzielić,
- odpowiedzialność kierownictwa za zrozumienie MSZJ (PL) 1,
- odpowiedzialność kierownictwa za jakość i jego rozliczalność w tym zakresie,
- odpowiedzialność kierownictwa za ocenę i sformułowanie wniosków dotyczących skuteczności SWKJ (SZJ); oraz oceny wyników kierownictwa,
- budowanie zaufania poprzez ciągłą, regularną i otwartą komunikację,
- zapewnianie przejrzystości w FA w zakresie działań odnoszących się do jakości oraz skuteczności takich działań.

Zaangażowanie całego personelu w obszarze jakości

MSZJ (PL) 1 dotyczy działań i zachowań personelu oraz ich zaangażowania w obszarze jakości poprzez następujące cele jakości:

- wzmacnianie odpowiedzialności całego personelu za jakość związaną z wykonywaniem zleceń lub podejmowaniem działań w ramach SWKJ (SZJ) oraz oczekiwanego zachowania personelu, oraz
- w ramach elementu zasobów, oczekiwanie od personelu wykazywania zaangażowania w obszarze jakości poprzez swoje działania i zachowania, rozwijania i utrzymywania odpowiednich kompetencji do wykonywania swoich ról oraz rozliczanie lub wyrażanie uznania dla personelu w odpowiednim czasie w postaci ocen, wynagrodzenia, awansów i innych zachęt.

Uwzględnienie jakości w strategicznych decyzjach i działaniach FA, w tym jej priorytetach operacyjnych i finansowych

Zarządzanie jakością nie stanowi odrębnej funkcji FA. Ze względu na swoją skuteczność, kultura organizacyjna wykazująca zaangażowanie w obszarze jakości wymaga zintegrowania ze strategią, działalnością operacyjną i procesami biznesowymi FA.

MSZJ (PL) 1 obejmuje cel jakości odnoszący się do strategicznych decyzji i działań FA, w tym jej priorytetów finansowych i operacyjnych, wymagających uwzględnienia jakości.

Strategiczne decyzje i działania mogą obejmować strategię biznesową, cele finansowe, sposób zarządzania zasobami, zwiększenie udziału FA w rynku, specjalizację branżową lub oferty nowych usług FA.

Kluczowe zmiany obecnego SWKJ (SZJ) FA w stosunku do poprzedniego SWKJ FA, dotyczą:

- *nowych i rozszerzonych wymogów dotyczących zaangażowania FA w obszarze jakości, wyrażonego poprzez jej kulturę organizacyjną. W ramach kultury FA, wymogi odnoszą się obecnie również do:*
  - *roli FA w służbie interesowi publicznemu;*
  - *znaczenia etyki zawodowej, zawodowych wartości i postaw;*
  - *odpowiedzialności całego personelu za jakość związaną z wykonywaniem zleceń lub podejmowaniem działań w ramach SWKJ (SZJ) oraz oczekiwanego zachowania personelu; oraz*
  - *jakości w kontekście strategicznych decyzji i działań FA, w tym jej priorytetów operacyjnych i finansowych.*
- *nowych wymogów odnoszących się do zachowań kierownictwa i zaangażowania w obszarze jakości oraz rozliczalności kierownictwa z jakości,*
- *nowych wymogów odnoszących się do struktury organizacyjnej FA oraz przydzielania przez FA funkcji, obowiązków i uprawnień,*
- *nowe wymogi odnoszące się do zapotrzebowania na zasoby oraz planowania, alokowania i przydzielania zasobów, w tym zasobów finansowych.*

Przykładowe procedury

- *Polityki i procedury związane z wdrożeniem ładu korporacyjnego i przywództwa, (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia ładu korporacyjnego i przywództwa w FA).*
- *Ustanowienie kodeksu postępowania.*

Uwagi

W praktyce FA powinna wypracować rozwiązania pozwalające na odpowiednie zrównoważenie celów biznesowych z celami jakościowymi. Przykładowo, FA może stworzyć polityki i procedury, które umożliwiają:

- *zapewnianie odpowiednich zasobów finansowych, technologicznych i ludzkich na realizację inicjatyw związanych z jakością (np. odrębne budżety na działania związane z jakością),*
- *zapewnienie wpływu osób odpowiedzialnych za jakość na strategię biznesową FA (np. poprzez nadanie im odpowiednich uprawnień co do alokacji zasobów i wpływu na podejmowane zlecenia),*
- *wprowadzeniu celów jakościowych w cele strategiczne FA (np. strategię firmy, kodeks postępowania),*
- *wprowadzaniu celów i mierników jakościowych w proces oceny personelu (w tym kluczowego kierownictwa), w sposób który umożliwiałby jej odpowiednie zrównoważenie z oceną osiągnięć biznesowych.*

W przypadkach, gdy FA należy do sieci, kultura FA może również podlegać wpływom i wsparciu sieci, na przykład poprzez:

- *odgórny ton kierownictwa na poziomie sieci oraz ukierunkowanie na znaczenie jakości,*
- *rozliczalność kierownictwa FA z jakości przez sieć,*
- *wymogi sieci oraz monitorowanie przez sieć przestrzegania przez FA wymogów sieci,*
- *sposób, w jaki sieć zarządza i reaguje na sprawy związane z jakością we wszystkich firmach należących do sieci, w tym terminowość reakcji, informowanie o sprawach dotyczących jakości oraz działania podejmowane w odniesieniu do firm należących do sieci, nieprzestrzegających wymogów sieci.*

Paragraf A55 MSZJ (PL) 1 wskazuję, że kultura FA jest ważnym czynnikiem wpływającym na zachowanie personelu, a wartości i postawy zawodowe mogą obejmować:

- *profesjonalizm, na przykład terminowość, uprzejmość, szacunek, odpowiedzialność, szybkość reakcji i niezawodność,*
- *zaangażowanie w pracę zespołową,*
- *zachowanie otwartego umysłu na nowe pomysły lub różne perspektywy w środowisku zawodowym,*
- *dążenie do doskonałości,*
- *zaangażowanie w ustawiczne doskonalenie,*
- *społeczna odpowiedzialność.*

Skalowalność

Mniejsza firma może być w stanie stworzyć pożądaną kulturę FA poprzez bezpośredni kontakt kierownictwa firmy z innym personelem, co nie zawsze jest możliwe w przypadku większej firmy. Należy jednak zwrócić uwagę, że pewnych wymogów nie można pominąć (np. formalnego przypisania odpowiedzialności za ostateczną oraz operacyjną odpowiedzialność za SZJ w FA, co wynika z paragrafu 58(a)).

STOSOWNE WYMOGI ETYCZNE

Paragrafy MSZJ (PL) 1: 16(t), 29, A22–A24 i A62-A66

W zakresie stosownych wymogów etycznych w FA obowiązują m.in. postanowienia:

- Kodeksu IESBA,
- ustawy o biegłych rewidentach,
- rozporządzenia nr 537/2014, w odniesieniu do jednostek zainteresowania publicznego; dalej „JZP".

FA ustala **cele jakości** odnoszące się do wypełniania obowiązków zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi, w tym dotyczącymi zachowania niezależności przez FA i jej personel oraz strony trzecie (w tym sieć, firmy należące do sieci, osoby z sieci lub firm należących do sieci lub dostawcy usług, którzy podlegają stosownym wymogom etycznym, którym podlega FA i zlecenia FA. Cele powinny być ustalane w kontekście **zrozumienia stosownych wymogów etycznych**, którym podlega FA i zlecenia FA (lub które mają do nich zastosowanie), oraz w kontekście **wypełniania swoich obowiązków** w odniesieniu do stosownych wymogów etycznych, którym podlega FA i zlecenia FA (lub które mają do nich zastosowanie).

Podstawowymi zasadami postępowania są:

- uczciwość,
- obiektywizm,
- kompetencje zawodowe i należyta staranność,
- zachowanie poufności,
- profesjonalne postępowanie.

Podstawowymi wymogami są:

- stosowanie zawodowego osądu,
- stosowanie zawodowego sceptycyzmu,
- zachowanie niezależności.

Wybrane aspekty – niezależność:

Procedury potwierdzenia niezależności na etapie AiK, mają na celu potwierdzenie, że nie występuje potencjalny konflikt interesów w ramach FA lub powiązań sieciowych, oraz, że spełnione są kryteria niezależności w odniesieniu innych wymogów wynikających między innymi z ustawy o biegłych rewidentach, rozporządzania nr 537/2014 oraz Kodeksu IESBA czy innych regulacji krajowych (jeśli dotyczy danego zlecenia).

Oświadczenie o niezależności FA (jeśli dotyczy danego zlecenia), podpisywane jest przez odpowiednio umocowaną osobę w FA, nie później niż w dacie podpisania umowy na wykonanie zlecenia. Kolejne oświadczenie o niezależności podpisuje kluczowy biegły rewident odpowiedzialny za wykonanie zlecenia badania, który potwierdza, że spełnia on wymogi określone w art. 74 ustawy o biegłych rewidentach.

Zespół wykonujący zlecenie badania podpisuje oświadczenie o niezależności przed WZ. Oświadczenie o niezależności przed WZ podpisuje również z kontroler jakości wykonania zlecenia, gdzie jest to odpowiednie.

Wybrane aspekty – obiektywizm:

Zgodnie z art. 75 ustawy o biegłych rewidentach w FA istnieje zakaz ingerencji w przeprowadzanie przez biegłego rewidenta badania sprawozdania finansowego, w sposób zagrażający jego niezależności i obiektywizmowi, przez właścicieli, wspólników oraz członków zarządu oraz organów nadzorczych FA lub podmiotu powiązanego z tą FA. Jednocześnie jednak sam fakt krzyżowania się ról (wykonywanie zlecenia przez biegłego rewidenta, który jest jednocześnie członkiem zarządu lub innego organu nadzorczego FA) nie stanowi ingerencji w przeprowadzane zlecenie przez organy właścicielskie lub nadzorcze FA.

W przypadkach krzyżowania się ról, FA powinna mieć procedury zapewnienia odpowiedniego obiektywizmu tam gdzie jest on wymagany. Procedury te mogą obejmować:

- dedykowane programy przeglądu praktyki FA, skierowane na analizę przypadków w których kontroler zlecenia regularnie krzyżuje się kluczowym biegłym rewidentem (wzajemne przeglądy zleceń) pod kątem zachowania odpowiedniego obiektywizmu,
- wymogi w zakresie przydzielania osób kontrolujących SZJ i zlecenia – okresy karencji kontrolerów jakości, niemożność przeglądu zleceń swojego biura itp.

Wybrane aspekty – sceptycyzm:

Czym innym jest stosowanie zawodowego sceptycyzmu przez personel, a czym innym jest zapewnienie przez FA odpowiednich warunków i środowiska, aby personel mógł wypełniać swoje obowiązki względem tego wymogu. W kontekście SZJ, FA jest zobowiązana wdrożyć odpowiednie polityki i procedury, aby osiągnąć cele jakości (np. odpowiednie szkolenia, zachęty do otwartej komunikacji i konsultacji czy polityki w zakresie kontroli zleceń). Tym samym, w kontekście celów związanych ze stosowaniem przez personel sceptycyzmu, FA odpowiada za niezrealizowanie celów jakości (czyli brak lub nieodpowiednie reakcje na ryzyka jakości), jednak nie odpowiada za działanie określonej osoby w sytuacji, kiedy to odpowiednie reakcje FA stworzyła (i są one wystarczające).

Odpowiedzialność FA za stosowne wymogi etyczne mające zastosowanie do innych stron (tj. sieci, firm należących do sieci, osób z sieci lub firm należących do sieci bądź dostawców usług)

Zważywszy, że strony spoza FA mogą brać udział w wykonywaniu zleceń lub różnych czynności w SWKJ (SZJ), FA ponosi odpowiedzialność za odniesienie się do stosownych wymogów etycznych mających zastosowanie do innych stron.

Należy zauważyć, że FA ponosi wyłącznie odpowiedzialność za stosowne wymogi etyczne mające zastosowanie do innych stron w kontekście FA i zleceń FA. Inne strony mogą podlegać innym wymogom etycznym, niezwiązanym z FA.

Kluczowe zmiany obecnego SWKJ (SZJ) FA w stosunku do poprzedniego SWKJ FA, dotyczą:

- *większe ukierunkowanie na wszystkie stosowne wymogi etyczne (tj. nie tylko na wymogi niezależności),*
- *większa jasność, co do zakresu, w jakim SWKJ (SZJ) musi odnosić się do stosownych wymogów etycznych mających zastosowanie do innych osób i jednostek spoza FA (tj. sieci, firm należących do sieci, osób z sieci lub firm należących do sieci bądź dostawców usług).*

Przykładowe procedury

- *Procedura wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia stosowne wymogi etyczne w FA). Procedura powinna uwzględniać:*

  Par. 34(a) FA ustala polityki lub procedury w celu:

  *(i) zidentyfikowania i zareagowania na zagrożenia dla **zgodności ze stosownymi wymogami etycznymi**;*

  *(ii) zidentyfikowania, komunikowania, oceny i raportowania wszelkich **naruszeń stosownych wymogów etycznych** oraz odpowiedniego reagowania na przyczyny i konsekwencje naruszeń w odpowiednim czasie.*

*Par. 34(b) FA uzyskuje, co najmniej raz w roku, udokumentowane **potwierdzenie zgodności z wymogami niezależności** od całego personelu, od którego stosowne wymogi etyczne wymagają niezależności.*

- *Procedury monitorowania niezależności.*
- *Procedury dotyczące potwierdzania niezależności.*

Uwagi

- *SWKJ (SZJ) FA nadal odnosi się do informacji i komunikacji związanych z niezależnością, jednakże są one uwzględniane w ramach elementu informacje i komunikacja MSZJ (PL) 1.*
- *Par. 34(a) i 34(b) MSZJ (PL) 1 opisują określone reakcje związane ze stosownymi wymogami etycznymi, które są oparte na wymogach określonych w dotychczasowym MSKJ 1.*
- *Par. A65 MSZJ (PL) 1 zawiera przykłady stosownych wymogów etycznych, które mogą mieć zastosowanie do stron spoza FA.*
- *FA powinna rozważyć, kto bierze udział w zleceniach FA i wykonywaniu czynności na rzecz SWKJ (SZJ) oraz w jaki sposób mogą na takie osoby wpływać stosowne wymogi etyczne.*

- *Reakcje zaprojektowane i wdrożone przez FA, aby odnieść się do spełniania stosownych wymogów etycznych przez inne strony, będą prawdopodobnie różnić się od reakcji zaprojektowanych i wdrożonych przez FA w celu odniesienia się do spełniania stosownych wymogów etycznych przez personel. Na przykład, w odniesieniu do zrozumienia stosownych wymogów etycznych:*
  - *personel FA może podlegać regularnym szkoleniom dotyczącym stosownych wymogów etycznych,*
  - *w przypadku dostawców usług, FA może uwzględnić określone stosowne wymogi etyczne w warunkach umowy (np. wymogi dotyczące poufności),*
  - *w przypadku, gdy udział w badaniu biorą biegli rewidenci części składowej grupy (z sieci lub spoza sieci), stosowne wymogi etyczne mogą zostać zawarte w instrukcjach dotyczących badania grupy oraz, w niektórych przypadkach, biegły rewident grupy może ustalić, że wskazane jest przeprowadzenie dodatkowego szkolenia dla biegłych rewidentów części składowej grupy.*

Skalowalność

Może zaistnieć potrzeba skorzystania z usług kontrolera jakości wykonania zlecenia od dostawcy usług, jeżeli FA nie posiada swojego personelu spełniającego wymogi dotyczące kwalifikacji, określone w MSZJ (PL) 2.

AKCEPTACJA I KONTYNUACJA RELACJI Z KLIENTEM ORAZ KONKRETNYCH ZLECEŃ

Paragrafy MSZJ (PL) 1: 30, A67-A74

FA ustala następujące **cele jakości** odnoszące się do akceptacji i kontynuacji relacji z klientem oraz konkretnych zleceń:

(a) **osądy FA** dotyczące tego, czy zaakceptować lub kontynuować relacje z klientem lub konkretne zlecenie są odpowiednie w oparciu o:

  (i) **informacje** uzyskane na temat rodzaju i okoliczności zlecenia oraz uczciwości i wartości etycznych klienta (w tym kierownictwa oraz, gdy to odpowiednie, osób sprawujących nadzór), które są wystarczające, aby wspomóc takie osądy; oraz

  (ii) **zdolność FA** do wykonywania zlecenia zgodnie ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi;

(b) **priorytety finansowe i operacyjne FA** nie prowadzą do niewłaściwych osądów dotyczących tego, czy zaakceptować lub kontynuować relacje z klientem lub konkretne zlecenie.

Polityki lub procedury FA dotyczące AiK mogą:

- określać informacje, które muszą zostać zebrane w zakresie rodzaju i okoliczności zlecenia oraz uczciwości i wartości etycznych klienta (w tym kierownictwa oraz, w odpowiednich przypadkach, osób sprawujących nadzór). W niektórych przypadkach, polityki lub procedury mogą również sugerować lub określać źródło, z którego należy uzyskać informacje,
- określać czynniki, które należy rozważyć przy ustalaniu, czy FA jest w stanie wykonać zlecenie lub je kontynuować zgodnie ze standardami zawodowymi i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi,

- określać (lub zakazywać) rodzajów zleceń, jakie mogą być wykonywane przez FA oraz mogą zakazywać wykonywania zleceń dla pewnych rodzajów jednostek;

Celem procedury AiK jest ustalenie, czy akceptacja nowego klienta lub kontynuacja relacji nie stworzy zagrożeń dla podstawowych zasad SWE w FA oraz, czy podjęcie relacji z klientem nie stworzy zagrożenia dla reputacji FA. Procedura akceptacji i kontynuacji zlecenia nakłada wymogi na FA dotyczące świadczenia tylko tych usług, do wykonania, których FA posiada między innymi odpowiednie kompetencje i możliwości, w tym zasoby. W praktyce, FA powinna rozważyć stworzenie odpowiednich polityk i procedur w zakresie ponownej oceny swoich klientów i prowadzonych zleceń (np. raz do roku), w celu rozważenia czy decyzje podjęte na etapie akceptacji są nadal uzasadnione.

Jednym ze źródeł informacji o przyszłym kliencie jest zwrócenie się z zapytaniem do dotychczasowego biegłego rewidenta o dostarczenie znanych mu informacji, których FA powinna być świadoma przed podjęciem decyzji o akceptacji zlecenia (jeśli dotyczy).

FA powinna posiadać procedurę akceptacji dodatkowych zleceń dla aktywnych klientów, na wypadek gdyby chciała świadczyć dodatkowe zlecenia dla tych klientów. W przypadku firm sieciowych musi istnieć obowiązek przekazywania odpowiednich informacji o świadczeniu lub planowaniu świadczenia takich usług dla klientów audytowych będących JZP oraz ich podmiotów kontrolowanych.

Kluczowe zmiany obecnego SWKJ (SZJ) FA w stosunku do poprzedniego SWKJ FA, dotyczą:

- *ukierunkowanie na osądy FA dotyczące akceptacji lub kontynuacji relacji z klientem lub konkretnego zlecenia,*
- *rozszerzony wymóg spowodowania uzyskania przez FA informacji dotyczących rodzaju i okoliczności zlecenia oraz uczciwości i wartości etycznych klienta (w tym kierownictwa oraz, w odpowiednich przypadkach, osób sprawujących nadzór),*
- *nowy wymóg odnoszący się do priorytetów finansowych i operacyjnych w kontekście podejmowania decyzji dotyczących tego, czy zaakceptować lub kontynuować relacje z klientem lub konkretne zlecenie.*

Przykładowe procedury

- *Zaprojektowanie elementu akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz konkretnych zleceń*, (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia akceptacji i kontynuacji relacji z klientami oraz konkretnych zleceń w FA). Procedura powinna uwzględniać:

  Par. 34(d) FA ustala polityki lub procedury, które odnoszą się do okoliczności, gdy:

  (i) po zaakceptowaniu lub kontynuacji relacji z klientem lub konkretnego zlecenia FA dowie się o informacjach, które mogłyby spowodować ***odrzucenie relacji z klientem lub konkretnego zlecenia****, gdyby informacje te były znane przed zaakceptowaniem lub kontynuowaniem relacji z klientem lub konkretnego zlecenia;*

  (ii) FA jest zobowiązana przepisem prawa lub regulacją do zaakceptowania relacji z klientem lub konkretnego zlecenia.
- *Procedury akceptacji klienta i kontynuacji relacji z klientem.*
- *Procedury akceptacji zlecenia i kontynuacji zlecenia.*
- *Procedury akceptacji dodatkowych zleceń dla istniejących klientów.*
- *Procedury rotacji FA i kluczowego biegłego rewidenta dla JZP.*
- *Procedury alokacji zleceń i rotacji kluczowego biegłego rewidenta oraz zespołu wykonującego zlecenie.*

Uwagi

Par. 34(d) MSZJ (PL) 1 wskazuje określoną reakcję dotyczącą spraw, które mogą zostać uwzględnione w politykach lub procedurach FA w odniesieniu do procesu akceptacji i kontynuacji. Określona reakcja jest oparta na wymogach określonych w dotychczasowym MSKJ 1.

Materiały dotyczące zastosowania w par. A67–A69 i A72 MSZJ (PL) 1 zawierają przykłady informacji, które FA może uzyskać przy podejmowaniu decyzji dotyczącej tego, czy dokonać akceptacji lub kontynuacji relacji z klientem lub konkretnego zlecenia oraz czynników, które mogą mieć wpływ na uzyskane informacje oraz źródeł informacji.

Par. A122–A123 MSZJ (PL) 1 zawierają przykłady spraw, które mogą zostać uwzględnione w politykach lub procedurach FA i które są związane z procesem akceptacji i kontynuacji.

FA podejmuje decyzję dotyczącą ewentualnej akceptacji lub kontynuacji relacji z klientem lub konkretnego zlecenia. Zgodnie z MSB (PL) 220 (Zmienionym), partner odpowiedzialny za zlecenie ustala, czy przestrzegano polityk lub procedur FA oraz, czy wnioski sformułowane przez FA są odpowiednie.

