

Załącznik nr 1 do uchwały Nr 2040/37a/2018  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 3 marca 2018 r.

**Material o charakterze edukacyjnym**

**Brzmienie niniejszego standardu zostało ujednoczone na skutek zmian dostosowawczych  
przyjętych uchwałą nr 1107/15a/2020 KRBR z dnia 8 września 2020 r.**

**KRAJOWE STANDARDY KONTROLI JAKOŚCI**

**w brzmieniu**

**MIĘDZYNARODOWEGO  
STANDARDU KONTROLI JAKOŚCI 1**

**KONTROLA JAKOŚCI FIRM PRZEPROWADZAJĄCYCH BADANIA  
I PRZEGLĄDY SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH  
ORAZ WYKONUJĄCYCH INNE ZLECENIA USŁUG ATESTACYJNYCH I POKREWNYCH**

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD KONTROLI JAKOŚCI 1**  
**KONTROLA JAKOŚCI FIRM PRZEPROWADZAJĄCYCH BADANIA**  
**I PRZEGLĄDY SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH**  
**ORAZ WYKONUJĄCYCH INNE ZLECENIA USŁUG ATESTACYJNYCH**  
**I POKREWNYCH**

(Stosuje się od dnia 15 grudnia 2009 r.)

**SPIS TREŚCI**

	Paragraf
<b>Wprowadzenie</b>	
Zakres standardu	1-3
Obowiązywanie standardu	4-9
Data wejścia w życie	10
<b>Cel</b>	11
<b>Definicje</b>	12
<b>Wymogi</b>	
Stosowanie i przestrzeganie odpowiednich wymogów	13-15
Elementy systemu kontroli jakości	16-17
Obowiązki kierownictwa związane z zapewnianiem jakości w firmie	18-19
Odpowiednie wymogi etyczne	20-25
Akceptacja i kontynuacja współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń	26-28
Zasoby ludzkie	29-31
Przeprowadzenie zlecenia	32-47
Nadzorowanie	48-56
Dokumentacja systemu kontroli jakości	57-59
<b>Zastosowania i inne materiały objaśniające</b>	
Stosowanie i przestrzeganie odpowiednich wymogów	A1
Elementy systemu kontroli jakości	A2-A3
Obowiązki kierownictwa związane z zapewnianiem jakości w firmie	A4-A6
Odpowiednie wymogi etyczne	A7-A17
Akceptacja i kontynuacja współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń	A18-A23
Zasoby ludzkie	A24-A31
Przeprowadzenie zlecenia	A32-A63
Nadzorowanie	A64-A72
Dokumentacja systemu kontroli jakości	A73-A75

Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ) 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych” należy odczytywać w kontekście MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

## **Wprowadzenie**

### **Zakres standardu**

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ) dotyczy odpowiedzialności firmy za jej system kontroli jakości badań i przeglądów sprawozdań finansowych oraz innych zleceń usług atestacyjnych i pokrewnych. Niniejszy standard należy odczytywać łącznie z odpowiednimi wymogami etycznymi.
2. Inne oświadczenia Rady Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) zawierają dodatkowe standardy i wytyczne dotyczące odpowiedzialności pracowników firmy za procedury kontroli jakości określonych rodzajów zleceń. Na przykład MSB 220<sup>1</sup> omawia procedury kontroli jakości badania sprawozdań finansowych.
3. System kontroli jakości składa się z zasad zaprojektowanych w taki sposób, aby możliwe było zrealizowanie celu określonego w paragrafie 11, a także z procedur niezbędnych do wdrożenia i nadzorowania zgodności z tymi zasadami.

<sup>1</sup> MSB 220 „Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych”.

## Obowiązywanie standardu

4. Niniejszy standard ma zastosowanie do wszystkich firm zatrudniających zawodowych księgowych do przeprowadzania badań i przeglądów sprawozdań finansowych i innych zleceń usług atestacyjnych i pokrewnych. Charakter zasad i procedur opracowanych przez poszczególne firmy w celu przestrzegania niniejszego standardu zależy od wielu czynników, takich jak wielkość i rodzaj działalności operacyjnej firmy oraz od tego, czy jest ona częścią sieci.

5. Niniejszy standard określa cel firmy jako przestrzeganie jego postanowień oraz zawiera wymogi umożliwiające firmie zrealizowanie tego celu. Dodatkowo zawiera powiązane wytyczne w formie materiałów dotyczących zastosowań i inne materiały objaśniające, które zostały omówione w paragrafie 8 a także materiały wprowadzające stanowiące odpowiedni kontekst dla właściwego zrozumienia niniejszego standardu oraz definicje.

6. Cel niniejszego standardu stanowi kontekst dla jego wymogów i ma za zadanie pomóc firmie w:

- poznaniu działań, które należy podjąć oraz
- podjęciu ewentualnej decyzji o potrzebie dodatkowych działań, aby cel został osiągnięty.

7. Wymogi niniejszego standardu wyrażone zostały poprzez zastosowanie czasownika w formie teraźniejszej\*.

8. Tam gdzie to niezbędne materiały dotyczące zastosowań oraz inne materiały objaśniające dostarczają dalsze objaśnienia wymogów i wytycznych ich stosowania. W szczególności:

- bardziej szczegółowo wyjaśniają, co oznacza dany wymóg lub jakiego działania dotyczy oraz
- zawierają przykłady zasad i procedur, które mogą być odpowiednie w danych okolicznościach.

O ile wytyczne same w sobie nie nakładają wymogów, to mają znaczenie dla właściwego zastosowania wymogów. Materiały dotyczące zastosowań oraz inne materiały objaśniające mogą także służyć jako źródło podstawowych informacji o zagadnieniach objętych niniejszym standardem. Tam gdzie to zasadne, dodatkowe rozważania dotyczące organizacji audytorskich sektora publicznego lub mniejszych firm zostały zawarte w materiałach dotyczących zastosowań i innych materiałach objaśniających. Te dodatkowe rozważania stanowią pomoc w stosowaniu wymogów niniejszego standardu. Jednak nie ograniczają one ani nie zmniejszają odpowiedzialności firmy w zakresie stosowania i przestrzegania wymogów zawartych w niniejszym standardzie.

9. Niniejszy standard w sekcji „Definicje” zawiera opis znaczeń przypisanych poszczególnym pojęciom przyjętym na potrzeby niniejszego standardu. Definicje te mają pomóc w spójnym stosowaniu i interpretacji niniejszego standardu i nie uchylają definicji, które w innych celach mogą być ustalone przez prawo, regulacje lub w inny sposób. Słownik pojęć dotyczący międzynarodowych standardów wydanych przez IAASB w *Podręczniku Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości* IFAC zawiera pojęcia zdefiniowane w niniejszym standardzie. Zawiera również opis innych pojęć zawartych w niniejszym standardzie, co pomaga w całościowej i spójnej interpretacji i tłumaczeniu.

## Data wejścia w życie

10. Systemy kontroli jakości zgodne z niniejszym standardem należy stworzyć do 15 grudnia 2009 r.

## Cel

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

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

## Definicje

12. Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie :

- (a) data sprawozdania – wybrana przez przedstawiciela zawodu data sporządzenia sprawozdania;
- (b) dokumentacja zlecenia – zapis wykonanej pracy, otrzymanych wyników oraz wniosków sformułowanych przez przedstawiciela zawodu (terminy takie, jak „dokumenty robocze” lub „dokumentacja pracy” są także czasem używane);
- (c) partner odpowiedzialny za zlecenie<sup>2</sup> – partner lub inna osoba z firmy, która odpowiada za zlecenie i jego

---

\* *Uw. tłum.* – Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej poprzez użycie słów *musi, ma, powinien* itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSB.

\* *Uw. tłum.*: Terminy zdefiniowane poniżej mają swoje analogiczne, lecz nie tożsame odpowiedniki w MSB 220.

<sup>2</sup> Pojęcia „partner odpowiedzialny za zlecenie”, „partner” i „firma” należy stosować, kiedy jest to zasadne, odnosząc je do ich odpowiedników w sektorze publicznym.

przeprowadzenie oraz za wydane w imieniu firmy sprawozdanie, oraz która – jeżeli jest to wymagane – otrzymała odpowiednie upoważnienie od organizacji zawodowej, organu prawnego lub regulacyjnego;

(d) kontrola jakości wykonania zlecenia – proces mający na celu przeprowadzenie, w dniu lub przed datą sprawozdania, obiektywnej oceny znaczących osądów oraz wniosków, które zespół wykonujący zlecenie sformułował podczas sporządzania sprawozdania. Proces kontroli jakości wykonania zlecenia dotyczy badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych oraz tych innych zleceń, o ile występują, w związku z którymi firma stwierdziła konieczność przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia;

(e) osoba przeprowadzająca kontrolę jakości wykonania zlecenia – partner, inna osoba z firmy, odpowiednio wykwalifikowana osoba spoza firmy lub zespół złożony z takich osób, z których żadna nie jest członkiem zespołu wykonującego zlecenie, posiadających wystarczające i odpowiednie doświadczenie i uprawnienia do przeprowadzenia obiektywnej oceny znaczących osądów oraz wniosków sformułowanych przez zespół wykonujący zlecenie podczas sporządzania sprawozdania;

(f) zespół wykonujący zlecenie – wszyscy partnerzy i pracownicy wykonujący zlecenie oraz wszystkie osoby zatrudnione przez firmę lub firmę należącą do sieci, którzy przeprowadzają procedury związane ze zleceniem. Pojęcie to nie obejmuje zewnętrznych ekspertów zatrudnionych przez firmę lub firmę należącą do sieci;

(g) firma – indywidualny przedstawiciel zawodu, spółka, korporacja zawodowych księgowych lub inna jednostka zrzeszająca zawodowych księgowych;

(h) inspekcja – procedury odnoszące się do już zakończonego zlecenia, których celem jest dostarczenie dowodów na to, że zespół wykonujący zlecenie przestrzegał odnośnych zasad i procedur firmy dotyczących kontroli jakości;

(i) jednostka notowana na giełdzie papierów wartościowych – jednostka, której udziały, papiery wartościowe lub instrumenty dłużne są notowane na uznanej giełdzie papierów wartościowych lub znajdują się w obrocie na podstawie przepisów uznanej giełdy lub podobnego organu;

(j) nadzorowanie – proces ciągłej analizy i oceny systemu kontroli jakości firmy, w tym okresowe inspekcje wybranych zakończonych zleceń badania, zaprojektowany w celu dostarczenia firmie wystarczającej pewności, że jej system kontroli jakości działa skutecznie;

