Polska Agencja Nadzoru Audytowego

SPRAWOZDANIE Z KONTROLI TEMATYCZNYCH DOTYCZĄCYCH DOSTOSOWANIA SYSTEMÓW WEWNĘTRZNEJ KONTROLI JAKOŚCI W FIRMACH AUDYTORSKICH DO NOWYCH STANDARDÓW KONTROLI JAKOŚCI

Autorzy:
Małgorzata Jabłońska
dr Agnieszka Baklarz

DEPARTAMENT
KONTROLI PANA

WARSZAWA, 2023

SPIS TREŚCI

WYKAZ SKRÓTÓW 05

1. WPROWADZENIE 08

2. PODUSMOWANIE 10

3. KONTROLE TEMATYCZNE W FIRMACH AUDYTORSKICH ZALICZANYCH DO TOP12 9 12

3.1 PODSUMOWANIE WNIOSKÓW 12

3.2 OGÓLNE USTALENIA Z KONTROLI TEMATYCZNYCH W FIRMACH AUDYTORSKICH ZALICZANYCH DO TOP12 13

3.2.1 PROCES WDROŻENIA 13

3.2.2 PROCES OSZACOWANIA RYZYKA PRZEZ FIRMĘ 15

3.2.3 ŁAD KORPORACYJNY I PRZYWÓDZTWO 16

3.2.4 STOSOWNE WYMOGI ETYCZNE 18

3.2.5 AKCEPTACJA I KONTYNUACJA RELACJI Z KLIENTEM ORAZ KONKRETNYCH ZLECEŃ. 22

3.2.6 WYKONYWANIE ZLECENIA, W TYM KONTROLA JAKOŚCI WYKONANIA ZLECENIA 25

3.2.7 ZASOBY 30

3.2.8 INFORMACJA I KOMUNIKACJA 36

3.2.9 PROCES MONITOROWANIA I KORYGOWANIA 38

3.3 WSKAZANIA DZIAŁAŃ ZARADCZYCH 41

4. KONTROLE TEMATYCZNE W FIRMACH AUDYTORSKICH POSIADAJĄCYCH PERSONEL (BEZ TOP12) 43

4.1 PODSUMOWANIE WNIOSKÓW 43

4.2 OGÓLNE USTALENIA Z KONTROLI TEMATYCZNYCH 46

4.2.1 PROCES OSZACOWANIA RYZYKA PRZEZ FIRMĘ 46

4.2.2 ŁAD KORPORACYJNY I PRZYWÓDZTWO 47

4.2.3 STOSOWNE WYMOGI ETYCZNE 47

4.2.4 AKCEPTACJA I KONTYNUACJA RELACJI Z KLIENTEM ORAZ KONKRETNYCH ZLECEŃ 48

4.2.5 WYKONYWANIE ZLECENIA, W TYM KONTROLA JAKOŚCI WYKONANIA ZLECENIA 49

4.2.6 ZASOBY 51

4.2.7 INFORMACJA I KOMUNIKACJA 52

4.2.8 PROCES MONITOROWANIA I KORYGOWANIA 52

4.3 WSKAZANIA DZIAŁAŃ ZARADCZYCH 53

5. KONTROLE TEMATYCZNE W FA NIEPOSIADAJĄCYCH PERSONELU 56

5.1 PODSUMOWANIE WNIOSKÓW 56

5.2 OGÓLNE USTALENIA Z KONTROLI TEMATYCZNYCH 57

5.2.1 OGÓLNE ROLE I ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA SWKJ FA 57
5.2.2 PROCES OSZACOWANIA RYZYKA PRZEZ FIRMĘ 58
5.2.3 ŁAD KORPORACYJNY I PRZYWÓDZTWO 58
5.2.4 STOSOWNE WYMOGI ETYCZNE 59
5.2.5 AKCEPTACJA I KONTYNUACJA RELACJI Z KLIENTEM ORAZ KONKRETNYCH ZLECEŃ 60
5.2.6 WYKONYWANIE ZLECENIA, W TYM KONTROLA JAKOŚCI WYKONANIA ZLECENIA 60
5.2.7 ZASOBY 61
5.2.8 INFORMACJA I KOMUNIKACJA 62
5.2.9 PROCES MONITOROWANIA I KORYGOWANIA 63
5.3 WSKAZANIA DZIAŁAŃ ZARADCZYCH 64
6. WYNIKI BADANIA ANKIETOWEGO 65

WYKAZ SKRÓTÓW

SKRÓT	ROZWINIĘCIE
Agencja, PANA	Polska Agencja Nadzoru Audytowego
AML	Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2022 r. poz. 593, ze zm.)
BR	Biegły rewident
FA	Firma audytorska w rozumieniu art. 46 Ustawy
IESBA	Rada Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych
JZP	Jednostki zainteresowania publicznego
KC	Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz.U. z 2022 r. poz. 1360, ze zm.)
KPC	Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 1805, ze zm.)
KBR	Kluczowy biegły rewident
Kodeks Etyki IESBA	Międzynarodowy Kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności), przyjęty jako zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów uchwałą nr 3431/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 25 marca 2019 r., zmieniony uchwałą nr 1760/27a/2021 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 6 sierpnia 2021 r.
KRBR	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów
KSKJ	Krajowy Standard Kontroli Jakości w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości nr 1 przyjęty uchwałą nr 2040/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 3 marca 2018 r. ze zm.
KSKJ 1	Krajowy Standard Kontroli Jakości 1 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 1 – „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych” opracowanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB), ustanowiony uchwałą Nr 38/I/2022 Rady PANA z dnia 15 listopada 2022 r.

KSKJ2	Krajowy Standard Kontroli Jakości 2 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 2 – „Kontrole jakości wykonania zlecenia” opracowanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB), ustanowiony uchwałą Nr 38/I/2022 Rady PANA z dnia 15 listopada 2022 r.
KSB	Krajowe Standardy Badania
KSB 220(Z)	Krajowy Standard Badania 220 (zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 220 (zmienionego) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego”, stanowiący załącznik nr 3 do Uchwały, który zastępuje załącznik nr 1.3 do Uchwały Nr 3430/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, z późn. zm., ustanowiony uchwałą Nr 38/I/2022 Rady PANA z dnia 15 listopada 2022 r.
MSZJ 1	Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością 1
Rozporządzenie	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. U. UE. L. 2014.158.77 z 27.05.2014 r., Dz. U. UE. L. 2014.170.66 z 16.06.2014 r. oraz Dz. U. UE. L. 2019.187.52 z 12.07.2019 r.)
SF	Sprawozdanie finansowe
Rozporządzenie	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. U. UE. L. 2014.158.77 z 27.05.2014 r., Dz. U. UE. L. 2014.170.66 z 16.06.2014 r. oraz Dz. U. UE. L. 2019.187.52 z 12.07.2019 r.)
SSF	Skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej
SWKJ	System wewnętrznej kontroli jakości
TOP12	Firmy audytorskie z grupy A i B wykazu firm audytorskich przeprowadzających badania ustawowe w jednostkach zainteresowania publicznego w 2022 r. (według stanu na 27 marca 2023 r.)

Ustawa o rachunkowości (UoR)	Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120, ze zm.)
Ustawa o biegłych rewidentach (Ustawa)	Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2023 r. poz. 1302, ze zm.)

1. WPROWADZENIE

Publikacja „sprawozdanie z kontroli tematycznych dotyczących dostosowania systemów wewnętrznej kontroli jakości w firmach audytorskich do nowych standardów kontroli jakości" została przygotowana w efekcie kontroli tematycznych Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego w 40 firmach audytorskich[1]. Kontrole tematyczne zostały przeprowadzone w związku z wypełnieniem celu A „Zapewnienie najwyższej jakości i rzetelności badań sprawozdań finansowych oraz usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe i usług pokrewnych" zawartym w działaniu 1.e „przeprowadzenie kontroli tematycznych w zakresie wdrożenia krajowych standardów kontroli jakości" wskazanym w planie działania PANA na rok 2023.

Kontrole zostały przeprowadzone na mocy art. 123 ust. 1 Ustawy. Zakres przedmiotowy kontroli tematycznych obejmował:

1. ocenę dostosowania systemu wewnętrznej kontroli jakości w kontrolowanej firmie audytorskiej do postanowień KSKJ 1, KSKJ 2 oraz KSB 220 (Z) w zakresie:
    a. ustalenia celów jakości, identyfikacji i oszacowania ryzyka jakości oraz zaprojektowania i wdrożenia reakcji na ryzyka jakości,
    b. zaprojektowania i wdrożenia działań monitorujących, w odniesieniu do:
        i. mających zastosowanie standardów wykonywania zawodu i kontroli jakości,
        ii. wymogów w zakresie etyki i niezależności określonych w ustawie oraz zasadach etyki zawodowej,
        iii. innych mających zastosowanie przepisów prawa i wynikających z nich obowiązków.

Główne cele kontroli tematycznych zostały określone następująco:

- ocena sposobu zaprojektowania systemu wewnętrznej kontroli jakości zgodnie z nowymi standardami,
- wskazanie istotnych problemów, które wystąpiły w trakcie procesu projektowania i wdrażania systemu wewnętrznej kontroli jakości zgodnie z wymogami nowych standardów,
- wskazanie rekomendacji, które firma audytorska powinna rozważyć w zakresie prawidłowego zaprojektowania swojego systemu wewnętrznej kontroli jakości.

Opracowanie powstało w oparciu o analizę dokumentów oraz informacji dotyczących poszczególnych obszarów SWKJ FA, w tym:

- treści notatek z kontroli tematycznych powstałych w wyniku przeprowadzonych rozmów z kierownictwem FA oraz wyznaczonymi osobami pełniącymi powierzone funkcje, których celem jest zapewnienie prawidłowego działania SWKJ FA,
- wyników analizy dokumentacji SWKJ FA.

Rozmowy zostały przeprowadzone przez kontrolerów PANA w ramach spotkań w czasie kontroli tematycznych w okresie od 9 stycznia 2023 r. do 31 marca 2023 r. Badaniem objęto łącznie 40 firm audytorskich wybranych w części: losowo na podstawie sprawozdań rocznych złożonych za 2021 r. przez firmy audytorskie lub poprzez zgłoszenie własne FA.

[1] Podstawa prawna: art. 123 ust. 6 Ustawy

Dodatkową czynnością w czasie kontroli tematycznych było przeprowadzenie przez PANA badania ankietowego wśród firm audytorskich dotyczących źródeł wiedzy na tematy nowych standardów kontroli jakości oraz możliwości odniesienia tej wiedzy do sposobu działania konkretnych firm audytorskich.

Tabela 1. Wybór firm audytorskich do kontroli tematycznych.

FIRMY AUDYTORSKIE	LOSOWO	ZGŁOSZENIE WŁASNE FA	ŁĄCZNIE	POPULACJA	POKRYCIE %
FA zaliczane do TOP12	7	1	8	12	67%
FA badające SF JZP lub z przychodami pow. 500 tys. zł. za 2021 rok	6	7	13	189	7%
FA niebadające SF JZP i przychodach do 500 tys. zł. za 2021 rok	17	2	19	993	2%
Łącznie	**30**	**10**	**40**	**1 194**	**3%**

Do analizy w sprawozdaniu z kontroli tematycznych zostały włączone również wyniki kontroli dwóch dokumentacji SWKJ firm audytorskich zaliczanych do TOP12, które w pierwszym kwartale 2023 r. podlegały kontroli planowej. Łącznie przeanalizowano więc SWKJ 10 firm audytorskich z TOP12, co dało pokrycie dla tej grupy na poziomie 83%.

Ze względu na wnioski płynące z analiz, ocena sposobu zaprojektowania SWKJ FA zgodnie z nowymi standardami, opisowa analiza poszczególnych obszarów ich systemu wraz ze wskazaniem ustaleń oraz działań zaradczych zostały przedstawione w kolejnych rozdziałach niniejszego sprawozdania według następującego podziału:

- Rozdział 3 dotyczący firm audytorskich zaliczanych do TOP12 (10 podmiotów),
- Rozdział 4 dotyczący firm audytorskich posiadających personel (24 podmioty),
- Rozdział 5 dotyczący firm audytorskich nieposiadających personelu (8 podmiotów).

2. PODSUMOWANIE

Do kluczowych zmian w stosunku do dotychczasowych standardów kontroli jakości zalicza się m.in.:

- bardziej proaktywne i dostosowane do sposobu i zakresu działania firmy audytorskiej podejście do zarządzania jakością, poprzez ukierunkowanie na osiąganie wyznaczonych celów jakości, zidentyfikowane ryzyka jakości związane z tymi celami oraz reagowanie na takie ryzyka (nazywane dalej procesem oszacowania ryzyka przez firmę),
- większy nacisk na wymogi dotyczące ładu korporacyjnego i przywództwa, w tym zwiększone obowiązki i odpowiedzialność samego kierownictwa,
- unowocześnienie standardów poprzez uwzględnienie wymagań dotyczących technologii, wymogów sieci, korzystania z zewnętrznych dostawców usług,
- nowe wymogi w zakresie informacji i komunikacji,
- rozbudowane wymogi dotyczące procesu monitorowania i korygowania, mające na celu bardziej proaktywne monitorowanie SWKJ FA oraz skuteczne i terminowe korygowanie słabości.

Podsumowując nieprawidłowości w zaprojektowaniu SWKJ, szczególnie przekładające się na zwiększone ryzyko nieprawidłowości w badaniu, należy wskazać na:

- brak lub niejasne zasady związane z koniecznością korzystania z konsultacji;
- brak, niejasne lub niedopasowane do działalności firmy audytorskiej zasady związane z wyborem dokumentacji zlecenia do kontroli jakości; brak lub nieprecyzyjny sposób określenia zasad przeprowadzania kontroli jakości;
- brak lub niejasne zasady rotacji kluczowego biegłego rewidenta lub kontrolera jakości związane z minimalizacją ryzyk związanych z niezależnością; w odniesieniu do tego punktu należy wskazać również brak przestrzegania zapisów KSKJ1 jak też kodeksu etyki IESBA;
- brak określenia sposobu przeprowadzania monitoringu bieżącego;
- brak lub niejasne zasady wyboru partnera czy też zlecenia do inspekcji;
- brak lub nieprecyzyjny sposób opisu zasad przeprowadzania inspekcji zlecenia;
- brak informacji o sposobie dojścia do pierwotnej przyczyny nieprawidłowości;
- brak lub niejasne, niedopasowane do działalności firmy audytorskiej zasady monitoringu okresowego (wraz z określeniem kto taki monitoring będzie przeprowadzał).

Głównym problemem na jaki zwrócono uwagę w trakcie kontroli tematycznych było niedopasowanie SWKJ do działalności poszczególnych firm audytorskich. W związku z tym przygotowując procedury kontroli Agencja zdecydowała się na podział związany z różnicami w przepisach prawa (rozporządzenia, ustawy oraz standardów kontroli jakości) i przygotowała odrębne procedury kontroli w odniesieniu do:

- firm audytorskich badających jednostki zainteresowania publicznego (konieczność weryfikowania wymogów rozporządzenia 537/2014 oraz zwiększonych wymogów ustawy i standardów);
- firm audytorskich niebadających jednostek zainteresowania publicznego posiadających personel;
- firm audytorskich niebadających jednostek zainteresowania publicznego nie posiadających żadnego personelu (ze względu na możliwość nieuwzględniania części wymogów KSKJ1).

W związku z przeprowadzonymi kontrolami tematycznymi w odniesieniu do przyszłych działań w zakresie systemów kontroli jakości firm audytorskich Agencja rozważa:

- przeprowadzanie corocznych ankiet wśród firm audytorskich w celu pozyskania informacji o:
  - liczbie osób zatrudnionych i współpracujących (w podziale na m.in. asystentów, ekspertów, aplikantów, kontrolerów jakości)
  - sposobie zorganizowania kontroli jakości
  - sposobie zorganizowania monitoringu bieżącego
  - sposobie zorganizowania monitoringu okresowego i inspekcji
- przeprowadzenie kontroli tematycznej poświęconej tematyce monitoringu tak bieżącego jak i okresowego w firmach audytorskich a w efekcie tego przygotowanie pogłębionych procedur kontroli w zakresie testowania prawidłowości wdrożenia przez firmy audytorskie standardów kontroli jakości.

Dodatkowe wnioski, które Agencja planuje skierować do Polskiej Izby Biegłych Rewidentów wynikają z przeprowadzonego badania ankietowego podczas kontroli tematycznych. Z badania jasno wynika, że firmy audytorskie za praktycznie użyteczne sposoby pozyskania wiedzy dotyczącej standardów uznają:

- warsztaty na których mają możliwość skonsultowania indywidualnych potrzeb firm audytorskich
- dokumenty szablonowe (Agencja jednocześnie wskazuje, że powinny być one nazywane w sposób adekwatny)
- odpowiedzi na zadawane przez firmy audytorskie pytania.

3. KONTROLE TEMATYCZNE W FIRMACH AUDYTORSKICH ZALICZANYCH DO TOP12

3.1 PODSUMOWANIE WNIOSKÓW

Co do zasady, firmy audytorskie zaliczane do TOP12 to głównie podmioty należące do sieci globalnych, które z niewielkimi wyjątkami miały zapewnione odgórne wsparcie w zakresie dostosowania swojego systemu do nowych standardów zarządzania jakością. Zostało to szerzej opisane w podrozdziale 3.2 niniejszego opracowania.

W wyniku wykonanych kontroli tematycznych w analizowanej grupie zauważalne były jedynie pojedyncze odstępstwa od wymogów nowych standardów w wybranych firmach audytorskich, takie jak:

- szablony wykorzystywane do dokumentowania wymogów KSKJ 2 oraz KSB 220(Z) w badaniach sprawozdań finansowych rozpoczynających się po 1 stycznia 2023 r. nie były jeszcze gotowe i pozostawały w procesie przygotowania. W przygotowaniu była również aktualizacja metodologii badania z tego zakresu;
- zaprojektowana macierz celów jakości firmy audytorskiej, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka nie przedstawiała w jaki sposób i w jakim stopniu oszacowane ryzyka jakości mogą niekorzystnie wpłynąć na osiągnięcie celów jakości (tj. nie zostały określone poziomy oszacowanego ryzyka zgodnie z par. 25 KSKJ 1);
- nie zaprojektowano i nie wdrożono reakcji na oszacowane ryzyka jakości w odniesieniu do ładu korporacyjnego i przywództwa zgodnie z procesem oszacowania ryzyka wymienionym w par. 23 KSKJ 1;
- nie zaprojektowano reakcji na ryzyko jakości dotyczące oceny kierownictwa firmy audytorskiej, zgodnie ze wskazaniem m.in. par. 28 lit. b KSKJ 1;
- nie zaprojektowano reakcji na ryzyko jakości odnoszące się do monitorowania okresów rotacji oraz karencji kontrolerów jakości wykonania zlecenia;
- błędnie określono okres karencji dla kontrolera jakości przy zleceniach badania SF JZP;
- nie przedstawiono wykazu zasobów technologicznych ani intelektualnych;
- zaprojektowano w sposób niekompletny reakcje na ryzyko jakości odnoszące się do komunikacji ze stronami trzecimi, które uwzględniałyby rodzaj, rozłożenie w czasie, zakres oraz ich odpowiednią formę komunikacji.

Istotnym problemem było dostosowanie systemu wewnętrznej kontroli jakości firmy audytorskiej do spolonizowanych standardów w odniesieniu do zapisów tam zawartych a wynikających z przepisów Ustawy. Warto zauważyć, że w efekcie przeprowadzonych kontroli część nieprawidłowości opisanych w rozdziale 3.2 niniejszego sprawozdania dotyczy właśnie powyższego obszaru. Są to nieprawidłowości takie jak:

- wskazywanie nadrzędności dokumentów w wersji angielskiej stanowiących element dokumentacji SWKJ FA;
- ustanawianie dokumentów stanowiących element dokumentacji SWKJ FA w języku innym niż język polski;
- przypisanie ostatecznej bądź operacyjnej odpowiedzialności za SWKJ FA osobie, która nie jest biegłym rewidentem wpisanym do rejestru prowadzonego przez KRBR;

- zaprojektowanie macierzy celów jakości firmy audytorskiej, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka, która nie przedstawia odniesień do reakcji odnoszących się do wymogów par. 30-1 KSKJ 1 w zakresie wymogu ustalania wynagrodzenia przez FA za przeprowadzenie usług badania, usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych opartego na pracochłonności, stopniu złożoności prac oraz wymaganych kwalifikacji;
- ustanawianie zapisów w politykach odnoszących się do przeglądu kontrolera jakości zlecenia, które wskazują, że osoba dokonująca przeglądu kontroli jakości zlecenia nie może być członkiem zespołu wykonującego badanie;
- ustanawianie zapisów w dokumentacji SWKJ FA, które pozwalają na korzystanie z pracy podwykonawców pełniących rolę kluczowego biegłego rewidenta na zleceniu;
- nieustalanie polityk lub procedur, które odnoszą się do komunikacji z zastępującą i zastępowaną firmą audytorską a wskazanych w wymogach par. 33 lit. d pkt ii KSKJ 1 oraz art. 82 Ustawy.

3.2 OGÓLNE USTALENIA Z KONTROLI TEMATYCZNYCH W FIRMACH AUDYTORSKICH

3.2.1 PROCES WDROŻENIA

We wszystkich 10 kontrolowanych firmach audytorskich proces wdrożenia nowego SWKJ realizowany był etapami. Pierwsze jego etapy prowadzone były w trzech FA już w latach 2020-2021. W pozostałych FA prace rozpoczęły się w 2022 roku. Warto zwrócić uwagę, że w dwóch FA proces wdrożenia rozpoczął się dopiero po publikacji przez KRBR uchwały o przyjęciu spolonizowanych standardów z końcem kwietnia 2022 r., zaś w kolejnej FA proces rozpoczął się po 15 grudnia 2022 r.

W firmach audytorskich należących do sieci, w przypadku 4 podmiotów proces wdrożenia był zainicjowany i prowadzony globalnie. W pozostałych przypadkach sieć przekazywała materiały pomocnicze, ale nie narzucała odgórnie formatu czy treści SWKJ danej FA.

Podział na grupy zajmujące się wdrożeniem wyglądał najczęściej następująco:
- komitet sterujący/kierownictwo FA,
- zespół ds. wdrożenia,
- właściciele procesów/procedur,
- operatorzy (testerzy) procedur (kontroli).

Liczba osób zaangażowanych w proces wdrożenia w poszczególnych FA była trudna do porównania. Najczęściej w skład zespołów ds. wdrożenia wchodziło kilkanaście osób podobnie, jeśli chodzi o grupę właścicieli procesów oraz testerów kontroli. W sumie zaangażowanych w proces wdrożenia było od kilkunastu do kilkadziesiąt osób. Zgodnie z informacjami od FA zdarzało się większe grono osób zaangażowanych w proces wdrożenia nowych standardów, gdzie we wdrożeniu brało udział 109 osób, w tym 35 testujących.

Jeśli FA należała do sieci to korzystała ze źródeł sieciowych w zakresie implementacji nowych standardów. Do takich źródeł należały m.in. macierze celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka, zasoby intelektualne i technologiczne, szkolenia wewnętrzne dla zespołów ds. wdrożenia.

Firmy nie korzystały ze szkoleń zewnętrznych. Udział w nich był sprawą indywidualną pracownika. Poza źródłami sieciowymi FA zaliczały do źródeł wiedzy: materiały publikowane przez IAASB, w tym podręcznik implementacji MSZJ 1. Poza dwoma FA, kontrolowane podmioty nie korzystały z materiałów publikowanych przez PIBR argumentując, że dostosowanie swojego SWKJ rozpoczęły dużo wcześniej niż publikacje PIBR, bądź deklarowały, że materiały udostępniane przez PIBR dotyczyły mniejszych firm zatem nie przystawały do potrzeb firmy audytorskiej zaliczanej do TOP12.

W odniesieniu do sposobu udokumentowania SWKJ FA należy wskazać na różne podejścia firm w tym zakresie:

- W połowie FA ustanowiony SWKJ FA składał się z polityk, procedur i mechanizmów opisanych w głównym dokumencie, który stanowił SWKJ FA wraz z dodatkowymi procedurami, podręcznikami metodologicznymi oraz macierzą ustalonych przez firmę celów jakości, oszacowanych ryzyk oraz zaprojektowanych i wdrożonych reakcji mitygujących te ryzyka.
- W 30% analizowanych FA SWKJ FA był zdefiniowany w uchwale wdrożeniowej jako zbiór polityk i procedur zlokalizowany na dedykowanym dysku dostępnym dla personelu. Zatem firma audytorska nie wyróżniała przewodniego dokumentu opisującego strukturę i działanie SWKJ FA.
- 10% analizowanych FA przyjęła w uchwale wdrożeniowej do stosowania jedynie suplement do SWKJ FA, który opisywał specyficzne polityki i procedury w stosunku do wymogów sieci będący uzupełnieniem podstawowego zbioru procedur i polityk wymaganych przez sieć. W tym przypadku sama FA wskazywała w dokumencie, że całościowy obraz funkcjonujących polityk zawiera podręcznik sieci, który jest uzupełniany procedurami na poziomie lokalnym (tj. suplementem wskazanym w uchwale wdrożeniowej).
- 10% analizowanych FA przyjęła uchwałę wdrożeniową wprowadzającą SWKJ FA bez opisu co składa się na dokumentację SWKJ FA. W przekazanych do kontroli dokumentach prezentowany był jednolity dokument opisujący polityki i procedury sieci, wraz z informacją, że przedmiotowy dokument stanowi tłumaczenie angielskiego oryginału na język polski, zaś w przypadku wątpliwości lub rozbieżności pomiędzy wersjami językowymi, tekstem obowiązującym oraz rozstrzygającym jest wersja angielska dokumentu. Oprócz powyższego dokumentu, przekazane zostały dodatkowe opisy procedur dostosowujących do polskich wymogów oraz macierz celów jakości, ryzyk jakości oraz reakcji na te ryzyka.