MSB (PL) 220 (Zmieniony) wymaga również od partnera odpowiedzialnego za zlecenie:

- *uwzględnienia informacji uzyskanych przez FA w ramach procesu akceptacji i kontynuacji podczas planowania i wykonywania zlecenia badania i przestrzegania KSB,*
- *przekazywania FA informacji, które mogłyby spowodować odmówienie przez FA wykonania zlecenia badania, gdyby informacje te były znane FA w chwili podejmowania decyzji.*

WYKONYWANIE ZLECENIA

Paragrafy MSZJ (PL) 1: 31, A75-A85

FA ustala następujące **cele jakości**, które odnoszą się do wykonywania zleceń spełniających wymogi jakości:

(a) zespoły wykonujące zlecenie **rozumieją i wypełniają swoje obowiązki** w związku ze zleceniami, w tym, jeśli ma to zastosowanie, **całościową odpowiedzialność partnerów odpowiedzialnych** za zlecenie za zarządzanie i zapewnienie jakości podczas zlecenia oraz za wystarczające i odpowiednie zaangażowanie w trakcie całego zlecenia,

(b) **charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania i nadzoru** nad zespołami wykonującymi zlecenie oraz **przeglądu** wykonanej pracy są odpowiednie w zależności od rodzaju i okoliczności zleceń oraz zasobów przydzielonych lub udostępnionych zespołom wykonującym zlecenie, a praca wykonana przez mniej doświadczonych członków zespołu jest kierowana, nadzorowana i przeglądana przez bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie,

(c) zespoły wykonujące zlecenie stosują odpowiedni **zawodowy osąd** i, gdy ma to zastosowanie ze względu na rodzaj zlecenia, **zawodowy sceptycyzm**,

(d) podejmowane **są konsultacje w sprawach trudnych lub spornych**, a uzgodnione wnioski są wdrażane,

(e) **rozbieżności opinii** wewnątrz zespołu wykonującego zlecenie lub między zespołem wykonującym zlecenie a kontrolerem jakości wykonania zlecenia lub osobami wykonującymi czynności w ramach SWKJ (SZJ) FA są zgłaszane FA i rozstrzygane,

(f) **dokumentacja zlecenia** jest zebrana w **odpowiednim czasie po dacie sprawozdania** ze zlecenia oraz jest **odpowiednio utrzymywana i przechowywana** w celu zaspokojenia potrzeb FA i przestrzegania przepisów prawa, regulacji, stosownych wymogów etycznych lub standardów zawodowych.

SWKJ (SZJ) FA w elemencie WZ może zawierać między innymi:

- metodykę badania, przeglądów oraz wykonywania innych usług atestacyjnych lub usług pokrewnych, łatwo dostępną dla całego personelu FA w jej intranecie lub opublikowaną,
- procedury określające zasady wykonywania wymaganych konsultacji,

- szablony dokumentacji roboczej, w tym przykładowe wzory sprawozdań i raportów biegłego rewidenta,
- procedury nadzoru nad wykonywanymi zleceniami, w tym kontroli jakości wykonywanych zleceń, gdzie jest to wymagane,
- procedury archiwizowania dokumentacji roboczej wykonanych zleceń.

Metodyka badania FA może zawierać procedury badania w formie „bibliotek" dostosowanych do różnej skali realizowanych przez FA zleceń.

FA powinna ustalić procedury konsultacji w celu wsparcia zespołów realizujących zlecenia w rozwiązywaniu złożonych i nietypowych kwestii merytorycznych. Procedura konsultacji może wskazywać okoliczności, w których przeprowadzenie konsultacji przez zespół realizujący zlecenie jest obligatoryjne (na przykład wycena i ujmowanie złożonych instrumentów finansowych, złożone szacunki wartości godziwej, czy złożone kwestie rozpoznawania przychodów itp.).

Szablony dokumentacji roboczej powinny być dostosowane do przyjętej przez FA metodyki badania, przeglądów oraz wykonywania innych usług atestacyjnych lub usług pokrewnych.

Procedury nadzoru nad wykonywanymi zleceniami powinny być oparte na zasadzie, że bardziej doświadczeni członkowie zespołu wykonującego zlecenie dokonują przeglądu pracy wykonanej przez mniej doświadczonych członków zespołu. Przegląd powinien potwierdzić, że uzyskano odpowiednie i wystarczające dowody badania, które uzasadniają wyciągnięte wnioski, na potrzeby wydawanego sprawozdania (jeśli dotyczy) oraz że zlecenie zostało wykonane zgodnie z procedurami obowiązującymi w FA.

Zakres przeglądu jest sprawą zawodowego osądu osoby dokonującej przeglądu. Jednak przegląd ten powinien objąć wszystkie obszary krytyczne realizowanego zlecenia, w tym:

- czy znaczące sprawy zidentyfikowane w procesie planowania badania zostały odpowiednio zbadanie i udokumentowane,
- czy praca została wykonana zgodnie ze standardami zawodowymi i wymogami prawa,
- czy przeprowadzono odpowiednie konsultacje oraz zrealizowano i udokumentowano wnioski wynikające z tych konsultacji,
- czy należy zmodyfikować rodzaj, rozłożenie w czasie oraz zakres prac rewizyjnych,
- czy wykonana praca rewizyjna potwierdza wyciągnięte wnioski,
- czy zgromadzone dowody badania są odpowiednie i wystarczające, aby stanowiły podstawę dla wydania sprawozdania z badania.

W przypadku zleceń badania sprawozdań finansowych JZP FA zobowiązana jest ustalić zasady i procedury dotyczące dokonywania kontroli jakości wykonania zlecenia. W stosunku do pozostałych zleceń FA powinna ustalić kryteria poddawania ich kontroli jakości wykonania zlecenia w zależności odpowiednich dla okoliczności działania FA. Co do zasady zakres kontroli jakości wykonania zlecenia jest węższy od procedur przeglądu wykonywanych przez partnera odpowiadającego za zlecenia omawianych wyżej. Szczególne przypadki i wymagania w tym zakresie omawia szerzej MSZJ (PL) 2.

Kontrole jakości wykonania zlecenia

Kontrole jakości wykonania zlecenia stanowią reakcje na ryzyka jakości na poziomie FA (specyficzne, np. ryzyko niewystarczających konsultacji lub bardziej ogólne w kontekście celów jakości, np. ryzyko niewy-

starczającego sceptycyzmu personelu). Mogą być też odpowiedzią na wiele ryzyk jednocześnie. Kontrola jakości wykonania zlecenia jest podejmowana na poziomie zlecenia przez kontrolera jakości wykonania zlecenia w imieniu FA. Wymogi dotyczące kontroli jakości wykonania zlecenia są zawarte w MSZJ (PL) 1 i MSZJ (PL) 2:

MSZJ (PL) 1 wymaga od FA ustalenia polityk lub procedur, które:

- odnoszą się do kontroli jakości wykonania zlecenia zgodnie z MSZJ (PL) 2, oraz
- wymagają wykonania kontroli jakości wykonania zlecenia w odniesieniu do określonych zleceń.

MSZJ (PL) 2 dotyczy:

- kryteriów, jakie musi spełnić osoba, aby posiadać odpowiednie kompetencje do wykonania kontroli jakości wykonania zlecenia oraz powołania kontrolerów jakości wykonania zlecenia, oraz
- wykonywania i dokumentowania kontroli.

Co to oznacza?

Oczekuje się, że FA ustali polityki lub procedury, które dotyczą:

- tego, które zlecenia wymagają wykonania kontroli jakości wykonania zlecenia. Polityki lub procedury muszą uwzględniać zakres zleceń określony w MSZJ (PL) 1,
- kryteriów, jakie musi spełnić osoba, aby posiadać odpowiednie kompetencje do wykonania kontroli jakości wykonania zlecenia oraz powołania kontrolera jakości wykonania zlecenia (MSZJ (PL) 2 wskazuje na szczegółowe wymogi w tym zakresie),
- wykonywania i dokumentowania kontroli jakości wykonania zlecenia (MSZJ (PL) 2 wskazuje na szczegółowe wymogi w tym zakresie).

Kontrola jakości wykonania zlecenia musi być zakończona przed wydaniem sprawozdania biegłego rewidenta, a odpowiedzialność za poddanie zlecenia kontroli jakości wykonania zlecenia ponosi kluczowy biegły rewident odpowiedzialny za realizację danego zlecenia. FA ustala procedurę kontroli jakości wykonania zlecenia, w tym sposób rozstrzygania różnicy zdań pomiędzy kluczowym biegłym rewidentem a kontrolerem jakości wykonania zlecenia.

MSZJ (PL) 2 wprowadza bardziej szczegółowe wymogi w zakresie niektórych aspektów procedur kontroli jakości, między innymi:

- okres karencji minimum 2 lat dla kontrolera jakości zlecenia, który był partnerem odpowiedzialnym za zlecenie,
- wymogi w zakresie kompetencji osób, które wspomagają kontrolera jakości wykonania zlecenia,
- wdrożenia procedur, które zapewnią odpowiedzialność kontrolera jakości za całość procesu, w tym pracę osób wspierających,
- specyficznych procedur w przypadku utraty możliwości wykonania kontroli zlecenia przez kontrolera jakości,
- sprecyzowania wymogów w zakresie minimalnych wymogów co do zakresu zleceń wymagających kontroli jakości, zakresu procedur, które powinny być wykonane i zakresu dokumentacji,
- wymogów w zakresie komunikacji kontrolera jakości zleceń z partnerem odpowiedzialnym za zleceniem i FA.

W jaki sposób FA uwzględnia stosowanie przez zespoły wykonujące zlecenie odpowiedniego zawodowego osądu oraz, gdy ma to zastosowanie ze względu na rodzaj zlecenia, zawodowego sceptycyzmu

FA może zaprojektować i wdrożyć szereg reakcji odnoszących się do zawodowego osądu i zawodowego sceptycyzmu, powiązanych z innymi celami jakości określonymi w części dotyczącej wykonywania zlecenia, w tym reakcji dotyczących kierowania, nadzoru i przeglądu, konsultacji i rozbieżności opinii. Ponadto, wykonywanie kontroli jakości wykonania zlecenia może stanowić jedną z reakcji zaprojektowanych i wdrożonych przez FA w zakresie zawodowego osądu i zawodowego sceptycyzmu.

Kluczowe zmiany obecnego SWKJ (SZJ) FA w stosunku do poprzedniego SWKJ FA, dotyczą:

- *nowy wymóg odnoszący się do obowiązków zespołów wykonujących zlecenie, w tym całościowej odpowiedzialności kluczowych biegłych rewidentów za zarządzanie i zapewnienie jakości zlecenia oraz ich wystarczającego i odpowiedniego udziału w przeprowadzaniu badania przez cały okres wykonywania zlecenia,*
- *rozszerzony wymóg odnoszący się do kierowania i nadzoru nad zespołami wykonującymi zlecenie oraz przeglądu wykonywanej pracy, który koncentruje się na tym, co jest odpowiednie ze względu na charakter i okoliczności zleceń i zasobów przydzielonych lub udostępnionych zespołom wykonującym zlecenie,*
- *nowy wymóg odnoszący się do stosowania przez zespoły wykonujące zlecenie odpowiedniego zawodowego osądu i, gdy ma to zastosowanie ze względu na rodzaj zlecenia, zawodowego sceptycyzmu,*
- *wymogi dotyczące kontroli jakości wykonania zlecenia zostały zamieszczone w innym miejscu w MSZJ (PL) 1 i MSZJ (PL) 2.*

Przykładowe procedury

- *Zaprojektowanie procedury elementu – wykonywanie zlecenia (WZ).* (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu wykonywanie zlecenia).
- *Procedury badania (Podręcznik rewizji finansowej zawierający programy /„biblioteki" czynności rewizji finansowej, szablony sprawozdań biegłego rewidenta oraz dokumentacji roboczej).*
- *Procedury kierowania, nadzoru i przeglądu wykonania zlecenia.*
- *Procedury przeprowadzania konsultacji.*
- *Procedury kontroli jakości wykonania zlecenia (KJWZ), w tym:*

  Par. 34(f) FA ustala polityki lub procedury, które odnoszą się do ***kontroli jakości wykonania zlecenia (KJWZ)****, zgodnie z MSZJ (PL) 2 oraz wymagają KJWZ dla:*

  (i) badań SF jednostek notowanych na giełdzie,

  (ii) badań lub innych zleceń, dla których KJWZ jest wymagana przez przepisy prawa lub regulacje, oraz

  (iii) badań lub innych zleceń, dla których FA ustala, że KJWZ jest odpowiednią reakcją odpowiadającą na jedno lub więcej niż jedno ryzyko jakości.
- *Procedury w zakresie rozbieżności opinii.*
- *Procedury archiwizacji akt badania oraz akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badania oraz usług pokrewnych.*

- *Procedury dotyczące wykonywania usług atestacyjnych innych niż badania i usług pokrewnych.*
- *Procedury dotyczące postępowania w przypadku incydentów (np. naruszeń regulacji).*
- *Procedury kontrolingowe realizowanych zleceń, w tym ewidencja czasu pracy.*

Uwagi

Przykłady pozostałych aspektów SWKJ (SZJ), które mogą wspierać zespoły wykonujące zlecenie w stosowaniu odpowiedniego zawodowego osądu i zawodowego sceptycyzmu:

- *przydzielanie odpowiednich zasobów do zleceń, w tym zasobów ludzkich, technologicznych i finansowych (np. zespół wykonujący zlecenie może potrzebować zasobów w celu zaangażowania eksperta lub odwiedzenia określonych lokalizacji),*
- *opracowanie odpowiednich zasobów intelektualnych, w tym ostrzeżeń dla zespołów wykonujących zlecenie dotyczących okoliczności, które powodują konieczność zastosowania zawodowego osądu i zawodowego sceptycyzmu oraz wydawanie wytycznych dla zespołów wykonujących zlecenie dotyczących takich okoliczności,*
- *zarządzanie przydzielaniem personelu do zleceń, w tym zapewnianie, że personel dysponuje odpowiednią ilością czasu, aby wykonać swoją pracę i swoje obowiązki,*
- *dokonywanie odpowiednich osądów dotyczących akceptacji i kontynuacji zleceń, w tym rozważanie, czy FA posiada odpowiednie zasoby do wykonania zlecenia oraz czy FA dysponuje czasem w celu podjęcia zlecenia w kontekście innych zobowiązań FA,*
- *zapewnianie odpowiedniego szkolenia personelowi FA.*

Paragraf A136 MSZJ (PL)1 wskazuje, że w niektórych przypadkach, FA może ustalić, że nie istnieją żadne badania sprawozdań finansowych lub inne zlecenia wymagające wykonania kontroli jakości wykonania zlecenia. Należy zwrócić uwagę na to, że wymóg określony w MSZJ (PL) 1, dotyczący polityk lub procedur odnoszących się do kontroli jakości wykonania zlecenia, będzie nadal mieć zastosowanie do FA. Jednakże, rodzaj i okoliczności zleceń wykonywanych przez FA mogą nie wymagać kontroli jakości wykonania zlecenia zgodnie z politykami lub procedurami FA.

FA może zaprojektować i wdrożyć inne rodzaje przeglądów zlecenia w ramach reakcji na ryzyka jakości, inne niż kontrole jakości wykonania zlecenia. Na przykład, w odniesieniu do kwalifikujących się zleceń badania, FA może wymagać innych procedur nadzoru wykonywanych przez zespół wykonujący zlecenie (np. dedykowany specjalny ekspert) lub FA (przegląd otwartych zleceń spełniających dane kryteria). FA może również wdrożyć procedury monitorujące zaangażowanie osób nadzorujących (kluczowego biegłego rewidenta, kontrolera jakości – jeśli dotyczy) w zlecenie w celu identyfikacji otwartych zleceń, gdzie identyfikuje ryzyko niewystarczającego nadzoru, ze względu na zaangażowanie czasowe poniżej firmowych średnich (dla danych typów zleceń).

Skalowalność

W mniejszej lub mniej złożonej FA:

- *zespół wykonujący zlecenie może obejmować tylko kluczowego biegłego rewidenta (np. w przypadku osoby prowadzącej jednoosobową działalność gospodarczą). W takich przypadkach, cele jakości w zakresie kierowania, nadzoru i przeglądu nie będą miały zastosowania. Podobnie, ryzyka jakości FA związane z odpowiedzialnością kluczowego biegłego rewidenta za zarządzanie i zapewnianie jakości zlecenia oraz swój wystarczający i odpowiedni udział przez cały okres wykonywania zlecenia mogą być oszacowane jako stosunkowo niskie,*

- *FA może nie posiadać personelu wewnętrznego, posiadającego kompetencje i możliwości w zakresie udzielania konsultacji. FA może uznać, że wskazane jest skorzystanie z usług dostawcy usług dla celów uzyskania konsultacji w trudnych lub spornych sprawach,*
- *posiadanie w FA osób odpowiedzialnych za rozstrzyganie rozbieżności opinii może stanowić wyzwanie, ponieważ może prowadzić do konfliktu w FA oraz personel może unikać zgłaszania takich rozbieżności z obawy o konsekwencje. FA może uznać, że wskazane jest skorzystanie z usług dostawcy usług dla celów zgłaszania i rozstrzygania rozbieżności opinii.*

Paragrafy 10, 16(o), 19 oraz A31 – przedstawiają aspekt skalowalności w kontekście zawodowego osądu.

ZASOBY

Paragrafy MSZJ (PL) 1:
16(f), 16(m), 16(n), 16(v), 16(w), 32, A13, A20–A21, A28 i A86-A108

FA ustala następujące **cele jakości**, które odnoszą się do odpowiedniego pozyskiwania, rozwijania, wykorzystywania, utrzymywania, alokowania i przydzielania zasobów w odpowiednim czasie, aby umożliwić zaprojektowanie, wdrożenie i działanie SWKJ (SZJ):

Zasoby ludzkie

(a) **personel** jest **zatrudniany, rozwijany i utrzymywany** oraz posiada **kompetencje i możliwości** w zakresie:

  (i) **spójnego wykonywania zleceń** spełniających wymogi jakości, w tym posiada wiedzę lub doświadczenie stosowne do zleceń wykonywanych przez FA; lub

  (ii) **wykonywania czynności** lub wypełniania obowiązków związanych z **funkcjonowaniem SWKJ (SZJ) FA**;

(b) personel wykazuje **zaangażowanie w jakość** poprzez swoje działania i zachowania, rozwija i utrzymuje odpowiednie kompetencje do wykonywania swoich ról i jest w odpowiednim czasie rozliczany lub doceniany poprzez terminowe oceny, wynagrodzenia, awanse i inne zachęty,

(c) gdy FA nie posiada wystarczających lub odpowiedniego personelu, aby umożliwić działanie SWKJ (SZJ) FA lub wykonywanie zleceń, **osoby są pozyskiwane ze źródeł zewnętrznych** (tj. z sieci, z innej FA należącej do sieci lub od dostawcy usług),

(d) do każdego zlecenia przydziela się członków zespołu wykonującego zlecenie, w tym **partnera odpowiedzialnego za zlecenie**, który posiada odpowiednie kompetencje i możliwości, w tym dysponuje wystarczającym czasem, aby spójnie wykonywać zlecenia spełniające wymogi jakości,

(e) do wykonywania czynności w ramach SWKJ (SZJ) przydziela się osoby, które mają odpowiednie **kompetencje i możliwości, w tym wystarczającą ilość czasu**, aby wykonać takie czynności,

(f) **zasoby technologiczne,**

(g) odpowiednie zasoby technologiczne są **pozyskiwane lub rozwijane, wdrażane, utrzymywane i wykorzystywane**, aby umożliwić działanie SWKJ (SZJ) FA oraz zleceń,

(h) **zasoby intelektualne,**

(i) odpowiednie zasoby intelektualne są pozyskiwane lub rozwijane, wdrażane, utrzymywane i wykorzystywane, aby umożliwić działanie SWKJ (SZJ) FA oraz spójne ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi, gdzie ma to zastosowanie.

Dostawcy usług

(j) zasoby ludzkie, technologiczne lub intelektualne od dostawców usług są **odpowiednie do wykorzystania w SWKJ (SZJ) FA** oraz podczas wykonywania zleceń, biorąc pod uwagę cele jakości, o których mowa w par 32(d), (e), (f) oraz (g).

FA powinna wdrożyć odpowiednią strategię dotyczącą HR, która umożliwi FA zatrudnianie kompetentnych pracowników, a także umożliwi ich rozwój, w tym stałe podnoszenie kwalifikacji niezbędnych do wykonywania zleceń zgodnie z przepisami prawa, regulacjami i standardami zawodowymi. Taka strategia FA powinna ustalać:

- procedury rekrutacji pracowników do FA,
- procedury oceny pracowników w FA,
- procedury podnoszenia kwalifikacji pracowników w FA,
- procedury wynagradzania, premiowania i awansów pracowników w FA.

Zasoby ludzkie: biegli rewidenci części składowej grupy

Niezależnie od sposobu zidentyfikowania lub zaangażowania biegłego rewidenta części składowej grupy, FA ponosi odpowiedzialność za stworzenie odpowiednich polityk i procedur, które umożliwią biegłemu rewidentowi grupy ustalenie, że:

- zasoby (tj. osoby) od biegłego rewidenta części składowej grupy są odpowiednie do wykorzystania, oraz
- osoby przydzielone do części składowej grupy posiadają odpowiednie kompetencje i możliwości, w tym dysponują wystarczającą ilością czasu, aby konsekwentnie wykonać zlecenie spełniające wymogi jakości.

Zasoby technologiczne: zakres zasobów technologicznych w ramach MSZJ (PL) 1

Nie wszystkie zasoby technologiczne wykorzystywane przez FA są objęte zakresem MSZJ (PL) 1. Zasoby technologiczne mogą służyć wielu celom w FA, a niektóre z nich mogą być niezwiązane z SWKJ (SZJ). Par. A99 MSZJ (PL) 1 wskazuje między innymi, że następujące zasoby technologiczne są stosowne dla celów MSZJ (PL) 1:

- zasoby technologiczne wykorzystywane przy projektowaniu, wdrażaniu lub działaniu SWKJ (SZJ), np. aplikacje stosowane w ramach procedur FA czy infrastruktura techniczna wspierająca ich funkcjonowanie (serwery),
- zasoby technologiczne wykorzystywane przez zespoły wykonujące zlecenie podczas ich wykonywania, np. narzędzia analityczne wykorzystywane w testach wiarygodności.

