

**POLITYKI I PROCEDURY
ZARZĄDZANIA SYSTEMEM
KONTROLI I PRZEPROWADZANIA
KONTROLI**

**POLSKIEJ AGENCJI NADZORU
AUDYTOWEGO**

wersja 5

kwiecień 2023 r.

1 Spis treści

Wykaz skrótów i terminów	3
2 Rozdział 1: Wstęp	5
1.1 Polityki przeprowadzania kontroli	5
1.2 Główny cel procedur kontroli PANA.....	6
1.3 Podstawy prawne.....	6
1.4 Zadania PANA w zakresie kontroli.....	7
1.5 Uprawnienia PANA w zakresie kontroli.....	7
1.6 Osoby kontrolujące i polityka zachowania tajemnicy.....	8
1.7 Wydawanie dokumentów w procesie kontroli PANA	9
Rozdział 2: Kontrole planowe	10
2.1 Zakres kontroli	10
2.2 Planowanie kontroli.....	13
2.3 Harmonogram realizacji kontroli	15
Rozdział 3: Proces kontroli planowych	16
3.1 Formy kontroli planowych	16
3.2. Obowiązki firmy audytorskiej w związku z kontrolą zdalną	16
3.3. Doręczenia pism w związku z kontrolą zdalną	16
3.4. Stosowanie przepisów ustawy PP	17
3.5 Przygotowanie kontroli	21
3.6. Przydział personelu do kontroli.....	22
3.7 Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli.....	23
3.8 Oświadczenie o „niezależności”	25
3.9 Wszczęcie kontroli	26
3.10 Czynności kontrolne w firmie audytorskiej	27
3.11 Zakończenie kontroli.....	35
3.12 Protokół kontroli	36
3.13 Zastrzeżenia do protokołu	37
3.14 Działania pokontrolne	37
3.15 Raport z kontroli.....	38
3.16 Akta kontroli	38
3.17 Weryfikacja realizacji zaleceń	39
Rozdział 4: Kontrole tematyczne i doraźne	40
4.1. Kontrole tematyczne	40
4.2. Kontrole doraźne	41
Rozdział 5: Informowanie odpowiednich organów	43
Rozdział 6: Zapewnienie jakości kontroli PANA	44

Rozdział 7: Zatwierdzanie Polityk i Procedur zarządzania systemem kontroli i przeprowadzania kontroli.....	48
Wykaz załączników.....	49

Wykaz skrótów i terminów

PANA/ Agencja	Polska Agencja Nadzoru Audytowego
PIBR	Polska Izba Biegłych Rewidentów
KRBR	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów
KNA	Komisja Nadzoru Audytowego
KNF	Komisja Nadzoru Finansowego
KEONA	Komitet Europejskich Organów Nadzoru Audytowego
IFIAR	Międzynarodowe Forum Niezależnych Regulatorów Audytu (ang. International Forum of Independent Audit Regulators)
JZP	jednostka zainteresowania publicznego
KSKJ1	Krajowy Standard Kontroli Jakości 1
KSB	Krajowe Standardy Badania
KSP	Krajowe Standardy Przeglądu
KSUA	Krajowe Standardy Usług Atestacyjnych innych niż Badanie i Przegląd
KSUP	Krajowe Standardy Usług Pokrewnych
SWKJ	system wewnętrznej kontroli jakości
Kodeks etyki	Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (IESBA)
ustawa	ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022 r. poz. 1302 ze zm.)
ustawa zmieniająca	ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2019 r. poz. 1571)
ustawa zmieniana	ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2019 r. poz. 1421)
dyrektywa 2006/43/WE	dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz. Urz. UE L 157 z 09.06.2006, str. 87, Dz. Urz. UE L 81

z 20.03.2008, str. 53, Dz. Urz. UE L 182 z 29.06.2013, str. 19, Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 196 oraz Dz. Urz. UE L 24 z 30.01.2016, str. 14/1)

rozporządzenie nr 537/2014	rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczególnych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77 oraz Dz. Urz. UE L 170 z 11.06.2014, str. 66)
KPA	ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2000 ze zm.)
ustawa PP	ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.)
ustawa o rachunkowości	ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.)
kontrolerzy Agencji	pracownicy PANA zatrudnieni na stanowisku związanym z przeprowadzaniem kontroli
osoby kontrolujące	kontrolerzy Agencji, eksperci oraz osoby niebędące kontrolerami Agencji, dokonujące osobiście czynności kontrolnych, upoważnieni przez PANA do przeprowadzenia poszczególnych kontroli
organ kontroli	PANA
przedsiębiorca / kontrolowany	kontrolowana firma audytorska
badanie ustawowe	badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej lub badanie rocznego sprawozdania finansowego, którego obowiązek przeprowadzania wynika z art. 64 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, przepisów innych ustaw lub przepisów prawa Unii Europejskiej, przeprowadzane zgodnie z krajowymi standardami badania
usługi atestacyjne	usługi mające na celu uwiarygodnienie w wysokim lub umiarkowanym stopniu zagadnień obejmujących w szczególności informacje finansowe i niefinansowe, systemy, procesy, a także aspekty zachowań lub postaw określonych podmiotów, w oparciu o dowody uzyskane w trakcie przeprowadzenia odpowiednich procedur, stanowiące podstawę wydawanej, zgodnie z przyjętymi kryteriami, oceny zagadnień będących przedmiotem tych usług, zamieszczonej w sprawozdaniu z wykonanej usługi
usługi pokrewne	usługi polegające na przeprowadzeniu uzgodnionych procedur, wykonywanych w oparciu o uzgodniony cel, zakres prac i sposób ich wykonania, których opis i wynik są przedstawione w raporcie z wykonania usługi, lub usługi kompilacji informacji

finansowych, których celem jest wykorzystanie wiedzy z zakresu rachunkowości do zebrania, sklasyfikowania i podsumowania informacji finansowych

2 Rozdział 1: Wstęp

1.1 Polityki przeprowadzania kontroli

Zaufanie publiczne do ładu korporacyjnego i sprawozdawczości finansowej zależy od zaufania publicznego do rewizji finansowej, stąd biegli rewidentzi i firmy audytorskie, dla zapewnienia wysokiego poziomu zaufania inwestorów i konsumentów, podlegają nadzorowi publicznemu, niezależnemu od środowiska zawodowego biegłych rewidentów.

PANA sprawuje niezależny nadzór nad biegłymi rewidentami, firmami audytorskimi i samorządem zawodowym biegłych rewidentów.

PANA dba o prawidłowe przeprowadzanie przez biegłych rewidentów badań sprawozdań finansowych w szczególności kluczowych jednostek gospodarczych.

W tym celu PANA ustanawia system zapewniania jakości badań ustawowych sprawozdań finansowych, usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe oraz usług pokrewnych oparty na kontrolach biegłych rewidentów i firm audytorskich.

System kontroli PANA powinien być bezstronny. Wybór osób uczestniczących w systemie kontroli jest dokonywany zgodnie z zasadą zagwarantowania obiektywizmu i niezależności od kontrolowanej firmy audytorskiej / biegłego rewidenta.

Podstawowym celem przeprowadzanych kontroli przez PANA jest nadzorowanie procesu badań ustawowych sprawozdań finansowych w dążeniu do poprawy ich jakości. PANA może również przeprowadzać kontrole w zakresie dotyczącym usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych w celu zweryfikowania poprawności wykonania tych usług.

Ustalenia i wnioski z kontroli stanowią podstawę zaleceń PANA, przekazywanych firmie audytorskiej. Realizacja zaleceń PANA podlega weryfikacji.

Zalecenia służą poprawie jakości badań ustawowych sprawozdań finansowych, usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe oraz usług pokrewnych, a tym samym zwiększają wiarygodność publikowanych informacji finansowych i zapewniają lepszą ochronę akcjonariuszy, współników, inwestorów, wierzycieli i innych zainteresowanych stron.

Zawód biegłego rewidenta wymaga postawy, w której interes publiczny stawiany jest zawsze ponad interes indywidualny, w której jakość wykonanej pracy stawiana jest ponad maksymalizację zysków firmy audytorskiej, która cechuje się stałym podnoszeniem zawodowych umiejętności.

Istotnym zadaniem PANA jest także prowadzenie współpracy międzynarodowej z Komisją Europejską oraz organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej, w szczególności w ramach KEONA, a ponadto z urzędami nadzoru państw trzecich. Współpraca ta zakłada dążenie do wypracowania spójności w podejściu do systemu nadzoru publicznego w obszarze kontroli.

1.2 Główny cel procedur kontroli PANA

Celem opracowania procedur kontroli PANA jest zebranie zasad przeprowadzania kontroli PANA, w tym wskazanie i opisanie:

- ✓ podstaw prawnych kontroli PANA,
- ✓ zakresu zadań i uprawnień PANA w zakresie kontroli,
- ✓ zasad planowania kontroli,
- ✓ szczegółowego zakresu kontroli,
- ✓ procesu kontroli wraz ze wzorami dokumentów, które będą sporządzane na poszczególnych etapach kontroli.

Procedury kontroli PANA służą zagwarantowaniu wypełnienia wszystkich obowiązków wynikających z ustawy i rozporządzenia nr 537/2014 oraz zapewnieniu jednolitości stosowania zasad przeprowadzania kontroli.

Stosowanie jednolitej metodyki kontroli jest niezbędne dla zapewnienia równego traktowania kontrolowanych firm audytorskich, a także porównywalności wyników poszczególnych kontroli, co da możliwość formułowania przez PANA wniosków mających na celu poprawę jakości badań ustawowych, usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe oraz usług pokrewnych i podejmowania systemowych działań.

Niniejszy dokument opisuje również działania podejmowane dla zapewnienia jakości przeprowadzanych kontroli PANA wspomagające realizację zadań zgodnie z wyznaczonymi celami i obowiązującymi przepisami prawa.

1.3 Podstawy prawne

Zasady niezależnego nadzoru nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi sprawowanego przez PANA regulują przepisy rozdziału 7 ustawy – *Nadzór publiczny* oraz następujące przepisy ustawy zmieniającej : art. 29 [niezakończone kontrole prowadzone przez PIBR], art. 31-33 [kontynuacja kontroli rozpoczętych przez KNA lub zaplanowanych i nierozpoczętych przez KNA], art. 39-40 [okres dostosowania dokumentacji do wymogów ustawy dla firm audytorskich oraz sprawozdania firm audytorskich].

Ustawa wdraża dyrektywę 2006/43/WE¹ oraz służy stosowaniu rozporządzenia nr 537/2014².

Do zagadnień dotyczących kontroli zapewnienia jakości zastosowanie mają przepisy art. 90 ust. 3-5 [zadania PANA], art. 95 [obowiązek zachowania tajemnicy], art. 106, 109 – 125 [zakres i procedura kontroli, zadania i uprawnienia PANA, regulacje dotyczące osób kontrolujących, w tym kontrolerów Agencji] ustawy.

Do kontroli PANA stosuje się przepisy rozdziału 5 ustawy PP – Ograniczenia kontroli działalności gospodarczej. Obowiązujące przepisy przewidują wyłączenie stosowania ustawy PP do kontroli PANA w zakresie art. 51 ustawy PP.

W sprawach nieuregulowanych w ustawie do kontroli przeprowadzanych przez PANA stosuje się odpowiednio przepisy art. 6–16 [zasady ogólne], art. 32–34 [pełnomocnik, przedstawiciel], art. 39–60 [doręczenia, wezwania, terminy], art. 67–88a [protokoły i adnotacje, udostępnianie

¹ Art. 29 dyrektywy 2006/43/WE nakłada na Państwa Członkowskie wymóg objęcia biegłych rewidentów i firm audytorskich systemem zapewnienia jakości i wskazuje kryteria jakie system ten musi spełniać.

² Art. 26 rozporządzenia nr 537/2014 określa wymogi w zakresie ustanowienia systemu zapewnienia jakości.

akt, dowody], z tym że termin wskazany w art. 79 § 1 wynosi 3 dni i art. 123–126 [postanowienia] oraz art. 141–144 [zażalenia] KPA. Do osób kontrolujących stosuje się również odpowiednio przepisy KPA dotyczące wyłączenia pracownika [art. 24 i 26]³.

1.4 Zadania PANA w zakresie kontroli

PANA przeprowadza kontrole w firmach audytorskich w zakresie badań ustawowych oraz może przeprowadzać kontrole usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe, a także usług pokrewnych.

PANA:

- ✓ określa procedury przeprowadzania kontroli,
- ✓ określa procedury informowania odpowiednich organów w sytuacji, gdy ustalenia dokonane w trakcie przeprowadzania kontroli mogą wskazywać na działania niezgodne z prawem, a tym samym wymagać wszczęcia przez te organy odpowiednich działań wyjaśniających,
- ✓ ustala roczne plany kontroli,
- ✓ sporządza raporty z kontroli oraz raporty z realizacji zaleceń,
- ✓ upoważnia osoby kontrolujące do przeprowadzenia poszczególnych kontroli.⁴

Poza kontrolami przewidzianymi w rocznych planach kontroli PANA może przeprowadzać w firmach audytorskich kontrole tematyczne⁵.

Ponadto, w przypadku powzięcia informacji o nieprawidłowościach w przeprowadzaniu badań ustawowych lub świadczeniu usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, PANA może przeprowadzić w firmach audytorskich kontrolę doraźną⁶.

Corocznie, do dnia 31 maja, PANA publikuje na stronie internetowej roczne sprawozdanie obejmujące kompleksową informację m.in. o ustaleniach i wnioskach z przeprowadzonych kontroli w firmach audytorskich oraz o zaleceniach wydanych w ramach przeprowadzonych kontroli oraz działaniach sprawdzających realizację tych zaleceń⁷.

1.5 Uprawnienia PANA w zakresie kontroli

PANA może zażądać udzielenia informacji niezbędnych dla celów przeprowadzenia kontroli także od osób uczestniczących w czynnościach biegłych rewidentów i firm audytorskich, jednostki, która podlegała badaniu przez firmę audytorską i biegłego rewidenta, podmiotów powiązanych / stron trzecich⁸.

³ Art. 115 ustawy.

⁴ Art. 111 ust. 2 ustawy.

⁵ Art. 123 ustawy.

⁶ Art. 124 ustawy.

⁷ Art. 90 ust. 5 ustawy.

⁸ Art. 90 ust. 6 ustawy.

PANA, w celu przeprowadzenia kontroli w firmach audytorskich w zakresie badań ustawowych, może zażądać⁹ od firmy audytorskiej wszelkich informacji niezbędnych do zaplanowania i przeprowadzenia kontroli, w tym w szczególności informacji dotyczących:

- ✓ działalności firmy audytorskiej,
- ✓ badań ustawowych przeprowadzonych przez firmę audytorską,
- ✓ sprawozdań finansowych JZP, skonsolidowanych sprawozdań finansowych tych jednostek oraz sprawozdań finansowych podmiotów wchodzących w skład grupy kapitałowej JZP.

Osoby kontrolujące mają uprawnienia służące gromadzeniu dowodów (w tym prawo wglądu do dokumentów, danych w systemach teleinformatycznych, żądania udzielania informacji/wyjaśnień), na podstawie których dokonuje się ustaleń kontroli¹⁰.

1.6 Osoby kontrolujące i polityka zachowania tajemnicy

Kontrole w zakresie dotyczącym badań ustawowych JZP przeprowadzają kontrolerzy Agencji¹¹.

Kontrole w zakresie dotyczącym badań ustawowych jednostek innych niż JZP, wraz z kontrolerami Agencji, pod nadzorem kontrolerów Agencji, mogą przeprowadzać osoby niebędące kontrolerami Agencji.¹²

Kontrole w zakresie usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu przeprowadzają kontrolerzy Agencji lub osoby niebędące kontrolerami Agencji.¹³

Określone czynności służące realizacji zadań kontrolnych PANA mogą być wykonywane również przez ekspertów na podstawie umowy cywilnoprawnej¹⁴.

PANA może skorzystać z ekspertów:

- ✓ dla przeprowadzenia określonych kontroli w przypadku niedostatecznej liczby kontrolerów Agencji¹⁵ lub
- ✓ gdy jest to niezbędne do właściwego przeprowadzenia kontroli, w szczególności, gdy wymagana jest specjalistyczna wiedza w obszarach objętych kontrolą (np. rzeczoznawca, aktuariusz, doradca podatkowy, prawnik, ekspert IT).

