
Raporty Spotlight - analiza przyczyn źródłowych jako skuteczna praktyka na rzecz poprawy jakości badań sprawozdań finansowych

Niniejszy *Raport Spotlight - analiza przyczyn źródłowych jako skuteczna praktyka na rzecz poprawy jakości badań sprawozdań finansowych* (ang. *Spotlight Root Cause Analysis - An Effective Practice to Drive Audit Quality*) został opublikowany przez The Public Company Accounting Oversight Board (the „PCAOB”) na stronie internetowej w kwietniu 2024 roku. Wersja opublikowana przez PCAOB znajduje się pod następującym linkiem: https://assets.pcaobus.org/pcaob-dev/docs/default-source/documents/root-cause-spotlight.pdf?sfvrsn=55f82206_2. Jakiegokolwiek użycie tej publikacji podlega Warunkom korzystania z witryny internetowej PCAOB.

Niniejszy dokument przedstawia stanowisko pracowników the Public Company Accounting Oversight Board (the „PCAOB”) [Rada ds. nadzoru nad rachunkowością spółek publicznych (Stanów Zjednoczonych Ameryki)] i niekoniecznie odzwierciedla poglądy zarządu PCAOB. Nie stanowi on przepisu, polityki ani nie jest oficjalnym stanowiskiem zarządu PCAOB.

Ogólny zarys

U sprawnianie kontroli jest jednym z celów zawartych w strategii PCAOB. Dążąc do jego realizacji pracownicy PCAOB sporządzają raporty Spotlight oraz inne dokumenty ze spostrzeżeniami dotyczącymi najczęściej występujących i identyfikowanych nieprawidłowości – które wynikają z przeprowadzonych kontroli i przeglądów działań naprawczych – zawierające użyteczne wytyczne dla branży audytorskiej.

Zastrzeżenie: Niniejsza wersja publikacji jest tłumaczeniem oryginalnej, angielskiej wersji dokumentu, dostępnej na stronie internetowej PCAOB. Tłumaczenie zostało wykonane i jest udostępniane przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego. PCAOB nie składa żadnych obietnic, zapewnień ani gwarancji co do dokładności tego tłumaczenia.



Dokładamy starań, aby zapewnić komitetom audytu, audytorom spółek publicznych, brokerom i dealerom, a także innym zainteresowanym dodatkowy kontekst i istotne informacje dotyczące kontroli, tak aby pomóc im w zrozumieniu tych procesów, a przez to umożliwić im podjęcie aktywnych działań na rzecz poprawy jakości audytu. Misją PCAOB jest ochrona interesów inwestorów oraz dbałość o interes publiczny poprzez zapewnienie informacyjnych, dokładnych i niezależnych sprawozdań z badań sprawozdań finansowych.

Program PCAOB na rzecz ustanawiania standardów obejmuje propozycję nowego standardu kontroli jakości (QC 1000), który wymagałby żeby firmy (dalej: „firmy audytorskie” lub „firmy”) przeprowadzały analizy przyczyn źródłowych (RCA) wszystkich nieprawidłowości w systemie kontroli jakości.

Ten raport Spotlight nie ma na celu ani narzucania firmom sposobu przeprowadzania tej analizy, ani określania ram, jakie firma powinna przyjąć. Jego zadaniem jest natomiast wsparcie mniejszych firm w bieżących działaniach na rzecz poprawy jakości badań sprawozdań finansowych.

W ramach tych działań, w lutym 2023 r. opublikowaliśmy raport Spotlight – **„Dodatkowe spostrzeżenia na temat procesu działań naprawczych”** („Additional Insights on the Remediation Process”), w którym przedstawiliśmy nasze obserwacje / spostrzeżenia dotyczące sposobów, w jakie firmy eliminują zidentyfikowane nieprawidłowości w swoich systemach kontroli jakości (SKJ).

Zidentyfikowaliśmy również nowe tendencje i wyzwania związane z działaniami naprawczymi. Omówiliśmy także znaczenie analizy przyczyn źródłowych i **to, jak może ona być pomocna** w ocenie, czy dane działanie naprawcze jest adekwatne i odpowiednio zaprojektowane w celu usunięcia nieprawidłowości w systemie kontroli jakości.