Zasoby technologiczne: korzystanie przez zespoły wykonujące zlecenie ze zautomatyzowanych narzędzi i technik (ZNT)

Zespoły wykonujące zlecenie mogą korzystać z ZNT przy wykonywaniu procedur badania na zleceniu. W niektórych przypadkach, ZNT mogą być zapewniane lub zatwierdzane przez FA, w innych przypadkach ZNT mogą być pozyskiwane przez zespół wykonujący zlecenie. W obu przypadkach, SWKJ (SZJ) FA powinna odnosić się do odpowiedniości ZNT, nawet jeżeli są one pozyskiwane przez zespół wykonujący zlecenie. Na przykład, par. A101 MSZJ (PL) 1 wyjaśnia, że FA może:

- w szczególności zabronić używania ZNT lub funkcji ZNT do czasu, gdy zostanie ustalone, że działają one odpowiednio i zostaną zatwierdzone do użytku przez FA,
- ustalić polityki lub procedury dotyczące okoliczności, w których zespół wykonujący zlecenie korzysta z ZNT, które nie zostały zatwierdzone przez FA, w tym polityki lub procedury wymagające od zespołu wykonującego zlecenie ustalenia, czy ZNT są odpowiednie do użycia przed użyciem ich na zleceniu w drodze rozważenia określonych spraw (np. wprowadzonych danych, sposobu działania ZNT lub tego, czy dane wyjściowe ZNT osiągają cel, do którego są przeznaczone itp.).

Dostawcy usług: zakres dostawców usług w ramach MSZJ (PL) 1

MSZJ (PL) 1 uznaje, że FA może nie posiadać wszystkich wewnętrznych, potrzebnych zasobów i w związku z powyższym może korzystać z dostawców usług. Zasoby od dostawców usług, zgodnie z definicją, obejmują zasoby technologiczne, intelektualne lub ludzkie, wykorzystywane przez FA w SWKJ (SZJ) lub przy wykonywaniu zleceń. Powyższe obejmuje korzystanie z zasobów ludzkich (np. biegłych rewidentów części składowej grupy) z innych firm **nienależących** do sieci FA.

Dostawca usług może zostać zaangażowany przez FA lub zespół wykonujący zlecenie. Mogą również wystąpić sytuacje, w których dostawca usług zostaje zaangażowany przez inną stronę (np. w przypadku biegłego rewidenta części składowej grupy z innej firmy nienależącej do sieci firmy, zaangażowanego przez kierownictwo części składowej grupy). We wszystkich przypadkach, SWKJ (SZJ) FA powinna rozważyć ryzyka związane z realizacją celów jakości związanych z wykorzystaniem dostawców i tym samym może wystąpić konieczność stworzenia procedury co do oceny odpowiedniości dostawcy usług czy zapewnienia odpowiedniości ich działań. Mogą to być na przykład procedury akceptacji dostawcy, podpisywania odpowiednich umów z dostawcami usług z odpowiednimi klauzulami zobowiązującymi do przestrzegania polityk i procedur FA, czy zobowiązujące do odbycia przeszkoleń, udzielania informacji, czy poddaniu się określonym procedurom monitoringu.

FA nie może zlecać zarządzania swoim SWKJ (SZJ) lub powierzać całości odpowiedzialności za SWKJ (SZJ) podmiotom zewnętrznym; zamiast tego zasoby od dostawców usług pomagają FA w spełnianiu wymogów MSZJ (PL) 1. W rezultacie, korzystając z zasobów od dostawców usług, FA ponosi odpowiedzialność za zapewnienie, że zasoby są odpowiednie do wykorzystania w SWKJ (SZJ) lub przy wykonywaniu zleceń.

Dostawcy usług: uzyskiwanie informacji od dostawców usług

Par. A107 MSZJ (PL) 1 wyjaśnia, że przy ustalaniu, czy zasób od dostawcy usług jest odpowiedni do wykorzystania w SWKJ (SZJ) lub przy wykonywaniu zleceń, FA może uzyskać informacje dotyczące dostawcy usług i zapewnianego przez niego zasobu z kilku źródeł. Często może istnieć potrzeba uzyskania takich informacji bezpośrednio od dostawcy usług.

W okolicznościach, gdy dostawca usług nie przekazuje informacji potrzebnych FA a firma nie jest w stanie uzyskać alternatywnych informacji, aby upewnić się, że dostawca usług jest odpowiedni do wykorzystania jego zasobów w SWKJ (SZJ) lub przy wykonywaniu zleceń, może zaistnieć potrzeba skorzystania przez FA z zasobów alternatywnego dostawcy usług. W niektórych przypadkach, FA może być zobowiązana do korzystania z zasobów dostawcy usług oraz jeżeli FA nie jest w stanie upewnić się co do tego, że dany zasób jest odpowiedni, może zaistnieć potrzeba podjęcia przez FA innych działań, aby odpowiednio zareagować na sytuację.

Kluczowe zmiany obecnego SWKJ (SZJ) FA w stosunku do poprzedniego SWKJ FA, dotyczą:

- *nowych wymogów odnoszących się do zapotrzebowania na zasoby intelektualne i technologiczne umożliwiające działanie SWKJ (SZJ) i wykonywanie zleceń,*
- *rozszerzonych wymogów w zakresie zasobów ludzkich, w szczególności:*
  - *nowy wymóg posiadania zasobów ludzkich posiadających kompetencje i możliwości w zakresie wykonywania czynności lub obowiązków związanych z działaniem SWKJ (SZJ) oraz przydzielania osób do wykonywania czynności w ramach SWKJ (SZJ);*
  - *nowy wymóg odnoszący się do konieczności pozyskiwania osób z zasobów zewnętrznych (tj. sieci, innej firmy należącej do sieci lub dostawcy usług), w przypadku, gdy FA nie posiada personelu do obsługi SWKJ (SZJ) lub wykonywania zleceń; oraz*
  - *nowy wymóg odnoszący się do zaangażowania personelu w obszarze jakości, rozliczania personelu z jakości oraz uznania za zaangażowanie personelu w obszarze jakości poprzez terminowe oceny, wynagrodzenie, przyznawanie awansu i innych świadczeń motywacyjnych;*
- *nowego wymogu odnoszącego się do dostawców usług, tj. dotyczący tego, że zasoby od dostawców usług są odpowiednie do wykorzystania w SWKJ (SZJ) i wykonywania zleceń.*

Przykładowe procedury

- *Zaprojektowanie procedury elementu standardu – zasoby. (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu zasoby).*
- *Procedura rekrutacji pracowników do FA.*
- *Procedura oceny pracowników w FA.*
- *Procedura podnoszenia kwalifikacji pracowników, w tym przeprowadzania szkoleń w FA.*
- *Procedura wynagradzania, premiowania i awansów pracowników w FA.*
- *Procedura korzystania z usług osób spoza FA w ramach SWKJ (SZJ) lub przy wykonywaniu zleceń.*
- *Procedura dotyczące okoliczności, w których zespół wykonujący zlecenie korzysta ze zautomatyzowanych narzędzi i technik (ZNT).*
- *Procedura pozyskiwania lub rozwijania, wdrażania, utrzymywania i wykorzystywania zasobów technologicznych.*
- *Procedura pozyskiwania lub rozwijania, wdrażania, utrzymywania i wykorzystywania zasobów intelektualnych.*

Uwagi

Termin „zasoby ludzkie" użyty w MSZJ (PL) 1 obejmuje różne osoby, z których usług może korzystać FA w SWKJ (SZJ) lub przy wykonywaniu zleceń.

Termin „personel" użyty w MSZJ (PL) 1 odnosi się do osób z FA.

Termin „osoba" lub „osoby" użyty w MSZJ (PL) 1 należy interpretować w kontekście, w jakim jest użyty. Termin ten może odnosić się do określonej osoby, określonej grupy osób lub do wszystkich zasobów ludzkich biorących udział w SWKJ (SZJ) FA lub wykonywaniu zleceń (tj. osób z firmy i spoza FA).

Element standardu „zasoby" jest bazowy dla zaprojektowania, wdrożenia i działania SWKJ (SZJ). Zgodnie z tym, wiele aspektów elementu zasobów może pokrywać się z i wspierać inne elementy.

*Zasoby finansowe również stanowią ważny aspekt SWKJ (SZJ) oraz są potrzebne w celu pozyskania zasobów technologicznych, intelektualnych i ludzkich. Ze względu na fakt, iż kierownictwo ma duży wpływ na zarządzanie i przydzielanie **zasobów finansowych**, MSZJ (PL) 1 odnosi się do **zasobów finansowych** poprzez element ładu korporacyjnego i przywództwa.*

MSZJ (PL) 1 odnosi się do odpowiedniości biegłych rewidentów części składowej grupy oraz ich kompetencji i możliwości poprzez następujące wymogi:

biegli rewidenci części składowej grupy z tej samej sieci, do której należy FA:

- *Par. 32(d) MSZJ (PL) 1,*
- *Par. 48-52 MSZJ (PL) 1 (wymogi sieci lub usługi sieciowe),*

biegli rewidenci części składowej grupy spoza sieci, do której należy FA, bądź firma nie należy do sieci:

- *Par. 32(d) MSZJ (PL) 1,*
- *Par. 32(h) MSZJ (PL) 1 (dostawca usług).*

Poniżej przedstawione zostały przykłady warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań związanych z zasobami technologicznymi, które mogą skutkować powstaniem ryzyk jakości w innych elementach:

- *zespoły wykonujące zlecenie mogą polegać w niewłaściwy sposób na aplikacjach informacyjnych (IT) oraz aplikacje informacyjne (IT) mogą przetwarzać dane w niewłaściwy sposób, przetwarzać niewłaściwe dane lub jedno i drugie. Powyższe może skutkować powstaniem ryzyk jakości związanych z wykonywaniem zlecenia,*
- *naruszenia bezpieczeństwa mogą prowadzić do nieuprawnionego dostępu do danych klientów. Powyższe może skutkować powstaniem ryzyk jakości związanych ze stosownymi wymogami etycznymi, tj. naruszeniami poufności informacji.*

Par. A105 MSZJ (PL) 1 zawiera przykłady zasobów od dostawców usług.

Jeżeli FA korzysta z zasobów (technologicznych, intelektualnych lub ludzkich) z sieci firmy (tj. z sieci, innej firmy należącej do sieci bądź innej struktury lub organizacji z sieci firmy), takie zasoby nie są uznawane za zasoby od dostawców usług. Zamiast tego, takie zasoby są uwzględniane w ramach przestrzegania par. 48-52 MSZJ (PL) 1 (tj. obowiązki FA przy korzystaniu z wymogów sieci lub usług sieciowych).

Mogą wystąpić przypadki, w których dostawca usług przekazuje FA sprawozdanie atestacyjne dotyczące opisu i projektu kontroli dostawcy usług nad zasobem oraz, w niektórych przypadkach, może ono również zawierać zapewnienie dotyczące skuteczności działania takich kontroli. Jednakże, dla celów MSZJ (PL) 1, przekazanie sprawozdanie atestacyjnego przez dostawcę usług nie jest wymagane.

Skalowalność

FA może korzystać z wielu zasobów od dostawców usług w SWKJ (SZJ) lub przy wykonywaniu zleceń. Mogą istnieć różne rodzaje ryzyk jakości związanych z zasobami od dostawców usług oraz przyczyny oszacowania ryzyk

jakości. W rezultacie, mogą istnieć różne rodzaje, rozłożenie w czasie i zakresy reakcji FA na ryzyka jakości związane z tym, czy zasoby od dostawców usług są odpowiednie do wykorzystania. Należy zaznaczyć, że w niektórych przypadkach FA może ustalić, że ***nie istnieje ryzyko jakości*** *związane z niektórymi zasobami od dostawców usług, w którym to przypadku może* ***nie istnieć potrzeba zaprojektowania i wdrożenia przez FA reakcji*** *związanych z takimi zasobami.*

Paragraf A99. W mniej złożonej FA zasoby technologiczne mogą obejmować komercyjną aplikację IT wykorzystywaną przez zespoły wykonujące zlecenia, która została zakupiona od dostawcy usług. Stosowne mogą być również procesy IT, które wspierają działanie aplikacji IT, pomimo, że mogą one być proste (np. procesy autoryzacji dostępu do aplikacji IT i przetwarzania aktualizacji do aplikacji IT).

INFORMACJE I KOMUNIKACJA

Paragrafy MSZJ (PL) 1: 33, A109-A115

FA ustala następujące **cele jakości** odnoszące się do uzyskania, generowania lub wykorzystania informacji dotyczących SWKJ (SZJ) oraz terminowego przekazywania informacji w ramach FA oraz stronom trzecim, aby umożliwić zaprojektowanie, wdrożenie i działanie SWKJ (SZJ):

(a) **system informacyjny**, identyfikuje, przechwytuje, przetwarza i utrzymuje stosowne i wiarygodne informacje, które wspierają SWKJ (SZJ), czy to ze źródeł wewnętrznych, czy zewnętrznych,

(b) **kultura FA** uznaje i wzmacnia odpowiedzialność personelu za wymianę informacji z FA oraz między sobą,

(c) **w całej FA** oraz z zespołami wykonującymi zlecenie **wymieniane są stosowne i wiarygodne informacje**, w tym:

  (i) informacje są przekazywane personelowi i zespołom wykonującym zlecenia, a rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres informacji są wystarczające, aby umożliwić im zrozumienie i wypełnianie przez nich obowiązków związanych z wykonywaniem czynności w ramach SWKJ (SZJ) lub zleceń; oraz

  (ii) personel i zespoły wykonujące zlecenia przekazują informacje FA podczas wykonywania czynności w ramach SWKJ (SZJ) lub zleceń;

(d) **stosowne i wiarygodne informacje są przekazywane stronom trzecim**, w tym:

  (i) informacje są przekazywane przez FA do sieci FA lub w jej obrębie, bądź do dostawców usług, o ile tacy są, umożliwiając sieci lub dostawcom usług wypełnianie przez nich obowiązków związanych z wymogami sieci lub usługami sieci lub dostarczanymi przez nich zasobami; oraz

  (ii) informacje są przekazywane na zewnątrz, gdy jest to wymagane przez przepisy prawa, regulacje lub standardy zawodowe lub w celu wspierania zrozumienia przez strony trzecie SWKJ (SZJ).

System informacyjny

MSZJ (PL) 1 wymaga od FA ustalenia celu jakości związanego z systemem informacyjnym FA. MSZJ (PL) 1 wyjaśnia, że system informacyjny może obejmować polityki określające korzystanie z systemów i aplikacji.

Chociaż jest to nowy wymóg w MSZJ (PL) 1, prawdopodobne jest, że FA posiada już systemy informacyjne w ramach swoich istniejących systemów kontroli jakości. Wdrażając MSZJ (PL) 1, FA może rozważyć, w jaki sposób istniejący system informacyjny identyfikuje, przechwytuje, przetwarza i utrzymuje informacje, aby zapewnić że informacje wykorzystywane w procedurach związanych z SZJ i przy realizacji zleceń są wiarygodne i odpowiednie.

Różne strony, którym FA przekazuje i z którymi wymienia informacje

Skuteczna dwustronna komunikacja jest niezbędna do działania SWKJ (SZJ) i wykonywania zleceń. MSZJ (PL) 1 uznaje, że istnieją różne strony, którym FA przekazuje i z którymi wymienia informacje. Przekazywane informacje oraz obowiązki osób w zakresie ich przekazywania różnią się w zależności od funkcji wykonywanej przez takie osoby w kontekście SWKJ (SZJ) FA lub wykonywania zleceń.

MSZJ (PL) 1 dotyczy:

- ogólnej odpowiedzialności personelu za komunikację,
- wymiany informacji pomiędzy FA i zespołami wykonującymi zlecenie. W tym kontekście, zespoły wykonujące zlecenie obejmują personel i wszystkie osoby z sieci FA lub od dostawcy usług, które są częścią zespołu wykonującego zlecenie. Sposób, w jaki FA wymienia informacje z osobami z sieci firmy lub od dostawcy usług może różnić się od sposobu, w jaki FA wymienia informacje ze swoim personelem. Na przykład, komunikacja FA z biegłymi rewidentami części składowej grupy z sieci firmy lub od dostawcy usług może odbywać się za pośrednictwem biegłego rewidenta grupy,
- wymiany informacji pomiędzy FA a personelem wykonującym czynności w ramach SWKJ (SZJ),
- przekazywania informacji w ramach sieci FA lub dostawcom usług w kontekście wymogów sieci lub usług sieciowych bądź zasobów od dostawców usług,
- komunikacji z innymi stronami zewnętrznymi.

Istnieje szereg metod, z których może skorzystać FA w celu przekazywania informacji, na przykład ustnie, bezpośrednie komunikowanie się, podręczniki polityk lub procedur, newslettery, ostrzeżenia, wiadomości elektroniczne, intranet lub inne aplikacje wspierające wymianę informacji, szkolenia, prezentacje, media społecznościowe lub webcasty. Określając najbardziej odpowiednie metody i częstotliwość komunikacji, FA może wziąć pod uwagę szereg czynników, w tym:

- odbiorcy, do których kierowana jest komunikacja, oraz
- rodzaj i pilność przekazywanych informacji.

W niektórych przypadkach, FA może stwierdzić, że konieczne jest przekazanie tych samych informacji różnymi metodami, aby osiągnąć cel komunikacji. W takich przypadkach istotna jest spójność przekazywanych informacji.

Komunikacja ze stronami zewnętrznymi

Paragrafy MSZJ (PL) 1:
34(e), A124-A132

FA może komunikować się z różnymi stronami zewnętrznymi. Komunikacja zewnętrzna związana z SWKJ (SZJ) FA może obejmować sprawozdanie z przejrzystości lub sprawozdanie z jakości badania, bezpośrednie rozmowy ze stronami zewnętrznymi, w tym bezpośrednie rozmowy z regulatorami i instytucjami nadzoru nad biegłymi rewidentami bądź kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór klientów, oraz informacje zamieszczane na stronie internetowej firmy lub udostępniane w mediach społecznościowych.

MSZJ (PL) 1 uwzględnia komunikację ze stronami zewnętrznymi poprzez:

- cel jakości związany z komunikacją ze stronami zewnętrznymi określony w par. 33(d)(ii), oraz
- określoną reakcję wskazaną w par. 34(e) MSZJ (PL)1.

Uwaga: Komunikacji z siecią firmy lub z dostawcami usług dotyczy par. 33(d)(i) MSZJ (PL) 1.

Celem wymogów określonych w MSZJ (PL) 1 jest promowanie wymiany cennych i wnikliwych informacji dotyczących SWKJ (SZJ) z interesariuszami FA, w najbardziej odpowiedni sposób. W rezultacie, nawet jeżeli nie istnieją wymogi określone w przepisach prawa, regulacjach lub standardach zawodowych, dotyczące komunikacji zewnętrznej.

Kluczowe zmiany obecnego SWKJ (SZJ) FA w stosunku do poprzedniego SWKJ FA, dotyczą:

- *jest to nowy element w MSZJ (PL) 1,*
- *wprowadzono nowe i rozszerzone wymogi dotyczące uzyskiwania, generowania lub wykorzystywania informacji oraz przekazywania informacji, aby umożliwić zaprojektowanie, wdrożenie i działanie SWKJ (SZJ). Nowe wymogi odnoszą się do:*
  - *systemu informacyjnego FA;*
  - *kultury FA w kontekście informacji i komunikacji (tj. uznającej i wzmacniającej odpowiedzialność personelu za wymianę informacji z firmą oraz między sobą);*
  - *wymiany informacji pomiędzy FA i zespołami wykonującymi zlecenie (uwaga: jest to rozszerzenie w stosunku do MSKJ 1, który wymaga od FA komunikowania polityk i procedur firmy personelowi);*
  - *przekazywania informacji w ramach sieci firmy oraz dostawcom usług;*
  - *przekazywania informacji na zewnątrz w związku z SWKJ (SZJ), tj. w przypadkach, gdy jest to wymagane przez przepisy prawa, regulacje lub standardy zawodowe lub w celu wsparcia zrozumienia przez strony zewnętrzne SWKJ (SZJ).*

Przykładowe procedury

- *Zaprojektowanie procedury elementu – informacje i komunikacja (IK).* (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu informacje i komunikacja).
- *Procedury dotyczące komunikacji wewnętrznej w FA.*

  ***Par. 34(c)** FA ustala polityki lub procedury dla przyjmowania, prowadzenia dochodzenia w sprawie **rozstrzygania skarg i zarzutów** dotyczących niewykonania pracy zgodnie ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi lub niezgodności z politykami lub procedurami FA ustalonymi zgodnie z MSZJ (PL) 1.*

- *Procedury dotyczące komunikacji zewnętrznej w FA, w tym:*

  ***Par. 34(e)** FA ustala polityki lub procedury, które:*

  *(i) wymagają **komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór** podczas wykonywania badania SF jednostek notowanych na giełdzie na temat tego, w jaki sposób SWKJ (SZJ) wspiera spójne wykonywanie zleceń badania spełniających wymogi jakości,*

  *(ii) uwzględniają, kiedy z innych przyczyn właściwe jest **komunikowanie się ze stronami trzecimi** na temat SWKJ (SZJ) FA,*

  *(iii) uwzględniają informacje, które należy zapewnić podczas komunikacji na zewnątrz zgodnie z par. 34(e)(i) oraz 34(e)(ii) w tym **rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres oraz odpowiednią formę** komunikacji.*

- *Procedury dotyczące współpracy z innymi FA, biegłymi rewidentami oraz ekspertami zewnętrznymi.*
- *Procedury bezpieczeństwa systemów informatycznych.*
- *Procedury RODO.*
- *Procedury AML **(par. 34-3 MSZJ (PL) 1)**.*
- *Procedury przekazywanie dokumentacji związanej z badaniem ustawowym organowi nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami z państwa trzeciego.*
- *Procedura zgłaszania przez pracowników naruszeń przepisów prawa.*

Uwagi

Pozostałe aspekty MSZJ (PL) 1 obejmują określone wymogi w zakresie informacji i komunikacji, w tym te określone w par. 22, 34(e), 46–47 i 51 MSZJ (PL) 1.

Paragraf A112 MSZJ (PL) 1 zawiera przykłady komunikacji pomiędzy FA, personelem i zespołami wykonującymi zlecenie.

Paragraf A113 zawiera przykład informacji uzyskiwanych przez FA z sieci firmy.

Paragraf A125 MSZJ (PL) 1 zawiera przykłady stron zewnętrznych, które mogą wykorzystywać informacje o systemie zarządzania jakością FA.

MSZJ (PL) 1 zawiera rozległe wytyczne i przykłady związane z komunikacją zewnętrzną.

