

PANA

POLSKA
AGENCJA
NADZORU
AUDYTOWEGO

Załącznik nr 2 do uchwały nr 8/II/2025
Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego
z dnia 28 stycznia 2025 r.

PROCEDURY ZARZĄDZANIA SYSTEMEM KONTROLI

POLSKIEJ AGENCJI NADZORU AUDYTOWEGO

styczeń 2025 r.

Spis treści

Wykaz skrótów, skrótowców i terminów	3
Rozdział 1: Wstęp.....	5
1.1 Główny cel procedur zarządzania systemem kontroli PANA	5
1.2 Podstawy prawne	5
1.3 Zadania PANA w zarządzaniu systemem kontroli.....	6
1.4 Uprawnienia PANA w zarządzaniu systemem kontroli.....	7
1.5 Osoby kontrolujące i polityka zachowania tajemnicy	7
1.6 Wydawanie dokumentów w procesie kontroli PANA.....	9
Rozdział 2: Kontrole	10
2.1 Planowanie kontroli	10
2.2 Cykliczne kontrole badań ustawowych i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz kontrole dodatkowe.....	12
2.3 Kontrole tematyczne.....	17
2.4 Kontrole doraźne.....	17
Rozdział 3: Informowanie odpowiednich organów	19
Rozdział 4: Zapewnienie prawidłowego zarządzania systemem kontroli PANA	20
4.1 Struktura organizacyjna PANA.....	20
4.2 System zarządzania dokumentacją	20
4.3 Nadzór / koordynacja pracy.....	20
4.4 Komunikacja wewnętrzna	21
4.5 Kwalifikacje kontrolerów Agencji oraz ekspertów, o których mowa w art. 109 ust. 1 ustawy.....	21
4.6 Przegląd Polityk zarządzania systemem kontroli, Procedur zarządzania systemem kontroli i Procedur przeprowadzania kontroli PANA.....	22
Rozdział 5: Zatwierdzanie Polityk zarządzania systemem kontroli, Procedur zarządzania systemem kontroli i Procedur przeprowadzania kontroli	23

Wykaz skrótów, skrótowców i terminów

PANA/ Agencja	Polska Agencja Nadzoru Audytowego
PIBR	Polska Izba Biegłych Rewidentów
KRBR	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów
KEONA	Komitet Europejskich Organów Nadzoru Audytowego
IFIAR	Międzynarodowe Forum Niezależnych Regulatorów Audytu (ang. International Forum of Independent Audit Regulators)
JZP	jednostka zainteresowania publicznego
KSKJ 1	Krajowy Standard Kontroli Jakości 1
KSKJ 2	Krajowy Standard Kontroli Jakości 2
KSB	Krajowe Standardy Badania
KSP	Krajowe Standardy Przeglądu
KSUA	Krajowe Standardy Usług Atestacyjnych innych niż Badanie i Przegład
KSUP	Krajowe Standardy Usług Pokrewnych
SZJ	system zarządzania jakością
Kodeks etyki	Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (IESBA)
ustawa	ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1035, ze zm.)
dyrektywa 2006/43/WE	dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz. Urz. UE L 157 z 09.06.2006 r., ze zm.)
rozporządzenie nr 537/2014	rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczególnych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. U. UE. L 158 z 27.05.2014 r., ze zm.)
KPA	ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2024 r. poz. 572)
ustawa PP	ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2024 r. poz. 236, ze zm.)
ustawa o rachunkowości	ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, ze zm.)

kontrole dodatkowe	kontrole, o których mowa w art. 123a ustawy, tj. w zakresie dotyczącym usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu
kontrolerzy Agencji	pracownicy PANA zatrudnieni na stanowisku związanym z przeprowadzaniem kontroli
osoby kontrolujące	kontrolerzy Agencji, eksperci, o których mowa w art. 109 ust. 1 ustawy oraz osoby, o których mowa w art. 106 ust. 3a ustawy, dokonujące osobiście czynności kontrolnych, upoważnieni przez PANA do przeprowadzenia poszczególnych kontroli
organ kontroli	PANA
przedsiębiorca / kontrolowany	kontrolowana firma audytorska
badanie ustawowe	badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej lub badanie rocznego sprawozdania finansowego, którego obowiązek przeprowadzania wynika z art. 64 ustawy o rachunkowości, przepisów innych ustaw lub przepisów prawa Unii Europejskiej, przeprowadzane zgodnie z krajowymi standardami badania
sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju	sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju w rozumieniu art. 63r i art. 63s ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości
usługi atestacyjne	usługi mające na celu uwiarygodnienie w wysokim lub umiarkowanym stopniu zagadnień obejmujących w szczególności informacje finansowe i niefinansowe, systemy, procesy, a także aspekty zachowań lub postaw określonych podmiotów, w oparciu o dowody uzyskane w trakcie przeprowadzenia odpowiednich procedur, stanowiące podstawę wydawanej, zgodnie z przyjętymi kryteriami, oceny zagadnień będących przedmiotem tych usług, zamieszczonej w sprawozdaniu z wykonanej usługi
usługi pokrewne	usługi polegające na przeprowadzeniu uzgodnionych procedur, wykonywanych w oparciu o uzgodniony cel, zakres prac i sposób ich wykonania, których opis i wynik są przedstawione w raporcie z wykonania usługi, lub usługi kompilacji informacji finansowych, których celem jest wykorzystanie wiedzy z zakresu rachunkowości do zebrania, sklasyfikowania i podsumowania informacji finansowych

