

**Podstawa wniosków
sporządzona przez pracowników IAASB**
grudzień 2020 r.

Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością

**Międzynarodowy Standard
Zarządzania Jakością (MSZJ) 2**

Kontrole jakości wykonania zlecenia

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

O IAASB

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

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

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

Informacje o prawach autorskich, znakach towarowych i zezwoleniach znajdują się [na stronie 15.](#)

PODSTAWA WNIOSKÓW: MSZJ 2 – KONTROLE JAKOŚCI WYKONANIA ZLECENIA

Niniejsza podstawa wniosków została przygotowana przez pracowników Rady Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB). Niniejszy dokument obejmuje wyjaśnienie przyjętej przez IAASB podstawy wniosków w odniesieniu do otrzymanych uwag dotyczących znaczących i innych spraw związanych z kontrolami jakości wykonania zlecenia, w tym otrzymanych uwag co do wymogu oraz materiału dotyczącego zastosowania odnośnie zakresu zleceń podlegających kontroli jakości wykonania zlecenia w MSZJ 1.¹ Niniejszy dokument dotyczy lecz nie stanowi części MSZJ 2 *Kontrole jakości wykonania zlecenia* lub materiału dotyczącego wymogów i zastosowania odnośnie zakresu zleceń podlegających kontroli jakości wykonania zlecenia zgodnie z MSZJ 1 lub zmian dostosowawczych i wynikających z nowelizacji innych Międzynarodowych Standardów Badania (MSB).

MSZJ 2 został zatwierdzony 18 głosami spośród 18 członków IAASB, oraz zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji MSB zostały zatwierdzone 18 głosami spośród 18 członków IAASB.²

Sekcja A – Wprowadzenie

Podstawa

1. Projekt mający odnieść się do kontroli jakości wykonania zlecenia wyniknął z kwestii wymienionych w Zaproszeniu do zgłaszania uwag (Invitation to Comments (ITC))³ IAASB opublikowanym w grudniu 2015 r. IAASB uznała znaczenie kontroli jakości wykonania zlecenia oraz znaczenie interesu publicznego przypisywane jej przez pewnych interesariuszy. Ponadto ustalenia z projektu Monitorowanie wdrożenia MSB⁴ wcześniej zidentyfikowały obawy, że wymogi MSB 220⁵ i MSKJ 1⁶ dotyczące kontroli jakości wykonania zlecenia nie były wystarczająco precyzyjne, przy czym podobne obawy wyraziły organy nadzoru nad rewizją finansową.⁷
2. W drugiej połowie 2016 r. IAASB przeanalizowała informacje zwrotne otrzymane w ramach ITC i omówiła wstępne poglądy w reakcji na otrzymane informacje zwrotne dotyczące kontroli jakości wykonania zlecenia. Informacje wejściowe pochodzące z ITC zostały wykorzystane w celu opracowania propozycji projektu, posuwając naprzód wszystkie sprawy związane z kontrolami jakości wykonania zlecenia.

¹ MSZJ 1 (Uprzednio Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ 1)) – *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*

² Pełen zapis głosowania nad MSZJ 2 dostępny jest pod adresem <https://www.iaasb.org/meetings/iaasb-board-meeting-virtual-videoconferencing-1>.

³ Zaproszenie do zgłaszania uwag, *Wzmocnienie jakości badań w interesie publicznym: skupienie na zawodowym sceptycyzmie, kontroli jakości i badaniach grupy*” (*Enhancing Audit Quality in the Public Interest: A Focus on Professional Skepticism, Quality Control and Group Audits*) (dalej „ITC”)

⁴ <https://www.iaasb.org/publications/clarified-isas-findings-post-implementation-review>

⁵ Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 220 – *Kontrola jakości dla badania sprawozdania finansowego*

⁶ MSKJ 1 – *Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych*

⁷ Określenia „kontrola jakości wykonania zlecenia badania / osoba przeprowadzająca kontrolę jakości wykonania zlecenia badania” dotychczas stosowane w istniejących MSKJ 1 i MSB 220 zostały zmienione na „kontrola /kontroler jakości wykonania zlecenia”, zgodnie z nowym podejściem do zarządzania jakością zastosowanym w nowych i zmienionych standardach zarządzania jakością.

3. W grudniu 2016 r. IAASB zatwierdziła połączoną propozycję projektu⁸ odniesienia się do zmiany MSKJ 1, MSB 220 i MSB 600.⁹ Propozycja projektu uwzględniała proporcjonalność i skalowalność standardów, zważywszy na szczególne wyzwania dla małych i średnich firm oraz wyzwania dotyczące badań małych i średnich jednostek.
4. Celami projektu były:
 - (a) Zaproponowanie zmian w:
 - (i) MSKJ 1 w celu wzmocnienia i ulepszenia zarządzania jakością przez firmę w zakresie wszystkich zleceń wykonywanych na podstawie Międzynarodowych Standardów wydanych przez IAASB poprzez wyraźniejsze włączenie podejścia do zarządzania jakością, wspieranie możliwości stosowania standardu w szerokim zakresie okoliczności oraz doprecyzowanie wymogów i materiału dotyczącego zastosowania.
 - (ii) MSB 220 w celu wzmocnienia aspektów zarządzania jakością pojedynczych zleceń badania poprzez skupienie się na identyfikacji, ocenie i reakcji na ryzyka jakości w szerokim zakresie okoliczności badania.
 - (iii) MSB 600 w celu wzmocnienia podejścia biegłego rewidenta do planowania i przeprowadzania badania grupowego oraz doprecyzowania interakcji między MSB 600 a pozostałymi MSB.