W 10% analizowanych FA odnotowano, że dokumentacja SWKJ FA została udostępniona personelowi w sposób niekompletny, tj. bez macierzy celów jakości, ryzyk jakości oraz reakcji na te ryzyka, zaś przedmiotowa macierz była udostępniona jedynie wyższej kadrze FA (partnerom i dyrektorom).

PANA wskazuje w związku z powyższym na poniższe nieprawidłowości:

- przyjęcie uchwały wdrożeniowej w zakresie stosowania nowego SWKJ FA:
  - bez określenia co wchodzi w zakres takiego systemu wewnętrznej kontroli jakości,
  - bądź bez wskazania lokalizacji, gdzie dokumentacja SWKJ FA jest opisana i udostępniona, w szczególności dla personelu;

- przyjęcie do stosowania niekompletnego bądź niespójnego zbioru dokumentów mającego stanowić dokumentację SWKJ FA;
- wskazywanie nadrzędności dokumentów w wersji angielskiej stanowiących element dokumentacji SWKJ FA (co stoi w sprzeczności z art. 50 ust. 1 Ustawy);
- udostępnianie treści dokumentacji SWKJ FA personelowi w sposób niekompletny.

3.2.2 PROCES OSZACOWANIA RYZYKA PRZEZ FIRMĘ

Wszystkie FA z tej grupy przeprowadziły proces oszacowania ryzyka zgodnie z wymogami par. 23-27 KSKJ 1 oraz swoje wyniki prezentowały w formie pliku Excel jako: macierz celów jakości, ryzyk jakości oraz reakcji na te ryzyka.

Należy zauważyć, że FA należące do dużych sieci otrzymały do stosowania globalną macierz z celami jakości, ryzykami jakości oraz reakcjami na nie. Proces ustalenia tej macierzy odbywał się we współpracy z lokalnymi firmami audytorskimi. Wobec tego większość z nich deklarowała brak istotnego wpływu spolonizowanych standardów na przedmiotową macierz.

Proces oceny ryzyka na poziomie FA obejmował następujące dane wejściowe:
- analizę macierzy otrzymanej globalnie z sieci oraz określenie odpowiedniości dla celów lokalnej FA;
- ustalenia kontroli PANA z roku;
- analiza polonizacji MSZJ 1.

W wyniku wykonanego procesu oszacowania ryzyka żadna z firm audytorskich nie określiła dodatkowych celów jakości ani nie widziała potrzeby określania celów cząstkowych. Jedynie 30% analizowanych FA określało dodatkowe ryzyka jakości celem przypisania odpowiednich procedur/kontroli realizujących spolonizowane wymogi standardów. Pozostałe macierze w ocenie firm audytorskich uwzględniały ryzyka i reakcje na te ryzyka, które mogłyby wynikać z zaleceń pokontrolnych PANA lub spolonizowanych standardów.

FA przyjmowały 2-stopniowe lub 3-stopniowe oszacowanie ryzyka. 10% analizowanych FA nie określiła poziomów ryzyka jakości – w macierzy nie było takiego wyróżnienia.

Tylko 10% analizowanych FA zadeklarowała, że świadczy usługi inne niż atestacyjne zgodnie z art. 47 ust. 2 Ustawy. Z tego tytułu w macierzy celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka FA zidentyfikowała i oszacowała dodatkowe ryzyka jakości.

W ocenie niektórych FA, obszary, które wymagają jeszcze analizy, zaprojektowania lub wdrożenia to:
- odniesienie się w procesie oszacowania ryzyka do zaleceń pokontrolnych PANA, których termin wdrożenia na moment kontroli tematycznej jeszcze nie upłynął;
- szablony wykorzystywane do dokumentowania wymogów KSKJ 2 oraz KSB 220(Z) w badaniach SF rozpoczynających się po 1 stycznia 2023 r.

PANA wskazuje na poniższe nieprawidłowości dotyczące obszaru „proces oszacowania ryzyka przez firmę”:

- nie wszystkie udostępniane w trakcie kontroli tematycznej dokumenty będące częścią SWKJ były przyjęte w języku polskim. Przykładowo, w jednej FA macierz celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na ryzyka przyjęta do stosowania przez FA była w języku angielskim;
- w jednej FA dokumentacja SWKJ FA nie przedstawiała wyników oszacowania ryzyk jakości zgodnie z par. 25 KSKJ 1. Macierz celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka nie przedstawiała w jaki sposób i w jakim stopniu oszacowane ryzyka jakości mogą niekorzystnie wpłynąć na osiągnięcie celów jakości (tj. nie zostały określone poziomy oszacowanego ryzyka);
- w niektórych FA szablony wykorzystywane do dokumentowania wymogów KSKJ 2 oraz KSB 220(Z) w badaniach SF rozpoczynających się po 1 stycznia 2023 r. pozostawały w procesie przygotowania.

3.2.3 ŁAD KORPORACYJNY I PRZYWÓDZTWO

Wszystkie FA identyfikowały w swoim SWKJ element ładu korporacyjnego i przywództwa. Zaprojektowanych reakcji na ryzyka jakości w powyższym zakresie było od kilkunastu do kilkudziesięciu. Jedna FA posiadała 85 przyjętych działań kontrolnych. Dla większości FA wspólnym mianownikiem były następujące reakcje na ryzyka jakości dotyczące ładu korporacyjnego i przywództwa:

- ustanowienie kodeksu postępowania, w tym mechanizmów sankcjonujących zachowania niezgodne z kodeksem;
- ustalenie kanałów komunikacji w celu zrozumienia i oceny poglądów pracowników na temat etyki, kultury FA, kodeksu postępowania oraz oceny, czy pracownicy są zadowoleni z kultury FA;
- ustanowienie obowiązkowych działań szkoleniowych personelu z zakresu etyki, kodeksu postępowania;
- ustanowienie sformalizowanego procesu rozpatrywania skarg i naruszeń, w którym proponowane działania podlegają ocenie i zatwierdzaniu przez odpowiednie osoby;
- ustanowienie spójnego procesu oceny pracowników pod kątem ich odpowiedzialności. Oceny wyników pracy pracowników mają brać pod uwagę oczekiwane standardy zachowania, zgodne z kodeksem postępowania FA i celami jakości zlecenia;
- ustanowienie struktury organizacyjnej, w tym przypisanie odpowiednich ról i obowiązków, oraz rozliczania z tych obowiązków;
- planowanie sukcesji kadr kierowniczych;
- ustalenie bezpośrednich kanałów informacji i komunikacji pomiędzy kierownictwem a osobami wymienionymi w par. 20 KSKJ 1 oraz pomiędzy tymi osobami;
- uzyskiwanie corocznie od personelu potwierdzenia, że zna on i rozumie politykę, w tym politykę dyscyplinarną FA;
- dokonywanie przez kierownictwo przeglądu i zatwierdzanie planu strategicznego FA, w tym ocena czy FA posiada lub jest zobowiązana do uzyskania wystarczających zasobów ludzkich, intelektualnych i technologicznych na najbliższe lata w celu wspierania jakości badania i skuteczności SWKJ FA;

- coroczne przygotowywanie budżetu, w tym planowanie potrzeb w zakresie zasobów w skali rocznej poprzez oszacowanie przewidywanych godzin pracy personelu potrzebnych do obsługi klientów;
- wprowadzenie procesu identyfikowania, analizowania, reagowania i dokumentowania problematycznych kwestii na różnych szczeblach działania SWKJ FA.

Niektóre FA przypisywały reakcje w zakresie ustalonych kanałów komunikacji, szkoleń, ocen pracowników czy procesu rozpatrywania skarg i naruszeń do innych obszarów SWKJ FA.

10% analizowanych FA w macierzy celów jakości, ryzyk jakości oraz reakcji na te ryzyka dla obszaru ład korporacyjny i przywództwo nie określiło reakcji na oszacowane ryzyka jakości w tym aspekcie. FA nie posiadała ustanowionego kodeksu postępowania.

W poszczególnych FA zaobserwowano następujące rozwiązania w zakresie spełnienia wymogów par. 20 lit. a-b KSKJ 1, par. 21-1 KSKJ 1 oraz art. 50 ust. 4 Ustawy:

- przypisanie ostatecznej i operacyjnej odpowiedzialności za SWKJ osobom z kierownictwa FA, które posiadają uprawnienia BR;
- przypisanie ostatecznej odpowiedzialności za SWKJ osobie z kierownictwa FA, która nie posiada uprawnień BR;
- przypisanie ostatecznej odpowiedzialności za SWKJ osobom z kierownictwa FA (odpowiedzialność solidarna), gdzie nie wszystkie osoby posiadają uprawnienia BR;
- przypisanie ostatecznej odpowiedzialności za SWKJ osobom z kierownictwa FA (odpowiedzialność solidarna), gdzie wszystkie osoby posiadają uprawnienia BR;
- przypisanie operacyjnej odpowiedzialności za SWKJ osobie, która nie posiada uprawnień BR.

PANA dokonała analizy czy firmy audytorskie prawidłowo przydzieliły odpowiedzialność za SWKJ w świetle przepisów Ustawy oraz KSKJ 1. Należy wskazać, że art. 50 ust. 4 Ustawy posiada rangę wyższą niż wymogi par. 20 lit. a-b KSKJ 1. Wobec powyższego, par. 20 lit. a-b KSKJ 1 należy interpretować w zgodności z treścią przepisu art. 50 ust. 4 Ustawy. Przepis art. 50 ust. 4 Ustawy wprowadza obowiązkową zasadę, że osobą odpowiedzianą za system wewnętrznej kontroli jakości w FA jest biegły rewident (w rozumieniu Ustawy chodzi wyłącznie o biegłych rewidentów wpisanych do rejestru biegłych rewidentów prowadzonego przez KRBR). Na poziomie par. 20 KSKJ 1 wprowadzono rozróżnienie odpowiedzialności: na odpowiedzialność ostateczną i odpowiedzialność operacyjną. Tym niemniej, z uwagi na przepis art. 50 ust. 4 Ustawy każda z osób, którym przydzielono odpowiedzialność - czy to odpowiedzialność ostateczną czy też operacyjną za SWKJ w FA (w rozumieniu par. 20 lit. a-b KSKJ 1) - powinna być biegłym rewidentem wpisanym do rejestru. Biegły rewident wykonując przydzielone mu przez FA obowiązki, zgodnie z Kodeksem Etyki IESBA, zobowiązany jest postępować w sposób profesjonalny oraz przestrzegać zasad kompetencji zawodowych oraz należytej staranności.

W odniesieniu do kwestii „odpowiedzialności solidarnej" w kontekście przydzielenia kilku osobom odpowiedzialności za SWKJ FA, należy podkreślić, że pojęcie to odnosi się do sfery odpowiedzialności cywilno-prawnej. Nabiera ono znaczenia w relacjach wewnętrznych w FA, w przypadku roszczeń majątkowych z tytułu np. szkody po stronie FA na skutek działania lub

zaniechania odpowiedzialnych osób. Zatem nie ma przeciwskazań z punktu widzenia PANA, aby kilka osób było wyznaczonych jako odpowiedzialnych za SWKJ, pod warunkiem, że są biegłymi rewidentami wpisanymi do rejestru prowadzonego przez KRBR.

W kilku FA odnotowano również osobno przydzielanie ostatecznej i operacyjnej odpowiedzialności za SWKJ według KSKJ 1 oraz osobno wyznaczanie osoby odpowiedzialnej za SWKJ zgodnie z art. 50 ust. 4 Ustawy. Agencja nie zaleca powyższego rozwiązania i stosowania tego podejścia. Poprzez przydzielenie ostatecznej i operacyjnej odpowiedzialności osobie, która jest biegłym rewidentem, FA już wypełnia wymogi art. 50 ust. 4 Ustawy.

PANA wskazuje na poniższe nieprawidłowości dotyczące obszaru „ład korporacyjny i przywództwo":

- w 40% analizowanych FA przypisanie ostatecznej odpowiedzialności za SWKJ FA osobie, która nie jest biegłym rewidentem wpisanym do rejestru;
- w 10% analizowanych FA przypisanie odpowiedzialności operacyjnej za SWKJ FA osobie, która nie jest biegłym rewidentem wpisanym do rejestru;
- 10% analizowanych FA nie zaprojektowała i nie wdrożyła reakcji na oszacowane ryzyka jakości w odniesieniu do obszaru ład korporacyjny i przywództwo zgodnie z procesem oszacowania ryzyka wymienionym w par. 23 KSKJ 1;
- 10% analizowanych FA nie zaprojektowała reakcji na ryzyko jakości (procedury) dotyczącej oceny kierownictwa FA, która realizowałaby wymogi m.in. par. 28 lit. b KSKJ 1.

3.2.4 STOSOWNE WYMOGI ETYCZNE

Wszystkie FA identyfikowały w swoim SWKJ element stosownych wymogów etycznych oraz realizowały wymogi par. 29 KSKJ 1 oraz par. 34 lit. a-c KSKJ 1. FA zgodnie deklarowały, że dla tego obszaru najmniej dokonano zmian wynikających z wdrożenia nowych standardów. Niemniej był to obszar o największej liczbie zaprojektowanych reakcji na oszacowane ryzyka jakości - było ich od kilkunastu do kilkuset. Poniżej zaprezentowano najczęściej projektowane reakcje na ryzyka jakości:

- ustanowienie polityk i przewodników w zakresie wymogów etycznych, w tym zapewnianie ich aktualności i zgodności z przepisami;
- ustanowienie polityk i procedur zachowania tajemnicy zawodowej, w tym odpowiednich zapisów w umowach z pracownikami;
- ustanowienie kanałów konsultacji w zakresie wymogów etycznych;
- ustanowienie kanałów komunikacji naruszeń z odpowiednimi wymogami etycznymi, w tym prowadzenie rejestru skarg i naruszeń;
- składanie rocznych oświadczeń przez personel w zakresie zgodności z wymogami niezależności;
- składanie oświadczeń o niezależności przed podjęciem zlecenia badania (dotyczy: członków zespołu wykonującego badanie oraz FA);
- utrzymywanie aktualnych baz drzew genealogicznych klientów/potencjalnych klientów oraz taksonomii w zakresie świadczonych usług dla poszczególnego klienta oraz personelu z nim związanego;

- utrzymywanie bazy oraz aktualizowanie listy firm członkowskich (w zakresie potwierdzeń niezależności);
- ustanowienie co najmniej podwójnego zatwierdzania formularzy akceptacji/kontynuacji klienta i akceptacji/kontynuacji zlecenia;
- identyfikowanie wszystkich stron trzecich, podlegających wymogom etycznym, w tym niezależności;
- ustanowienie szkoleń w zakresie zrozumienia znaczenia przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych oraz w zakresie prawidłowego wypełniania odpowiednich baz FA;
- ustanowienie w rocznych ocenach personelu wskaźników jakości odpowiadających za spełnienie wymogów etycznych;
- opracowanie bieżących i okresowych działań monitorujących takich jak:
  - ustanowienie kontroli oświadczeń składanych przez personel w zakresie osobistej niezależności, w tym monitoring raportowanych przez nich inwestycji oraz powiązań finansowych;
  - monitorowanie inwestycji finansowych oraz relacji biznesowych FA;
  - monitorowanie wymagań w zakresie rotacji na zleceniach (FA, KBR, kontrolera jakości), w tym zapewnienie adekwatności i wiarygodności tych danych;
  - monitorowanie incydentów związanych z jakością.

Wszystkie FA deklarowały brak identyfikacji dodatkowych ryzyk, które wymagałyby opracowania nowych kontroli w poszczególnych obszarach stosownych wymogów etycznych. Ewentualne zmiany polegały na doprecyzowaniu dokumentacji w zakresie poszczególnych reakcji na ryzyka jakości (sformalizowanie reakcji dotyczące opisu rodzaju, rozłożenia w czasie, zakresu i wyznaczenia osoby odpowiedzialnej za działanie reakcji). W wyniku wdrożenia nowych standardów nie powstały również żadne nowe narzędzia technologiczne w odniesieniu do stosownych wymogów etycznych.

Nie odnotowano istotnych zmian w treści rocznych oświadczeń składanych przez personel w zakresie przestrzegania wymogów etycznych ani w oświadczeniach o niezależności składanych przed podjęciem zlecenia badania przez FA oraz członków zespołu. Jedyne zmiany, które identyfikowano dotyczyły aktualizacji w odniesieniu do zmiany podstawy prawnej (Ustawy, KSKJ 1).

Warto zwrócić uwagę na przypadek odnoszący się do oświadczeń o niezależności odnotowany w jednej FA. Zgodnie z jej deklaracją posiada ona oświadczenia o niezależności składane przez członków zespołu wykonującego zlecenia badania i firmę audytorską przed rozpoczęciem zlecenia badania, jednak mają one postać elektronicznych rekordów w bazie danych dedykowanego systemu FA. Nie są one zatem czytelne dla człowieka bez odpowiedniego narzędzia, zaś postacią czytelną dla człowieka jest raport generowany z tego systemu wykazujący listę osób wraz z zajmowanym stanowiskiem i datą złożonego podpisu. Należy zwrócić uwagę w powyższym przypadku na dwie kwestie:

- formę dokumentową złożonego oświadczenia o niezależności przez członka zespołu wykonującego zlecenia badania lub firmę audytorską przed rozpoczęciem zlecenia badania, oraz
- stosowanie wewnętrznych mechanizmów systemu informatycznego firmy audytorskiej do uwierzytelniania składanych oświadczeń.

Z uwagi na wątpliwości FA w zakresie formy oświadczenia, o którym mowa w art. 74 ust. 2 Ustawy warto krótko odnieść się do rodzajów form oświadczeń woli/wiedzy wskazanych w kodeksie cywilnym. Oświadczenia wiedzy mogą być składane w następujących formach:

- pisemnej, co wynika z art. 78 § 1 KC o następującej treści: *„do zachowania pisemnej formy czynności prawnej wystarcza złożenie własnoręcznego podpisu na dokumencie obejmującym treść oświadczenia woli. Do zawarcia umowy wystarcza wymiana dokumentów obejmujących treść oświadczeń woli, z których każdy jest podpisany przez jedną ze stron, lub dokumentów, z których każdy obejmuje treść oświadczenia woli jednej ze stron i jest przez nią podpisany”*;
- elektronicznej, co wynika z art. 78 1 § 1 KC w myśl którego: *„do zachowania elektronicznej formy czynności prawnej wystarcza złożenie oświadczenia woli w postaci elektronicznej i opatrzenie go kwalifikowanym podpisem elektronicznym”. W myśl art. 78 1 § 2 KC „oświadczenie woli złożone w formie elektronicznej jest równoważne z oświadczeniem woli złożonym w formie pisemnej”*;
- dokumentowej, co wynika z art. 77 2 KC o następującej treści: *„do zachowania dokumentowej formy czynności prawnej wystarcza złożenie oświadczenia woli w postaci dokumentu, w sposób umożliwiający ustalenie osoby składającej oświadczenie”. W myśl art. 773 KC „dokumentem jest nośnik informacji umożliwiający zapoznanie się z treścią umowy”.*

Należy jednak zwrócić uwagę, że dokument sporządzony w formie dokumentowej, odmiennie niż dokument pisemny czy elektroniczny, nie korzysta z domniemania prawdziwości (autentyczności) z art. 245 KPC. W efekcie nie znajdują do niego zastosowania reguły dowodowe zawarte w art. 253 KPC. Podsumowując, niedochowanie pisemnej/ elektronicznej formy oświadczeń (składanych pod rygorem odpowiedzialności karnej) PANA kwalifikuje jako naruszenie przepisu art. 74 ust. 2 Ustawy.

W zakresie dalszej analizy elementu „stosownych wymogów etycznych” obszary różniące poszczególne firmy audytorskie dotyczyły polityk ustalających okresy rotacji oraz karencji dla KBR, kontrolera jakości, bądź osób pełniących inną kluczową rolę podczas realizacji zleceń badania. W tabeli nr 2 poniżej zaprezentowano wybory jakie FA stosują w swoich SWKJ w podziale na badania SF JZP oraz SF nie-JZP.

Tabela nr 2. Ustalone okresy rotacji oraz karencji dla KBR, kontrolera jakości, innej kluczowej roli w podziale na badanie SF JZP oraz SF nie-JZP.

	JZP		NIE-JZP	
	Okres rotacji ilość lat	Okres karencji ilość lat	Okres rotacji ilość lat	Okres karencji ilość lat
KBR	5	3 / 5	5 / 10 / 12/brak	2 / 3/brak
Kontroler jakości	4	2 / 3	4	2
Inna kluczowa rola	7 / 8 / 9	2	7 / 9 / 10 / brak	2 / brak

Źródło: opracowanie PANA na postawie kontrolowanych dokumentacji SWKJ FA zaliczanych do TOP12.

Należy zauważyć, że wszystkie FA stosują te same kryteria dla okresów rotacji KBR oraz kontrolera jakości przy badaniu SF JZP. Podobnie jest przy okresie rotacji oraz karencji dla kontrolera jakości przy badaniu SF nie-JZP, co wynika wprost z przepisu KSKJ 2. Należy jednak wskazać, że w połowie FA określono okres karencji 2-letni dla kontrolera jakości przy zleceniach badania SF JZP, co stoi w sprzeczności z zapisami Kodeksu Etyki IESBA (R540.12). Należy również zauważyć, że dwie FA ustanowiły okres rotacji dla KBR powyżej 10 lat przy badaniach SF nie-JZP, co może wskazywać na ryzyko nadmiernej zażyłości i słabość w zaprojektowanej polityce. Jedna FA w ogóle nie ustaliła okresów rotacji i karencji dla KBR przy badaniach SF nie-JZP.

Odmienne podejście stosowały również FA w zakresie monitorowania spełnienia wymogów wynikających z art. 4 i 5 Rozporządzenia nr 537/2014. W niektórych FA ten proces nie był istotnie sformalizowany tj. nie było opisu reakcji w odniesieniu do rodzaju, rozłożenia w czasie, zakresu i wyznaczenia osoby odpowiedzialnej za działanie reakcji. W jednej FA w ogóle nie było ustalonych procedur w powyższym zakresie. W dwóch FA spełnienie wymogów było wykonywane jedynie na poziome zlecenia, gdzie KBR potwierdzał w dokumentacji badania ich spełnienie.

Odmienne podejście stosowały również FA w zakresie uwzględnienia wymogów Ustawy (przykładowo art. 64 ust. 1 Ustawy, art. 69-72 Ustawy, art. 135 Ustawy, art. 136 Ustawy) w macierzy celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka. Większość FA w przedmiotowej macierzy nie identyfikowała specyficznych ryzyk jakości dotyczących wykonania powyższych wymogów. Powstawała zatem wątpliwość, czy w powyższym zakresie zostały zaprojektowane odpowiednie reakcje celem spełnienia wymogów wynikających z Ustawy (lub zapisów wymienionych w par. 34-1 KSKJ 1). Tylko jedna FA zidentyfikowała osobne ryzyko jakości, do którego przypisała reakcje odpowiadające na wymogi Ustawy, zaś kolejna FA jako element dokumentacji SWKJ załączyła mapowanie wykazujące uwzględnienie w macierzy celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka dodatkowe wymogi wynikające ze spolonizowanych standardów (w tym Ustawy, Rozporządzenia nr 537/2014, kodeksu etyki, przepisów AML). Część FA na potrzeby kontroli tematycznej przedstawiała wyjaśnienia, które wykazywały uwzględnienie wymogów Ustawy w politykach i procedurach FA, niemniej nie były one widoczne w macierzy celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka ze względu na ogólność tych zapisów.

Wszystkie FA identyfikowały reakcje w zakresie ustanowienia kanałów komunikacji naruszeń z odpowiednimi wymogami etycznymi, w tym prowadzenie rejestru skarg i naruszeń. W ramach tego obszaru większość FA zapewniła infolinię lub możliwość zgłaszania incydentów w sposób anonimowy za pośrednictwem zewnętrznego dostawcy usług. Tylko w przypadku jednej FA możliwość „anonimowego" zgłoszenia została ustalona jedynie poprzez wysłanie wiadomości na specjalnie utworzoną skrzynkę mailową w FA.

PANA wskazuje na poniższe nieprawidłowości dotyczące obszaru „stosowne wymogi etyczne":

- odnotowano w SWKJ FA przyjmowanie oświadczeń o niezależności składanych przez członków zespołu wykonującego zlecenia badania i firmę audytorską przed rozpoczęciem zlecenia badania w innej formie niż pisemnej bądź elektronicznej;
- w połowie FA określono okres karencji dla kontrolera jakości jako 2-letni przy zleceniach badania SF JZP;

- w części FA ustalono stosunkowo długie okresy rotacji lub ich brak dla KBR przy badaniu SF nie-JZP, co może wskazywać na brak zaprojektowanych odpowiednio reakcji na ryzyko nadmiernej zażyłości i słabość w SWKJ FA;
- w części FA monitorowanie spełnienia wymogów wynikających z art. 4 i 5 Rozporządzenia nr 537/2014 nie zostało zaprojektowane na poziomie firmy, a jedynie było wykonywane na poziomie zlecenia;
- w części FA w macierzy celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka nie były widoczne powiązania do stosownych wymogów Ustawy oraz Rozporządzenia nr 537/2014.