(k) firma należąca do sieci – firma lub jednostka należąca do sieci;

(l) sieć – większa struktura, która:

(i) ma na celu współpracę oraz

(ii) której wyraźnym celem jest podział zysków lub kosztów lub współwłasność, wspólne sprawowanie kontroli lub nadzoru, stosowanie wspólnych zasad kontroli jakości i procedur, wspólnej strategii biznesowej, korzystanie ze wspólnej nazwy lub znaczącej części zawodowych zasobów;

(m) partner – każda osoba uprawniona do zaciągnięcia w imieniu firmy zobowiązania do wykonania zlecenia usług zawodowych;

(n) personel – partnerzy i pracownicy;

(o) zawodowe standardy – standardy wydawane przez IAASB, które zostały zdefiniowane w *Przedmowie do międzynarodowych standardów i innych dokumentów dotyczących kontroli jakości, badań, przeglądów, innych usług atestacyjnych i usług pokrewnych* oraz odpowiednie wymogi etyczne;

(p) wystarczająca pewność – w kontekście niniejszego standardu wysoki, ale nie absolutny poziom pewności;

(q) odpowiednie wymogi etyczne – wymogi etyczne, którym podlega zespół wykonujący zlecenie oraz osoba przeprowadzająca kontrolę jakości wykonania zlecenia, które zazwyczaj obejmują część A i B *Kodeksu etyki dla zawodowych księgowych* (Kodeks etyki IFAC) Międzynarodowej Federacji Księgowych oraz krajowe wymogi, jeżeli są bardziej restrykcyjne;

(r) pracownicy – osoby niebędące partnerami, w tym zatrudnieni przez firmę eksperci;

(s) odpowiednio wykwalifikowana osoba spoza firmy – osoba spoza firmy posiadająca umiejętności i kompetencje do występowania w charakterze partnera odpowiedzialnego za zlecenie, np. może nią być partner z innej firmy lub (odpowiednio wykwalifikowany) pracownik z organizacji zawodowych księgowych, której członkowie mogą przeprowadzać badania i przeglądy historycznych informacji finansowych lub świadczyć inne usługi atestacyjne lub pokrewne, albo osoba z firmy świadczącej stosowne usługi kontroli jakości.

## **Wymogi**

### **Stosowanie i przestrzeganie odpowiednich wymogów**

13. Pracownicy firmy odpowiedzialni za opracowanie i stosowanie systemu kontroli jakości zapoznają się z całością niniejszego standardu, w tym z materiałami dotyczącymi zastosowania i innymi materiałami objaśniającymi, aby zrozumieć cel standardu i właściwie stosować zawarte w nim wymogi.

14. Firma przestrzega każdego wymogu zawartego w niniejszym standardzie, chyba że, ze względu na okoliczności panujące w firmie, wymóg nie ma zastosowania do wykonywanych przez nią zleceń badania i przeglądu sprawozdań finansowych oraz innych zleceń usług atestacyjnych i pokrewnych (zob. par. A1).

15. Wymogi zostały opracowane w celu umożliwienia firmie osiągnięcia celu określonego w niniejszym standardzie. Właściwe zastosowanie wymogów jest zatem kluczowe dla osiągnięcia tego celu. Jednak w związku z tym, że okoliczności mogą się znacząco różnić od siebie i nie można ich do końca przewidzieć, firma rozważa, czy istnieją szczególne zagadnienia lub okoliczności wymagające od niej opracowania dodatkowych zasad i procedur, oprócz tych wymaganych przez niniejszy standard, dla osiągnięcia określonego celu.

#### **Elementy systemu kontroli jakości**

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

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

17. Firma dokumentuje swoje zasady i procedury i komunikuje je swoim pracownikom (zob. par. A2-A3).

#### **Obowiązki kierownictwa związane z zapewnianiem jakości w firmie**

18. Firma określa zasady i procedury zaprojektowane w celu promowania wewnętrznej kultury działania, opierającej się na uznaniu jakości za kluczowy element przy realizacji zlecenia. Takie zasady i procedury wymagają od dyrektora wykonawczego firmy (lub jego odpowiednika) lub, jeśli to odpowiednie, od zarządu kierującego złożonego z partnerów (lub jego odpowiednika), aby przyjął ostateczną odpowiedzialność za system kontroli jakości firmy (zob. par. A4-A5).

19. Firma opracowuje takie zasady i procedury, aby każda osoba lub osoby – wyznaczone przez dyrektora wykonawczego lub zarząd kierujący złożony z partnerów do sprawowania operacyjnej odpowiedzialności za system kontroli – miały wystarczające i odpowiednie doświadczenie i umiejętności oraz niezbędne uprawnienia do przyjęcia tej odpowiedzialności (zob. par. A6).

#### **Odpowiednie wymogi etyczne**

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

#### *Niezależność*

21. Firma ustala zasady i procedury zaprojektowane w sposób umożliwiający uzyskanie wystarczającej pewności, że firma i jej personel oraz, tam gdzie ma to zastosowanie, inne osoby podlegające wymogom zachowania niezależności (w tym pracownicy firm należących do sieci) zachowują niezależność wtedy, gdy wymagają tego odpowiednie wymogi etyczne. Wspomniane zasady i procedury umożliwiają firmie (zob. par. A10):

- (a) informowanie o wymogach niezależności personelu oraz, tam gdzie ma to zastosowanie, innych osób podlegających tym wymogom oraz
- (b) identyfikowanie i ocenę okoliczności oraz powiązań wywołujących zagrożenia utraty niezależności oraz podjęcie stosownych działań w celu wyeliminowania tych zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń lub, jeśli to odpowiednie, wycofuje się z wykonywania zlecenia, jeżeli jest to możliwe w świetle obowiązującego prawa lub regulacji.

22. Takie zasady i procedury wymagają, aby (zob. par. A10):

- (a) partnerzy odpowiedzialni za zlecenia dostarczali firmie odpowiednie informacje o zleceniodawcy, w tym zakresie świadczonych usług, aby umożliwić firmie ocenę ogólnego wpływu, o ile taki istnieje, na wymogi dotyczące niezależności;
- (b) personel niezwłocznie informował firmę o okolicznościach i powiązaniach stwarzających zagrożenie dla niezależności, tak, aby możliwe było podjęcie odpowiednich działań oraz
- (c) gromadzono i przekazywano odnośne informacje odpowiedniemu personelowi, aby:
  - (i) firma i jej personel mógł z łatwością stwierdzić, czy spełnia wymogi niezależności,
  - (ii) firma mogła utrzymywać i aktualizować swoje dane dotyczące niezależności oraz
  - (iii) firma mogła podjąć odpowiednie działanie w stosunku do rozpoznanych zagrożeń niezależności na poziomie niemożliwym do zaakceptowania.

23. Firma ustala zasady i procedury zapewniające jej wystarczającą pewność, że jest informowana o przypadkach naruszenia wymogów niezależności oraz umożliwiające jej podejmowanie odpowiednich działań służących rozwiązaniu takich problemów. Takie zasady i procedury zawierają wymogi zapewniające, aby (zob. par. A10):

- (a) pracownicy niezwłocznie informowali firmę o znanych im przypadkach naruszenia niezależności;



- (b) firma niezwłocznie informowała o zidentyfikowanych przypadkach naruszenia tych zasad i procedur:
    - (i) partnera odpowiedzialnego za zlecenie, który, wraz z firmą, powinien zająć się przypadkami naruszenia zasad i procedur oraz
    - (ii) niezależności, które powinny podjąć odpowiednie działania oraz
  - (c) firma była niezwłocznie informowana, jeśli to konieczne, przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie i przez inne osoby, o których mowa w punkcie (b)(ii), o działaniach podjętych w celu rozwiązania problemu, aby na tej podstawie firma mogła ocenić, czy powinna podjąć dalsze działania.
24. Przynajmniej raz w roku od wszystkich pracowników, od których wymogi etyczne wymagają zachowania niezależności, firma uzyskuje pisemne potwierdzenie dotyczące przestrzegania jej zasad i procedur dotyczących niezależności (zob. par. A10-A11).
25. Firma ustala zasady i procedury (zob. par. A10):
- (a) określające kryteria wskazujące na potrzebę wprowadzenia zabezpieczeń służących zmniejszeniu do akceptowalnego poziomu zagrożenia zażyłości wynikającego z długotrwałego angażowania do przeprowadzania zlecenia atestacyjnego tego samego personelu wyższego szczebla oraz
  - (b) przewidujące, w przypadku wszystkich badań sprawozdań finansowych spółek notowanych na giełdzie papierów wartościowych, wymóg rotacji po upływie określonego okresu partnera odpowiedzialnego za zlecenie i osób przeprowadzających kontrolę jakości wykonania zlecenia oraz, tam gdzie ma to zastosowanie, innych osób podlegających wymogom rotacji, zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi (zob. par. A12-A17).

#### **Akceptacja i kontynuacja współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń**

26. Firma ustala zasady i procedury dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń, które są niezbędne do uzyskania wystarczającej pewności, że firma podejmie lub będzie kontynuować współpracę i zlecenia tylko wtedy, gdy:
- (a) posiada kompetencje niezbędne do przeprowadzenia zlecenia, a także odpowiednie zasoby, w tym czas i środki (zob. par. A18, A23),
  - (b) może przestrzegać odpowiednich wymogów etycznych oraz
  - (c) rozważyła uczciwość klienta i nie posiada informacji, które kazałyby jej sądzić, że klient jest nieuczciwy (zob. par. A19-A20, A23).
27. Takie zasady i procedury wymagają, aby:
- (a) firma uzyskała informacje, które uznaje za niezbędne w danych okolicznościach przed przyjęciem zlecenia od nowego klienta, przy podejmowaniu decyzji o kontynuacji dotychczasowego zlecenia oraz rozważaniu przyjęcia nowego zlecenia od dotychczasowego klienta (zob. par. A21-A23),
  - (b) w przypadku gdy stwierdzono konflikt interesów w związku z przyjęciem zlecenia od nowego lub dotychczasowego klienta, firma zdecydowała, czy właściwe będzie przyjęcie zlecenia,
  - (c) po tym, gdy zidentyfikowano kwestie dyskusyjne, a firma postanowiła zaakceptować lub kontynuować współpracę z klientem lub przyjąć szczególne zlecenie, firma udokumentowała sposób rozwiązania tych kwestii.
28. Firma ustala zasady i procedury kontynuacji zlecenia i współpracy z klientem odnoszące się do okoliczności, w których firma uzyskuje informacje, które wpłynęłyby na odmowę przyjęcia zlecenia, gdyby były jej wcześniej znane. Takie zasady i procedury obejmują uwzględnienie:
- (a) zawodowej i prawnej odpowiedzialności mającej zastosowanie w danych okolicznościach, w tym czy firma ma obowiązek poinformowania osoby lub osób, które zleciły zlecenie lub w niektórych przypadkach, odpowiednich organów regulacyjnych oraz
  - (b) możliwości wycofania się ze zlecenia lub zarówno ze zlecenia, jak i współpracy z klientem (zob. par. A22-23).