Ekspert musi korzystać z pełni praw publicznych, mieć nieposzlakowaną opinię a także nie może być skazany prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe. Funkcji eksperta w ramach kontroli przeprowadzanej w firmie audytorskiej nie może pełnić osoba, która w okresie 3 lat poprzedzających była partnerem lub pracownikiem danej firmy audytorskiej/biegłego rewidenta lub była w inny sposób powiązana z daną firmą audytorską/danym biegłym rewidentem. Eksperci nie mogą uczestniczyć w zarządzaniu organami i stowarzyszeniami zawodowymi, być przez nie zatrudniani i działać na ich rzecz w oparciu o inną umowę, ale mogą być ich członkami.¹⁶

⁹ Art. 111 ust. 3 ustawy.

¹⁰ Art. 114 ustawy.

¹¹ Art. 106 ust. 3 ustawy.

¹² Art. 106 ust. 3a ustawy.

¹³ Art. 123a ust. 5 ustawy.

¹⁴ Art. 92 ust. 4 ustawy.

¹⁵ Art. 109 ust 1. ustawy

¹⁶ Art. 109 ust. 1 oraz art. 26 ust. 5 rozporządzenia nr 537/2014.

O potrzebie skorzystania z eksperta i zakresie udziału eksperta w kontroli decyduje PANA.

PANA może przeprowadzać kontrole przy udziale osób niebędących kontrolerami Agencji.

Osoba niebędąca kontrolerem Agencji musi korzystać z pełni praw publicznych, mieć nieposzlakowaną opinię a także nie może być skazana prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe. W ramach kontroli przeprowadzanej w firmie audytorskiej nie może pełnić funkcji kontrolującego osoba, która w okresie 3 lat poprzedzających była partnerem lub pracownikiem danej firmy audytorskiej lub była w inny sposób powiązana z daną firmą audytorską.¹⁷

Kontrolerzy Agencji, eksperci, o których mowa w art. 109 ust 1 ustawy oraz osoby niebędące kontrolerami Agencji, o których mowa w art. 106 ust. 3a ustawy zwani są w ustawie osobami kontrolującymi¹⁸.

Prezes Agencji, Zastępca Prezesa Agencji, członkowie Rady Agencji, pracownicy Agencji i osoby zatrudnione w Agencji na podstawie umowy o dzieło, umowy zlecenia albo innych umów o podobnym charakterze oraz osoby kontrolujące, w zakresie spraw związanych z kontrolami, są obowiązani do zachowania tajemnicy¹⁹.

1.7 Wydawanie dokumentów w procesie kontroli PANA

Agencja może upoważnić pracowników Agencji do podejmowania działań w zakresie właściwości Agencji, w tym wydawania decyzji administracyjnych i postanowień. Upoważnienie nie może dotyczyć zadań zastrzeżonych dla Rady Agencji²⁰.

¹⁷ Art. 106 ust. 3a oraz art. 123a ust. 5 ustawy.

¹⁸ Art. 111 ust. 2 pkt 5 ustawy.

¹⁹ Art. 95 i 110 ustawy.

²⁰ Art. 94o ustawy.

Rozdział 2: Kontrole planowe

2.1 Zakres kontroli

System zapewnienia jakości sprawowany przez PANA odnosi się zarówno do firm audytorskich, jak i do biegłych rewidentów. Kontrole PANA obejmują zatem zagadnienia dotyczące zarówno działalności firm audytorskich, jak i wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów.

Czynności kontrolne dotyczące działalności firm audytorskich koncentrują się na rozpoznaniu i ocenie zaprojektowania / wdrożenia SWKJ w kontrolowanej firmie audytorskiej oraz weryfikacji jego skuteczności. Ponadto obejmują ocenę zgodności działalności firmy audytorskiej z ustawą i rozporządzeniem nr 537/2014, w szczególności w zakresie przedmiotu działalności, realizacji obowiązków sprawozdawczych i informacyjnych, naliczania i wnoszenia opłat z tytułu nadzoru.

Realizowane czynności kontrolne mają również na celu dokonanie oceny, czy wybrane do kontroli akta badania / dokumentacje badania²¹ potwierdzają właściwe stosowanie przez biegłych rewidentów przepisów prawa, standardów badania oraz wymogów w zakresie etyki i niezależności a zgromadzone dowody badania są wystarczające ilościowo i odpowiednie jakościowo do tego, aby inny, niezaangażowany w badanie doświadczony biegły rewident, mógł prześledzić ten proces. Kontrola akt badania / dokumentacji badania służy także zweryfikowaniu skuteczności działania SWKJ.

Przedmiotem oceny w trakcie kontroli (zarówno na poziomie oceny SWKJ, jak i poszczególnych akt badania / dokumentacji badania) jest również zagadnienie ilości i jakości zasobów wykorzystanych do przeprowadzenia badania oraz kwestie naliczonego i wypłaconego wynagrodzenia za badanie.

Ponadto ocenie podlega metodyka wykorzystywana przez firmę audytorską do przeprowadzania badań ustawowych.

W trakcie kontroli dokonywana jest również weryfikacja realizacji zaleceń z poprzedniej kontroli.

Zakres kontroli przewidzianej w rocznym planie kontroli PANA określony jest w art. 112 ustawy i obejmuje:

- 1) ocenę systemu wewnętrznej kontroli jakości w kontrolowanej firmie audytorskiej, w tym ocenę polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości tej firmy zapewniających przestrzeganie przez biegłych rewidentów i firmę audytorską:
 - a) mających zastosowanie standardów badania i kontroli jakości,
 - b) wymogów w zakresie etyki i niezależności określonych w niniejszej ustawie, zasadach etyki zawodowej oraz art. 4 i art. 5 rozporządzenia nr 537/2014,
 - c) innych mających zastosowanie przepisów prawa i wynikających z nich obowiązków;
- 2) testy zgodności procedur i przegląd akt badań rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych w celu zweryfikowania skuteczności systemu wewnętrznej kontroli jakości;

²¹ Art. 67 ust. 4 ustawy określa, co zwierają akta badania. Definicję pojęcia „dokumentacja badania” zawiera art. 68 pkt 1 ustawy. Rozporządzenie nr 537/2014 posługuje się pojęciem „zbiory dokumentacji z badania”, które jest równoznaczne z użytym w ustawie pojęciem „akta badania”.

- 3) w związku z ustaleniami dokonany na podstawie pkt 1) i 2), ocenę zawartości przynajmniej ostatniego sporządzonego, rocznego sprawozdania z przejrzystości zamieszczonego na stronie internetowej kontrolowanej firmy audytorskiej;
- 4) ocenę zgodności wybranej do kontroli dokumentacji badania z obowiązującymi przepisami prawa, wymogami standardów badania, kontroli jakości oraz wymogami w zakresie etyki i niezależności;
- 5) ocenę ilości i jakości zasobów osobowych, rzeczowych i finansowych wykorzystanych do przeprowadzenia badania, w tym ocenę przestrzegania wymagań w zakresie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, o którym mowa w art. 8 pkt 2 ustawy, na podstawie analizy wybranej dokumentacji badania w rozumieniu art. 68 pkt 1 ustawy oraz polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości kontrolowanej firmy audytorskiej w tym zakresie;
- 6) ocenę zgodności z przepisami prawa wynagrodzenia za badanie oraz inne usługi, naliczonego i wypłaconego kluczowemu biegłemu rewidentowi, członkom zespołu wykonującego zlecenie oraz kontrolowanej firmie audytorskiej lub innemu podmiotowi, z którego usług w trakcie badania korzystał kluczowy biegły rewident lub kontrolowana firma audytorska, na podstawie analizy wybranych akt badań, polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości kontrolowanej firmy audytorskiej w tym zakresie;
- 7) ocenę zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej z ustawą i rozporządzeniem nr 537/2014.

Akta badania podlegające sprawdzeniu podczas kontroli, wybiera się na podstawie analizy ryzyka nieprawidłowego przeprowadzenia badania ustawowego.²²

Podczas kontroli dokonywany jest również przegląd metodyki wykorzystywanej przez firmę audytorską do przeprowadzania badań ustawowych.²³

Podczas kontroli sprawdzeniu może podlegać również dokumentacja z wykonania usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu w celu zweryfikowania:

- 1) wpływu tych usług na jakość badania ustawowego lub
- 2) poprawności wykonywania tych usług.²⁴

Zakres kontroli z wykonania usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych może obejmować ocenę:

- 1) systemu wewnętrznej kontroli jakości w kontrolowanej firmie audytorskiej, w tym ocenę polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości tej firmy zapewniających przestrzeganie przez biegłych rewidentów i firmę audytorską:
 - a) mających zastosowanie krajowych standardów wykonywania zawodu i krajowych standardów kontroli jakości,
 - b) wymogów w zakresie etyki i niezależności określonych w zasadach etyki zawodowej,
 - c) innych mających zastosowanie przepisów prawa i wynikających z nich obowiązków;

²² Art. 112 ust. 2 ustawy

²³ Art. 112 ust. 4 ustawy

²⁴ Art. 112 ust. 3 ustawy

- 2) zgodności wybranej do kontroli dokumentacji wykonanej usługi z obowiązującymi przepisami prawa, krajowymi standardami wykonywania zawodu i krajowymi standardami kontroli jakości oraz wymogami w zakresie etyki i niezależności.²⁵

Do dokonania oceny w powyższym zakresie w trakcie kontroli brane są pod uwagę:

- ✓ aktualne przepisy ustawy,
- ✓ przepisy rozporządzenia nr 537/2014,
- ✓ KSKJ²⁶,
- ✓ KSB²⁷,
- ✓ KSP²⁸,
- ✓ KSUA²⁹,

²⁵ Art. 123a ustawy.

²⁶ Firmy audytorskie wykonujące badania lub przeglądy sprawozdań finansowych JZP, sporządzonych za okresy kończące się pomiędzy dniem 31 grudnia 2016 r., a dniem 31 grudnia 2017 r., zostały zobowiązane do dostosowania swojej działalności do przepisów uchwały nr 2784/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych do dnia 1 stycznia 2016 r., a pozostałe podmioty do dnia 1 stycznia 2017 r.

²⁷ Firmy audytorskie wykonujące badania sprawozdań finansowych JZP zostały zobowiązane do stosowania uchwały nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej (z późn. zm.) do badania sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2016 r. i później, a pozostałe podmioty za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2017 r. i później. W zależności od daty na jaką zostało sporządzone sprawozdanie finansowe firmy audytorskie są zobowiązane do stosowania odpowiednio następujących uchwał KRBR: uchwała nr 2783/52/2015 KRBR z dnia 10 lutego 2015 r., uchwała nr 2039/37a/2018 KRBR z dnia 19 lutego 2018 r. w sprawie krajowych standardów badania (700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z)), uchwała nr 2041/37a/2018 KRBR z dnia 5 marca 2018 r. oraz uchwała nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. z późn. zm. Od 1 stycznia 2020 r., zgodnie z postanowieniami § 4.8 uchwały nr 3430/52a/2019, stosuje się wyłącznie krajowe standardy badania (KSB) w brzmieniu przyjętym przez KRBR uchwałą nr 3430/52a/2019. Ww. uchwała wprowadza obowiązek stosowania już tylko jednej wersji KSB. Oznacza to, że biegły rewident przeprowadzając badanie sprawozdania finansowego niezależnie od tego za jaki okres zostało ono sporządzone, powinien stosować najnowszą wersję standardów i nie powinien stosować już wersji wcześniejszych. Od 1 stycznia 2020 r. do badania sprawozdania finansowego za okresy sprawozdawcze kończące się 31 grudnia 2019 r. lub później, jak również za lata wcześniejsze, np. 2018 czy 2017 rok, zastosowanie będzie miał ten sam jeden pakiet standardów z uchwałą nr 3430/52a/2019.

²⁸ W zależności od daty na jaką zostało sporządzone sprawozdanie finansowe/śródroczne informacje finansowe, w celu wykonania przeglądu, firmy audytorskie są zobowiązane do stosowania standardów przeglądu zawartych w poniższych uchwałach KRBR, odpowiednio:

- uchwała nr 2783/52/2015 KRBR z dnia 10 lutego 2015 r.,
- uchwała nr 2041/37a/2018 KRBR z dnia 5 marca 2018 r.,
- uchwała nr 3436/52e/2019 KRBR z dnia 8 kwietnia 2019 r. Od 1 stycznia 2020 r., zgodnie z postanowieniami § 3.6 uchwały nr 3436/52e/2019, korzystamy wyłącznie z krajowych standardów przeglądu (KSP) w brzmieniu przyjętym przez KRBR uchwałą nr 3436/52e/2019. Ww. uchwały wprowadzają obowiązek stosowania już tylko jednej wersji KSP. Oznacza to, że biegły rewident przeprowadzając przegląd sprawozdania finansowego lub innej historycznej informacji finansowej niezależnie od tego za jaki okres zostało ono sporządzone, powinien stosować najnowszą wersję standardów i nie powinien stosować już wersji wcześniejszych. Od 1 stycznia 2020 r. do przeglądu sprawozdania finansowego za okresy sprawozdawcze kończące się 31 grudnia 2019 r. lub później, jak również za lata wcześniejsze, np. 2018 czy 2017 rok, zastosowanie będzie miał ten sam jeden pakiet standardów z uchwałą nr 3436/52e/2019.

²⁹ W zależności od daty rozpoczęcia usługi atestacyjnej innej niż badanie i przegląd, firmy audytorskie są zobowiązane do stosowania standardów wykonywania usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd, zawartych w poniższych uchwałach KRBR, odpowiednio:

- uchwała nr 2783/52/2015 KRBR z dnia 10 lutego 2015 r.,

- ✓ KSUP³⁰
- ✓ Kodeks etyki.

2.2 Planowanie kontroli

Zgodnie z art. 106 ustawy częstotliwość kontroli uzależniona jest od wyników analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w badaniach ustawowych, przy czym kontrola nie może być przeprowadzana rzadziej niż:

- ✓ raz na 3 lata – w przypadku firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie ustawowe JZP spełniających kryteria dużej jednostki,
- ✓ raz na 6 lat – w przypadku firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie ustawowe pozostałych jednostek.

Zgodnie z art. 123a ustawy częstotliwość kontroli w firmach audytorskich w zakresie dotyczącym usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych, jest uzależniona od wyników analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w wykonaniu tych usług.

Taka konstrukcja przepisów oznacza, że proces planowania kontroli, tj. wyboru firm audytorskich, które zostaną ujęte w rocznym planie kontroli, opiera się na rozpoznaniu ryzyka wiążącego się z działalnością firm audytorskich lub cykliczności.

Wybór firm audytorskich do kontroli jest prowadzony w oparciu o wykaz firm audytorskich sporządzany na podstawie sprawozdań przekazywanych PANA, w terminie do ostatniego dnia lutego następnego roku przez firmy audytorskie ³¹.

Sprawozdania zawierają w szczególności:

- ✓ informacje, o których mowa w art. 14 rozporządzenia nr 537/2014 [wykaz zbadanych JZP wraz z podaniem uzyskanych od nich przychodów] w przypadku badań ustawowych JZP,
- ✓ informacje o podwykonawcach wraz ze wskazaniem czynności, jakie wykonywali – w przypadku badań ustawowych,
- ✓ informacje o osobach wykonujących usługi w imieniu firmy audytorskiej,
- ✓ informacje o liczbie, strukturze rodzajowej, podmiotowej, terytorialnej i wartościowej usług lub przychodów.³²

Przy analizie ryzyka wiążącego się z działalnością firm audytorskich, prowadzonej w oparciu m.in. o informacje zawarte w ww. sprawozdaniach, uwzględnia się m. in. takie czynniki ryzyka jak:

- ✓ specyfika/rozmiar działalności firmy audytorskiej (m.in. liczba przeprowadzonych badań sprawozdań finansowych, charakter jednostek objętych badaniami, liczba kluczowych

- uchwała nr 1153/28/2017 KRBR z dnia 4 lipca 2017 r.,
- uchwała nr 2041/37a/2018 KRBR z dnia 5 marca 2018 r.,
- uchwała nr 3436/52e/2019 KRBR z dnia 8 kwietnia 2019 r.

³⁰ W zależności od daty rozpoczęcia usługi pokrewnej, firmy audytorskie są zobowiązane do stosowania standardów wykonywania usług pokrewnych, zawartych w poniższych uchwałach KRBR, odpowiednio:

- uchwała nr 2041/37a/2018 KRBR z dnia 5 marca 2018 r.,
- uchwała nr 3436/52e/2019 KRBR z dnia 8 kwietnia 2019 r.