3.2.5 AKCEPTACJA I KONTYNUACJA RELACJI Z KLIENTEM ORAZ KONKRETNYCH ZLECEŃ

Wszystkie FA identyfikowały w swoim SWKJ element akceptacji i kontynuacji relacji z klientem oraz konkretnych zleceń. Dla tego obszaru FA w swoich macierzach przede wszystkim realizowały wymogi wynikające z par. 30, par. 30-1 oraz par. 34 lit. d KSKJ 1. Poniżej zaprezentowano najczęściej projektowane reakcje na ryzyka jakości dla tego obszaru:

- ustalenie strategii dotyczącej rodzajów zleceń świadczonych przez FA;
- zdefiniowanie ról i obowiązków związanych z procesem oceny ryzyka zlecenia przed jego akceptacją lub kontynuacją;
- zaprojektowanie i wdrożenie formularza akceptacji/kontynuacji klienta/zlecenia, w tym opracowanie zasad ich prawidłowego wykorzystania i wypełniania;
- ustalenie szkoleń w zakresie prawidłowego wypełniania kwestionariuszy oraz ich oceny przez osoby akceptujące klienta/zlecenie;
- ustalenie poziomów akceptacji formularza akceptacji/kontynuacji klienta/zlecenia (tzw. matrycy zatwierdzania), w tym zasad ustalania ogólnego ryzyka klienta;
- ustalenie procesu dokonywania zmian w formularzach akceptacji/kontynuacji klienta/zlecenia w tym, jeśli zmiany są istotne przekazania odpowiedniej komunikacji do personelu;
- ustalenie procedur AML;
- opracowanie procedur do monitorowania kompletności listy zaakceptowanych usług, w tym zapewnienie, że proces akceptacji i kontynuacji zlecenia jest wykonywany w ściśle określony sposób;
- prowadzenie przeglądu i alokacji portfela zleceń partnerów uwzględniając rozłożenie obciążenia ich pracy;
- -prowadzenie cyklicznego przeglądu i zatwierdzanie planowanego zapotrzebowania kadrowego do realizacji zaakceptowanych zleceń, w tym ustalenie potrzeb w zakresie wymaganych ekspertów;
- ustalenie cyklicznego potwierdzania, że nie ma znaczących braków kadrowych, biorąc pod uwagę dostępne zasoby, lub że podejmowane są działania w celu zapewnienia dostępności wystarczających zasobów;
- ustalenie, że dla wszystkich klientów, dla których określono ryzyko jako wysokie, wymagana jest dodatkowa autoryzacja w formularzach akceptacji/kontynuacji zlecenia;
- ustalenie standardowych wzorów umów, w tym ustalenie, że odstępstwa od nich wymagają zatwierdzenia;
- ustalenie procedur w zakresie rozwiązywania umów z klientami, w tym określenie procedur komunikacji ze stronami trzecimi, jeśli jest to wymagane prawem;
- ustanowienie kontroli IT:
    - w kwestionariuszach akceptacji/kontynuacji klienta/zlecenia wszystkie obowiązkowe pola muszą zostać uzupełnione zanim zostaną przekazane do zatwierdzenia;

- kwestionariusz akceptacji klienta jest skonfigurowany tak, aby odpowiednio określić ogólną ocenę ryzyka na podstawie odpowiedzi na pytania;
- kwestionariusz akceptacji zlecenia może zostać zatwierdzony dopiero po zatwierdzeniu kwestionariusza akceptacji klienta;
- kod zlecenia może zostać założony i otwarty dopiero po zakończeniu oraz zatwierdzeniu procesu oceny zlecenia;

- opracowanie bieżących i okresowych działań monitorujących:
  - cykliczny przegląd polityk akceptacji i kontynuacji zleceń, w tym przegląd formularzy pod kątem odpowiedniości i wiarygodności;
  - cykliczny przegląd wybranych selektywnie formularzy w celu oceny kompletności i dokładności wypełnionego formularza, oceny czy poziomy akceptacji w formularzu są zgodne z matrycą zatwierdzeń FA w odniesieniu do ustalonego ryzyka klienta;
  - cykliczny przegląd w celu oceny, że kod zlecenia zakładany w systemie FA następuje wyłącznie po zakończeniu i zatwierdzeniu procesu oceny zlecenia;
  - cykliczny przegląd ukończenia szkolenia w zakresie prawidłowego wypełniania kwestionariuszy oraz ich oceny przez osoby akceptujące klienta/zlecenie;
  - cykliczny przegląd, że umowy z klientem zostały podpisane wyłącznie po dacie formalnego zatwierdzenia akceptacji zlecenia;
  - cykliczny przegląd, że odstępstwa od umów z klientem uzyskały wcześniej wymagane zatwierdzenie zgodnie z polityką FA;
  - cykliczny przegląd dotyczący monitorowania kompletności umów;
  - bieżący monitoring w zakresie rozwiązywanych umów, w tym obowiązek komunikacji ze stronami trzecimi.

W zakresie przyjętych do stosowania formularzy akceptacji/kontynuacji klienta/zlecenia FA zgodnie deklarowały, że treść przedmiotowych formularzy nie uległa zmianie w wyniku wdrożenia nowych standardów. Ewentualne zmiany w treści formularzy bądź procesie akceptacji były wynikiem nałożonych sankcji związanych z wojną w Ukrainie.

Treść formularza obejmowała najczęściej obszary takie jak:

- weryfikacja tożsamości klienta (w tym procedury AML);
- uczciwość i wartości etyczne klienta (reputacja biznesowa właścicieli, kierownictwa, osób sprawujących nadzór);
- rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej klienta;
- ocena środowiska kontroli wewnętrznej klienta (w tym struktury organizacyjnej, ustalonego ładu korporacyjnego, modelu biznesowego, sposobu finansowania);
- pytania do poprzedniego biegłego rewidenta (po uzyskaniu zgody na taki kontakt przez klienta);
- ocena zdolności FA do wykonania zlecenia (pod kątem dostępności zasobów i wymaganych kwalifikacji);
- ocena w zakresie potwierdzenia niezależności;
- ocena prawidłowego ustalenia wynagrodzenia za usługę.

Matryce zatwierdzania przedmiotowych formularzy były w każdej FA z góry ustalone. Najczęściej przy ocenie klienta o niskim ryzyku ustalano 1-2 poziomy akceptacji. Dla klientów o podwyższonym poziomie ryzyka FA ustalano 2-3 poziomy autoryzacji dokonywane najczęściej przez partnera wiodącego klienta, szefa działu audytu oraz partnera odpowiedzialnego za zarządzanie ryzykiem FA. Formularze podpisywane były pisemnie (ręcznie), elektronicznie (opatrzone podpisem kwalifikowanym) lub za pomocą wewnętrznych mechanizmów systemu informatycznego FA w bazie służącej do wypełniania i gromadzenia przedmiotowych formularzy.

FA najczęściej przyjmowały w swoim SWKJ trzy poziomy ryzyka klienta np. niskie, średnie, wysokie. Nie odnotowano ściśle określonych kryteriów powodujących podwyższenie oceny ryzyka klienta. Firmy audytorskie zgodnie deklarowały, że oszacowany poziom ryzyka to rezultat wynikający z wyboru czynników podwyższających ryzyko opisywanych w formularzu akceptacji/kontynuacji np. istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności, wysoki poziom zainteresowania klientem przez regulatorów, potencjalna fuzja lub przejęcie, oferty publiczne, obawy dotyczące uczciwości, istotne naruszenia prawa lub regulacji, podmioty postrzegane jako blisko powiązane z podmiotami rządowymi. Zdarzało się, że FA przyjmowała obowiązkową zasadę, że w odniesieniu do badań SF JZP wskazuje się poziom ryzyka nie niższy niż średni.

W żadnej FA nie istniała możliwość akceptacji klienta i przyjęcia zlecenia bez formalnej akceptacji wypełnionego formularza przez odpowiednie osoby.

Firmy audytorskie w swoich dokumentacji SWKJ nie miały ściśle określonych kryteriów, kiedy dane zlecenia są odrzucane. W sytuacji najwyższej oceny ryzyka klienta FA deklarowały, że przed jego autoryzacją dokonywana jest ocena kierownictwa na podstawie analizy wszystkich ryzyk. Każde potencjalne odrzucenie zgodnie z polityką FA powinno być konsultowane, nawet oczywiste przypadki takie jak odrzucenie firmy z rynku rosyjskiego, czy podejrzenie finansowania terroryzmu.

W większości FA w ich macierzy celów, ryzyk jakości oraz reakcji na te ryzyka nie znalazły się odniesienia do zaprojektowanych reakcji odnoszących się do par. 30-1 KSKJ 1 w zakresie wymogu ustalania przez FA wynagrodzenia za przeprowadzenie usług badania, usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych opartego na pracochłonności, stopniu złożoności prac oraz wymaganych kwalifikacji. Tym niemniej w dokumentacji SWKJ firmy audytorskie posiadały opisy przyjętej polityki ustalania wynagrodzeń oraz wskazanie jakie narzędzia są stosowane w tym zakresie np. budżet zlecenia, który zapewnia spełnienie wymogów Ustawy. Zgodnie z przedmiotową polityką w FA wynagrodzenie za usługę ustalane było na podstawie budżetu zlecenia, który określał:

- szacowaną pracochłonność wyrażoną w liczbie godzin szacowanych na wykonanie usługi w podziale na zaangażowanie poszczególnych członków zespołu, w tym specjalistów;
- stawki godzinowe dla grup personelu wg szacowanego zaangażowania.

Stosowane stawki godzinowe uwzględniały poziom wynagrodzenia poszczególnych grup personelu, zakładaną strukturę udziału kosztów w przychodach oraz narzut marży zysku.

FA zgodnie deklarowały, że wprowadzone zmiany w polityce ustalania wynagrodzenia były głównie wynikiem zaleceń pokontrolnych PANA a nie zmian wynikających z wdrożenia nowych standardów. Zmiany dotyczyły najczęściej obszaru budżetowania i odnosiły się do założenia, że budżety są sporządzane na poszczególne zlecenia odrębnie, dzięki czemu wynagrodzenie jest ustalane osobno dla każdej poszczególnej usługi. Ponadto, rozliczenie czasu pracy poszczególnych członków zespołu zaczęto dokumentować w sposób pozwalający na ustalenie liczby godzin pracy poświęconej na wykonanie każdej z usług osobno (nawet jeżeli usługi wykonywane były na podstawie tej samej umowy).

W 10% analizowanych FA PANA wskazało na bardzo ogólne zapisy w polityce wynagradzania w zakresie wymogu ustalania przez FA wynagrodzenia za przeprowadzenie usług atestacyjnych. Przykładowo uregulowano, że przy kalkulacji ceny należy kierować się przyjętymi widełkami w wysokości od 1 do 3 tysięcy złotych za jeden roboczodzień biorąc pod uwagę sektor działalności, stopień złożoności operacji, istnienie grupy kapitałowej. W trakcie kontroli nie przedstawiono szablonu kalkulacji wynagrodzenia celem potwierdzenia, że sposób kalkulacji uwzględnia pracochłonność czy stawki godzinowe dla grup personelu wg szacowanego zaangażowania.

PANA wskazuje na poniższe nieprawidłowości dotyczące obszaru „akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz konkretnych zleceń”:

- u części FA w ich macierzy celów, ryzyk jakości oraz reakcji na te ryzyka brak odniesienia do zaprojektowanych reakcji odnoszących się do par. 30-1 KSKJ 1 w zakresie wymogu ustalania przez FA wynagrodzenia za przeprowadzenie usług badania, usług atestacyjnych niż badanie oraz usług pokrewnych opartego na pracochłonności, stopniu złożoności prac oraz wymaganych kwalifikacji;
- w 10% analizowanych FA opracowana reakcja w zakresie spełnienia wymogu par. 30-1 KSKJ 1 nie była wystarczająca do tego by potwierdzić, że wynagrodzenie ustalane przez FA za przeprowadzenie usług badania, usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych oparte jest na pracochłonności, stopniu złożoności prac oraz wymaganych kwalifikacjach.

3.2.6 WYKONYWANIE ZLECENIA, W TYM KONTROLA JAKOŚCI WYKONANIA ZLECENIA

Wszystkie FA identyfikowały w swoim SWKJ element: wykonywanie zlecenia. Dla tego obszaru FA realizowały w swoich macierzach przede wszystkim wymogi wynikające z par. 31 oraz par. 34 lit. f KSKJ 1. Poniżej zaprezentowano najczęściej projektowane reakcje na ryzyka jakości dla tego obszaru:

- ustanowienie budżetu dla realizacji zlecenia zatwierdzanego przez partnera. Budżet zawiera pracochłonność wyrażoną w liczbie godzin szacowanych na wykonanie usługi w podziale na zaangażowanie poszczególnych członków zespołu, w tym specjalistów;
- ustanowienie metodologii badań oraz metodologii wykonywania usług atestacyjnych innych niż badania i usług pokrewnych, w tym zapewnianie ich aktualności;
- ustanowienie polityki w zakresie konsultacji, wraz z listą obowiązkowych spraw do konsultacji;
- ustanowienie polityki w zakresie osób właściwych do udzielania konsultacji oraz sposobu ich wyboru;
- ustanowienie polityki w zakresie rozstrzygnięcia różnic zdań w ramach zespołu wykonującego zlecenie;

- ustanowienie przykładowych kontroli IT dotyczących stosowanego programu audytowego:
  - dostęp do dokumentacji zlecenia tylko dla upoważnionych osób (dostęp przyznawany indywidualnie),
  - możliwość tworzenia raportów diagnostycznych wyszczególniających, które ekrany robocze i załączniki nie posiadają podpisu przygotowania, bądź podpisu osoby sprawdzającej wyższego szczebla,
  - możliwość tworzenia raportów diagnostycznych wyszczególniających pliki dodawane oraz modyfikowane po dacie wydania raportu ze zlecenia;
- ustanowienie programu przeglądu zlecenia w trakcie jego trwania;
- ustanowienie przeglądu kontroli jakości wykonania zlecenia;
- ustanowienie polityki w zakresie przechowywania dokumentacji i archiwizacji, w tym tworzenia akt badania zgodnie z art. 67 ust. 4 Ustawy;
- wydzielenie serwera, w którym przechowywane są zamknięte zlecenia oraz który jest skonfigurowany tak, aby dostęp do niego miały wyłącznie określone osoby.
- opracowanie bieżących i okresowych działań monitorujących:
  - bieżący monitoring czy budżety są zatwierdzane zgodnie z polityką FA tj. po uzyskaniu odpowiednich parametrów (np. w zakresie minimalnego zaangażowania KBR);
  - bieżący monitoring aktualności metodologii FA w zakresie wykonywania usług atestacyjnych;
  - cykliczny przegląd realizacji zlecenia poprzez porównanie planowanych do faktycznie poniesionych godzin na wykonanie usługi;
  - ustanowienie kamieni milowych w zakresie realizacji zlecenia oraz cykliczny monitoring listy zadań z wartościami odstającymi;
  - ustanowienie corocznego przeglądu obciążenia pracą partnerów w celu oceny, czy mają oni wystarczające możliwości (czas, kompetencje) do pełnienia danej roli i związanych z nią obowiązków;
  - cykliczny monitoring terminowości wykonywanych archiwizacji.

Reakcje na ryzyka jakości dotyczące zespołów audytowych w zakresie m.in. niezrozumienia przez nich swoich obowiązków, niestosowania odpowiedniego zawodowego osądu czy zawodowego sceptycyzmu zostały przypisane na potrzeby analizy niniejszego sprawozdania do obszaru zasobów ludzkich.

W każdej FA ustanowiono procedurę wyznaczania biegłego rewidenta, w tym składania oświadczenia, że KBR posiada odpowiednie kompetencje i możliwości oraz wystarczającą ilość czasu do realizacji usługi.

W każdej FA zaprojektowano reakcję polegającą na tym, że każdorazowo przed przystąpieniem do realizacji zlecenia opracowuje ona budżet dla danego zlecenia, który wymaga zatwierdzenia przez partnera zlecenia/KBR. W budżetach określana była liczba osób wykonujących zlecenie (w tym ekspertów), liczba planowanych dla nich godzin wraz z przewidywanym terminem ich wykonania. Często ujmowane były również minimalne progi odnośnie zaangażowania kluczowego personelu. W jednej FA był to minimalny próg procentowy dla KBR wynoszący 2,5%

godzin całego zespołu audytowego, a dla menedżera - 7%. W innej FA minimalne zaangażowanie KBR określono ilościowo (od 8 do 35 godzin dla KBR) w zależności od ustalonego budżetu godzinowego całego zespołu audytowego. Dla projektów powyżej 1500 szacowanych godzin, godziny KBR miały wynosić nie mniej niż 2% całości godzin projektu. Z kolei w kolejnej FA minimalne zaangażowanie KBR zróżnicowane zostało ze względu na oszacowane ryzyko klienta oraz czy badanie dotyczy SF JZP, czy SF nie-JZP. Zakres minimalnego zaangażowania KBR rozkładał się od 12 godzin (lub 3% godzin całego budżetu) przy ryzyku niskim i badaniu SF nie-JZP do 5,5% godzin całego budżetu przy bardzo wysokim ryzyku klienta bez względu na rodzaj badanej jednostki. W części FA nie określano minimalnego zaangażowania KBR na zleceniu. FA argumentowały to faktem braku identyfikacji w tym obszarze ryzyka jakości ze względu na istotny udział KBR w zleceniu w odniesieniu do udziału jego godzin pracy w godzinach pracy zespołu ogółem.

W ramach działań monitorujących niektóre FA projektowały procedury w swoich programach audytowych, które zawierają kamienie milowe ustalone na początku projektu służące do monitorowania kryteriów jakościowych na danym zleceniu. Program kamieni milowych wykorzystywany był w 30% przypadków .

Ponadto jako działanie monitorujące w 20% przypadków zaprojektowano (w trybie miesięcznym na poziomie poszczególnego zlecenia) sprawdzenie udziału zarejestrowanych godzin pracy KBR w odniesieniu do liczby godzin zarejestrowanych przez pozostałych członków zespołu. Następnie, FA zaprojektowały procedurę w zakresie przeglądu raportu pod kątem ryzyka niskiego udziału godzin KBR na zleceniu i w zależności od okoliczności podejmowane były dalsze działania.

W 30% przypadków została zaprojektowana reakcja, która polega na przeglądzie obciążenia pracą partnerów w celu oceny czy dana osoba posiada możliwości (czas) do pełnienia wyznaczonych funkcji. W jednej FA została ustanowiona coroczna ocena obciążenia pracą partnerów. W momencie początkowego przydziału, a następnie co najmniej raz w roku, odpowiednia osoba zatwierdzająca sprawdza, czy obciążenie pracą jest właściwe, potwierdzając z daną osobą, że ma ona wystarczające zdolności do pełnienia danej roli i związanych z nią obowiązków. W kolejnej FA została zaprojektowana reakcja polegająca na tym, że co roku osoba odpowiedzialna za zarządzanie ryzykiem w FA dokonuje przeglądu obciążenia pracą (zaangażowania) partnerów. Coroczna analiza portfela polega na identyfikacji i uzasadnieniu obciążenia pracą poszczególnych partnerów z nadmiernymi portfelami. W przypadku gdy wyjaśnienia nie są przekonujące, następuje ocena czy istnieje potrzeba realokacji części portfela lub zastosowania dodatkowych zabezpieczeń. Z kolei w innej FA, partnerzy co roku wypełniają dedykowany formularz, którego celem jest ocena czy dana osoba posiada możliwości i zdolność do pełnienia wyznaczonych funkcji, zaś formularz zawiera kryteria progowe dotyczące np. maksymalnej liczby JZP które może badać, maksymalnej liczby podmiotów, w których może być kontrolerem jakości wykonania zlecenia, czy maksymalnej liczby godzin (określonych w budżetach zleceń), które może nadzorować w cyklu 12 miesięcy.

Każda FA ustanowiła polityki w zakresie konsultacji w przypadku trudnych lub spornych kwestii związanych ze zleceniem oraz zgodnie z odpowiednimi podręcznikami metodologicznymi FA.

Zespół wykonujący zlecenie jest zobowiązany dokumentować kwestię, która była przedmiotem konsultacji, wnioski i ich realizację w dokumentacji badania. W części FA nie było ustalonej listy dotyczących obowiązkowych spraw podlegających konsultacji. W pozostałych FA istniała obowiązkowa lista spraw do konsultacji. Listy były zróżnicowane. Przykładowo w jednej FA lista zawierała obowiązkowych 79 pozycji. W innej FA do konsultacji zaliczanych było obowiązkowo kilkanaście spraw np. korekty z lat ubiegłych, art. 4 UoR, modyfikacje opinii w sprawozdaniu z badania dla SF JZP, kluczowe sprawy z badania (w zakresie sposobu przedstawienia treści w sprawozdaniu z badania) czy obszary z zakresu MSSF typu połączenie pod wspólną kontrolą czy złożone programy wynagradzania.

FA ustanowiły polityki tworzenia akt badania dla każdego badania zgodnie z art. 67 ust. 4 Ustawy. Z uwagi na fakt, że na akta badania składa się wiele elementów pochodzących z różnych systemów 30% kontrolowanych firm deklarowała, że utrzymuje osobno część elementów wymaganych przepisami od dokumentacji badania. Niemniej zgodnie z informacjami pozyskanymi od firm audytorskich zamykają one repozytoria zawierające poszczególne elementy akt badania nie później niż 60 dni po dniu sporządzenia sprawozdania z badania i przechowują je przez okres co najmniej 8 lat od dnia ich zamknięcia, co zapewnia zgodność z przepisami. W jednej FA obowiązuje 10-letni okres archiwizacji.

W 10% przypadków odnotowano możliwość otworzenia akt zleceń po ich archiwizacji. Takie otwarcie jest rejestrowane w systemie z obowiązkowym wyjaśnieniem co zostało zmienione i co było tego powodem.

W 10% przypadków nie odnotowano odniesień w dokumentacji SWKJ do ustanowienia polityki i procedury przeprowadzania badań, wykonywania usług atestacyjnych innych niż badania i usług pokrewnych, które spełniałyby wymogi par. 34-1 KSKJ 1 (art. 64 ust. 1 pkt 2 Ustawy).

W 40% kontrolowanych FA ustanowiono program przeglądu badania w trakcie jego trwania będący reakcją na oszacowane ryzyko jakości. Program dotyczy przeglądu wybranych obszarów badania przez wyznaczonego kontrolera niezależnego od zespołu wykonującego badanie, zaś przegląd wybranej dokumentacji rewizyjnej przeprowadzany jest na ogół po zakończeniu przedmiotowych procedur i po przeglądzie przez starszych członków zespołu. Obserwacje z przeglądu są przekazywane zespołowi realizującemu zlecenie. W 10% przypadków wybór zleceń do przeglądu przez takiego kontrolera odbywał się przykładowo na podstawie następujących kryteriów ryzyk: podmiot o podwyższonym ryzyku, partner przeprowadzający badanie miał w poprzednim roku znaczące uchybienia w zakresie jakości badania, klient notowany na giełdzie, badanie po raz pierwszy. W pozostałych FA wybór zleceń do przeglądu przez takiego kontrolera odbywał się na podstawie analizy ryzyka wykonywanego przez dedykowany zespół. Zakres takiego przeglądu jest podobny do przeglądu kontrolera jakości zlecenia, tyle że możliwe jest ograniczenie jego zakresu. Najczęściej obejmował następujące obszary typu: przychody, obszary ze znaczącym ryzykiem, obszary, w których badano zapisy księgowe, przegląd sprawozdania z badania, przegląd sprawozdania finansowego. Kontrolerzy tacy, zgodnie z ustanowioną polityką FA, to osoby posiadające odpowiednie kompetencje i doświadczenie, w tym uprawnienia biegłego rewidenta. Dla wykonania przeglądu opracowany był kwestionariusz, który wskazywał obszary do weryfikacji i udokumentowania przez takiego kontrolera.

Kolejną reakcją obowiązkową, z punktu widzenia nowych standardów, było ustanowienie przeglądu

kontrolera jakości wykonania zlecenia zgodnie z par. 34 lit. f KSKJ 1. We wszystkich FA kryteria zaangażowania kontrolera jakości zlecenia badania i przeglądu ze względu na kategorię jednostki dotyczyły:

- podmiotów notowanych na giełdzie, w tym na rynku NewConnect, Rynku Alternatywnym GPW (GPW ASO), Rynku Alternatywnym Bond Spot (BS ASO);
- jednostek zainteresowania publicznego, innych niż emitenci papierów wartościowych na rynkach regulowanych (zgodnie z definicją Ustawy).

Następnie, FA ustalały kryteria zaangażowania kontrolera jakości dla zlecenia (w tym innego niż badanie) ze względu na szczególną kategorię jednostki np.:

- podmioty spełniające kryteria jednostki o wysokim profilu publicznym;
- podmioty z branż wschodzących lub w odniesieniu do których firma audytorska nie miała wcześniejszego doświadczenia;
- spółki o wysokim znaczeniu, gdzie w publicznym interesie jest wskazana wysoka przejrzystość sprawozdawczości;
- podmioty, wobec których wystosowano komunikaty przez regulatorów wyrażające zaniepokojenie określonymi zjawiskami występującymi w podmiocie bądź w jego otoczeniu;
- inne duże jednostki (z zaplanowanym budżetem pracochłonności powyżej 1000 godzin);
- podmioty o wysokim ryzyku.