Rozdział 1: Wstęp

1.1 Główny cel procedur zarządzania systemem kontroli PANA

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

- ✓ podstaw prawnych systemu kontroli PANA,
- ✓ zakresu zadań i uprawnień PANA dotyczących systemu kontroli,
- ✓ procesu kontroli, w tym zasad planowania kontroli i zakresu kontroli.

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

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

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

1.2 Podstawy prawne

Zasady niezależnego nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi sprawowanego przez PANA regulują przepisy rozdziału 7 ustawy.

Ustawa wdraża dyrektywę 2006/43/WE¹ oraz służy stosowaniu rozporządzenia nr 537/2014² w zakresie objęcia firm audytorskich systemem zapewniania jakości.

Podstawę systemu zapewnienia jakości stanowią zwłaszcza przepisy art. 90 ust. 1 pkt 3-5 [zadania PANA], art. 95 [obowiązek zachowania tajemnicy], art. 106, 109 -125 [zakres i procedura kontroli, zadania i uprawnienia PANA, regulacje dotyczące osób kontrolujących, w tym kontrolerów Agencji] ustawy.

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

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

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

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

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

1.3 Zadania PANA w zarządzaniu systemem kontroli

PANA przeprowadza kontrole w firmach audytorskich w zakresie badań ustawowych i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz może przeprowadzać kontrole usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, a także usług pokrewnych.

PANA:

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

Roczne plany kontroli są ustalane przez PANA i podlegają publikacji na stronie internetowej PANA.

Poza cyklicznymi⁵ kontrolami dotyczącymi badań ustawowych i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, PANA może przeprowadzać kontrole dodatkowe⁶ oraz kontrole tematyczne⁷ ujęte w planie kontroli.

Ponadto, w przypadku powzięcia informacji o nieprawidłowościach w przeprowadzaniu badań ustawowych, atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub świadczeniu usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, PANA może przeprowadzić w firmach audytorskich kontrolę doraźną⁸.

Corocznie, do dnia 31 maja, PANA publikuje na stronie internetowej roczne sprawozdanie obejmujące kompleksową informację m.in. o ustaleniach i wnioskach z przeprowadzonych kontroli w firmach audytorskich, zaleceniach wydanych w ramach przeprowadzonych kontroli oraz działaniach sprawdzających realizację tych zaleceń⁹.

³ Art. 115 ustawy.

⁴ Art. 111 ust. 2 ustawy.

⁵ Art. 106 ust. 2 ustawy.

⁶ Art. 123a ustawy.

⁷ Art. 123 ustawy.

⁸ Art. 124 ustawy.

⁹ Art. 90 ust. 5 ustawy.

1.4 Uprawnienia PANA w zarządzaniu systemem kontroli

PANA może zażądać informacji, wyjaśnień i dokumentów niezbędnych dla wykonywania zadań PANA, w tym przeprowadzania kontroli, od firm audytorskich, od osób uczestniczących w czynnościach firm audytorskich, od jednostek, dla których firma audytorska świadczyła usługi, od podmiotów powiązanych z firmami audytorskimi i jednostkami, a także od powiązanych z nimi stron trzecich¹⁰.

PANA, w związku z cykliczną kontrolą dotyczącą badań ustawowych, może zażądać¹¹ od firmy audytorskiej wszelkich informacji niezbędnych do zaplanowania i przeprowadzenia kontroli, w tym w szczególności informacji dotyczących:

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

Osoby kontrolujące mają uprawnienia służące gromadzeniu dowodów (w tym prawo wglądu do dokumentów, danych w systemach teleinformatycznych, żądania udzielania informacji/wyjaśnień), na podstawie których dokonuje się ustaleń kontroli¹².

1.5 Osoby kontrolujące i polityka zachowania tajemnicy

Osobami kontrolującymi są kontrolerzy Agencji, osoby, o których mowa w art. 106 ust. 3a ustawy i eksperci.¹³

Osoby kontrolujące muszą korzystać z pełni praw publicznych, mieć nieposzlakowaną opinię, a także nie mogą być skazane prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe.