#### **Zasoby ludzkie**

29. Firma ustala zasady i procedury służące uzyskaniu wystarczającej pewności, że zatrudnia odpowiednich pracowników posiadających przygotowanie, umiejętności i przestrzegających zasady etyczne konieczne do:
- (a) wykonania zlecenia zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami regulacyjnymi i prawnymi oraz
  - (b) umożliwienia firmie lub partnerom odpowiedzialnym za zlecenie sporządzanie sprawozdania odpowiedniego w danych okolicznościach (zob. par. A24-A29).

#### *Wyznaczenie zespołu wykonującego zlecenie*

30. Firma przypisuje partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie odpowiedzialność za realizację każdego zlecenia oraz opracowuje zasady i procedury, które wymagają, aby:
- (a) tożsamość i rola partnera odpowiedzialnego za zlecenie były przekazywane kluczowym osobom spośród kierownictwa klienta i osobom sprawującym nadzór,
  - (b) partner odpowiedzialny za zlecenie posiadał odpowiednie przygotowanie, kompetencje i uprawnienia do wykonywania wyznaczonych zadań oraz

(c) zadania spoczywające na partnerze odpowiedzialnym za zlecenie były jasno określone i przekazywane do wiadomości temu partnerowi (zob. par. A30).

31. Firma ustala również zasady i procedury doboru odpowiednich pracowników posiadających niezbędne kompetencje i umiejętności do:

(a) wykonania zlecenia zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami regulacyjnymi i prawnymi oraz

(b) umożliwiającymi firmie lub partnerom odpowiedzialnym za zlecenie sporządzenie sprawozdań, które są odpowiednie w danych okolicznościach (zob. par. A31).

#### **Przeprowadzenie zlecenia**

32. Firma określa zasady i procedury mające na celu uzyskanie wystarczającej pewności, że zlecenie jest przeprowadzane zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami regulacyjnymi i prawnymi oraz że firma lub partner odpowiedzialny za zlecenie wydają sprawozdania, które są odpowiednie w danych okolicznościach. Takie zasady i procedury obejmują:

(a) zagadnienia związane z promowaniem spójności w zakresie jakości przeprowadzanego zlecenia (zob. par. A32-A33),

(b) obowiązki dotyczące nadzoru oraz (zob. par. A34)

(c) obowiązki dotyczące przeglądu (zob. par. A35).

33. Zasady i procedury kontroli firmy określa się przy założeniu, że bardziej doświadczeni członkowie zespołu wykonującego zlecenie przeprowadzają przegląd pracy wykonanej przez mniej doświadczonych członków zespołu.

#### *Konsultacje*

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

(a) prowadzone są odpowiednie konsultacje dotyczące trudnych lub spornych zagadnień,

(b) dostępne są wystarczające środki umożliwiające odpowiednie konsultacje,

(c) rodzaj, zakres i wnioski płynące z tych konsultacji są dokumentowane i uzgadniane zarówno przez osobę dążącą do uzyskania konsultacji, jak i konsultanta oraz

(d) wnioski wynikające z konsultacji podlegają wdrożeniu (zob. par. A36-A40).

#### *Kontrola jakości wykonania zlecenia*

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

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

(b) określają kryteria, w oparciu o które wszystkie inne badania i przeglądy historycznych informacji finansowych oraz inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych są oceniane pod kątem stwierdzenia konieczności przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia oraz (zob. par. A41)

(c) wymagają przeprowadzenia kontroli jakości wykonania wszystkich zleceń spełniających kryteria ustalone zgodnie z paragrafem 35(b).

36. Firma opracowuje zasady i procedury określające charakter, czas trwania i zakres kontroli jakości wykonania zlecenia. Takie zasady i procedury wymagają, aby sprawozdanie ze zlecenia nie było datowane przed zakończeniem kontroli jakości wykonania zlecenia (zob. par. A42-A43).

37. Firma ustala zasady i procedury, które wymagają, aby kontrola jakości wykonania zlecenia obejmowała następujące czynności:

(a) dyskusję na temat znaczących spraw z partnerem odpowiedzialnym za zlecenie,

(b) przegląd sprawozdań finansowych lub innych informacji o przedmiocie zlecenia i proponowanego sprawozdania,

(c) przegląd wybranej dokumentacji zlecenia dotyczącej znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie i sformułowanych wniosków oraz

(d) ocenę wniosków sformułowanych podczas sporządzania sprawozdania oraz rozważenie czy zaproponowane sprawozdanie jest odpowiednie (zob. par. A44).

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

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

(b) czy przeprowadzono odpowiednie konsultacje w zakresie spraw, których dotyczą rozbieżne opinie bądź

innych trudnych lub spornych spraw i wnioski wyciągnięte z przeprowadzonych konsultacji oraz

(c) czy objęta przeglądem dokumentacja odzwierciedla wykonaną pracę związaną z dokonaniem znaczących osądów oraz czy potwierdza wyciągnięte wnioski (zob. par. A45-A46).

Kryteria wyboru osób przeprowadzających kontrolę jakości wykonania zlecenia

39. Firma ustala zasady i procedury dotyczące sposobu wyznaczania osób przeprowadzających kontrolę jakości wykonania zlecenia oraz określa wymogi, jakie osoby te powinny spełniać:

(a) kwalifikacje merytoryczne wymagane do wypełnienia zadań, w tym konieczne doświadczenie i uprawnienia (zob. par. A47) oraz

(b) stopień, w jakim z osobą przeprowadzającą kontrolę jakości wykonania zlecenia można się konsultować bez narażania jej obiektywizmu (zob. par. A48).

40. Firma ustala zasady i procedury firmy opracowane w taki sposób, aby zachować obiektywizm osób przeprowadzających kontrolę jakości wykonania zlecenia (zob. par. A49-A51).

41. Zasady i procedury firmy umożliwiają zastąpienie osoby przeprowadzającej kontrolę jakości wykonania zlecenia, jeżeli jej zdolność do przeprowadzenia obiektywnej kontroli zmalała.

Dokumentacja dotycząca kontroli jakości wykonania zlecenia

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

(a) przeprowadzono procedury wymagane przez politykę firmy dotyczącą kontroli jakości wykonania zlecenia,

(b) kontrola jakości wykonania zlecenia została zakończona w dacie lub przed datą sprawozdania oraz

(c) osobie przeprowadzającej kontrolę nie są znane żadne nierozwiązane sprawy, które kazałyby jej sądzić, że znaczące osądy wydane przez zespół wykonujący zlecenie oraz wyciągnięte przez niego wnioski nie są odpowiednie.

*Rozbieżność opinii*

43. Firma określa zasady i procedury umożliwiające postępowanie i rozwiązywanie sytuacji związanych z rozbieżnymi opiniami powstającymi w gronie zespołu wykonującego zlecenie, między osobami udzielającymi konsultacji oraz, tam gdzie ma to zastosowanie, między partnerem odpowiedzialnym za zlecenie a osobą przeprowadzającą kontrolę jakości wykonania zlecenia (zob. par. A52-A53).

44. Takie zasady i procedury wymagają, aby:

(a) wnioski wynikające z konsultacji zostały udokumentowane i wdrożone oraz

(b) nie wydawano sprawozdania do czasu rozwiązania danej sprawy.

*Dokumentacja zlecenia*

Ukończenie gromadzenia końcowych akt zlecenia

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

*Zachowanie tajemnicy, sprawowanie pieczy, uczciwość, dostępność i odzyskiwalność dokumentacji zlecenia*

**Poufność, bezpieczne przechowywanie, spójność, dostępność i odzyskiwalność dokumentacji zlecenia**

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

Przechowywanie dokumentacji zlecenia

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

**Nadzorowanie**

*Nadzorowanie przestrzegania zasad i procedur kontroli jakości firmy*

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

(a) obejmuje stałą analizę i ocenę systemu kontroli jakości firmy – w tym na zasadach cyklicznych – inspekcję co najmniej jednego zakończonego zlecenia każdego z partnerów odpowiedzialnych za zlecenie,

(b) wymaga przypisania odpowiedzialności za proces nadzorowania partnerowi lub partnerom lub innym osobom posiadającym wystarczające i odpowiednie doświadczenie oraz pozycję w firmie, która umożliwia im przyjęcie tej odpowiedzialności oraz



(c) wymaga, aby osoby wykonujące zlecenie lub przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia nie brały udziału w inspekcji zlecenia. (zob. par. A64-A68)

#### *Ocena, informowanie i działania naprawcze podjęte w związku z rozpoznanymi słabościami*

49. Firma ocenia skutki słabości zauważonych w wyniku procesu nadzorowania oraz ustala, czy stanowią one:

(a) przykłady, które niekoniecznie wskazują na to, że system kontroli jakości firmy jest niedostateczny dla uzyskania wystarczającej pewności, że firma stosuje standardy zawodowe oraz przestrzega wymogów regulacyjnych i prawnych, a sprawozdania wydawane przez firmę lub przez partnerów odpowiedzialnych za zlecenia są odpowiednie w danych okolicznościach lub

(b) systemowe, powtarzające się lub inne znaczące słabości, które wymagają podjęcia natychmiastowych działań naprawczych.

50. Firma informuje odpowiednich partnerów odpowiedzialnych za zlecenie oraz inny właściwy personel o słabościach zauważonych w wyniku procesu nadzorowania oraz rekomenduje podjęcie odpowiednich działań naprawczych (zob. par. A69).

51. Zalecenia dotyczące odpowiednich działań naprawczych wobec stwierdzonych słabości obejmują jedną lub więcej z poniższych czynności:

(a) podjęcie odpowiednich działań naprawczych w związku z określonym zleceniem lub członkiem personelu,

(b) poinformowanie osób odpowiedzialnych za szkolenia i rozwój zawodowy o wyciągniętych wnioskach,

(c) zmiany zasad i procedur dotyczących kontroli jakości oraz

(d) działania dyscyplinarne w stosunku do osób, które nie przestrzegają zasad i procedur firmy, a szczególnie w stosunku do czyniących to w sposób notoryczny.