Ponadto, FA ustalały kryteria zaangażowania kontrolera jakości dla zlecenia (w tym innego niż badanie) ze względu na rodzaj zlecenia, przykładowo:

- zlecenia, których profil ryzyka określono jako wysoki lub podwyższony;
- zlecenia ze względu na zidentyfikowane ryzyka jakości np. zlecenie, które wiąże się z wysokim poziomem złożoności lub osądu, zlecenie podczas którego napotkano kwestie, takie jak zlecenie badania z powtarzającymi się ustaleniami dotyczącymi inspekcji, nieskorygowanymi znaczącymi słabościami w kontroli wewnętrznej lub istotnymi korektami danych porównawczych w sprawozdaniu finansowym, zlecenia, w przypadku których istnieją wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, zlecenia dla których podczas procesu akceptacji i kontynuacji w firmie zidentyfikowano nietypowe okoliczności, zlecenia, które dotyczą sprawozdawczości na temat informacji finansowych lub niefinansowych, co do których oczekuje się, że zostaną włączone do dokumentacji wymaganej przez regulacje i które mogą wiązać się z wyższym stopniem osądu, takie jak informacje finansowe pro forma, które mają być zawarte w prospekcie emisyjnym.

W zakresie kompetencji kontrolera jakości ustanowiona była najczęściej polityka w ramach sieci, do której powstawała polityka lokalna, zgodnie z którą kontroler jakości musiał mieć odpowiednie doświadczenie oraz umocowanie, nie mógł być osobą z krótkim doświadczeniem, musiał posiadać doświadczenie w branży. Przy zleceniach, gdzie odpowiedzialność za te zlecenia ponosi biegły rewident wpisany do rejestru prowadzonego przez KRBR wpisany był wymóg, iż kontrolerem jakości mógł być w tym przypadku tylko i wyłącznie biegły rewident wpisany do rejestru. W związku z powyższym, w jednej FA zaobserwowano zmiany w tym zakresie w stosunku do badań za lata poprzednie, gdzie FA dopuszczała możliwość przeglądu kontrolera jakości przez biegłego rewidenta z innego kraju z sieci.

W 30% przypadków zostało wskazane w polityce dotyczącej wyznaczania kontrolera jakości, że kontroler jakości nie może być członkiem zespołu wykonującego zlecenie co stoi w sprzeczności z par. 16 lit. f KSKJ 1 w przypadku wyznaczania kontrolera jakości dla badań SF.

W 20% przypadków nie odnotowano narzędzia do monitorowania rotacji kontrolera jakości wykonania zlecenia, który pokazywałby historię z poprzednich okresów i śledził okresy rotacji oraz karencji dla poszczególnych kontrolerów jakości.

W 10% przypadków ustanowione polityki w zakresie przeglądu kontrolera jakości wykonania zlecenia miały charakter ogólny. Nie odnotowano polityk lub procedur powiadamiania partnera odpowiedzialnego za zlecenie w przypadku, gdy kontroler jakości wykonania zlecenia ma obawy, że znaczące osądy dokonane przez zespół wykonujący zlecenie lub wyciągnięte na tej podstawie wnioski nie są odpowiednie. Nie odnotowano również polityk lub procedur w zakresie dokumentowania przeglądu kontrolera jakości wykonania zlecenia.

W 30% przypadków trwały jeszcze prace nad szablonami do dokumentowania pracy przeglądu kontrolera jakości badania zgodnie z KSKJ 2, które z deklaracjami FA miały być gotowe dla badań SF za rok 2023 w pierwszym kwartale bądź pierwszej połowie 2023 roku.

PANA wskazuje na poniższe nieprawidłowości dotyczące obszaru „wykonywanie zlecenia, w tym kontrola jakości wykonania zlecenia”:

- w 20% przypadków nie odnotowano reakcji na ryzyko jakości odnoszące się do monitorowania okresów rotacji oraz karencji kontrolerów jakości wykonania zlecenia;
- w 30% przypadków w politykach odnoszących się do przeglądu kontrolera jakości zlecenia wskazuje się, że osoba dokonująca przeglądu kontroli jakości zlecenia nie może być członkiem zespołu wykonującego badanie, co stoi w sprzeczności z par. 16 lit. f KSKJ 1;
- w 10% przypadków nie odnotowano polityk lub procedur w zakresie dokumentowania przeglądu kontrolera jakości wykonania zlecenia;
- w 30% przypadków nie zakończono prac nad szablonami do dokumentowania pracy przeglądu przez kontrolera jakości zgodnie z KSKJ 2;
- w 10% przypadków nie zakończono prac nad aktualizacją metodologii badania w zakresie przeglądu partnera odpowiedzialnego za badanie;
- w 10% przypadków odnotowano możliwość otworzenia akt zleceń po ich zamknięciu.

3.2.7 ZASOBY

3.2.7.1 ZASOBY LUDZKIE

Wszystkie FA identyfikowały w swoim SWKJ element zasobów ludzkich. W tym obszarze FA zaprojektowały najwięcej reakcji w swoich macierzach celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka dotyczących przede wszystkim wymogów wynikających z par. 32 lit. a-e oraz par. 56 KSKJ 1. Poniżej zaprezentowano najczęściej projektowane reakcje na ryzyka jakości dla tego obszaru:

Wszystkie FA identyfikowały w swoim SWKJ element zasobów ludzkich. W tym obszarze FA zaprojektowały najwięcej reakcji w swoich macierzach celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka dotyczących przede wszystkim wymogów wynikających z par. 32 lit. a-e oraz par. 56 KSKJ 1. Poniżej zaprezentowano najczęściej projektowane reakcje na ryzyka jakości dla tego obszaru:

- ustanowienie polityki planowania w zakresie zapotrzebowania na zasoby ludzkie w ujęciu np. rocznym poprzez oszacowanie przewidywanych godzin/personelu potrzebnego do obsługi klientów;
- ustanowienie procesu rekrutacji z kryteriami zatrudnienia, które są zatwierdzane przez odpowiednie osoby;
- ustanowienie programu szkoleń dla osób nowozatrudnionych;
- ustalenie potrzeb szkoleniowych na dany rok obrotowy;
- ustanowienie polityki szkoleniowej mającej zastosowanie do szkoleń obowiązkowych, w tym określających kryteria wyznaczania osób szkolących, minimalny próg zaliczeń, działania, które należy podjąć w przypadku niespełnienia wymagań szkoleniowych;
- ustanowienie polityki w zakresie ustalania celów do osiągnięcia przez każdego pracownika, które następnie podlegają ocenie (najczęściej w ujęciu rocznym);
- ustanowienie w sposób zdefiniowany procesu ocen pracowników (najczęściej w ujęciu rocznym);
- ustanowienie polityki wynagradzania pracowników, w tym premii i awansów, która uwzględnia wyniki ocen pracowników;
- ustanowienie procedury przeglądu i zatwierdzania przydziału wiodących partnerów do zleceń, biorąc pod uwagę ich odpowiednie kompetencje, możliwości oraz czy posiadają wystarczającą ilość czasu;
- ustanowienie procedury przeglądu alokacji menedżerów do zleceń biorąc pod uwagę, że osoby te posiadają odpowiednie kompetencje, możliwości oraz wystarczającą ilość czasu;
- ustanowienie procedury przeglądu i zatwierdzania planu zapotrzebowania na zasoby wspierające działania SWKJ przez osobę(-y) odpowiedzialną (-e) za SWKJ FA;
- opracowanie bieżących i okresowych działań monitorujących, m.in.:
  - w określonym cyklu np. miesięcznym wszystkie nowe rekordy utworzone lub pozycje zmienione w systemie HR podlegają kontroli pod kątem istotności i wiarygodności przez osobę inną niż osoba wprowadzająca dane;
  - ustanowienie procedury, która weryfikuje, czy wszyscy pracownicy wykonujący badania lub przeglądy sprawozdań finansowych oraz inne usługi atestacyjne lub pokrewne są w pełni zidentyfikowani, łącznie z grupą zaszeregowania danej osoby oraz wszelkimi specyficznymi wymaganiami szkoleniowymi;
  - w określonym cyklu np. półrocznym FA monitoruje ukończenie obowiązkowych kursów szkoleniowych w terminie, jak również spełnienie wymogów ilości szkoleń zgodnie z polityką szkoleniową FA;
  - w określonym cyklu np. rocznym FA monitoruje spełnienie wymogu ODZ przez biegłych rewidentów FA;
  - monitorowanie zapotrzebowania kadrowego w ujęciu cyklicznym np. miesięcznym, oceniając, czy zmiany w kluczowych założeniach wskazują na znaczące przewidywane braki kadrowe, biorąc pod uwagę dostępne zasoby;
  - w określonym cyklu np. rocznym FA sprawdza, czy informacje zawarte w ocenie obciążenia pracą partnera we wszystkich pełnionych funkcjach (w tym funkcji kontrolera jakości i innych pełnionych

ról w FA) zgadzają się z założeniami FA.

W większości FA każdy pracownik miał obowiązek wyznaczenia sobie celów do osiągnięcia w danym roku obrotowym, które następnie stanowiły podstawę do jego oceny rocznej. FA posiadały przykładowe listy celów dostosowane do poszczególnych stanowisk, które pracownik mógł przypisać do siebie. Liczba i zakres możliwych celów do ustalenia przez poszczególnych pracowników była zróżnicowana pomiędzy firmami. Najczęściej cele dotyczyły rozwoju pracownika, w tym podnoszenia jego kwalifikacji, efektywności oraz jakości pracy. Zgodnie z przedstawianymi politykami, na koniec roku pracownik weryfikuje realizację swoich celów i dokonuje samooceny. Następnie w ujęciu rocznym odbywa się spotkanie oceniające pracownika, w którym biorą udział osoby z nim współpracujące (powyżej jego stanowiska) gdzie na podstawie rozmowy oraz zebranych w ciągu roku ocen projektowych wystawiana jest ocena finalna, która w dalszej kolejności przekazywana jest pracownikowi i włączana do dokumentacji.

W większości FA ustalona została również procedura zbierania ocen oddolnych od pracowników szeregowych oceniających doświadczonych menedżerów, dyrektorów oraz partnerów. Oceny wystawiane są w sposób anonimowy.

W 30% przypadków system oceny pracowników był uproszczony, który polegał na wystawieniu oceny (raz w roku) przez bezpośredniego przełożonego.

FA zgodnie deklarowały, że poziom wynagrodzenia zależy od oceny rocznej pracownika. Wypłacane są również bonusy (najczęściej kwartalne, roczne) uzależnione od spełnienia określonych wskaźników ustalonych w polityce premiowania. W jednej FA wynagrodzenie zmienne (bonusy) menedżerów uzależnione było m.in. od uzyskanej oceny, liczby dni przepracowanych w roku, ale również od wyniku finansowego osiągniętego przez dział audytu. W dwóch innych FA bonusy uzależnione były od liczby zrealizowanych projektów, osiągniętej na tych projektach marży i efektywności operacyjnej projektu (odpowiedniej struktury godzin niższego i wyższego szczebla personelu na projekcie) oraz wskaźników jakościowych. Z kolei w innej FA system motywacyjny dla pracowników to premie kwartalne, które w żaden sposób nie są zależne od jakości i liczby przeprowadzonych zleceń i są wypłacane np. za przeprowadzenie szkoleń, pisanie publikacji.

W większości FA ustalony został program obowiązkowych szkoleń dostosowany do poszczególnych stanowisk. Średnia liczba godzin szkoleń obowiązkowych dla poszczególnych poziomów zaszeregowania w poszczególnych FA była zróżnicowana. W tabeli poniżej przedstawiono przedziały liczbowe dla godzin szkoleń obowiązkowych dla poszczególnych stanowisk w przykładowych FA.

Tabela nr 3. Przedział liczby godzin szkoleniowych w roku w wybranych firmach audytorskich w podziale na stanowiska.

STANOWISKO	FA NR 1 (PRZEDZIAŁ LICZBY GODZIN SZKOLENIOWYCH)	FA NR 2 (PRZEDZIAŁ LICZBY GODZIN SZKOLENIOWYCH)	FA NR 3 (PRZEDZIAŁ LICZBY GODZIN SZKOLENIOWYCH)
Asystent	70-100	95-110	40-50
Starszy konsultant	40-100	70-100	40-50
Menedżer	70-120	30-40	80-90
Partner	60-120	30-40	80-90

Źródło: opracowanie PANA na postawie kontrolowanych dokumentacji SWKJ FA zaliczanych do TOP12.

W sytuacji, gdy pracownik jest biegłym rewidentem odrębnie uczestniczy w szkoleniach ODZ. FA posiadają procedury monitorowania spełnienia wymogu ODZ przez biegłych rewidentów.

W okresie pandemii wszystkie szkolenia przeprowadzane były w sposób zdalny. W większości szkolenia były zaliczane poprzez zdanie testu sprawdzającego wiedzę. Szkolenia zdalne kończą się testem przy czym, dopóki uczestnik nie zaliczy testu, takie szkolenie nie jest uznawane za wykonane. Poziomy, przy których test jest zaliczany wynosiły najczęściej 70 - 80 % poprawnych odpowiedzi.

W niektórych FA w dokumentacji SWKJ tych firm w zakresie obszaru zasobów ludzkich nie odnotowano wyraźnej identyfikacji oraz podziału zasobów ludzkich na wewnętrzne zasoby firmy (personel) oraz zasoby pozyskane z zewnątrz np. z sieci firmy lub od dostawców usług. Należy zauważyć, że dla zasobów zewnętrznych FA powinny ustanowić wymogi odnoszące się do kompetencji, przestrzegania wymogów etycznych czy zakresu odpowiedzialności obu stron stąd istotna jest jasna identyfikacja tych grup celem następnie właściwego odniesienia do par. 32 lit. a-e KSKJ 1. Należy również zwrócić uwagę, że jedna FA korzysta z pracy kilku podwykonawców, którzy pełnią rolę kluczowego biegłego rewidenta.

3.2.7.2 ZASOBY TECHNOLOGICZNE I INTELEKTUALNE

Wszystkie FA identyfikowały w swoim SWKJ element zasobów technologicznych i intelektualnych. FA w swoich macierzach odnosiły się przede wszystkim do wymogów wynikających z par. 32 lit. f-g KSKJ 1. Poniżej zaprezentowano najczęściej projektowane reakcje na ryzyka jakości dla tego obszaru:

- ustanowienie listy zasobów technologicznych oraz intelektualnych, z wyszczególnieniem wykorzystania na potrzeby działania SWKJ FA oraz na potrzeby wykonywania zleceń, jak również podanie źródła ich pochodzenia (od dostawcy usług, z sieci, własne);
- ustanowienie procedury oceny dostawców usług w przypadku korzystania ze wsparcia usługodawców przy opracowywaniu zasobów technologicznych i intelektualnych FA;
- w przypadku umów ze stronami trzecimi ustalenie procedury w zakresie wzorca umów, kompletności wykazu stron trzecich;
- ustanowienie polityki w zakresie bezpieczeństwa danych, dostępów do baz danych, w tym zarchiwizowanych dokumentacji zleceń;
- ustanowienie polityki poufności danych;
- ustalenie struktur wsparcia dla użytkowników końcowych w postaci instrukcji użytkowania i/lub obowiązku przeprowadzenia odpowiednich szkoleń dla użytkowników końcowych w zakresie obsługi określonych aplikacji IT oraz zasobów intelektualnych;
- ustanowienie procedury w zakresie zasobów intelektualnych zapewniających, że zasoby te zostały zaprojektowane zgodnie z obowiązującą metodologią, zaś zmiany aktualizacyjne wprowadzane są przez odpowiednie osoby;
- opracowanie bieżących i okresowych działań monitorujących, m.in.:
  - w określonym cyklu np. rocznym przegląd listy zasobów technologicznych oraz intelektualnych pod kątem ich aktualności i zgodności z wymogami regulacyjnymi;
  - opracowanie corocznego programu testowania skuteczności ogólnych kontroli IT środowiska informatycznego FA;
  - przegląd zasobów w określonym cyklu np. rocznym w oparciu o ocenę ryzyka związanego ze spójnym działaniem oraz kompletnością i dokładnością danych wyjściowych tych zasobów.

Większość FA posiadała wykaz/listę zasobów technologicznych oraz intelektualnych, które stanowiły element dokumentacji SWKJ FA. W części firm listy ograniczały się do największych pozycji (ok. 40- 70), w innych FA listy przedstawiane były bardzo szczegółowo (np. ok. 350 pozycji). Najczęściej wykazy przedstawiały nazwę zasobu, jego funkcjonalność, źródło pochodzenia (zasób własny, z sieci, od dostawcy usług), obszar działania (SWKJ FA, wykonywanie zleceń), osobę odpowiedzialną, datę ostatniej aktualizacji.

Większość kontrolowanych należących do sieci FA nie korzystała z dostawców usług w zakresie zapewniania zasobów intelektualnych, zaś zasoby technologiczne były dostarczane i utrzymywane przez sieć FA. Zasoby sieciowe były tłumaczone na język polski. Następnie była weryfikowana ich przydatność dla FA i dostosowywana do lokalnych wymogów, jeśli istniała taka konieczność.

W części FA bezpieczeństwo informacji było realizowane poprzez wdrożony odpowiedni system zabezpieczeń zgodny z ISO 27001. System ten określał wymagania, zasady inicjowania, wdrażania, utrzymania i poprawy zarządzania bezpieczeństwem informacji w firmie, oraz zawierał opracowane zabezpieczenia w następujących obszarach zarządzania bezpieczeństwem informacji, m.in.:
- polityki bezpieczeństwa informacji;
- organizacji bezpieczeństwa informacji;
- bezpieczeństwa zasobów ludzkich;

- zarządzania aktywami;
- kontroli dostępu;
- bezpieczeństwa komunikacji;
- pozyskiwania, rozwoju i utrzymania systemów;
- zarządzania incydentami związanymi z bezpieczeństwem informacji;
- aspektów bezpieczeństwa informacji w zarządzaniu ciągłością działania.

Zasoby intelektualne najczęściej dzielone były na następujące sekcje:

- baza auditingu – metodyka wykonywania zleceń, materiały szkoleniowe;
- baza rachunkowości – podręczniki MSR/PSR, inne materiały w zakresie rachunkowości, listy kontrolne do oceny kompletności SF wg MSR/PSR, pozostałe szablony, materiały szkoleniowe;
- baza regulacji prawnych - aktualne akty prawne, rachunkowość, sprawozdawczość;
- pozostałe – subskrypcje stron internetowych (Lex, linki do stron internetowych organów i organizacji np. PIBR, PANA, MF, ESMA, portali zewnętrznych np. e-KRS).

Wszystkie FA posiadały metodyki wykonywania zleceń (usług badania i przeglądu SF oraz usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych). Część FA nie posiadała odrębnych metodyk badania SF banków czy SF zakładów ubezpieczeń, ale dla poszczególnych branż (z rynku finansowego) istniały zdefiniowane biblioteki lub standardowe zestawienia wymaganych procedur badania.

Dla każdego zasobu opracowywane były instrukcje prawidłowego użytkowania. W przypadku zasobów bardziej skomplikowanych opracowane były szkolenia, które następnie nagrywano i udostępniano dla osób, które nie brały udziału w szkoleniu. W niektórych FA zaangażowano grupę wsparcia w prawidłowym użytkowaniu programu audytowego.

PANA wskazuje na poniższe nieprawidłowości dotyczące obszaru „zasoby (ludzkie, technologiczne, intelektualne)":

- w 10% przypadków wynagrodzenie zmienne menedżerów uzależnione jest od wyników finansowych na zrealizowanych projektach FA, co może negatywnie wpływać na wiarygodność rejestrowanych przez nich godzin poświęconych na poszczególnym zleceniu w celu poprawy ogólnej marży na projekcie, a tym samym wyników finansowych FA;
- w niektórych FA w dokumentacji SWKJ tych firm w zakresie obszaru zasobów ludzkich nie odnotowano wyraźnej identyfikacji oraz podziału zasobów ludzkich na wewnętrzne zasoby firmy oraz zasoby pozyskane z zewnątrz np. z sieci firmy lub od dostawców usług;
- 10% kontrolowanych FA korzystała z pracy podwykonawców, którzy pełnili rolę kluczowego biegłego rewidenta na zleceniu;
- część FA nie prowadzi ewidencji zasobów technologicznych ani intelektualnych.

3.2.8 INFORMACJA I KOMUNIKACJA

Nie wszystkie FA identyfikowały w swoim SWKJ element: informacja i komunikacja. U części FA cele jakości dotyczące powyższego obszaru przypisywane były do innych elementów systemu przykładowo do ładu korporacyjnego i przywództwa. Poniżej zaprezentowano najczęściej projektowane reakcje na oszacowane ryzyka jakości dotyczące celów jakości wynikających z par. 33 oraz par. 34 lit. e KSKJ 1:

- identyfikacja i opis systemu informacyjnego w SWKJ FA, w tym w szczególności opis procesów i narzędzi wykorzystywanych do rejestrowania, przetwarzania, odpowiedniego wykorzystania oraz archiwizowania informacji istotnych dla realizacji poszczególnych zadań;
- określenie komunikacji obowiązującej wewnątrz FA, w tym przekazywanie informacji personelowi o obowiązujących w firmie regulacjach i zmianach, w szczególności w zakresie niezależności i metodologii badania;
- ustalenie kanałów komunikacji między FA, personelem i zespołami wykonującymi zlecenie;
- ustanowienie bieżącej komunikacji pomiędzy osobami odpowiedzialnymi za SWKJ FA (odpowiedzialnymi: ostatecznie, operacyjnie, za poszczególny aspekt systemu);
- -ustanowienie w ujęciu cyklicznym (najczęściej raz w roku) anonimowej ankiety wypełnianej przez personel w zakresie pytań istotnych dla jakości audytu, kwestii etycznych, kultury, kodeksu postępowania, wartości, wyznaczanych trendów działania na wyższych poziomach kierownictwa oraz kultury ciągłego zdobywania wiedzy;
- ustanowienie kanałów komunikacji zewnętrznych do zgłaszania kwestii przez pracowników lub przez osoby trzecie np. w postaci anonimowej infolinii lub anonimowego dostępu na stronie internetowej FA;
- ustalenie komunikacji z siecią oraz z dostawcami usług;
- ustalenie procedury odnośnie prawidłowego i terminowego ustalenia opłaty za nadzór i wpłaty do PANA;
- ustalenie procedury odnośnie do terminowej publikacji sprawozdania z przejrzystości, w tym określenie dokumentów źródłowych stanowiących podstawę do przygotowania sprawozdania i weryfikacji jego treści w zakresie zgodności z przepisami prawa;
- ustalenie komunikacji ze stronami trzecimi (uwzględniając rodzaj, rozłożenie w czasie, zakres oraz odpowiednią formę komunikacji), w szczególności:
  - z KNF w odniesieniu do:
    - informacji, o których BR lub FA powzięła wiadomość podczas przeprowadzania badania ustawowego SF JZP, o zamiarze wydania negatywnej opinii lub opinii z zastrzeżeniem lub zastrzeżeniami,
    - informacji o rozwiązaniu umowy o badanie z JZP;
  - z PANA w odniesieniu do:
    - informacji o przychodach z tytułu usług atestacyjnych i usług powiązanych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu,
    - prognozy przychodów na dany rok i kolejne lata kalendarzowe,
    - zawiadomienia o zmianie danych zawartych w rejestrze firm audytorskich,
    - informacji o rozwiązaniu umowy o badanie,
    - informacji wynikających z art. 90 Ustawy lub wynikających z prowadzonych przez PANA kontroli w FA;

- informacji, o których BR lub FA powzięła wiadomość podczas przeprowadzania badania ustawowego JZP, o zamiarze wydania negatywnej opinii lub opinii z zastrzeżeniem lub zastrzeżeniami;

- z osobami sprawującymi nadzór podczas wykonywania badania sprawozdań finansowych;
- z zastępującą firmą audytorską zapewniając dostęp do wszelkich informacji na temat badanej jednostki i ostatniego badania tej jednostki;
- z zastępowaną firmą audytorską celem uzyskania informacji na temat badanej jednostki i ostatniego badania tej jednostki.

W części FA zaprojektowane reakcje w odniesieniu do komunikacji ze stronami trzecimi miały charakter ogólny bez wyróżniania poszczególnych stron trzecich (np. PANA, KNF), co powodowało, że zaprojektowane reakcje w większości nie spełniały wymogu wynikającego przykładowo z par. 34 lit. e KSKJ 1 dotyczącego ustalenia polityk i procedur, które uwzględniają informacje, w tym rodzaj, rozłożenie w czasie, zakres oraz odpowiednią formę komunikacji.

Większość FA nie wyróżniała osobnych polityk lub procedur (w ramach działania SWKJ FA), które odnoszą się do komunikacji z osobami sprawującymi nadzór podczas wykonywania badania sprawozdań finansowych, co FA uzasadniały faktem, że powyższe rozwiązania zostały ustalone w metodologii badania FA (odnosząc się tym samym do wymogów wynikających z KSB 260). Podobnie, większość FA nie wyróżniała osobnych polityk lub procedur, które odnoszą się do komunikacji z zastępującą i zastępowaną firmą audytorską.

PANA wskazuje na poniższe nieprawidłowości dotyczące obszaru „informacja i komunikacja”:

- w części FA zaprojektowane reakcje nie spełniały wymogu wynikającego z par. 34 lit. e KSKJ 1 dotyczącego ustalenia polityk i procedur, które uwzględniają informacje, w tym rodzaj, rozłożenie w czasie, zakres oraz odpowiednią formę komunikacji w zakresie komunikacji ze stronami trzecimi;
- w części FA nie ustalono w dokumentacji SWKJ polityk lub procedur, które odnoszą się do komunikacji z osobami sprawującymi nadzór podczas wykonywania badania sprawozdań finansowych zgodnie z par. 34 lit. e KSKJ 1;
- w części FA nie ustalono w dokumentacji SWKJ FA polityk lub procedur, które odnoszą się do komunikacji z zastępującą i zastępowaną firmą audytorską, które realizowałyby wymogi par. 33 lit. d pkt (ii) KSKJ 1 oraz art. 82 Ustawy.