Kontrolerzy Agencji spełniają warunki wynikające z art. 26 ust. 5 akapit pierwszy rozporządzenia nr 537/2014, tj.:

- ✓ posiadają kierunkowe wykształcenie, a także doświadczenie w obszarze badania sprawozdań finansowych i sprawozdawczości finansowej w połączeniu ze szczegółowym szkoleniem w zakresie kontroli zapewnienia jakości,
- ✓ nie wykonują czynnie zawodu biegłego rewidenta i nie są zatrudnieni lub w inny sposób powiązani z jakąkolwiek firmą audytorską,
- ✓ nie przeprowadzają kontroli w firmach audytorskich, w których byli zatrudnieni, lub w jakikolwiek inny sposób byli z nimi powiązani, jeżeli od momentu zaprzestania tego powiązania nie minęły 3 lata,

¹⁰ Art. 90 ust. 6 w związku z art. 90 ust. 1 pkt 3, 4 i 5 ustawy.

¹¹ Art. 111 ust. 3 ustawy.

¹² Art. 114 ustawy.

¹³ Art. 111 ust. 2 pkt 5 ustawy.

- ✓ składają oświadczenie o braku konfliktu interesów.

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

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

Osoby, o których mowa w art. 106 ust. 3a ustawy, spełniają warunki wynikające z przepisów art. 26 ust. 5 akapit pierwszy lit. c i d rozporządzenia nr 537/2014, tj.

- ✓ nie przeprowadzają kontroli w firmach audytorskich, w których byli zatrudnieni, lub w jakikolwiek inny sposób byli z nimi powiązani, jeżeli od momentu zaprzestania tego powiązania nie minęły 3 lata,
- ✓ składają oświadczenie o braku konfliktu interesów.

Osoby kontrolujące składają oświadczenie o braku konfliktu interesów, zgodnie z zasadami określonymi w dokumencie *Procedury przeprowadzania kontroli Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego*. Oświadczenie obejmuje spełnianie przez osoby kontrolujące warunków, o których mowa w art. 26 ust. 5 akapit pierwszy lit. c i d rozporządzenia nr 537/2014,

a w przypadku ekspertów – również, o których mowa w art. 26 ust. 5 akapit drugi zdanie czwarte tego rozporządzenia¹⁴ i składane jest pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.

O potrzebie skorzystania z eksperta i osoby, o której mowa w art. 106 ust. 3a ustawy oraz zakresie ich udziału w kontroli decyduje PANA.

Osoby, o których mowa w art. 106 ust. 3a ustawy przeprowadzają kontrole pod nadzorem kontrolerów. Osoby, o których mowa w art. 106 ust. 3a ustawy nie uczestniczą w kontrolach usług atestacyjnych i pokrewnych wykonanych na rzecz JZP.

Prezes Agencji, Zastępca Prezesa Agencji, członkowie Rady Agencji, pracownicy Agencji i osoby zatrudnione w Agencji na podstawie umowy o dzieło, umowy zlecenia albo innych umów o podobnym charakterze oraz osoby kontrolujące, w zakresie spraw związanych z kontrolami, są obowiązani do zachowania tajemnicy¹⁵.

¹⁴ Art. 106 ust. 4 i art. 109 ust. 1 i 2 ustawy.

¹⁵ Art. 95 i 110 ustawy.

1.6 Wydawanie dokumentów w procesie kontroli PANA

Agencja może upoważnić pracowników Agencji do podejmowania działań w zakresie właściwości Agencji, w tym wydawania decyzji administracyjnych i postanowień. Upoważnienie nie może dotyczyć zadań zastrzeżonych dla Rady Agencji¹⁶.

¹⁶ Art. 94o ustawy.

Rozdział 2: Kontrole

2.1 Planowanie kontroli

Zgodnie z art. 106 ust. 2 ustawy częstotliwość cyklicznych kontroli w zakresie dotyczącym badań ustawowych i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju uzależniona jest od wyników analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w badaniach ustawowych i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, przy czym kontrola nie może być przeprowadzana rzadziej niż:

- 1) raz na 3 lata – w przypadku firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie ustawowe jednostek zainteresowania publicznego spełniających kryteria dużej jednostki,
- 2) raz na 6 lat – w przypadku firmy audytorskiej przeprowadzającej:
 - a) badania ustawowe jednostek innych niż wskazane w pkt 1 lub
 - b) atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Zgodnie z art. 123a ust. 2 ustawy częstotliwość kontroli w firmach audytorskich w zakresie dotyczącym usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, lub w zakresie dotyczącym usług pokrewnych, jest uzależniona od wyników analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w wykonaniu tych usług.

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

Do planowania kontroli wykorzystuje się ustalenia dotyczące stwierdzonych naruszeń. **Zasadniczo dotyczą one trzech obszarów¹⁷:**

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

Wybór firm audytorskich do kontroli jest prowadzony w oparciu o wykaz firm audytorskich sporządzany na podstawie sprawozdań przekazywanych PANA¹⁸.

¹⁷ Przegląd wyników kontroli firm audytorskich przeprowadzony przez IFIAR.

¹⁸ Art. 51 ustawy.