52. Firma ustala zasady i procedury postępowania w przypadkach, w których wyniki procedur nadzorowania wskazują, że sprawozdanie może być niewłaściwe lub że w trakcie przeprowadzania zlecenia pominięto procedury. Takie zasady i procedury wymagają od firmy określenia odpowiednich działań w celu zapewnienia zgodności z zawodowymi standardami i obowiązującymi wymogami prawa i regulacjami oraz rozważenia zasadności skorzystania z porady prawnej.

53. Przynajmniej raz do roku firma informuje partnerów odpowiedzialnych za zlecenia oraz inne odpowiednie osoby z firmy, w tym dyrektora wykonawczego firmy lub, tam gdzie jest to właściwe, zarząd kierujący złożony z partnerów, o wynikach nadzorowania systemu kontroli jakości. Tego rodzaju informacje umożliwiają firmie oraz wymienionym osobom podjęcie niezwłocznych i odpowiednich działań zgodnych z pełnionymi przez nie rolami i zakresem odpowiedzialności. Przekazywane informacje dotyczą następujących zagadnień:

(a) opisu przeprowadzonych procedur nadzorczych,

(b) wniosków wyciągniętych na podstawie procedur nadzorczych,

(c) tam gdzie jest to właściwe, opisu systemowych, powtarzających się lub innych znaczących słabości oraz działań podjętych w celu rozwiązania lub naprawy tych słabości.

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

(a) przynajmniej raz do roku w ramach struktury sieciowej przekazuje się informacje dotyczące pełnego zakresu i wyników procesu nadzorowania odpowiednim osobom z firm należących do sieci oraz

(b) w ramach struktury sieciowej przekazuje się niezwłocznie informacje na temat wszelkich zidentyfikowanych słabości systemu kontroli jakości odpowiednim osobom z firmy lub firm należących do sieci w sposób umożliwiający im podjęcie niezbędnych działań, aby odpowiedzialni za zlecenie partnerzy z firm należących do sieci mogli polegać na wynikach procesu monitorowania wprowadzonego w ramach sieci, chyba że firma lub sieć zdecydowały inaczej.

#### *Skargi i zażalenia*

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

(a) skargami i zażaleniami na nieprzestrzeganie przez firmę zawodowych standardów i obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych oraz

(b) zażaleniami na nieprzestrzeganie systemu kontroli jakości firmy.

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

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

### **Dokumentacja systemu kontroli jakości**

57. Firma określa zasady i procedury wymagające odpowiedniej dokumentacji zapewniającej uzyskanie dowodów na działanie każdego z elementów jej systemu kontroli jakości (zob. par. A73-A75).

58. Firma ustala zasady i procedury wymagające przechowywania dokumentacji przez wystarczający okres, który osobom przeprowadzającym procedury nadzorcze umożliwi ocenę przestrzegania przez firmę zasad systemu kontroli jakości – lub przez dłuższy okres, jeżeli jest to wymagane przez prawo lub regulacje.

59. Firma ustala zasady i procedury wymagające dokumentacji skarg i zażaleń oraz odpowiedzi na nie.

\* \* \*

### **Zastosowania i inne materiały objaśniające**

#### **Stosowanie i przestrzeganie odpowiednich wymogów**

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek (zob. par. 14)

A1. Niniejszy standard nie obowiązuje do przestrzegania wymogów, które nie mają zastosowania, np. w przypadku indywidualnego przedstawiciela zawodu działającego bez pracowników. Wymogi niniejszego standardu, takie jak dotyczące zasad i procedur doboru odpowiednich pracowników do zespołu wykonującego zlecenie (zob. par. 31), odpowiedzialności za kontrolę (zob. par. 33) i corocznego komunikowania wyników nadzorowania partnerom z firmy odpowiedzialnym za zlecenie (zob. par. 53) nie mają zastosowania w przypadku braku pracowników.

#### **Elementy systemu kontroli jakości (zob. par. 17)**

A2. Ogólnie w komunikatach należy opisać zasady i procedury kontroli jakości oraz cele, które mają być osiągnięte w drodze ich stosowania, a także poinformować o indywidualnej odpowiedzialności każdego pracownika za zapewnianie jakości i oczekiwanie, że będzie przestrzegał tych zasad i procedur. Zachęcanie pracowników firmy do przekazywania swoich poglądów i obaw w kwestiach kontroli jakości wskazuje na znaczenie przykładane przez firmę do uzyskiwania opinii o jej systemie kontroli jakości.

*Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek*

A3. Dokumentacja i przekazywanie zasad i procedur w małych firmach może mieć mniej formalny i rozległy charakter niż w większych firmach.

#### **Obowiązki kierownictwa związane z zapewnianiem jakości w firmie**

*Promowanie wewnętrznej kultury jakości (zob. par.18)*

A4. Kierownictwo firmy oraz określone przez nie wzorce znacząco wpływają na wewnętrzną kulturę działania obowiązującą w firmie. Promowanie ukierunkowanej na osiągnięcie jakości wewnętrznej kultury działania zależy od jasnych, spójnych oraz częstych działań i komunikatów pochodzących od kierownictwa wszystkich szczebli, w których podkreśla się zasady i procedury kontroli jakości firmy oraz wymogi mówiące o tym, aby:

- (a) wykonywać pracę, która spełnia zawodowe standardy oraz regulacyjne i prawne wymogi oraz
- (b) sporządzać sprawozdania, które są odpowiednie w danych okolicznościach.

Tego rodzaju działania i komunikaty zachęcają do tworzenia kultury, w której uznaje się i nagradza pracę wysokiej jakości. Tego rodzaju treści mogą być przekazywane w trakcie seminariów szkoleniowych, spotkań, formalnych lub nieformalnych rozmów, oświadczeń na temat misji, w periodykach lub w memorandumach, ale nie muszą ograniczać się do tych form. Mogą być włączone w wewnętrzną dokumentację firmy i materiały szkoleniowe oraz procedury oceny partnerów i pracowników w taki sposób, by wspomagały i wzmacniały pogląd firmy na temat znaczenia jakości oraz praktycznych sposobów jej osiągnięcia.

A5. Szczególne znaczenie w promowaniu wewnętrznej kultury opartej na jakości ma uznanie przez osoby kierujące firmą, że strategia działalności powinna podlegać nadrzędemu wymogowi, którym jest osiągnięcie przez firmę jakości we wszystkich realizowanych przez nią zleceniach. Promowanie takiej wewnętrznej kultury obejmuje:

- (a) ustanowienie zasad i procedur dotyczących oceny wyników działalności, wynagradzania i promocji (w tym systemów motywacyjnych dla pracowników) zaprojektowanych w taki sposób, aby wykazać nadrzędną wagę zaangażowania firmy w zapewnianie jakości,
- (b) przydzielenie kierownictwu zadań w taki sposób, aby racje o charakterze komercyjnym nie były nadrzędne wobec zapewniania jakości wykonywanej pracy oraz
- (c) przeznaczenie wystarczającej ilości środków na rozwój, dokumentację i wspomaganie zasad i procedur kontroli jakości.

*Przydzielenie odpowiedzialności operacyjnej za system kontroli jakości firmy (zob. par.19)*

A6. Wystarczające i odpowiednie doświadczenie i umiejętności umożliwiają osobie lub osobom odpowiedzialnym za system kontroli jakości firmy zidentyfikować i zrozumieć zagadnienia dotyczące kontroli jakości oraz opracować odpowiednie zasady i procedury. Odpowiednie uprawnienia umożliwiają tej osobie lub osobom wdrożenie tych zasad i procedur.

### **Odpowiednie wymogi etyczne**

*Przestrzeganie odpowiednich wymogów etycznych (zob. par. 20)*

A7. Kodeks etyki IFAC ustala podstawowe zasady etyki zawodowej, które obejmują:

- (a) uczciwość,
- (b) obiektywizm,
- (c) kompetencje zawodowe i należyta staranność,
- (d) zachowanie tajemnicy oraz
- (e) profesjonalną postawę.

A8. Część B Kodeksu etyki IFAC ilustruje sposób zastosowania założeń koncepcyjnych w określonych sytuacjach. Dostarcza przykładów zabezpieczeń, które mogą okazać się właściwe, by zapobiec zagrożeniom nieprzestrzegania podstawowych zasad oraz przykładów sytuacji, w których zabezpieczenia przed tymi zagrożeniami nie są dostępne.

A9. Podstawowe zasady są wzmacniane w szczególności przez:

- kierownictwo firmy,
- edukację i szkolenie,
- nadzorowanie oraz
- proces postępowania w razie nieprzestrzegania zasad.

Definicja „firmy”, „sieci” i „firmy należącej do sieci” (zob. par. 20-25)

A10. Definicje „firmy”, „sieci” i „firmy należącej do sieci” występujące w odpowiednich wymogach etycznych mogą różnić się od tych zawartych w niniejszym standardzie. Na przykład Kodeks etyki IFAC<sup>3</sup> definiuje „firmę”<sup>\*</sup> następująco:

- (a) osoba fizyczna prowadząca działalność, spółka lub korporacja zawodowych księgowych,
- (b) jednostka kontrolująca podmiot, o którym mowa w pkt. (a), przez strukturę własnościową, zarządzania lub w inny sposób oraz
- (c) jednostka kontrolowana przez podmiot, o którym mowa w pkt. (a), poprzez strukturę własnościową, zarządzania lub w inny sposób.

Kodeks etyki IFAC dostarcza również wytycznych dotyczących terminów „sieć” i „firma należąca do sieci”.

W celu spełnienia wymogów zawartych w paragrafach 20-25 definicje użyte w odpowiednich wymogach etycznych mają zastosowanie w zakresie, w jakim są niezbędne dla interpretacji tych wymogów etycznych.

Pisemne potwierdzenie (zob. par. 24)

A11. Pisemne potwierdzenie może być w formie papierowej lub elektronicznej. Uzyskując potwierdzenie oraz podejmując odpowiednie działania w związku z informacjami wskazującymi na nieprzestrzeganie zasad i procedur dotyczących niezależności, firma demonstruje znaczenie, jakie przywiązuje do niezależności oraz unaoacza personelowi aktualność tego zagadnienia.

Zagrożenie zażyłości (zob. par. 25)

A12. Kodeks etyki IFAC omawia zagrożenie zażyłości, które może być wywołane długotrwałym angażowaniem do przeprowadzania zlecenia tego samego personelu wyższego szczebla oraz zabezpieczenia, które mogą być odpowiednie w związku z tego rodzaju zagrożeniem.