W miarę postępu prac nad projektami miano rozważyć najlepszy sposób usystematyzowania zmienionych standardów, w tym możliwość wprowadzenia nowych standardów, które dotyczyłyby określonych aspektów, jeśli byłoby to odpowiednie.

- (b) Zaproponowanie zmian dostosowawczych do innych standardów, które mogą być niezbędne w wyniku zmian MSKJ 1, MSB 220 i MSB 600.
- (c) Ustalenie, czy IAASB bądź inne podmioty powinny opracować niewiążące wytyczne i narzędzia wspomagające w celu uzupełnienia zmian lub nowego(-ych) standardu(-ów). Niewiążące wytyczne i narzędzia wspomagające mogą obejmować Uwagi międzynarodowej praktyki badania (*International Auditing Practice Notes* ("IAPN"))¹⁰, Publikacje pracowników Rady¹¹, aktualizacje projektu lub ilustracje/przykłady służące pomocą w zakresie jak MSKJ 1, MSB 220, MSB 600 i ewentualnie nowe standardy mogą być stosowane, w szczególności adresujące obawy, czy standardy te można stosować w szerszym zakresie okoliczności.

⁸ [Wzmocnienie jakości badań: Propozycja projektu zmiany Międzynarodowych Standardów IAASB związanych z kontrolą jakości i badaniami grupy \(Enhancing Audit Quality: Project Proposal for the Revision of the IAASB's International Standards Relating to Quality Control and Group Audits\)](#) („Propozycja projektu”)

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

¹⁰ Uwagi międzynarodowej praktyki badania (IAPN) nie nakładają dodatkowych wymogów na biegłych rewidentów ponad wymagania MSB ani nie zmieniają odpowiedzialności biegłego rewidenta za przestrzeganie wszystkich MSB stosownych dla badania. Uwagi służą praktyczną pomocą biegłym rewidentom. Zostały sporządzone w celu rozpowszechnienia przez podmioty odpowiedzialne za standardy krajowe lub stosowania przy opracowywaniu analogicznych materiałów krajowych. Dostarczają także materiału, który firmy mogą wykorzystać przy opracowywaniu swoich programów szkoleń i wytycznych wewnętrznych.

¹¹ Publikacje pracowników Rady stosowane są w celu pomocy w zwiększeniu świadomości biegłych rewidentów istnienia nowych lub wylaniających się kwestii poprzez nawiązanie do istniejących wymogów oraz materiału dotyczącego zastosowania lub zwrócenia ich uwagi na stosowne postanowienia dokumentów IAASB.

5. Na posiedzeniu w czerwcu 2017 r. IAASB omówiła odpowiednie umiejscowienie wymogów oraz materiału dotyczącego zastosowania w odniesieniu do kontroli jakości wykonania zlecenia i postanowiła, że należy opracować osobny standard dotyczący kontroli jakości wykonania zlecenia.
6. Na posiedzeniu we wrześniu 2017 r. IAASB omówiła rekomendacje dotyczące kontroli jakości wykonania zlecenia, które miały być zawarte w MSZJ 1 oraz nowym standardzie dotyczącym kontroli jakości wykonania zlecenia – proponowanym MSZJ 2. IAASB potwierdziła, że celem kontroli jakości wykonania zlecenia jest ocena znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie. Oprócz różnorodnych zaleceń, w celu dalszego wzmocnienia i doprecyzowania rozlicznych wymogów oraz materiału dotyczącego zastosowania, IAASB dążyła do poprawy solidności wymogu MSZJ 1 dotyczącego zakresu zleceń podlegających kontroli jakości wykonania zlecenia.
7. Podczas posiedzenia w grudniu 2018 r. IAASB zatwierdziła trzy wersje robocze w celu przeprowadzenia publicznych konsultacji: [ED-MSZJ 1](#)¹², [ED-MSZJ 2](#)¹³ oraz [ED-220](#)¹⁴. Wersje robocze standardów wydano w lutym 2019 r. a przyjmowanie uwag do nich zakończono 1 lipca 2019 r. Ogółem otrzymano 92 pisma z uwagami w zakresie ED-MSZJ 2.
8. Oprócz wersji roboczych standardów zarządzania jakością, kontekst tych trzech wersji roboczych oraz wyjaśnienie znaczących kwestii powszechnie w nich występujących, w tym omówienie skalowalności oraz wzajemnego powiązania trzech proponowanych standardów zostały przedstawione w [Całościowym memorandum objaśniającym](#). Dokument ten przedstawił również propozycje IAASB dotyczące daty wejścia w życie oraz związanego z nią okresu wdrożenia trzech proponowanych standardów a także działania wspierające wdrożenie planowane przez IAASB.
9. Jak wyjaśniono w memorandum objaśniającym do ED-MSZJ 2, IAASB zgodziła się, że ponieważ kontrola jakości wykonania zlecenia jest reakcją na poziomie firmy w odpowiedzi na ryzyka jakości, która jest realizowana przez kontrolera jakości wykonania zlecenia w imieniu firmy, ED-MSZJ 1 powinien odnosić się do zleceń, w zakresie których ma być wykonana kontrola jakości wykonania zlecenia. W ED-MSZJ 2 zawarto szczegółowe kryteria odpowiednich kwalifikacji dla osób do wykonania kontroli jakości wykonania zlecenia oraz wymogi dotyczące wykonania i udokumentowania kontroli.
10. W okresie konsultacji projektu IAASB podjęła różne działania kontaktowe, aby pomóc interesariuszom zrozumieć propozycje – w tym webinaria, nagrania wideo oraz spotkania przy okrągłym stole.