Sprawozdania zawierają w szczególności:

- ✓ informacje, o których mowa w art. 14 rozporządzenia nr 537/2014 [wykaz zbadanych JZP wraz z podaniem uzyskanych od nich przychodów] w przypadku badań ustawowych JZP,
- ✓ informacje o podwykonawcach wraz ze wskazaniem czynności, jakie wykonywali – w przypadku badań ustawowych,
- ✓ informacje o osobach wykonujących usługi w imieniu firmy audytorskiej,
- ✓ informacje o liczbie, strukturze rodzajowej, podmiotowej, terytorialnej i wartościowej usług lub przychodów.¹⁹

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

- ✓ specyfika/rozmiar działalności firmy audytorskiej (m.in. liczba przeprowadzonych badań sprawozdań finansowych, charakter jednostek objętych badaniami, liczba kluczowych biegłych rewidentów i ew. zmiany w tym zakresie, forma prawna współpracy z biegłymi rewidentami, powiązania w ramach sieci),
- ✓ liczba badań ustawowych przeprowadzonych w JZP oraz badań podmiotów będących emitentami papierów wartościowych wprowadzonych do alternatywnego systemu obrotu,
- ✓ specyfika działalności podmiotów, na rzecz których firma audytorska wykonała badania ustawowe (sektory/branże, w których jednostki prowadzą działalność i rozmiary tych działalności),
- ✓ ustalenia poprzednich kontroli przeprowadzonych w firmie audytorskiej,
- ✓ wyniki monitorowania firmy audytorskiej (procesu wewnętrznego nadzorowania przestrzegania zasad i procedur zarządzania jakością),
- ✓ informacje o nałożonych na firmę audytorską karach,
- ✓ informacje o karach nałożonych na biegłych rewidentów wykonujących usługi w ramach firmy audytorskiej,
- ✓ informacje o rozwiązanych umowach o badanie²⁰,
- ✓ inne dostępne informacje (np. artykuły prasowe, zasoby internetowe, informacje pozyskane od innych organów nadzoru, zawiadomienia skierowane do PANA).

W procesie wyboru firm audytorskich, które zostaną ujęte w rocznym planie kontroli, bierze się pod uwagę:

- czas, który upłynął od poprzedniej kontroli celem wypełnienia obowiązku cyklicznego poddawania kontroli firm audytorskich przeprowadzających badania ustawowe,
- analizę ryzyka,

¹⁹ Art. 51 ustawy.

²⁰ Obowiązek informowania PANA o rozwiązaniu umowy wynika z art. 66 ust. 9 ustawy o rachunkowości.

- zasoby osobowe i finansowe PANA.

Ze względu na fakt, że do kontroli akt badania o wysokim stopniu specjalizacji konieczne są wyodrębnione zespoły kontrolerskie, tworzy się roczny plan kontroli, w którym mogą być wyodrębnione obszary dziedzinowe.

Roczny plan kontroli, przygotowany w oparciu o powyżej opisane założenia, jest ustalany uchwałą Rady Agencji i publikowany na stronie internetowej PANA²¹.

Przyjęty plan kontroli może być uaktualniany, w szczególności w związku z koniecznością uwzględnienia nowych, istotnych ryzyk, zidentyfikowanych w oparciu o informacje i dokumenty, przekazywane do Agencji przez firmy audytorskie, zgodnie z ciężącymi na nich obowiązkami ustawowymi.

Proces realizacji zaplanowanych kontroli cyklicznych i dodatkowych będzie się odbywał **corocznie, zgodnie z poniższym harmonogramem:**

<i>sprawozdania firm audytorskich:</i>	<i>luty roku N</i>
<i>wykaz firm audytorskich:</i>	<i>grudzień roku N</i>
<i>ustalenie rocznego planu kontroli N:</i>	<i>grudzień roku N</i>
<i>publikacja rocznego planu kontroli N:</i>	<i>do końca grudnia roku N</i>
<i>przeprowadzanie kontroli:</i>	<i>1 stycznia roku N+1 – 31 grudnia roku N+1</i>

Przez lata w cyklu, o którym mowa w art. 106 ust. 2 ustawy rozumie się lata kalendarzowe, co jest spójne z odnoszącymi się do PANA okresami: roku obrotowego PANA (art. 95a ust. 5 ustawy), rocznego planu finansowego (art. 95a ust. 4 ustawy), rocznego planu działania (art. 90 ust. 4 ustawy), rocznego sprawozdania z działania (art. 90 ust. 5 ustawy), czy raportu z monitorowania rynku (art. 27 ust. 2 rozporządzenia 537/2014).

2.2 Cykliczne kontrole badań ustawowych i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz kontrole dodatkowe

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

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

²¹ Art. 111 ust. 2c ustawy.

Realizowane czynności kontrolne mają również na celu dokonanie oceny, czy wybrane do kontroli akta usług, w tym akta badania / dokumentacje badania²² i akta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju²³, potwierdzają właściwe stosowanie przez biegłych rewidentów przepisów prawa, standardów oraz wymogów w zakresie etyki i niezależności, a zgromadzone dowody są wystarczające ilościowo i odpowiednio jakościowo do tego, aby inny, niezaangażowany w usługę doświadczony biegły rewident, mógł prześledzić ten proces. Kontrola akt służy także zweryfikowaniu skuteczności działania SZJ.