³¹ Art. 51 ustawy.

³² Art. 51 ustawy.

biegłych rewidentów i ew. zmiany w tym zakresie, forma prawna współpracy z biegłymi rewidentami, powiązania w ramach sieci),

- ✓ liczba badań ustawowych przeprowadzonych w JZP oraz badań podmiotów będących emitentami papierów wartościowych wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu,
- ✓ specyfika działalności podmiotów, na rzecz których firma audytorska wykonała badania ustawowe (sektory/branże, w których jednostki prowadzą działalność i rozmiary tych działalności),
- ✓ ustalenia poprzednich kontroli przeprowadzonych w firmie audytorskiej,
- ✓ wyniki monitorowania firmy audytorskiej (procesu wewnętrznego nadzorowania przestrzegania zasad i procedur kontroli jakości),
- ✓ informacje o nałożonych na firmę audytorską karach,
- ✓ informacje o karach nałożonych na biegłych rewidentów wykonujących usługi w ramach firmy audytorskiej,
- ✓ informacje o rozwiązanych umowach o badanie³³,
- ✓ inne dostępne informacje (np. artykuły prasowe, zasoby internetowe, informacje pozyskane od innych organów nadzoru, zawiadomienia skierowane do PANA).

W procesie wyboru firm audytorskich, które zostaną ujęte w rocznych planach kontroli, bierze się pod uwagę czas, który upłynął od poprzedniej kontroli celem wypełnienia obowiązku cyklicznego poddawania kontroli firm audytorskich:

- ✓ w przypadku przeprowadzania badań ustawowych JZP spełniających kryteria dużej jednostki – nie rzadziej niż raz na 3 lata,
- ✓ w przypadku przeprowadzania badań ustawowych pozostałych jednostek – nie rzadziej niż raz na 6 lat.

Ze względu na fakt, że do kontroli akt badania o wysokim stopniu specjalizacji konieczne są wyodrębnione zespoły kontrolerskie tworzone są 4 plany kontroli:

1. Plan kontroli „Banki” obejmujący badania banków, w tym banków spółdzielczych i SKOK-ów;
2. Plan kontroli „Ubezpieczenia” obejmujący badania zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji;
3. Plan kontroli „Fundusze inwestycyjne” obejmujący badania podmiotów działających na podstawie ustawy o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi
4. Plan kontroli „Podstawowy” obejmujący wszystkie typy badań.

Roczne plany kontroli, przygotowane w oparciu o powyżej opisane założenia, są ustalane uchwałą Rady Agencji i publikowane na stronie internetowej PANA.³⁴

³³ Obowiązek informowania PANA o rozwiązaniu umowy wynika z art. 66 ust. 9 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z art. 30 ust. 5 ustawy KRBR będzie informować PANA o realizacji tego obowiązku w rocznym sprawozdaniu przekazywanym Agencji corocznie do 31 marca.

³⁴ Art. 111 ust. 2c ustawy.

2.3 Harmonogram realizacji kontroli

Z uwagi na:

- ✓ przedstawione w pkt 2.2. terminy przekazywania sprawozdań przez firmy audytorskie oraz publikacji przez PANA wykazu firm audytorskich przeprowadzających badania ustawowe w JZP³⁵,
- ✓ coroczne przygotowywanie przez PANA ankiety IFIAR³⁶, w której prezentowane są ustalenia kontroli przeprowadzonych od 1 lipca roku N do 30 czerwca roku N+1,

proces realizacji kontroli („cykl kontroli”) będzie się odbywał corocznie zgodnie z poniższym harmonogramem:

sprawozdania firm audytorskich: luty roku N (np. 2023 r.)

wykaz firm audytorskich: 31 marca roku N (np. 2023 r.)

ustalenie rocznych planów kontroli N/N+1: maj roku N (np. 2023 r.)

publikacja rocznych planów kontroli N/N_1: do końca czerwca roku N (np. 2023 r.)

przeprowadzanie kontroli: 1 lipca roku N (np. 2023 r.) – 30 czerwca roku N+1 (np. 2024 r.)

Przyjęcie powyższego „cyklu kontroli” zapewni możliwość planowania kontroli w oparciu o najaktualniejsze informacje o badaniach oraz szybkiego objęcia kontrolą „najświeższych” badań, co daje możliwość odniesienia wyników kontroli do najaktualniej obowiązującego w firmie audytorskiej systemu wewnętrznej kontroli jakości.

Ponadto zbieżność „cyklu kontroli” z terminami, za jakie sporządzana jest ankieta IFIAR, przyczyni się do sprawnego jej przygotowywania.

³⁵ Art. 91 ustawy

³⁶ PANA jest członkiem IFIAR i przygotowuje wkład (w postaci corocznej ankiety) służący przygotowywaniu przez IFIAR corocznego *Przeglądu wyników kontroli firm audytorskich*.

Rozdział 3: Proces kontroli planowych

3.1 Formy kontroli planowych

Zgodnie z art. 115 ust. 1 ustawy, kontrole planowe, są prowadzone w sposób zdalny przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 344 ze zm.).

Kontrola planowa może być prowadzona w siedzibie:

- 1) Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego,
 - 2) kontrolowanej firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności
- jedynie w sytuacji, w której może to usprawnić prowadzenie kontroli.

W przypadku, gdy w trakcie przeprowadzania kontroli w sposób zdalny nie jest możliwe przeprowadzenie danej czynności przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu [art. 2 pkt 5](#) ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną, czynność tę przeprowadza się w siedzibie kontrolowanej firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności. W takim przypadku dotychczas przeprowadzone w trakcie kontroli czynności oraz dokonane w jej trakcie ustalenia pozostają w mocy. Wówczas osoba kontrolująca informuje kontrolowaną firmę audytorską, przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu [art. 2 pkt 5](#) ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną, o braku możliwości przeprowadzenia danej czynności przy użyciu środków komunikacji elektronicznej i terminie przeprowadzenia tej czynności w siedzibie firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności.

3.2. Obowiązki firmy audytorskiej w związku z kontrolą zdalną

W związku z przeprowadzaniem kontroli zdalnej, kontrolowana firma audytorska:

- 1) stosuje środki komunikacji elektronicznej w rozumieniu [art. 2 pkt 5](#) ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną, umożliwiające wykonywanie czynności kontrolnych, w tym przekazywanie obrazu i dźwięku w czasie rzeczywistym;
- 2) wyjaśnienia, oświadczenia i dokumenty kierowane do Agencji składa w formie pisemnej przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu [art. 2 pkt 5](#) ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną, przy czym w takim przypadku dowodem doręczenia jest potwierdzenie transmisji danych.

Firma audytorska wskazuje inny adres poczty elektronicznej przeznaczony do doręczeń dokumentów związanych z prowadzoną kontrolą, jeśli uznaje, że doręczenia mają być dokonywane na adres poczty elektronicznej inny niż ten, o którym mowa w art. 57 ust. 2 pkt 12 ustawy; adresem elektronicznym, na który będą dokonywane doręczenia może być również adres elektroniczny pełnomocnika. W takim przypadku adres wskazuje firma audytorska bądź ustanowiony pełnomocnik.

3.3. Doręczenia pism w związku z kontrolą zdalną

Zgodnie z art. 115b ust. 2 ustawy doręczenia pism do firmy audytorskiej w zakresie wynikającym z art. 115b ust. 1 ustawy będą wykonywane na adres poczty elektronicznej, o którym mowa w art. 57 ust. 2 pkt 12 ustawy. Dotyczy to również sytuacji, w której kontrolowana firma audytorska ustanowi pełnomocnika (-ów), chyba że firma audytorska bądź

ustanowiony pełnomocnik wskaże w imieniu firmy audytorskiej inny adres poczty elektronicznej przeznaczony do doręczeń dokumentów związanych z prowadzoną kontrolą. Oświadczenie podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym lub podpisem osobistym, zgodnie z zasadami reprezentacji firmy audytorskiej, powinny być przekazywane na adres: kontrolaXXXX@pana.gov.pl.

W przypadku, gdy czynności kontrolne przeprowadzane będą w siedzibie: 1) Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego bądź 2) kontrolowanej firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności (dalej jako „kontrola stacjonarna”), doręczenia mogą być dokonywane również w tradycyjny sposób, to jest bądź za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu [ustawy](#) z dnia 23 listopada 2012 r. - Prawo pocztowe bądź osobiście przez kontrolera (dalej jako „doręczenia tradycyjnie”).

W związku z przeprowadzaną kontrolą, pisma doręczane są w następujący sposób:

- 1) wezwanie o dostarczenie określonych dokumentów, które służą przygotowaniu kontroli (111 ust. 3 u.b.r.) – doręczenie tradycyjne;
- 2) zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli, o którym mowa w art. 48 ust. 2u.PP – doręczenie przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu [art. 2 pkt 5](#) ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (dalej jako „doręczenie przy użyciu środków komunikacji elektronicznej”);
- 3) imienne upoważnienie udzielone osobie kontrolującej przez Agencję do przeprowadzenia kontroli – doręczenie przy użyciu środków komunikacji elektronicznej (kontrola zdalna) bądź doręczenie tradycyjnie (kontrola stacjonarna, jeśli na tym etapie została podjęta decyzja o kontroli stacjonarnej);
- 4) doręczenia pism w trakcie przeprowadzanych czynności kontrolnych – doręczenia przy użyciu środków komunikacji elektronicznej (kontrola zdalna lub stacjonarna) lub doręczenie tradycyjne, w zależności od tego czy jest potrzeba wykonywania czynności kontrolnych zdalnie lub elektronicznie;
- 5) zawiadomienie o zakończeniu kontroli – doręczenie przy użyciu środków komunikacji elektronicznej bądź doręczenie tradycyjne, jeśli przeprowadzenie czynności kontrolnych miało miejsce stacjonarnie i czasowo zbiega się z zakończeniem kontroli;
- 6) protokół kontroli – doręczenie przy użyciu środków komunikacji elektronicznej;
- 7) informacja o sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń, o której mowa w art. 120 ust. 2 u.b.r. – doręczenie przy użyciu środków komunikacji elektronicznej;
- 8) zalecenia, o których mowa w art. 121 ust. 1 pkt 1 u.b.r. – doręczenie przy użyciu środków komunikacji elektronicznej;
- 9) raport z kontroli, o którym mowa w art. 122 u.b.r. – doręczenie przy użyciu środków komunikacji elektronicznej.

3.4. Stosowanie przepisów ustawy PP

Ustawa PP wprowadza zasadę, że kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorców przeprowadzana jest na zasadach określonych w rozdziale 5 tej ustawy. Dopiero w zakresie nieuregulowanym w tym rozdziale stosuje się odrębne przepisy, normujące postępowanie kontrolne prowadzone przez poszczególne organy kontroli³⁷.

³⁷ Art. 45 ustawy PP.

Unormowania zawarte w rozdziale 5 ustawy PP oznaczają, że przepisy te dotyczą kontroli w ścisłym rozumieniu tego pojęcia, a więc tych czynności organów kontroli, które prowadzone są u przedsiębiorcy w jego siedzibie.

Od kontroli lub poszczególnych czynności kontrolnych, o których mowa w tym rozdziale, należy odróżnić analizę dokumentów, danych i informacji zebranych w czasie kontroli, które dokonywane są już w siedzibie organu kontroli.

W przypadku kontroli PANA, przez kontrolę w ścisłym rozumieniu tego pojęcia, należy rozumieć czynności kontrolne w firmie audytorskiej.

Zakaz równoczesnych kontroli i czas trwania kontroli

Ustawa PP³⁸ formułuje zakaz równoczesnych kontroli różnych organów administracji. Reguluje ponadto czas trwania kontroli³⁹. Maksymalny czas kontroli jest zróżnicowany – zależy od wielkości kontrolowanego przedsiębiorcy.

Czas trwania wszystkich kontroli organu kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym nie może przekraczać⁴⁰:

- ✓ w odniesieniu do mikroprzedsiębiorców - 12 dni roboczych,
- ✓ w odniesieniu do małych przedsiębiorców - 18 dni roboczych,
- ✓ w odniesieniu do średnich przedsiębiorców - 24 dni roboczych,
- ✓ w odniesieniu do pozostałych przedsiębiorców - 48 dni roboczych.

Przedłużenie czasu trwania kontroli jest możliwe jedynie z przyczyn niezależnych od organu kontroli i wymaga uzasadnienia na piśmie. Uzasadnienie doręcza się przedsiębiorcy. Przedłużenie czasu trwania kontroli nie może naruszać terminów wskazanych powyżej.

Jeżeli wyniki kontroli wykazały rażące naruszenie przepisów prawa przez przedsiębiorcę, można przeprowadzić powtórny kontrolę w tym samym zakresie przedmiotowym w danym roku kalendarzowym, a czas jej trwania nie może przekraczać 7 dni. Czasu trwania powtórnej kontroli nie wlicza się do czasu, o którym mowa powyżej. Odstępstwo od tego zapisu zostało przewidziane w art. 115b ust. 6 ustawy (brak możliwości przeprowadzenia danej czynności przy użyciu środków komunikacji elektronicznej). Zgodnie z art. 115b ust. 7 ustawy czasu przerwy pomiędzy poinformowaniem firmy audytorskiej o braku możliwości przeprowadzenia danej czynności przy użyciu środków komunikacji elektronicznej a prowadzeniem danej czynności w siedzibie firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności nie wlicza się do czasu kontroli. Przerwa nie może być jednak dłuższa niż 5 dni roboczych.

Jeżeli działalność gospodarcza przedsiębiorcy jest już objęta kontrolą innego organu, organ kontroli odstąpi od podjęcia czynności kontrolnych oraz może ustalić z przedsiębiorcą inny termin przeprowadzenia kontroli.⁴¹

³⁸ Art. 54 ustawy PP.

³⁹ Art. 55 ustawy PP.

⁴⁰ Ustawa PP przewiduje przypadki, w których ograniczeń czasu kontroli nie stosuje się, jednakże wyjątki te nie dotyczą kontroli PANA.

⁴¹ Art. 54 ust. 5 ustawy PP.

Organ kontroli nie przeprowadza kontroli, w przypadku gdy ma ona dotyczyć przedmiotu kontroli objętego uprzednio zakończoną kontrolą przeprowadzoną przez ten sam organ, za wyjątkiem następujących sytuacji⁴²:

- ✓ kontrola ma dotyczyć okresu nieobjętego uprzednio zakończoną kontrolą;
- ✓ ponowna kontrola jest niezbędna do przeprowadzenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności, stwierdzenia wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej lub wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną;
- ✓ ponowna kontrola jest niezbędna do przeprowadzenia postępowania w związku z uchyleciem lub stwierdzeniem nieważności decyzji przez sąd administracyjny;
- ✓ ponowna kontrola jest niezbędna do przeprowadzenia postępowania w celu sprawdzenia wykonania zaleceń pokontrolnych organu lub wykonania decyzji lub postanowień nakazujących usunięcie naruszeń prawa, w związku z przeprowadzoną kontrolą;
- ✓ organ kontroli poweźmie uzasadnione podejrzenie, że uprzednio zakończona kontrola została przeprowadzona z naruszeniem prawa mającym wpływ na wynik kontroli lub dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe lub protokół kontroli został sporządzony w wyniku przestępstwa;
- ✓ po sporządzeniu protokołu kontroli z poprzedniej kontroli wyszły na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody nieznanne organowi administracji w chwili przeprowadzenia kontroli.

Książka kontroli⁴³

Przedsiębiorca prowadzi i przechowuje w swojej siedzibie książkę kontroli oraz upoważnienia i protokoły kontroli.

Książka kontroli powinna zawierać wpisy obejmujące:

- 1) oznaczenie organu kontroli;
- 2) oznaczenie upoważnienia do kontroli;
- 3) zakres przedmiotowy przeprowadzonej kontroli;
- 4) daty podjęcia i zakończenia kontroli.

Przedsiębiorca prowadzi książkę kontroli w postaci:

- 1) papierowej, w tym również w formie zbioru dokumentów, lub
- 2) elektronicznej.

Domniemywa się, że dane zawarte w książce kontroli prowadzonej w postaci elektronicznej znajdują potwierdzenie w dokumentach przechowywanych przez przedsiębiorcę.

