

Wspierając małe i średnie firmy audytorskie w przygotowaniu do wdrożenia nowych standardów jakości PANA prezentuje skrót, opublikowanej 31 października 2022 r. przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC) <sup>1</sup>, pierwszej części z trzyczęściowej serii, pt. „Installment One Small Firm Implementation: It is time to get ready for the new quality management standards” („Część pierwsza materiałów do wdrożenia w małej firmie: Czas przygotować się na nowe standardy zarządzania jakością”). Publikacja dotyczy procesu opracowania planu realizacji wdrożenia, sposobu podejścia do ustalania celów jakościowych, procesu oceny ryzyka oraz zagadnienia skalowalności systemu jakości.

Co do zasady nowy standard KSKJ1 (Krajowy Standard Kontroli Jakości 1 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością PL 1) w odróżnieniu od obecnie obowiązującego standardu kontroli jakości opiera się o założenie, że jakością w FA należy ciągle zarządzać, czyli system ten powinien w sposób bieżący podlegać dostosowaniu do sytuacji FA, warunków zewnętrznych oraz przyszłych zagadnień zidentyfikowanych przez FA jako zagrożenie.

W związku z tym, zarządzanie jakością opiera się o poniżej zaprezentowane kroki następujące po sobie cyklicznie- co jest zaprezentowane na poniższym rysunku.

#### **Cykl zarządzania jakością zgodnie z KSKJ1**



Warte zauważenia jest, że obecnie istniejące i działające systemy jakości w FA zawierają już większość potrzebnych procedur i polityk związanych z dotychczas zaistniałymi ryzykami w FA. Jednakże ze względu na fakt, iż dotychczasowy standard kontroli jakości nie opierał się o sformalizowany proces określania celów i oszacowania ryzyk może okazać się, że nie wszystkie cele i ryzyka zostały dotychczas zidentyfikowane i wskazane w systemach FA.

Wskazówką, jaką daje w tym zakresie opracowanie IFAC, a skierowaną do jednoosobowych FA jest stwierdzenie: **„Nie postrzegaj Systemu Zarządzania Jakością jako zbioru zasad i procedur. Zamiast tego potraktuj to jako proces identyfikacji celów jakościowych, zagrożeń jakościowych i reakcji, które pomogą Ci w praktyce.”**

<sup>1</sup> z pełnym tekstem publikacji można zapoznać się na stronie <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/quality-management-series-small-firm-implementation-installment-one> lub też po przetłumaczeniu przez PIBR na stronach PIBR

Podejście do wdrożenia po raz pierwszy nowego standardu zostało, w odniesieniu do tego opracowania, opisane w odniesieniu do pierwszych trzech kroków projektu wdrożeniowego:

**Krok 1: Należy wyznaczyć koordynatora/kierownika projektu**, aby ułatwić realizację projektu i ustalić harmonogram. PANA wskazuje, że w tym kroku nawet w jednoosobowej działalności może okazać się, że FA wskaże inną niż właściciel FA osobę do jego opracowania.

**Krok 2: Przygotowanie:** należy zapoznać się z materiałami dotyczącymi standardów (przeczytaj standardy i inne materiały praktyczne).

**Krok 3: Spotkanie dotyczące określenia celów jakościowych:** należy wskazać swoje cele jakościowe, zidentyfikować co może pójść nie tak w ich osiągnięciu (czyli określ ryzyka), a następnie oszacować te ryzyka (przypisać im ocenę prawdopodobieństwa, możliwy wpływ na cele jakościowe, a następnie podsumować, jaka jest ogólna ocena ryzyka).

Agenda spotkania (należy to traktować również jako podstawę do rozmyślań w jednoosobowych FA) wskazuje, że w tym kroku, należy przejrzeć cele jakości dla następujących elementów określonych w KSKJ1:

- ład korporacyjny i przywództwo,
- stosowne wymogi etyczne,
- akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz konkretnych zleceń,
- wykonywanie zlecenia,
- zasoby,
- informacje i komunikacja.

FA powinna określić, które cele jakości są istotne dla świadczenia wszystkich usług przez firmę. Powinna to być większość celów zawartych w KSKJ1. Opracowanie wskazuje, że nie należy zmieniać sformułowań, chyba że nie są one istotne. Nacisk na niezmienną lub usuwanie niektórych słów wynika z tego, że wszelkie zmiany mogą spowodować, że zostanie stworzony system, który nie spełnia standardów.

Dla przykładu, w odniesieniu do elementu „ład korporacyjny i przywództwo”, nawet w jednoosobowych FA par. 28 KSKJ1 wskazuje elementy będące celami jakości, takie jak wskazane w punkcie a par. 28 KSKJ1 (firma wykazuje zaangażowanie w jakość poprzez kulturę istniejącą w całej firmie) czy też w punkcie e par. 28 KSKJ1 (zapotrzebowanie na zasoby, w tym zasoby finansowe, jest planowane, a zasoby są pozyskiwane, alokowane lub przydzielane konsekwentnie do zaangażowania firmy w jakość).

Załącznik D do opracowania IFAC wskazuje na przykłady dostosowania systemu jakości dla FA prowadzących działalność w formie jednoosobowej działalności przy założeniu, że FA nie prowadzi usług badania w odniesieniu do elementu wymienionego w par. 31 KSKJ1 czyli wykonywania zleceń. W załączniku wskazano, że podczas definiowania celów w przypadku takiej FA nie znajduje zastosowania cel wskazany w punkcie b tego paragrafu ze względu na skalowalność FA zaś słowa „zespoły wykonujące zlecenie” zostają zamienione przez słowo „biegły rewident”.