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

Ponadto ocenie podlega metodyka wykorzystywana przez firmę audytorską do przeprowadzania badań ustawowych i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W trakcie kontroli może być dokonywana również weryfikacja realizacji zaleceń z poprzedniej kontroli.

Zakres kontroli cyklicznych dotyczących badań ustawowych i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju określony jest w art. 112 ustawy i obejmuje:

- 1) ocenę systemu zarządzania jakością w kontrolowanej firmie audytorskiej, w tym ocenę polityki procedur zarządzania jakością tej firmy zapewniających przestrzeganie przez biegłych rewidentów i firmę audytorską:
 - a) mających zastosowanie standardów badania, standardów atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i standardów zarządzania jakością,
 - b) wymogów w zakresie etyki i niezależności określonych w niniejszej ustawie oraz zasadach etyki zawodowej, a w przypadku kontroli w zakresie badań ustawowych – również art. 4 i art. 5 rozporządzenia nr 537/2014,
 - c) innych mających zastosowanie przepisów prawa i wynikających z nich obowiązków;
- 2) testy zgodności procedur i przegląd akt badań rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz akt atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w celu zweryfikowania skuteczności systemu zarządzania jakością;
- 3) w związku z ustaleniami dokonanymi na podstawie pkt 1) i 2) dotyczącymi kontroli w zakresie badania ustawowego, ocenę zawartości przynajmniej ostatniego sporządzonego, rocznego sprawozdania z przejrzystości zamieszczonego na stronie internetowej kontrolowanej firmy audytorskiej;

²² Art. 67 ust. 4 ustawy określa, co zawierają akta badania. Definicję pojęcia „dokumentacja badania” zawiera art. 68 pkt 1 ustawy. Rozporządzenie nr 537/2014 posługuje się pojęciem „zbiory dokumentacji z badania”, które jest równoznaczne z użytym w ustawie pojęciem „akta badania”.

²³ Art. 67 ust 4b ustawy określa, co zawierają akta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

- 4) ocenę zgodności wybranych do kontroli akt badań lub akt atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z obowiązującymi przepisami prawa, wymogami standardów badania lub standardów atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, zarządzania jakością oraz wymogami w zakresie etyki i niezależności;
- 5) ocenę ilości i jakości zasobów osobowych, rzeczowych i finansowych wykorzystanych do przeprowadzenia badania lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym ocenę przestrzegania wymagań w zakresie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, o którym mowa w art. 8 pkt 2 ustawy, na podstawie analizy wybranych akt badań, akt atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz polityki procedur wewnętrznego zarządzania jakością kontrolowanej firmy audytorskiej w tym zakresie;
- 6) ocenę zgodności z przepisami prawa wynagrodzenia za badanie lub atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, naliczonego i wypłaconego kluczowemu biegłemu rewidentowi lub kluczowemu biegłemu rewidentowi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, członkom zespołu wykonującego zlecenie oraz kontrolowanej firmie audytorskiej lub innemu podmiotowi, z którego usług w trakcie badania lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju korzystał kluczowy biegły rewident, kluczowy biegły rewident atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub kontrolowana firma audytorska, na podstawie analizy wybranych akt badań lub akt atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz polityki procedur wewnętrznego zarządzania jakością kontrolowanej firmy audytorskiej w tym zakresie;
- 7) ocenę zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z ustawą, a w przypadku kontroli w zakresie badania ustawowego – również z rozporządzeniem nr 537/2014.

Akta badania i akta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, podlegające sprawdzeniu podczas kontroli, wybiera się na podstawie analizy ryzyka nieprawidłowego przeprowadzenia badania ustawowego i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.²⁴

Podczas kontroli dokonywany jest również przegląd metodyki wykorzystywanej przez firmę audytorską do przeprowadzania badań ustawowych lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.²⁵

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

- 1) wpływu tych usług na jakość badania ustawowego lub
- 2) poprawności wykonywania tych usług.²⁶

Zakres kontroli dodatkowych dotyczących usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub w zakresie dotyczącym usług

²⁴ Art. 112 ust. 2 ustawy.

²⁵ Art. 112 ust. 4 ustawy.

²⁶ Art. 112 ust. 3 ustawy.

pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu może obejmować ocenę:

- 1) systemu zarządzania jakością w kontrolowanej firmie audytorskiej, w tym ocenę polityki procedur zarządzania jakością tej firmy zapewniających przestrzeganie przez biegłych rewidentów i firmę audytorską:
 - a) mających zastosowanie krajowych standardów wykonywania zawodu i krajowych standardów zarządzania jakością,
 - b) wymogów w zakresie etyki i niezależności określonych w zasadach etyki zawodowej,
 - c) innych mających zastosowanie przepisów prawa i wynikających z nich obowiązków;
- 2) zgodności wybranej do kontroli dokumentacji wykonanej usługi z obowiązującymi przepisami prawa, krajowymi standardami wykonywania zawodu i krajowymi standardami zarządzania jakością oraz wymogami w zakresie etyki i niezależności.²⁷

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

- ✓ aktualne przepisy ustawy,
- ✓ przepisy rozporządzenia nr 537/2014,
- ✓ KSKJ 1, KSKJ 2²⁸,

²⁷ Art. 123a ustawy.