Wpisów w książce kontroli prowadzonej w postaci:

- 1) papierowej – dokonuje kontrolujący;
- 2) elektronicznej – dokonuje przedsiębiorca.

W przypadku wszczęcia kontroli, przedsiębiorca jest obowiązany niezwłocznie okazać kontrolującemu książkę kontroli. Okazanie książki kontroli prowadzonej w postaci elektronicznej następuje przez zapewnienie dostępu przy użyciu urządzenia pozwalającego na zapoznanie się z jej treścią albo wykonanie wydruków z systemu informatycznego,

⁴² Art. 58 ustawy PP.

⁴³ Art. 57 ustawy PP.

w którym prowadzona jest książka kontroli, poświadczonych przez przedsiębiorcę za zgodność z wpisem w książce kontroli.

Przedsiębiorca nie okazuje książki kontroli, jeżeli jej okazanie jest niemożliwe ze względu na udostępnienie jej innemu organowi kontroli. W takim przypadku przedsiębiorca okazuje książkę kontroli w siedzibie organu kontroli w terminie 3 dni roboczych od dnia zwrotu tej książki przez inny organ kontroli.

Fakt, iż przedsiębiorca nie posiada książki kontroli nie będzie skutkował brakiem możliwości przeprowadzenia kontroli. Może jednak utrudnić korzystanie przez przedsiębiorcę z uprawnień jakie daje art. 55 ust. 1 ustawy PP (ograniczenia czasu kontroli).

Sprzeciw⁴⁴

Sprzeciw kontrolowanego wobec niektórych czynności organu kontroli jest formą ochrony prawnej kontrolowanego. Może on dotyczyć np.

- 1) braku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli,
- 2) podjęcia kontroli bez okazania legitymacji służbowej i upoważnienia do przeprowadzenia kontroli,
- 3) niepoinformowania kontrolowanego o jego prawach i obowiązkach w trakcie kontroli,
- 4) wykonywania kontroli podczas nieobecności kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej,
- 5) podejmowania i prowadzenia równocześnie więcej niż jednej kontroli u tego samego przedsiębiorcy,
- 6) przekroczenia dopuszczalnego czasu trwania kontroli,
- 7) podejmowania i prowadzenia kontroli bez ograniczeń czasowych w przypadkach innych niż wymienione w art. 55 ust. 2 ustawy PP.

Sprzeciw wnosi się:

- na piśmie do organu kontroli, o czym zawiadamia się również na piśmie kontrolującego (pracownika organu kontroli),
- w terminie 3 dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli przez organ kontroli lub wystąpienia przesłanki do wniesienia sprzeciwu.

Przedsiębiorca musi uzasadnić wniesienie sprzeciwu.

Wniesienie sprzeciwu powoduje wstrzymanie:

- 1) czynności kontrolnych przez organ kontroli, którego czynności sprzeciw dotyczy – z chwilą doręczenia kontrolującemu zawiadomienia o wniesieniu sprzeciwu;
- 2) biegu czasu trwania kontroli – od dnia wniesienia sprzeciwu do dnia zakończenia postępowania wywołanego jego wniesieniem.

W przypadku wniesienia sprzeciwu organ kontroli może, w drodze postanowienia, dokonać zabezpieczenia dowodów mających związek z przedmiotem i zakresem kontroli, na czas rozpatrzenia sprzeciwu. Zabezpieczeniu podlegają dokumenty, informacje, próbki wyrobów oraz inne nośniki informacji, jeżeli stanowią lub mogą stanowić dowód w toku kontroli.

Organ kontroli ma 3 dni robocze (od dnia otrzymania sprzeciwu) na rozpatrzenie sprzeciwu, tj. wydanie postanowienia o:

- odstąpieniu od czynności kontrolnych lub
- kontynuowaniu czynności kontrolnych.

⁴⁴ Art. 59 ustawy PP.

Na postanowienie nie służy zażalenie, jednakże Strona niezadowolona z postanowienia może, w terminie trzech dni od dnia doręczenia postanowienia, zwrócić się do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego z wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy albo w terminie 30 dni od dnia doręczenia postanowienia, wnieść do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie skargę na postanowienie. Skargę taką wnosi się za pośrednictwem Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

Od skargi należy uiścić wpis w kwocie 200 zł, płatny gotówką w kasie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie lub na rachunek bankowy tego Sądu wskazany w publikatorze teleinformatycznym – Biuletynie Informacji Publicznej (<http://bip.warszawa.wsa.gov.pl>). Strona może ubiegać się o przyznanie prawa pomocy, polegającego na zwolnieniu z kosztów sądowych oraz ustanowieniu adwokata lub radcy prawnego. Szczegółowe zasady dotyczące przyznawania prawa pomocy określają art. 243-262 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 259).

W trakcie biegu terminu do wniesienia wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy Strona może zrzec się prawa do zwrócenia się do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego z wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy. Z dniem doręczenia Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego oświadczenia o zrzeczeniu się prawa wniesienia wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy, postanowienie staje się ostateczne i prawomocne.

Do postępowań, o których mowa w art. 59 ust. 6 [wydania postanowienia dotyczącego dokonania zabezpieczenia dowodów mających związek z przedmiotem i zakresem kontroli, na czas rozpatrzenia sprzeciwu – jeżeli takiego zabezpieczenia organ kontroli dokonał w przypadku wniesienia sprzeciwu], art. 59 ust. 7 [wydania postanowienia w sprawie rozpatrzenia sprzeciwu] ustawy PP, w zakresie nieuregulowanym stosuje się przepisy KPA.

Dalsze szczegółowe zagadnienia dotyczące przeprowadzania kontroli, wynikające z ustawy PP, zostały opisane w kolejnych punktach niniejszego dokumentu.

3.5 Przygotowanie kontroli

Dla każdej FA zakładane są foldery i skrzynki do gromadzenia dokumentów w czasie kontroli:

- folder FAXXXX – folder na potrzeby przekazania przez FA informacji i dokumentów (gdzie XXXX oznacza numer FA na liście firm audytorskich, w przypadku numerów krótszych znaki uzupełniane są znakiem „0” z przodu numeru FA) na dyskach dostępnych dla FA oraz IT
- folder FKXXXX – folder na potrzeby prowadzenia dokumentacji kontroli dostępny dla Departamentu Kontroli
- skrzynka mailowa w formacie kontrolaXXXX@pana.gov.pl.

Foldery kontroli poszczególnych FA mają stałą strukturę. Na pierwszym poziomie wskazywany jest rok planu kontroli (np. 2022) wraz z dopełniającym oznaczeniem planu kontroli lub typu kontroli. Na kolejnych poziomach ustala się strukturę zgodną z fazami kontroli:

- 1.dok_otrz_przed_kontrola
- 2.dok_form_ze_strony_PANA
- 3.planowanie
- 4.dok_otrz_od_FA_w_czasie_kontr
- 5.nagrania
- 6.korespondencja mailowa z FA
- 7.protokol raport
- 8.dokumentacja tworzona przez kontrolerow

Na etapie przygotowania do kontroli gromadzone i analizowane są informacje dotyczące kontrolowanej firmy audytorskiej, w szczególności wynikające z:

- ✓ rocznego sprawozdania firmy audytorskiej,
- ✓ ostatniego opublikowanego sprawozdania z przejrzystości (w odniesieniu do ustawowych badań JZP),
- ✓ listy firm audytorskich / rejestru biegłych rewidentów,
- ✓ ustaleń poprzednich kontroli i podjętych działań pokontrolnych (zalecenia, postępowania dyscyplinarne, postępowania administracyjne w przedmiocie nałożenia kary),
- ✓ innych dostępnych informacji na temat firmy audytorskiej (KRS, CEIDG, strona internetowa firmy audytorskiej, zasoby internetowe, artykuły prasowe, informacje od innych organów nadzoru itp.).

Celem zebrania informacji niezbędnych do przygotowania kontroli w zakresie badań ustawowych do firm audytorskich ujętych w planie kontroli PANA kieruje, w trybie art. 111 ust. 3 ustawy, pismo o informacje niezbędne do zaplanowania i przeprowadzenia kontroli, w tym w szczególności o informacje dotyczące:

- 1) działalności firmy audytorskiej,
- 2) systemu wewnętrznej kontroli jakości,
- 3) badań ustawowych przeprowadzonych przez firmę audytorską,
- 4) sprawozdań finansowych JZP, skonsolidowanych sprawozdań finansowych tych jednostek oraz sprawozdań finansowych podmiotów wchodzących w skład grupy kapitałowej JZP,

Wzór pisma, zawierający przykładową listę informacji/dokumentów, o które można wystąpić do firmy audytorskiej, został ujęty w Załączniku 1 PISMO DO FIRMY AUDYTORSKIEJ.

Każde wysyłane pismo do FA jest rejestrowane w systemie EZD pod kolejnym numerem sprawy zgodnie z instrukcją kancelaryjną. Pisma są umieszczane również w folderze „2.dok_form_ze_strony_PANA”.

FA może przesłać dokumenty tak w formie elektronicznej, chyba że przesłanie dokumentów w formie papierowej prowadziłoby do usprawnienia kontroli. W przypadku przesłania w formie papierowej dokumentacja jest skanowana przez sekretariat i przekazywana w wersji papierowej do DK oraz w wersji elektronicznej przez EZD do Dyrektora DK. Dyrektor DK dekretuje i przekazuje do skopiowania do odpowiedniego folderu kontroli.

Przesłane przez FA informacje i dokumenty są dekodowane i rozpakowywane przez IT oraz są kopiowane do folderów kontroli o nazwach FKXXX do folderu „1.dok_otrz_przed_kontrola”.

DK prowadzi rejestr wysyłek oznaczając dla każdej FA datę pisma, datę wpływu dokumentów, mail wskazany do kontroli.

3.6. Przydział personelu do kontroli

Osoby wykonujące kontrolę (kontrolerzy, eksperci branżowi, eksperci zatrudnieni na umowy cywilnoprawne) przydzielane są do poszczególnych kontroli na podstawie:

- a) Informacji o niezależności
- b) Dostępności czasowej.

Przydzielenie osoby do kontroli odnotowywane jest w rejestrze kontroli prowadzonym w module kontroli. Osoby przydzielone do kontroli podpisują oświadczenia o niezależności (Załącznik 4 OŚWIADCZENIE O NIEZALEŻNOŚCI). Podpis może być złożony elektronicznie podpisem kwalifikowanym. W przypadku podpisania podpisem kwalifikowanym oświadczenie jest archiwizowane w folderze „2.dok_form_ze_strony_PANA”.

Do każdej kontroli przypisywany jest dyrektor lub zastępca dyrektora jako osoba nadzorująca. Wybór dyrektora lub zastępcy wykonywany jest losowo.

Osoba nadzorująca wskazuje kontrolera jakości z grona starszych kontrolerów.

PANA prowadzi wewnętrzny rejestr kontroli. Rejestr prowadzony jest w podziale na kontrole planowe, tematyczne i doraźne. Na podstawie rejestru upoważnieniu zostaje nadany kolejny numer (tożsamy z numerem kontroli).

Zakres informacyjny rejestru zawiera Załącznik 7 REJESTR KONTROLI. Rejestr prowadzony jest w systemie Kontrola.

Osoby przydzielone do kontroli przygotowują się do rozpoczęcia kontroli zapoznając się z informacjami dostępnymi w PANA. Działania podejmowane na etapie przygotowania kontroli prowadzą do rozpoznania ryzyk wiążących się z działalnością kontrolowanej firmy audytorskiej, biegłymi rewidentami wykonującymi czynności rewizji finansowej w jej imieniu oraz wykonanymi badaniami ustawowymi.

Na podstawie informacji zgromadzonych na etapie przygotowania kontroli, uzupełnionych podczas spotkania wprowadzającego, następuje określenie ryzyk na poziomie firmy, co determinuje wybór elementów systemu kontroli jakości do kontroli, dokumentacji badania podlegających sprawdzeniu podczas kontroli oraz obszarów dokumentacji badania do kontroli.

Podczas przygotowania kontroli sporządzany jest arkusz według wzoru określonego w Załączniku 2 PRZYGOTOWANIE KONTROLI. Arkusz może być sporządzony w formie elektronicznej podpisanej podpisami kwalifikowanymi i zarchiwizowany w folderze „3.planowanie”.

Informacje zawarte w tym arkuszu podlegają potwierdzeniu / uzupełnieniu na podstawie informacji uzyskanych podczas spotkania wprowadzającego. Podpisanie arkusza następuje po ustaleniu doboru próby akt do kontroli.

Przed rozpoczęciem kontroli możliwe jest wstępne ustalenie przez osoby kontrolujące terminu przeprowadzenia kontroli, np. poprzez nawiązanie telefonicznego bądź e-mailowego kontaktu z firmą audytorską. Informacja o tym terminie może być wzięta pod uwagę dla ustalenia terminu dokonania zawiadomienia firmy audytorskiej o zamiarze wszczęcia kontroli.

3.7 Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli

Przepis art. 48 ust. 1 ustawy PP nakłada obowiązek zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli.

Kontrola może być wszczęta nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia.

Na wniosek firmy audytorskiej kontrola może być wszczęta przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia.

W przypadku przekroczenia terminu 30 dni organ musi wysłać zawiadomienie ponownie.

Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli zawiera:

- 1) oznaczenie organu;
- 2) datę i miejsce wystawienia;
- 3) oznaczenie przedsiębiorcy;
- 4) wskazanie zakresu przedmiotowego kontroli;
- 5) imię, nazwisko oraz podpis osoby upoważnionej do zawiadomienia z podaniem zajmowanego stanowiska lub funkcji.

Wzór zawiadomienia stanowi Załącznik 3 ZAWIADOMIENIE O ZAMIARZE WSZCZĘCIA KONTROLI

Zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli wpisywane są do REJESTRU KONTROLI.

Zawiadomienia wpisywane są do systemu EZD (wraz z wysłanymi e-mailami jeśli korespondencja była prowadzona elektronicznie) oraz kopiowane do folderu „2.dok_form_ze_strony_PANA”.

Doręczenia

Kwestie doręczeń regulują przepisy art. 39-49b KPA, z których wynika w szczególności, że pisma doręcza się za pokwitowaniem przez operatora pocztowego, przez pracowników organu lub przez inne upoważnione osoby lub organy. Doręczanie pism możliwe jest również za pomocą środków komunikacji elektronicznej⁴⁵.

Pisma doręcza się:

- kontrolowanej firmie audytorskiej – gdy działa samodzielnie,
- pełnomocnikowi – w przypadku ustanowienia takiego pełnomocnika.

Odbierający pismo potwierdza doręczenie mu pisma swoim podpisem ze wskazaniem daty doręczenia. Jeżeli odbierający pismo uchyla się od potwierdzenia doręczenia lub nie może tego uczynić, doręczający sam stwierdza datę doręczenia oraz wskazuje osobę, która odebrała pismo i przyczynę braku jej podpisu.

Jeżeli adresat odmawia przyjęcia pisma przesłanego mu przez operatora pocztowego lub inny organ albo w inny sposób, pismo zwraca się nadawcy z adnotacją o odmowie jego przyjęcia i datą odmowy. Pismo wraz z adnotacją włącza się do akt sprawy. W takich przypadkach uznaje się, że pismo doręczone zostało w dniu odmowy jego przyjęcia przez adresata.

Terminy

Ponieważ zarówno ustawa PP, jak i ustawa przewidują terminy na wykonanie określonych czynności, należy zwrócić uwagę na następujące reguły wynikające z art. 57-60 KPA:

- ✓ jeżeli początkiem terminu określonego w dniach jest pewne zdarzenie, przy obliczaniu tego terminu nie uwzględnia się dnia, w którym zdarzenie nastąpiło; upływ ostatniego z wyznaczonej liczby dni uważa się za koniec terminu;

⁴⁵ W rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 123); po spełnieniu dodatkowych warunków.

- ✓ terminy określone w tygodniach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim tygodniu, który nazwą odpowiada początkowemu dniowi terminu;
- ✓ terminy określone w miesiącach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim miesiącu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, a gdyby takiego dnia w ostatnim miesiącu nie było - w ostatnim dniu tego miesiąca;
- ✓ terminy określone w latach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim roku, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, a gdyby takiego dnia w ostatnim roku nie było - w dniu poprzedzającym bezpośrednio ten dzień;
- ✓ jeżeli koniec terminu do wykonania czynności przypada na dzień uznany ustawowo za wolny od pracy lub na sobotę, termin upływa następnego dnia, który nie jest dniem wolnym od pracy ani sobotą.

Termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało nadane w polskiej placówce pocztowej operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (t.j. Dz. U. z 2020 poz. 1041) albo placówce pocztowej operatora świadczącego pocztowe usługi powszechne w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, Konfederacji Szwajcarskiej albo państwie członkowskim Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – stronie umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym.

Termin może być przywrócony na prośbę zainteresowanego, jeżeli uprawdopodobni, że uchybienie terminu nastąpiło bez jego winy. Prośbę o przywrócenie terminu należy wnieść w ciągu siedmiu dni od dnia ustania przyczyny uchybienia terminu. Jednocześnie z wniesieniem prośby należy dopełnić czynności, dla której określony był termin. O przywróceniu terminu postanawia właściwy w sprawie organ. Od postanowienia o odmowie przywrócenia terminu służy zażalenie.

3.8 Oświadczenie o „niezależności”

Proces kontroli PANA powinien być bezstronny. Wybór osób biorących udział w kontrolach dokonywany jest zgodnie z zasadą zagwarantowania niezależności od kontrolowanej firmy audytorskiej / biegłego rewidenta.

Mając na uwadze brzmienie art. 26 ust. 5 akapit pierwszy lit. c i d rozporządzenia nr 537/2014:

- ✓ dana osoba nie może pełnić funkcji osoby kontrolującej w ramach kontroli przeprowadzanej u biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej przed upływem przynajmniej trzech lat od momentu, gdy przestała być ona partnerem lub pracownikiem tego biegłego rewidenta lub tej firmy audytorskiej lub przestała być ona w inny sposób powiązana z tym biegłym rewidentem lub tą firmą audytorską,
- ✓ osoby kontrolujące składają oświadczenie o braku konfliktu interesów między nimi a biegłym rewidentem i firmą audytorską, które mają zostać poddane kontroli.

Osoba kontrolująca podlega wyłączeniu w szczególności od udziału w kontroli:

- 1) jeśli pozostaje z kontrolowaną firmą audytorską w takim stosunku prawnym, że wynik kontroli może mieć wpływ na jej prawa lub obowiązki,
- 2) swego małżonka oraz krewnych i powinowatych do drugiego stopnia, osoby związanej z nią z tytułu przysposobienia, opieki lub kurateli, przy czym powody wyłączenia osoby kontrolującej od udziału w kontroli trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli,

3) w przypadku stwierdzenia innych przyczyn, które mogłyby wywołać wątpliwości co do jej bezstronności.⁴⁶

Po wyznaczeniu zespołów do przeprowadzenia poszczególnych kontroli (przed przystąpieniem do przygotowania kontroli) osoby kontrolujące, składają oświadczenie w zakresie spełnienia warunków, o których mowa w art. 26 ust. 5 akapit pierwszy lit. c i d rozporządzenia nr 537/2014⁴⁷.

Przed wszczęciem poszczególnych kontroli osoby kontrolujące ponownie potwierdzają spełnianie warunków, o których mowa w art. 26 ust. 5 akapit pierwszy lit. c i d rozporządzenia nr 537/2014.

Oświadczenie składane jest pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia i zawiera klauzulę: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.”.

W przypadku, gdy po podpisaniu oświadczenia wystąpią okoliczności, które mogą mieć wpływ na utratę niezależności osoby kontrolujące są zobowiązane się do niezwłocznego poinformowania bezpośredniego przełożonego o tym fakcie.

Wzór oświadczenia stanowi Załącznik 4 OŚWIADCZENIE O NIEZALEŻNOŚCI.

Oświadczenia mogą być podpisane podpisem kwalifikowanym i zarchiwizowane w folderze „2.dok_form_ze_strony_PANA”.

3.9 Wszczęcie kontroli

Wszczęcie kontroli⁴⁸ następuje z dniem doręczenia kontrolowanej firmie audytorskiej imiennego upoważnienia udzielonego osobie kontrolującej przez PANA oraz okazania dokumentu potwierdzającego tożsamość osoby kontrolującej – funkcję takiego dokumentu może spełniać legitymacja służbowa lub dowód osobisty.

Upoważnienie zawiera:

- 1) wskazanie podstawy prawnej przeprowadzenia kontroli;
- 2) oznaczenie organu przeprowadzającego kontrolę;
- 3) datę i oznaczenie miejsca wystawienia upoważnienia;
- 4) imię i nazwisko osoby kontrolującej oraz numer dokumentu potwierdzającego jej tożsamość lub legitymacji służbowej;
- 5) wskazanie kontrolowanej firmy audytorskiej;
- 6) określenie zakresu przedmiotowego kontroli;
- 7) wskazanie daty wszczęcia i przewidywanego terminu zakończenia kontroli;
- 8) podpis osoby upoważnionej do wystawienia upoważnienia z podaniem zajmowanego stanowiska lub funkcji;
- 9) pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanej firmy audytorskiej, w tym pouczenie o przysługującym prawie zgłoszenia zastrzeżeń do protokołu.

Zmiana zakresu przedmiotowego kontroli oraz osoby kontrolującej wymaga wystawienia nowego upoważnienia.

Wzór upoważnienia stanowi Załącznik 5 UPOWAŻNIENIE.

Upoważnienie jest podpisywane podpisem kwalifikowanym osoby upoważnionej do wystawienia upoważnienia.

⁴⁶ Art. 115 ustawy i odpowiednio przepisy Rozdziału 5 w Dziale I KPA.

⁴⁷ Art. 106 ust. 4, art. 123a ust. 6 oraz art. 124 ust. 4 ustawy.

⁴⁸ Art. 113 ustawy.

Upoważnienie ewidencjonowane jest w systemie EZD (wraz z potwierdzeniem wysłania) oraz archiwizowane w folderze „2.dok_form_ze_strony_PANA”.

Kontrolowana firma audytorska potwierdza doręczenie upoważnienia, okazanie dowodu osobistego lub legitymacji służbowej oraz zapoznanie się z prawami i obowiązkami wynikającymi z ustawy. W przypadku upoważnienia w wersji elektronicznej FA odsyła upoważnienie podpisane podpisem kwalifikowanym do osób upoważnionych ze strony FA.

Po wszczęciu kontroli od kierownictwa kontrolowanej firmy audytorskiej badającej JZP pozyskiwane jest oświadczenie według wzoru określonego w Załączniku 6 OŚWIADCZENIE ZARZĄDU. W przypadku wersji elektronicznej oświadczenie jest archiwizowane w folderze „4.dok_otrz_od_FA_w_czasie_kontr”.

Pełnomocnik

Zgodnie z przepisami art. 32-34 KPA firma audytorska może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania. Pełnomocnictwo powinno być udzielone na piśmie, w formie dokumentu elektronicznego lub zgłoszone do protokołu. Treść pełnomocnictwa powinna określać zakres czynności, jakich może dokonywać pełnomocnik. Pełnomocnikiem może zostać wyłącznie osoba fizyczna posiadająca zdolność do czynności prawnych.

3.10 Czynności kontrolne w firmie audytorskiej

Spotkanie wprowadzające

Spotkanie to będzie służyć zapoznaniu się osób kontrolujących z informacjami na temat działalności kontrolowanej firmy audytorskiej / uzupełnieniu informacji zgromadzonych na etapie przygotowania kontroli zawartych w arkuszu sporządzonym według wzoru określonego w Załączniku 2 PRZYGOTOWANIE KONTROLI.

Spotkanie wprowadzające jest elementem istotnym dla dalszego przebiegu kontroli i prowadzić ma do prawidłowego rozpoznania działalności firmy audytorskiej.

Przykładowa agenda spotkania wprowadzającego została określona w Załączniku 8 SPOTKANIE WPROWADZAJĄCE. Kolejne spotkania mogą dotyczyć zagadnienia niezależności (Załącznik 8A SPOTKANIE NIEZALEŻNOŚĆ), sposobu lub zakresu działania firmy audytorskiej (Załącznik 8B1 SPOTKANIE W SPRAWIE SWKJ_dla firm badających JZP lub Załącznik 8B2 SPOTKANIE W SPRAWIE SWKJ_dla firm niebadających JZP lub Załącznik 8B3 SPOTKANIE W SPRAWIE SWKJ_dla JDG_bez personelu) oraz metodologii badania (Załącznik 8C SPOTKANIE W SPRAWIE METODOLOGII).

Wszystkie dokumenty przekazywane FA są archiwizowane w folderze „8.dokumentacja tworzona przez kontrolerów”.

Jeśli od poprzedniej kontroli PANA omawiane zagadnienia nie uległy zmianie (tak dokumentacja, jak i sposób działania) kontrolowana firma audytorska może złożyć oświadczenie, że nie ma zmian a osoby kontrolujące mogą włączyć do akt kontroli dokumenty, które zostały przekazane podczas poprzedniej kontroli informując o tym firmę audytorską w odpowiedniej notatce.

Wybór próby

Dokumentacje z badania ustawowego, usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych podlegające sprawdzeniu podczas kontroli, wybiera się na podstawie analizy ryzyka nieprawidłowego wykonania tych usług zgodnie z zakresem wskazanym w zawiadomieniu o zamiarze wszczęcia kontroli oraz upoważnieniu.

Przy analizie ryzyka brane będą pod uwagę m.in. informacje o:

- ✓ biegłym rewidencie sporządzającym dokumentację rewizyjną (w tym o liczbie wykonanych usług, ew. ustaleniach poprzednich kontroli, przeprowadzonych wobec niego dochodzeniach/postępowaniach dyscyplinarnych),
- ✓ jednostce, której sprawozdanie lub informacje finansowe w innej formie były przedmiotem wykonywanej usługi: sektor, ryzyko zagrożenia kontynuacji działalności,
- ✓ ustaleniach poprzedniej kontroli,
- ✓ wynikach monitorowania firmy audytorskiej (procesu wewnętrznego nadzorowania przestrzegania zasad i procedur kontroli jakości),

a także ryzyko związane z badaniem sprawozdań skonsolidowanych oraz ryzyko związane z badaniem podmiotów notowanych na zorganizowanych rynkach akcji prowadzonych poza rynkiem regulowanym w formule alternatywnego obrotu.

Dokonanie wyboru próby dokumentowane jest według wzoru określonego w Załączniku 9 WYBÓR PRÓBY. Dobór próby jest archiwizowany w folderze „3.planowanie”

Osoby kontrolujące informują przedstawiciela firmy audytorskiej o dokumentacjach badań wybranych do próby i proszą o dokumentację tych badań opracowaną, zgromadzoną i zarchiwizowaną w czasie badania przez biegłego rewidenta.

Na okoliczność potwierdzenia, że przedłożone do kontroli dokumentacje badania stanowią komplet dokumentów z tego badania, kontrolujący przedkładają firmie audytorskiej do podpisu oświadczenie, iż nie istnieją inne dokumenty, które mają związek z badaniem i nie zostały okazane kontrolującym. Wzór oświadczenia stanowi Załącznik 10 OŚWIADCZENIE O KOMPLETNOŚCI DOKUMENTACJI. W przypadku dokumentu przekazanego elektronicznie oświadczenie archiwizowane w folderze „4.dok_otrz_od_FA_w_czasie_kontr”.

Czas i miejsce wykonywania czynności kontrolnych

Kontrola PANA jest przeprowadzana w sposób zdalny w godzinach pracy lub czasie faktycznego wykonywania działalności przez kontrolowaną firmę audytorską lub w siedzibie PANA.

Jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli, kontrola może być prowadzona w siedzibie PANA lub w siedzibie kontrolowanej firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności⁴⁹.

Dla zapewnienia zgodności z przepisami osoby kontrolujące ustalają normalny czas pracy firmy audytorskiej i planują wykonanie pełnego zakresu kontroli w normalnych godzinach pracy. Jeżeli czynności kontrolne mają być prowadzone także poza godzinami pracy firmy audytorskiej, ale w czasie faktycznego wykonywania przez nią działalności, należy pozyskać od firmy audytorskiej oświadczenie o treści:

„Niniejszym informujemy, że w zaplanowanym okresie kontroli przeprowadzanej z upoważnienia Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, działalność gospodarcza naszej firmy audytorskiej będzie wykonywana, w godzinach od..... do.....”.

Wzór oświadczenia stanowi załącznik 11 OŚWIADCZENIE O GODZINACH WYKONYWANIA DZIAŁALNOŚCI. Dokument powyższy powinien być załączony do akt kontroli. W przypadku dokumentu przekazanego elektronicznie oświadczenie archiwizowane

⁴⁹ Art. 115a ust 1 i ust. 2 ustawy

w folderze „4.dok_otrz_od_FA_w_czasie_kontr”.

W przypadku gdy w trakcie przeprowadzania kontroli w sposób o którym mowa w art. 115a ust. 1 ustawy, nie jest możliwe przeprowadzenie danej czynności przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną, czynność tę przeprowadza się w siedzibie kontrolowanej firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności. W takim przypadku dotychczas przeprowadzone w trakcie kontroli czynności oraz dokonane w jej trakcie ustalenia pozostają w mocy. W takim przypadku osoba kontrolująca poinformuje kontrolowaną firmę audytorską, przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną, o braku możliwości przeprowadzenia danej czynności przy użyciu środków komunikacji elektronicznej i terminie przeprowadzenia tej czynności w siedzibie firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności. Czasu przerwy między poinformowaniem firmy audytorskiej o braku możliwości przeprowadzenia danej czynności przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną, o którym mowa w ust. 6 art. 115a ustawy, a przeprowadzeniem danej czynności w siedzibie firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności nie wlicza się do czasu trwania kontroli. Przerwa nie może być dłuższa niż 5 dni roboczych.

Kontrolowana firma audytorska lub upoważniona przez nią osoba ma prawo uczestniczyć w czynnościach kontrolnych⁵⁰.

Dokumenty przedstawiane przez kontrolowaną firmę audytorską na potrzeby przeprowadzanej kontroli powinny być sporządzane w języku polskim lub firma audytorska zapewnia ich pisemne tłumaczenie na język polski.⁵¹ Firmy audytorskie dostosowują dokumentację przedstawianą podczas kontroli do ww. wymogów do 31 sierpnia 2020 r.⁵²

Czynności kontrolne wykonuje się w obecności kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej. Kontrolowany jest obowiązany do pisemnego wskazania osoby upoważnionej do reprezentowania go w trakcie kontroli, w szczególności w czasie jego nieobecności. W przypadku nieobecności kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej albo niewykonania przez kontrolowaną firmę audytorską obowiązku wskazania osoby upoważnionej do reprezentowania jej w czasie kontroli, czynności kontrolne mogą być wykonywane w obecności innego pracownika firmy audytorskiej lub osoby zatrudnionej u przedsiębiorcy w ramach innego stosunku prawnego, którzy mogą być uznani za osobę, o której mowa w art. 97 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tj. Dz. U. z 2019 r, poz. 1145), lub w obecności przywołanego świadka, którym powinien być funkcjonariusz publiczny, niebędący jednak pracownikiem organu kontroli.⁵³

Dla zapewnienia zgodności z przepisami osoby kontrolujące pozyskują oświadczenie o osobach upoważnionych do reprezentowania kontrolowanego w trakcie kontroli, w szczególności w czasie nieobecności.

Wzór oświadczenia stanowi Załącznik 12 UPOWAŻNIENIE DO REPREZENTOWANIA W TRAKCIE KONTROLI.

Dokument powyższy powinien być załączony do akt kontroli. W przypadku dokumentu

⁵⁰ Art. 116 ust. 2 oraz art. 123a ust.8 ustawy.

⁵¹ Art. 50 ust. 1, art. 67 ust. 4a oraz art. 116 ust. 4 ustawy.

⁵² Art. 39 ustawy zmieniającej

⁵³ Art. 50 ustawy PP.

przekazanego elektronicznie oświadczenie archiwizowane w folderze „4.dok_otrz_od_FA_w_czasie_kontr”.

Do czasu trwania kontroli, o którym mowa w art. 55 ust. 1 (ustawy PP), nie wlicza się czasu nieobecności przedsiębiorcy lub osoby przez niego upoważnionej, jeżeli stanowi to przeszkodę w wykonaniu czynności kontrolnych⁵⁴.