Kwestie interesu publicznego

11. Poniższa tabela przedstawia kwestie interesu publicznego zidentyfikowane przez IAASB w ITC i propozycję projektu w odniesieniu do kontroli jakości wykonania zlecenia oraz decyzje podjęte później przy opracowywaniu MSZJ 2 w interesie publicznym. Decyzje te uwzględniały uwagi otrzymane w odpowiedzi na ED-MSZJ 2 i ED-MSZJ 1 w odniesieniu do zakresu zleceń

¹² Proponowany MSZJ 1 (poprzednio MSKJ 1) – *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych* (ED-MSZJ 1)

¹³ Proponowany MSZJ 2 – *Kontrole jakości wykonania zlecenia* (ED-MSZJ 2)

¹⁴ Proponowany MSB 220 (zmieniony) – *Kontrola jakości dla badania sprawozdania finansowego* (ED-220)

podlegających kontroli jakości wykonania zlecenia (odnośniki do paragrafów w tabeli dotyczą odpowiednio MSZJ 2 i MSZJ 1).

Kwestie interesu publicznego	Decyzje IAASB
<p>Zidentyfikowano kwestie dotyczące następujących obszarów:</p>	<p>W odpowiedzi IAASB zareagowała:</p>
<ul style="list-style-type: none"> Odpowiedniości kryteriów ustanowionych przez firmy w celu ustalenia, które zlecenia podlegają kontroli jakości wykonania zlecenia, mając na uwadze, że nie zwraca się wystarczającej uwagi na jednostki szczególnego zainteresowania publicznego, które nie są jednostkami notowanymi na giełdzie.¹⁵ 	<ul style="list-style-type: none"> Rozszerzeniem wymogu kontroli jakości wykonania zlecenia na zlecenia dodatkowe w stosunku do badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie (patrz paragrafy 34(f) i A133-A137 MSZJ 1).
<ul style="list-style-type: none"> Wyboru kontrolera jakości wykonania zlecenia, w tym kwalifikacji, doświadczenia i obiektywizmu osoby wybranej do wykonania kontroli jakości wykonania zlecenia oraz rozważenia jego własnych wyników kontroli jakości wykonanych zleceń. 	<ul style="list-style-type: none"> Wzmocnieniem kryteriów odpowiednich kwalifikacji do wyznaczenia na kontrolera jakości wykonania zlecenia, w tym wprowadzeniem obowiązkowego okresu przerwy w odpowiedzi na zagrożenia dla obiektywizmu wynikające z faktu wyznaczenia na kontrolera jakości wykonania zlecenia osoby, która uprzednio była partnerem odpowiedzialnym za zlecenie (patrz paragrafy 18-19 oraz A4-A18 MSZJ 2).
<ul style="list-style-type: none"> Rozłożenia w czasie przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia, w szczególności momentu zaangażowania kontrolera jakości wykonania zlecenia w kontrolę jakości wykonania zlecenia oraz czasu przydzielonego kontrolerowi jakości wykonania zlecenia na przeprowadzenie kontroli. 	<ul style="list-style-type: none"> Wymaganiem, aby kryteria odpowiednich kwalifikacji na kontrolera jakości wykonania zlecenia obejmowały posiadanie kompetencji i możliwości, w tym wystarczającej ilości czasu oraz odpowiedniego umocowania w celu wykonania kontroli jakości wykonania zlecenia (patrz paragrafy 18(a) i A5-A11 MSZJ 2). Doprecyzowaniem obowiązków kontrolera jakości wykonania zlecenia dotyczących przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia w odpowiednich momentach w trakcie trwania wykonywania zlecenia (patrz paragraf 24(a) MSZJ 2).
<ul style="list-style-type: none"> Głębokości i punktu skoncentrowania kontroli, ze szczególnym podkreśleniem 	<ul style="list-style-type: none"> Wzmocnieniem wymogów i materiału dotyczącego zastosowania w odniesieniu

¹⁵ MSKJ 1, paragraf 35(b)

Kwestie interesu publicznego	Decyzje IAASB
<p>postrzegania, że w niektórych przypadkach kontroler jakości wykonania zlecenia nie poświęcił wystarczającej uwagi na oszacowanie i zareagowanie na obszary znaczącego ryzyka lub na znaczące osądy dokonane przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie i zespół wykonujący zlecenie w tym, jak oraz w których obszarach badania zespół wykonujący zlecenie wykorzystał modele wykonania badania.</p>	<p>do obowiązków kontrolera jakości wykonania zlecenia, w tym rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu przeprowadzonych procedur kontroli jakości wykonania zlecenia (patrz paragrafy 24-27 i A25-A49 MSZJ 2).</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Solidności dokumentacji kontroli, w tym cytowanie skontrolowanych dokumentów, kwestii podniesionych w ramach kontroli oraz rozwiązanie tych kwestii. 	<ul style="list-style-type: none"> • Włączeniem konkretnego wymogu, aby kontroler jakości wykonania zlecenia przyjął odpowiedzialność za dokumentację kontroli jakości wykonania zlecenia (patrz paragrafy 28 i A50 MSZJ 2). • Dodaniem wymogu, aby dokumentacja kontroli jakości wykonania zlecenia została dołączona do dokumentacji zlecenia (patrz paragraf 29 MSZJ 2). • Dodaniem nadrzędnego wymogu, aby dokumentacja kontroli jakości wykonania zlecenia była wystarczająca w celu umożliwienia doświadczonemu biegłemu rewidentowi, niemającemu wcześniejszego związku ze zleceniem, zrozumienia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu przeprowadzonych procedur kontroli jakości wykonania zlecenia oraz wniosków wyciągniętych w ramach wykonywania kontroli (patrz paragrafy 30 i A51-A53 MSZJ 2).