- *Par. A126 opisuje sprawy, o których mogą być informowane strony zewnętrzne.*
- *Par. A130 wyjaśnia sprawy, które mogą wpływać na ustalenia FA dotyczącego tego, w jakich przypadkach odpowiednie jest przekazywanie informacji stronom zewnętrznym.*
- *Par. A131 wyjaśnia, jakie atrybuty może wziąć pod uwagę FA podczas przygotowywania informacji przekazywanych stronom zewnętrznym.*
- *Par. A132 zawiera przykłady formy komunikacji ze stronami zewnętrznymi.*

Przepisy prawa, regulacje lub zawodowe standardy obowiązujące w danym systemie prawnym mogą wymagać od FA sporządzania sprawozdania z przejrzystości lub sprawozdania z jakości badania, w którym to przypadku FA będzie musiała spełnić takie wymogi. MSZJ (PL) 1 nie wymaga od FA sporządzania sprawozdania z przejrzystości lub sprawozdania z jakości badania. Par. A132 MSZJ (PL) 1 wskazuje, że sprawozdanie z przejrzystości lub sprawozdanie z jakości badania stanowi przykład formy komunikacji ze stronami zewnętrznymi.

*MSZJ (PL) 1 nie określa, kto powinien przyjmować, wyjaśniać i rozstrzygać **skargi i zarzuty**. Jednakże, zastosowanie mają wymogi dotyczące zasobów, określone w par. 32(c) i 32(e). Oznacza to, że osoba przydzielona do otrzymywania, wyjaśniania i rozstrzygania skarg i zarzutów musi posiadać odpowiednie kompetencje i możli-*

wości, w tym wystarczającą ilość czasu, aby pełnić taką funkcję. W przypadku, gdy FA nie posiada personelu z odpowiednimi kompetencjami i możliwościami w celu pełnienia powyższej funkcji, FA będzie musiała pozyskać osobę z zewnątrz.

Skalowalność

Paragraf A111. W mniej złożonej FA z mniejszą ilością personelu i bezpośrednim zaangażowaniem kierownictwa mogą nie potrzebować rygorystycznych polityk i procedur, które określają, w jaki sposób informacje powinny być identyfikowane, przechwytywane, przetwarzane i utrzymywane.

W mniej złożonej FA komunikowanie może odbywać się bardziej nieformalnie i osiągnięte poprzez bezpośrednie rozmowy z personelem i zespołami wykonującymi zlecenie. MSZJ (PL) 1 nie wymaga formalnego dokumentowania całości komunikacji i nie jest to często praktykowane. FA będzie nadal musiała dokumentować komunikacje w zakresie niezbędnym, aby uwzględnić wymogi dotyczące dokumentacji, określone w par. 57-59 MSZJ (PL) 1.

W przypadku mniej złożonej FA, przy opracowywaniu swoich polityk lub procedur, FA może zidentyfikować ograniczone przypadki, w których komunikacja ze stronami zewnętrznymi jest wskazana. Na przykład FA może komunikować się z osobami sprawującymi nadzór jednostki w przypadku, gdy dokonano ustaleń dotyczącego określonego zlecenia.

PROCES MONITOROWANIA I KORYGOWANIA

Paragrafy MSZJ (PL) 1: 16(a), 16(h), 35–47, A10–A12, A15-A17 i A138-A174

Celem procesu monitorowania i korygowania jest:

- monitorowanie SWKJ (SZJ) tak, aby zapewnić FA stosowne, wiarygodne i aktualne informacje na temat zaprojektowania, wdrożenia i działania SWKJ (SZJ),
- podejmowanie odpowiednich działań w odpowiedzi na zidentyfikowane słabości, tak aby były one korygowane w odpowiednim czasie oraz aby zapobiegać ich ponownemu wystąpieniu. Podejmowanie odpowiednich działań może również obejmować, w przypadkach, gdy jest to konieczne, korygowanie ustaleń dotyczących zleceń, gdy okazuje się, że pominięto procedury na trwającym lub zakończonym zleceniu lub wydane sprawozdanie było niewłaściwe.

Jak mogą być wykorzystywane informacje dotyczące zaprojektowania, wdrożenia i działania SWKJ (SZJ) oraz słabości

Informacje dotyczące zaprojektowania, wdrożenia i działania SWKJ (SZJ) FA, w tym dotyczące słabości i działań korygujących, powinny być wykorzystywane przez:

- kierownictwo FA w rocznej ocenie SWKJ (SZJ),
- FA lub osoby, którym przydzielono czynności w ramach SWKJ (SZJ), dla celów proaktywnej i ciągłej poprawy jakości zlecenia i SWKJ (SZJ). Powyższe osoby obejmują kontrolerów jakości wykonania zlecenia, którzy mogą wykorzystywać takie informacje jako podstawę do wykonania kontroli jakości wykonania zlecenia,
- partnerów odpowiedzialnych za zlecenie w celu zarządzania i zapewniania jakości zlecenia.

Różne aspekty procesu monitorowania i korygowania

Proces monitorowania i korygowania może zostać podzielony na cztery aspekty:

- zaprojektowanie i wykonywanie działań monitorujących,
- ocena ustaleń i identyfikowanie słabości, oraz ocena zidentyfikowanych słabości,
- reagowanie na zidentyfikowane słabości,
- przekazywanie informacji.

Zaprojektowanie procesu monitorowania i korygowania będzie różnić się w zależności od wielu czynników, w tym od zaprojektowania innych aspektów SWKJ (SZJ) oraz charakteru i okoliczności FA.

Proces monitorowania i korygowania jest w zamierzeniu procesem nieliniowym, którego działanie jest dynamiczne i iteratywne.

Zaprojektowanie i wykonywanie działań monitorujących

Paragrafy MSZJ (PL) 1: 36-39, A139-A156

Co monitoruje FA

FA monitoruje SWKJ (SZJ) jako całość. Powyższe może obejmować monitorowanie:

- zaprojektowanie i działanie procesu oszacowania ryzyka przez FA tj. w jaki sposób FA ustala cele jakości, identyfikuje i oszacowuje ryzyka jakości, projektuje i wdraża reakcje oraz identyfikuje informacje związane ze zmianami charakteru i okoliczności FA i wykonywanych przez nią zleceń, które mogą mieć wpływ na cele jakości, ryzyka jakości lub reakcje,
- wdrożenie i działanie reakcji, w tym to, czy działają we właściwy sposób zgodnie z tym, jak zostały zaprojektowane, oraz czy skutecznie odnoszą się do powiązanych ryzyk jakości,
- tego, czy proces monitorowania i korygowania FA osiąga cel, do którego został przeznaczony,
- sposobu, w jaki FA odniosła się do wymogów sieci lub usług sieciowych oraz tego, czy przestrzega wymogów MSZJ (PL) 1,
- oceny SWKJ (SZJ) przez kierownictwo oraz tego, czy kierownictwo spełniło wymogi MSZJ (PL) 1.

W jaki sposób FA monitoruje SWKJ (SZJ)

FA projektuje i wykonuje działania monitorujące, dostosowane do firmy. Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres działań monitorujących podlegają dostosowaniu przy uwzględnieniu szeregu czynników określonych w MSZJ (PL) 1. Poniżej przedstawione zostały przykładowe czynniki, których uwzględnienia przez FA wymaga MSZJ (PL) 1:

- przyczyny, dla których oszacowano, że istnieją ryzyka jakości,
- zmiany w SWKJ (SZJ),
- wyniki poprzednich działań monitorujących,
- inne stosowne informacje – skargi/zarzuty, inspekcje zewnętrzne, wzajemne oczekiwania dostawców usług lub sieci.

Bieżące i okresowe działania monitorujące

Bieżące działania monitorujące mogą być bardziej odpowiednie w niektórych okolicznościach, podczas gdy okresowe działania monitorujące są bardziej odpowiednie w innych okolicznościach. Połączenie bieżących i okresowych działań monitorujących może umożliwić skuteczne monitorowanie jako całość.

Bieżące działania monitorujące:

- czynności rutynowe, wbudowane w procesy firmy i wykonywane w czasie rzeczywistym, reagujące na zmieniające się warunki.

Przykładowo mogą to być wyrywkowe analizy zleceń otwartych, procedury akceptacji czy weryfikacji działań personelu przez dedykowanych ekspertów wewnętrznych FA (np. eksperta w zakresie regulacji dot. niezależności).

Okresowe działania monitorujące:

- czynności wykonywane w pewnych odstępach.

Przykładowo może to być przegląd praktyki FA – inspekcje zamkniętych zleceń, inspekcje w zakresie przestrzegania polityk i procedur FA czy procedury samooceny dokonywane przez personel, któremu powierzono role w SZJ.

Rodzaje działań monitorujących, w tym inspekcje zakończonych zleceń

Inspekcje zakończonych zleceń stanowią jedno z działań monitorujących wykonywanych przez FA. Ich wykonywania wymaga MSZJ (PL) 1. Inspekcje zakończonych zleceń, pomimo tego, że są ukierunkowane na zlecenia, zapewniają FA informacje o SWKJ (SZJ). Na przykład, wyniki inspekcji mogą zapewniać informacje dotyczące:

- czy istnieją ryzyka jakości, które nie zostały zidentyfikowane przez FA, lub czy konieczne może być zmodyfikowanie oszacowania ryzyk jakości,
- czy zespoły wykonujące zlecenie wdrożyły polityki lub procedury FA (tj. reakcje) zgodnie z tym, jak zostały zaprojektowane, oraz czy reakcje są skuteczne w zakresie odnoszenia się do ryzyk jakości,
- jakości zleceń oraz kultury i stosunku do jakości,
- czy partnerzy odpowiedzialni za zlecenie wykonali swój ogólny obowiązek w zakresie zarządzania i zapewnienia jakości na zleceniach, do których ich przydzielono, oraz
- działań zespołów wykonujących zlecenie dających pozytywne rezultaty, które mogą zapewnić FA pomysły dotyczące sposobu dalszego ulepszania lub wzmacniania SWKJ (SZJ).

Istnieje małe prawdopodobieństwo, że same inspekcje zakończonych zleceń zapewnią FA wystarczające i terminowe informacje dotyczące zaprojektowania, wdrożenia i działania SWKJ (SZJ), tj. FA będzie prawdopodobnie potrzebować połączenia działań monitorujących, aby osiągnąć cel procesu monitorowania i korygowania.

Przykłady innych rodzajów działań monitorujących:

- inspekcje trwających zleceń,
- wywiady z personelem FA lub przeprowadzanie formalnych ankiet, aby zrozumieć, w jaki sposób personel postrzega kulturę FA,
- rozważenie spójności komunikatów i wiadomości przekazywanych przez kierownictwo oraz tego, czy odzwierciedlają one wartości FA i są odpowiednio ukierunkowane na obszar jakości,

- kontrole nad aplikacjami i systemami wykorzystywanymi dla celów funkcji związanych z SWKJ (SZJ), takich jak aplikacje do monitorowania niezależności lub zautomatyzowane narzędzia i techniki (ZNT) wykorzystywane do badania sprawozdań finansowych,
- monitoring wydanych zautomatyzowanych ostrzeżeń, na przykład automatyczne zawiadomienia w przypadku niestosowania polityk,
- inspekcja dokumentacji i umów wspierających angażowanie dostawców usług, aby ustalić, czy należycie rozważono, czy wskazane jest skorzystanie z usług danego dostawcy usług,
- sprawdzanie danych dotyczących obecności na szkoleniach,
- inspekcja danych dotyczących czasu pracy w zakresie liczby godzin pracy partnerów odpowiedzialnych za zlecenie i innego personelu wyższego szczebla oraz oszacowanie.

Inspekcje zakończonych zleceń: wybór zakończonych zleceń do celów inspekcji

Inspekcja zakończonych zleceń jest ukierunkowana na wybór połączenia zleceń i partnerów odpowiedzialnych za zlecenie:

- **zlecenia** mogą być wybierane na podstawie związanych z nimi ryzyk. Na przykład, FA może ustalić, że badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie lub zlecenia wykonywane w pewnych branżach muszą podlegać inspekcji częściej niż inne zlecenia,
- **partnerzy odpowiedzialni za zlecenie** mogą podlegać inspekcji z przyczyn związanych z danym partnerem. Na przykład, FA może dokonywać wyboru partnerów odpowiedzialnych za zlecenie na podstawie tego, jak dużo czasu upłynęło od ostatniej inspekcji przeprowadzonej w odniesieniu do partnera odpowiedzialnego za zlecenie, wyników poprzednich inspekcji przeprowadzonych w odniesieniu do partnera odpowiedzialnego za zlecenie lub doświadczenia partnera odpowiedzialnego za zlecenie.

Zamiarem standardu jest, aby FA dokonywała ustalenia, które zlecenia lub których partnerów odpowiedzialnych za zlecenie należy wybrać przy uwzględnieniu trzech powiązanych ze sobą rozważań:

Czynniki mające wpływ na zaprojektowanie wszystkich działań

Czynniki te obejmują czynniki opisane powyżej, w tym:

- przyczyny, dla których dokonano oszacowania ryzyk jakości,
- zmiany w SWKJ (SZJ),
- wyniki poprzednich działań monitorujących oraz to, czy działania naprawcze dotyczące poprzednio zidentyfikowanych słabości były skuteczne,
- inne stosowne informacje, w tym skargi i zarzuty, informacje z inspekcji zewnętrznych oraz informacje od dostawców usług.

Inne działania monitorujące podejmowane przez FA

W zależności od rodzaju i zakresu innych działań monitorujących i wyników takich działań, mogą mieć one wpływ na to:

- które zakończone zlecenia wybrać do inspekcji,
- których partnerów odpowiedzialnych za zlecenie wybrać do inspekcji,

- jak często wybierać partnera odpowiedzialnego za zlecenie do inspekcji,
- które aspekty zlecenia rozważać, wykonując inspekcję.

Cykliczny wybór partnerów odpowiedzialnych za zlecenie

Cykliczny wybór partnera odpowiedzialnego za zlecenie ustala FA i może być on różny w zależności od szeregu czynników, w tym:

- charakteru zleceń wykonywanych przez FA,
- wielkości FA i liczby partnerów odpowiedzialnych za zlecenie,
- innych działań monitorujących wykonywanych przez FA.

FA może ustalić, że wskazane jest określenie różnych cyklicznych okresów dla partnerów odpowiedzialnych za zlecenie, którzy wykonują badania sprawozdań finansowych oraz dla partnerów odpowiedzialnych za zlecenie, którzy nie wykonują takich badań.

Monitorowanie procesu monitorowania i korygowania w celu ustalenia, czy osiąga on cel, do którego jest przeznaczony

Bez skutecznego procesu monitorowania i korygowania, FA może nie być w stanie ustalić, czy istnieją słabości i skorygować takich słabości. Zgodnie z powyższym, ważne jest, aby FA monitorowała proces monitorowania i korygowania w celu ustalenia, czy proces ten osiąga cel, do którego jest przeznaczony, tj.:

- zapewnianie FA stosownych, wiarygodnych i aktualnych informacji na temat zaprojektowania, wdrożenia i działania SWKJ (SZJ), oraz
- podejmowanie odpowiednich działań w odpowiedzi na zidentyfikowane słabości, tak aby były one korygowane w odpowiednim czasie.

Monitorowanie procesu korygowania

Par. 43 MSZJ (PL) 1 wymaga od osoby lub grupy osób, która ponosi odpowiedzialność operacyjną za proces monitorowania i korygowania, dokonywania oceny tego, czy:

- działania naprawcze są odpowiednio zaprojektowane w celu zareagowania na zidentyfikowane słabości i ich (jedną lub więcej niż jedną) pierwotną przyczynę oraz ustalenia, czy zostały one wdrożone, oraz
- działania naprawcze wdrożone w celu zareagowania na wcześniej zidentyfikowane słabości są skuteczne.

Ocena ta może stanowić część informacji wykorzystywanych przez FA w celu monitorowania procesu korygowania. Jednakże, może istnieć potrzeba monitorowania przez FA, czy osoba lub grupa osób ponosząca odpowiedzialność operacyjną za proces monitorowania i korygowania wykonuje swoje obowiązki wymagane na podstawie par. 43 i 44 MSZJ (PL) 1.

Kto wykonuje działania monitorujące?

MSZJ (PL) 1 nie określa, kto jest zobowiązany do wykonywania działań monitorujących. Jednakże, standard wskazuje na konieczność posiadania przez FA polityk lub procedur dotyczących kompetencji i możliwości (w tym wystarczającej ilości czasu) osób wykonujących takie działania oraz ich obiektywizmu. Standard wskazuje ponadto, że w odniesieniu do inspekcji zleceń, dana osoba nie może być członkiem zespołu wykonującego zlecenie lub kontrolerem jakości wykonania zlecenia.

To, czy dana osoba posiada odpowiednie kompetencje, możliwości i obiektywizm do wykonania działania monitorującego zależy od szeregu czynników.

Przykłady czynników mających wpływ na kompetencje, możliwości i obiektywizm osób wykonujących działania monitorujące:

- rodzaj wykonywanego działania monitorującego,
- rodzaj monitorowanej sprawy, stanowiącej podstawę działania monitorującego, w tym to, czy jest to kwestia specjalistyczna i złożona oraz wymagająca określonej wiedzy eksperckiej, możliwości czasowych lub umocowania,
- zakres obiektywizmu koniecznego do właściwego monitorowania sprawy stanowiącej podstawę działania monitorującego ze względu na rodzaj takiej sprawy oraz poziom wymaganego osądu,
- inne działania monitorujące, które również są wykonywane w odniesieniu do sprawy stanowiącej podstawę działania monitorującego,
- umocowanie w FA konieczne do odpowiedniego monitorowania sprawy stanowiącej podstawę działania monitorującego (np. uprawnienia osoby monitorującej działania i zachowania kierownictwa mogą być większe niż uprawnienia osoby monitorującej obecność na szkoleniach.

MSZJ (PL) 1 uznaje w szczególności, że działania monitorujące lub ich aspekty mogą być wykonywane przez osoby spoza FA (tj. osoby od dostawcy usług lub z sieci firmy).

Korzystanie z osób spoza FA w zakresie wykonywania działań monitorujących może być korzystne, ponieważ może zapewniać FA bardziej obiektywne informacje dotyczące SWKJ (SZJ) oraz pomagać FA w identyfikowaniu obszarów w SWKJ (SZJ) wymagających ulepszenia. W praktyce FA może polegać na raportach i memorandach przygotowanych przez dostawców lub sieć podsumowujących zrealizowane czynności i wnioski z ich przeprowadzania. Jednocześnie jednak to FA pozostaje odpowiedzialna za ostateczne wnioski i ma obowiązek oceny czy usługi sieci czy dostawcy są dla niej wystarczające i odpowiednie. W takim przypadku może wystąpić konieczność uzupełnienia wniosków dostawcy lub sieci uwzględniając perspektywę osób odpowiedzialnych za SZJ w FA.

Ocena ustaleń oraz identyfikowanie słabości i ocena ich wagi i rozległości

Paragrafy MSZJ (PL) 1:
16(a), 16(h), 40-41, A10–A12, A15-A17 i A157-A169

Kluczowym celem monitorowania i korygowania jest uzyskiwanie informacji o SWKJ (SZJ) w terminowy sposób, aby ustalić, czy jest on skuteczny, oraz podejmowanie odpowiednich działań, aby zareagować na takie informacje. W rezultacie, niezbędne jest, aby FA oceniała posiadane przez siebie informacje w terminowy sposób, w celu zidentyfikowania słabości tak, aby mogły one zostać skorygowane. Jeżeli istnieją słabości, FA musi rozumieć, jak ważne lub rozległe są takie słabości.

Ocena ustaleń w celu stwierdzenia, czy istnieją słabości

Przy ustalaniu, czy istnieją słabości, FA rozważa, czy ustalenie lub połączenie ustaleń, w przypadku, gdy są one rozważane razem, spełnia definicję słabości, w zakresie:

- nie zrealizowania celów jakości (cel jakości wymagany przez MSZJ (PL) 1 nie został ustalony lub został ustalony tylko częściowo, dodatkowy cel jakości potrzebny w celu osiągnięcia celu SWKJ (SZJ) nie został ustalony),
- nie pokrycia ryzyk jakości (ryzyko jakości nie zostało zidentyfikowane, zidentyfikowane ryzyko jakości nie zostało prawidłowo oszacowane),
- nie zidentyfikowania ryzyka jakości (co może prowadzić do niewystąpienia, nieodpowiedniego zaprojektowania lub nieodpowiedniego wdrożenia reakcji),
- ustanowienia niewłaściwych reakcji (wówczas, gdy reakcja lub połączenie reakcji nie zmniejsza prawdopodobieństwa wystąpienia związanego z nią ryzyka jakości do akceptowalnie niskiego poziomu, ponieważ reakcje nie są właściwie zaprojektowane, wdrożone lub nie działają skutecznie), nie wszystkie reakcje, które nie występują, zostały nieodpowiednio zaprojektowane lub nieodpowiednio wdrożone, stanowią słabości,
- nie zrealizowania innych oczekiwań standardu (Par. A12 MSZJ (PL) 1 zawiera przykłady przypadków, w których mogą istnieć słabości związane z innymi aspektami SWKJ (SZJ).

Nie wszystkie ustalenia stanowią słabości. Przy rozważaniu, czy dane ustalenie jest słabością, FA stosuje zawodowy osąd i może wziąć pod uwagę:

- relatywne znaczenie ustalenia (lub połączenia ustaleń) w kontekście celów jakości, ryzyk jakości, reakcji lub innych aspektów SWKJ (SZJ), których ustalenie (lub połączenie ustaleń) dotyczy,
- ilościowe i jakościowe czynniki związane z ustaleniem (ustaleniami).

Ustalenia stanowią informacje wskazujące, że może istnieć jedna lub więcej niż jedna słabość. Jednakże, działania monitorujące, zewnętrzne inspekcje lub inne stosowne źródła mogą zapewnić informacje ujawniające inne obserwacje dotyczące SWKJ (SZJ), takie jak:

- działania, zachowania lub warunki, które skutkują pozytywnymi wynikami w kontekście jakości lub skuteczności SWKJ (SZJ), lub
- podobne okoliczności, w których nie odnotowano ustaleń (np. zlecenia, w których nie odnotowano ustaleń, a zlecenia mają podobną naturę do zleceń, w których odnotowano ustalenia).

Dlaczego ma to znaczenie?

FA może wykorzystać inne obserwacje w celu:

- zapewnienia pomocy w zbadaniu pierwotnej przyczyny (pierwotnych przyczyn) zidentyfikowanych słabości (np. poprzez porównanie przyczyn, dla których pewne rzeczy się udały, z przyczynami, dla których pewne rzeczy się nie udały, co doprowadziło do wystąpienia słabości),
- zidentyfikowania praktyk, które FA może wesprzeć lub stosować w bardziej szerokim zakresie (np. we wszystkich zleceniach),
- wskazania możliwości modyfikacji SWKJ (SZJ) przez FA.