Uważamy, że analiza przyczyn źródłowych okazała się skuteczną praktyką dla zarejestrowanych firm audytorskich, umożliwiającą podnoszenie jakości audytu. Zamiast jedynie identyfikować i korygować nieprawidłowości w badaniu sprawozdań finansowych, wiele firm może – do czego usilnie zachęcamy – skoncentrować się na ocenie podstawowych przyczyn tych nieprawidłowości, tak aby mogły zostać skutecznie rozwiązane i ostatecznie wyeliminowane.

Zastrzeżenie: Niniejsza wersja publikacji jest tłumaczeniem oryginalnej, angielskiej wersji dokumentu, dostępnej na stronie internetowej PCAOB. Tłumaczenie zostało wykonane i jest udostępniane przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego. PCAOB nie składa żadnych obietnic, zapewnień ani gwarancji co do dokładności tego tłumaczenia.

Analiza przyczyn źródłowych jest ważnym procesem, który stosuje wiele firm w celu oceny swojego systemu kontroli jakości – jego adekwatności i zgodności z systemem kontroli jakości (SKJ). Jak zauważyliśmy, i szczegółowo omawiamy w niniejszym raporcie, głębsze zrozumienie przez firmę przyczyn nieprawidłowości może prowadzić do stopniowej poprawy jej SKJ oraz skutkować podnoszeniem jakości badań sprawozdań finansowych.

Tak jak w pozostałych raportach Spotlight, również w niniejszej publikacji przedstawiamy obserwacje z naszych kontroli, które mogą pomóc w poprawie jakości badań sprawozdań finansowych. Zaobserwowaliśmy bowiem, że przeprowadzana przez firmy analiza przyczyn źródłowych w przypadku powtarzających się lub utrzymujących się nieprawidłowości i uchybień – które zostały zidentyfikowane podczas naszych kontroli – była pomocna w podejmowaniu przez nie skutecznych działań naprawczych. Przy czym charakter i zakres procesu analizy przyczyn źródłowych różni się znacząco w zależności od wielkości firmy oraz stopnia jej złożoności strukturalnej.

Pomyślnie przeprowadzona analiza przyczyn źródłowych może pomóc w identyfikowaniu punktów w skomplikowanym procesie, które mogą się nie powieść, zarówno na poziomie poszczególnych zleceń audytowych, jak i w ramach SKJ. Ponadto RCA może uwydatnić pozytywne wyniki. Oczekujemy, że w miarę jak firmy zaczynają lepiej rozumieć, które czynniki oraz które kluczowe determinanty jakości sprzyjają osiągnięciu pozytywnych wyników, będą w stanie skuteczniej i bardziej proaktywnie ukierunkowywać swoje działania naprawcze, co w konsekwencji doprowadzi do poprawy jakości audytu.

Oprócz firm audytorskich również komitety audytu oraz inne organy odpowiedzialne za zarządzanie mogą uznać informacje uzyskane dzięki analizie przyczyn źródłowych za przydatne podczas rozmów z firmami audytorskimi na temat zarówno wykrytych podczas kontroli nieprawidłowości, jak i podjętych działań naprawczych oraz środków zapobiegawczych wdrożonych w celu dalszego podnoszenia jakości badań sprawozdań finansowych.

Analiza przyczyn źródłowych: rozważania ogólne

Analiza przyczyn źródłowych opiera się na założeniu, że najlepszym sposobem rozwiązania problemu jest próba zidentyfikowania, skorygowania lub wyeliminowania