3.2.9 PROCES MONITOROWANIA I KORYGOWANIA

W ramach procesu monitorowania i korygowania firmy audytorskie ustanawiały bieżące i okresowe działania monitorujące. Większość FA uwzględniała powyższe działania w macierzy celów jakości, ryzyk jakości oraz reakcji na te ryzyka w odniesieniu do poszczególnych 6 obszarów: ład korporacyjny i przywództwo, stosowne wymogi etyczne, akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz konkretnych zleceń, wykonywanie zlecenia, zasoby, informacja i komunikacja. Poza bieżącymi działaniami monitorującymi opisanymi powyżej w poszczególnych podrozdziałach niniejszego sprawozdania FA ustanawiały następujące okresowe działania monitorujące:

- inspekcja zakończonych zleceń;
- dochodzenie pierwotnej przyczyny (ang. RCA);

Ponadto, FA należące do sieci obejmowane były programem globalnych działań monitorujących dotyczących testowania SWKJ FA celem zachowania spójności ich międzynarodowych założeń, metodologii oraz porównywalności między krajami.

Wszystkie FA zaprojektowały polityki lub procedury odnoszące się do programu polegającego na dochodzeniu pierwotnej przyczyny. U części FA program nie był stosowany w poprzednim systemie bądź był stosowany jedynie w odniesieniu do wykonywania zleceń np. korekty bilansu otwarcia, konieczności wydania ponownej opinii do tego samego SF. W nowych SWKJ na podstawie informacji uzyskiwanych z bieżących działań monitorujących, inspekcji zakończonych zleceń, innych źródeł typu wyniki kontroli PANA, planowana jest identyfikacja obszarów dotycząca problemów z jakością audytu i niedociągnięć zidentyfikowane w SWKJ FA, by następnie zaprojektować działania celem ustalenia pierwotnej przyczyny słabości oraz wdrożyć odpowiednie działania naprawcze. Wykonywanie programu zaprojektowano najczęściej według poniższego schematu:

1. Definicja problemu
2. Gromadzenie danych
3. Określenie pierwotnej przyczyny (przyczyn)
4. Działania naprawcze
5. Monitorowanie i raportowanie.

W należących do sieci FA inspekcja zakończonych zleceń zaprojektowana została jako procedura globalna, wykonywana raz w roku przez partnerów spoza lokalnej firmy audytorskiej. Osoby dokonujące inspekcji to osoby mające odpowiednie doświadczenie (w badaniu zleceń wybranych do inspekcji) będący partnerami z innych FA (spoza Polski) należących do sieci. Zgodnie z zapisami polityk FA zapewnia odpowiednie materiały dla inspektorów w zakresie uwzględnienia specyfiki wymogów polskich przepisów prawnych.

W większości FA wybór zleceń do inspekcji zaplanowano dwuetapowo, najpierw poprzez wybór partnera, następnie poprzez wybór najczęściej jednego zlecenia z portfela partnera wybranego do inspekcji. Przy wyborze partnera podlegającego inspekcji brane są pod uwagę m.in. wyniki

z poprzedniej inspekcji zakończonych zleceń, obciążenie pracą, czy jest osobą nowozatrudnioną lub dopiero awansowaną, czy posiada ryzykowne dla FA zlecenia w portfelu. Przy wyborze partnera uwzględniany jest element nieprzewidywalności.

Standardowy okres cyklu inspekcji dla każdego partnera w poszczególnych FA był odmienny i wynosił:

- raz na rok;
- raz na trzy lata;
- raz na trzy lata (chyba, że partner ma mały portfel zleceń to wtedy raz na cztery lata);
- raz na trzy, cztery lub pięć lat (ustalany indywidualnie dla partnera);
- raz na trzy lata (chyba, że poprzednia inspekcja zakończyła się wysoką oceną, wtedy możliwe wydłużenie cyklu do raz na pięć lat);
- raz na cztery lata;
- raz na pięć lat (chyba, że w portfelu partnera znajdują się zlecenia o podwyższonym ryzyku to wtedy raz na trzy lata).

W 40% analizowanych FA dominował okres cyklu inspekcji dla każdego partnera raz na trzy lata.

W 10% analizowanych FA objęcie kontrolą PANA wykonanego zlecenia danego biegłego rewidenta było traktowane jak poddanie go inspekcji zakończonego zlecenia.

Działania korygujące wobec partnera, który w wyniku inspekcji zakończonych zleceń otrzymał niezadowalającą ocenę to m.in.:

- objęcie dodatkowym przeglądem jeszcze w tym samym cyklu inspekcji zakończonych zleceń;
- objęcie inspekcją zakończonych zleceń w kolejnym roku;
- objęcie przeglądem kontrolera jakości wybranych jego bieżących zleceń;
- wyeliminowanie zleceń bardziej ryzykownych z portfela partnera.

Jeśli w danej FA możliwe było, aby kluczowym biegłym rewidentem była osoba na stanowisku menedżerskim, a program globalny obejmował inspekcję zakończonych zleceń jedynie w zakresie partnerów, wówczas FA obejmowała takich KBR odrębną inspekcją zakończonych zleceń celem spełnienia wymogu par. 38 KSKJ 1 (w odniesieniu do definicji w par. 16 lit. c KSKJ 1).

FA ustanowiły komunikację z personelem w zakresie podsumowania wyników inspekcji.

Większość FA miała ustanowione polityki lub procedury w zakresie przeprowadzania oceny SWKJ FA. Zaprojektowano dokonywanie oceny raz w roku na ustalony dzień.

W 20% analizowanych FA opisy polityk w odniesieniu do rocznej oceny SWKJ, w tym ustalenia daty, na który będzie wykonywana ocena, opis źródeł stanowiących podstawę do dokonania oceny SWKJ FA, formy prezentacji takiej oceny nie zostały doprecyzowane i były w trakcie przygotowania.

PANA wskazuje na poniższe nieprawidłowości dotyczące obszaru „proces monitorowania i korygowania”:

- u części FA osobami dokonującymi inspekcje zakończonych zleceń były wyznaczone osoby nieposiadające uprawnień biegłego rewidenta, co może wpływać na ryzyko niespełnienia wymogu wynikającego z par. 39 lit. a KSKJ 1, aby takie osoby posiadały m.in. odpowiednie kompetencje dla skutecznego wykonywania inspekcji;
- w 10% analizowanych FA objęcie kontrolą PANA wykonanego zlecenia danego biegłego rewidenta było traktowane jak poddanie go inspekcji zakończonego zlecenia;
- w niektórych FA opisy polityk w odniesieniu do rocznej oceny SWKJ, w tym ustalenia daty, na który będzie wykonywana ocena, opis źródeł stanowiących podstawę do dokonania oceny SWKJ FA, formy prezentacji takiej oceny były w trakcie przygotowania.

3.3 WSKAZANIA DZIAŁAŃ ZARADCZYCH

W odniesieniu do dokumentacji SWKJ firmy audytorskie powinny rozważyć i upewnić się, że:

- dokumentacja SWKJ firmy prowadzona jest w języku polskim, wliczając w to formularze oraz inne dokumenty wyjściowe będące produktami stosowanych w firmie aplikacji i narzędzi wykorzystywanych w prawidłowym działaniu systemu zarządzania jakością firmy audytorskiej,
- nie ma zapisów w dokumentacji SWKJ FA wskazujących na nadrzędność dokumentów dostępnych w wersji angielskiej stanowiących element dokumentacji SWKJ FA (stoi to w sprzeczności z art. 50 ust. 1 Ustawy),
- całość dokumentacji SWKJ FA jest dostępna do wglądu dla całego personelu.

W odniesieniu do elementu SWKJ „proces oszacowania ryzyka przez firmę" firmy audytorskie powinny rozważyć i upewnić się, że:

- macierz celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka przedstawia w jaki sposób i w jakim stopniu oszacowane ryzyka jakości mogą niekorzystnie wpłynąć na osiągnięcie celów jakości (tj. prezentować określone poziomy oszacowanego ryzyka),
- posiadają one zaprojektowane i wdrożone szablony wykorzystywane do dokumentowania wymogów KSKJ 2 oraz KSB 220(Z) w badaniach SF rozpoczynających się po 1 stycznia 2023 r.

W odniesieniu do elementu SWKJ „ład korporacyjny i przywództwo" firmy audytorskie powinny rozważyć i upewnić się, że:

- przydzielono ostateczną i operacyjną odpowiedzialność za SWKJ FA osobom, które są biegłymi rewidentami wpisanymi do rejestru;
- posiadają zaprojektowane reakcje na ryzyko jakości dotyczące oceny kierownictwa FA, które realizowałyby również wymogi par. 28 lit. b KSKJ 1;
- posiadają w macierzy celów jakości, ryzyk jakości oraz reakcji na te ryzyka dla tego obszaru wystarczające reakcje na oszacowane ryzyka jakości, w szczególności, w zależności od wielkości FA, posiadanie ustanowionego kodeksu postępowania.

W odniesieniu do elementu SWKJ „stosowne wymogi etyczne" firmy audytorskie powinny rozważyć i upewnić się, że:

- przyjmowanie oświadczeń o niezależności składanych przez członków zespołu wykonującego zlecenia badania i firmę audytorską przed rozpoczęciem zlecenia badania dokonywane jest w formie pisemnej bądź elektronicznej (w rozumieniu zapisów KC);
- okres karencji dla kontrolera jakości jest co najmniej 3-letni przy zleceniach badania SF JZP;
- posiadają odpowiednio zaprojektowane w SWKJ FA reakcje na ryzyko dotyczące nadmiernej zażyłości przy badaniach SF nie-JZP;
- posiadają wystarczające i odpowiednie reakcje na ryzyko jakości związane z brakiem spełnienia wymogów wynikających z art. 4 i 5 Rozporządzenia nr 537/2014;
- posiadają wystarczające i odpowiednie reakcje na ryzyka jakości związane z brakiem spełnienia wymogów Ustawy (art. 64 ust. 1 Ustawy, art. 69-72 Ustawy, art. 135 Ustawy, art. 136 Ustawy) oraz Rozporządzenia nr 537/2014.

W odniesieniu do elementu „akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz konkretnych zleceń" firmy audytorskie powinny rozważyć i upewnić się, że:

- w macierzy celów, ryzyk jakości oraz reakcji na te ryzyka znajdują się odpowiednie i wystarczające reakcje realizujące zapisy par. 30-1 KSKJ 1 w zakresie wymogu ustalania wynagrodzenia przez FA za przeprowadzenie usług badania, usług atestacyjnych niż badanie oraz usług pokrewnych opartego na pracochłonności, stopniu złożoności prac oraz wymaganych kwalifikacji.

W odniesieniu do elementu „wykonywanie zlecenia" firmy audytorskie powinny rozważyć i upewnić się, że:

- zaprojektowały reakcje na ryzyko jakości odnoszącego się do monitorowania okresów rotacji oraz karencji kontrolerów jakości wykonania zlecenia;
- w politykach odnoszących się do przeglądu kontrolera jakości zlecenia:
  - nie wskazuje się, że osoba dokonująca przeglądu kontroli jakości zlecenia nie może być członkiem zespołu wykonującego badanie;
  - zaprojektowany jest sposób dokumentowania przeglądu kontrolera jakości wykonania zlecenia zgodnie z KSKJ 2;
- dokonano aktualizacji metodologii badania w zakresie przeglądu partnera odpowiedzialnego za badanie zgodnie z KSB 220(Z);
- po zamknięciu akt zleceń nie dokonuje się ich otwarcia i modyfikacji.

W odniesieniu do elementu „zasoby" firmy audytorskie powinny rozważyć i upewnić się, że:

- wynagrodzenie zmienne menedżerów nie powinno być uzależnione od wyników finansowych na zrealizowanych usługach FA, bowiem może to negatywnie wpływać na wiarygodność rejestrowanych przez nich godzin poświęconych poszczególnym zleceniom;
- w dokumentacji SWKJ w zakresie obszaru zasobów ludzkich jest wyraźna identyfikacja oraz podział zasobów ludzkich na wewnętrzne zasoby firmy oraz zasoby pozyskane z zewnątrz np. z sieci firmy lub od dostawców usług w celu określenia dla tych grup wymogów odnoszących się do ich kompetencji, przestrzegania wymogów etycznych czy zakresu odpowiedzialności;
- korzystając z usług podwykonawców nie pełnią oni roli kluczowego biegłego rewidenta;
- posiadają ewidencję zasobów technologicznych oraz intelektualnych.

W odniesieniu do elementu „informacja i komunikacja" firmy audytorskie powinny rozważyć i upewnić się, że:

- zaprojektowane reakcje w dokumentacji SWKJ spełniają wymogi wynikające z par. 34 lit. e KSKJ 1 dotyczące ustalenia polityk i procedur, które uwzględniają informacje, w tym rodzaj, rozłożenie w czasie, zakres oraz odpowiednią formę komunikacji w zakresie komunikacji ze stronami trzecimi;
- ustalono w dokumentacji SWKJ polityki lub procedury, które odnoszą się do komunikacji z osobami sprawującymi nadzór podczas wykonywania badania sprawozdań finansowych zgodnie z par. 34 lit. e KSKJ 1;
- ustalono w dokumentacji SWKJ polityki lub procedury, które odnoszą się do komunikacji z zastępującą i zastępowaną firmą audytorską, które realizowałyby wymogi par. 33 lit. d pkt (ii) KSKJ 1 oraz art. 82 Ustawy.

W odniesieniu do obszaru „proces monitorowania i korygowania" firmy audytorskie powinny rozważyć i upewnić się, że:

- osobami dokonującymi inspekcji zakończonych zleceń są osoby posiadające odpowiednie kompetencje dla skutecznego wykonywania działań monitorujących;
- objęcie kontrolą PANA dokumentacji zlecenia nie wpływa na wydłużenie cyklu inspekcji w programie inspekcji zakończonych zleceń FA dla KBR objętego kontrolą PANA;
- posiadają opisy polityk w odniesieniu do rocznej oceny SWKJ, w tym ustalenia daty, na który będzie wykonywana ocena, opis źródeł stanowiących podstawę do dokonania oceny SWKJ FA oraz formy prezentacji takiej oceny.

4. KONTROLE TEMATYCZNE W FIRMACH AUDYTORSKICH POSIADAJĄCYCH PERSONEL (BEZ TOP12)

4.1 PODSUMOWANIE WNIOSKÓW

W niniejszym rozdziale dokonano podsumowania wniosków z kontroli tematycznych w 24 firmach audytorskich posiadających personel innych niż firmy z grupy TOP12. W tabeli nr 4 poniżej zaprezentowano dodatkowo podział firm audytorskich wybranych do kontroli tematycznych ze względu na rodzaj świadczonych usług oraz osiągnięte przychody za 2021 rok.

Tabela nr 3. .Struktura firm audytorskich posiadających personel wybranych do kontroli tematycznych.

FIRMY AUDYTORSKIE POSIADAJĄCE PERSONEL	LOSOWO	ZGŁOSZENIE WŁASNE	ŁĄCZNIE
Firmy audytorskie badające SF JZP (wyłączając firmy audytorskie zaliczane do TOP 12)	1	3	4
Firmy audytorskie niebadające SF JZP o przychodach z tytułu usług atestacyjnych powyżej 500 tys. zł. osiągniętych w 2021 roku	5	4	9
Firmy audytorskie niebadające SF JZP o przychodach z tytułu usług atestacyjnych do 500 tys. zł. osiągniętych w 2021 roku	9	2	11
Łącznie	**15**	**9**	**24**

Źródło: opracowanie własne PANA.

Ponad 70% firm audytorskich w analizowanej grupie stanowiły spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, zaś pozostała część FA dotyczyła działalności gospodarczych prowadzonych przez biegłego rewidenta we własnym imieniu i na własny rachunek (3 FA), spółek partnerskich (2 FA) bądź spółek prowadzonych w formie spółek komandytowych (2 FA).

Przeciętnie personel w kontrolowanych FA osiągających przychody z tytułu usług atestacyjnych powyżej 500 tys. zł kształtował się na poziomie 8 biegłych rewidentów oraz 10 asystentów, w tym 2 aplikantów. W FA osiągających przychody poniżej tego poziomu personel stanowiło przeciętnie 2-3 biegłych rewidentów oraz jeden asystent.

W ramach podsumowania wniosków z kontroli tematycznych w analizowanej grupie firm audytorskich należy wskazać, że w ramach procesu wdrożenia tylko w jednej FA (4% FA) stwierdzono brak zrozumienia i nieznajomość przez kierownictwo jednostki wymogów KSKJ 1, w tym brak spójności między przyjętymi politykami i procedurami, a opracowaną przez FA macierzą celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka.

Należy zwrócić uwagę, że ponad połowa FA w analizowanej grupie oparła swój SWKJ na dokumentacji zaproponowanej przez PIBR pod tytułem „Przykładowa dokumentacja SWKJ – nowe opracowanie PIBR dla małych FA". Wszystkie z nich wykorzystały proponowany Excel stanowiący macierz celów jakości, ryzyka jakości i reakcji na te ryzyka.

W podrozdziale 4.2 niniejszego sprawozdania opisano ogólne ustalenia zidentyfikowane w poszczególnych firmach audytorskich w podziale na następujące obszary SWKJ:

1. Proces oszacowania ryzyka przez firmę,
2. Ład korporacyjny i przywództwo,
3. Stosowne wymogi etyczne,
4. Akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz konkretnych zleceń,
5. Wykonywanie zlecenia, w tym kontrola jakości wykonywania zlecenia,
6. Zasoby,
7. Informacja i komunikacja oraz
8. Proces monitorowania i korygowania.

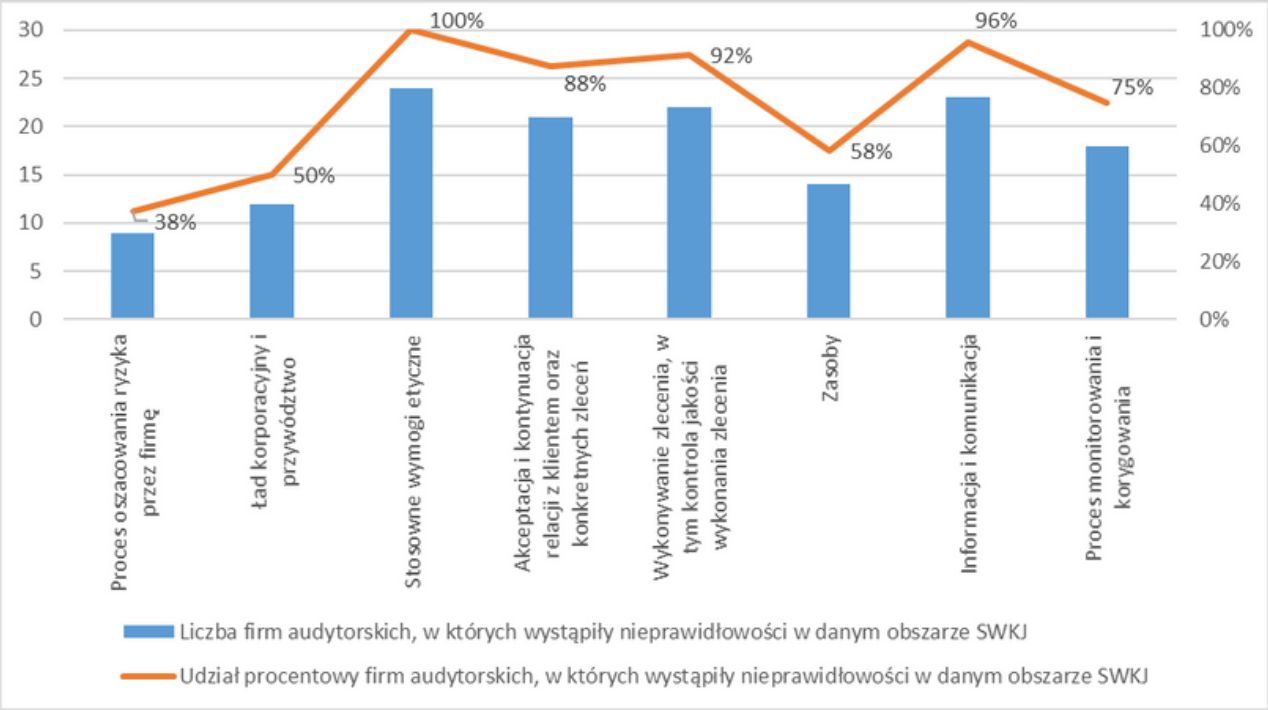
W każdym powyżej opisanym obszarze SWKJ ustalono od kilkunastu do kilkudziesięciu wymogów, które firma audytorska obowiązana była przestrzegać w odniesieniu do nowych standardów kontroli jakości, zaś firma audytorska obowiązana była uwzględnić je, odpowiednio zaprojektować i wdrożyć w swoim systemie wewnętrznej kontroli jakości. Wyciąg z polityk i procedur dotyczących kontroli SWKJ FA dostępny na stronie PANA pod poniższym linkiem https://pana.gov.pl/wp-content/uploads/2023/04/Wyciag-z-polityk-i-procedur-dotyczacych-kontroli-obszaru-systemu-kontroli-jakosci-firmy-audytorskiej.pdf pozwala na identyfikację wymogów w podziale na poszczególne obszary SWKJ FA.

- w każdym obszarze SWKJ FA identyfikowano, że firmy najlepiej poradziły sobie z obszarem proces oszacowania ryzyka przez firmę, co pokazuje, że firmy audytorskie musiały zmienić podejście w projektowaniu swojego systemu zarządzania jakością, poprzez ukierunkowanie na osiąganie wyznaczonych celów jakości, identyfikowanie ryzyk jakości związanych z tymi celami oraz reagowanie na te ryzyka;

- w większości firm audytorskich identyfikowano nieprawidłowości dotyczące całego procesu realizacji zlecenia (od przestrzegania stosownych wymogów etycznych, akceptację zlecenia po jego wykonywanie);
- żadna firma audytorska nie zrealizowała w pełni wymogów z zakresu informacja i komunikacja, który jest nowością w standardach kontroli jakości,
- ¾ firm audytorskich nie zaprojektowała w ogóle działań monitorujących w swoim SWKJ lub wykonała to w sposób niewystarczający i niezgodny z wymogami nowych standardów kontroli jakości.

Na wykresie 1 poniżej zaprezentowano liczbę i udział procentowy firm audytorskich u których zidentyfikowano nieprawidłowości w podziale na poszczególne obszary SWKJ FA.

Wykres 1. Liczba oraz procentowy udział firm audytorskich, u których wystąpiły nieprawidłowości w danym obszarze SWKJ FA.



Źródło: opracowanie własne PANA.

4.2 OGÓLNE USTALENIA Z KONTROLI TEMATYCZNYCH

4.2.1 PROCES OSZACOWANIA RYZYKA PRZEZ FIRMĘ

Za wyjątkiem jednej firmy audytorskiej w analizowanej grupie FA przeprowadziły proces oszacowania ryzyka zgodnie z wymogami par. 23-27 KSKJ 1 oraz swoje wyniki prezentowały w formie pliku Excel jako: macierz celów jakości, ryzyk jakości oraz reakcji na te ryzyka.

Ponad połowa z nich (54% FA) wykorzystała proponowany przez PIBR arkusz Excel stanowiący macierz celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka. Pozostałe FA posiadały swoje autorskie macierze celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka, w tym dwie FA (8% FA), które należały do sieci, wykorzystały materiały proponowane przez swoją sieć.

W wyniku wykonanego procesu oszacowania ryzyka żadna z firm audytorskich nie określiła dodatkowych celów jakości ani nie widziała potrzeby określania celów cząstkowych.

Należy zauważyć, że ponad 70% FA deklarowała świadczenie usług w sposób **wynikających z art. 47 ust. 2 Ustawy**, jednak 35% z nich **nie uwzględniła w macierzy żadnych dodatkowych celów jakości, ryzyk jakości czy reakcji na te ryzyka jakości.**

W przykładowej dokumentacji SWKJ FA zaproponowanej przez PIBR znajdował się opis dotyczący zakresu jakie czynności FA powinna podjąć celem uzyskania zrozumienia warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań, które mogą niekorzystnie wpłynąć na osiągnięcie celów jakości, co wynika bezpośrednio z par. 25 KSKJ 1. Niemniej, w ponad połowie analizowanych dokumentacji SWKJ poszczególnych firm audytorskich nie odnotowano opisów podsumowujących główne ustalenia w tym zakresie tj. charakteru i okoliczności FA, czy rodzaju i okoliczności wykonywanych przez nią zleceń.

W wyniku kontroli **zidentyfikowano nieprawidłowości w 37,5% FA** w obszarze „proces oszacowania ryzyka przez firmę", takie jak:

- 4% FA w ogóle nie dokonała procesu oszacowania ryzyka przez firmę, w efekcie czego w dokumentacji SWKJ FA nie było macierzy zawierającej cele jakości, ryzyka jakości oraz zaprojektowanych reakcji na te ryzyka;
- w 4% FA stworzona macierz celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka była ograniczona jedynie do dwóch punktów;
- w 8% FA odnotowano brak kompletności celów jakości, przykładowo obszary takie jak ład korporacyjny i przywództwo czy stosowne wymogi etyczne nie zostały ujęte w macierzy celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka, ponieważ FA nie zidentyfikowała w odniesieniu do nich ryzyk jakości;
- w 4% FA w macierzy celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka wskazano reakcje, ale nie przyporządkowano tych reakcji do konkretnych celów jakości oraz ryzyk jakości;
- w 4% FA cele jakości wymienione w macierzy celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka w istocie nie były celami jakości, a reakcjami;

- w 4% FA wskazano kilka ryzyk jakości w jednej pozycji macierzy i jednocześnie grupę reakcji na te ryzyka jakości. W rezultacie nie było wiadomo, która reakcja jest odpowiedzią na dane ryzyko jakości;
- w 4% FA zaprojektowane reakcje w każdym przypadku były takie same, co było oczywistym błędem bowiem poszczególne ryzyka jakości wymagają odmiennych reakcji;
- w 4% FA w wielu punktach wskazane były reakcje na ryzyka jakości, które albo nie zostały dołączone do SWKJ FA, albo w ogóle nie miały do niej zastosowania;
- w 8% FA w macierzy celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka nie wskazano oszacowania poziomów ryzyka jakości;
- w 33% FA nie wszystkie zaprojektowane reakcje na ryzyka jakości spełniały wymogi par. 8 KSKJ 1, tj. posiadały wyszczególnienia w zakresie rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu.