Ocena wagi i rozległości występowania słabości

FA jest zobowiązana do oceny wagi i rozległości występowania zidentyfikowanych słabości, ponieważ powyższe:

- decyduje o rodzaju, rozłożeniu w czasie i zakresie działań naprawczych, których celem jest zareagowanie na zidentyfikowane słabości, poprzez ukierunkowanie na słabości, które stanowią największe ryzyko dla SWKJ (SZJ), oraz
- wpływa na ocenę SWKJ (SZJ) przez kierownictwo.

Ponadto, waga i rozległość występowania zidentyfikowanych słabości mogą wpływać na to, czy oraz na zakres, w jakim zespoły wykonujące zlecenie badania polegają na politykach lub procedurach FA przy spełnianiu wymogów MSB (PL) 220 (Zmienionego).[6]

W jaki sposób ocenia się wagę i rozległość występowania słabości

Aby ocenić wagę i rozległość występowania słabości, FA:

- dochodzi (jednej lub więcej niż jednej) pierwotnej przyczyny zidentyfikowanych słabości, oraz
- ocenia wpływ zidentyfikowanych słabości, pojedynczo i łącznie, na SWKJ (SZJ).

Przykłady pytań, jakie mogą zostać zadane przy ocenie wagi i rozległości występowania zidentyfikowanej słabości:

- jaki jest rodzaj zidentyfikowanej słabości oraz, jeżeli jest ona związana ze zleceniami, jakiego rodzaju zleceń dotyczyła?
- jaka jest jej pierwotna przyczyna?
- jakiego aspektu SWKJ (SZJ) dotyczy? Jak znaczący jest ten aspekt dla całego SWKJ (SZJ)?
- czy słabość stanowi słabość projektu lub czy wystąpiła przy wdrożeniu lub działaniu SWKJ (SZJ)?
- jeżeli nastąpiło niepowodzenie w reakcji, czy istniały jakiekolwiek reakcje kompensacyjne, które działały skutecznie?
- jaka była częstotliwość występowania kwestii stanowiącej podstawę słabości (np. jeżeli była związana ze zleceniami, jak wiele zleceń zostało nią dotkniętych)?
- ile czasu upłynęło do wywarcia wpływu na SWKJ (SZJ) przez kwestię stanowiącą podstawę słabości i jak długo trwał taki wpływ? Czy powyższy wpływ nadal trwa?

Ile czasu zajęło FA wykrycie kwestii stanowiącej podstawę słabości poprzez działania monitorujące FA?

Dochodzenie (jednej lub więcej niż jednej) pierwotnej przyczyny zidentyfikowanych słabości

Dochodzenie pierwotnej przyczyny (jednej lub więcej niż jednej) zidentyfikowanej słabości jest ukierunkowane na zrozumienie podstawowych okoliczności, które spowodowały słabość. Oprócz dostarczenia FA

[6] Par. A10 MSB (PL) 220 (Zmienionego) przewiduje, że zespół wykonujący zlecenie może zazwyczaj polegać na politykach lub procedurach FA przy przestrzeganiu wymogów określonych w MSB (PL) 220 (Zmienionym), chyba że:
- informacje lub praktyczne doświadczenie posiadane przez zespół wykonujący zlecenie wskazuje, że polityki lub procedury FA nie uwzględnią w skuteczny sposób rodzaju i okoliczności zlecenia; lub
- informacje przekazywane przez FA lub inne podmioty, dotyczące skuteczności takich polityk lub procedur, sugerują coś przeciwnego (np. informacje otrzymane z procesu monitorowania FA, kontrole zewnętrzne lub innych stosownych źródeł wskazują, że polityki lub procedury FA nie działają skutecznie).

wniosków pomocnych przy ocenie wagi i rozległości występowania słabości, wiedza dotycząca przyczyny słabości pomaga FA w jej skorygowaniu.

Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur dotyczących pierwotnej przyczyny będą różnić się w zależności od szeregu czynników, w tym:

- rodzaju zidentyfikowanych słabości i ich możliwej wagi, oraz
- charakteru i okoliczności FA.

MSZJ (PL) 1 nie nakazuje rodzajów procedur, które należy podjąć lub przez kogo powinny zostać podjęte, w tym nie każde dochodzenie (jednej lub więcej niż jednej) pierwotnej przyczyny musi stanowić intensywny lub rygorystyczny proces – w niektórych przypadkach procedury mogą być bardzo proste. W rezultacie, osoby przeprowadzające dochodzenie (jednej lub więcej niż jednej) pierwotnej przyczyny stosują zawodowy osąd przy ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur potrzebnych do właściwego zrozumienia podstawowych okoliczności stanowiących przyczynę słabości.

Przy dochodzeniu (jednej lub więcej niż jednej) pierwotnej przyczyny słabości, FA może zidentyfikować:

- słabość posiadającą liczne pierwotne przyczyny, które mogą występować w wielu elementach lub aspektach SWKJ (SZJ),
- liczne słabości posiadające tę samą pierwotną przyczynę.

FA może również podjąć decyzję o zbadaniu (jednej lub więcej niż jednej) pierwotnej przyczyny pozytywnych wyników, ponieważ może to ujawnić możliwości ulepszenia lub dalszej rozbudowy SWKJ (SZJ) przez FA.

Proces oceny jest iteratywny i nieliniowy

Ze względu na zintegrowany charakter SWKJ (SZJ), ocena ustaleń, identyfikowanie słabości oraz ocena wagi i rozległości występowania zidentyfikowanych słabości (proces oceny) stanowią iteratywny i nieliniowy proces. Ponadto, nie wszystkie informacje dotyczące ustaleń będą dostępne dla FA jednocześnie tj. działania monitorujące mogą być wykonywane na bieżąco i mogą pojawić się nowe informacje, które mogą zakwestionować dotychczasowe osądy FA związane z ustaleniami, słabościami i (jedną lub więcej niż jedną) pierwotną przyczyną. Zgodnie z powyższym, ustanowienie procesu oceny, który jest dynamiczny i uwzględnia reakcje, ułatwia proaktywne i terminowe korygowanie słabości.

Reagowanie na zidentyfikowane słabości

Paragrafy MSZJ (PL) 1: 42-45, A170-A173

FA musi podejmować odpowiednie działania w ramach reakcji na zidentyfikowane słabości. Powyższe jest realizowane poprzez:

- korygowanie zidentyfikowanych słabości w odpowiednim terminie, aby uniemożliwić ich ponowne wystąpienie, oraz
- ocenę skuteczności działań naprawczych, oraz, jeżeli nie są one skuteczne, podejmowanie dalszych działań.

W ramach tego procesu, FA odnosi się również do ustaleń związanych ze zleceniami, w przypadku, gdy istnieją zlecenia, w odniesieniu, do których pominięto wymagane procedury w czasie wykonywania zleceń lub gdy wydane sprawozdania mogą być nieodpowiednie.

Ponieważ FA ukierunkowuje swoje starania na zaprojektowanie i wdrożenie działań naprawczych, aby zapobiec ponownemu wystąpieniu słabości, nie jest konieczne podejmowanie działań naprawczych względem wszystkich ustaleń. Jednakże, w przypadku, gdy ustalenia wskazały, że istnieje jedno lub więcej niż jedno zlecenie, w odniesieniu, do którego zaniechano wykonania wymaganych procedur podczas wykonywania takiego zlecenia bądź gdy wydane sprawozdanie może być nieodpowiednie, oczekuje się, że FA podejmie dalsze, następujące działania:

- podjęcie odpowiednich działań na rzecz przestrzegania stosownych standardów zawodowych oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych. Na przykład, zaniechane procedury mogą zostać wykonane, sprawa może zostać omówiona z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór bądź mogą zostać przeprowadzone konsultacje wewnątrz FA,
- w przypadku, gdy sprawozdanie zostanie uznane za nieodpowiednie, FA może rozważyć konsekwencje i podjąć odpowiednie działania, w tym rozważyć możliwość uzyskania porady prawnej.

Zaprojektowanie i wdrożenie działań naprawczych

Działania naprawcze zaprojektowane i wdrożone przez FA muszą stanowić reakcję na pierwotną przyczynę stanowiącą podstawę słabości. Ponadto, im bardziej ważna i rozległa jest słabość, tym bardziej pilna jest konieczność zaprojektowania i wdrożenia działań naprawczych.

W niektórych przypadkach, właściwe zaprojektowanie i wdrożenie działań naprawczych w ramach reakcji na słabość lub wywarcie zamierzonych skutków działań naprawczych może zająć pewien czas. W niektórych przypadkach, FA może posiadać tymczasowe działania naprawcze w ramach reakcji na słabość, do czasu zaprojektowania i wdrożenia w całości zamierzonych działań naprawczych.

Działania naprawcze mogą obejmować ustalenie dodatkowych celów jakości lub dodanie bądź modyfikację ryzyk jakości lub reakcji, z uwagi na uznanie, że nie są one odpowiednie.

Ocena działań naprawczych oraz, w przypadkach, gdy jest to konieczne, podjęcie dalszych działań

MSZJ (PL) 1 wymaga od osoby lub grupy osób ponoszącej odpowiedzialność operacyjną za proces monitorowania i korygowania oceny działań naprawczych oraz podjęcia odpowiednich działań w ramach reakcji na taką ocenę.

- Czy działania naprawcze są odpowiednio zaprojektowane w celu zareagowania na zidentyfikowane słabości i ich (jedną lub więcej niż jedną) pierwotną przyczynę oraz czy zostały wdrożone?

Osoba ponosząca odpowiedzialność operacyjną za proces monitorowania i korygowania może przystąpić do dokonywania powyższej oceny niezwłocznie po zaprojektowaniu i wdrożeniu działań naprawczych.

- Po wdrożeniu działań naprawczych, czy były one skuteczne w ramach reakcji na zidentyfikowaną słabość?

Osoba ponosząca odpowiedzialność operacyjną za proces monitorowania i korygowania może przystąpić do dokonywania powyższej oceny, jeżeli działanie naprawcze było prowadzone przez wystarczającą ilość czasu w odniesieniu do całości SWKJ (SZJ) tak, aby można było ustalić, czy działanie to jest skuteczne. W niektórych przypadkach będzie to możliwe natychmiast, w innych przypadkach konieczne może być prowadzenie działania naprawczego przez pewien czas, zanim możliwe będzie rozważenie jego skuteczności.

- Jeżeli ocena wskazuje, że działania naprawcze nie są zadowalające (tj. nie zostały odpowiednio zaprojektowane, nie zostały wdrożone lub nie są skuteczne), dana osoba jest zobowiązana do podjęcia dalszych, odpowiednich działań, aby zapewnić, że działania naprawcze zostały odpowiednio zmodyfikowane.

Bieżąca komunikacja związana z monitorowaniem i korygowaniem

Paragrafy MSZJ (PL) 1: 46-47, A174

Informacje uzyskane w procesie monitorowania i korygowania są wykorzystywane w całym SWKJ (SZJ) oraz przez zespoły wykonujące zlecenie. Na przykład:

- kierownictwo korzysta z takich informacji jako podstawy do rocznej oceny SWKJ (SZJ), aby ustalić, jakie informacje należy przekazać personelowi, aby rozliczyć dane osoby z ich obowiązków lub aby terminowo zidentyfikować kluczowe kwestie,
- osoby, którym przydzielono czynności w ramach SWKJ (SZJ) korzystają z takich informacji, aby wykonywać swoje funkcje związane z SWKJ (SZJ),
- kontrolerzy jakości wykonania zlecenia korzystają z takich informacji jako podstawy do wykonania kontroli jakości wykonania zlecenia, w szczególności w przypadku, gdy informacje te dotyczą obszarów wiążących się ze znaczącymi osądami dokonywanymi przez zespoły wykonujące zlecenie,
- partnerzy odpowiedzialni za zlecenie korzystają z takich informacji, aby ustalić, czy zespół wykonujący zlecenie może polegać na politykach lub procedurach FA przy wykonywaniu zlecenia, lub aby ustalić obszary wymagające dalszych reakcji na poziomie zlecenia.

MSZJ (PL) 1 zawiera minimalne wymogi dotyczące informacji wymagających przekazania, związanych z monitorowaniem i korygowaniem, w tym dotyczące tego, przez kogo oraz komu muszą być one przekazywane:

osoba ponosząca odpowiedzialność operacyjną za proces monitorowania i korygowania przekazuje informacje:

- osobie, która ponosi ostateczną odpowiedzialność i jest rozliczana z SWKJ (SZJ), oraz
- osobie, która ponosi odpowiedzialność operacyjną za dany aspekt SWKJ (SZJ).

FA przekazuje informacje zespołom wykonującym zlecenie i osobom, którym przydzielono czynności w ramach SWKJ (SZJ).

Informacje przekazywane są w zakresie niezbędnym, aby umożliwić zespołom wykonującym zlecenie i innym osobom podejmowanie natychmiastowych i odpowiednich działań zgodnie z ich obowiązkami.

Komunikowane sprawy:

- opis wykonanych działań monitorujących,
- zidentyfikowane słabości, w tym waga i rozległość występowania takich słabości, oraz
- działania naprawcze.

Kluczowe zmiany obecnego SWKJ (SZJ) FA w stosunku do poprzedniego SWKJ FA, dotyczą:

Proces monitorowania i korygowania został znacząco rozszerzony w stosunku do dotychczasowego MSKJ 1, w tym w zakresie:

- *nowego ukierunkowania na monitorowanie SWKJ (SZJ), jako całości,*
- *nowych ramowych założeń dotyczących oceny ustaleń i identyfikowania słabości, oraz oceny zidentyfikowanych słabości, oraz*
- *wymogów w zakresie bardziej rozbudowanego korygowania.*

Wymogi dotyczące informowania o sprawach związanych z monitorowaniem i korygowaniem są podobne do tych określonych w dotychczasowym MSKJ 1.

Przykładowe procedury

- *Procedura zaprojektowania i wdrożenia przez FA procesu monitorowania i korygowania, mającego zapewnić FA stosowne, wiarygodne i aktualne informacje na temat zaprojektowania, wdrożenia i działania SWKJ (SZJ) (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia procesu monitorowania i korygowania w FA).*
- *Procedura dochodzenia pierwotnej przyczyny zidentyfikowanych słabości oraz zaprojektowania działań naprawczych.*
- *Procedura inspekcji zakończonych zleceń.*
- *Procedura monitorowania procesu MiK SWKJ (SZJ).*

Uwagi

Par. A151 MSZJ (PL) 1 zawiera przykłady wskazujące, w jaki sposób czynniki mające wpływ na zaprojektowanie działań monitorujących mogą wpływać na wybór zakończonych zleceń lub partnerów odpowiedzialnych za zlecenie do celów inspekcji.

Par. A153 MSZJ (PL) 1 zawiera przykład ilustrujący, w jaki sposób FA może ustalić i zastosować cykliczny wybór partnerów odpowiedzialnych za zlecenie. Powyższy przykład wskazuje przypadki, w których konieczne może być dokonywanie przez FA bardziej proaktywnego i częstszego wyboru partnera odpowiedzialnego za zlecenie oraz przypadki, w których wskazane może być odłożenie w czasie wyboru partnera odpowiedzialnego za zlecenie.

Par. A144 MSZJ (PL) 1 zawiera przykłady ilustrujące działania monitorujące w odniesieniu do procesu monitorowania i korygowania.

Par. A160 MSZJ (PL) 1 zawiera przykłady ilościowych i jakościowych czynników, które FA może rozważyć przy ustalaniu, czy ustalenia stanowią słabość.

Par. A192 MSZJ (PL) 1 wyjaśnia, kiedy zidentyfikowana słabość może zostać uznana za rozległą.

Par. A192 i A193 MSZJ (PL) 1 zawierają również przykłady w celu porównania:

- *słabości, która jest ważna, ale nie rozległa, oraz*
- *słabości, która jest ważna oraz rozległa.*

Par. A166 MSZJ (PL) 1 wyjaśnia czynniki, które mogą wpływać na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur dochodzenia (jednej lub więcej niż jednej) pierwotnej przyczyny słabości oraz wskazuje, w jaki sposób czynniki te mają zastosowanie do konkretnych przykładów.

Par. A168 MSZJ (PL) 1 przedstawia również, w jaki sposób należy zidentyfikować pierwotną przyczynę, która jest odpowiednio specyficzna.

FA może przekazywać informacje o pierwotnych przyczynach zidentyfikowanych słabości w celu zwiększenia świadomości i zrozumienia przyczyny wystąpienia słabości, co może wpłynąć na zachowanie zespołów wykonujących zlecenie i osób, którym przydzielono czynności w ramach SWKJ (SZJ).

FA może również informować o pozytywnych wynikach, które wskazują, jakie praktyki mogłyby być stosowane przez zespoły wykonujące zlecenie w szerszym zakresie.

Par. 33, 34(e), A109-A115 i A124–A132 of ISQM 1 dotyczą rozważania przez FA tego, czy należy przekazywać informacje stronom zewnętrznym, a jeśli tak, jakie informacje powinny być przekazywane.

FA może przekazywać informacje uzyskane w procesie monitorowania i korygowania następującym stronom zewnętrznym:

- *sieci firmy,*
- *dostawcom usług,*
- *osobom sprawującym nadzór, w przypadku wykonywania badania sprawozdania finansowego jednostek notowanych na giełdzie, lub*
- *innym zewnętrznym interesariuszom.*

Skalowalność

Przykład działań monitorujących w mniej złożonej FA:

mniej złożona FA angażuje dostawcę usług do wykonywania działań monitorujących. Dostawca usług wykonuje działania monitorujące, co kwartał (tj. stanowią działania okresowe) oraz przedstawia wyniki osobie, która ponosi odpowiedzialność operacyjną za MiK. Rodzaj monitorowania przez FA zaprojektowania, wdrożenia i działania działań monitorujących może obejmować:

- *rozważenie przez FA, czy działania monitorujące, których wykonanie zlecono dostawcy usług, zapewniają odpowiednie informacje dotyczące SWKJ (SZJ),*
- *rozważenie przez FA, czy dostawca usług jest odpowiedni,*
- *dokonanie przez FA przeglądu informacji przekazanych przez dostawcę usług, aby ustalić, czy dostawca usług wykonał działania monitorujące zgodnie z instrukcjami FA,*
- *skierowanie przez FA zapytania do dostawcy usług dotyczącego wniosków lub zaleceń dostawcy usług, które zwiększyłyby skuteczność projektu działań monitorujących FA.*

W mniej złożonej FA, dana osoba może przyjąć odpowiedzialność za wszystkie aspekty SWKJ (SZJ), tj. ostateczną odpowiedzialność za SWKJ (SZJ) i rozliczanie się z obowiązków związanych z SWKJ (SZJ), odpowiedzialność operacyjną za SWKJ (SZJ) oraz odpowiedzialność operacyjną za MiK. W takich przypadkach, wymóg komunikacji określony w par. 46 nie będzie mieć zastosowania.

W przypadku małych i mniej złożonych FA, FA może posiadać łatwo dostępne informacje dotyczące tego, czy proces monitorowania i korygowania osiąga cel, do jakiego jest przeznaczony, poprzez wiedzę kierownictwa (tj. w małej firmie prawdopodobne jest, że kierownictwo będzie mieć często do czynienia z SWKJ (SZJ)). W takich przypadkach, monitorowanie procesu monitorowania i korygowania może być proste.

OCENA SZJ

Paragrafy MSZJ (PL) 1:
53-56, A187-A201

MSZJ (PL) 1 zawiera wymogi w zakresie oceny SWKJ (SZJ) przez osobę lub grupę osób ponoszącą ostateczną odpowiedzialność i rozliczaną z SWKJ (SZJ). Na podstawie takiej oceny, powyższa osoba lub grupa osób jest zobowiązana do sformułowania wniosku dotyczącego tego, czy osiągane są cele SWKJ (SZJ).

Wymóg oceny SWKJ (SZJ) i sformułowania wniosku dotyczącego jego skuteczności w osiąganiu celów SWKJ (SZJ) stanowi nowy element MSZJ (PL) 1.

Ocena dokonywana jest na określony moment czasu oraz wniosek ukierunkowany jest na to, czy SWKJ (SZJ) zapewnia racjonalną pewność, że:

- FA i jej personel **wykonują** swoje obowiązki zgodnie z zawodowymi standardami i obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi, oraz **wykonują** zlecenia zgodnie z takimi standardami i wymogami, oraz
- sprawozdania **wydawane** przez FA i partnerów odpowiedzialnych za zlecenie są odpowiednie w danych okolicznościach.

Chociaż ocena koncentruje się na tym, co ma miejsce obecnie, wykorzystuje informacje dotyczące działania SWKJ (SZJ) przez okres podlegający ocenie i do pewnego stopnia po jej dniu, jako podstawę ustalenia, czy SWKJ (SZJ) zapewnia racjonalną pewność, że cele SWKJ (SZJ) są osiągane.

Ocena jest wewnętrzną oceną FA. FA nie jest zobowiązana do uzyskania niezależnego zapewnienia dotyczącego skuteczności jej SWKJ (SZJ).

Zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach FA przeprowadza coroczną ocenę SWKJ (SZJ), w wyniku której może przedstawić propozycję rozwiązań mających na celu poprawę adekwatności i skuteczności tego systemu.

Dlaczego osoba lub grupa osób ponosząca ostateczną odpowiedzialność i rozliczana z SWKJ (SZJ) dokonuje oceny SWKJ (SZJ)

Chociaż ocena SWKJ (SZJ) jest, w rezultacie, oceną własną, ważne jest wzmocnienie odpowiedzialności i rozliczalności osoby lub grupy osób ponoszącej ostateczną odpowiedzialność i rozliczanej z SWKJ (SZJ). Wynik oceny SWKJ (SZJ) może wskazywać, w jaki sposób kierownictwo wykonało swoje obowiązki, w związku z tym należy go koniecznie rozważyć przy dokonywaniu ocen wyników kierownictwa.

Chociaż oceny dokonuje osoba lub grupa osób ponosząca ostateczną odpowiedzialność i rozliczana z SWKJ (SZJ), FA pozostaje odpowiedzialna za ocenę poprzez pociąganie takiej osoby lub grupy osób do odpowiedzialności i rozliczanie jej z przydzielonej jej funkcji. Innymi słowy, FA jest zobowiązana zapewnić dokonanie oceny poprzez rozliczenie danej osoby z jej dokonania.

W ramach działań monitorujących FA, FA może monitorować ocenę SWKJ (SZJ) dokonaną przez kierownictwo oraz to, czy spełnia ona wymogi MSZJ (PL) 1.

W przypadku, gdy ocena nie została dokonana, bądź proces oceny nie został właściwie zaprojektowany lub wdrożony, może powstać słabość polegająca na tym, że wymogi określone w par. 53-54 MSZJ (PL) 1 nie zostały uwzględnione.