Szczegółowy zakres czynności kontrolnych

Przedmiotem kontroli jest sprawdzenie pracy biegłych rewidentów i działalności firm audytorskich z punktu widzenia, czy praca ta i działalność były prowadzone zgodnie z przepisami prawa oraz wymaganiami standardów zawodowych i etycznych.

Zakres kontroli nie może wykraczać poza zakres wskazany w upoważnieniu.

Szczegółowy zakres czynności kontrolnych obejmuje:

1. ocenę struktury SWKJ w kontrolowanej firmie audytorskiej uwzględniającą:

- ✓ ocenę zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej z ustawą, rozporządzeniem, wymogami w zakresie etyki zawodowej, w tym niezależności,

w tym, ocenę:

- ilości i jakości zasobów osobowych, rzeczowych i finansowych wykorzystywanych do przeprowadzenia badania ustawowego lub usług atestacyjnych niebędących badaniem ustawowym, a także usług pokrewnych – z poziomu przyjmowania zleceń i kontynuowania współpracy z klientem oraz przeprowadzania zlecenia,
- przestrzegania wymagań w zakresie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego – z poziomu zasobów ludzkich,
- metodyki wykorzystywanej do przeprowadzania badań ustawowych – z poziomu przeprowadzanych zleceń w firmie audytorskiej;

- ✓ testy zgodności procedur w celu zweryfikowania skuteczności systemu wewnętrznej kontroli jakości;

Załącznik 13A SWKJ_LISTA KONTROLNA oraz

Załącznik 13B SWKJ_TESTY

2. ocenę wybranych do kontroli dokumentacji badania / akt badania sprawozdań finansowych, dokumentacji z wykonania usługi atestacyjnej innej niż badanie ustawowe lub usługi pokrewnej uwzględniającą:

A. ocenę zgodności wybranych do kontroli dokumentacji badania / akt badania sprawozdań finansowych, dokumentacji z wykonania usługi atestacyjnej innej niż badanie ustawowe lub usługi pokrewnej z mającymi zastosowanie odpowiednio standardami badania, standardami usług przeglądu, standardami usług atestacyjnych, standardami usług pokrewnych i standardami kontroli jakości, w tym, ocenę ilości i jakości zasobów osobowych, rzeczowych i finansowych oraz metodyki wykorzystywanej do przeprowadzania badań ustawowych, usług atestacyjnych niebędących badaniem ustawowym oraz usług pokrewnych – na podstawie wykonanych zleceń powyższych usług,

⁵⁴ Art. 50 ust. 4 ustawy PP.

Ocena akt badania / dokumentacji badania, dokumentacji usługi atestacyjnej innej niż badanie ustawowe lub usługi pokrewnej przeprowadzana jest na podstawie przeglądu odpowiednio dla usługi:

- a) zbadanego sprawozdania finansowego (informacji finansowej będącej przedmiotem przeglądu, informacji finansowej/ raportu/sprawozdania będącego przedmiotem innej usługi atestacyjnej itp.) – w celu identyfikacji:
 - znaczących obszarów badania/ innej usługi atestacyjnej/ usługi pokrewnej;
 - sposobu podejścia do złożonych kwestii rachunkowości.
- b) dokumentacji roboczej według zgodności ze standardami badania, standardami przeglądu, standardami usług atestacyjnych, standardami usług pokrewnych, regulacjami w zakresie badania oraz przeprowadzania innych usług atestacyjnych lub pokrewnych, standardami etycznymi;

Oceniając akta badania osoba kontrolująca dokonuje, także przeglądu:

- a) kluczowych stwierdzeń będących przedmiotem badania – w celu potwierdzenia udokumentowania wyrażonej opinii;
- b) znaczących zawodowych osądów dokonanych przez kluczowego biegłego rewidenta.

ocenę zgodności wybranych do kontroli dokumentacji badania / akt badania sprawozdań finansowych, dokumentacji usługi atestacyjnej innej niż badanie ustawowe lub dokumentacji usługi pokrewnej odpowiednio z ustawą, rozporządzeniem oraz wymogami w zakresie etyki zawodowej, w tym niezależności (w tym ocenę zgodności z przepisami prawa wynagradzania za badanie oraz inne usługi);

Załącznik 14 DOKUMENTACJA_SPOSTRZEŻENIA

Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB

Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY

3. ocenę zawartości rocznego sprawozdania z przejrzystości firmy audytorskiej (najbardziej aktualnego) uwzględniającą ustalenia czynności kontrolnych opisanych w pkt 1 i 2;

Załącznik 15 SPRAWOZDANIE Z PRZEJRZYSTOŚCI

4. ocenę zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej z ustawą i rozporządzeniem nr 537/2014.

Załącznik 16 DZIAŁALNOŚĆ FIRMY AUDYTORSKIEJ

5. weryfikację realizacji zaleceń z poprzedniej kontroli (jeśli dotyczy)

Załącznik 17 REALIZACJA ZALECEŃ.

Dokumentowanie czynności kontrolnych

Poniżej wskazane zostały zasady dokumentowania spostrzeżeń / ustaleń wynikających z przeprowadzonych czynności kontrolnych:

1. ocena struktury SWKJ w kontrolowanej firmie audytorskiej – dokumentowanie następuje poprzez wypełnienie Załącznika 13 SWKJ_OCENA; kontrolerzy mogą użyć w czasie przekazywania zapytań kontrolowanej firmie audytorskiej Załącznika 13C SWKJ_SPOSTRZEŻENIA.
2. ocena wybranych do kontroli dokumentacji badania / akt badania sprawozdań finansowych

W trakcie kontroli wybranej do próby dokumentacji badania/akt badania sprawozdań finansowych, dokumentacji z wykonania usługi atestacyjnej innej niż badanie ustawowe lub dokumentacji z wykonania usługi pokrewnej, przeprowadzana jest analiza dokumentacji

celem zidentyfikowania ryzyk/istotnych obszarów badania. Analiza przeprowadzana jest zgodnie z Załącznikiem 14C DOKUMENTACJA_ANALIZA.

Wyniki oceny zgodności wybranych do kontroli dokumentacji badania / akt badania sprawozdań finansowych, dokumentacji z wykonania usługi atestacyjnej innej niż badanie ustawowe lub dokumentacji z wykonania usługi pokrewnej, z ustawą, rozporządzeniem oraz wymogami w zakresie etyki zawodowej, w tym niezależności dokumentowane są poprzez wypełnienie Załącznika 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY.

Kontrolerzy mogą użyć w czasie przekazywania zapytań kontrolowanej firmie audytorskiej Załącznik 14 DOKUMENTACJA_SPOSTRZEŻENIA.

3. ocena zawartości rocznego sprawozdania z przejrzystości firmy audytorskiej – dokumentowanie następuje poprzez wypełnienie Załącznika 15,
4. ocena zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej z ustawą i rozporządzeniem nr 537/2014 – dokumentowanie następuje poprzez wypełnienie Załącznika 16,
5. weryfikacja realizacji zaleceń z poprzedniej kontroli (jeśli dotyczy) – dokumentowanie następuje poprzez wypełnienie Załącznika 17.

Czynności kontrolne mogą być również dokumentowane w postaci notatki podpisanej przez osobę kontrolującą, która dokonała tych czynności. Notatka może być także sporządzona w formie dokumentu elektronicznego.

W przypadku, gdy w wyniku kontroli zostaną stwierdzone nieprawidłowości, dokumentacja z kontroli powinna zawierać wystarczające i odpowiednie dowody potwierdzające opisany w protokole kontroli stan faktyczny.

Dokumentacja tworzona przez kontrolerów jest archiwizowana w folderze „8.dokumentacja tworzona przez kontrolerow”.

Uprawnienia osób kontrolujących

Na podstawie art. 114 ustawy osoby kontrolujące mają prawo:

- ✓ wstępu do wszystkich pomieszczeń kontrolowanej firmy audytorskiej,
- ✓ wglądu do wszelkich dokumentów kontrolowanej firmy audytorskiej,
- ✓ sporządzania uwierzytelnionych kopii, odpisów lub wyciągów z dokumentów oraz zestawień i danych niezbędnych do przeprowadzenia kontroli,
- ✓ wglądu do danych zawartych w systemie teleinformatycznym kontrolowanej firmy audytorskiej oraz sporządzania kopii lub wyciągów z tych danych, w tym w postaci elektronicznej,
- ✓ żądania udzielania ustnych lub pisemnych wyjaśnień w zakresie objętym kontrolą, w formie i terminie przez nią wyznaczonych, oraz zapewnienia terminowego udzielania wyjaśnień przez pracowników kontrolowanej firmy audytorskiej,
- ✓ żądania zapewnienia warunków i środków będących w dyspozycji kontrolowanej firmy audytorskiej niezbędnych do sprawnego przeprowadzania kontroli,
- ✓ żądania zapewnienia nienaruszalności zabezpieczonych przez osobę kontrolującą materiałów pozostawionych na przechowanie w kontrolowanej firmie audytorskiej.

Koszty sporządzenia kopii, odpisów lub wyciągów z dokumentów lub wyciągów z danych zawartych w systemie teleinformatycznym ponosi kontrolowana firma audytorska.

Osoba kontrolująca ma także prawo do żądania udzielenia informacji, w tym przekazania dokumentów, związanych z badaniami ustawowymi przeprowadzonymi przez kontrolowaną firmę audytorską od:

- ✓ badanych przez kontrolowaną firmę audytorską jednostek, ich jednostek powiązanych i stron z nimi powiązanych,
- ✓ osób trzecich, którym kontrolowana firma audytorska przeprowadzająca badanie ustawowe zleciła określone czynności w ramach umowy, o której mowa w art. 48 ust. 2 ustawy,
- ✓ innych osób uczestniczących w czynnościach biegłego rewidenta wykonywanych w ramach badań ustawowych,
- ✓ osób będących stroną powiązaną z biegłym rewidentem lub kontrolowaną firmą audytorską.

W czasie trwania kontroli kontrolowana firma audytorska wypełnia obowiązki, o których mowa powyżej w terminach i formach wskazanych przez osobę kontrolującą⁵⁵.

Dowody

Katalog dowodów, na podstawie których dokonuje się ustaleń kontroli, został uregulowany w art. 117 ustawy.

Dowodami tymi są:

- ✓ dokumenty,
- ✓ dane zawarte w systemach teleinformatycznych kontrolowanej firmy audytorskiej,
- ✓ ustne lub pisemne wyjaśnienia w zakresie objętym kontrolą,
- ✓ oświadczenia osób trzecich,
- ✓ wyniki oględzin,
- ✓ inne materiały, które mogą przyczynić się do stwierdzenia stanu faktycznego w zakresie objętym kontrolą.

Jako dowód należy w trakcie kontroli dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

W trakcie kontroli należy w sposób wyczerpujący zebrać i rozpatrzeć cały materiał dowodowy.

Gromadzenie dowodów, w szczególności dokumentów/informacji od kontrolowanej firmy audytorskiej w trakcie kontroli może następować w szczególności w drodze wymiany pism, wiadomości e-mail, pozyskiwania wyjaśnień lub oświadczeń.

Wszelkie przedstawione w trakcie kontroli dokumenty oraz informacje pisemne sporządzane przez kontrolowaną firmę audytorską na potrzeby przeprowadzanej kontroli powinny być opatrzone podpisem osoby przedstawiającej dokumenty lub sporządzającej informacje pisemne. W przypadku odmowy podpisania, osoba kontrolująca powinna sporządzić adnotację.

⁵⁵ Art. 116 ust. 3 ustawy.

Zgodność z oryginałem kopii odpisów lub wyciągów z dokumentów pozyskiwanych w trakcie kontroli potwierdza kontrolowana firma audytorska lub upoważniona przez nią osoba. Kopie papierowe dokumentów przekazywanych osobom kontrolującym w trakcie kontroli są potwierdzane „za zgodność z oryginałem” przez kontrolowaną firmę audytorską na każdej zadrukowanej stronie wraz ze wskazaniem daty potwierdzenia.

Dokumenty w formie elektronicznej opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym, a w przypadku innych niezbędnych dokumentów związanych z kontrolą, które stanowią odwzorowania cyfrowe dokumentów w postaci papierowej – kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym osoby potwierdzającej zgodność odwzorowania cyfrowego z dokumentem w postaci papierowej (art. 115b ust. 3).

Jeżeli zachodzi ryzyko / niebezpieczeństwo utraty dowodów osoba kontrolująca może wskazać sposób zabezpieczenia dowodów przez przechowywanie ich w siedzibie kontrolowanej firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności w oddzielnym, zamkniętym i opieczętowanym pomieszczeniu. O zwolnieniu dowodów spod takiego zabezpieczenia decyduje osoba kontrolująca.

Dokumenty urzędowe sporządzone w przepisanej formie przez powołane do tego organy państwowe w ich zakresie działania stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone.⁵⁶

Zamiast oryginału dokumentu kontrolowana firma audytorska może złożyć odpis dokumentu, jeżeli jego zgodność z oryginałem została poświadczona przez notariusza albo przez występującego w sprawie pełnomocnika firmy audytorskiej będącego adwokatem, radcą prawnym, rzecznikiem patentowym lub doradcą podatkowym.⁵⁷ W uzasadnionych przypadkach można zażądać od kontrolowanej firmy audytorskiej składającej odpis dokumentu przedłożenia oryginału tego dokumentu.

Fakty powszechnie znane oraz fakty znane PANA z urzędu nie wymagają dowodu. Fakty znane PANA z urzędu należy zakomunikować kontrolowanemu.

Wśród dowodów wymienionych w art. 117 wskazane zostały wyniki oględzin. W przypadku przeprowadzania dowodu z oględzin kontrolowana firma audytorska powinna być zawiadomiona o miejscu i terminie przeprowadzenia tego dowodu przynajmniej na 3⁵⁸ dni przed terminem.

Wzór zawiadomienia stanowi Załącznik 18 ZAWIADOMIENIE OGLEDZINY.

Zawiadomienie sporządza się w 2 jednobrzmiących egzemplarzach, z których jeden doręczany jest kontrolowanej firmie audytorskiej.

Zawiadomienia są podpisywane przez kontrolerów Agencji lub ekspertów, o których mowa w art. 109 ustawy, upoważnionych do przeprowadzenia kontroli.

⁵⁶ Możliwe jest przeprowadzenie dowodu przeciwko treści tych dokumentów. Jeżeli dokument znajduje się w aktach organu, wystarczy przedstawić urzędowo poświadczony przez ten organ odpis lub wyciąg z dokumentu. Można zażądać udzielenia odpisu lub wyciągu, jeżeli firma audytorska sama ich nie może uzyskać. Gdy konieczne będzie przejrzanie oryginału dokumentu, można wystąpić o jego dostarczenie.

⁵⁷ Zawarte w odpisie dokumentu poświadczenie zgodności z oryginałem przez występującego w sprawie pełnomocnika firmy audytorskiej będącego adwokatem, radcą prawnym, rzecznikiem patentowym lub doradcą podatkowym albo przez upoważnionego pracownika organu kontroli ma charakter dokumentu urzędowego.

⁵⁸ Art. 125 ustawy.

Firma audytorska ma prawo brać udział w przeprowadzeniu dowodu z oględzin. Jeżeli przedmiot oględzin znajduje się u osób trzecich, osoby te są obowiązane do okazania przedmiotu oględzin.⁵⁹

Z oględzin sporządza się protokół. Protokół sporządza się tak, aby z niego wynikało, kto, kiedy, gdzie i jakich czynności dokonał, kto i w jakim charakterze był przy tym obecny, co i w jaki sposób w wyniku tych czynności ustalono i jakie uwagi zgłosiły obecne osoby. Protokół odczytuje się wszystkim osobom obecnym, biorącym udział w czynności urzędowej, które powinny następnie protokół podpisać. Odmowę lub brak podpisu którejkolwiek osoby należy omówić w protokole. Skreśleń i poprawek w protokole należy tak dokonywać, aby wyrazy skreślone i poprawione były czytelne. Skreślenia i poprawki powinny być stwierdzone w protokole przed jego podpisaniem.⁶⁰

Wzór protokołu oględzin stanowi Załącznik 19 PROTOKÓŁ OGLEDZIN.

Protokoły oględzin są podpisywane przez kontrolerów Agencji bądź ekspertów, o których mowa w art. 109 ustawy, upoważnionych do przeprowadzenia kontroli.

W przypadku dostarczania przez firmę audytorską dowodów w formie elektronicznej są one archiwizowane w folderze „4.dok_otrz_od_FA_w_czasie_kontr” w podziale na otrzymane akta czy dokumentacje.