4.2.2 ŁAD KORPORACYJNY I PRZYWÓDZTWO

W wyniku kontroli **odnotowano nieprawidłowości w 50%** FA w obszarze „ład korporacyjny i przywództwo", takie jak:

- **w 38% analizowanych FA przydział ról i odpowiedzialności za SWKJ FA nie był prawidłowy** i zgodny z par. 20 KSKJ 1 oraz art. 50 ust. 4 Ustawy, a wynikający z poniższych powodów:
  - ostateczną odpowiedzialność lub odpowiedzialność operacyjną za SWKJ FA przydzielono osobie, która nie jest biegłym rewidentem,
  - nie przydzielono odpowiedzialności operacyjnej za SWKJ FA;
  - nie przydzielono odpowiedzialności operacyjnej za konkretne aspekty systemu zarządzania jakością;
- w 29% analizowanych FA w macierzy celów, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka:
  - niektóre cele jakości sformułowano jako ryzyka jakości (dotyczy 4% FA),
  - nie wymieniono wszystkich celów jakości, w szczególności par. 28 lit. b-e KSKJ 1 (dotyczy 4% FA),
  - powołano się na procedury i polityki nieistniejące w FA - np. kodeks postępowania, sposoby pomiaru jakości w FA (dotyczy 25% FA).

4.2.3 STOSOWNE WYMOGI ETYCZNE

Większość FA w analizowanej grupie identyfikowała w swoim SWKJ FA element stosownych wymogów etycznych oraz realizowały wymogi par. 29 KSKJ 1 oraz par. 34 lit. a-c KSKJ 1. FA zgodnie deklarowały, że dla tego obszaru najmniej dokonano zmian wynikających z wdrożenia nowych standardów.

W wyniku kontroli **odnotowano nieprawidłowości w 100% FA** w obszarze „stosowne wymogi etyczne", takie jak:

- w 30% analizowanych FA w macierzy celów, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka:
  - powołano się na procedury i polityki nieistniejące w FA (dotyczy 17% FA),
  - opowołano się na procedury i polityki, które nie zostały włączone do dokumentacji SWKJ FA np. wzorce oświadczeń o niezależności (dotyczy 13% FA);

- w 13% analizowanych FA nie odnotowano procedur i polityk w zakresie stosownych wymogów etycznych w odniesieniu do dostawców usług (z których FA korzysta);
- w 42% analizowanych FA zidentyfikowano nieprawidłowości we wzorcach oświadczeń o niezależności, takie jak:
    - brak odniesienia do osób blisko związanych,
    - brak klauzuli o odpowiedzialności karnej,
    - odniesienia do nieaktualnych wymogów,
    - obądź niestosowanie w ogóle oświadczenia o spełnianiu wymogów niezależności, o których mowa w art. 69–73 Ustawy przez FA przed przystąpieniem do badania;
- w 29% FA nie odnotowano rozważań w zakresie procesu oszacowania ryzyka niespełnienia art. 70 ust. 1 Ustawy, w tym zaprojektowania ewentualnych reakcji na powyższe ryzyko;
- w 21% FA nie odnotowano rozważań w zakresie procesu oszacowania ryzyka nadmiernej zażyłości z klientem przy danym zleceniu, w tym określenia jasnych kryteriów, kiedy FA identyfikuje ryzyko nadmiernej zażyłości i opisem reakcji stanowiących ograniczenie tego ryzyka;
- w 75% FA nie zaprojektowano reakcji w zakresie ustalenia okresów rotacji oraz karencji dla kontrolera jakości na zleceniu zgodnie z par. 19-1 KSKJ 2;
- w 67% FA nie odnotowano ustanowienia rejestru skarg i zarzutów, w tym możliwości składania skarg anonimowo.

4.2.4 AKCEPTACJA I KONTYNUACJA RELACJI Z KLIENTEM ORAZ KONKRETNYCH ZLECEŃ

Większość FA identyfikowała w swoim SWKJ element akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz konkretnych zleceń. Dla tego obszaru FA realizowały w swoich macierzach przede wszystkim wymogi wynikające z par. 30 KSKJ 1, par. 30-1 KSKJ 1 oraz par. 34 lit. d KSKJ 1. Należy zauważyć, że najczęściej FA nie uwzględniały w dokumentacji SWKJ FA wymogów wynikających z par. 30-1 KSKJ 1 w zakresie dokumentowania sposobu ustalenia wynagrodzenia za przeprowadzenie badania zgodnie z art. 80 ust. 2 Ustawy.

W wyniku kontroli o**dnotowano nieprawidłowości w 88% FA** w obszarze „akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz konkretnych zleceń", takie jak:

- firmy audytorskie w swojej dokumentacji SWKJ FA powoływały się na zaprojektowane reakcje na ryzyko jakości takie jak: opracowanie strategii biznesowej, procedury rozwiązywania umów, procedury monitorujące odnoszące się do procesu akceptacji i kontynuacji zlecenia, ale w rzeczywistości nie były w ich posiadaniu lub nie były stosowane (dotyczy 25% FA);
- w macierzy celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka, brak odniesienia się w ogóle do obszaru „akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz konkretnych zleceń", w tym FA nie zastosowała formularzy akceptacji/kontynuacji zlecenia (dotyczy 4% FA);
- **w 33% analizowanych FA zidentyfikowano nieprawidłowości w samym procesie akceptacji i kontynuacji zlecenia**, takie jak:
    - dopuszczanie akceptacji zlecenia przed wypełnieniem przyjętego formularza akceptacji zlecenia (dotyczy 4% FA),
    - formalne zakończenie wypełniania formularza akceptacji zlecenia następuje po

podpisaniu umowy na badanie (dotyczy 8% FA),
  - brak udokumentowania w formularzu akceptacji/kontynuacji zlecenia kto zatwierdził z ramienia FA dane zlecenie (dotyczy 4% FA),
  - brak formularza dla kontynuacji zlecenia (dotyczy 8% FA);
  - brak oszacowania poziomu ryzyka klienta (dotyczy 8% FA);
  - brak nawiązywania kontaktu z poprzednią firmą audytorską przed podpisaniem umowy o badanie z klientem (dotyczy 4% FA);

- w 63% analizowanych FA zidentyfikowano nieprawidłowości w formularzach akceptacji/kontynuacji klienta/zlecenia, takie jak:
  - w odniesieniu do rozpoznania klienta (charakterystyka, branża itp.) umieszczono w formularzu tylko jedno pytanie (czy znasz klienta?) (dotyczy 4% FA),
  - nie uwzględniono oceny środowiska kontroli wewnętrznej klienta (w tym np. struktury organizacyjnej, ustalonego ładu korporacyjnego, modelu biznesowego, sposobu finansowania) (dotyczy 58% FA);

- w 71% analizowanych FA w odniesieniu do polityki wynagradzania za badanie:
  - w macierzy celów jakości, ryzyk jakości oraz reakcji na te ryzyka jakości FA nie wskazała celu określonego w par. 30-1 KSKJ 1 dotyczącego ustalania wynagrodzenia za badanie zgodnie z art. 80 ust. 2 Ustawy oraz **nie określiła sposobu dokumentowania sposobu ustalania wynagrodzenia (dotyczy 42% FA)**,
  - nie odniesiono się w macierzy celów jakości, ryzyk jakości oraz reakcji na te ryzyka jakości do wymogów wynikających z par. 30-1 KSKJ1, ale istniały w FA polityki i procedury kalkulacji wynagrodzenia za badanie (dotyczy 17% FA),
  - **zidentyfikowano nieprawidłowości w ustalonej polityce kalkulacji wynagrodzenia za przeprowadzenie badania** (zbyt ogólne sformułowania na podstawie, których nie było możliwe ustalenie sposobu obliczenia ceny, w tym stosowanych stawek czy budżetów, bądź stosowanie różnych stawek godzinowych w zależności od zlecenia bez wskazania w jaki sposób są one ustalane) (**dotyczy 13% FA**).

4.2.5 WYKONYWANIE ZLECENIA, W TYM KONTROLA JAKOŚCI WYKONANIA ZLECENIA

W wyniku kontroli **odnotowano nieprawidłowości w 92% FA** w obszarze „wykonywanie zlecenia, w tym kontrola jakości wykonania zlecenia", takie jak:

- firmy audytorskie w swojej dokumentacji SWKJ FA powoływały się na zaprojektowane reakcje na ryzyko jakości takie jak: procedury alokacji zespołu i weryfikacji czasu pracy KBR i zespołu, procedury planowania zlecenia i weryfikacji różnic w zdaniach zespołu, czy procedura archiwizacji akt zlecenia, ale w rzeczywistości FA nie były w ich posiadaniu lub nie były stosowane (dotyczy 21% FA);
- w procedurze dotyczącej wykonywania zleceń nie uwzględniono zaktualizowanych wymogów KSB 220(Z) dotyczących przeglądu pracy zespołu przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie (dotyczy 21% FA);
- w połowie FA nie odnotowano polityk lub procedur dotyczących rozstrzygania rozbieżności opinii między KBR a kontrolerem jakości wykonania badania;

- w dokumentacji SWKJ FA nie odnotowano ustanowionej polityki konsultacji (dotyczy 4% FA);
- w dokumentacji SWKJ zaprojektowano możliwość powierzania podwykonawcom pełnienia roli na badaniu jako KBR (dotyczy 4% FA);
- w 13% FA nie odnotowano ustalonej metodyki wykonywania usług, w tym polityk i procedur przeprowadzania badań, wykonywania usług atestacyjnych innych niż badania i usług pokrewnych, o których mowa w art. 64 ust. 1 pkt 2 Ustawy;
- **w 79% analizowanych FA nie odnotowano ustanowienia polityki lub procedury tworzenia akt badań, o których mowa w art. 67 ust. 4 Ustawy, akt usług atestacyjnych innych niż badania, akt usług pokrewnych;**
- **w 58% analizowanych FA nie odnotowano polityki lub procedury zamknięcia akt badania, akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie oraz akt zleceń usług pokrewnych**;
- w 13% analizowanych FA w ustanowionej polityce zamknięcia akt zleceń istniała możliwość otwarcia i modyfikacji akt zleceń po ich zamknięciu;
- w 13% analizowanych FA nie odnotowano procedur w zakresie poufności danych oraz procedur zachowywania bezpieczeństwa danych, w tym tworzenia backupów;
- **w 58% FA zidentyfikowano nieprawidłowości w zaprojektowanym przez FA przeglądzie kontroli jakości zlecenia**, takie jak:
  - kryteria objęcia zlecenia kontrolą jakości wykonania zlecenia zostały ustalone nieadekwatnie do specyfiki i zakresu działania FA (dotyczy 29% FA);
  - brak ustanowienia w SWKJ FA przeglądu kontroli jakości wykonania zlecenia (dotyczy 4% FA)
  - brak zaprojektowanych formularzy do dokumentowania przeglądu kontrolera jakości wykonania zlecenia, w tym:
    - zapewniających, iż w ramach przeglądu kontroli jakości wykonania zlecenia, kontroler jakości wykonuje wszystkie elementy kontroli jakości wykonania zlecenia wskazane w par. 25-26 KSKJ 2, jak również ocenia elementy wymagane w art. 8 ust. 5 Rozporządzenia nr 537/2014, jeśli przegląd dotyczy SF JZP,
    - zawierających wymaganie od kontrolera jakości wykonania zlecenia przyjęcia odpowiedzialności za dokumentację kontroli jakości wykonania zlecenia oraz ustalenia, że jest ona wystarczająca, aby umożliwić doświadczonemu praktykowi, niemającemu wcześniej związku z tym zleceniem zrozumienie rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wykonanych przez kontrolera jakości wykonania zlecenia lub osób go wspomagających, a także zrozumienie wniosków wyciągniętych podczas kontroli,
    - zawierających ustalenie, że dokumentacja kontroli jakości wykonania zlecenia obejmuje:
      - nazwiska kontrolera jakości wykonania zlecenia oraz osób, które pomagały w kontroli jakości wykonania zlecenia,
      - identyfikację poddanej kontroli dokumentacji zlecenia,
      - podstawę wskazania kontrolera jakości wykonania zlecenia zgodnie z par. 27 KSKJ 2,
      - powiadomienia wymagane zgodnie z par. 26-27 KSKJ 2 oraz
      - datę zakończenia kontroli jakości wykonania zlecenia;

- brak określenia zabezpieczeń dotyczących ryzyka utraty obiektywizmu przez kontrolera jakości (dotyczy 21%);
- ustanowienie w dokumentacji SWKJ FA możliwości wykonania kontroli jakości wykonania zlecenia przez pracowników FA niebędących biegłymi rewidentami (dotyczy 4% FA).

4.2.6 ZASOBY

Większość FA identyfikowała w swoim SWKJ element zasobów (zasobów ludzkich, technologicznych oraz intelektualnych).

W obszarze zasoby ludzkie w swoich macierzach celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka FA realizowały przede wszystkim wymogi wynikające z par. 32 lit. a-e KSKJ 1 oraz par. 56 KSKJ 1. Poniżej zaprezentowano najważniejsze nieprawidłowości w tym zakresie.

Większość firm audytorskich identyfikowała w swoim SWKJ element zasobów technologicznych i intelektualnych. W swoich macierzach FA przede wszystkim realizowały wymogi wynikające z par. 32 lit. f-g KSKJ 1. U części FA zaobserwowano, że w SWKJ FA nie określano, które zasoby są wykorzystywane do działania SWKJ FA, a które wykorzystywane są do realizacji zleceń. Podobnie, u części FA nie było ustalonej procedury w celu identyfikacji, które zasoby są zasobami własnymi, a które są zapewniane przez dostawcę usług. Powodowało to zatem niepewność, czy FA prawidłowo zaprojektowała reakcje na ryzyka jakości odnoszące się do kwestii odpowiedniego utrzymywania i wykorzystania tych zasobów. Dodatkowo należy również wskazać, że w połowie analizowanych FA nie odnotowano spisu zasobów technologicznych oraz w 58% FA spisu zasobów intelektualnych, które stanowiłyby podstawę do samej identyfikacji i zarządzania tymi zasobami.

W wyniku kontroli odnotowano nieprawidłowości w 58% FA w obszarze „zasoby", takie jak:

- w analizowanych 25% FA w macierzy celów jakości, ryzyk jakości oraz reakcji na te ryzyka jakości:
  - w ogóle nie zaprojektowano celów jakości, ryzyk jakości oraz reakcji na te ryzyka (dotyczy 4% FA), ustanowienie w dokumentacji SWKJ FA możliwości wykonania kontroli jakości wykonania zlecenia
  - zaprojektowane reakcje na ryzyka jakości nie spełniały kryteriów reakcji tj. nie były to ani polityki czy procedury, w tym nie było opisów w zakresie rozłożenia w czasie i zakresu reakcji (dotyczy 4% FA),
  - zaplanowano reakcje, których FA faktycznie nie wykonuje (np. procedura oceny pracowników, procedura wyboru dostawców usług, procedura realizacji zleceń z wykorzystaniem podwykonawców, procedura okresowej oceny ekspertów i podwykonawców; procedura alokacji zespołów) (dotyczy 17% FA);
- w 13% analizowanych FA nie odnotowano zaprojektowania reakcji na ryzyko niedopełnienia obowiązkowego doskonalenia szkoleniowego (ODZ);
- w 29% analizowanych FA nie odnotowano zaprojektowania reakcji na ryzyko niedopełnienia wymogów wynikających z art. 64 ust. 1 pkt 5 Ustawy (par. 34-1 KSKJ 1) w zakresie ustanowenia polityki wynagrodzeń;
- w 8% analizowanych FA nie odnotowano zaprojektowania reakcji w zakresie oceniania pracowników.

- w połowie analizowanych FA nie odnotowano spisu zasobów technologicznych oraz w 58% FA spisu zasobów intelektualnych, które stanowiłyby podstawę do identyfikacji i zarządzania tymi zasobami.

4.2.7 INFORMACJA I KOMUNIKACJA

W wyniku kontroli odnotowano nieprawidłowości w 96% FA w obszarze „informacja i komunikacja", takie jak:

- w macierzy celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka:
  - nie zaprojektowano ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka w zakresie par. 32 lit. b KSKJ 1, tj. kultury firmy audytorskiej w celu uznania i wzmocnienia odpowiedzialności personelu za wymianę informacji z firmą oraz między sobą (dotyczy 4% FA);
  - nie zaprojektowano ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka w zakresie par. 32 lit. d KSKJ 1 tj. komunikacji ze stronami trzecimi (dotyczy 4% FA);
  - w obszarze informacja i komunikacja w kolumnie odpowiadającej za ryzyka jakości wpisane zostały „oczekiwania FA" (dotyczy 4% FA);
  - zaprojektowano szereg procedur, których nie załączono do dokumentacji SWKJ FA (np. repozytorium danych dedykowanych dla kluczowych informacji, procedury comiesięcznych spotkań osób odpowiedzialnych za SWKJ FA oraz z personelem, polityka dystrybucji informacji i zatwierdzania ich treści, zestaw instrukcji i wzorców informacji przekazywanych pomiędzy audytorem grupy i audytorami części grupy, procedura komunikacji ze stronami trzecimi) (dotyczy 21% FA);
- w 33% analizowanych FA nie ustalono sposobów komunikowania personelowi i zespołom wykonującym zlecenia zmian w SWKJ FA, wniosków i dalszych działań wynikających z oceny SWKJ FA;
- **dla ryzyk jakości związanych z komunikacją ze stronami trzecimi FA zaprojektowały reakcje, które niewystarczająco ustalały zasady komunikowania się ze stronami trzecimi**, takie jak:
  - brak procedury komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór (dotyczy 50% FA),
  - brak lub niepełne uregulowania dotyczące sposobu komunikacji z PANA (dotyczy 92% FA);
  - brak ustalonego sposobu komunikacji z zastępującą lub zastępowaną FA (dotyczy 54% FA),
  - brak procedur dotyczących sporządzania i publikacji sprawozdania z przejrzystości w FA badających SF JZP, zasad w zakresie zamieszczania informacji w sprawozdaniach z przejrzystości (dotyczy 50% takich FA).

4.2.8 PROCES MONITOROWANIA I KORYGOWANIA

W wyniku kontroli odnotowano nieprawidłowości w 75% FA w obszarze „proces monitorowania i korygowania", takie jak:

- **w 29% analizowanych FA nie zaprojektowano obowiązkowej procedury dotyczącej inspekcji zakończonych zleceń, w tym w 13% analizowanych FA w ogóle nie zaprojektowano działań monitorujących w SWKJ FA**;
- w 17% analizowanych FA stosowane w praktyce bieżące działania monitorujące nie zostały opisane w SWKJ FA;
- w 75% analizowanych FA zidentyfikowano nieprawidłowości w obszarze inspekcji zakończonych

- w 29% FA brak wykonywania inspekcji zakończonych zleceń jak wskazywano powyżej,
- w 29%FA zawarto nieprecyzyjne uregulowania dotyczące częstotliwości przeprowadzania inspekcji zakończonych zleceń (brak uregulowań lub wykonywanie raz na dwa lata),
- w 21% FA nie określono kryteriów wyboru zleceń branych do inspekcji zakończonych zleceń;
- w 17% FA w kryteriach wyboru dokumentacji branych do inspekcji zakończonych zleceń danego partnera odpowiedzialnego za zlecenia nie uwzględniono kryterium nieprzewidywalności;
- w 21% FA brak procedur, które nakładają na osoby monitorujące posiadanie odpowiednich kompetencji i czasu oraz odnoszących się do obiektywizmu tych osób bądź inspekcję przeprowadza osoba ostatecznie odpowiedzialna za SWKJ FA;

- w 29% analizowanych FA nie zaprojektowano procesu dochodzenia pierwotnej przyczyny;
- w 17% FA nie określono kanałów komunikacji pomiędzy osobą, której przedzielono operacyjną odpowiedzialność za SWKJ FA z osobą, której przydzielono ostateczną odpowiedzialność bądź bieżącej komunikacji związanej z procesem monitorowania i korygowania pomiędzy osobami zaangażowanymi w ten proces;
- w 46% FA w SWKJ FA nie uregulowano, na jaki moment w czasie wykonywana jest ocena SWKJ FA;
- w połowie FA nie rozważono oraz nie zaprojektowano, kto i w jaki sposób będzie dokonywał oceny osób odpowiedzialnych za SWKJ FA.

4.3 WSKAZANIA DZIAŁAŃ ZARADCZYCH

W odniesieniu do dokumentacji SWKJ FA, która posiada personel, firma audytorska powinna rozważyć:

- w zakresie obszaru „proces oszacowania ryzyka przez firmę”:
  - czy przeprowadziła i udokumentowała proces oszacowania ryzyka, czego efektem jest macierz zawierająca cele jakości, ryzyka jakości oraz zaprojektowane reakcje na te ryzyka,
  - czy stworzona macierz jest kompletna pod kątem obowiązkowych celów jakości (par. 28-33 KSKJ 1) oraz określonych reakcji (par. 34 oraz 34-1 KSKJ 1),
  - czy w macierzy wskazano poziomy oszacowania ryzyka jakości,
  - czy w macierzy są pokazane powiązania pomiędzy celami jakości, ryzykami jakości a reakcjami na te ryzyka,
  - czy w macierzy zaprojektowane reakcje na ryzyka jakości spełniają wymogi par. 8 KSKJ 1, tj. posiadają wyszczególnienia w zakresie rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu,
  - czy w praktyce funkcjonujące w firmie audytorskiej polityki i procedury, będące de facto reakcjami na ryzyka jakości zostały uwzględnione w macierzy celów jakości, ryzyk jakości i reakcjami na te ryzyka;
- w zakresie obszaru „ład korporacyjny i przywództwo”:
  - czy przydział ról i odpowiedzialności za SWKJ FA jest prawidłowy i zgodny z par. 20 KSKJ 1 oraz art. 50 ust. 4 Ustawy,
  - czy w macierzy celów, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka powołano się na procedury i polityki, które w praktyce występują w FA;
- w zakresie obszaru „stosowne wymogi etyczne”:

- czy w macierzy celów, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka powołano się na procedury i polityki, które w praktyce występują w FA,
- czy opracowała procedury lub polityki w zakresie stosownych wymogów etycznych w odniesieniu do dostawców usług, jeśli FA z ich usług korzysta,
- czy wzorce oświadczeń o niezależności są prawidłowe,
- czy wymagają zaprojektowania reakcje w zakresie ryzyka niespełnienia art. 70 ust. 1 Ustawy,
- czy odniosła się w swoim SWKJ do ryzyka nadmiernej zażyłości z klientem przy danym zleceniu, w tym określiła jasne kryteria, kiedy identyfikuje ona ryzyko nadmiernej zażyłości, wraz z opisem reakcji stanowiących ograniczenie tego ryzyka,
- czy zaprojektowała reakcje w zakresie ustalenia okresów rotacji oraz karencji dla kontrolera jakości na zleceniu zgodnie z par. 19-1 KSKJ 2,
- czy ustanowiła rejestr skarg i zarzutów, w tym możliwość składania skarg anonimowo.