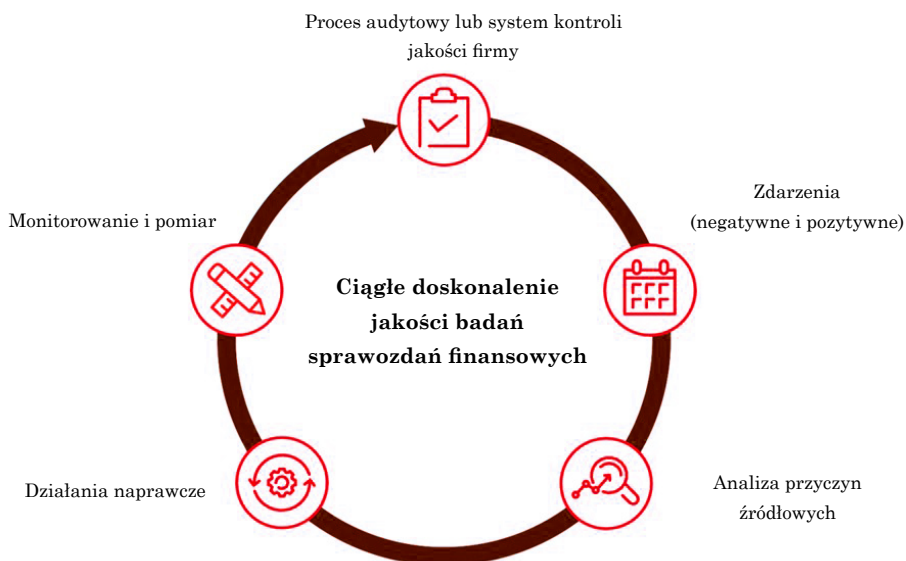
Zastrzeżenie: Niniejsza wersja publikacji jest tłumaczeniem oryginalnej, angielskiej wersji dokumentu, dostępnej na stronie internetowej PCAOB. Tłumaczenie zostało wykonane i jest udostępniane przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego. PCAOB nie składa żadnych obietnic, zapewnień ani gwarancji co do dokładności tego tłumaczenia.

jego fundamentalnych przyczyn. Ustalenie tych przyczyn może prowadzić do działań naprawczych, które przyczyniają się do ciągłego doskonalenia systemu kontroli jakości w firmie.

Wieloaspektowe podejście

Analiza przyczyn źródłowych nie jest jednym, ściśle określonym procesem ani metodą; ogólnie rzecz ujmując, odnosi się ona do każdego strukturalnego podejścia, które ma na celu identyfikację przyczyn, które doprowadziły do danego wyniku.

Zidentyfikowane przyczyny stanowią kluczowy element procesu określania działań naprawczych, które mają na celu ciągle doskonalenie. Istnieje wiele różnych narzędzi, technik, procesów i podejść do przeprowadzania analizy przyczyn źródłowych. Ważne jest, aby firmy rozważyły, które z nich najlepiej odpowiadają specyfice ich działalności.



Co więcej, analiza przyczyn źródłowych nie oznacza, że dany problem ma tylko jedną przyczynę lub że istnieje jedno uniwersalne rozwiązanie. Wiele czynników może się nakładać i wspólnie prowadzić do wystąpienia negatywnych zdarzeń wpływających na jakość.

Zastrzeżenie: Niniejsza wersja publikacji jest tłumaczeniem oryginalnej, angielskiej wersji dokumentu, dostępnej na stronie internetowej PCAOB. Tłumaczenie zostało wykonane i jest udostępniane przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego. PCAOB nie składa żadnych obietnic, zapewnień ani gwarancji co do dokładności tego tłumaczenia.

Dlatego można odnieść korzyści z każdej analizowanej pod kątem przyczyn źródłowych nieprawidłowości. Narzędzia, takie jak wybór przyczyn z gotowej listy potencjalnych nieprawidłowości, korzystanie ze wstępnie wypełnionych pól czy nawet zastosowanie metody pięć razy dlaczego (the five-whys technique¹), choć mogą być pomocne, w przypadku złożonych problemów okazują się zbyt schematyczne i ograniczające. Takie podejście rzadko pozwala uchwycić skomplikowane współzależności między poszczególnymi przyczynami a ich skutkami. Im bardziej dogłębna analiza, tym większa szansa na prawidłową identyfikację głównych czynników, które są przyczyną danej nieprawidłowości.

Dla zobrazowania tej kwestii rozważmy sytuację, w której firma musiała odnieść się do nieprawidłowości w badaniu sprawozdania finansowego – niewystarczających testów kontroli przeglądu zarządczego w ramach połączenia przedsiębiorstw. Firma ustaliła, że jedną z przyczyn źródłowych tego uchybienia był niewystarczający nadzór i przegląd ze strony partnera audytowego, który w dużej mierze polegał na nowym członku zespołu audytowego (starszym menedżerze), który nie posiadał ani wystarczającego doświadczenia, ani wiedzy na temat spółki publicznej. Ponadto firma zidentyfikowała inne przyczyny źródłowe, takie jak brak kompetencji technicznych oraz niewystarczające przeszkolenie kluczowych członków zespołu, którzy nie mieli odpowiedniej wiedzy na temat przeprowadzania testów kontroli przeglądu zarządczego, w tym właściwego korzystania z wytycznych i szablonów firmy. Identyfikacja przyczyn źródłowych i przeprowadzenie ich dokładnej analizy pozwoliły firmie na zaprojektowanie i wdrożenie odpowiednich działań naprawczych w ramach jej systemów kontroli jakości, tak aby skutecznie wyeliminować każdy czynnik, który przyczynił się do nieprawidłowości.