Dla zdefiniowanych celów jakości FA powinna przeprowadzić analizę ryzyka. IFAC wskazuje przykładowy format rejestru ryzyk:

	Ryzyko jakości		Reakcja – wskazanie odpowiedniego zapisu w systemie jakości	Reakcja – procedura
QR1		R1		
QR2		R2		

Publikacja wskazuje, że niektóre reakcje mogą pokrywać wiele ryzyk, a niektóre ryzyka mogą wymagać wielu odpowiedzi. Natomiast ze względu na działanie obecnie obowiązującego w FA systemu jakości warto jest wskazywać już zaprojektowane działania lub też dodać nowe, jeśli istnieje taka potrzeba.

Oprócz powyższego rejestru IFAC proponuje stworzenie listy elementów kontrolnych, dla których warto zbierać dane, aby sprawdzić czy dane ryzyko nie zmaterializowało się.

IFAC wskazał przykładowe punkty kontrolne:

Element	Możliwe oznaki braku spełnienia celów jakościowych	Możliwe przyczyny tego, że coś mogło pójść nie tak
Wykonywanie zlecenia (par. 31 KSKJ1)	Stwierdzono, że sprawozdania finansowe, do których wydano sprawozdania z badania zawierały istotne błędy.	Duża liczba zleceń w tym samym czasie, zbyt małe zasoby przeznaczone na realizację zlecenia.
	Przeglądy dokumentacji i monitoring wskazują na braki.	Niewystarczające zaangażowanie partnera w badanie.
	Występują przypadki postępowań sądowych.	Niewystarczająca liczba personelu, rotacja personelu.
	Skargi i zażalenia od niezadowolonych klientów, przekroczone terminy.	Klient spóźnił się z przekazaniem informacji lub dostarczył informację przygotowaną w pośpiechu, bez należytej staranności.
	Utrata klientów.	Nowe standardy księgowe lub atestacyjne nie zostały wprowadzone w odpowiedni sposób / szkolenia przeprowadzono w sposób pobeżny. Zasoby technologiczne i intelektualne nie zostały zaktualizowane / usterki nie zostały naprawione.
Akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz konkretnych zleceń (par. 30 KSKJ1)	Współpraca z klientami jest utrudniona lub klienci nie współpracują przy dostarczaniu informacji.	Ocena specyfiki klienta została dokonana w sposób niedokładny.
	Klienci są skrajnie nieelastyczni w sprawie wynagrodzeń i mogą płacić z opóźnieniem.	Nacisk na upraszczanie bądź pomijanie procedur oraz tworzenie presji finansowej i potencjalne zagrożenie dla niezależności – możliwe zwiększenie tego zagrożenia w przypadku kontynuacji zleceń.
	Nastawienie, że wszyscy potencjalni klienci są odpowiedni bez rozważenia konieczności posiadania wiedzy eksperckiej lub dotyczącej specyfiki branży klienta.	Pojawienie się nowych rodzajów działalności wśród podmiotów badanych może tworzyć lukę w wiedzy.

Kolejne kroki, które szczegółowo zostaną opisane w następnych publikacjach IFAC to:

**Krok 4: przydzielenie ról i osób.**

**Krok 5: zebranie dotychczasowej dokumentacji.** PANA wskazuje, że w odniesieniu do FA, które podlegały kontroli ten krok jest ułatwiony, gdyż inwentaryzacja dokumentacji jest przeprowadzana

przez FA w trakcie przygotowania do kontroli w odpowiedzi na pismo PANA oraz powtórnie w trakcie odpowiedzi na zalecenia sformułowane w raporcie z kontroli.

**Krok 6: dopasowanie aktualnych procedur w odpowiedzi na zidentyfikowane ryzyka.** PANA również w tym kroku wskazuje, że FA, która była kontrolowana powinna skorzystać z zaleceń zawartych w raporcie z kontroli wskazujących niezbędne do przygotowania lub skorygowania procedury.

**Krok 7: przygotowanie dokumentów wdrażających** (zarządzenie, spotkanie z kadrą FA).

**Krok 8: zaplanowanie kolejnych kroków w cyklu a dotyczących monitorowania i korygowania** (w 2023 r.).

PANA zaznacza, że kontrole prowadzone przez PANA (a w szczególności protokoły i raporty z kontroli) dostarczają FA informacji do zdefiniowania ryzyk, punktów kontrolnych oraz przygotowania reakcji na ryzyka dopasowanych do kontrolowanych FA.

Ponadto w opublikowanym sprawozdaniu z kontroli tematycznych (<https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/sprawozdaniezkontrolitematycznych/>) PANA wskazała w części „wskazania działań zaradczych” przykładowe reakcje na ryzyka dla różnych elementów systemu jakości FA wykonującej zlecenia dla podmiotów w alternatywnym systemie obrotu. W kolejnych publikacjach PANA będzie kontynuować takie podejście, aby wesprzeć FA w realizacji celu wskazanego w par. 14 KSKJ1, czyli:

„Celem firmy jest zaprojektowanie, wdrożenie i działanie systemu zarządzania jakością dla badań lub przeglądów sprawozdań finansowych lub zleceń innych usług atestacyjnych lub pokrewnych wykonywanych przez firmę, który zapewnia firmie racjonalną pewność, iż:

(a) firma i jej personel wypełniają swoje obowiązki zgodnie ze standardami zawodowymi i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi, a także, że przeprowadzają zlecenia zgodnie z takimi standardami i wymogami oraz

(b) sprawozdania z wykonania usługi wydane przez firmę lub partnerów odpowiedzialnych za zlecenie są odpowiednie w danych okolicznościach.”