- w zakresie obszaru „akceptacja i kontynuacja relacji z klientem oraz konkretnych zleceń":
  - czy w macierzy celów, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka powołano się na procedury i polityki, które w praktyce występują w FA;
  - czy jako reakcja na ryzyko jakości stosuje formularze akceptacji/kontynuacji klienta/zlecenia, czy zabezpiecza się przez ryzykiem akceptacji zlecenia przed wypełnieniem przyjętego formularza akceptacji zlecenia,
  - czy zabezpiecza się przez ryzykiem formalnego zakończenia wypełniania formularza akceptacji zlecenia po podpisaniu już umowy na badanie,
  - czy dokumentuje w formularzu akceptacji/kontynuacji zlecenia kto zatwierdził z ramienia FA dane zlecenie,
  - czy dokumentuje w formularzu akceptacji klienta poziom oszacowanego ryzyka dla niego,
  - czy nawiązuje kontakt z poprzednią firmą audytorską przed podpisaniem umowy o badanie z klientem,
  - czy treść zapytań w formularzach akceptacji/kontynuacji klienta/zlecenia spełnia nowe wymogi KSKJ 1,
  - czy w macierzy celów jakości, ryzyk jakości oraz reakcji na te ryzyka jakości FA wskazała cel określony w par. 30-1 KSKJ 1 dotyczący ustalania wynagrodzenia za badanie zgodnie z art. 80 ust. 2 Ustawy oraz czy określiła sposób dokumentowania sposobu ustalania wynagrodzenia,
  - czy ustalona polityka kalkulacji wynagrodzenia za przeprowadzenie badania zawiera jasne sformułowania na podstawie, których możliwe jest ustalenie sposobu obliczenia ceny, w tym potwierdzenie stosowanych stawek czy budżetów;
- w zakresie obszaru „wykonywanie zlecenia, w tym kontrola jakości wykonania zlecenia":
  - czy w macierzy celów, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka powołano się na procedury i polityki, które w praktyce występują w FA,
  - czy w procedurze dotyczącej wykonywania zleceń uwzględniono wymogi KSB 220(Z) dotyczących przeglądu pracy zespołu przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie,
  - czy istnieją w SWKJ FA polityki lub procedury dotyczące rozstrzygania rozbieżności opinii między KBR a kontrolerem jakości wykonania badania,
  - czy w dokumentacji SWKJ FA ustanowiono polityki konsultacji,
  - czy ustalono metodykę wykonywania usług, w tym polityki i procedury przeprowadzania badań, wykonywania usług atestacyjnych innych niż badania i usług pokrewnych,
  - czy ustanowiono polityki lub procedury tworzenia akt badań, o których mowa w art. 67 ust. 4 Ustawy, akt usług atestacyjnych innych niż badania, akt usług pokrewnych;

- czy ustanowiono polityki lub procedury zamknięcia akt badania, akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie oraz akt zleceń usług pokrewnych,
- czy ustanowiono politykę zamknięcia akt zleceń, w tym zabezpieczyła się przed możliwością otwarcia i modyfikacji akt zleceń po ich zamknięciu,
- czy zaprojektowała procedury w zakresie poufności danych oraz procedury zachowywania bezpieczeństwa danych, w tym tworzenia backupów,
- czy zaprojektowała przegląd kontroli jakości wykonania zlecenia, w szczególności ustaliła jasne kryteria objęcia zlecenia kontrolą jakości wykonania zlecenia, zaprojektowała sposób dokumentowania przeglądu kontrolera jakości wykonania zlecenia, określiła zabezpieczenia dotyczące ryzyka utraty obiektywizmu przez kontrolera jakości, ustanowiła w dokumentacji SWKJ FA wykonywanie kontroli jakości wykonania zlecenia jedynie przez biegłych rewidentów;

- w zakresie obszaru „zasoby":
  - czy w macierzy celów, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka powołano się na procedury i polityki, które w praktyce występują w FA,
  - czy zaprojektowano reakcje na ryzyko niedopełnienia obowiązkowego doskonalenia szkoleniowego (ODZ),
  - czy zaprojektowano reakcje na ryzyko niedopełnienia wymogów wynikających z art. 64 ust. 1 pkt 5 Ustawy (par. 34-1 KSKJ 1) w zakresie ustanowenia polityki wynagrodzeń,
  - czy zaprojektowano reakcje w zakresie oceniania pracowników,
  - czy zaprojektowano wykonanie spisu zasobów technologicznych oraz zasobów intelektualnych, które stanowiłyby podstawę do identyfikacji i zarządzania tymi zasobami;

- w zakresie obszaru „informacja i komunikacja":
  - czy w macierzy celów, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka powołano się na procedury i polityki, które w praktyce występują w FA,
  - czy ustalono sposób komunikacji personelowi i zespołom wykonującym zlecenia zmian w SWKJ FA, wniosków i dalszych działań wynikających z oceny SWKJ FA,
  - czy dla ryzyk jakości związanych z komunikacją ze stronami trzecimi FA zaprojektowała reakcje, które w sposób wystarczający ustalają zasady komunikowania się ze stronami trzecimi, takimi jak: osoby sprawujące nadzór, PANA, zastępująca lub zastępowana FA,
  - czy jeśli FA bada SF JZP ustaliła procedury dotyczące sporządzania i publikacji sprawozdania z przejrzystości;

- w zakresie obszaru „proces monitorowania i korygowania":
  - czy FA zaprojektowała obowiązkową procedurę dotyczącą inspekcji zakończonych zleceń, w tym:
    - zawarła uregulowania dotyczące częstotliwości przeprowadzania inspekcji zakończonych zleceń,
    - wskazała jasne kryteria wyboru zleceń branych do inspekcji zakończonych zleceń,
    - bierze pod uwagę kryterium nieprzewidywalności w kryteriach wyboru dokumentacji branych do inspekcji zakończonych zleceń danego partnera odpowiedzialnego za zlecenia,
    - nakłada na osoby monitorujące posiadanie odpowiednich kompetencji i czasu oraz posiada procedury odnoszące się do obiektywizmu tych osób,

- czy FA opisała w dokumentacji SWKJ stosowane w praktyce bieżące działania monitorujące,
- czy zaprojektowano proces dochodzenia pierwotnej przyczyny,
- czy określono kanały komunikacji pomiędzy osobą, której przedzielono operacyjną odpowiedzialność za SWKJ FA z osobą, której przydzielono ostateczną odpowiedzialność bądź bieżącą komunikację związaną z procesem monitorowania i korygowania pomiędzy osobami zaangażowanymi w ten proces,
- czy uregulowano, na jaki moment w czasie wykonywana jest ocena SWKJ FA,
- czy rozważono oraz zaprojektowano kto i w jaki sposób będzie dokonywał oceny osób odpowiedzialnych za SWKJ FA.

5 KONTROLE TEMATYCZNE W FA NIEPOSIADAJĄCYCH PERSONELU

5.1 PODSUMOWANIE WNIOSKÓW

Ze względu na możliwość zastosowania istotnej skalowalności swojego systemu wewnętrznej kontroli jakości w sprawozdaniu z kontroli tematycznych zdecydowano się wyodrębnić szczególną grupę podmiotów (nieposiadających personelu). Analizą zostało objętych 8 firm audytorskich tego rodzaju. 62% z nich stanowiły działalności gospodarcze prowadzone przez biegłego rewidenta we własnym imieniu i na własny rachunek, zaś 38% analizowanej grupy stanowiły spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, w których był jeden biegły rewident będący jednocześnie właścicielem i kierownikiem jednostki.

Brak personelu w firmie audytorskiej oznaczał znaczą redukcję w wymogach standardów KSKJ 1, KSB 220(Z) ze względu na brak konieczności (po wcześniejszym rozważeniu przez FA) ustalenia części: celów jakości, ryzyk jakości oraz reakcji na te ryzyka jakości, takich jak:

- w ładzie korporacyjnym i przywództwo wymogi wynikające z par. 28 lit. a-c KSKJ 1;
- w stosownych wymogach etycznych wymogi par. 29 lit. a KSKJ 1 odnoszące się do personelu oraz procedury uzyskiwania od personelu rocznych oświadczeń potwierdzających zgodność z wymogami niezależności (wynikającej z par. 34 lit. b KSKJ 1);
- w wykonywaniu zlecenia wymogi wynikające z par. 31 lit. a-c KSKJ 1, a ograniczające się do zapewnienia, że właściciel FA będący biegłym rewidentem na zleceniu wypełnia swoje obowiązki, w tym zapewnia wystarczające i odpowiednie zaangażowanie w trakcie całego zlecenia, stosuje odpowiedni zawodowy osąd i gdy ma to zastosowanie ze względu na rodzaj zlecenia, zawodowy sceptycyzm;
- w zasobach wymogi wynikające z par. 32 lit. a-b KSKJ 1 odnoszące się do zasobów ludzkich (ich zatrudniania, rozwijania i utrzymywania);
- w informacji i komunikacji wymogi wynikające z par. 33 lit. b-c KSKJ 1 odnoszące się do komunikacji wewnątrz firmy.

Należy wskazać, że **żadna z firm audytorskich nie skorzystała w pełni z możliwości ograniczenia powyższych wymogów KSKJ 1, KSB 220 (Z)** i podmioty te pozostawiały cele jakości, ryzyka jakości oraz projektowały reakcje na ryzyka jakości, które odnoszą się do personelu. Tylko w jednej FA częściowo identyfikowano pojedyncze wymogi, które FA uznawała, że jej nie dotyczą.

Wszystkie FA w analizowanej grupie oparły swój SWKJ na dokumentacji zaproponowanej przez PIBR pod tytułem „Przykładowa dokumentacja SWKJ – nowe opracowanie PIBR dla małych FA". Większość z nich uczyniła to bez niezbędnego dostosowania tej dokumentacji do specyfiki swojej działalności i nie uzupełniła o stosowane w niej formularze czy też własne, istniejące i w praktyce funkcjonujące procedury. Powyższe postępowanie doprowadzało często do nieprawidłowego zaprojektowania (oraz w efekcie wdrożenia) SWKJ firmy audytorskiej, który nie był dostosowany do wielkości i rodzaju prowadzonej działalności.

W kolejnym podrozdziale niniejszego sprawozdania przedstawiono główne ustalenia w podziale na poszczególne obszary SWKJ FA.

5.2 OGÓLNE USTALENIA Z KONTROLI TEMATYCZNYCH

5.2.1 OGÓLNE ROLE I ODPOWIEDZIALNOŚĆ ZA SWKJ FA.

Co do zasady, w firmie audytorskiej nieposiadającej personelu to właściciel FA będący biegłym rewidentem jest osobą ostatecznie odpowiedzialną za SWKJ FA. Właściciel FA przyjmuje również odpowiedzialność operacyjną za system zarządzania jakością, a także odpowiedzialność operacyjną za konkretne aspekty systemu zarządzania jakością, w tym zgodność z wymogami niezależności oraz proces monitorowania i korygowania, co jest zgodne z par. 20 KSKJ 1. Jednocześnie, FA ze względu na swoją wielkość powinna odnieść się do ryzyka samokontroli i przypisać wykonywanie działań monitorujących (okresowych) dostawcy usług (osobie z zewnątrz).

Należy wskazać, że **jedynie w 25% analizowanych FA przydział ról i odpowiedzialności za SWKJ FA był prawidłowy** i zgodny z par. 20 KSKJ 1 oraz art. 50 ust. 4 Ustawy.

Nieprawidłowości w tym zakresie były następujące:

- w 50% przypadków przypisano właścicielowi FA wykonywanie okresowych działań monitorujących (będący częścią procesu monitorowania i korygowania) lub w dokumentacji SWKJ FA w ogóle nie określono kto będzie przydzielony do tej roli;
- w 25% przypadków nie przydzielono odpowiedzialności operacyjnej za SWKJ FA, a także odpowiedzialności operacyjnej za konkretne aspekty systemu zarządzania jakością.

5.2.2 PROCES OSZACOWANIA RYZYKA PRZEZ FIRMĘ

Co do zasady, poziom zatrudnienia nie ma wpływu na sam proces oszacowania ryzyka przez firmę. Wobec powyższego, ustalenia w tym zakresie powinny być podobne do ustaleń dokonanych przy analizie FA posiadających personel opisanych w rozdziale 4 niniejszego opracowania.

W odniesieniu do powyższego procesu wskazuje się poniższe nieprawidłowości:

- nie wszystkie zaprojektowane reakcje na ryzyka jakości spełniały wymogi par. 8 KSKJ 1, tj. posiadały wyszczególnienia w zakresie rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu.
- 50% FA deklarowała **świadczenie usług wynikających z art. 47 ust. 2 Ustawy** (głównie prowadzenie ksiąg rachunkowych), jednak **tylko jedna z nich uwzględniła ryzyka jakości z tym związane** w macierzy celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka jakości;
- żadna z FA nie skorzystała w pełni z możliwości ograniczenia wymogów KSKJ 1, KSB 220 (Z) odnoszących się do personelu;
- w przykładowej dokumentacji zaproponowanej przez PIBR znajdował się opis dotyczący zakresu jakie czynności FA powinna podjąć celem uzyskania zrozumienia warunków, zdarzeń, okoliczności, działań lub zaniechań, które mogą niekorzystnie wpłynąć na osiągnięcie celów jakości. Tym niemniej, w 75% dokumentacji SWKJ poszczególnych firm audytorskich nie odnotowano opisów podsumowujących główne ustalenia w tym zakresie, tj. charakteru i okoliczności FA, czy rodzaju i okoliczności wykonywanych przez nią zleceń.

5.2.3 ŁAD KORPORACYJNY I PRZYWÓDZTWO

W zakresie ładu korporacyjnego i przywództwa standardy wymieniają par. 28 KSKJ 1 dotyczący obowiązku ustalenia przez FA celów jakości związanych z tym obszarem.

Należy zwrócić uwagę, że **żadna z FA w wykonanym procesie oszacowania ryzyka przez firmę nie zdecydowała się na ocenę, że niektóre z celów jakości dotyczący obszaru ład korporacyjny i przywództwo jej nie dotyczą.** FA zaprojektowały reakcje na ryzyka jakości związane z każdym celem jakości dla tego obszaru, łącznie dla celu jakości odnoszącego się do kultury firmy audytorskiej pomimo nieposiadania personelu. Należy również zwrócić uwagę, że zidentyfikowane ryzyka jakości opisane w macierzy celów, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka jakości były ogólne i często opisane jako zaprzeczenie osiągnięcia poszczególnych celów jakości.

W wyniku kontroli powyższego obszaru nie odnotowano specyficznych ryzyk wynikających z prowadzenia jednoosobowej działalności gospodarczej, przykładowo:

- firma audytorska nie podjęła się rozważań, czy jako właściciel z punktu widzenia podejmowanych decyzji i działań strategicznych (w tym decyzji dotyczących spraw finansowych i operacyjnych) nie wykazuje ona zachowań, które mogłyby świadczyć o braku wystarczającego zaangażowania w jakość. W kontekście ładu korporacyjnego i przywództwa może z tego wynikać ryzyko jakości, że czas FA alokowany jest bardziej na usługi inne niż atestacyjne np. prowadzenie ksiąg rachunkowych, co może negatywnie wpłynąć na jakość realizowanych zleceń atestacyjnych;

- jednoosobowa FA przydziela ostateczną i operacyjną odpowiedzialność za SWKJ FA, odpowiedzialność operacyjną za konkretne aspekty SWKJ FA, w tym zgodność z wymogami niezależności oraz proces monitorowania i korygowania. Wobec powyższego, w jednoosobowej działalności pojawia się ryzyko samokontroli. W ramach reakcji na ryzyko jakości, FA powinna określić w jakim zakresie zaangażowanie osób z zewnątrz będzie w tym przypadku konieczne;
- par. 28 lit. e KSKJ 1 odnosi się do planowania, pozyskiwania, alokowania zasobów, w tym zasobów finansowych konsekwentnie do zaangażowania firmy w jakość. Powyższe oznacza, że nawet w jednoosobowej FA mogą pojawić się ryzyka jakości mogące niekorzystnie wpłynąć na osiągnięcie powyższego celu jakości, takie jak:
  - ryzyko niewystarczających zasobów finansowych na realizację podjętych zleceń, w tym ryzyko niewypłacalności kontrahentów;
  - ryzyko niewystarczających zasobów ludzkich do realizacji podjętych zleceń (wynikających z przyjęcia zbyt dużej ilości zleceń, nierównomiernego rozłożenia w czasie zleceń, czasowej niezdolności do pracy właściciela);
  - ryzyko niewystarczających zasobów intelektualnych i technologicznych (wynikających z utraty, kradzieży, zniszczenia sprzętu, nieaktualizowanych programów).

5.2.4 STOSOWNE WYMOGI ETYCZNE

W obszarze stosownych wymogów etycznych (po wcześniejszym rozważeniu) firma audytorska mogłaby uznać za nieadekwatne wymogi par. 29 lit. a KSKJ 1 odnoszące się do personelu oraz procedury uzyskiwania od personelu rocznych oświadczeń potwierdzających zgodność z wymogami niezależności (wynikającej z par. 34 lit. b KSKJ 1).

Co do zasady, w firmie audytorskiej nieposiadającej personelu, FA powinna zaprojektować cele jakości, ryzyka jakości i reakcje na te ryzyka, które odnoszą się do:

- firmy audytorskiej (wynikające z par. 29 lit. a KSKJ 1), takie jak:
  - odniesienia do stosowania kodeksu etyki IESBA (rozdziały od 300 do 399),
  - odniesienia dotyczące zachowania niezależności przez FA (w tym biegłego rewidenta) wynikające z kodeksu etyki IESBA (rozdziały od 400 do 990), w szczególności opis sposobu oceny ryzyka nadmiernej zażyłości z klientem,
  - odniesienia wynikające z Ustawy (art. 67 ust. 1 Ustawy, art. 67 ust. 7 Ustawy, art. 69-73 Ustawy).
- dostawców usług (wynikające z par. 29 lit. b KSKJ 1) w zakresie zrozumienia oraz wypełniania przez nich wymogów etycznych, które mają do nich zastosowanie;
- zaprojektowania obowiązkowej reakcji wynikającej z par. 34 lit. a KSKJ 1 odnoszącej się do sposobu identyfikacji i oceny zagrożeń dla zgodności ze stosowanymi wymogami etycznymi oraz w jaki sposób należy na nie zareagować;
- zaprojektowania obowiązkowej reakcji wynikającej z par. 34 lit. c KSKJ 1 oraz przepisów Ustawy odnoszącej się do ustalenia polityk i procedur postępowania ze skargami i zarzutami, w tym ustanowienia rejestru skarg i naruszeń;
- ustanowienia procedur w zakresie przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu wynikających z par. 34-3 KSKJ 1.

W wyniku kontroli nie odnotowano u części FA w ich dokumentacji SWKJ:

- rozważań w zakresie procesu oszacowania ryzyka niespełnienia art. 70 ust. 1 Ustawy, w tym ewentualnych reakcji na powyższe ryzyko (dotyczy 62% FA),
- rozważań w zakresie procesu oszacowania ryzyka nadmiernej zażyłości z klientem przy danym zleceniu, w tym określenia jasnych kryteriów, kiedy FA identyfikuje ryzyko nadmiernej zażyłości i opisem reakcji stanowiących ograniczenie tego ryzyka (dotyczy 75% FA),
- zaprojektowania reakcji w zakresie ustalenia okresów rotacji oraz karencji dla kontrolera jakości na zleceniu zgodnie z par. 19-1 KSKJ 2 (dotyczy 100 % FA);
- ustanowienia rejestru skarg i zarzutów, w tym możliwości składania skarg anonimowo (dotyczy 50% FA);
- włączenia do SWKJ FA wzorców oświadczeń o niezależności składanych przez FA i członków zespołu audytowego (KBR) do konkretnych zleceń (dotyczy 50% FA).

5.2.5 AKCEPTACJA I KONTYNUACJA RELACJI Z KLIENTEM ORAZ KONKRETNYCH ZLECEŃ

W obszarze akceptacji i kontynuacji relacji z klientem oraz konkretnych zleceń nie zidentyfikowano celów jakości, ryzyk jakości oraz reakcji na te ryzyka jakości, które mogłyby zostać wyłączone z SWKJ FA ze względu na wielkość FA (tj. brak personelu). Zaprojektowanie dokumentacji SWKJ FA w tym obszarze powinno zostać zaprojektowane podobnie jak w FA, które taki personel posiadają.

W wyniku kontroli zidentyfikowano następujące nieprawidłowości:

- firmy audytorskie w swojej dokumentacji SWKJ FA powoływały się na zaprojektowane reakcje na ryzyko jakości takie jak opracowanie polityk i procedur akceptacji dodatkowych zleceń dla istniejących klientów czy opracowanie strategii biznesowej, ale w rzeczywistości nie były w ich posiadaniu (dotyczy 75% FA);
- w macierzy celów jakości, ryzyk jakości oraz reakcji na te ryzyka jakości FA nie wskazała celu określonego w par. 30-1 KSKJ 1 dotyczącego ustalania wynagrodzenia za badanie zgodnie z art. 80 ust. 2 Ustawy oraz nie określiła sposobu dokumentowania sposobu ustalania wynagrodzenia (dotyczy 75% FA);
- FA nie miała zaprojektowanego formularza do kontynuacji zlecenia i nie stosowała w ogóle takiej procedury przy kontynuacji zlecenia (dotyczy 1 FA).

5.2.6 WYKONYWANIE ZLECENIA, W TYM KONTROLA JAKOŚCI WYKONANIA ZLECENIA

Co do zasady, w firmie audytorskiej nieposiadającej personelu, FA powinna zaprojektować cele jakości, ryzyka jakości i reakcje na te ryzyka, które odnoszą się do:

- zapewnienia, że właściciel FA będący biegłym rewidentem na zleceniu wypełnia swoje obowiązki, w tym zapewnia wystarczające i odpowiednie zaangażowanie w trakcie całego zlecenia, stosuje odpowiedni zawodowy osąd i gdy ma to zastosowanie ze względu na rodzaj zlecenia, zawodowy sceptycyzm (par. 31 lit. a-c KSKJ 1);
- podejmowania konsultacji w sprawach trudnych lub spornych wynikających z par. 31 lit. d KSKJ 1;
- sposobu rozstrzygania rozbieżności opinii między biegłym rewidentem a kontrolerem jakości wykonania zlecenia wynikający z par. 31 lit. e KSKJ 1;
- zaprojektowania reakcji wynikającej z art. 66 ust. 1 Ustawy, że do każdego badania FA wyznacza przynajmniej jednego kluczowego biegłego rewidenta, kierując się koniecznością zapewnienia wysokiej jakości badania oraz spełnienia wymogów w zakresie niezależności i kompetencji umożliwiających

właściwe przeprowadzenie badania;

- zaprojektowania reakcji wynikającej z art. 66 ust. 2 Ustawy, że FA zapewnia kluczowemu biegłemu rewidentowi odpowiednie zasoby, w tym zespół wykonujący badanie, posiadający kompetencje i możliwości niezbędne do właściwego wykonania danego badania;
- zaprojektowania reakcji wynikającej z art. 66 ust. 3 Ustawy, że KBR bierze czynny udział w przeprowadzaniu badania;
- zaprojektowania reakcji wynikającej z art. 66 ust. 4 Ustawy, że KBR i FA przeznaczają wystarczającą ilość czasu i odpowiednie zasoby w celu właściwej realizacji badania;
- ustalenia polityki lub procedury wynikającej z par. 34 lit. f KSKJ 1, które odnoszą się do kontroli wykonania jakości zlecenia, w szczególności ustalenia jasnych kryteriów (adekwatnych do FA), dla jakich badań lub innych zleceń, FA ustala, że kontrola jakości zlecenia jest odpowiednią reakcją na ryzyko jakości;
- ustalenia polityki lub procedury przeprowadzania badań, wykonywania usług atestacyjnych innych niż badania i usług pokrewnych wynikających z art. 64 ust. 1 pkt 2 Ustawy (par. 34-1 KSKJ 1);
- ustanowienia sporządzania dokumentacji klienta zgodnie z art. 67 ust. 3 Ustawy oraz tworzenia akt badania zgodnie z art. 67 ust. 4 Ustawy;
- polityki lub procedury odpowiedniego utrzymywania i przechowywania dokumentacji zlecenia (par. 31 lit. f KSKJ 1), w tym ustanowienia polityki lub procedury zamykania akt zleceń nie później niż 60 dni po dniu sporządzenia sprawozdania z wykonania usługi zlecenia i przechowywania je przez okres co najmniej 8 lat od dnia ich zamknięcia (art. 67 ust. 5-6 Ustawy).

W wyniku kontroli powyższego obszaru zidentyfikowano następujące nieprawidłowości:

- firmy audytorskie w swojej dokumentacji SWKJ FA powoływały się na zaprojektowane reakcje na ryzyko jakości takie jak: procedura alokacji wystarczającego czasu pracy kluczowemu biegłemu rewidentowi, procedura planowania zlecenia, procedura weryfikacji różnic między planowaniem a wykonaniem zlecenia, procedura wykorzystania ekspertów, procedura archiwizacji akt zlecenia, ale w rzeczywistości nie były w ich posiadaniu (dotyczy 62% FA);
- FA nie określiły sposobu rozstrzygania rozbieżności opinii między biegłym rewidentem a kontrolerem jakości wykonania zlecenia (dotyczy 62% FA);
- **w 50% FA nie określiły w ogóle kryteriów do objęcia danego zlecenia przeglądem kontroli wykonania jakości zlecenia lub opisane kryteria były nieadekwatne do specyfiki działalności FA**;
- FA nie ustanowiły polityki lub procedury sporządzania dokumentacji klienta zgodnie z art. 67 ust. 3 Ustawy oraz tworzenia akt badania zgodnie z art. 67 ust. 4 Ustawy (dotyczy 88% FA);
- FA nie ustanowiły polityki lub procedury odpowiedniego utrzymywania i przechowywania dokumentacji zlecenia, w tym nie ustanowiły polityki lub procedury zamykania akt zleceń (dotyczy 75% FA);
- w 25% FA wprowadzone zasady zamykania akt badania nie zabezpieczały przed ich modyfikacją lub nie pozwalały na określenie daty ich zamknięcia.

5.2.7 ZASOBY

W obszarze zasoby (po wcześniejszym rozważeniu) firma audytorska mogłaby uznać za nieadekwatne wymogi wynikające z par. 32 lit. a-b KSKJ 1 odnoszące się do zasobów ludzkich.

Co do zasady, w firmie audytorskiej nieposiadającej personelu, FA powinna zaprojektować cele jakości, ryzyka jakości i reakcje na te ryzyka, które odnoszą się do:

- pozyskiwania osób z zewnątrz w sytuacji, gdy istnieje taka potrzeba dla prawidłowego działania SWKJ FA lub realizacji zlecenia (par. 32 lit. c KSKJ 1);
- zapewnienia, że właściciel FA będący biegłym rewidentem posiada odpowiednie kompetencje i możliwości, w tym dysponuje wystarczającym czasem, aby spójnie wykonywać zlecenia spełniające wymogi jakości (par. 32 lit. d KSKJ 1), jednocześnie realizując wymogi wynikające z art. 66 Ustawy;
- ustalenia zapotrzebowania na osoby, w tym dostawców usług w celu prawidłowego działania SWKJ FA, które mają odpowiednie kompetencje i możliwości, w tym czas aby wykonać takie czynności (par. 32 lit. e KSKJ 1, par. 32 lit. h KSKJ 1);
- zasobów technologicznych, w tym ich pozyskiwania, wdrażania, utrzymywania i wykorzystywania (par. 32 lit. f KSKJ 1);
- zasobów intelektualnych, w tym ich pozyskiwania, wdrażania, utrzymywania i wykorzystywania oraz zapewnienia spójności ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi (par. 32 lit. g KSKJ 1).