A13. Określając odpowiednie kryteria postępowania wobec zagrożenia zażyłości, można wziąć pod uwagę kwestie takie, jak:

- rodzaj zlecenia, w tym zakres, w jakim dotyczy zagadnień będących przedmiotem publicznego zainteresowania oraz
- czas wykonywania zlecenia przez personel wyższego szczebla.

Do przykładów zabezpieczeń zaliczamy rotację personelu wyższego szczebla lub wymaganie przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia.

<sup>3</sup> Kodeks etyki dla zawodowych księgowych IFAC.

<sup>\*</sup> *Uw. tłum.:* Firma audytorska (w skrócie zwana również firmą – ang. *firm*) jest to, w myśl polskich przepisów, podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych.

**A14.** Kodeks etyki IFAC uznaje, że zagrożenie zażyłości jest szczególnie ważne w kontekście badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych. W przypadku tego rodzaju badań Kodeks etyki IFAC wymaga objęcia rotacją partnera<sup>4</sup> odpowiedzialnego za zlecenie po upływie ustalonego z góry okresu, nieprzekraczającego zwykle siedmiu lat, oraz dostarcza odnośnych standardów i wytycznych. Wymogi krajowe mogą ustalać krótsze okresy rotacji.

Rozważania dotyczące organizacji audytorskich sektora publicznego

**A15.** Przepisy ustawowe mogą określać zabezpieczenia przed utratą niezależności biegłych rewidentów sektora publicznego. Niemniej jednak mogą nadal istnieć zagrożenia dla niezależności niezależnie od istnienia środków ustawowych opracowanych w celu jej zabezpieczenia. A zatem ustalając zasady i procedury wymagane w paragrafach 20-25, biegły rewident sektora publicznego może mieć wzgląd na mandat wykonywania zleceń w sektorze publicznym i rozpatrywać w tym kontekście wszelkie zagrożenia.

**A16.** Jednostki notowane na giełdzie papierów wartościowych, o których mowa w paragrafie 25 i A14, nie są powszechne w sektorze publicznym. Niemniej mogą istnieć inne jednostki sektora publicznego, które są znaczące z uwagi na swoją wielkość, złożoność lub aspekty interesu publicznego, i które w konsekwencji posiadają szerokie spektrum interesariuszy. Dlatego mogą występować przypadki, w których firma określa, w oparciu o swoje zasady i procedury kontroli jakości, że jednostka sektora publicznego jest jednostką znaczącą z punktu widzenia rozbudowanych procedur kontroli jakości.

**A17.** W sektorze publicznym legislacja może określać zlecenia i czas zatrudnienia biegłych rewidentów pełniących obowiązki partnerów odpowiedzialnych za zlecenie. W wyniku tego może nie być możliwe ściśle przestrzeganie wymogów rotacji partnera odpowiedzialnego za zlecenie, które mają zastosowanie do jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych. Niemniej jednak w przypadku spółek sektora publicznego uznanych za znaczące, zgodnie z paragrafem A16, w interesie publicznym organizacji audytorskich sektora publicznego może być ustalenie zasad i procedur promujących zasadę rotacji partnera odpowiedzialnego za zlecenie.

### **Akceptacja i kontynuacja współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń**

*Kompetencje, zdolności i zasoby (zob. par. 26(a))*

**A18.** Rozważania czy firma posiada kompetencje, zdolności i zasoby do przyjęcia nowego zlecenia od nowego lub dotychczasowego klienta obejmują przegląd specyficznych wymogów zlecenia, a także profilów obecnego partnera oraz pracowników ze wszystkich stosownych szczebli oraz uwzględnienie, czy:

- personel firmy posiada odpowiednią wiedzę o branżach i przedmiocie zlecenia,
- personel firmy posiada doświadczenie związane z mającymi zastosowanie wymogami regulacyjnymi i sprawozdawczymi lub zdolność do skutecznego zdobycia niezbędnych umiejętności i wiedzy,
- firma posiada wystarczającą liczbę członków personelu posiadających niezbędne umiejętności i kompetencje,
- jest możliwy dostęp do ekspertów, kiedy zachodzi taka potrzeba,
- istnieje dostęp do osób spełniających kryteria i wymogi związane z przeprowadzeniem kontroli jakości wykonania zlecenia, tam gdzie ma ona zastosowanie oraz
- firma jest zdolna do zakończenia zlecenia w wyznaczonym terminie.

*Uczciwość klienta (zob. par. 26(c))*

**A19.** W kontekście uczciwości klienta, zagadnienia, które firma rozważa, obejmują np.:

- tożsamość i reputację głównych właścicieli klienta, kluczowego kierownictwa, podmiotów powiązanych oraz osób sprawujących nadzór,
- rodzaj działalności jednostki, w tym jej praktyki gospodarcze,
- informacje na temat postawy głównych właścicieli, kluczowego kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór wobec takich zagadnień, jak agresywna interpretacja standardów rachunkowości oraz środowisko kontroli wewnętrznej,
- czy klient w sposób natarczywy dąży do utrzymania honorarium firmy na tak niskim poziomie jak to możliwe,
- oznaki dotyczące niewłaściwego ograniczania zakresu pracy,
- oznaki mówiące o tym, że klient mógł uczestniczyć w praniu brudnych pieniędzy lub w innego rodzaju działalności przestępczej,
- przyczyny przekazania zlecenia nowej firmie i nieprzekazania go ponownie firmie poprzedniej,
- tożsamość i gospodarcza reputacja podmiotów powiązanych.

Zakres wiedzy firmy na temat uczciwości klienta zasadniczo ulegnie poszerzeniu w trakcie kontynuowania

---

<sup>4</sup> Kodeks etyki IFAC, Definicje.



współpracy z tym klientem.

**A20.** Źródła informacji uzyskane przez firmę o takich zagadnieniach mogą obejmować:

- zgodną z odpowiednimi wymogami etycznymi wymianę informacji z obecnymi lub wcześniejszymi dostawcami profesjonalnych usług księgowych na rzecz klienta i rozmowy z innymi stronami trzecimi,
- kierowanie zapytań do innego personelu firmy lub do stron trzecich takich, jak: pracownicy banku, doradcy prawni i osoby z branży,
- przeszukiwanie właściwych baz danych.

*Kontynuacja współpracy z klientem (zob. par. 27(a))*

**A21.** Decydując o tym, czy kontynuować współpracę z klientem, firma rozważa zagadnienia, które powstały w trakcie realizacji bieżących lub wcześniejszych zleceń oraz ich wpływ na kontynuację współpracy. Na przykład klient mógł rozpocząć rozszerzanie swej działalności gospodarczej na obszary, w których firma nie posiada niezbędnej wiedzy lub doświadczenia.

*Wycofanie się ze zlecenia (zob. par. 28)*

**A22.** Zasady i procedury związane z możliwością wycofania się ze zlecenia lub zarówno ze zlecenia, jak i współpracy z klientem uwzględniają następujące zagadnienia:

- omówienie z kierownictwem odpowiedniego szczebla lub z osobami sprawującymi nadzór odpowiednich czynności, które firma mogłaby podjąć w oparciu o odnośne fakty i okoliczności,
- jeśli firma stwierdzi, że odpowiednie jest wycofanie się z realizacji zlecenia, omówienie z kierownictwem odpowiedniego szczebla lub z osobami sprawującymi nadzór u klienta wycofania się ze zlecenia lub zarówno ze zlecenia, jak i współpracy z klientem oraz przyczyny wycofania się,
- rozważenie, czy istnieje zawodowy, regulacyjny lub prawny wymóg kontynuacji zlecenia lub obowiązek poinformowania o wycofaniu się ze zlecenia lub zarówno ze zlecenia, jak i współpracy z klientem z jednoczesnym podaniem przyczyn podjętych decyzji organom regulacyjnym,
- udokumentowanie znaczących spraw, konsultacji oraz wniosków i podstaw wyciągnięcia tych wniosków.

*Rozważania dotyczące organizacji audytorskich jednostek sektora publicznego (zob. par. 26-28)*

**A23.** W sektorze publicznym biegli rewidenci mogą być wyznaczani zgodnie z procedurami ustawowymi. W związku z tym pewne wymogi i rozważania dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem i szczególnych zleceń sformułowane w paragrafach 26-28 i A18-A22 mogą nie mieć zastosowania. Niemniej jednak ustalenie określonych zasad i procedur jak te opisane wcześniej może dostarczyć wartościowych informacji biegłym rewidentom sektora publicznego w związku z przeprowadzaną przez nich oceną ryzyka i wypełnianiem obowiązków sprawozdawczych.

**Zasoby ludzkie (zob. par. 29)**

**A24.** Zagadnienia pracownicze zgodne z zasadami i procedurami firmy dotyczącymi zasobów ludzkich obejmują np.:

- rekrutację,
- ocenę wyników pracy,
- zdolności, w tym czas wykonywania zleceń,
- kompetencje,
- rozwój kariery,
- procedury dotyczące awansowania,
- wynagradzanie,
- ustalanie potrzeb personelu.

Skuteczne procesy i procedury rekrutacji pomagają firmie w wyborze osób uczciwych, które cechuje zdolność do podwyższania kompetencji i umiejętności niezbędnych do wykonywania pracy w firmie oraz posiadających odpowiednie cechy umożliwiające im wykonywanie zadań w sposób fachowy.

**A25.** Kompetencje można zdobyć na wiele różnych sposobów, w tym przez:

- edukację zawodową,
- ustawiczne doskonalenie zawodowe, w tym szkolenia,
- doświadczenie zawodowe,
- trening pod okiem bardziej doświadczonych pracowników, np. innych członków zespołu wykonującego zlecenie,
- edukację w zakresie niezależności personelu, od którego wymaga się zachowania niezależności.

**A26.** Stałe kompetencje personelu firmy zależą w znacznym stopniu od ustawicznego doskonalenia zawodowego, dzięki któremu personel może utrzymywać swoją wiedzę i umiejętności. Skuteczne zasady i procedury podkreślają potrzebę ustawicznych szkoleń dla personelu każdego szczebla oraz dostarczają niezbędne środki i pomoc szkoleniową, która umożliwia personelowi rozwijanie i utrzymywanie wymaganych



kompetencji i umiejętności.

A27. Firma może wykorzystać odpowiednio wykwalifikowaną osobę z zewnątrz, np. wtedy, gdy wewnętrzne zasoby techniczne i szkoleniowe nie są dostępne.