Sekcja B – Zakres zleceń podlegających kontroli jakości wykonania zlecenia

Podstawa

12. Jak omówiono w memorandum objaśniającym do ED-MSZJ 2, jednym z celów IAASB było wzmocnienie wymogów dotyczących zleceń, które powinny podlegać kontroli jakości wykonania zlecenia poprzez rozszerzenie wymogu przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia na zlecenia inne niż zlecenia badania jednostek notowanych na giełdzie. Wymogi zawarte w paragrafach 37(e)(ii) i 37(e)(iii)(b) ED-MSZJ 1 adresują ten cel. Zapisy paragrafu 37(e) były wspierane przez materiał dotyczący zastosowania w paragrafach A101-A107 ED-MSZJ 1. W paragrafach 58-62 memorandum objaśniającego do ED-MSZJ 1 opisano dyskusje na forum IAASB oraz poglądy dotyczące kontroli jakości wykonania zlecenia.

Podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

13. W odniesieniu do zakresu zleceń podlegających kontroli jakości wykonania zlecenia, respondenci odnoszący się do ED-MSZJ 1 zasadniczo popierali propozycje. Niemniej zgłosili obawy związane z nowym wymogiem, aby polityki lub procedury firmy wymagały przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia w zakresie badań sprawozdań finansowych jednostek, w przypadku których firma ustali, że są jednostkami znaczącego interesu publicznego. Respondenci wyrażali pogląd, że nie można spójnie interpretować pojęcia „znaczący interes publiczny” a zatem może ono być mylące lub skutkować niespójnym stosowaniem tego wymogu. Zgłosili także uwagi dotyczące tego, jak pojęcie „znaczący interes publiczny” wiąże się z pojęciem „jednostki zainteresowania publicznego” zawartym w *Międzynarodowym kodeksie etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardach niezależności)* opracowanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA) (dalej zwanym „Kodeksem IESBA”). Respondenci zachęcali IAASB do koordynowania działań z IESBA w zakresie jej projektu pod nazwą [Definicje jednostki notowanej na giełdzie i jednostki zainteresowania publicznego](#).

Decyzje IAASB

14. W trakcie obrad IAASB rozważyła potrzebę odpowiedniej równowagi między następującymi kluczowymi rozważaniami:
- Cel - w interesie publicznym - rozszerzenia wymogu kontroli jakości wykonania zlecenia na zlecenia dodatkowe w stosunku do badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie.
 - Jasna dyspozycja ze strony respondentów wskazująca, że trudno zdefiniować pojęcie „znaczący interes publiczny” (w tym jeśli chodzi o to, jak ono się odnosi do pojęcia „jednostki zainteresowania publicznego” w Kodeksie IESBA) a zatem może ono być mylące lub skutkować niespójnym stosowaniem tego wymogu.
15. IAASB ponadto rozważyła, czy możliwe byłoby zdefiniowanie pojęcia znaczący interes publiczny lub czy byłoby wykonalne przekazanie wytycznych do ustalania zleceń stanowiących znaczący interes publiczny, które byłyby jasne i możliwe do jednolitego stosowania w zakresie wszystkich zleceń i we wszystkich systemach prawnych, w tym w zleceniach w sektorze publicznym. IAASB ustaliła, że globalne implikacje lub bariery dotyczące systemów prawnych byłyby trudne do przewyżczenia z powodu rozbieżności czynników lub cech przypisywanych pojęciu znaczący interes publiczny w różnych systemach prawnych lub regionach.
16. IAASB rozważyła także wprowadzenie wymogu, aby kontrole jakości wykonania zlecenia były przeprowadzane w zakresie określonych zleceń na podstawie różnych kryteriów dotyczących charakteru i okoliczności zlecenia lub jednostki, co może oznaczać wykonanie ich z innych powodów, niż zaadresowanie jednego lub więcej niż jedno ryzyko jakości. Jednakże IAASB zasadniczo była zdania, że wymaganie przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia w odpowiedzi na powody, które nie opierają się na ryzyku, jest niespójne z zasadą podejścia opartego na ryzyku w MSZJ 1 i może być postrzegane jako podważające tę zasadę.
17. W ramach wykonywanego przez firmę procesu oszacowania ryzyka podczas identyfikacji i oszacowania ryzyk jakości, aby zapewnić podstawę do projektu i wdrażania reakcji na nie, firma ma obowiązek uzyskania zrozumienia warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań, które mogą niekorzystnie wpłynąć na osiągnięcie celów jakości, w tym w zakresie charakteru i okoliczności wykonywanych przez siebie zleceń. Zatem IAASB ustaliła, że coraz większym

wyzwaniem staje się wyjaśnienie, jak kategoria związana z charakterem i okolicznościami zlecenia lub jednostki różniłaby się od kategorii zleceń, dla których kontrola jakości wykonania zlecenia jest odpowiednią reakcją w odpowiedzi na jedno lub więcej niż jedno ryzyko jakości.

18. Z tego powodu, po przedyskutowaniu różnych opisanych wyżej rozwiązań alternatywnych, IAASB doszła do wniosku, że odpowiedzią na uwagi zgłoszone przez respondentów byłyby kategoria zleceń, w zakresie których firma ustala, że kontrola jakości wykonania zlecenia jest odpowiednią reakcją w odpowiedzi na jedno lub więcej niż jedno ryzyko jakości.