¹ Metoda pięć razy dlaczego (The “five-whys” technique) to termin, który odnosi się do strategii polegającej na pięciokrotnym zadaniu pytania „dlaczego?” w celu dotarcia do przyczyny źródłowej problemu.

Przykłady nieprawidłowości w audycie, w przypadku których RCA może być pomocna

W celu oceny wszystkich nieprawidłowości w badaniu sprawozdań finansowych każdorazowo zalecamy przeprowadzanie szczegółowej analizy przyczyn źródłowych. Nie mniej poniżej przedstawiamy kilka przykładów typowych nieprawidłowości, w przypadku których zastosowanie tego procesu (RCA) może pomóc firmom w ustaleniu, dlaczego do nich doszło:

- Brak zawodowego sceptycyzmu, w tym nadmierne poleganie na podejściu i procedurach zastosowanych w badaniu sprawozdania finansowego w poprzednim roku.
- Niewystarczający nadzór i przegląd.
- Brak doświadczenia lub niewystarczające zrozumienie działalności spółki publicznej, jej procesów i branży.
- Niedostateczna wiedza techniczna lub niedostateczne przeszkolenie.
- Niewłaściwa komunikacja, wdrożenie lub realizacja wytycznych firmy, zarówno w ramach szkoleń, jak i ich stosowania w badaniach sprawozdań finansowych.
- Niewystarczające planowanie audytu, w tym nieprecyzyjne określenie jego zakresu i niedostateczną wstępną ocenę ryzyka.
- Niewystarczający czas na przeprowadzenie audytu, w tym ustalenie nierealistycznego budżetu, nadmierne obciążenie pracą oraz duża rotacja personelu.
- Niewystarczające uwzględnienie kwestii, które powinny skutkować aktualizacją wstępnej oceny ryzyka i dostosowaniem reakcji w badaniu na to ryzyko.
- Nadmierne poleganie na pracy specjalisty zatrudnionego przez spółkę publiczną lub brak weryfikacji dokładności i kompletności danych przygotowanych przez spółkę publiczną, które zostały wykorzystane przez tego specjalistę.
- Niewystarczająca koordynacja działań pomiędzy zespołami a ekspertami zaangażowanymi przez audytora.

Cechy dobrze zaprojektowanego procesu analizy przyczyn źródłowych

Zaobserwowaliśmy, że dobrze zaprojektowany proces analizy przyczyn źródłowych charakteryzuje się określonymi cechami i dobrymi praktykami, które mogą przyczynić się do poprawy jakości audytu – niezależnie od wielkości firmy czy stopnia jej złożoności organizacyjnej. Dodatkowo przedstawiamy konkretne rozwiązania,

Zastrzeżenie: Niniejsza wersja publikacji jest tłumaczeniem oryginalnej, angielskiej wersji dokumentu, dostępnej na stronie internetowej PCAOB. Tłumaczenie zostało wykonane i jest udostępniane przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego. PCAOB nie składa żadnych obietnic, zapewnień ani gwarancji co do dokładności tego tłumaczenia.

które mogą być przydatne dla mniejszych firm, o mniej skomplikowanym profilu działalności, w osiągnięciu tego samego celu, tj. poprawy jakości audytu.

- **Dedykowany zespół:** niektóre większe firmy korzystają z niezależnych, oddelegowanych zespołów – z doświadczeniem w zakresie analizy przyczyn źródłowych – aby zwiększyć obiektywizm procesu. W skład takich zespołów mogą wchodzić profesjonaliści wyższego szczebla (zatrudnieni na pełen etat lub część etatu), mający odpowiednie doświadczenie i wiedzę, a także eksperci z doświadczeniem w dziedzinach behawioralnych. Zróżnicowany skład zespołu ds. analizy przyczyn źródłowych sprzyja uwzględnianiu różnych perspektyw i pogłębionemu zrozumieniu czynników przyczynowych.

Mniejsze, mniej złożone firmy mogą również skorzystać na wyznaczeniu osoby lub zespołu odpowiedzialnej / odpowiedzialnego za okresową ocenę nieprawidłowości w badaniu sprawozdań finansowych w ciągu roku, np. w momentach wdrażania zmian w metodyce i w procesach stosowanych w praktyce audytowej firmy.