W wyniku kontroli powyższego obszaru zidentyfikowano następujące nieprawidłowości:
- zaprojektowano w macierzy celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka procedury odnoszące się do personelu (dotyczy 100% FA);
- w zakresie zasobów technologicznych reakcje odnosiły się jedynie do zapewnienia odpowiedniej infrastruktury informatycznej. Nie odnoszono się w dokumentacji SWKJ FA do kwestii odpowiedniego utrzymywania i wykorzystania tych zasobów (dotyczy 50% FA);
- w zakresie zasobów intelektualnych zaprojektowane reakcje nie odnosiły się do odpowiedniego utrzymywania i wykorzystywania zasobów, w tym zapewniania ich bieżącej aktualizacji (dotyczy 50% FA);
- w 62% FA nie odnotowano spisu zasobów technologicznych oraz intelektualnych, które stanowiłyby podstawę do identyfikacji i zarządzania tymi zasobami.

5.2.8 INFORMACJA I KOMUNIKACJA

W obszarze informacja i komunikacja (po wcześniejszym rozważeniu) firma audytorska mogłaby uznać za nieadekwatne wymogi z par. 33 lit. b-c KSKJ 1 odnoszące się do komunikacji wewnątrz firmy.

Co do zasady, w firmie audytorskiej nieposiadającej personelu, FA powinna zaprojektować cele jakości, ryzyka jakości i reakcje na te ryzyka, które odnoszą się do:
- identyfikacji i opisu systemu informacyjnego w SWKJ FA, w tym w szczególności opis procesów i narzędzi wykorzystywanych do rejestrowania, przetwarzania, odpowiedniego wykorzystania oraz archiwizowania informacji istotnych dla realizacji poszczególnych zadań (par. 33 lit. a KSKJ 1);
- ustalenia komunikacji z dostawcami usług;
- ustalenia komunikacji ze stronami trzecimi (uwzględniając rodzaj, rozłożenie w czasie, zakres oraz odpowiednią formę komunikacji), w szczególności:
  - z osobami sprawującymi nadzór podczas wykonywania badania sprawozdań finansowych;
  - z PANA w odniesieniu do:

- informacji o przychodach z tytułu usług atestacyjnych i usług powiązanych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu,
- prognozy przychodów na dany rok i kolejne lata kalendarzowe,
- zawiadomienia o zmianie danych zawartych w rejestrze firm audytorskich,
- informacji o rozwiązaniu umowy o badanie,
- informacji wynikających z art. 90 Ustawy lub wynikających z prowadzonych przez PANA kontroli w FA;

o z zastępującą firmą audytorską zapewniając dostęp do wszelkich informacji na temat badanej jednostki i ostatniego badania tej jednostki;

o z zastępowaną firmą audytorską celem uzyskania informacji na temat badanej jednostki i ostatniego badania tej jednostki.

W wyniku kontroli powyższego obszaru zidentyfikowano następujące nieprawidłowości:

- w macierzy celów jakości, ryzyk jakości i reakcji na te ryzyka w kolumnie ryzyka jakości wpisywano „oczekiwania FA" zamiast oszacowanych ryzyk jakości dotyczących tego obszaru, jak również wskazywano na procedury, których ostatecznie nie odnotowywano w dokumentacji SWKJ FA (dotyczy 50% FA);
- dla ryzyk jakości związanych z komunikacją ze stronami trzecimi FA zaprojektowały reakcje, które niewystarczająco ustalały zasady komunikowania się ze stronami trzecimi, takie jak:

  o brak procedury komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór (dotyczy 75% FA);

  o brak lub niepełne uregulowania dotyczące sposobu komunikacji z PANA (dotyczy 100% FA);

  o brak ustalonego sposobu komunikacji z zastępującą lub zastępowaną FA (dotyczy 38% FA).

5.2.9 PROCES MONITOROWANIA I KORYGOWANIA

Co do zasady, w firmie audytorskiej nieposiadającej personelu, to właściciel FA jest odpowiedzialny za proces monitorowania i korygowania, o czym wspomniano już w podrozdziale 5.2.1 niniejszego opracowania.

W procesie monitorowania i korygowania wyodrębniamy bieżące i okresowe działania monitorujące. Zgodnie z objaśnieniami zawartymi w par. A139 KSKJ 1, bieżące działania monitorujące to zwykle czynności rutynowe, wbudowane w procesy firmy i wykonywane w czasie rzeczywistym, reagujące na zmieniające się warunki. Wynika z tego, że bieżące działania monitorujące są prowadzone na bieżąco przez FA, zaś w FA nieposiadającej personelu bieżące działania monitorujące będą de facto wykonywane przez właściciela FA.

Z uwagi jednak na zagrożenia obiektywizmu (par. A155 KSKJ 1) realizacja okresowych działań monitorujących powinna zostać przeprowadzona przez osobę z zewnątrz (dostawcę usług). Tego typudziałania monitorujące, stanowiące podstawę dokonania oceny SWKJ FA, należy wykonywać co najmniej raz w roku. Do okresowych działań monitorujących zaliczamy przykładowo obowiązkową inspekcję zakończonych akt zleceń.

W wyniku kontroli powyższego obszaru zidentyfikowano następujące ustalenia:

- **w 38% FA w ogóle nie zaprojektowano inspekcji zakończonych akt zleceń**;
- jedna FA zaprojektowała wykonywanie okresowych działań monitorujących przez osobę z zewnątrz raz na trzy lata;
- **w 50% FA nie odnotowano w dokumentacji SWKJ FA poniższych ustaleń w zakresie:**
  - **jaka jest częstotliwość wykonywanych inspekcji zakończonych zleceń;**
  - **co ile lat wybierany jest biegły rewident odpowiedzialny za zlecenie do inspekcji;**
  - **jakie są kryteria wyboru zakończonych zleceń po wytypowaniu biegłego rewidenta odpowiedzialnego za zlecenie;**
- w 62% FA nie zaprojektowała obowiązkowej procedury dochodzenia pierwotnej przyczyny w procesie monitorowania i korygowania;
- w 38% FA w dokumentacji nie określono na jaki moment będzie dokonywana ocena SWKJ FA.

5.3 WSKAZANIA DZIAŁAŃ ZARADCZYCH

W odniesieniu do dokumentacji SWKJ FA, która nie posiada personelu, firma audytorska powinna rozważyć:

- **dostosowanie dokumentacji do specyfiki i rozmiaru swojej działalności, poprzez:**
  - **możliwość redukcji wymogów KSKJ 1 oraz KSB 220 (Z) z uwagi na brak personelu**;
  - uwzględnienie specyficznych ryzyk jakości wynikających z prowadzenia jednoosobowej działalności gospodarczej;
  - uwzględnienie dodatkowych ryzyk jakości w sytuacji świadczenia usług wynikających z art. 47 ust. 2 Ustawy;
- czy prawidłowo dokonała przydziału ról i odpowiedzialności za SWKJ FA zgodnie z par. 20 KSKJ 1 oraz art. 50 ust. 4 Ustawy, odnosząc się jednocześnie do ryzyka autokontroli;
- w procesie oszacowania ryzyka przez firmę:
  - niespełnienie wymogu art. 70 ust. 1 Ustawy, w tym zaprojektować ewentualne reakcje na powyższe ryzyko,
  - ryzyko nadmiernej zażyłości z klientem przy danym zleceniu, w tym określić jasne kryteria
  - identyfikujące ryzyko nadmiernej zażyłości oraz zaprojektować reakcje stanowiące ograniczenie tego ryzyka,
  - zaprojektowanie reakcji w zakresie ustalenia okresów rotacji oraz karencji dla kontrolera jakości na zleceniu zgodnie z par. 19-1 KSKJ 2;
  - ustanowienie rejestru skarg i zarzutów, w tym możliwości składania skarg anonimowo;
- w obszarze akceptacji i kontynuacji relacji z klientem oraz konkretnych zleceń:
  - w macierzy celów jakości, ryzyk jakości oraz reakcji na te ryzyka jakości FA wskazanie celu określonego w par. 30-1 KSKJ 1 dotyczącego ustalania wynagrodzenia za badanie zgodnie **z art. 80 ust. 2 Ustawy oraz określić sposób dokumentowania dla tego procesu,**
  - ustanowienie procedury dla kontynuacji zlecenia (wypełnianie formularzy kontynuacji zlecenia), jeśli do tej pory nie była ustanowiona;
- w obszarze wykonywanie zlecenia:

- ustalenie sposobu rozstrzygania rozbieżności opinii między biegłym rewidentem a kontrolerem jakości wykonania zlecenia,
- **ustalenie jasnych kryteriów do objęcia danego zlecenia przeglądem kontroli wykonania jakości zlecenia adekwatnych do wielkości i zakresu działania FA**,
- ustanowienie polityki lub procedury sporządzania dokumentacji klienta zgodnie z art. 67 ust. 3 Ustawy oraz tworzenia akt badania zgodnie z art. 67 ust. 4 Ustawy,
  ustanowienie polityki lub procedury odpowiedniego utrzymywania i przechowywania dokumentacji zlecenia, w tym ustanowienie polityki lub procedury zamykania akt zleceń tak aby zabezpieczyć zamknięte akta przed ich utratą lub ewentualną modyfikacją;

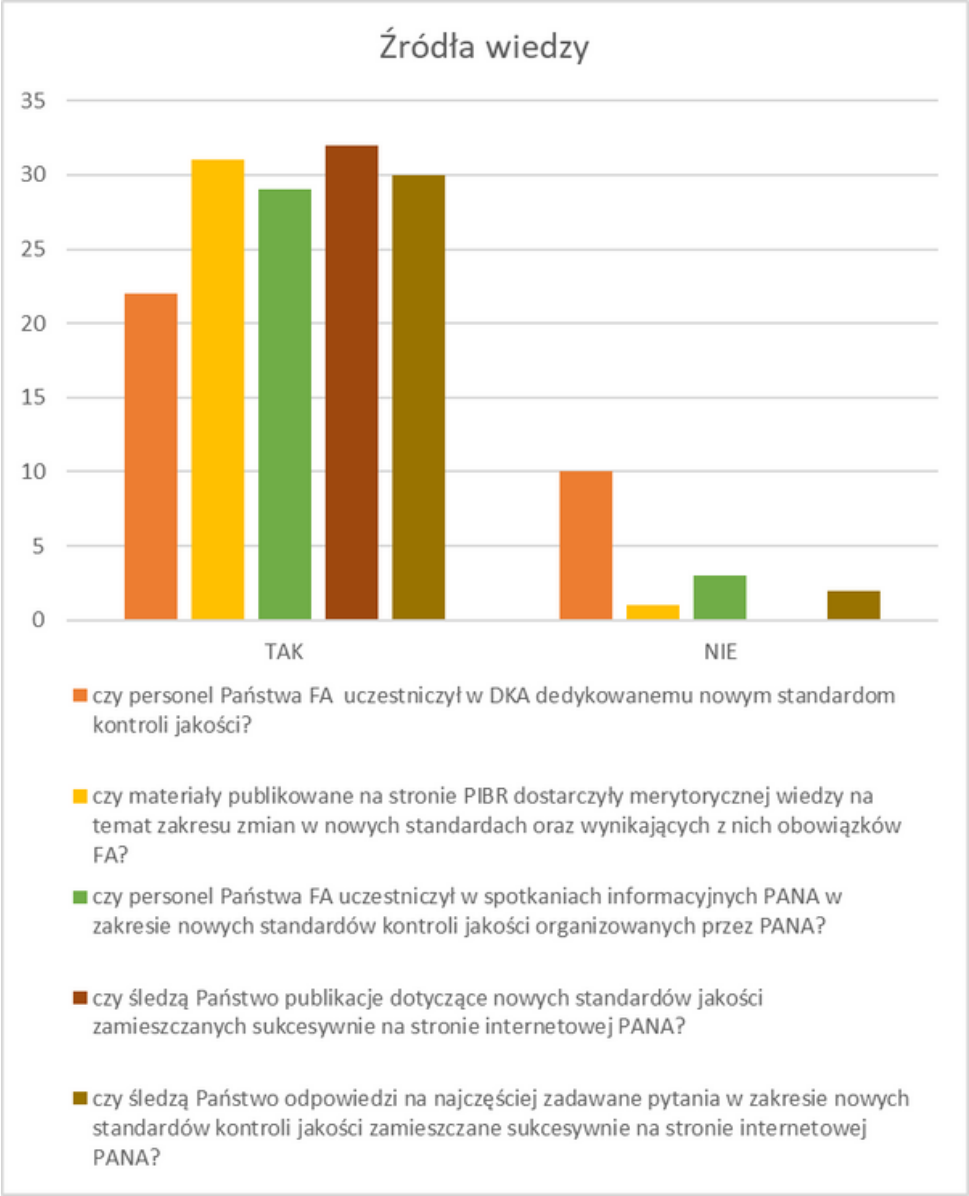
- w obszarze zasobów technologicznych i intelektualnych czy zaprojektowane reakcje w macierzy celów jakości, ryzyk jakości oraz reakcji na te ryzyka odnoszą się również do kwestii odpowiedniego utrzymywania i wykorzystania tych zasobów, jak również posiadania spisu tych zasobów (bowiem stanowi on podstawę do identyfikacji i zarządzania tymi zasobami);
- w obszarze informacja i komunikacja czy zaprojektowane reakcje związane z komunikacją ze stronami trzecimi w pełni wyczerpują wymogi KSKJ 1;
- w procesie monitorowania i korygowania, czy:
  - zaprojektowano wykonywanie okresowych działań monitorujących osobie z zewnątrz (dostawcy usług),
  - zaprojektowano wykonywanie działań monitorujących cyklicznie, co najmniej rocznie,
    zaprojektowano inspekcję zakończonych akt zleceń, w tym określono:
    - jaka jest częstotliwość wykonywanych inspekcji zakończonych zleceń,
    - co ile lat wybierany jest biegły rewident odpowiedzialny za zlecenie do inspekcji,
    - jakie są kryteria wyboru zakończonych zleceń po wytypowaniu biegłego rewidenta odpowiedzialnego za zlecenie,
  - zaprojektowano obowiązkową procedurę dochodzenia pierwotnej przyczyny,
  - określono, na jaki moment będzie dokonywana ocena SWKJ FA.

6 WYNIKI BADANIA ANKIETOWEGO

W trakcie kontroli tematycznych w odniesieniu do firm audytorskich spoza grupy TOP12 zostało przeprowadzone badanie ankietowe dotyczące zagadnień związanych z procesem pozyskiwania przez firmy wiedzy na temat nowych standardów kontroli jakości. Na ankiety odpowiedziały 32 firmy audytorskie z 34 firm, które dostały taką ankietę.

W badaniu zadano pytania o źródła wiedzy o standardach oraz o ich wykorzystanie. Zgodnie z odpowiedziami udzielonymi co do zasady największą popularnością cieszyły się źródła do samodzielnego wykorzystania, czyli materiały publikowane na stronach PIBR oraz PANA. Nieco słabiej wyglądało uczestnictwo w formach dostępnych on-line (spotkania informacyjne PANA). W odniesieniu natomiast do konferencji DKA organizowanej przez PIBR uczestnictwo w niej nie było postrzegane przez ok. 32% FA jako źródło wiedzy, z której należy skorzystać do pozyskania wiedzy o nowych standardach kontroli jakości.

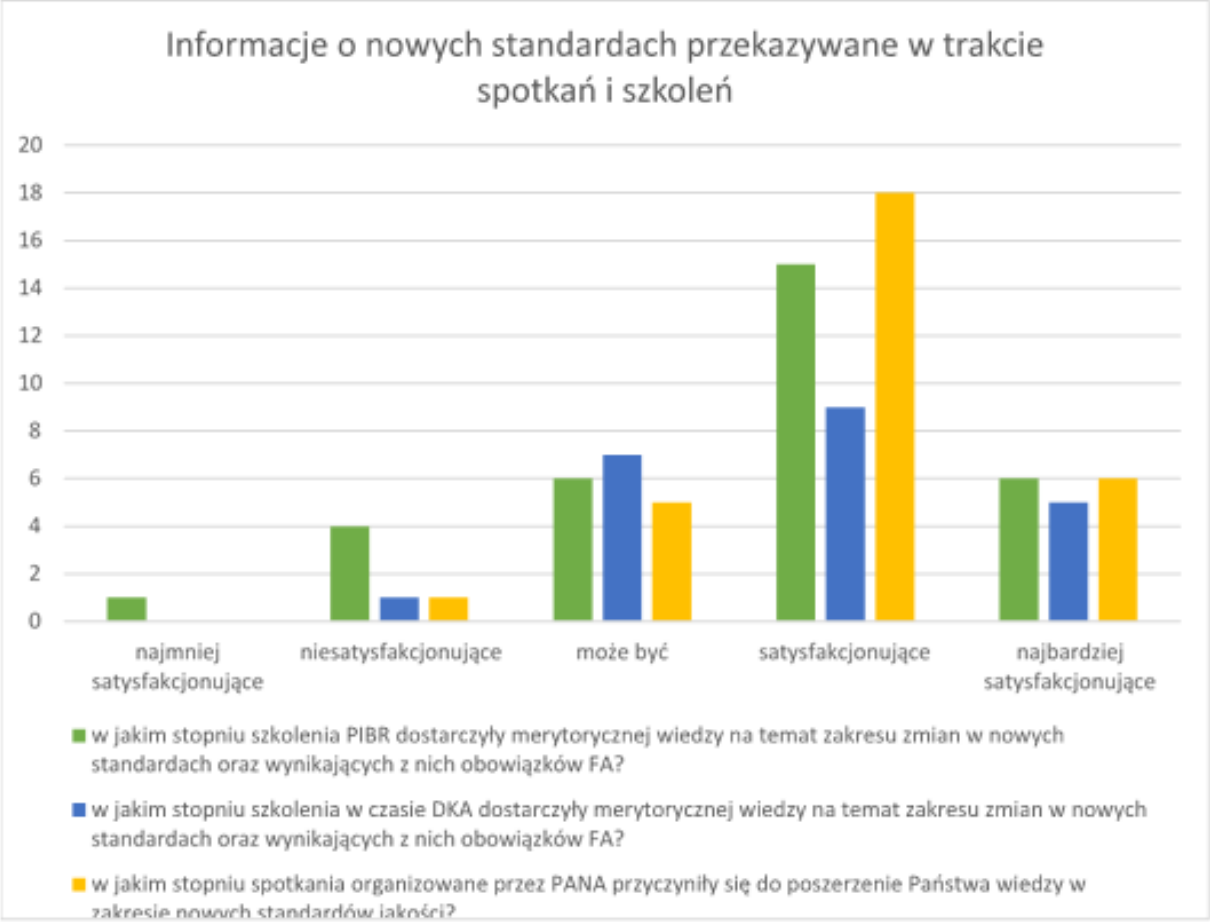
Wykres 2. Źródła wiedzy firm audytorskich o nowych standardach kontroli jakości



Opracowanie własne PANA

W kolejnych pytaniach Agencja prosiła o odniesienie się do tego, jak FA oceniają otrzymane materiały i informacje z punktu widzenia pozyskania wiedzy teoretycznej o nowych standardach kontroli jakości oraz wynikających z nich obowiązkach firm audytorskich. Pytania dotyczyły trzech sposobów bezpośredniego przekazywania wiedzy: szkoleń prowadzonych przez PIBR tak w CE jak i oddziałach, konferencji DKA organizowanej przez PIBR oraz spotkań on-line organizowanych przez PANA. Najwięcej krytycznych opinii zebrały szkolenia prowadzone przez PIBR. Najwięcej pozytywnych (w stosunku do udzielonych odpowiedzi) opinii zebrały spotkania on-line prowadzone przez PANA. W konferencji DKA nie uczestniczyło 31% FA więc liczba uzyskanych odpowiedzi była znacznie mniejsza natomiast łączny procent odpowiedzi pozytywnych również należał do najniższych i wyniósł 63%, w porównaniu do pozytywnych ocen szkoleń prowadzonych przez PIBR (65%) oraz 80% pozytywnych ocen spotkań prowadzonych przez PANA.

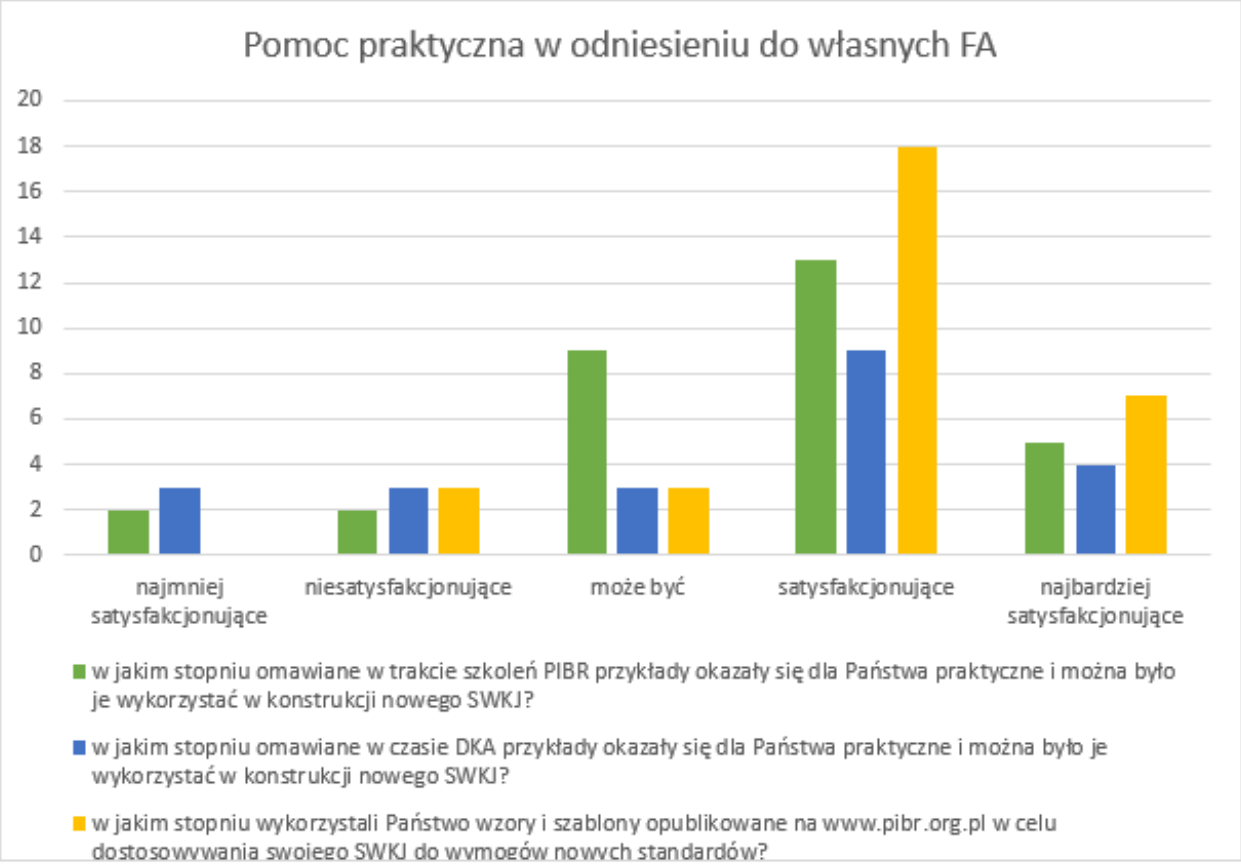
Wykres 3. Ocena otrzymanych materiałów i informacji z punktu widzenia pozyskania wiedzy teoretycznej o nowych standardach kontroli jakości oraz wynikających z nich obowiązkach firm audytorskich



Opracowanie własne PANA

Kolejnym zagadnieniem poruszanym w ankiecie była ocena pomocy praktycznej, czyli nakierowanej na wdrożenie standardów w konkretnej firmie audytorskiej, uzyskanej w różnych formach ze strony PIBR. W ankiecie były rozpatrywane trzy formy pomocy: informacje praktyczne przekazane w trakcie szkoleń, przykłady praktyczne omawiane na konferencji DKA oraz przekazane na stronie PIBR wzory i szablony. Należy zauważyć, że za najbardziej użyteczne do dostosowania własnych systemów kontroli jakości do nowych standardów firmy uznały przedstawione przez PIBR wzory i szablony (pozytywna ocena w 80% udzielonych odpowiedzi). Tak szkolenia prowadzone przez PIBR jak i konferencja DKA były ocenione pozytywnie jedynie w 58% udzielonych odpowiedzi.

Wykres 4. Ocena pomocy praktycznej, czyli nakierowanej na wdrożenie standardów w konkretnej firmie audytorskiej, uzyskanej w różnych formach ze strony PIBR



Opracowanie własne PANA

Reasumując wyniki przedstawionej ankiety należy wskazać, że Agencja planuje skierować do Polskiej Izby Biegłych Rewidentów wnioski, które wynikają z przeprowadzonego badania ankietowego podczas kontroli tematycznych. Z badania jasno wynika, że firmy audytorskie za praktycznie użyteczne sposoby pozyskania wiedzy dotyczącej standardów uznają

- warsztaty, na których mają możliwość skonsultowania indywidualnych potrzeb firm audytorskich,
- dokumenty szablonowe (Agencja jednocześnie wskazuje, że powinny być one nazywane w sposób adekwatny),
- odpowiedzi na zadawane przez firmy audytorskie pytania.