Sekcja C – Kryteria odpowiednich kwalifikacji osoby wyznaczonej na kontrolera jakości wykonania zlecenia

Podstawa

19. IAASB przyjęła do wiadomości wyrażone obawy dotyczące wyznaczenia na kontrolera jakości wykonania zlecenia, w tym kwalifikacji, doświadczenia i obiektywizmu osoby wyznaczonej do wykonania kontroli jakości wykonania zlecenia. Dlatego też zawarte w ED-MSKJ 2 wymogi dotyczące osoby wyznaczonej na kontrolera jakości wykonania zlecenia i jej odpowiednich kwalifikacji były solidniejsze, niż te zawarte w dotychczasowym MSKJ 1. W szczególności ED-MSZJ 2 zawierał ograniczenia dotyczące odpowiednich kwalifikacji danej osoby aby być wyznaczonym na kontrolera jakości wykonania zlecenia w przypadku zlecenia, w którym osoba ta wcześniej była partnerem odpowiedzialnym za zlecenie.

Podsumowanie uwag zgłoszonych do wersji roboczej

20. W odniesieniu do kryteriów odpowiednich kwalifikacji osoby wyznaczonej na kontrolera jakości wykonania zlecenia, respondenci odnoszący się do ED-MSZJ 2 co do zasady zgodzili się, że obiektywizm kontrolera jakości wykonania zlecenia ma fundamentalne znaczenie dla skuteczności kontroli jakości wykonania zlecenia (tj. stanowi podstawę obiektywnej oceny znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie). Niemniej zgłosili oni obawy odnośnie do:
 - Potrzeby wytycznych lub wymogu w zakresie okresu przerwy dla osoby wyznaczonej na kontrolera jakości wykonania zlecenia po tym, jak wcześniej była ona partnerem odpowiedzialnym za zlecenie; i
 - Umiejscowienia tych wytycznych lub wymogu (tj. czy powinny znajdować się w MSZJ 2, Kodeksie IESBA, czy w obydwu opracowaniach).

Decyzje IAASB

21. Podczas obrad IAASB rozważyła potrzebę wytycznych lub wymogu w zakresie okresu przerwy, szczególnie dla osoby wyznaczonej na kontrolera jakości wykonania zlecenia w sytuacji, gdy osoba taka wcześniej pełniła funkcję partnera odpowiedzialnego za zlecenie. Zgodnie z uwagami respondentów dotyczącymi ED-MSZJ 2, IAASB zasadniczo była zdania, że obiektywizm kontrolera jakości wykonania zlecenia stanowi ważny aspekt wymogów dotyczących odpowiednich kwalifikacji danej osoby do bycia wyznaczoną do pełnienia takiej roli przez firmę. To oddzielenie od wcześniejszego zaangażowania w dokonywanie znaczących osądów jako partner odpowiedzialny za zlecenie jest czynnikiem koniecznym dla kontrolera jakości wykonania zlecenia, aby obiektywnie ocenić znaczące osądy dokonane przez zespół wykonujący zlecenie oraz wnioski wyciągnięte na ich podstawie. Obowiązkowy okres przerwy miał na celu zaadresować wyjątkowe zagrożenia w danych okolicznościach, biorąc pod uwagę znaczenie zachowania obiektywizmu podczas

obiektywnej oceny znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie. IAASB doszła do wniosku, że obowiązkowy okres przerwy leży w interesie publicznym i jest najbardziej odpowiednim podejściem zapewnienia spójności w praktyce. IAASB była także zdania, że obowiązkowy okres przerwy jest spójny z fundamentalnymi zasadami Kodeksu IESBA oraz jego założeniami koncepcyjnymi.