²⁸ Firmy audytorskie wykonujące badania lub przeglądy sprawozdań finansowych JZP, sporządzonych za okresy kończące się pomiędzy dniem 31 grudnia 2016 r., a dniem 31 grudnia 2017 r., zostały zobowiązane do dostosowania swojej działalności do przepisów *uchwały nr 2784/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych* do dnia 1 stycznia 2016 r., a pozostałe podmioty do dnia 1 stycznia 2017 r. Do dnia 31 grudnia 2022 r. firmy audytorskie są obowiązane do stosowania uchwały KRBR nr 2040/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 3 marca 2018 r. w sprawie krajowych standardów kontroli jakości.

Zgodnie z uchwałą Nr 38/II/2022 Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego z dnia 15 listopada 2022 r. w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego) Rada Agencji wprowadza:

- 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), dalej jako „KSKJ 1”,
- Krajowy Standard Kontroli Jakości 2 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 2 – „Kontrola jakości wykonania zlecenia” opracowanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB), dalej jako „KSKJ 2”.

Firmy audytorskie są zobowiązane do dostosowania swoich systemów wewnętrznej kontroli jakości do postanowień KSKJ 1 i ich wdrożenia do dnia 1 stycznia 2023 r. niezależnie od rodzaju świadczonych usług. Należy również odpowiednio objąć systemem wewnętrznej kontroli jakości i stosować postanowienia KSKJ 1 do działalności polegającej na usługowym prowadzeniu ksiąg rachunkowych oraz innych usług, czynności i działalności. Dostosowanie i wdrożenie systemów wewnętrznej kontroli jakości do postanowień KSKJ 1 oznacza, że firma audytorska:

- do dnia 1 stycznia 2023 r. ustaliła cele jakości, zidentyfikowała i oszacowała ryzyka jakości oraz zaprojektowała i wdrożyła reakcje; wymagane jest, aby reakcje zaczęły działać od 1 stycznia 2023 r.;

✓ KSB²⁹,

✓ KSP³⁰,

- do dnia 1 stycznia 2023 r. zaprojektowała i wdrożyła działania monitorujące, które będą działać, oraz dokonała oceny systemu wewnętrznej kontroli jakości wymaganej przez paragrafy 53 – 54 KSKJ 1 w terminie jednego roku od dnia ich wdrożenia.

KSKJ 2 ma zastosowanie do:

- usług badania i usług przeglądu sprawozdań finansowych oraz innych historycznych informacji finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2023 i później, oraz

- usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz usług pokrewnych rozpoczynających się 1 stycznia 2023 r. i później.

Od 1 stycznia 2024 r. stosuje się wyłącznie KSKJ 2.

²⁹ Firmy audytorskie wykonujące badania sprawozdań finansowych JZP zostały zobowiązane do stosowania uchwały nr 2783/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej (z późn. zm.) do badania sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2016 r. i później, a pozostałe podmioty za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2017 r. i później. W zależności od daty na jaką zostało sporządzone sprawozdanie finansowe firmy audytorskie są zobowiązane do stosowania odpowiednio następujących uchwał KRBR: uchwała nr 2783/52/2015 KRBR z dnia 10 lutego 2015 r., uchwała nr 2039/37a/2018 KRBR z dnia 19 lutego 2018 r. w sprawie krajowych standardów badania (700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z)), uchwała nr 2041/37a/2018 KRBR z dnia 5 marca 2018 r. oraz uchwała nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. z późn. zm.

Od 1 stycznia 2020 r., zgodnie z postanowieniami § 4.8 uchwały nr 3430/52a/2019, stosuje się wyłącznie krajowe standardy badania (KSB) w brzmieniu przyjętym przez KRBR uchwałą nr 3430/52a/2019. Ww. uchwała wprowadza obowiązek stosowania już tylko jednej wersji KSB. Oznacza to, że biegły rewident przeprowadzając badanie sprawozdania finansowego niezależnie od tego za jaki okres zostało ono sporządzone, powinien stosować najnowszą wersję standardów i nie powinien stosować już wersji wcześniejszych. Od 1 stycznia 2020 r. do badania sprawozdania finansowego za okresy sprawozdawcze kończące się 31 grudnia 2019 r. lub później, jak również za lata wcześniejsze, np. 2018 czy 2017 rok, zastosowanie będzie miał ten sam jeden pakiet standardów z uchwałą nr 3430/52a/2019 z późn. zm.