- **Wytyczne i szkolenia:** Niektóre większe firmy, które opracowały własne wewnętrzne metodyki i procesy audytowe, stworzyły również na swój użytek szczegółowe, dobrze udokumentowane wytyczne i procesy dotyczące procesów analizy przyczyn źródłowych. Zawierają one szczegółowe wskazówki i techniki, co sprzyja spójności, porównywalności oraz odpowiedzialności w procesie analizy przyczyn źródłowych firmy.

Firmy oferują także specjalistyczne, ukierunkowane szkolenia wewnętrzne i zewnętrzne dla osób odpowiedzialnych za analizy przyczynowe, organizują liczne sesje wdrożeniowe oraz zapewniają szkolenia praktyczne z udziałem i pod nadzorem pracowników z większym doświadczeniem w zakresie RCA.

Wiele mniejszych, mniej złożonych organizacyjnie firm korzysta z usług zewnętrznych dostawców, którzy dostarczają gotowe metodyki i procesy w zakresie audytu. Uzyskane wyniki mogą prowadzić do rozszerzenia lub dostosowania tych metodyk i procesów udostępnianych w modelu licencyjnym do specyficznych, sprecyzowanych potrzeb danej firmy audytorskiej.

Na przykład tego rodzaju rozszerzenie lub dostosowanie może obejmować

Zastrzeżenie: Niniejsza wersja publikacji jest tłumaczeniem oryginalnej, angielskiej wersji dokumentu, dostępnej na stronie internetowej PCAOB. Tłumaczenie zostało wykonane i jest udostępniane przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego. PCAOB nie składa żadnych obietnic, zapewnień ani gwarancji co do dokładności tego tłumaczenia.

dodanie wewnętrznie opracowanego szablonu dla określonych pozycji sprawozdania finansowego lub dostosowanie ogólnych programów audytu dla zadania lub zadań w określonej branży. Firmy te mogą skorzystać na wdrożeniu programu analizy przyczyn źródłowych, wyznaczając osobę lub zespół odpowiedzialną / odpowiedzialny za przekazywanie informacji o aktualizacjach i interpretacji metodologii i procesów praktykom w zakresie audytu w firmie.

- **Gromadzenie danych i narzędzia:** Niektóre firmy wykorzystują różne techniki do zbierania informacji na potrzeby RCA, w tym:
 - 1) wywiady z zespołem audytu przeprowadzane bezpośrednio po zidentyfikowaniu nieprawidłowości i/lub po pewnym czasie, co pozwala członkom zespołu spojrzeć na sytuację z szerszej perspektywy, przy jednoczesnym ograniczeniu wpływu emocji i osobistych uprzedzeń.
 - 2) Przegląd ewidencji czasu pracy i szkoleń zespołu badającego.
 - 3) Analizę dokumentacji z badania sprawozdania finansowego.
 - 4) Przegląd wskaźników lub danych (takich jak kluczowe etapy realizacji badania, wskaźniki efektywności lub doświadczenie poszczególnych członków zespołu).
 - 5) Wykorzystanie oprogramowania i własnych narzędzi do efektywnej analizy i oceny dużych zbiorów danych.

Zaobserwowaliśmy, że firmy korzystają z zewnętrznego oprogramowania do badań jakościowych i ilościowych, analizy i oceny odpowiedzi uzyskanych w ramach wywiadów oraz wniosków z przeglądu dokumentacji roboczej, a także do monitorowania innych powiązanych danych.

Odnotowaliśmy również wykorzystanie własnych narzędzi do gromadzenia danych, włączając w to kategoryzację czynników przyczynowych, ocenę wagi problemów oraz plany działań. Wykorzystanie wspomnianych narzędzi technologicznych może zwiększyć skuteczność i efektywność procesów analizy przyczyn źródłowych w firmach audytorskich.

Mniejsze firmy mogą skorzystać na wyznaczeniu osoby lub zespołu odpowiedzialnej / odpowiedzialnego za monitorowanie i ocenę zidentyfikowanych nieprawidłowości w badaniach sprawozdań finansowych, aby zrozumieć, czy konieczne jest dostosowanie lub rozszerzenie obowiązujących wytycznych,

Zastrzeżenie: Niniejsza wersja publikacji jest tłumaczeniem oryginalnej, angielskiej wersji dokumentu, dostępnej na stronie internetowej PCAOB. Tłumaczenie zostało wykonane i jest udostępniane przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego. PCAOB nie składa żadnych obietnic, zapewnień ani gwarancji co do dokładności tego tłumaczenia.

szablonów lub programów szkoleniowych.