A28. Procedury firmy dotyczące oceny wyników pracy, wynagradzania i awansowania powinny uwzględniać i nagradzać rozwój i utrzymywanie kompetencji i zaangażowanie na rzecz przestrzegania zasad etycznych. Działania, które może podjąć firma w związku ze zdobywaniem i utrzymywaniem kompetencji i zaangażowania na rzecz przestrzegania zasad etycznych, obejmują:

- uświadamianie personelowi oczekiwań firmy co do wyników pracy i przestrzegania zasad etycznych,
- przekazywanie personelowi okresowych ocen i udzielanie porad dotyczących wyników pracy, postępów i rozwoju kariery oraz
- pomoc personelowi w zrozumieniu, że osiągnięcie pozycji związanej z wyższym poziomem odpowiedzialności zależy, między innymi, od jakości pracy i przestrzegania zasad etycznych, a nieprzestrzeganie określonych przez firmę zasad i procedur może doprowadzić do podjęcia działań dyscyplinarnych.

*Rozważania szczególne dotyczące mniejszych jednostek*

A29. Wielkość i uwarunkowania firmy wpływają na strukturę procesu oceny wyników pracy firmy. W szczególności mniejsze firmy mogą stosować mniej formalne metody oceny wyników pracy swego personelu.

*Wyznaczenie zespołów wykonujących zlecenie*

Partnerzy odpowiedzialni za zlecenia (zob. par. 30)

A30. Zasady i procedury obejmują systemy nadzorowania obłożenia pracą oraz dostępność partnerów odpowiedzialnych za zlecenia, aby zapewnić tym osobom wystarczającą ilość czasu niezbędną do wypełnienia spoczywających na nich obowiązków.

Zespoły wykonujące zlecenie (zob. par. 31)

A31. Wyznaczenie przez firmę zespołów wykonujących zlecenie i określenie poziomu wymaganego nadzoru obejmuje, np. rozważenie następujących zagadnień dotyczących zespołu wykonującego zlecenie:

- zrozumienie i praktyczne doświadczenie w zakresie realizacji zleceń o podobnym charakterze i złożoności, zdobyte w drodze odpowiedniego szkolenia i praktyki,
- zrozumienie zawodowych standardów oraz obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych,
- wiedza merytoryczna, w tym dotycząca odnośnej technologii informatycznej,
- wiedza na temat branż, w których klienci prowadzą działalność,
- zdolność do dokonywania profesjonalnych osądów oraz
- zrozumienie zasad i procedur dotyczących kontroli jakości firmy.

## **Przeprowadzenie zlecenia**

*Spójność w zakresie jakości przeprowadzonego zlecenia (zob. par. 32(a))*

A32. Firma promuje spójność w zakresie jakości przeprowadzonego zlecenia poprzez swoje zasady i procedury. Czyni to często za pomocą pisemnych lub elektronicznych podręczników, narzędzi komputerowych lub innych form standardowej dokumentacji oraz specyficznych materiałów z wytycznymi dotyczącymi branży lub przedmiotu zlecenia. Zagadnienia w nich uwzględnione obejmują:

- sposób, w jaki zespół wykonujący zlecenie jest informowany o zleceniu w celu zrozumienia celów wykonywanej pracy,
- proces przestrzegania mających zastosowanie standardów związanych ze zleceniem,
- proces nadzoru nad realizacją zlecenia, szkoleniem i nauczaniem pracowników,
- metody przeglądu wykonanej pracy, znaczących osądów oraz formy wydanego sprawozdania,
- odpowiednią dokumentację wykonanej pracy oraz czasu i zakresu przeprowadzonego przeglądu,
- procesy służące zapewnieniu aktualności wszystkich zasad i procedur.

A33. Odpowiednia praca w zespole oraz szkolenia pomagają mniej doświadczonym członkom zespołu wykonującego zlecenie w lepszym zrozumieniu celów przydzielonej pracy.

*Nadzór (zob. par. 32(b))*

A34. Nadzór nad zleceniem obejmuje:

- śledzenie postępów realizacji zlecenia,
- rozważenie kompetencji i umiejętności poszczególnych członków zespołu wykonującego zlecenie oraz tego, czy posiadają wystarczającą ilość czasu do wykonania pracy, czy rozumieją instrukcje oraz czy praca jest wykonywana zgodnie z zaplanowanym podejściem do zlecenia,

- rozważenie znaczących spraw pojawiających się w trakcie realizacji zlecenia, rozważenie ich znaczenia i odpowiednie zmodyfikowanie zaplanowanego podejścia oraz
- zidentyfikowanie w trakcie zlecenia spraw wymagających konsultacji bądź rozważenia przez bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie.

*Przegląd* (zob. par. 32(c))

**A35.** Przegląd obejmuje rozważenie, czy:

- praca została wykonana zgodnie ze standardami zawodowymi oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi,
- wskazano na znaczące sprawy, które będą przedmiotem dalszych rozważań,
- przeprowadzono odpowiednie konsultacje, a wyciągnięte wnioski zostały udokumentowane i wdrożone,
- istnieje potrzeba zrewidowania rodzaju, czasu przeprowadzenia oraz zakresu wykonanej pracy,
- wykonana praca potwierdza uzyskane wnioski i jest odpowiednio udokumentowana,
- uzyskane dowody są wystarczające i odpowiednie dla potwierdzenia sprawozdania oraz
- cele zastosowanych procedur zlecenia zostały osiągnięte.

*Konsultacja* (zob. par. 34)

**A36.** Konsultacja obejmuje dyskusję na odpowiednim poziomie zawodowym z osobami z firmy lub spoza firmy, które posiadają odpowiednie doświadczenie.

**A37.** W trakcie konsultacji wykorzystywane są odpowiednie zasoby badawcze, jak również łączne doświadczenie i wiedza merytoryczna firmy. Konsultacje pomagają w promowaniu jakości oraz doskonałą zastosowanie osądu zawodowego. Odpowiednie uwzględnienie konsultacji w zasadach i procedurach firmy pomaga promować kulturę, która konsultacje uznaje za mocną stronę firmy i zachęca personel do konsultowania się w sprawach trudnych lub spornych.

**A38.** Skuteczna konsultacja na temat znaczących kwestii merytorycznych, etycznych i innych przeprowadzana w obrębie firmy lub, gdzie ma to zastosowanie, poza firmą jest możliwa, gdy osoby konsultowane:

- poznały wszystkie ważne fakty, które umożliwią im udzielenie uzasadnionej porady oraz
  - posiadają odpowiednią wiedzę, wysoką pozycję zawodową i doświadczenie
- oraz kiedy wnioski wynikające z konsultacji są właściwie dokumentowane i wdrażane.
- A39.** Dokumentacja konsultacji przeprowadzonych z innymi przedstawicielami zawodu w sprawach trudnych lub spornych, która jest wystarczająco kompletna i szczegółowa, przyczynia się do zrozumienia:
- zagadnienia będącego przedmiotem konsultacji oraz
  - wyników konsultacji, w tym wszelkich podjętych decyzji, podstaw podjęcia tych decyzji oraz sposobu, w jaki zostały wdrożone.

Rozważania szczególne dotyczące mniejszych jednostek

**A40.** Firma potrzebująca konsultacji zewnętrznych, np. firma bez odpowiednich zasobów wewnętrznych, może skorzystać z usług doradczych świadczonych przez:

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

Przed zawarciem umowy o takie usługi wzięcie pod uwagę kompetencji i zdolności zewnętrznego usługodawcy pomaga firmie określić, czy usługodawca ten posiada odpowiednie kwalifikacje w tym zakresie.

*Kontrola jakości wykonania zlecenia*

Kryteria kontroli jakości wykonania zlecenia (zob. par. 35 (b))

**A41.** Kryteria, które firma powinna rozważyć przy ustalaniu, czy zlecenia, inne niż badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych, należy objąć kontrolą jakości wykonania zlecenia, są następujące:

- rodzaj zlecenia, w tym zakres, w jakim dotyczy zagadnień będących przedmiotem publicznego zainteresowania,
- zidentyfikowanie nietypowych okoliczności lub ryzyk związanych ze zleceniem lub grupą zleceń,
- czy prawo lub regulacje wymagają przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia.

Rodzaj, czas przeprowadzenia oraz zakres kontroli jakości wykonania zlecenia (zob. par. 36-37)

**A42.** Sprawozdanie ze zlecenia nie jest wydawane do czasu zakończenia kontroli jakości wykonania zlecenia. Niemniej jednak dokumentacja z kontroli jakości wykonania zlecenia może być skompletowana po dacie wydania sprawozdania.

**A43.** Terminowe przeprowadzenie kontroli jakości wykonania zlecenia na odpowiednich etapach zlecenia

pozwała na niezwłoczne rozwiązanie znaczących spraw zgodnie z intencją osoby przeprowadzającej kontrolę jakości wykonania zlecenia przed lub w dniu wydania sprawozdania.

**A44.** Zakres kontroli jakości wykonania zlecenia może zależeć między innymi od złożoności zlecenia, czy jednostka jest notowana na giełdzie papierów wartościowych oraz ryzyka, że sprawozdanie może nie być odpowiednie w danych okolicznościach. Przeprowadzenie kontroli jakości wykonania zlecenia nie zmniejsza odpowiedzialności partnera odpowiedzialnego za zlecenie.

Kontrola jakości wykonania zlecenia w jednostce notowanej na giełdzie papierów wartościowych (zob. par. 38)

**A45.** Inne sprawy ważne dla oceny znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie, które mogą zostać uwzględnione podczas kontroli jakości wykonania zlecenia badania sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych, obejmują:

- znaczące ryzyka rozpoznane w trakcie zlecenia oraz sposób reakcji na te ryzyka,
- osądy, w szczególności dotyczące istotności i znaczącego ryzyka,
- znaczenie oraz rodzaj skorygowanych i nieskorygowanych zniekształceń rozpoznanych w trakcie zlecenia,
- zagadnienia, o których należy poinformować kierownictwo oraz osoby sprawujące nadzór oraz, tam gdzie to odpowiednie, inne strony takie jak organy regulujące.

Powyższe sprawy, zależnie od okoliczności, mogą również mieć zastosowanie do kontroli jakości wykonania zlecenia badania sprawozdań finansowych innych jednostek, jak również przeglądów sprawozdań finansowych oraz innych zleceń usług atestacyjnych i pokrewnych.