22. IAASB ponadto rozważyła, czy wymóg obowiązkowego okresu przerwy powinien obowiązywać w przypadku wszystkich zleceń, w zakresie których wykonywana jest kontrola jakości wykonania zlecenia. IAASB co do zasady była zdania, że zagrożenia dla obiektywizmu partnera odpowiedzialnego za zlecenie przyjmującego rolę kontrolera jakości wykonania zlecenia nie ograniczają się tylko do badań jednostek notowanych na giełdzie czy też do tego typu zleceń. Formułując ten wniosek IAASB wskazała, że oprócz badań jednostek notowanych na giełdzie lub gdy wymaga tego przepis prawa lub regulacja, kontrole jakości wykonania zlecenia nie są obligatoryjne w przypadku innych zleceń i firma może wybrać inne reakcje, niż kontrola jakości wykonania zlecenia, by odpowiedzieć na jedno lub więcej niż jedno ryzyko jakości. Jeżeli jednak kontrola jakości wykonania zlecenia jest wymagana lub gdy firma ustaliła, że jest to odpowiednia reakcja, to te same wymogi powinny mieć zastosowanie we wszystkich przypadkach. IAASB co do zasady była zdania, że warunkowy wymóg spowodowałby postrzeganie różnych poziomów kontroli jakości wykonania zlecenia dla różnych rodzajów zleceń, co mogłoby prowadzić do niespójnego stosowania w praktyce i potencjalnego zamieszania w umysłach interesariuszy, a zatem nie byłby w interesie publicznym.
23. Przez cały czas trwania projektu IAASB rozważała tę sprawę w ścisłej współpracy z IESBA. Na spotkaniu w grudniu 2019 r., IESBA rozważyła podejście adresujące kwestię zagrożeń dla obiektywizmu kontrolera jakości wykonania zlecenia oraz czy ustanowić wymóg okresu przerwy zanim partner odpowiedzialny za zlecenie będzie mógł przyjąć rolę kontrolera jakości wykonania zlecenia w ramach tego samego zlecenia. Po tej dyskusji IESBA zatwierdziła [propozycję projektu](#) oraz wersję roboczą proponowanej zmiany Kodeksu IESBA dotyczącej obiektywizmu kontrolerów jakości wykonania zlecenia. Respondenci odnoszący się do wersji roboczej IESBA zostali wprost zapytani, czy zgadzają się z IESBA, że bardziej odpowiednim dla IAASB byłoby ustalenie, czy wymóg okresu przerwy należy wprowadzić do MSZJ 2 a Kodeks IESBA nie powinien być nakazowy w tym względzie.
24. Choć poglądy na kwestię umiejscowienia wymogu okresu przerwy były nieco podzielone, wśród respondentów odnoszących się do wersji roboczej IESBA we wszystkich kategoriach interesariuszy, w tym niektórych respondentów będących organami regulacyjnymi, była wyraźna przewaga poparcia stanowiska, aby Kodeks IESBA przyjął oparte na zasadach podejście adresujące zagrożenia obiektywizmu osoby wyznaczonej na kontrolera jakości wykonania zlecenia, pozostawiając MSZJ 2 wprowadzenie wymogu, aby firmy ustaliły polityki lub procedury, które przewidują okres przerwy w takiej sytuacji. Zatem zważywszy na równowagę poglądów respondentów na sprawę umiejscowienia wymogu okresu przerwy, IESBA uznała, że nie istnieją wystarczające podstawy, by zmienić uprzednio przyjęte stanowisko dotyczące umiejscowienia tego wymogu, wyjaśnione w wersji roboczej. Stanowisko to sprowadzało się do tego, że bardziej odpowiednie byłoby, aby IAASB ustaliła, czy wymóg okresu przerwy należy zawrzeć w MSZJ 2, biorąc pod uwagę wytyczne przedstawione w proponowanej zmianie do Kodeksu IESBA odnoszącej się do obiektywizmu kontrolerów jakości wykonania zlecenia i okoliczności, w których wymóg ten powinien obowiązywać, kogo powinien obowiązywać i jak długi powinien być minimalny okres przerwy. W celu wzmocnienia skoordynowanej odpowiedzi IAASB i IESBA na tę sprawę, w paragrafie A15 MSZJ 2 dodano odnośnik do wytycznych w Kodeksie IESBA i na odwrót. Na

posiedzeniu we wrześniu 2020 r. IESBA zatwierdziła nową sekcję Kodeksu IESBA zawierającą wytyczne dla firm dotyczące potraktowania obiektywizmu kontrolera jakości wykonania zlecenia na podstawie założeń koncepcyjnych.

25. W związku z tym MSZJ 2 zawiera w paragrafie 19 wymóg, aby polityki lub procedury firmy określały okres przerwy wynoszący dwa lata lub dłuższy, jeśli wymagają tego stosowne wymogi etyczne zanim partner odpowiedzialny za zlecenie będzie mógł przyjąć rolę kontrolera jakości wykonania zlecenia, co ma zastosowanie do wszystkich zleceń podlegających kontroli jakości wykonania zlecenia na podstawie MSZJ 1. W paragrafach A17-A18 MSZJ 2 dodano także materiał dotyczący zastosowania, w celu dostarczenia dalszych wytycznych w tym zakresie.

Sekcja D – Pozostałe sprawy

Znaczące osądy i znaczące sprawy

Podstawa i podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

26. IAASB wskazała, że czasami pojawiały się pomyłki pomiędzy populacją spraw, które byłyby uznane za „znaczące sprawy” a tymi, które są „znaczącymi osądami”. Respondenci odnoszący się do ED-MSZJ 2 zasugerowali, aby zdefiniować lub wydać wytyczne w celu dalszego doprecyzowania lub wyjaśnienia tych dwóch koncepcji oraz wzajemnej relacji między nimi.
27. Wyrazili także obawy, że zawarty w paragrafie 22(c) wymóg, aby zidentyfikować obszary wiążące się ze znaczącymi osądami dokonanymi przez zespół wykonujący zlecenie, obciąża zbyt dużą odpowiedzialnością kontrolera jakości wykonania zlecenia lub też rodzi pytania o to, czy kontroler jakości wykonania zlecenia ma przeprowadzić niezależną ocenę kompletności populacji znaczących osądów zidentyfikowanych przez zespół wykonujący zlecenie, co w zasadzie oznaczałoby skontrolowanie wszystkich obszarów zlecenia i związanej z nimi dokumentacji.

Decyzje IAASB

28. W ED-MSZJ 2 IAASB potwierdziła swój pogląd, że przeprowadzana przez kontrolera jakości wykonania zlecenia kontrola znaczących osądów zespołu wykonującego zlecenie w MSZJ 2 musi być spójna z podejściem przyjętym w odniesieniu do przeglądu dokumentacji badania wykonywanego przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie w MSB 220 (zmienionym). IAASB poprzednio zauważyła, że koncepcje znaczących spraw i znaczących osądów zostały zaadresowane - odpowiednio w - MSB 230¹⁶ i w ED-220. Zatem zgodnie z wersją roboczą, MSZJ 2 zawiera materiał dotyczący zastosowania w paragrafach A35 i A36, które zwracają uwagę na te standardy. W przypadku zleceń innych niż badania sprawozdań finansowych znaczące osądy dokonane przez zespół wykonujący zlecenie mogą zależeć od charakteru i okoliczności zlecenia bądź jednostki, jak wskazano w paragrafie A37 MSZJ 2.
29. Ponadto IAASB przeredagowała wymogi związane z identyfikacją obszarów wiążących się ze znaczącymi osądami poprzez połączenie paragrafów 22(c) i 22(d) ED-MSZJ, tworząc obecny paragraf 25(c) MSZJ 2. IAASB była zdania, że dyskusja z partnerem odpowiedzialnym za zlecenie (lub innymi członkami zespołu wykonującego zlecenie - jeśli dotyczy) wraz z uzyskanymi od zespołu wykonującego zlecenie informacjami o charakterze i okolicznościach jednostki umożliwi kontrolerowi jakości wykonania zlecenia uzyskanie wiedzy o obszarach, w odniesieniu do których dokonane zostały znaczące osądy. Na podstawie tych informacji kontroler jakości wykonania