Zgodnie z uchwałą Nr 38/1/2022 Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego z dnia 15 listopada 2022 r. w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego) Rada Agencji wprowadza Krajowy Standard Badania 220 (zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 220 (zmienionego) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego”, dalej jako „KSB 220 (Z)”. KSB 220 (Z) ma zastosowanie do wykonywania usług badania sprawozdań finansowych oraz innych historycznych informacji finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2023 r. lub później. Krajowy Standard Badania 220 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 220 – „Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego”, przyjęty Uchwałą Nr 3430/52a/2019, z zastrzeżeniem ust. 8 może być stosowany do usług badania sprawozdań finansowych oraz innych historycznych informacji finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się przed 1 stycznia 2023 r. Od 1 stycznia 2024 r. stosuje się wyłącznie KSB 220 (Z) niezależnie od tego, jakiego okresu sprawozdawczego dotyczy badanie sprawozdania finansowego.

³⁰ W zależności od daty na jaką zostało sporządzone sprawozdanie finansowe/śródroczne informacje finansowe, w celu wykonania przeglądu, firmy audytorskie są zobowiązane do stosowania standardów przeglądu zawartych w poniższych uchwałach KRBR, odpowiednio:

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

- uchwała nr 2041/37a/2018 KRBR z dnia 5 marca 2018 r.,

- uchwała nr 3436/52e/2019 KRBR z dnia 8 kwietnia 2019 r. Od 1 stycznia 2020 r., zgodnie z postanowieniami § 3.6 uchwały nr 3436/52e/2019, korzystamy wyłącznie z krajowych standardów przeglądu (KSP) w brzmieniu przyjętym przez KRBR uchwałą nr 3436/52e/2019. Ww. uchwały wprowadzają obowiązek stosowania już tylko jednej wersji KSP. Oznacza to, że biegły rewident przeprowadzając przegląd sprawozdania finansowego lub innej historycznej informacji finansowej niezależnie od tego za jaki okres zostało ono sporządzone, powinien stosować najnowszą wersję standardów i nie powinien stosować już wersji wcześniejszych. Od 1 stycznia 2020 r. do przeglądu sprawozdania finansowego za okresy sprawozdawcze kończące się 31 grudnia 2019 r. lub później,

- ✓ KSUA³¹,
- ✓ KSUP³²,
- ✓ Kodeks etyki.

2.3 Kontrole tematyczne

PANA może przeprowadzać kontrole tematyczne³³ w firmach audytorskich, w zakresie dotyczącym usług atestacyjnych i usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu.

Zakres kontroli tematycznych może obejmować wybrane zagadnienia, o których mowa w art. 112 ust. 1 ustawy dotyczące oceny np. zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej z przepisami, systemu zarządzania jakością, prawidłowości dokumentacji ustawowych badań sprawozdań finansowych i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

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

Z kontroli tematycznych nie sporządza się protokołu i raportu.³⁴

2.4 Kontrole doraźne

W przypadku powzięcia informacji o nieprawidłowościach w przeprowadzaniu badań ustawowych lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub świadczeniu usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub świadczeniu usług pokrewnych - wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, PANA może przeprowadzić kontrolę doraźną³⁵.

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

jak również za lata wcześniejsze, np. 2018 czy 2017 rok, zastosowanie będzie miał ten sam jeden pakiet standardów z uchwałą nr 3436/52e/2019 z późn. zm.

³¹ W zależności od daty rozpoczęcia usługi atestacyjnej innej niż badanie i przegląd, firmy audytorskie są zobowiązane do stosowania standardów wykonywania usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd, zawartych w poniższych uchwałach KRBR, odpowiednio:

- uchwała nr 2783/52/2015 KRBR z dnia 10 lutego 2015 r.,
- uchwała nr 1153/28/2017 KRBR z dnia 4 lipca 2017 r.,
- uchwała nr 2041/37a/2018 KRBR z dnia 5 marca 2018 r.,
- uchwała nr 3436/52e/2019 KRBR z dnia 8 kwietnia 2019 r.

³² W zależności od daty rozpoczęcia usługi pokrewnej, firmy audytorskie są zobowiązane do stosowania standardów wykonywania usług pokrewnych, zawartych w poniższych uchwałach KRBR, odpowiednio:

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

³³ Art. 123 ustawy.

³⁴ Art. 123 ust. 6, 7 i 8 ustawy.

³⁵ Art. 124 ustawy.

Kontrola doraźna PANA może być przeprowadzona w zakresie wszystkich lub wybranych zagadnień, o których mowa określonych w art. 112 ust. 1 lub art. 123a ust. 3 ustawy.

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

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

PANA może przeprowadzić kontrolę doraźną również wtedy, gdy w kontrolowanej firmie audytorskiej prowadzona jest równocześnie kontrola przez inny organ lub gdy PANA wyczerpała limit czasu trwania kontroli w danym roku kalendarzowym, o którym mowa w art. 55 ustawy PP. Warunkiem niezbędnym do jej przeprowadzenia jest uchwała podjęta przez Radę PANA³⁶.

³⁶ Art. 124 ust. 6a ustawy.