Jak dokonywana jest ocena, w tym jakie informacje są rozważane

MSZJ (PL) 1 uznaje, że osoba lub grupa osób ponosząca ostateczną odpowiedzialność i rozliczana z SWKJ (SZJ) może korzystać z pomocy innych osób przy dokonywaniu oceny, jednakże osoba ta lub osoby pozostają odpowiedzialne za i rozliczane są z oceny.

Informacje dotyczące monitorowania i korygowania przez FA, przekazywane osobie lub grupie osób ponoszącej ostateczną odpowiedzialność i rozliczanej z SWKJ (SZJ), mogą zasadniczo zapewniać informacje potrzebne do dokonania oceny.

Na podstawie oceny SWKJ (SZJ), osoba lub grupa osób ponosząca ostateczną odpowiedzialność i rozliczana z SWKJ (SZJ) jest zobowiązana do sformułowania wniosku dotyczącego tego, czy osiągane są cele SWKJ (SZJ). Zgodnie z par. A190 MSZJ (PL) 1, taka osoba lub grupa osób może rozważyć poniższe przy formułowaniu wniosku dotyczącego SWKJ (SZJ):

- wagę i rozległość występowania zidentyfikowanych słabości oraz ich wpływ na osiągnięcie celów SWKJ (SZJ),
- czy działania naprawcze zostały zaprojektowane i wdrożone przez FA oraz czy działania naprawcze podjęte do czasu oceny są skuteczne,
- czy wpływ zidentyfikowanych słabości na SWKJ (SZJ) został odpowiednio skorygowany (np. podjęcie odpowiednich działań w przypadku zaniechania procedur przy wykonywaniu zlecenia lub w przypadku, gdy wydane sprawozdanie było nieodpowiednie). W takich przypadkach, zawodowy osąd jest potrzebny, aby rozważyć stopień, w jakim wpływ jednej lub więcej niż jednej zidentyfikowanej słabości został skorygowany oraz jak wpływa to na wniosek dotyczący skuteczności SWKJ (SZJ), na przykład poprzez uwzględnienie rodzaju i wpływu słabości oraz rodzaju i rozłożenia w czasie działań podejmowanych przez FA w celu skorygowania wpływu słabości.

Po zaprojektowaniu i wdrożeniu działań naprawczych, ich skuteczność może być widoczna od razu lub konieczne może być ich działanie przez pewien czas, zanim ich skuteczność stanie się widoczna. W par. 43 MSZJ (PL) 1 uznano, że działania naprawcze mogą wymagać czasu, aby zacząć działać, ponieważ par. 43 MSZJ (PL) 1 zobowiązuje osobę lub grupę osób ponoszącą odpowiedzialność operacyjną za proces monitorowania i korygowania do oceny, czy działania naprawcze:

(a) są odpowiednio zaprojektowane w celu zareagowania na zidentyfikowane słabości i ich jedną lub więcej niż jedną pierwotną przyczynę oraz do ustalenia, czy zostały one wdrożone, oraz

(b) wdrożone w celu zareagowania na wcześniej zidentyfikowane słabości są skuteczne.

Par. A189 MSZJ (PL) 1 wyjaśnia, że informacje stanowiące podstawę oceny SWKJ (SZJ) obejmują informacje przekazane przez osobę lub grupę osób ponoszącą odpowiedzialność operacyjną za proces monitorowania i korygowania zgodnie z par. 46 MSZJ (PL) 1. Takie informacje mogą obejmować informacje dotyczące oceny działań naprawczych podejmowanych zgodnie z par. 43 MSZJ (PL) 1. W związku z powyższym, przy rozważaniu, czy działania naprawcze podejmowane do czasu oceny są skuteczne, osoba lub grupa osób ponosząca ostateczną odpowiedzialność i rozliczana z SWKJ (SZJ) może, na przykład:

- wykorzystać informacje uzyskane z oceny działań naprawczych podejmowanych zgodnie z par. 43 MSZJ (PL) 1,
- rozważyć inne informacje, jakie mogą być dostępne i dotyczyć skuteczności działań naprawczych, które są podejmowane, w tym tych, które są podejmowane przez krótki okres, lub
- w odniesieniu do działań naprawczych wymagających czasu, uwzględnić różne sprawy, w tym:
  - rodzaj jednej lub więcej niż jednej zidentyfikowanej słabości oraz jedną lub więcej niż jedną pierwotną przyczynę, której takie działania naprawcze dotyczą;
  - wagę i rozległość jednej lub więcej niż jednej zidentyfikowanej słabości;
  - terminowość wdrożenia działań naprawczych i planowane rozłożenie w czasie działania działań naprawczych oraz to, czy rozłożenie w czasie jest współmierne do pilności, z jaką należy odnieść się do jednej lub więcej niż jednej zidentyfikowanej słabości oraz związanej z nią jednej lub więcej niż jednej pierwotnej przyczyny;
  - to, czy jakiekolwiek wyznaczone lub oczekiwane cele śródroczne dotyczące skuteczności zostały osiągnięte;
  - wpływ jakichkolwiek tymczasowych lub śródrocznych środków, które zostały zastosowane w czasie projektowania lub wdrażania pożądanych działań naprawczych; lub
  - to, czy podobne działania naprawcze wdrożone przez FA były skuteczne.

W przypadku, gdy działania naprawcze zostały zaprojektowane i wdrożone, ale jeszcze nie działały w chwili dokonywania oceny SWKJ (SZJ), w późniejszym okresie skuteczność działań naprawczych należy oceniać zgodnie z par. 43(b) MSZJ (PL) 1. Istnieje możliwość ustalenia, że działania naprawcze nie były skuteczne. W zależności od szeregu czynników, w tym od tego, w jaki sposób FA zareagowała na nieskuteczne działania naprawcze, oraz od wagi i rozległości występowania powiązanych słabości, powyższe może mieć wpływ na wniosek dotyczący SWKJ (SZJ) w kolejnym roku.

MSZJ (PL) 1 pozwala na sformułowanie trzech możliwych wniosków, zgodnie z par. 54 MSZJ (PL) 1. FA jest zobowiązana do podjęcia dalszych działań zgodnie z par. 55 MSZJ (PL) 1, w zależności od tego, który wniosek został sformułowany. Przy formułowaniu jednego z trzech możliwych wniosków FA wykorzystuje zawodowy osąd w zakresie oceny wagi i rozległości występowania słabości, oceny czy działania naprawcze zostały zaprojektowane i wdrożone przez FA oraz czy działania naprawcze podjęte do czasu oceny są skuteczne oraz czy wpływ zidentyfikowanych słabości na SWKJ (SZJ) został odpowiednio skorygowany.

Rozłożenie w czasie oceny SWKJ (SZJ) i częstsze dokonywanie oceny

MSZJ (PL) 1 wymaga, aby ocena była dokonywana na określony moment czasu i co najmniej raz w roku. Moment, w którym dokonywana jest ocena, może zależeć od okoliczności FA i może pokrywać się z końcem roku podatkowego firmy lub zakończeniem rocznego cyklu monitorowania.

W niektórych przypadkach FA bądź osoba lub grupa osób ponosząca ostateczną odpowiedzialność i rozliczana z SWKJ (SZJ) może ustalić, że wskazane jest dokonywanie oceny częściej niż raz w roku. Na przykład, powyższe może mieć miejsce w przypadku, gdy określony moment czasu, na który dokonywana jest ocena, musi zostać zmieniony (np. aby zbiegło się to ze zmianą końca roku podatkowego FA lub gdy FA rozważa połączenie z inną FA).

Dokonanie pierwszej oceny SWKJ (SZJ) po wdrożeniu MSZJ (PL) 1 po raz pierwszy

Jak wyjaśniono w punkcie dotyczącym daty wejścia w życie, pierwsza ocena SWKJ (SZJ) po wdrożeniu MSZJ (PL) 1 jest dokonywana w ciągu jednego roku od dnia 1 stycznia 2023 r.

W pierwszym roku wdrożenia, ze względu na daty wejścia w życie MSB (PL) 220 (Zmienionego) i MSZJ (PL) 2 oraz ich wpływ na zlecenia, mogą istnieć zlecenia, które są nadal wykonywane na podstawie dotychczasowego MSB 220 lub dotychczasowych wymogów dotyczących przeglądów jakości wykonania zlecenia określonych w MSKJ 1 i MSB 220. Na przykład, badanie sprawozdania finansowego przy roku obrotowym kończącym się w dniu 30 czerwca 2023 r. będzie nadal wykonywane na podstawie dotychczasowego MSB 220 oraz przegląd jakości wykonania zlecenia, w stosownych przypadkach, będzie wykonywany zgodnie z dotychczasowymi wymogami.

MSZJ (PL) 1 wymaga od FA rozpoczęcia wykonywania działań monitorujących ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2023 r. Działania monitorujące obejmujące inspekcję zleceń mogą w związku z tym obejmować zlecenia, które są nadal wykonywane na podstawie dotychczasowego MSB 220 oraz dotychczasowych wymogów w zakresie przeglądu jakości wykonania zlecenia. Zgodnie z powyższym, w pierwszym roku od wdrożenia (oraz potencjalnie w drugim roku), informacje uzyskane z działań monitorujących mogą obejmować połączenie informacji wynikających z:

- zleceń wykonywanych na podstawie dotychczasowych standardów lub zgodnie z politykami i procedurami FA zgodnymi z dotychczasowym MSKJ 1, oraz
- zleceń wykonywanych zgodnie z nowymi standardami lub zgodnie z nowym SWKJ (SZJ) FA.

Przy ocenie SWKJ (SZJ), FA może wziąć pod uwagę:

- informacje uzyskane z działań monitorujących, zaprojektowane w celu monitorowania SWKJ (SZJ) jako całości (tj. działań, które nie są ukierunkowane na poziomie zlecenia),
- informacje uzyskane z działań monitorujących związanych z inspekcjami zleceń. FA może wykorzystać informacje wynikające ze zleceń wykonywanych zgodnie z dotychczasowymi standardami lub zgodnie z wcześniejszymi politykami i procedurami FA przy identyfikowaniu słabości i dokonywaniu oceny SWKJ (SZJ). Na przykład, takie informacje mogą skłonić FA do rozważenia:
  - w jaki sposób FA uwzględniła sprawę w nowym SWKJ (SZJ); oraz
  - czy sposób, w jaki FA uwzględniła taką sprawę w nowym SWKJ (SZJ) jest odpowiedni.

Oceny wyników kierownictwa

MSZJ (PL) 1 wymaga od FA dokonywania okresowych ocen wyników:

- osoby lub grupy osób ponoszącej ostateczną odpowiedzialność i rozliczanej z SWKJ (SZJ), oraz
- osoby lub grupy osób ponoszącej odpowiedzialność operacyjną za SWKJ (SZJ).

Jak podkreślono wcześniej, ocena kierownictwa musi brać pod uwagę ocenę SWKJ (SZJ).

Par. 32(b) MSZJ (PL) 1 dotyczy wykazywania przez personel zaangażowania w obszarze jakości, co obejmuje bycie rozliczanym lub docenianym poprzez terminowe oceny. Powyższy cel jakości odnosi się do całego personelu, w tym osób, którym przydzielono inne funkcje i obowiązki związane z SWKJ (SZJ), takim jak osoba ponosząca odpowiedzialność operacyjną za proces monitorowania i korygowania.

Przykład procedury

- *Procedura dotycząca przeprowadzania oceny SWKJ (SZJ) FA przez osobę lub grupę osób ponoszącą ostateczna odpowiedzialność i rozliczaną z SWKJ (SZJ) FA i sformułowania wniosku dotyczącego jego skuteczności w osiąganiu celów SWKJ (SZJ) (Patrz – Praktyczne uwagi dotyczące przeprowadzania oceny SWKJ (SZJ).*

Uwagi

Paragraf A33 MSZJ (PL) 1 zawiera przykład pokazujący, w jaki sposób FA ponosi odpowiedzialność za ocenę SWKJ (SZJ) i sformułowanie wniosku w tym zakresie, jednakże powierza ocenę SWKJ (SZJ) i formułowanie wniosku w tym zakresie osobie (lub grupie osób), która ponosi ostateczną odpowiedzialność i jest rozliczana z SWKJ (SZJ).

Par. A192 i A193 MSZJ (PL) 1 zawierają wyjaśnienia i przykłady przypadków, w których:

- *zidentyfikowana słabość jest ważna, ale nie rozległa, oraz*
- *zidentyfikowana słabość jest ważna i rozległa.*

Skalowalność

W większej FA mogą istnieć informacje inne niż wyniki wewnętrznych działań monitorujących, które są wykorzystywane przez FA przy dokonywaniu okresowych ocen wyników kierownictwa w zakresie jakości (wyniki inspekcji zewnętrznych, skargi klienckie, wyniki monitoringu sieci). W przypadku mniejszej FA informacje wykorzystane przez FA w celu dokonania okresowych ocen wyników kierownictwa mogą w większej mierze opierać się na danych wewnętrznych – wynikach działań monitorujących FA czy ocenie SWKJ (SZJ).

Par. A189 MSZJ (PL) 1 zawiera przykłady ilustrujące, w jaki sposób informacje stanowiące podstawę oceny SWKJ (SZJ) mogą zostać uzyskane w przypadku mniej złożonej FA, a jak w przypadku bardziej złożonej FA.

Par. A199 MSZJ (PL) 1 zawiera przykłady ilustrujące, w jaki sposób FA może dokonać ocen wyników kierownictwa w przypadku mniej złożonej FA i bardziej złożonej FA.

DOKUMENTACJA

Paragrafy MSZJ (PL) 1: 57-60, A202-A206

Dlaczego dokumentacja jest ważna

Dokumentacja jest ważna, ponieważ:

- pomaga personelowi w zrozumieniu SWKJ (SZJ) i oczekiwań wobec personelu, tak, aby personel był w stanie wykonywać zlecenia oraz swoje funkcje i obowiązki związane z SWKJ (SZJ) FA,
- umożliwia wdrożenie i działanie reakcji w sposób zamierzony przez FA,
- pomaga FA zachować wiedzę organizacyjną i podstawy podejmowania decyzji związanych z SWKJ (SZJ),
- pomaga FA monitorować SWKJ (SZJ) i dostarcza informacje, aby kierownictwo mogło dokonać oceny i sformułować wniosek dotyczący SWKJ (SZJ),
- ustanawia odpowiedzialność FA poprzez wykazanie, że FA zaprojektowała, wdrożyła i stosowała SWKJ (SZJ) zgodnie z MSZJ (PL) 1 i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi,
- pomaga zewnętrznym organom nadzoru w wykonywaniu ich obowiązków związanych z inspekcją SWKJ (SZJ) FA, co stanowi ważny element ekosystemu sprawozdawczości finansowej.

SWKJ (SZJ) FA może podlegać zmianom i ewoluować wraz z upływem czasu. Przechowywanie dokumentacji dotyczącej SWKJ (SZJ) i sposobu jego zaprojektowania może być ważne, aby wyjaśnić, w jaki sposób SWKJ (SZJ) został zaprojektowany na określony moment czasu. Na przykład, dokumentacja dotycząca SWKJ (SZJ) na określony moment czasu może być ważna, w przypadku, gdy prowadzone jest postępowanie wyjaśniające wobec FA wynikające z niepowodzeń w badaniu sprawozdania finansowego.

Zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach, dokumentację corocznej oceny SWKJ (SZJ) sporządza się w języku polskim i przechowuje się przez okres co najmniej 8 lat.

Rodzaj i zakres dokumentacji

MSZJ (PL) 1 nie wskazuje każdej sprawy wymagającej dokumentowania przez FA, ponieważ rodzaj i zakres dokumentacji będzie różnić się ze względu na szereg czynników, w tym wielkość i złożoność FA oraz charakter zleceń wykonywanych przez FA.

MSZJ (PL) 1 wymaga od FA sporządzenia dokumentacji w celu spełnienia trzech zasad:

- wspieranie spójnego zrozumienia SWKJ (SZJ) przez personel, w tym zrozumienia ról i obowiązków personelu w odniesieniu do SWKJ (SZJ) i wykonywania zleceń,
- wspieranie spójnego wdrażania i działania reakcji,
- zapewnianie dowodów zaprojektowania, wdrożenia i działania reakcji, w celu wsparcia oceny SWKJ (SZJ) przez osobę (lub grupę osób), która ponosi ostateczną odpowiedzialność i jest rozliczana z SWKJ (SZJ).

Poza stosowaniem powyższych zasad, MSZJ (PL) 1 wymaga od FA sporządzenia dokumentacji dotyczącej określonych spraw. Powyższe obejmuje wymóg udokumentowania następujących elementów związanych z procesem oszacowania ryzyka przez FA:

- celów jakości,
- ryzyk jakości, oraz
- opisu reakcji oraz jak reakcje FA odpowiadają na ryzyka jakości. Par. A205 MSZJ (PL) 1 sugeruje, że dokumentując ryzyka jakości i sposób, w jaki reakcje FA odpowiadają na ryzyka jakości, FA może udokumentować powody oszacowania ryzyka jakości (tj. rozważane wystąpienie i wpływ na osiągnięcie jednego lub więcej niż jednego celu jakości).

Przykład ilustrujący, w jaki sposób FA może dokumentować cele jakości, ryzyka jakości i reakcje został przedstawiony poniżej. Jednakże, jak podkreślono powyżej, rodzaj i zakres dokumentacji zależą od szeregu czynników.

Wymagana dokumentacja w MSZJ (PL) 1:	Przykład sposobu udokumentowania
Cele jakości *Uwzględnienie celów jakości FA w dokumentacji (par. 58(b))*	Ustalony cel jakości: FA wykazuje zaangażowanie w obszarze jakości poprzez kulturę istniejącą w całej firmie, co stanowi uznanie i wzmocnienie: (i) roli firmy w służbie interesowi publicznemu poprzez konsekwentne wykonywanie zleceń spełniających wymogi jakości; (ii) znaczenia etyki zawodowej, zawodowych wartości i postaw; (iii) odpowiedzialności całego personelu za jakość związaną z wykonywaniem zleceń lub podejmowaniem działań w ramach SWKJ (SZJ) oraz oczekiwanego zachowania personelu; oraz (iv) znaczenia jakości w strategicznych decyzjach i działaniach firmy, w tym jej priorytetach operacyjnych i finansowych.
Ryzyka jakości *Uwzględnienie ryzyk jakości FA w dokumentacji (par. 58(b))*	Ryzyko jakości 1: Bieżące działania i zachowania kierownictwa mogą nie odzwierciedlać zaangażowania w obszarze jakości, co może mieć negatywny wpływ na kulturę FA. *Przyczyny oszacowania (materiały dotyczące zastosowania w par. A205 MSZJ (PL) 1 sugerują, że taka dokumentacja może być pomocna – format, brzmienie i poziom szczegółowości podlegają osądowi FA):* Zważywszy na to, że FA jest mała, kierownictwo utrzymuje regularne kontakty z personelem w całej FA. Ich bezpośrednie działania i zachowania są bardzo widoczne i mają duży wpływ na kulturę FA. Działania i zachowania kierownictwa, które nie odzwierciedlają kultury FA mogą poważnie wpływać na zdolność firmy do osiągnięcia celu, jakim jest posiadanie kultury reprezentującej zaangażowanie w obszarze jakości. Istnieje wysokie prawdopodobieństwo, że działania i zachowania kierownictwa mają znaczący wpływ na kulturę FA.

Wymagana dokumentacja w MSZJ (PL) 1:	Przykład sposobu udokumentowania
Reakcje *Opis reakcji i sposobu, w jaki odnoszą się one do ryzyk jakości (par. 58(c))*	Reakcja 1.1: FA przeprowadza roczne, anonimowe ankiety wśród personelu, zawierające pytania, które mają na celu uzyskanie informacji o tym, jak pracownicy postrzegają kulturę i wartości firmy, oraz wśród kierownictwa. Reakcja 1.2: Kierownictwo jest zobowiązane do korzystania z niezależnego coachingu.
Reakcje *Dokumentowanie dowodów na zaprojektowanie, wdrożenie i działanie reakcji (par. 57(c))*	Reakcja 1.1: Wyniki ankiety będą prawdopodobnie posiadać formę dokumentu (np. raportu z aplikacji webowej wykorzystanej do przeprowadzenia ankiety). Reakcja 1.2: FA może posiadać dowody na to, że kierownictwo korzysta z coachingu i otrzymuje roczne informacje zwrotne za pośrednictwem kalendarzy, dostarczające dowodów na spotkania pomiędzy coachami i kierownictwem oraz indywidualne plany rozwoju kierownictwa.

Kluczowe zmiany obecnego SWKJ (SZJ) FA w stosunku do poprzedniego SWKJ FA, dotyczą:

Nowych i rozszerzonych wymogów w stosunku do dotychczasowego MSKJ 1, które obejmują określone wymogi dotyczące dokumentowania pewnych spraw związanych z SWKJ (SZJ).

Wymóg dotyczący przechowywania dokumentacji dotyczącej SWKJ (SZJ) jest zgodny z dotychczasowym MSKJ 1.

Przykładowa procedura

- *Procedura przechowywania dokumentacji dotyczącej SWKJ (SZJ) i sposobu jego zaprojektowania.*

Uwagi

Szczegółowość i forma dokumentacji celów jakości, ryzyk jakości i reakcji mogą pomóc FA w identyfikowaniu i ocenie słabości, w tym dochodzeniu jednej lub więcej niż jednej pierwotnej przyczyny słabości. W szczególności, jeżeli dokumentacja jest jasna, może umożliwić FA zidentyfikowanie tego, gdzie wystąpiły słabości, w jaki sposób wpływają one na osiąganie powiązanych celów jakości, wagę i rozległość występowania słabości oraz działania naprawcze potrzebne, aby odnieść się do słabości.

Mniej złożona FA może nie potrzebować szczegółowej dokumentacji, takiej jak matryca, wskazującej cel jakości, związane z nim ryzyko (ryzyka) jakości oraz powiązane reakcje na takie ryzyka jakości. Dzieje się tak dlatego, że może być oczywiste, w jaki sposób ryzyka jakości są związane z celami jakości lub w jaki sposób reakcje odnoszą się do ryzyk jakości. W takich przypadkach dokumentacja FA może obejmować listy celów jakości i ryzyk jakości oraz memorandum objaśniające reakcje i sposób, w jaki odnoszą się one do ryzyk jakości.