¹⁶ MSB 230 – Dokumentacja badania

zlecenia kontroluje wybraną dokumentację zlecenia na poparcie tych znaczących osądów. IAASB także doprecyzowała w paragrafie 25(b) MSZJ 2, że kontroler jakości wykonania zlecenia omawia z partnerem odpowiedzialnym za zlecenie oraz - jeśli dotyczy - innymi członkami zespołu wykonującego zlecenie znaczące sprawy i znaczące osądy dokonane podczas planowania, przeprowadzania oraz sporządzania sprawozdania ze zlecenia. Ponadto w paragrafach A38-A40 MSZJ 2 dodano także nowy materiał dotyczący zastosowania, w celu przekazania dalszych wytycznych w zakresie znaczących osądów.

Zawodowy sceptycyzm

Podstawa i podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

30. Respondenci odnoszący się do ED-MSZJ 2 co do zasady zgodzili się, że wykonywana przez kontrolera jakości wykonania zlecenia ocena znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie obejmuje ocenę stosowania zawodowego sceptycyzmu przez zespół wykonujący zlecenie. Niemniej mieli oni zróżnicowane poglądy na to, czy MSZJ 2 powinien dalej zajmować się stosowaniem zawodowego sceptycyzmu przez kontrolera jakości wykonania zlecenia.

Decyzje IAASB

31. W trakcie obrad IAASB rozważyła potrzebę odpowiedniej równowagi między następującymi kluczowymi rozważaniami:
- Zgodnie z definicją dla potrzeb standardów badania „zawodowy sceptycyzm” oznacza postawę polegającą na krytycznym nastawieniu, czujności wobec warunków mogących wskazywać ewentualne zniekształcenia spowodowane błędem lub nadużyciem oraz krytyczną ocenę dowodów.
 - Kontrola jakości wykonania zlecenia stanowi obiektywną ocenę znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie oraz wniosków wyciągniętych na ich podstawie.
 - Kontroler jakości wykonania zlecenia nie jest członkiem zespołu wykonującego zlecenie i nie ma obowiązku uzyskania dowodów uzasadniających opinię lub wniosek dotyczący zlecenia. Jednakże rzeczywiście przegląda on wybraną dokumentację zlecenia wspierającą znaczące osądy dokonane przez zespół wykonujący zlecenie, w tym gdy ma to zastosowanie do danego rodzaju zlecenia – stosowanie zawodowego sceptycyzmu przez zespół wykonujący zlecenie.
32. IAASB uznała pogląd, że kontroler jakości wykonania zlecenia nie zachowuje zawodowego sceptycyzmu, ponieważ pojęcie to jest, co do zasady opisane w kontekście uzyskiwania i oceniania dowodów badania. Paragraf 9 MSZJ 2 wskazuje, że kontroler jakości wykonania zlecenia nie jest członkiem zespołu wykonującego zlecenie i nie ma obowiązku uzyskania dowodów uzasadniających opinię lub wniosek dotyczący zlecenia, przy czym zespół wykonujący zlecenie może uzyskać dalsze dowody w reakcji na sprawy podniesione podczas kontroli jakości wykonania zlecenia.
33. Jednocześnie IAASB wskazała wymóg w paragrafie 25(c)(i) MSZJ 2, by na podstawie przeglądu wybranej dokumentacji zlecenia kontroler jakości wykonania zlecenia ocenił podstawę znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie, w tym - gdy ma to zastosowanie do danego rodzaju zlecenia - stosowanie zawodowego sceptycyzmu przez zespół wykonujący

zlecenie. Wymóg ten uznaje opinie wielu osób, które odpowiedziały na ED-MSZJ 2, że znaczącą częścią funkcji kontrolera jakości wykonania zlecenia jest ocena stosowania zawodowego sceptycyzmu przez zespół wykonujący zlecenie podczas dokonywania znaczących osądów i wyciągania wniosków na ich podstawie. Zważywszy na znaczenie oceny stosowania zawodowego sceptycyzmu przez zespół wykonujący zlecenie dokonanej przez kontrolera jakości wykonania zlecenia, w paragrafach A41-A43 MSZJ 2 dodano materiał dotyczący zastosowania, w celu przekazania wytycznych w tym zakresie.

Niezależność

Podstawa i podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

34. Respondenci wskazali, że ED-MSZJ 2 nie zawiera wymogu istniejącego w paragrafie 21(a) obecnego MSB 220, aby w przypadku badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie, kontroler jakości wykonania zlecenia rozważył ocenę niezależności firmy w odniesieniu do zlecenia badania przeprowadzoną przez zespół wykonujący zlecenie.