W przypadku prowadzenia kontroli przy użyciu środków komunikacji elektronicznej i dokumentowania spotkań w postaci nagrań wszystkie nagrania należy zarchiwizować w folderze „5.nagrania”.

W folderze „6.korespondencja mailowa z FA” należy zarchiwizować maile wymieniane z firmą audytorską w trakcie kontroli.

W przypadku włączenia do akt kontroli dowodów z poprzedniej kontroli należy przygotować z tej czynności notatkę i poinformować o tym fakcie kontrolowaną firmę audytorską.

W przypadku dowodów otrzymanych od stron trzecich należy stworzyć odrębny folder do przechowywania dowodów.

Spotkanie podsumowujące

Podsumowanie przeprowadzonych czynności kontrolnych i omówienie ich wstępnych rezultatów jest dokonywane na spotkaniu z osobami upoważnionymi do reprezentowania kontrolowanej firmy audytorskiej.

Przed spotkaniem należy przygotować agendę, której przykładowy wzór został określony w Załączniku 20 SPOTKANIE PODSUMOWUJĄCE.

3.11 Zakończenie kontroli

Zakończenie kontroli następuje z dniem doręczenia kontrolowanej firmie audytorskiej zawiadomienia o jej zakończeniu⁶¹.

⁵⁹ Jeżeli kontrolowana firma audytorska/osoba trzecia bezzasadnie odmówi okazania przedmiotu oględzin, może być ukarana grzywną. W kwestii ukarania grzywną PANA wydaje postanowienie, na które służy zażalenie. PANA może na wniosek ukaranego, złożony w ciągu siedmiu dni od daty otrzymania zawiadomienia o ukaraniu, uznać za usprawiedliwioną odmowę okazania przedmiotu oględzin i zwolnić od kary grzywny. Na odmowę zwolnienia od kary służy zażalenie. (art. 88 KPA)

⁶⁰ Art. 67, 68, 71 KPA.

⁶¹ Art. 118 ust. 1 ustawy.

Wzór zawiadomienia stanowi Załącznik 21 ZAWIADOMIENIE O ZAKOŃCZENIU KONTROLI.

Zawiadomienia o zakończeniu kontroli są podpisywane przez kontrolerów Agencji, bądź ekspertów, o których mowa w art. 109 ustawy, upoważnionych do przeprowadzenia kontroli.

Zawiadomienie sporządzane jest w formie elektronicznej i doręczane na adres wskazany przez firmę audytorską do kontaktu bądź dodatkowy adres mail do kontroli .

Zawiadomienie może być podpisane podpisem kwalifikowanym przez kontrolerów Agencji, bądź ekspertów, o których mowa w art. 109 ustawy, upoważnionych do przeprowadzenia kontroli.

Kontrolowana firma audytorska potwierdza doręczenie zawiadomienia. W przypadku zawiadomienia w wersji elektronicznej FA odsyła zawiadomienia podpisane podpisem kwalifikowanym osób upoważnionych ze strony FA.

3.12 Protokół kontroli

W terminie 30 dni roboczych od dnia zakończenia kontroli, osoba kontrolująca sporządza protokół kontroli⁶².

Protokół kontroli zawiera w szczególności⁶³:

- 1) nazwę i adres kontrolowanej firmy audytorskiej;
- 2) wskazanie jednostek organizacyjnych kontrolowanej firmy audytorskiej objętych kontrolą;
- 3) imiona i nazwiska oraz stanowiska służbowe osób kontrolujących;
- 4) datę upoważnienia do przeprowadzenia kontroli oraz wzmianki o jego zmianach;
- 5) określenie zakresu przedmiotowego kontroli;
- 6) określenie dnia wszczęcia i zakończenia kontroli;
- 7) imiona i nazwiska oraz stanowiska służbowe osób składających oświadczenia oraz udzielających informacji i wyjaśnień w trakcie przeprowadzania kontroli;
- 8) opis wykonanych czynności kontrolnych oraz ustaleń faktycznych i opis stwierdzonych nieprawidłowości oraz ich zakres, w tym opis ustaleń faktycznych i opis stwierdzonych nieprawidłowości w zakresie sprawozdania z przejrzystości;
- 9) opis załączników, z podaniem nazwy każdego załącznika;
- 10) pouczenie kontrolowanej firmy audytorskiej o przysługującym prawie zgłoszenia zastrzeżeń do protokołu;
- 11) określenie miejsca i dnia sporządzenia protokołu kontroli.

Wzór protokołu stanowi Załącznik 22 PROTOKÓŁ KONTROLI.

Protokół kontroli podpisuje kontroler Agencji lub ekspert, o którym mowa w art. 109 ustawy⁶⁴.

⁶² Art. 118 ust. 2 ustawy.

⁶³ Art. 118 ust. 3 ustawy.

⁶⁴ Art. 118 ust. 4 ustawy.

Protokół sporządza się w 2 jednobrzmiących egzemplarzach, z których jeden doręcza się kontrolowanej firmie audytorskiej. W przypadku gdy FA udzieliła zgody na komunikację drogą elektroniczną protokół może być sporządzony elektronicznie i podpisany podpisem kwalifikowanym przez kontrolerów Agencji, bądź ekspertów, o których mowa w art. 109 ustawy, upoważnionych do przeprowadzenia kontroli.

Po doręczeniu protokołu kontroli nie dokonuje się w protokole żadnych poprawek ani dopisków. Oczywiście omyłki pisarskie lub rachunkowe prostuje osoba podpisująca protokół, parafując sprostowania. PANA o sprostowaniu oczywistych omyłek informuje pisemnie kontrolowaną firmę audytorską.⁶⁵

3.13 Zastrzeżenia do protokołu

W terminie 20 dni roboczych od dnia doręczenia protokołu kontroli kontrolowana firma audytorska może zgłosić PANA pisemne, umotywowane zastrzeżenia do protokołu.

O sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń PANA informuje kontrolowaną firmę audytorską w terminie 14 dni roboczych od dnia ich otrzymania.

W przypadku niezgłoszenia zastrzeżeń we wskazanym terminie przyjmuje się, że kontrolowana firma audytorska nie kwestionuje ustaleń kontroli.⁶⁶

3.14 Działania pokontrolne

W wyniku kontroli dokonywane są ustalenia dotyczące stwierdzonych w jej toku nieprawidłowości.

Zasadniczo dotyczą one trzech obszarów⁶⁷:

- ✓ procesu badania ustawowego, innej usługi atestacyjnej niebędącej badaniem ustawowym lub usługi pokrewnej, w tym braku wystarczających i odpowiednich dowodów stanowiących podstawę dla wyrażonej przez biegłego rewidenta odpowiednio dla przeprowadzonej usługi: opinii, wniosku itp.,
- ✓ zasad rachunkowości, w tym nierozpoznania lub niewłaściwego zaadresowania istotnych błędów lub potencjalnie istotnych błędów w zastosowanych zasadach rachunkowości w sprawozdaniu finansowym zbadanym przez kluczowego biegłego rewidenta,
- ✓ systemu kontroli jakości w firmach audytorskich, w tym odstępstw od standardu kontroli jakości oraz wymogów etycznych, w tym przede wszystkim niezależności (odstępstw mogących wpłynąć na jakość badania, ze względu na ich znaczenie lub naturę systemową).

W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości podczas kontroli PANA podejmuje następujące działania pokontrolne⁶⁸:

- ✓ kieruje do kontrolowanej firmy audytorskiej *zalecenia* wraz z określeniem odpowiedniego terminu umożliwiającą ich realizację⁶⁹,
- ✓ jeżeli istnieją do tego podstawy – wszczyna postępowanie wyjaśniające lub dochodzenie *dyscyplinarne* lub składa zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przewinienia dyscyplinarnego do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego,

⁶⁵ Art. 119 ustawy.

⁶⁶ Art. 120 ustawy.

⁶⁷ Przegląd wyników kontroli firm audytorskich przeprowadzony przez IFIAR.

⁶⁸ Art. 121 ustawy.

⁶⁹ W przypadku zaleceń dotyczących SWKJ termin ich realizacji nie może przekraczać 12 miesięcy.

- ✓ w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, o których mowa w art. 182 ust. 1 ustawy – wszczyna wobec kontrolowanej firmy audytorskiej *postępowanie administracyjne*.

3.15 Raport z kontroli

PANA kieruje do kontrolowanej firmy audytorskiej raport z kontroli zawierający główne ustalenia i wnioski z kontroli, w tym zalecenia, a także informacje o planowanych pozostałych ww. działaniach pokontrolnych.

Wzór raportu z kontroli stanowi Załącznik 23 RAPORT Z KONTROLI.

Projekt raportu przygotowują osoby kontrolujące.

Po przygotowaniu projektu raportu z kontroli osoba obsługująca Stanowisko ds. kontroli wewnętrznej dokonuje weryfikacji dokumentacji kontrolnej w celu:

- ✓ potwierdzenia, że czynności kontrolne zostały w całości zrealizowane,
- ✓ weryfikacji, czy dokumentacja kontrolna została sporządzona kompletnie,
- ✓ sprawdzenia, czy wszystkie ustalenia kontroli są poparte odpowiednimi dowodami źródłowymi,
- ✓ weryfikacji, czy dokumentacja kontrolna potwierdza zredagowane w projekcie raportu z kontroli zalecenia.

Projekt raportu z kontroli jest przygotowywany w terminie 60 dni roboczych od dnia przekazania kontrolowanemu informacji o sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń do protokołu.

3.16 Akta kontroli

Przebieg i ustalenia kontroli są dokumentowane przez osoby kontrolujące w aktach kontroli.

Akta kontroli obejmują dowody i inne dokumenty mające znaczenie dla ustaleń prowadzonej kontroli, a w szczególności:

- ✓ upoważnienie,
- ✓ zawiadomienia,
- ✓ wezwania,
- ✓ oświadczenia,
- ✓ dokumentację z czynności kontrolnych,
- ✓ protokoły z art. 67 KPA,
- ✓ protokół kontroli,
- ✓ zastrzeżenia firmy audytorskiej do protokołu kontroli,
- ✓ informację PANA o sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń,
- ✓ raport z kontroli,
- ✓ informacje firmy audytorskiej o sposobie wdrożenia zaleceń.

Akta kontroli prowadzi się zgodnie z tokiem dokonywanych czynności, numerując kolejno strony akt.

W przypadku kontroli prowadzonej przy użyciu środków komunikacji elektronicznej akta kontroli prowadzone są na dyskach PANA zgodnie z opisem w rozdziale 3.

Akta kontroli sporządza się w jednym egzemplarzu i przechowuje w sposób zabezpieczający je przed utratą lub uszkodzeniem. Akta prowadzone w sposób elektroniczny zabezpiecza się przed nieuprawnionym dostępem.

3.17 Weryfikacja realizacji zaleceń

W przypadku firm audytorskich, w których, zgodnie z art. 106 ust. 2 pkt 2 ustawy, kontrola przeprowadzana jest nie rzadziej niż raz na 6 lat, weryfikacja realizacji zaleceń z poprzedniej kontroli może odbywać się w okresie wcześniejszym niż termin następnej kontroli. PANA prowadzi wykaz firm audytorskich, do których po przeprowadzonej kontroli skierowano zalecenia.

Wykaz zawiera:

- 1) nazwę i numer ewidencyjny firmy audytorskiej,
- 2) numer kontroli,
- 3) datę raportu,
- 4) odwołanie do punktu raportu,
- 5) treść zaleceń,
- 6) termin realizacji zaleceń.
- 7) datę odpowiedzi firmy audytorskiej

Weryfikacja realizacji zaleceń przeprowadzana jest przez osoby kontrolujące (jednoosobowo lub w zespole) wyznaczone przez PANA, po złożeniu przez kontrolerów oświadczenia o niezależności.

Weryfikacja realizacji zaleceń przeprowadzana jest w siedzibie PANA w oparciu o przekazaną przez firmę audytorską informację.

Jeśli stwierdzenie wykonania zaleceń wymaga nieograniczonego dostępu do akt badania firmy audytorskiej, to w przypadku gdy:

- w firmie audytorskiej ma być przeprowadzona kontrola planowa PANA w bieżącym cyklu kontrolnym, podczas tej kontroli dokonuje się weryfikacji realizacji zaleceń,
- nie zaplanowano przeprowadzenia w firmie audytorskiej kontroli planowej PANA w bieżącym cyklu kontrolnym, PANA może uwzględnić firmę audytorską w najbliższym planie kontroli, w celu umożliwienia dokonania weryfikacji realizacji zaleceń.

W przypadku nieprzekazania przez firmę audytorską informacji, PANA wysyła do firmy audytorskiej wezwanie do jej złożenia. Wezwanie zawiera zastrzeżenie, że niezłożenie informacji w wyznaczonym terminie traktowane będzie jak brak realizacji zaleceń.

W przypadku wątpliwości co do treści informacji, PANA występuje do firmy audytorskiej o przekazanie dodatkowych dokumentów, dowodów, wyjaśnień itp.

Raport z realizacji zaleceń jest sporządzany zgodnie z wzorem określonym w załączniku nr Załącznik 24 RAPORT Z REALIZACJI ZALECEŃ.

PANA może podjąć decyzję o zakończeniu weryfikacji oraz w sytuacji uznania zaleceń za niewykonane, podjąć działania określone w art. 121 ust. 1 pkt 2 lub 3 ustawy.

Rozdział 4: Kontrole tematyczne i doraźne

4.1. Kontrole tematyczne

PANA może przeprowadzać kontrole tematyczne⁷⁰ w firmach audytorskich, w zakresie dotyczącym usług atestacyjnych i usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu.

Zakres kontroli tematycznych może obejmować wybrane zagadnienia dotyczące np. zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej z przepisami, SWKJ, prawidłowości dokumentacji ustawowych badań sprawozdań finansowych.

Kontrola tematyczna jest prowadzona przez kontrolerów Agencji, na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez PANA. (*patrz pkt 3.6. niniejszego dokumentu*)

W trakcie kontroli tematycznych kontrolerzy Agencji mogą korzystać z pomocy ekspertów. Kontrole tematyczne w firmach audytorskich, w zakresie usług atestacyjnych i usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu na rzecz jednostek innych niż JZP wraz z kontrolerami Agencji, pod nadzorem kontrolerów Agencji, mogą przeprowadzać osoby niebędące kontrolerami Agencji, o których mowa w art. 106 ust. 3a.

W przypadku niewystarczającej liczby kontrolerów Agencji do przeprowadzenia kontroli tematycznej, kontrolę przeprowadza ekspert, który poza warunkami, o których mowa w art. 26 ust. 5 akapit pierwszy lit. c i d oraz ust. 5 akapit drugi zdanie czwarte rozporządzenia nr 537/2014, spełnia warunki, o których mowa w art. 106 ust. 3 pkt 2-4.⁷¹

Kontrolowana firma audytorska jest obowiązana udzielać wszelkich żądanych informacji i wyjaśnień w zakresie objętym kontrolą tematyczną, w wyznaczonej postaci i wyznaczonym terminie przez osobę kontrolującą.

Kontrola tematyczna prowadzona jest zdalnie.⁷²

Z kontroli tematycznych PANA sporządza sprawozdanie zawierające ogólne ustalenia i wnioski wraz ze wskazaniem działań zaradczych, jakie firmy audytorskie mają podjąć. Sprawozdanie jest publikowane na stronie internetowej PANA.

Do kontroli tematycznych stosuje się odpowiednio następujące przepisy ustawy:

- ✓ art. 111 ust 1 i 2 – procedury kontroli PANA,
- ✓ art. 113 - wszczęcie kontroli,
- ✓ art. 114 ust. 1 i 2 - uprawnienia osób kontrolujących,
- ✓ art. 115 - wyłączenie pracownika,
- ✓ art. 115a i art. 115 b ust. 1 pkt 1-3, 8 ust. 2-7 – kontrola zdalna,
- ✓ art. 115c – kontrola w siedzibie Agencji.
- ✓ art. 116 ust. 4 – dokumenty przedstawiane przez kontrolowaną firmę audytorską
- ✓ art. 117 - dowody,

⁷⁰ Art. 123 ustawy, art. 51 ust. 3a ustawy PP.

⁷¹ Art. 123 ustawy

⁷² Art. 123 ust. 8 ustawy.

✓ art. 118 ust. 1 - zakończenie kontroli.