Rozważania dotyczące organizacji audytorskich sektora publicznego

**A46.** Mimo że nie są jednostkami notowanymi na giełdzie papierów wartościowych, jak to opisano w paragrafie A16, niektóre jednostki sektora publicznego mogą mieć wystarczające znaczenie uzasadniające potrzebę przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia.

*Kryteria wyboru osób przeprowadzających kontrolę jakości wykonania zlecenia*

Wystarczająca i odpowiednia wiedza merytoryczna, doświadczenie i uprawnienia (zob. par. 39 (a))

**A47.** O tym, co stanowi wystarczającą i odpowiednią wiedzę merytoryczną, doświadczenie i uprawnienia decydują okoliczności związane ze zleceniem. Na przykład osoba przeprowadzająca kontrolę jakości wykonania zlecenia badania sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych powinna posiadać wystarczające i odpowiednie doświadczenie oraz uprawnienia do występowania w charakterze partnera odpowiedzialnego za badanie sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych.

Konsultacje z osobą przeprowadzającą kontrolę jakości wykonania zlecenia (zob. par. 39 (b))

**A48.** Partner odpowiedzialny za zlecenie może konsultować się z osobą przeprowadzającą kontrolę jakości wykonania zlecenia w trakcie jego trwania, np. aby stwierdzić, że osąd wydany przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie zostanie zaakceptowany przez osobę przeprowadzającą kontrolę jakości wykonania zlecenia. Konsultacja taka pozwala na uniknięcie rozbieżności opinii na ostatnim etapie zlecenia i nie musi pomniejszać zdolności osoby przeprowadzającej kontrolę do wykonania zadania. W przypadku gdy rodzaj i zakres konsultacji staje się znaczący, obiektywizm osoby przeprowadzającej kontrolę może być podany w wątpliwość, chyba że zostaną podjęte starania ze strony zarówno zespołu wykonującego zlecenie, jak i osoby przeprowadzającej kontrolę w celu zachowania obiektywizmu tej osoby. Jeżeli nie jest to możliwe, wówczas wyznacza się inną osobę z firmy lub odpowiednio wykwalifikowaną osobę spoza firmy, aby przejęła obowiązki osoby przeprowadzającej kontrolę lub osoby, z którą będą prowadzone konsultacje w związku ze zleceniem.

Obiektywizm osoby przeprowadzającej kontrolę jakości wykonania zlecenia (zob. par. 40)

**A49.** Firma powinna ustalić zasady i procedury opracowane w taki sposób, aby zachować obiektywizm osób przeprowadzających kontrolę jakości wykonania zlecenia. Takie zasady i procedury zapewniają, że osoba przeprowadzająca kontrolę jakości wykonania zlecenia:

- tam gdzie to ma zastosowanie, nie została wybrana przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie,
- nie uczestniczy w innym charakterze w realizacji zlecenia w okresie przeprowadzania kontroli,
- nie podejmuje decyzji za zespół wykonujący zlecenie oraz
- nie jest stroną powiązań, które mogłyby zagrażać jej obiektywizmowi.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

**A50.** W przypadku firmy posiadającej niewielu partnerów może nie być wykonalne, aby partner odpowiedzialny za zlecenie nie był zaangażowany w wybór osoby przeprowadzającej kontrolę jakości wykonania zlecenia. Odpowiednio wykwalifikowane osoby z zewnątrz mogą być zatrudnione przez indywidualnych przedstawicieli

zawodu lub przez małe firmy w celu przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia. Alternatywnie, niektórzy indywidualni przedstawiciele zawodu lub małe firmy mogą chcieć skorzystać z usług innych firm w celu ułatwienia kontroli jakości wykonania zlecenia. W przypadku gdy firma kontaktuje się z odpowiednio wykwalifikowanymi osobami z zewnątrz, zastosowanie mają wymogi zawarte w paragrafach 39-41 oraz wytyczne zawarte w paragrafach A47-A48.

Uwagi szczególne dotyczące organizacji audytorskich sektora publicznego

**A51.** W sektorze publicznym ustawowo wyznaczony biegły rewident (np. generalny biegły rewident lub inna odpowiednio wykwalifikowana osoba wybrana w jego imieniu) może występować w roli równorzędnej do roli partnera odpowiedzialnego za zlecenie, na którym spoczywa całościowa odpowiedzialność za badania w sektorze publicznym. W takich okolicznościach, tam gdzie ma to zastosowanie, wybierając osobę przeprowadzającą kontrolę jakości wykonania zlecenia bierze się pod uwagę jej niezależność od badanej jednostki oraz zdolność do przeprowadzenia obiektywnej oceny.

*Rozbieżność opinii (zob. par. 43)*

**A52.** Skuteczne procedury zachęcają do identyfikowania rozbieżnych opinii na wczesnym etapie, dostarczają jasnych wytycznych co do czynności, jakie należy podjąć na późniejszym etapie oraz wymagają prowadzenia dokumentacji dotyczącej rozwiązywania rozbieżności oraz wdrażania uzyskanych wniosków.

**A53.** Procedury mające na celu rozwiązanie takich rozbieżności mogą obejmować konsultacje z innym przedstawicielem zawodu lub firmą, organizacją zawodową bądź organem regulacyjnym.

*Dokumentacja zlecenia*

Zakończenie gromadzenia końcowych akt zlecenia (zob. par. 45)

**A54.** Prawo lub regulacje mogą ustalać limity czasowe dla ukończenia gromadzenia końcowych akt zlecenia w przypadku szczególnych zleceń. Jeżeli prawo lub regulacje nie ustalają takich limitów czasowych, paragraf 45 wymaga, aby firma ustaliła limity czasowe, które odzwierciedlają potrzebę terminowego ukończenia gromadzenia końcowych akt zlecenia. Na przykład, w przypadku badania, taki limit czasowy wynosi zwykle nie więcej niż 60 dni od daty sprawozdania biegłego rewidenta.

**A55.** W przypadku gdy w jednostce zostały wydane dwa różne lub więcej sprawozdań na temat tej samej informacji o przedmiocie zlecenia, zasady i procedury firmy dotyczące limitów czasowych gromadzenia końcowych akt zlecenia odnoszą się do każdego ze sprawozdań tak, jakby sprawozdania te dotyczyły osobnych zleceń. Może być tak np. gdy firma wydaje sprawozdanie biegłego rewidenta na temat informacji finansowych części grupy na potrzeby konsolidacji oraz, w późniejszym terminie, sprawozdanie biegłego rewidenta na temat tych samych informacji finansowych w związku z badaniem ustawowym.

*Zachowanie tajemnicy, sprawowanie pieczy, integralność, dostępność i odzyskiwalność dokumentacji zlecenia (zob. par. 46)*

**Poufność, bezpieczne przechowywanie, spójność, dostępność i odzyskiwalność dokumentacji zlecenia (Zob. par. 46)**

~~**A56.** Odpowiednie wymogi etyczne nakładają na personel firmy obowiązek przestrzegania w każdym przypadku zasad zachowania tajemnicy informacji zawartych w dokumentacji badania, chyba że klient udzielił specjalnego upoważnienia do ujawnienia informacji lub też istnieje prawny lub zawodowy obowiązek ich ujawnienia. Określone prawa lub regulacje mogą nakładać na personel firmy dodatkowe obowiązki dotyczące zachowania tajemnicy informacji dotyczących klienta, w szczególności danych osobowych.~~

**A56.** Odpowiednie wymogi etyczne nakładają na personel firmy obowiązek przestrzegania w każdym przypadku poufności informacji zamieszczonych w dokumentacji zlecenia, chyba że klient udzielił specjalnego upoważnienia do ujawnienia informacji albo przepisy prawa, regulacja lub odpowiednie wymogi etyczne przewidują obowiązek ich ujawnienia<sup>5</sup>. Określone przepisy prawa lub regulacja mogą nakładać dodatkowe obowiązki na personel firmy w celu zapewnienia klientowi poufności, zwłaszcza gdy dotyczy to danych osobowych.

**A57.** Niezależnie od tego, czy dokumentacja zlecenia jest w formie pisemnej, elektronicznej czy innej, może nastąpić naruszenie integralności, dostępności lub odzyskiwalności powiązanych danych, w przypadku gdy dokumentacja uległa zmianie, powiększeniu lub likwidacji bez wiedzy firmy, zaginęła bezpowrotnie bądź została zniszczona. Zatem kontrole, które firma opracowuje i wdraża w celu uniknięcia niedozwolonej zmiany lub utraty dokumentacji zlecenia, mogą obejmować kontrole, które:

- umożliwią określenie, kiedy i przez kogo dokumentacja zlecenia została utworzona, zmieniona lub zweryfikowana,

<sup>5</sup> Patrz, na przykład, Sekcja 140.7 i Sekcja 225.35 Kodeksu IESBA.



- chronią integralność informacji na wszystkich etapach zlecenia, szczególnie wtedy, gdy do informacji ma dostęp zespół wykonujący zlecenie lub przekazywana jest ona innym stronom przez internet,
- zapobiegają nieautoryzowanym zmianom w dokumentacji zlecenia oraz
- zezwalają na dostęp do dokumentacji zlecenia członkom zespołu wykonującego zlecenie i jeśli to niezbędne, innym upoważnionym stronom w celu właściwego wywiązania się z obowiązków.

**A58.** Kontrole, które firma opracowuje i wdraża w celu zachowania tajemnicy, sprawowania pieczy, integralności, dostępności i odzyskiwalności dokumentacji zlecenia, mogą obejmować:

- przydzielenie hasła członkom zespołu wykonującego zlecenie w celu ograniczenia dostępu do dokumentacji zlecenia w formie elektronicznej do upoważnionych użytkowników,
- odpowiednie czynności zabezpieczające dokumentację zlecenia w formie elektronicznej na odpowiednich etapach zlecenia (np. sporządzanie zapasowych kopii),
- procedury służące właściwej dystrybucji dokumentacji zlecenia między członków zespołu wykonującego zlecenie na jego początku, przetwarzanie jej w trakcie i zebranie pod koniec zlecenia,
- procedury służące ograniczeniu dostępu oraz umożliwiające właściwą dystrybucję i poufne przechowywanie dokumentacji zlecenia w formie papierowej.