Rozdział 3: Informowanie odpowiednich organów

Ustalenia dokonane w trakcie kontroli PANA mogą wskazywać na działania niezgodne z prawem, a tym samym wymagać wszczęcia przez właściwe organy odpowiednich działań wyjaśniających. W takich przypadkach istnieje konieczność poinformowania przez PANA odpowiednich organów³⁷ o dokonanych w trakcie kontroli ustaleniach. Sposób postępowania regulowany jest odrębną „Procedurą informowania odpowiednich organów o okolicznościach, mogących wskazywać na niezgodne z prawem działania, które zostały zidentyfikowane w trakcie przeprowadzania kontroli przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego”.

³⁷ Art. 111 ust. 2 pkt 2 ustawy.

Rozdział 4: Zapewnienie prawidłowego zarządzania systemem kontroli PANA

W celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania ustanowionego przez PANA systemu kontroli usług atestacyjnych lub usług pokrewnych podejmowane są działania w zakresie jego zarządzania.

Na skuteczność zarządzania systemem kontroli PANA składają się następujące elementy:

- ✓ struktura organizacyjna PANA,
- ✓ system zarządzania dokumentacją,
- ✓ nadzór / koordynacja pracy,
- ✓ komunikacja wewnątrz PANA,
- ✓ kwalifikacje kontrolerów PANA,
- ✓ kwalifikacje ekspertów, o których mowa w art. 109 ust. 1 ustawy i osób, o których mowa w art. 106 ust. 3a ustawy,
- ✓ coroczny przegląd *Polityk zarządzania systemem kontroli, Procedur zarządzania systemem kontroli i Procedur przeprowadzania kontroli PANA*.

4.1 Struktura organizacyjna PANA

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

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

4.2 System zarządzania dokumentacją

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

Jednolite wzory dokumentów stosowane są we wszystkich kontrolach PANA.

4.3 Nadzór / koordynacja pracy

Za realizację poszczególnych kontroli odpowiedzialni są kontrolerzy Agencji oraz eksperci, o których mowa w art. 109 ust. 1 ustawy, i osoby, o których mowa w art. 106 ust. 3a ustawy, dysponujący wiedzą, w odpowiednich dziedzinach, oraz doświadczeniem w zakresie badań ustawowych i sprawozdawczości finansowej oraz w zakresie dotyczącym atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, niezbędną do realizacji zadań. Przy czym, osoby, o których mowa w art. 106 ust. 3a ustawy, przeprowadzają kontrole wraz z kontrolerami Agencji i pod nadzorem. Bieżący merytoryczny nadzór nad realizacją zadań wykonywanych przez osoby kontrolujące sprawują dyrektor oraz zastępcy dyrektora Departamentu Kontroli, zgodnie z wewnętrznym podziałem kompetencji.

Nadzór nad wykonaniem zadań związanych z realizacją kontroli, w tym wykonywaniem planu kontroli sprawuje kierownictwo Agencji.

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

4.4 Komunikacja wewnętrzna

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

Kierownictwo PANA odpowiada za przekazanie ustaleń z posiedzeń Rady PANA pracownikom PANA oraz za zapewnienie – poprzez spotkania wydziałowe bądź indywidualne rozmowy z pracownikami – komunikacji wewnątrz PANA (przydzielanie zadań, udzielanie instrukcji dotyczących ich wykonania, rozwiązywanie problemów pojawiających się w trakcie realizacji poszczególnych zadań).

W trakcie realizacji kontroli kontrolerzy Agencji, eksperci, o których mowa w art. 109 ust. 1 ustawy oraz osoby, o których mowa w art. 106 ust. 3a ustawy, pozostają ze sobą w stałym kontakcie celem bieżącej wymiany informacji niezbędnych do realizacji zadania.

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

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

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

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

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

Eksperci, którzy uczestniczą w kontrolach posiadają określone kwalifikacje, niezbędne do przeprowadzenia kontroli, dysponują specjalistyczną wiedzą w obszarach objętych kontrolą (np. rzeczoznawca, aktuariusz, doradca podatkowy, prawnik, ekspert IT).

4.6 Przegląd Polityk zarządzania systemem kontroli, Procedur zarządzania systemem kontroli i Procedur przeprowadzania kontroli PANA

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

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

Analiza i aktualizacja wyżej wskazanych dokumentów dokonywana jest przez pracowników PANA.

Dla kolejnych wersji polityk i procedur sporządzane są tabele prezentujące historię dokonanych zmian w każdym dokumencie.

Nazwa dokumentu		
Nr wersji	Data zatwierdzenia	Opis zmian
2025	28 stycznia 2025 r.	Aktualizacja Polityki zarządzania systemem kontroli, Procedury zarządzania systemem kontroli i Procedury przeprowadzania kontroli PANA (wraz z załącznikami), w związku z wejściem w życie od 01.01.2025 r. zmian do Ustawy z dnia 11 maja 2017 roku o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1035, ze zm.) oraz w związku ze zróżnicowaniem procedur kontroli w firmach audytorskich w oparciu o tzw. zasadę skalowalności.

Rozdział 5: Zatwierdzanie Polityk zarządzania systemem kontroli, Procedur zarządzania systemem kontroli i Procedur przeprowadzania kontroli

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