Przy przeprowadzaniu kontroli tematycznych należy zatem stosować odpowiednio zapisy niniejszych procedur kontroli PANA dotyczące powyższych zagadnień.

Pamiętać należy również o stosowaniu w trakcie kontroli tematycznych przepisów ustawy PP. (patrz szczególnie pkt 3.1. i 3.3. niniejszego dokumentu)

4.2. Kontrole doraźne

W przypadku powzięcia informacji o nieprawidłowościach w przeprowadzaniu badań ustawowych lub świadczeniu usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, PANA może przeprowadzić kontrolę doraźną⁷³. Kontrola jest prowadzona w sposób zdalny, przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną.

Kontrola doraźna PANA ma na celu wyjaśnienie, czy nieprawidłowości, o których powzięto informację, miały miejsce.

Kontrola doraźna jest prowadzona przez kontrolerów Agencji lub osoby niebędące kontrolerami Agencji, o których mowa w art. 106 ust. 3a, na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez PANA. (patrz pkt 3.6. niniejszego dokumentu)

W trakcie kontroli doraźnych kontrolerzy PANA oraz osoby niebędące kontrolerami Agencji, o których mowa w art. 106 ust. 3a mogą korzystać z pomocy ekspertów.

Kontrolowana firma audytorska jest obowiązana udzielać wszelkich żądanych informacji i wyjaśnień, w tym przekazywać dokumenty, w zakresie objętym kontrolą doraźną, w wyznaczonej postaci i wyznaczonym terminie przez osobę kontrolującą.

W przypadku podejrzenia rażącego naruszenia przez firmę audytorską przepisów prawa, krajowych standardów wykonywania zawodu lub zasad etyki w związku z badaniami ustawowymi lub świadczeniem usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych oraz jeżeli jest to istotne dla zapewnienia prawidłowego:

- ✓ funkcjonowania, stabilności, bezpieczeństwa, przejrzystości lub zaufania do rynku finansowego, lub zapewnienia ochrony interesów uczestników tego rynku lub
- ✓ funkcjonowania, stabilności lub bezpieczeństwa obrotu gospodarczego, lub
- ✓ funkcjonowania, stabilności lub bezpieczeństwa rynku usług świadczonych przez firmy audytorskie

PANA może przeprowadzić kontrolę doraźną również wtedy, gdy w kontrolowanej firmie audytorskiej prowadzona jest równocześnie kontrola przez inny organ lub PANA wyczerpała limit czasu trwania kontroli w danym roku kalendarzowym, o którym mowa w art. 55 ustawy PP. Warunkiem niezbędnym do jej przeprowadzenia jest uchwała podjęta przez Radę PANA⁷⁴.

Czas trwania kontroli doraźnej, o której mowa powyżej, nie może przekroczyć czasu, o którym mowa w art. 55 ustawy PP.

Do kontroli doraźnych stosuje się odpowiednio następujące przepisy ustawy:

⁷³ Art. 124 ustawy.

⁷⁴ Art. 124 ust. 6a ustawy.

- ✓ art. 109 ust. 1 – przeprowadzanie kontroli przez eksperta
- ✓ art. 111 ust. 1 i 2 - procedury kontroli PANA,
- ✓ art. 113 - wszczęcie kontroli,
- ✓ art. 114 - uprawnienia osób kontrolujących,
- ✓ art. 115 - wyłączenie pracownika,
- ✓ art. 115a i art. 115 b – kontrola zdalna,
- ✓ art. 115c – kontrola w siedzibie Agencji,
- ✓ art. 116 ust.4 - dokumenty przedstawiane przez kontrolowaną firmę audytorską
- ✓ art. 117 - dowody,
- ✓ art. 118 i art. 119 - zakończenie kontroli, protokół,
- ✓ art. 120 - zastrzeżenia do protokołu,
- ✓ art. 121 - działania pokontrolne PANA,
- ✓ art. 122 - raport z kontroli.

Przy przeprowadzaniu kontroli doraźnych należy zatem stosować odpowiednio zapisy niniejszych procedur kontroli PANA dotyczące powyższych zagadnień.

Pamiętać należy również o stosowaniu w trakcie kontroli doraźnych przepisów ustawy PP. *(patrz szczególnie pkt 3.1. i 3.3. niniejszego dokumentu)*

Rozdział 5: Informowanie odpowiednich organów⁷⁵

Ustalenia dokonane w trakcie kontroli PANA mogą wskazywać na działania niezgodne z prawem, a tym samym wymagać wszczęcia przez właściwe organy odpowiednich działań wyjaśniających. W takich przypadkach istnieje konieczność poinformowania przez PANA odpowiednich organów o dokonanych w trakcie kontroli ustaleniach. Sposób postępowania regulowany jest odrębną „Procedurą informowania odpowiednich organów o okolicznościach, mogących wskazywać na niezgodne z prawem działania, które zostały zidentyfikowane w trakcie przeprowadzania kontroli przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego”.

⁷⁵ Art. 111 ust. 2 pkt 2 ustawy.

Rozdział 6: Zapewnienie jakości kontroli PANA

Dla prawidłowego funkcjonowania ustanowionego przez PANA systemu zapewnienia jakości usług atestacyjnych lub usług pokrewnych konieczne jest podejmowanie działań w celu utrzymania/poprawienia jakości, przysporzenia wartości oraz usprawniania procesu kontroli PANA.

Na program zapewnienia jakości kontroli PANA składają się następujące elementy:

- ✓ struktura organizacyjna PANA,
- ✓ system zarządzania dokumentacją,
- ✓ nadzór / koordynacja pracy,
- ✓ komunikacja wewnątrz PANA,
- ✓ kwalifikacje kontrolerów Agencji,
- ✓ kwalifikację ekspertów, o których mowa w art. 109 ust. 1 ustawy,
- ✓ coroczny przegląd *Polityk i Procedur zarządzania systemem kontroli i przeprowadzania kontroli PANA*.

Struktura organizacyjna PANA

PANA jest organem sprawującym niezależny nadzór nad biegłymi rewidentami, firmami audytorskimi i samorządem zawodowym biegłych rewidentów.

Kompetencje PANA a także zasady organizacji pracy PANA są określone, stabilne i zapewniają niezależność.

System zarządzania dokumentacją

Dla celów realizacji i dokumentowania kontroli PANA oraz komunikowania ich wyników wprowadzone zostały wzory stosowanych dokumentów, tj.: upoważnienia, list sprawdzających, protokołu kontroli, raportu z kontroli.

Jednolite wzory dokumentów stosowane są we wszystkich kontrolach PANA.

Nadzór / koordynacja pracy

Za realizację poszczególnych kontroli odpowiedzialni są kontrolerzy Agencji lub eksperci, o których mowa w art. 109 ust. 1 ustawy, dysponujący wiedzą w odpowiednich dziedzinach, niezbędną do realizacji zadań.

Bieżący merytoryczny nadzór nad realizacją zadań wykonywanych przez kontrolerów Agencji, ekspertów, o których mowa w art. 109 ust. 1 ustawy lub osób niebędących kontrolerami Agencji sprawuje Dyrektor Departamentu Kontroli.

PANA wyznacza kierunki w zakresie realizacji zadań kontrolnych i zatwierdza rezultaty kontroli.

Komunikacja wewnętrzna

Posiedzenia Rady Agencji poświęcane są planowaniu prac PANA, zagadnieniom horyzontalnym wymagającym wspólnego rozwiązania. Na posiedzeniach Rada Agencji podejmuje decyzje co do kierunków działań PANA, które następnie są realizowane przez PANA.

Kierownictwo PANA odpowiada za przekazanie ustaleń z posiedzeń Rady PANA pracownikom PANA, a ponadto za zapewnienie – poprzez spotkania wydziałowe bądź

indywidualne rozmowy z pracownikami – komunikacji wewnątrz PANA (przydzielanie zadań, udzielanie instrukcji dotyczących ich wykonania, rozwiązywanie problemów wynikających w trakcie realizacji poszczególnych zadań).

W trakcie realizacji kontroli kontrolerzy Agencji, eksperci, o których mowa w art. 109 ust. 1 ustawy oraz osoby niebędące kontrolerami Agencji, pozostają w kontakcie telefonicznym lub mailowym celem bieżącej wymiany informacji niezbędnych do realizacji zadania.

Kwalifikacje kontrolerów Agencji, ekspertów, o których mowa w art. 109 ust. 1 ustawy

Kontrolerzy Agencji spełniają kryteria merytoryczne wynikające z przepisów art. 26 ust. 5 rozporządzenia nr 537/2014, tj.:

- ✓ posiadają kierunkowe wykształcenie, a także doświadczenie w obszarze badania sprawozdań finansowych i rachunkowości / sprawozdawczości finansowej w połączeniu ze szczegółowym szkoleniem w zakresie kontroli zapewnienia jakości,
- ✓ nie wykonują czynnie zawodu biegłego rewidenta i nie są zatrudnieni lub w inny sposób powiązani z jakąkolwiek firmą audytorską.

Kontrolerzy Agencji odbyli przeszkolenie z przeprowadzania kontroli zapewniania jakości, posiadają wysoki poziom wiedzy w zakresie warsztatu biegłego rewidenta, w tym metodologii badania oraz dokumentacji rewizyjnej, dający rękojmię prawidłowego przebiegu kontroli.

Kontrolerzy Agencji uczestniczą w corocznym obligatoryjnym doskonaleniu zawodowym (zarówno z zakresu rachunkowości jak i rewizji finansowej), a także innych szkoleniach doskonalenia zawodowego, kursach, konferencjach z zakresu przeprowadzania kontroli.

Ustawiczne doskonalenie zawodowe kontrolerów Agencji, poza udziałem w szkoleniach zewnętrznych, realizowane jest również poprzez:

- ✓ szkolenia/warsztaty wewnętrzne – dzielenie się wiedzą i doświadczeniami, kaskadowe przekazywanie wiedzy ze szkoleń zewnętrznych,
- ✓ udział w spotkaniach międzynarodowych, w szczególności warsztatach IFIAR i posiedzeniach KEONA w ramach, którego powołana jest Podgrupa Inspekcje,
- ✓ wspólne kontrole międzynarodowe,
- ✓ samokształcenie.

Eksperci, o których mowa w art. 109 ust. 1 ustawy, spełniają kryteria merytoryczna wynikające z przepisów art. 26 ust. 5 lit. c i d oraz ust. 5 akapit drugi zdanie czwarte rozporządzenia 537/2014, tj.:

- ✓ nie przeprowadzają kontroli w firmach audytorskich, w których byli zatrudnieni, lub w jakikolwiek inny sposób byli z nimi powiązani, jeżeli od momentu zaprzestania tego powiązania nie minęły 3 lata;
- ✓ nie uczestniczą w zarządzaniu organami i stowarzyszeniami zawodowymi, nie są przez nie zatrudniani ani nie działają na ich rzecz w oparciu o inną umowę, ale mogą być ich członkami.

Przegląd Polityk i Procedur zarządzania systemem kontroli i przeprowadzenie kontroli PANA

Polityki i Procedury zarządzania systemem kontroli i przeprowadzania kontroli PANA będą podlegały przynajmniej raz w roku analizie, w wyniku której mogą zostać zaktualizowane.

Konieczność aktualizacji wynikać może m.in. ze zmian przepisów prawnych, standardów, doświadczeń wynikających z przeprowadzonych kontroli oraz zebranych w ramach międzynarodowej współpracy z innymi organami nadzoru.

Analizy dokonywać będą pracownicy PANA.

Dla kolejnych wersji procedur uzupełniana jest poniższa tabela prezentująca historię dokonanych zmian.

Nr wersji	Data zatwierdzenia	Opis zmian
1	24.02.2020	-
2	23.02.2021	<ol style="list-style-type: none">1. Aktualizacja aktów prawnych2. Wyodrębnienie procedury informowania odpowiednich organów o okolicznościach, mogących wskazywać na niezgodne z prawem działania, które zostały zidentyfikowane w trakcie przeprowadzania kontroli przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego3. Aktualizacja szablonów załączników4. Aktualizacja w związku z kontrolami prowadzonymi zdalnie
3	22.12.2021	<ol style="list-style-type: none">1. Aktualizacja aktów prawnych2. Dostosowanie do zmian w ustawie o biegłych rewidentach3. Uwzględnienie zmiany ustawy w zakresie kontroli zdalnych i legitymacji służbowych4. Wyodrębnienie innych planów kontroli5. Aktualizacja szablonów załączników
4	27.04.2022	<ol style="list-style-type: none">1. Dostosowanie do ustawy o e-doręczeniach2. Aktualizacja szablonów załączników
5		<ol style="list-style-type: none">1. Aktualizacja aktów prawnych2. Aktualizacja załączników dotyczących kontroli systemu kontroli jakości FA3. Dodanie procedur kontroli w związku z aktualizacjami standardów wykonywania zawodu4. Dodanie procedur kontroli dotyczących badania banków5. Aktualizacja w związku z wdrożeniem modułu Kontrola

Rozdział 7: Zatwierdzanie Polityk i Procedur zarządzania systemem kontroli i przeprowadzania kontroli

Treść *Polityk i Procedur zarządzania systemem kontroli i przeprowadzania kontroli PANA* zatwierdza Rada PANA uchwałą podpisywaną przez Prezesa PANA, a w przypadku jego nieobecności przez Zastępcę Prezesa PANA.

Wykaz załączników

- Załącznik 1 PISMO DO FIRMY AUDYTORSKIEJ
- Załącznik 2 PRZYGOTOWANIE KONTROLI
- Załącznik 3 ZAWIADOMIENIE O ZAMIARZE WSZCZĘCIA KONTROLI
- Załącznik 4 OŚWIADCZENIE O NIEZALEŻNOŚCI
- Załącznik 5 UPOWAŻNIENIE
- Załącznik 6 OŚWIADCZENIE FIRMY AUDYTORSKIEJ
- Załącznik 7 REJESTR KONTROLI
- Załącznik 8 SPOTKANIE WPROWADZAJĄCE
- Załącznik 8A SPOTKANIE NIEZALEŻNOŚĆ
- Załącznik 8B1 SPOTKANIE W SPRAWIE SWKJ_dla firm badających JZP
- Załącznik 8B2 SPOTKANIE W SPRAWIE SWKJ_dla firm niebadających JZP
- Załącznik 8B3 SPOTKANIE W SPRAWIE SWKJ_ dla JDG_bez personelu
- Załącznik 8C SPOTKANIE W SPRAWIE METODOLOGII
- Załącznik 9 WYBÓR PRÓBY
- Załącznik 10 OŚWIADCZENIE O KOMPLETNOŚCI DOKUMENTACJI
- Załącznik 11 OŚWIADCZENIE O GODZINACH WYKONYWANIA DZIAŁALNOŚCI
- Załącznik 12 UPOWAŻNIENIE DO REPREZENTOWANIA W TRAKCIE KONTROLI
- Załącznik 13 SWKJ_OCENA
- Załącznik 13A SWKJ_LISTA
- Załącznik 13B SWKJ_TESTY
- Załącznik 13C SWKJ_SPOSTRZEŻENIA
- Załącznik 14 DOKUMENTACJA_SPOSTRZEŻENIA
- Załącznik 14A DOKUMENTACJA_KSB
- Załącznik 14 - KSP, KSUP, KSUA
- Załącznik 14B DOKUMENTACJA_PRZEPISY
- Załącznik 14C DOKUMENTACJA_ANALIZA
- Załącznik 15 SPRAWOZDANIE Z PRZEJRZYSTOŚCI
- Załącznik 16 DZIAŁALNOŚĆ FIRMY AUDYTORSKIEJ
- Załącznik 17 REALIZACJA ZALECEŃ
- Załącznik 18 ZAWIADOMIENIE OGLĘDZINY
- Załącznik 19 PROTOKÓŁ OGLĘDZIN
- Załącznik 20 SPOTKANIE PODSUMOWUJĄCE
- Załącznik 21 ZAWIADOMIENIE O ZAKOŃCZENIU KONTROLI

Załącznik 22 PROTOKÓŁ KONTROLI

Załącznik 23 RAPORT Z KONTROLI

Załącznik 24 RAPORT Z REALIZACJI ZALECEŃ

Załącznik 25 OGÓLNY SCHEMAT POLITYK I PROCEDUR ZARZĄDZANIA
SYSTEMEM KONTROLI I PRZEPROWADZANIA KONTROLI PANA