**A59.** Ze względów praktycznych oryginalna dokumentacja w formie papierowej może być zeskanowana elektronicznie, a później włączona do akt zlecenia. W takich przypadkach procedury firmy opracowane w celu zachowania integralności, dostępności i odzyskiwalności dokumentacji mogą wymagać od zespołu wykonującego zlecenie:

- wygenerowania zeskanowanych kopii odzwierciedlających pełną treść oryginalnej dokumentacji w formie papierowej, w tym ręczne podpisy, odsyłacze i adnotacje,
- włączenia zeskanowanych kopii do akt zlecenia, w tym oznakowanie i podpisanie zeskanowanych kopii, jeśli to konieczne oraz
- umożliwienia, aby zeskanowane kopie mogły być przetwarzane i drukowane, jeśli to konieczne.

Mogą istnieć prawne, regulacyjne lub inne powody, ze względu na które firma zachowuje – wcześniej zeskanowaną – oryginalną dokumentację.

Przechowywanie dokumentacji zlecenia (zob. par. 47)

**A60.** Potrzeba przechowywania przez firmę dokumentacji zlecenia oraz okres jej przechowywania zależą od rodzaju zlecenia oraz okoliczności, w jakich znajduje się firma, np. czy dokumentacja zlecenia jest jej potrzebna dla sporządzenia rejestru spraw istotnych dla przyszłych zleceń. Okres przechowywania może również zależeć od innych czynników, takich jak, czy krajowe prawo lub regulacje ustalają określone okresy przechowywania dokumentacji w przypadku niektórych rodzajów zleceń lub czy w danym systemie prawnym istnieją powszechnie przyjęte okresy przechowywania dokumentacji zlecenia w przypadku braku określonych wymogów prawnych lub regulacyjnych w tym zakresie.

**A61.** W szczególnie przypadku zleceń badania, okres przechowywania będzie zwykle nie krótszy niż pięć lat od daty sprawozdania biegłego rewidenta lub, jeśli jest późniejsza, od daty sprawozdania biegłego rewidenta dotyczącego grupy.

**A62.** Procedury, które firma przyjmuje w odniesieniu do przechowywania dokumentacji zlecenia, obejmują procedury pozwalające sprostać wymogom zawartym w paragrafie 47 podczas okresu przechowywania dokumentacji, np.:

- umożliwiają przetwarzanie i dostęp do dokumentacji zlecenia w trakcie przechowywania, szczególnie w przypadku dokumentacji elektronicznej, gdyż technologia może być ulepszana lub zmieniana w miarę upływu czasu,
- zapewniają, tam gdzie to konieczne, rejestr zmian wprowadzanych do dokumentacji zlecenia po skompletowaniu akt zlecenia oraz
- umożliwiają upoważnionym stronom z zewnątrz dostęp i przegląd określonej dokumentacji zlecenia dla celów kontroli jakości lub w innych celach.

Prawo własności dokumentacji zlecenia

**A63.** Jeśli prawo i regulacje nie stanowią inaczej, dokumentacja zlecenia stanowi własność firmy. Firma może, według swego uznania, udostępniać klientom części lub wyjątki zaczerpnięte z dokumentacji zlecenia pod warunkiem, że takie ujawnienie nie podważy ważności wykonanej pracy lub, w przypadku zleceń usług atestacyjnych, niezależności firmy lub jej pracowników.

## **Nadzorowanie**

*Nadzorowanie przestrzegania zasad i procedur kontroli jakości firmy (zob. par. 48)*

**A64.** Celem monitorowania przestrzegania zasad i procedur kontroli jakości jest zapewnienie oceny:

- przestrzegania zawodowych standardów oraz obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych,



- czy system kontroli jakości został odpowiednio zaprojektowany i skutecznie wdrożony oraz
- czy procedury i zasady kontroli jakości zostały odpowiednio zastosowane, przez co sprawozdania wydawane przez firmę lub przez partnerów odpowiedzialnych za zlecenie są odpowiednie w danych okolicznościach.

**A65.** Ustawiczna analiza i ocena systemu kontroli jakości dotyczy następujących zagadnień:

- analiza:
  - nowych zmian obowiązujących standardów zawodowych oraz wymogów regulacyjnych i prawnych oraz, tam gdzie ma to zastosowanie, sposobu, w jaki zostały odzwierciedlone w zasadach i procedurach firmy,
  - pisemnych potwierdzeń dotyczących zgodności z zasadami i procedurami niezależności,
  - ustawicznego doskonalenia zawodowego (UDZ), w tym szkoleń oraz
  - decyzji związanych z akceptacją i kontynuacją współpracy z klientami oraz szczególnych zleceń;
- ustalenie działań naprawczych, które powinny być podjęte oraz udoskonalen systemu, w tym przekazywania informacji o zasadach i procedurach firmy dotyczących edukacji i szkoleń;
- przekazywanie odpowiedniemu personelowi w firmie informacji o słabościach w obszarze systemu kontroli jakości, poziomie jego zrozumienia lub przestrzegania;
- działania podejmowane przez właściwy personel firmy, dzięki którym do zasad i procedur kontroli jakości są niezwłocznie wprowadzane niezbędne modyfikacje.

**A66.** Zasady i procedury cyklu inspekcji mogą na przykład określać cykl, który obejmuje 3 lata. Sposób, w jaki zorganizowany jest cykl inspekcji, w tym czas wyboru poszczególnych zleceń, zależy od wielu czynników, w tym od:

- wielkości firmy,
- ilości i geograficznego rozmieszczenia biur,
- wyników wcześniejszych procedur nadzorczych,
- zakresu uprawnień posiadanych zarówno przez personel oraz biura (np. czy poszczególne biura są uprawnione do przeprowadzania własnych inspekcji czy też wyłącznie główne biuro może je przeprowadzać),
- rodzaju i złożoności praktyki zawodowej i organizacji firmy,
- ryzyka związanego z klientami firmy oraz ze szczególnymi zleceniami.

**A67.** Proces inspekcji obejmuje wybór poszczególnych zleceń, przy czym wybór niektórych z nich może nie być poprzedzony uprzednim poinformowaniem zespołu wykonującego zlecenie. Określając zakres inspekcji, firma może uwzględnić zakres lub wnioski wypływające z programu niezależnej zewnętrznej inspekcji. Tym niemniej program niezależnej zewnętrznej inspekcji nie może być substytutem własnego wewnętrznego programu nadzorowania jednostki.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

**A68.** W przypadku małych firm może zachodzić konieczność przeprowadzenia procedur nadzorczych przez osoby odpowiedzialne za zaprojektowanie i implementację zasad i procedur kontroli jakości firmy lub zaangażowane w kontrolę jakości wykonania zlecenia. Firmy zatrudniające niewielką liczbę osób mogą chcieć zatrudnić odpowiednio wykwalifikowaną osobę z zewnątrz lub inną firmę w celu przeprowadzenia inspekcji zlecenia i innych procedur nadzorczych. Alternatywnie firma może ustalić zasady wspólnego wykorzystywania zasobów z innymi odpowiednimi organizacjami w celu ułatwienia działań nadzorczych.

*Informowanie o słabościach (zob. par. 50)*

**A69.** Informując o rozpoznanych słabościach, osoby inne niż partnerzy odpowiedzialni za zlecenie, zazwyczaj nie wskazuje się na konkretne zlecenia, których one dotyczą, choć mogą występować przypadki, w których ustalenie konkretnego zlecenia może stać się niezbędne, aby osoby inne niż partnerzy odpowiedzialni za zlecenie mogły wypełnić spoczywające na nich obowiązki.

*Skargi i zażalenia*

Źródło skarg i zażaleń (zob. par. 55)

**A70.** Skargi i zażalenia (z wyjątkiem tych, które są ewidentnie błahe) mogą powstać wewnątrz firmy lub poza firmą. Może je zgłosić personel, klienci lub inne strony trzecie. Mogą je otrzymać członkowie zespołu wykonującego zlecenie lub inne osoby spośród personelu firmy.

Zasady i procedury dochodzeniowe (zob. par. 56)

**A71.** Zasady i procedury ustalone w celu postępowania dochodzeniowego w sprawie skarg i zażaleń mogą np. określać, że partner nadzorujący postępowanie dochodzeniowe:

- posiada wystarczające i odpowiednie doświadczenie,
- ma odpowiednie uprawnienia w firmie oraz
- nie jest w jakikolwiek sposób zaangażowany w zlecenie.

Partner nadzorujący postępowanie dochodzeniowe, jeśli to konieczne, może zaangażować doradcę prawnego.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

A72. W przypadku firm zatrudniających niewielu partnerów może nie być wykonalne, aby partner nadzorujący postępowanie dochodzeniowe nie był zaangażowany w zlecenie. Małe firmy i indywidualni praktycy mogą chcieć skorzystać z usług odpowiednio wykwalifikowanej osoby z zewnątrz lub innej firmy w celu przeprowadzenia postępowania dochodzeniowego w sprawie skarg i zażaleń.

#### **Dokumentacja systemu kontroli jakości** (zob. par. 57)

A73. Forma i treść dokumentacji ewidencjonującej działanie każdego z elementów systemu kontroli jakości jest kwestią osądu i zależy od kilku czynników, w tym od:

- wielkości firmy i liczby jej biur,
- rodzaju i złożoności praktyki zawodowej i organizacji firmy.

Duże firmy mogą na przykład stosować elektroniczne bazy danych w celu dokumentowania takich zagadnień, jak potwierdzenia niezależności, oceny przeprowadzonego zlecenia oraz wyniki inspekcji nadzorczych.

A74. Odpowiednia dokumentacja nadzorowania obejmuje np.:

- procedury nadzorcze, w tym procedury wyboru zakończonych zleceń, które będą przedmiotem inspekcji;
- zapis dokonanej oceny:
  - przestrzegania zawodowych standardów oraz obowiązujących wymogów regulacyjnych i prawnych,
  - czy system kontroli jakości został odpowiednio zaprojektowany i skutecznie wdrożony oraz
  - czy procedury i zasady kontroli jakości zostały odpowiednio zastosowane, przez co sprawozdania wydawane przez firmę lub przez partnerów odpowiedzialnych za zlecenie są odpowiednie w danych okolicznościach;
- identyfikację zauważonych słabości, ocenę ich skutków oraz podstawy dla ustalenia, czy i jakie dalsze działania są niezbędne.

#### *Rozważania dotyczące mniejszych firm*

A75. Mniejsze firmy mogą skorzystać z bardziej nieformalnych metod dokumentowania swoich systemów kontroli jakości takich, jak ręczne notatki, listy Kontrolne i formularze.

#### **Niniejszy Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1**

opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w kwietniu 2009 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Polską Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2009 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1* został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „*Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC*”. Zatwierdzonym tekstem *Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *International Standards on Auditing and Quality Control*,  
ISBN: 978-1-93477-992-7.

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument, napisz na adres: [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org)