Wraz ze wzrostem złożoności SWKJ (SZJ) FA, może zaistnieć potrzeba posiadania bardziej szczegółowej dokumentacji, która wskazuje cel jakości, powiązane ryzyka jakości oraz powiązane reakcje na takie ryzyka jakości. Może to stać się ważne w przypadku, gdy ilość ryzyk jakości i reakcji stanowi wyzwanie, jeśli chodzi o określenie, które ryzyka jakości są związane z jakimi celami jakości oraz które reakcje odnoszą się do których ryzyk jakości.

PRZYKŁADOWE UZGODNIENIE WYMOGÓW USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH DO WYMOGÓW MSZJ (PL) 1, W TYM SWKJ (SZJ)

WYMOGI USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH	ODNIESIENIE DO SWKJ (SZJ)
1. Art. 50 ust. 1 ustawy (par. 19-1 MSZJ (PL) 1, par. 35-1 MSZJ (PL) 1, par. 56-1 MSZJ (PL) 1 oraz par. 60-1 MSZJ (PL) 1). Zgodnie z ustawą FA opracowuje i wdraża SWKJ zgodnie z krajowymi standardami kontroli jakości. SWKJ obejmuje w szczególności polityki, procedury oraz rozwiązania, a także mechanizmy, o których mowa w art. 64 ustawy. Dokumentacja SWKJ jest sporządzana w języku polskim. **Ust. 2** FA monitoruje oraz ocenia adekwatność i skuteczność SWKJ. **Ust. 3** FA przeprowadza coroczną ocenę SWKJ w wyniku, której może przedstawić propozycję rozwiązań mających na celu poprawę adekwatności i skuteczności tego systemu. Dokumentację corocznej oceny SWKJ sporządza się w języku polskim i przechowuje się przez okres, co najmniej 8 lat. **Ust. 4** FA wyznacza biegłego rewidenta, jako osobę odpowiedzialną za SWKJ.	**Rozdziały II, IV, VII, X, XI, XII** • Zarządzenie Dyrektora generalnego w sprawie ustanowienia SWKJ (SZJ) w FA. • Zarządzenie Dyrektora generalnego w sprawie przydzielenia osobom odpowiedzialności operacyjnej za: – zaprojektowanie, wdrożenie i działanie SWKJ (SZJ), – nadzór nad sprawami związanymi z niezależnością, – proces monitorowania. • Procedura wdrożenia elementu ładu korporacyjnego i przywództwa utrwalającego kulturę i etykę FA, w tym określenie celu i wartości FA oraz zapewnienie, że uwzględniają one jakość. (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu ładu korporacyjnego i przywództwa w FA). • Procedura zaprojektowania i wdrożenia przez FA procesu monitorowania i korygowania, mającego zapewnić FA stosowne, wiarygodne i aktualne informacje na temat zaprojektowania, wdrożenia i działania SWKJ (SZJ) (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia procesu monitorowania i korygowania w FA).

WYMOGI USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH	ODNIESIENIE DO SWKJ (SZJ)
	• Procedury dochodzenia pierwotnej przyczyny zidentyfikowanych słabości oraz zaprojektowania działań naprawczych. • Procedury inspekcji zakończonych zleceń. • Procedura dotycząca przeprowadzania oceny SWKJ (SZJ) FA przez osobę lub grupę osób ponoszącą ostateczną odpowiedzialność i rozliczaną z SWKJ (SZJ) FA i sformułowania wniosku dotyczącego jego skuteczności w osiąganiu celów SWKJ (SZJ) (Patrz – Praktyczne uwagi dotyczące przeprowadzania oceny SWKJ (SZJ). • Procedura przechowywania dokumentacji dotyczącej SWKJ (SZJ) i sposobu jego zaprojektowania.
2. Art. 64 ust. 1 Ustawy (par. 34-1 MSZJ (PL) 1) FA obowiązana jest ustanowić: **1)** polityki i procedury zapewniające, aby: **a)** właściciele, wspólnicy (w tym komplementariusze) lub udziałowcy (akcjonariusze), członkowie zarządu lub innego organu zarządzającego, członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego FA lub podmiotu powiązanego z FA nie ingerowali w przeprowadzanie badania w sposób zagrażający niezależności lub obiektywizmowi biegłego rewidenta przeprowadzającego badania w imieniu FA, **b)** pracownicy i inne osoby, z których usług korzysta lub które nadzoruje, i które biorą bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, posiadali odpowiednią wiedzę i doświadczenie w zakresie, przydzielonych im obowiązków oraz aby wykonywane przez nich zlecenie badania było zgodne z obowiązującymi dla tego zlecenia standardami badania oraz obowiązującymi wymogami ustawowymi w zakresie niezależności oraz rotacji FA i kluczowego biegłego rewidenta, **c)** zlecanie niektórych czynności badania w ramach umowy, o której mowa w art. 48 ust. 2, nie wpływało negatywnie, na jakość wewnętrznej kontroli jakości FA oraz nie ograniczało możliwości sprawowania przez Agencje nadzoru nad przestrzeganiem przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 przez FA i biegłych rewidentów działających w jej imieniu, **d)** zlecenie usługi atestacyjnej innej niż badanie lub usługi pokrewnej było przeprowadzane zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu i wymogami ustawowymi.	**Rozdziały V, VI, VII, VIII, IX** **Ad a)** • Procedura wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne w FA). **Ad b)** • Zaprojektowanie procedury elementu – zasoby. (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu zasoby). • Procedura rekrutacji pracowników do FA. • Procedura oceny pracowników w FA. • Procedura podnoszenia kwalifikacji pracowników, w tym przeprowadzania szkoleń w FA. • Procedura wynagradzania, premiowania i awansów pracowników w FA. • Procedura korzystania z usług osób spoza FA w ramach SWKJ (SZJ) lub przy wykonywaniu zleceń. • Procedura dotyczące okoliczności, w których zespół wykonujący zlecenie korzysta ze zautomatyzowanych narzędzi i technik (ZNT). • Procedura pozyskiwania lub rozwijania, wdrażania, utrzymywania i wykorzystywania zasobów technologicznych. • Procedura pozyskiwania lub rozwijania, wdrażania, utrzymywania i wykorzystywania zasobów intelektualnych. • Procedury rotacji FA i kluczowego biegłego rewidenta dla JZP. • Procedury alokacji zleceń i rotacji kluczowego biegłego rewidenta oraz zespołu wykonującego zlecenie. **Ad c)** • Procedury dotyczące współpracy z innymi FA, biegłymi rewidentami oraz ekspertami zewnętrznymi. **Ad d)** • Procedury dotyczące wykonywania usług atestacyjnych innych niż badania i usług pokrewnych.

WYMOGI USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH	ODNIESIENIE DO SWKJ (SZJ)
2) polityki i procedury przeprowadzania badań, wykonywania usług atestacyjnych innych niż badania i usług pokrewnych, przeprowadzania szkoleń, nadzorowania i oceniania działań pracowników oraz tworzenia akt badań, o których mowa w art. 67 ust. 4, oraz akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badania oraz usług pokrewnych;	**Rozdziały VII, VIII** • Zaprojektowanie procedury elementu – wykonywanie zlecenia, (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu wykonywanie zlecenia). • Procedury badania (Podręcznik rewizji finansowej zawierający programy /„biblioteki" czynności rewizji finansowej, szablony sprawozdań biegłego rewidenta oraz dokumentacji roboczej). • Procedury kierowania, nadzoru i przeglądu wykonania zlecenia. • Procedury przeprowadzania konsultacji. • Procedury kontroli jakości wykonania zlecenia (KJWZ), w tym: Par. 34(f) FA ustala polityki lub procedury, które odnoszą się do **kontroli jakości wykonania zlecenia (KJWZ)**, zgodnie z MSZJ (PL) 2 oraz wymagają KJWZ dla: (i) badań SF jednostek notowanych na giełdzie, (ii) badań lub innych zleceń, dla których KJWZ jest wymagana przez przepisy prawa lub regulacje, oraz (iii) badań lub innych zleceń, dla których FA ustala, że KJWZ jest odpowiednią reakcją odpowiadającą na jedno lub więcej niż jedno ryzyko jakości. • Procedury w zakresie rozbieżności opinii. • Procedury archiwizacji akt badania oraz akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badania oraz usług pokrewnych, • Procedury dotyczące wykonywania usług atestacyjnych innych niż badania i usług pokrewnych. • Procedury dotyczące postępowania w przypadku incydentów. • Procedura podnoszenia kwalifikacji pracowników, w tym przeprowadzania szkoleń w FA.
3) rozwiązania organizacyjne: **a)** zapobiegające zagrożeniom dla niezależności FA oraz biegłych rewidentów działających w jej imieniu, a także mające na celu wykrywanie zagrożeń, ich eliminowanie lub zarządzanie nimi oraz ich ujawnianie przed przyjęciem lub kontynuowaniem zlecenia badania, usługi atestacyjnej innej niż badanie lub usługi pokrewnej,	**Rozdziały VI, VII** **Ad a)** • Zaprojektowanie elementu akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz konkretnych zleceń, (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu akceptacji i kontynuacji relacji z klientami oraz konkretnych zleceń w FA). Procedura powinna uwzględniać: Par. 34(d) FA ustala polityki lub procedury, które odnoszą się do okoliczności, gdy: (i) po zaakceptowaniu lub kontynuacji relacji z klientem lub konkretnego zlecenia FA dowie się o informacjach, które mogłyby spowodować **odrzucenie relacji z klientem lub konkretnego zlecenia**, gdyby informacje te były znane przed zaakceptowaniem lub kontynuowaniem relacji z klientem lub konkretnego zlecenia, (ii) FA jest zobowiązana przepisem prawa lub regulacją do zaakceptowania relacji z klientem lub konkretnego zlecenia. • Procedury akceptacji klienta i kontynuacji relacji z klientem. • Procedury akceptacji zlecenia i kontynuacji zlecenia. • Procedury akceptacji dodatkowych zleceń dla istniejących klientów.

WYMOGI USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH	ODNIESIENIE DO SWKJ (SZJ)
b) dotyczące postępowania w przypadku incydentów mogących mieć poważne skutki dla rzetelności czynności podejmowanych przez FA lub biegłych rewidentów działających w jej imieniu w zakresie badania, usługi atestacyjnej innej niż badanie lub usługi pokrewnej oraz sposobu dokumentowania takich incydentów.	• Procedury rotacji FA i kluczowego biegłego rewidenta dla JZP. • Procedury alokacji zleceń i rotacji kluczowego biegłego rewidenta oraz zespołu wykonującego zlecenie. **Ad b)** • Procedury dotyczące postępowania w przypadku incydentów.
4) procedury administracyjne i księgowe, mechanizmy wewnętrznej kontroli jakości, procedury oceny ryzyka oraz rozwiązania w zakresie kontroli zabezpieczeń na potrzeby systemów przetwarzania informacji, mechanizmy wewnętrznej kontroli jakości zapewniają przestrzeganie decyzji i procedur na wszystkich poziomach organizacyjnych FA lub w odniesieniu do osób i podmiotów biorących udział w badaniu, usłudze atestacyjnej innej niż badanie lub usłudze pokrewnej.	**Rozdziały III, VII, IX, X** • Procedura zaprojektowania i wdrożenia przez FA procesu oszacowania ryzyka, którego celem jest ustalenie celów jakości, identyfikacja i oszacowanie ryzyk jakości oraz zaprojektowanie i wdrożenie reakcji w odpowiedzi na ryzyka jakości. (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia procesu oszacowania ryzyka w FA). • Procedury kontrolingowe realizowanych zleceń, w tym ewidencja czasu pracy. • Zaprojektowanie procedury elementu – informacje i komunikacja, (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu informacje i komunikacja). • Procedury bezpieczeństwa systemów informatycznych. • Procedury RODO. • Procedury AML **(par. 34-3 MSZJ (PL) 1).** • Procedura zaprojektowania i wdrożenia przez FA procesu monitorowania i korygowania, mającego zapewnić FA stosowne, wiarygodne i aktualne informacje na temat zaprojektowania, wdrożenia i działania SWKJ (SZJ) (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia procesu monitorowania i korygowania w FA).
5) polityki wynagrodzeń, w tym polityki udziału w zyskach, określające odpowiednie zachęty do osiągnięcia wysokiej jakości badania, usługi atestacyjnej innej niż badanie lub usługi pokrewnej, uwzględniają, że kwota przychodów, które biegły rewident lub FA uzyskują ze świadczenia na rzecz badanej jednostki usług niebędących badaniem, nie jest brana pod uwagę przy ocenie wyników w zakresie uzyskiwania wysokiej jakości badania oraz nie stanowi elementu wynagrodzenia jakichkolwiek osób biorących udział w badaniu lub mogących na nie wpłynąć.	**Rozdział VIII** • Zaprojektowanie procedury elementu – zasoby, (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu zasoby). • Procedura rekrutacji pracowników do FA. • Procedura oceny pracowników w FA. • Procedura podnoszenia kwalifikacji pracowników, w tym przeprowadzania szkoleń w FA. • Procedura wynagradzania, premiowania i awansów pracowników w FA.
6) w przypadku badania JZP: **a)** mechanizm rotacji KBR; **b)** mechanizm stopniowej rotacji najwyższego rangą personelu, o którym mowa w art. 17 ust. 7 akapit trzeci rozporządzenia 537/2014 („Biegły rewident lub FA ustanawiają odpowiedni mechanizm stopniowej rotacji w odniesieniu do najwyższego rangą personelu biorącego udział w badaniu ustawowym, obejmujący przynajmniej osoby wpisane do rejestru biegłych rewidentów.	**Rozdziały VI, VII** **Ad a), b)** • Zaprojektowanie elementu akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz konkretnych zleceń, (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu akceptacji i kontynuacji relacji z klientami oraz konkretnych zleceń w FA). • Procedury akceptacji klienta i kontynuacji relacji z klientem. • Procedury akceptacji zlecenia i kontynuacji zlecenia. • Procedury akceptacji dodatkowych zleceń dla istniejących klientów.

WYMOGI USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH	ODNIESIENIE DO SWKJ (SZJ)
Mechanizm stopniowej rotacji jest wdrażany etapowo, obejmując raczej poszczególne osoby niż cały zespół wykonujący zlecenie. Jest on proporcjonalny względem skali i stopnia złożoności działalności biegłego rewidenta lub FA."); **c)** procedury określające tryb rozwiązywania sporów między, kontrolerem jakości wykonania zlecenia a KBR, o którym mowa w art. 8 ust. 6 zdanie drugie rozporządzenia nr 537/2014 („FA ustanawia procedury w celu określenia trybu rozstrzygania ewentualnych sporów między kluczowym partnerem FA a kontrolerem").	• Procedury rotacji FA i kluczowego biegłego rewidenta dla JZP. • Procedury alokacji zleceń i rotacji kluczowego biegłego rewidenta oraz zespołu wykonującego zlecenie. **Ad c)** • Procedury w zakresie rozbieżności opinii.
Ust. 2 Dla zapewnienia ciągłości i regularności wykonywania czynności w zakresie badania ustawowego FA oraz KBR wykorzystują odpowiednie systemy, zasoby i procedury.	**Rozdziały VII, IX, XII** • Zaprojektowanie procedury elementu – wykonywanie zlecenia, (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu wykonywanie zlecenia). • Procedury kierowania, nadzoru i przeglądu wykonania zlecenia. • Procedury przeprowadzania konsultacji. • Procedury kontroli jakości wykonania zlecenia (KJWZ), w tym: Par. 34(f) FA ustala polityki lub procedury, które odnoszą się do **kontroli jakości wykonania zlecenia (KJWZ)**, zgodnie z MSZJ (PL) 2 oraz wymagają KJWZ dla: (i) badań SF jednostek notowanych na giełdzie, (ii) badań lub innych zleceń, dla których KJWZ jest wymagana przez przepisy prawa lub regulacje, oraz (iii) badań lub innych zleceń, dla których FA ustala, że KJWZ jest odpowiednią reakcją odpowiadającą na jedno lub więcej niż jedno ryzyko jakości. • Procedury w zakresie rozbieżności opinii. • Procedury archiwizacji akt badania oraz akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badania oraz usług pokrewnych. • Procedury dotyczące wykonywania usług atestacyjnych innych niż badania i usług pokrewnych. • Procedury dotyczące postępowania w przypadku incydentów. • Procedury kontrolingowe realizowanych zleceń, w tym ewidencja czasu pracy. • Zaprojektowanie procedury elementu – informacje i komunikacja, (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu informacje i komunikacja). • Procedury dotyczące komunikacji wewnętrznej w FA. **Par. 34(c)** FA ustala polityki lub procedury dla przyjmowania, prowadzenia dochodzenia w sprawie **rozstrzygania skarg i zarzutów** dotyczących niewykonania pracy zgodnie ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi lub niezgodności z politykami lub procedurami FA ustalonymi zgodnie z MSZJ (PL) 1.

WYMOGI USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH	ODNIESIENIE DO SWKJ (SZJ)
	• Procedury dotyczące komunikacji zewnętrznej w FA, w tym: **Par. 34(e)** FA ustala polityki lub procedury, które: (i) wymagają **komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór** podczas wykonywania badania SF jednostek notowanych na giełdzie na temat tego, w jaki sposób SWKJ (SZJ) wspiera spójne wykonywanie zleceń badania spełniających wymogi jakości, (ii) uwzględniają, kiedy z innych przyczyn właściwe jest **komunikowanie się ze stronami trzecimi** na temat SWKJ (SZJ) FA, (iii) uwzględniają informacje, które należy zapewnić podczas komunikacji na zewnątrz zgodnie z par. 34(e)(i) oraz 34(e)(ii) w tym **rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres oraz odpowiednią formę** komunikacji. • Procedury dotyczące współpracy z innymi FA, biegłymi rewidentami oraz ekspertami zewnętrznymi. • Procedury bezpieczeństwa systemów informatycznych. • Procedury RODO. • Procedury AML **(par. 34-3 MSZJ (PL) 1).** • Procedura przechowywania dokumentacji dotyczącej SWKJ (SZJ) i sposobu jego zaprojektowania.
3. Art. 65 ustawy (par. 34-2 MSZJ (PL) 1) Dostosowanie organizacji wewnętrznej do wielkości i rodzaju działalności podstawowej.	**Wprowadzenie** • FA opracowuje SWKJ (SZJ) uwzględniając skalowalność.
4. Art. 66 ustawy (par. 16 (c) oraz par. 34-1 MSZJ (PL) 1) Kluczowy biegły rewident.	**Rozdział VII** • Zaprojektowanie procedury elementu – wykonywanie zlecenia, (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu wykonywanie zlecenia).
5. Art. 67 ustawy (par. 16 (b) oraz par. 34-1 MSZJ (PL) 1) Sporządzanie i przechowywanie dokumentacji.	**Rozdział VII, XII** • Zaprojektowanie procedury elementu – wykonywanie zlecenia, (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu wykonywanie zlecenia). • Procedury archiwizacji akt badania oraz akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badania oraz usług pokrewnych. • Procedura przechowywania dokumentacji dotyczącej SWKJ (SZJ) i sposobu jego zaprojektowania.
6. Art. 68 ustawy (par. 16 (b) oraz par. 34-1 MSZJ (PL) 1) Definicje legalne.	**Rozdział VII** • Zaprojektowanie procedury elementu – wykonywanie zlecenia, (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu wykonywanie zlecenia).
7. Art. 69 ustawy (par. 16 (t) oraz par. 34-1 MSZJ (PL) 1) Przestrzeganie zasad etyki zawodowej; zachowanie zawodowego sceptycyzmu; zachowanie niezależności przy przeprowadzaniu badania.	**Rozdział V, VII** • Procedura wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne, (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne w FA). Procedura powinna uwzględniać:

WYMOGI USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH	ODNIESIENIE DO SWKJ (SZJ)
	Par. 34(a) FA ustala polityki lub procedury w celu: (i) zidentyfikowania i zareagowania na zagrożenia dla **zgodności ze stosownymi wymogami etycznymi,** (ii) zidentyfikowania, komunikowania, oceny i raportowania wszelkich **naruszeń stosownych wymogów etycznych** oraz odpowiedniego reagowania na przyczyny i konsekwencje naruszeń w odpowiednim czasie. Par. 34(b) FA uzyskuje, co najmniej raz w roku, udokumentowane **potwierdzenie zgodności z wymogami niezależności** od całego personelu, od którego stosowne wymogi etyczne wymagają niezależności. • Procedury monitorowania niezależności. • Procedury dotyczące potwierdzania niezależności. • Zaprojektowanie procedury elementu – wykonywanie zlecenia, (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu wykonywanie zlecenia).
8. Art. 70 ustawy (par. 16 (t) oraz par. 34-1 MSZJ (PL) 1) Ograniczenie wysokości przychodu z tytułu usług na rzecz jednej jednostki innej niż JZP.	**Rozdział V, VI** • Procedura wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne, (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne w FA). • Zaprojektowanie elementu akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz konkretnych zleceń, (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu akceptacji i kontynuacji relacji z klientami oraz konkretnych zleceń w FA).
9. Art. 71 ustawy (par. 16 (t) MSZJ (PL) 1) Zakaz żądania i przyjmowania korzyści majątkowych i osobistych.	**Rozdział V** • Procedura wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne w FA).
10. Art. 72 ustawy (par. 16 (t) MSZJ (PL) 1) Przyjęcia i połączenia jednostek a zachowanie niezależności.	**Rozdział V** • Procedura wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia i działania elementu stosowne wymogi etyczne w FA).
11. Art. 73 ustawy (par. 16 (t) MSZJ (PL) 1) Świadczenie usług innych niż badanie.	**Rozdział V** • Procedura wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne w FA).
12. Art. 74 ustawy (par. 34-1 oraz par. 30-1 MSZJ (PL) 1) Obowiązki przed przyjęciem lub kontynuowaniem zlecenia badania.	**Rozdziały V, VI** • Procedura wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne w FA). • Zaprojektowanie elementu akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz konkretnych zleceń, (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu akceptacji i kontynuacji relacji z klientami oraz konkretnych zleceń w FA).
13. Art. 75 ustawy (par. 16 (t) MSZJ (PL) 1) Zakaz ingerencji w przeprowadzanie badania sprawozdania finansowego.	**Rozdział V** • Procedura wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne w FA).