Decyzje IAASB

35. IAASB stwierdziła, że byłoby rzeczą odpowiednią i w interesie publicznym, aby MSZJ 2 zawierał wymóg w odniesieniu do wszystkich badań sprawozdań finansowych, by kontroler jakości wykonania zlecenia ocenił podstawę, na jakiej partner odpowiedzialny za zlecenie ustalił, że stosowne wymogi etyczne dotyczące niezależności zostały spełnione. Patrz materiał dotyczący wymogów i zastosowania w paragrafach 25(d) i A44 MSZJ 2.

Rozważania dotyczące badania grupowego

Podstawa i podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

36. Respondenci mieli uwagi lub pytania dotyczące tego, jak wymogi i materiał dotyczący zastosowania w ED-MSZJ 2 byłyby stosowane w kontekście badań grupy.

Decyzje IAASB

37. IAASB omówiła sposób wykonania kontroli jakości wykonania zlecenia w przypadku zlecenia badania grupy i ustaliła, że choć mogą istnieć złożoności ze względu na rodzaj zlecenia oraz fakt, że procedury badania mogą być wykonywane na informacji finansowej części składowych grupy, cel kontroli jakości wykonania zlecenia pozostaje ten sam (tj. obiektywna ocena znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie oraz wyciągniętych wniosków). W paragrafach A32-A33 MSZJ 2 dodano nowy materiał dotyczący zastosowania, w celu przekazania dalszych wytycznych w kontroli jakości wykonania zlecenia w zakresie rozważań dotyczących badania grupy

Sekcja E – Data wejścia w życie

Podstawa i podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

38. Wspomnianym trzem wersjom roboczym dotyczącym Zarządzania Jakością towarzyszyło memorandum objaśniające. Prezentowało ono między innymi propozycje IAASB dotyczące daty wejścia w życie oraz związanego z nią okresu wdrożenia trzech proponowanych standardów.
39. Respondenci z wielu grup interesariuszy, szczególnie firm księgowych, krajowych instytucji ustanawiających standardy i organów członkowskich oraz innych organizacji zawodowych, co do

zasady nie poparli proponowanego przez IAASB 18-miesięcznego okresu wdrożenia. Dla kontrastu, organy regulacyjne prezentowały zróżnicowane poglądy a organizacje z sektora publicznego były w większości za proponowanym okresem wdrożenia.

40. Choć respondenci wyrazili zróżnicowane poglądy, niektóre sprawy były jasne. Uwagi popierające propozycję odzwierciedlały kwestie podniesione przez IAASB w memorandum objaśniającym – takie jak potrzebę zrównoważenia interesu publicznego propozycji z daniem firmom i sieciom wystarczającej ilości czasu na skuteczne wdrożenie standardów. Ponadto respondenci podzielali obawy wyrażone przez IAASB w memorandum o potrzebie odpowiedniej ilości czasu na wdrożenie.
41. Oprócz powyższych poglądów, przedstawili oni także sugestie innych okresów wdrożenia. Najczęściej proponowanym okresem wdrożenia był okres 24 miesięcy.

Decyzje IAASB

42. Z powodu pandemii COVID-19 zmieniły się harmonogramy projektów Zarządzania Jakością i ostateczne zatwierdzenie Standardów Zarządzania Jakością przeniesiono na wrzesień 2020 r. Ponadto IAASB wskazała, że pandemia COVID-19 ma potencjalny wpływ na działania wdrożeniowe, ponieważ interesariusze przekierowali swoje zasoby na walkę ze skutkami COVID-19 i zmianę swoich dotychczasowych polityk i procedur kontroli jakości.
43. IAASB doszła do wniosku, że 18-miesięczny okres wdrożenia nie odpowiada na obawy wyrażone w pisemnych opiniach i nie dałby wystarczającej ilości czasu na właściwe wdrożenie standardów. IAASB obawiała się, że zbyt krótki okres wdrożenia nie zapewniłby osiągnięcia korzyści dla interesu publicznego, które były przewidywane w wyniku zmiany Standardów Zarządzania Jakością.
44. Rada zdecydowała, że Standardy Zarządzania Jakością powinny wejść w życie 15 grudnia 2022 r., ponieważ data ta odpowiednio godzi ze sobą pilność reform oraz ryzyka związane z pospiesznym wdrożeniem. Zgodziła się też, że wcześniejsze przyjęcie standardów zarządzania jakością jest dozwolone.
45. W zakresie MSZJ 2 IAASB stwierdziła, że standard obowiązuje w przypadku:
 - (a) Badań i przeglądów sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2022 r. lub później oraz
 - (b) Zleceń usług poświadczających i innych powiązanych usług rozpoczynających się 15 grudnia 2022 r. lub później.

Sekcja F – Działania wspierające wdrożenie

46. IAASB zobowiązała się do wykonania działań wspierających wiedzę o MSZJ 2, jego zrozumienie i skuteczne wdrożenie. Dalsze informacje na temat działań wspierających wdrożenie związanych z MSZJ 2 dostępne są tutaj: [Plany wdrożenia Standardów Zarządzania Jakością.](#)

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

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

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

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

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

Niniejszy dokument *Podstawa wniosków sporządzona przez pracowników IAASB – Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 2, Kontrole jakości wykonania zlecenia*, opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2020 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w marcu 2022 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków sporządzona przez pracowników IAASB – Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 2, Kontrole jakości wykonania zlecenia* w języku angielskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków sporządzona przez pracowników IAASB – Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 2, Kontrole jakości wykonania zlecenia* w języku polskim © 2022 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Basis for Conclusions Prepared by the Staff of the IAASB – International Standard on Quality Management (ISQM) 2, Engagement Quality Reviews*, December 2020.

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

Przetłumaczony przez:





**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

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