WYMOGI USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH	ODNIESIENIE DO SWKJ (SZJ)
14. Art. 76 ustawy (par. 16 (t) MSZJ (PL) 1) Czasowy zakaz zajmowania przez biegłych rewidentów określonych stanowisk w badanej jednostce.	**Rozdział V** • Procedura wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne w FA).
15. Art. 77 ustawy (par. 34-3 MSZJ (PL) 1) Obowiązek zawiadomienia o przyjęciu lub udzieleniu korzyści majątkowej lub osobistej funkcjonariuszowi publicznemu.	**Rozdział IX** • Procedury AML **(par. 34-3 MSZJ (PL) 1).**
16. Art. 78 ustawy (par. 16 (t) MSZJ (PL) 1) Tajemnica biegłego rewidenta.	**Rozdział V** • Procedura wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne w FA).
17. Art. 79 ustawy (par. 34-1 MSZJ (PL) 1) Przekazywanie dokumentacji związanej z badaniem ustawowym organowi nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami z państwa trzeciego.	**Rozdział IX** • Zaprojektowanie procedury elementu – informacje i komunikacja, (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu informacje i komunikacja).
18. Art. 80 ustawy (par. 16 (t), 34-1 oraz par. 30-1 MSZJ (PL) 1) Wynagrodzenie za przeprowadzenie badania.	**Rozdział V, VI** • Procedura wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne, (Patrz – Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu stosowne wymogi etyczne w FA). • Procedury kontrolingowe realizowanych zleceń, w tym ewidencja czasu pracy.
19. Art. 132 ustawy FA opracowuje politykę kontroli jakości wykonania zlecenia przez niezależnego biegłego rewidenta w odniesieniu do badań ustawowych JZP.	**Rozdział VI** • *Procedury kontroli jakości wykonania zlecenia (KJWZ), w tym:* *Par. 34(f) FA ustala polityki lub procedury, które odnoszą się do **kontroli jakości wykonania zlecenia (KJWZ)**, zgodnie z MSZJ (PL) 2 oraz wymagają KJWZ dla:* *(i) badań SF jednostek notowanych na giełdzie,* *(ii) badań lub innych zleceń, dla których KJWZ jest wymagana przez przepisy prawa lub regulacje, oraz* *(iii) badań lub innych zleceń, dla których FA ustala, że KJWZ jest odpowiednią reakcją odpowiadającą na jedno lub więcej niż jedno ryzyko jakości.*
20. Art. 199 ustawy FA ustanawiają dla pracowników procedury umożliwiające zgłaszanie organowi zarządzającemu lub nadzorczemu FA potencjalnych lub faktycznych naruszeń przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 oraz zapewniające zawiadamiającemu, a także osobie, której zawiadomienie, o którym mowa w art. 195 ust. 1, dotyczy, zachowanie anonimowości i ochrony przed ujawnieniem osobom trzecim.	**Rozdział IX** • Procedura zgłaszania przez pracowników naruszeń przepisów prawa.

Załącznik nr 1.1: Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia procesu oszacowania ryzyka w FA

– do pobrania TUTAJ

Załącznik nr 1.2: Przykładowa procedura procesu oszacowania ryzyka przez FA

Nazwa procedury	***Procedura zaprojektowania i wdrożenia przez FA procesu oszacowania ryzyka, którego celem jest ustalenie celów jakości, identyfikacja i oszacowanie ryzyk jakości oraz zaprojektowanie i wdrożenie reakcji w odpowiedzi na ryzyka jakości.***
Nr procedury	*podać numer procedury*
Procedura przygotowana przez	*podać imię i nazwisko, stanowisko, dział*
Procedura zatwierdzona przez	*podać imię i nazwisko, stanowisko, dział*
Data zatwierdzenia procedury	*podać datę*
Procedura obowiązuje od	*podać datę*

1. FA wyznacza osoby odpowiedzialne za proces oszacowania ryzyka w ramach poszczególnych elementów SZJ (ład korporacyjny i przywództwo, stosowne wymogi etyczne, akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz konkretnych zleceń, wykonywanie zlecenia, zasoby, informacje i komunikacja).
2. Osoby wskazane w punkcie 1, w zakresie swojego obszaru odpowiedzialności, cyklicznie:
   (a) ustalają cele jakości,
   (b) identyfikują i oszacowują ryzyka jakości,
   (c) projektują i wdrażają reakcje na ryzyka jakości,
   (d) identyfikują informacje wskazujące na konieczność dodania nowych lub modyfikacji istniejących celów jakości, ryzyk jakości lub reakcji.
3. Osoby wskazane w punkcie 1 ściśle współpracują ze sobą i cyklicznie wymieniają się informacjami w ramach procesu oszacowania ryzyka.

4. W ramach identyfikacji i oszacowania ryzyk jakości, osoby wskazane w punkcie 1, w zakresie swojego obszaru odpowiedzialności:

   (a) uzyskują zrozumienie warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań, które mogą niekorzystnie wpłynąć na osiąganie celów jakości,

   (b) uzyskują zrozumienie ryzyka, tzn. w jaki sposób warunki, zdarzenia, okoliczności, działania lub zaniechania mogą niekorzystnie wpłynąć na osiąganie celów jakości,

   (c) dokonują identyfikacji i oszacowania ryzyk jakości, czyli ryzyk, co do których istnieje racjonalna możliwość ich wystąpienia oraz racjonalna możliwość wywarcia przez nie niekorzystnego wpływu, indywidualnie lub w połączeniu z innymi ryzykami na osiągnięcie jednego lub więcej celu jakości.

5. W ramach projektowania i wdrażania reakcji na ryzyka jakości, osoby wskazane w punkcie 1, w zakresie swojego obszaru odpowiedzialności, zapewniają odpowiednie zasoby ludzkie i systemowe oraz projektują i wdrażają polityki i procedury oraz czynności prewencyjne i monitorujące.

6. Osoby wskazane w punkcie 1, w zakresie swojego obszaru odpowiedzialności, cyklicznie analizują zmiany rodzaju i okoliczności FA i jej zleceń oraz działania naprawcze uwzględniające słabości SZJ. W przypadku zidentyfikowania informacji wskazujących na konieczność dodania nowych lub modyfikacji istniejących celów jakości, ryzyk jakości lub reakcji, dokonują stosownych uzupełnień.

7. Osoby wskazane w punkcie 1, w zakresie swojego obszaru odpowiedzialności, dokumentują proces oszacowania ryzyka dla poszczególnych elementów SZJ (patrz: wzór dokumentu „Oszacowanie ryzyka").

8. Osoba odpowiedzialna za SZJ ostatecznie analizuje i zatwierdza dokumenty „Oszacowanie ryzyka" dla poszczególnych elementów SZJ.

Załącznik nr 2.1: Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu: ład korporacyjny i przywództwo w FA

– do pobrania TUTAJ

Załącznik nr 2.2: Praktyczne uwagi dotyczące opracowania przykładowego kodeksu postępowania

Przykładowy Kodeks postępowania – rozważania

Kodeks postępowania jest zbiorem zasad napisanym dla pracowników które obowiązują w firmie audytorskiej, który informuje ich o oczekiwaniach firmy audytorskiej względem ich. Oczekuje się, aby każda firma audytorska posiadała kodeks postępowania. Dokument nie musi być obszerny ani skomplikowany – szczególnie w mniejszych firmach audytorskich. Jego zawartość będzie zależała od wielkości firmy audytorskiej. Kodeks postępowania w firmie audytorskiej powinien być oparty o Międzynarodowy Kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności), który został przyjęty uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, jako zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów (dalej Kodeks IESBA), przepisy prawa tj., między innymi ustawę z dnia 11 maja 2017 roku o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (dalej ustawa o biegłych rewidentach) oraz rozporządzenie nr 537/2014, w odniesieniu do jednostek zainteresowania publicznego (dalej „JZP"), jak również może zawierać dodatkowe, bardziej rygorystyczne wymogi firmy audytorskiej w odniesieniu do poszczególnych zagadnień.

Zgodnie z Kodeksem IESBA istnieje pięć podstawowych zasad etycznych dla zawodowych księgowych:

- uczciwość,
- obiektywizm,
- kompetencje zawodowe i należyta staranność,
- zachowanie poufności,
- profesjonalne postępowanie.

Jednocześnie Kodeks IESBA identyfikuje pięć kategorii zagrożeń dla powyższych podstawowych zasad etycznych:

- zagrożenie czerpania korzyści własnych,
- zagrożenie autokontroli,
- zagrożenie promowania interesów klienta,
- zagrożenie nadmiernej zażyłości,
- zagrożenie zastraszenia.

Kodeks postępowania firmy audytorskiej powinien, jako minimum opisywać oczekiwania odnoście stosowania podstawowych zasad etycznych od biegłych rewidentów oraz pozostałych pracowników zatrudnionych w firmie audytorskiej oraz postępowania w przypadku identyfikacji zagrożeń dla zasad etycznych, określenia ich dopuszczalnego poziomu oraz ewentualnych zabezpieczeń w celu wyeliminowania zagrożenia lub zredukowania go do dopuszczalnego poziomu. Kodeks postępowania powinien również zawierać wzór reakcji na potencjalne naruszenia przepisów prawa lub wewnętrznych regulacji firmy audytorskiej. Kodeks postępowania powinien, być aktualizowany w związku z faktycznymi zdarzeniami wraz ze wskazaniem zastosowanej w danej sytuacji reakcji.

Kodeks postępowania, w zależności od wielkości firmy audytorskiej, może wskazywać konkretne osoby lub stanowiska odpowiedzialne za akceptację postępowania w danej sytuacji identyfikacji zagrożeń dla zasad etycznych lub potencjalnych naruszeń przepisów prawa lub zasad firmy audytorskiej. W większych firmach może to być osoba odpowiedzialna na przykład za etykę, niezależność, zgodność ze standardami i przepisami prawa (tzw. „compliance"), w mniejszych firmach może to być jeden odpowiednio umocowany biegły rewident.

Kodeks postępowania powinien zawierać dodatkowe wytyczne w odniesieniu do JZP, o których mowa w ustawie o biegłych rewidentach.

Kodeks postępowania może zawierać szczegółowe wytyczne w podziale na poszczególne rodzaje świadczonych usług (w związku z różnymi wymaganiami Kodeksu IESBA oraz ustawy o biegłych rewidentach w odniesieniu do różnych usług) – badań sprawozdań finansowych, przeglądów sprawozdań finansowych, innych usług atestacyjnych, usług pokrewnych oraz innych usług, które może świadczyć firma audytorska zgodnie z art. 47 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach.

Należy zauważyć, że Kodeks IESBA nie reguluje w ścisły sposób, niektórych zagadnień, jak na przykład progu, od którego zachęty otrzymywane przez biegłego rewidenta mogą być uznane za zagrożenie dla jego etycznego zachowania. Kodeks postępowania firmy audytorskiej może precyzyjnie określić taką wartość w celu uzyskania jednolitego podejścia do tego zagadnienia, z drugiej strony firma audytorska może zdecydować, aby każdorazowo zachęty były akceptowane przez odpowiednią osobę niezależną od biegłego rewidenta otrzymującego zachęty.

Kodeks postępowania może zawierać przykłady sytuacji stanowiących zagrożenie dla etycznego zachowania biegłego rewidenta wraz ze wskazaniem właściwego zachowania w danej sytuacji. Może być to przedstawione za pomocą zapytań i odpowiedzi (tzw. „Frequently Asked Questions – FAQ").

Kodeks postępowania firmy audytorskiej, jak wskazano powyżej powinien zawierać również wytyczne dotyczące działań w przypadku zidentyfikowania naruszeń kodeksu postępowania. Firma audytorka powinna dokumentować wszelkie naruszenia kodeksu postępowania, jak również demonstrować działania podjęte, jako konsekwencje naruszenia kodeksu postępowania. Kodeks postępowania powinien w sposób szczególny podkreślać, że nieprzestrzeganie zasad etyki może w konsekwencji spowodować utratę niezależności biegłego rewidenta oraz firmy audytorskiej, która jest jedną z fundamentalnych zasad wykonywania zawodu biegłego rewidenta.

Załącznik nr 3.1: Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu: stosowne wymogi etyczne w FA

– do pobrania TUTAJ

Załącznik nr 3.2: Przykładowa procedura zapewnienia niezależności przy realizacji zleceń

Nazwa procedury	*Przykładowa procedura zapewnienia niezależności przy realizacji zleceń*
Nr procedury	*podać numer procedury*
Procedura przygotowana przez	*podać imię i nazwisko, stanowisko, dział*
Procedura zatwierdzona przez	*podać imię i nazwisko, stanowisko, dział*
Data zatwierdzenia procedury	*podać datę*
Procedura obowiązuje od	*podać datę*

1. W celu zapewnia niezależności firmy audytorskiej i zespołu wykonującego zlecenie przyjmuje się poniższe zasady.
2. Personel firmy audytorskiej zobowiązany jest do okresowego składania pisemnego potwierdzenia dotyczącego przestrzegania zasad i procedur niezależności poprzez podpisanie oświadczenia według wzoru stanowiącego załącznik do niniejszej procedury. Oświadczenia te składane są co najmniej raz w każdym roku kalendarzowym w terminie do ….
3. Formularz okresowego oświadczenia o niezależności dostępny jest … (formularz „Roczne oświadczenie o niezależności").
4. Personel firmy audytorskiej jest zobowiązany do niezwłocznego informowania *(wskazanej osoby)* o wszelkich stwierdzonych okolicznościach i powiązaniach stwarzających zagrożenie dla niezależności, a w szczególności o przypadkach naruszenia niezależności, jak również o działaniach podjętych w celu rozwiązania problemu. Zgłoszenia mogą być realizowane przez wykorzystanie formularza w załączniku nr X do niniejszej procedury.
5. Firma audytorska gromadzi informacje o zagrożeniach niezależności, informuje o nich kluczowego biegłego rewidenta oraz podejmuje odpowiednie działania w celu rozwiązania problemu.

6. Osoba reprezentująca firmę audytorską składa na potrzeby dokumentacji zlecenia usługi wymagającej bezstronności i niezależności oświadczenie o spełnieniu warunków niezależności przez firmę audytorską zgodnie ze wzorem stanowiącym element metodyki/programu realizacji zleceń.
7. Kluczowy biegły rewident odpowiedzialny za wykonywanie czynności rewizji finansowej uzyskuje oświadczenia o zachowaniu niezależności przez wszystkich członków zespołu wykonującego zlecenie w stosunku do klienta, na rzecz którego wykonywane są czynności rewizji finansowej na dzień rozpoczęcia zlecenia i dzień wydania sprawozdania z badania lub innego raportu atestacyjnego zgodnie ze wzorem stanowiącym element metodyki/programu realizacji zleceń. Oświadczenia te stanowią element dokumentacji zlecenia.

Załącznik nr 4.1: Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu: akceptacja i kontynuacja relacji z klientami oraz konkretnych zleceń w FA

– do pobrania TUTAJ

Załącznik nr 4.2: Przykładowa procedura akceptacji nowego zlecenia badania SF przez FA

Nazwa procedury	***Przykładowa procedura akceptacji nowego zlecenia badania***
Nr procedury	*podać numer procedury*
Procedura przygotowana przez	*podać imię i nazwisko, stanowisko, dział*
Procedura zatwierdzona przez	*podać imię i nazwisko, stanowisko, dział*
Data zatwierdzenia procedury	*podać datę*
Procedura obowiązuje od	*podać datę*

W celu akceptacji nowego zlecenia badania należy:

1. Sprawdzić, czy klient (rodzaj jednostki) lub rodzaj zlecenia nie znajduje się na liście zakazanej (patrz: przykład Listy jednostek / usług zakazanych).
2. Zebrać informacje o kliencie (na temat rodzaju i okoliczności zlecenia oraz uczciwości i wartości etycznych klienta, w tym kierownictwa i osób sprawujących nadzór) niezbędne do wypełnienia listy kontrolnej dotyczącej akceptacji (patrz: wzór Listy Kontrolnej). Jednym ze źródeł informacji o przyszłym kliencie jest zwrócenie się z zapytaniem do dotychczasowego biegłego rewidenta o dostarczenie znanych mu informacji, których FA powinna być świadoma przed podjęciem decyzji o akceptacji zlecenia (patrz: przykład Procedury komunikacji z dotychczasowym biegłym rewidentem).
3. W oparciu o zebrane informacje, rozważyć i udokumentować:
   a) niezależność FA i sieci oraz jednostek powiązanych, KBR oraz zespołu i osób współpracujących (w tym czy FA i KBR spełniają wymogi niezależności, czy istnieją zagrożenia dla ich niezależności, czy zastosowano zabezpieczenia w celu ich zminimalizowania),

b) zdolność FA do spełnienia wymogów kompetencyjnych i etycznych,

c) zdolność FA do wykonywania zlecenia zgodnie ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi,

d) uczciwość klienta,

e) to, czy FA posiada wystarczające zasoby do współpracy z klientem (w tym czy FA dysponuje kompetentnymi pracownikami, czasem i innymi zasobami umożliwiającymi terminową realizację zlecenia),

f) to, czy osoba wyznaczona jako KBR posiada uprawnienia, w tym czy została wpisana do odpowiednich rejestrów biegłych rewidentów,

g) poziom ryzyka dotyczący prania pieniędzy (patrz: przykład Procedury w zakresie przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu).

4. W przypadku zlecenia o podwyższonym ryzyku przeprowadzić i udokumentować wymagane konsultacje (patrz: przykład Polityki wymaganych konsultacji w ramach FA) oraz uzyskać wymagane zgody kierownictwa FA (patrz: przykład Polityki akceptacji zleceń o podwyższonym ryzyku).
5. Przygotować i podpisać umowę z klientem (patrz: wzór Umowy o badanie).

Załącznik nr 5.1: Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu: wykonywanie zlecenia w FA

– do pobrania TUTAJ

Załącznik nr 5.2: Praktyczne uwagi dotyczące przeprowadzania przykładowej procedury konsultacji

Przykładowa procedura konsultacji – rozważania

Konsultacje dotyczą trudnych problemów oraz kwestii etycznych których nie udaje się rozwiązać na poziomie zespołu wykonującego zlecenie (złożone, nietypowe lub wcześniej niespotkane zagadnienia merytoryczne). Mogą one dotyczyć np. akceptacji zlecenia, sprawozdawczości finansowej, metodyki badania lub sprawozdawczości z badania. Mogą dotyczyć stosowania krajowych standardów wykonywania zawodu, przepisów rachunkowych lub stosowania polityki firmy audytorskiej. Konsultacja może być wymagana w przypadku rozbieżności opinii między członkami zespołu wykonującego zlecenie w odniesieniu do konkretnego problemu związanego z rachunkowością lub wykonaniem zlecenia. Konsultacja powinna być udokumentowana ze szczególnym uwzględnieniem zagadnienia, którego dotyczy wraz z przedstawieniem rozwiązania, ze wskazaniem jego podstawy w przepisach rachunkowości, standardach badania lub polityce firmy audytorskiej.

W zależności od zasobów firmy audytorskiej konsultacje mogą być procesowane przez dedykowany dział wsparcia merytorycznego, pracowników audytu lub osoby spoza firmy audytorskiej. Osoby konsultujące dane zagadnienie muszą być niezależni od jednostki, której dotyczy zapytanie. Osoby z którymi przeprowadzana jest konsultacja powinny mieć udokumentowane kompetencje w zakresie konsultowanego zagadnienia. Kompetencje powinny obejmować na przykład odpowiednie kwalifikacje zawodowe (jak uprawnienia biegłego rewidenta), doświadczenie zawodowe w danej branży, znajomość przepisów rachunkowych lub standardów badania.

Również w zależności od zasobów firmy audytorskiej możliwe jest stworzenie listy obowiązkowych konsultacji. Obowiązkowe konsultacje mogą dotyczyć wszystkich jednostek, lub na przykład jednostek, których papiery wartościowe są notowane na rynku regulowanym albo jednostek, dla których ryzyko zlecenia zo-

stało określone, jako wysokie w procedurze akceptacji zlecenia, i mogą obejmować między innymi następujące kwestie:

- modyfikacji opinii w sprawozdaniu z badania,
- wystąpienia okoliczności, które mogą wskazywać na znaczącą niepewność co do możliwości kontynuacji działalności jednostki lub brak przyjęcia założenia kontynuacji działalności,
- weryfikacji kluczowych spraw badania,
- weryfikacji sprawozdań finansowych lub pewnych ujawnień w sprawozdaniach finansowych (na przykład dotyczących zmiany polityki rachunkowości lub korekty błędu),

Zakończone konsultacje powinny być zamieszczone w dokumentacji wykonania zlecenia firmy audytorskiej.

Załącznik nr 6.1: Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu: zasoby w FA

– do pobrania TUTAJ

Załącznik nr 6.2: Przykładowa procedura oceny pracowników

Nazwa procedury	*Przykładowa procedura oceny pracowników*
Nr procedury	*podać numer procedury*
Procedura przygotowana przez	*podać imię i nazwisko, stanowisko, dział*
Procedura zatwierdzona przez	*podać imię i nazwisko, stanowisko, dział*
Data zatwierdzenia procedury	*podać datę*
Procedura obowiązuje od	*podać datę*

1. Ocenie podlegają wszyscy pracownicy firmy audytorskiej (również zatrudnieni na podstawie umów cywilno-prawnych).
2. Oceny pracowników dokonuje bezpośredni przełożony:
   - każdorazowo po okresie próbnym,
   - okresowo *(z ustaloną w firmie audytorskiej częstotliwością),*
   - *(w innych określonych w firmie audytorskiej sytuacjach).*
3. Oceny pracowników dokonuje się zgodnie z formularzem stanowiącym załącznik do niniejszej procedury.

   [formularz powinien zawierać np. informacje o osobie ocenianej, w tym stanowisko, osobie oceniającej, pytania pozwalające ocenić wiedzę i kompetencje wymagane na danym stanowisku, efektywność zawodową, wnioski co do dalszego zatrudnienia, awansu, zmiany wynagrodzenia czy uwzględnienia w systemie motywacyjnym, jeżeli taki funkcjonuje w firmie audytorskiej]
4. Wyniki oceny omawiane są z pracownikami przez osoby odpowiedzialne za decyzje w zakresie warunków zatrudnienia pracownika.
5. Na podstawie wyników oceny oraz omówienia oceny z pracownikami osoba odpowiedzialna za zatrudnienie pracownika podejmuje decyzję o warunkach dalszego zatrudnienia.
6. Dokumentacja z ocen pracowników przechowywana jest przez dział kadr.

Załącznik nr 7: Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia elementu: informacje i komunikacja w FA

– do pobrania TUTAJ

Załącznik nr 8: Praktyczne przykłady zaprojektowania i wdrożenia procesu monitorowania i korygowania w FA

– do pobrania TUTAJ

Załącznik nr 9: Praktyczne uwagi dotyczące przeprowadzania oceny SWKJ (SZJ)

– do pobrania TUTAJ