- **Zakres:** Niektóre firmy analizują zarówno negatywne, jak i pozytywne zdarzenia związane z jakością audytu. Zaobserwowaliśmy, że firmy porównują wyniki analizy pozytywnych zdarzeń jakościowych z badaniami, w których wystąpiły nieprawidłowości, co pozwala im lepiej określić potencjalne działania, mające na celu ciągle doskonalenie jakości audytu.
- **Poziom analizy:** Niektóre firmy zarówno analizują pojedyncze nieprawidłowości na poziomie realizacji konkretnego zlecenia, jak i dokonują szerszej oceny, która obejmuje ogólne trendy tematyczne lub nieprawidłowości związane z określonymi wytycznymi lub narzędziami kontrolnymi, co pozwala na skuteczniejsze doskonalenie SKJ.
- **Ustalanie priorytetów:** Analizując przyczyny źródłowe firmy koncentrują swoje wysiłki na obszarach uznanych za najbardziej ryzykowne – zarówno z perspektywy samej firmy, jak i badanych sprawozdań finansowych. Zaobserwowaliśmy, że niektóre firmy szczegółowo analizują istotne korekty sprawozdań finansowych, podczas gdy pozostałe korekty są analizowane zbiorczo w celu identyfikacji tendencji. Odnotowaliśmy również, że niektóre firmy nadają priorytet czynnikom przyczynowym i kategoryzują je na podstawie ich wagi oraz rodzaju odstępstw lub typów uchybień.

Skupienie uwagi na obszarach o podwyższonym ryzyku pozwala firmom efektywnie zarządzać czasem i zasobami – koncentrują się one na aspektach mających największy wpływ na jakość badań sprawozdań finansowych. Choć firmy nadają priorytet obszarom o najwyższym ryzyku, niektóre z nich kładą również nacisk na obszary o szerokim zastosowaniu, które mogą mieć wpływ na większą liczbę badań.

- **Wnioski:** Zaobserwowaliśmy, że w niektórych firmach wnioski z RCA są wyciągane w wyniku współpracy różnych zespołów w ramach organizacji. Zazwyczaj ustalane są one zarówno przez zespół przeprowadzający badanie, jak i przez wewnętrzne zespoły praktyków zawodowych, liderów regionalnych oraz ekspertów zajmujących się metodologią audytu, którzy monitorują ich jakość.

Zastrzeżenie: Niniejsza wersja publikacji jest tłumaczeniem oryginalnej, angielskiej wersji dokumentu, dostępnej na stronie internetowej PCAOB. Tłumaczenie zostało wykonane i jest udostępniane przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego. PCAOB nie składa żadnych obietnic, zapewnień ani gwarancji co do dokładności tego tłumaczenia.

W mniejszych firmach rolę tę może pełnić osoba lub zespół odpowiedzialny za aktualizację metodyki i procesu, być może w połączeniu z koordynacją szkoleń dotyczących nowych wytycznych i procesów.

- **Monitorowanie działań naprawczych i sprawozdawczość:** W niektórych firmach monitorowanie działań naprawczych obejmuje współpracę między właścicielami różnych procesów i zespołami, takimi jak menedżerowie ds. audytu, praktycy zawodowi, oraz zespoły przeprowadzające wewnętrzne kontrole. Ich zadaniem jest nadzorowanie projektowania, wdrażania i monitorowania działań naprawczych, podejmowanych w odpowiedzi na zidentyfikowane przyczyny źródłowe. Zaobserwowaliśmy, że niektóre firmy tworzą zespoły monitorujące lub zespoły robocze składające się z przedstawicieli różnych działów, których zadaniem jest kontrola konkretnych działań naprawczych w odpowiedzi na często występujące nieprawidłowości.

Firmy sporządzają również roczne raporty dla kadry kierowniczej, obejmujące nieprawidłowości w badaniu sprawozdań finansowych, systemowe lub incydentalne przyczyny problemów, podjęte działania naprawcze, środki zapobiegawcze oraz monitorowanie wyników. W przypadku powtarzających się nieprawidłowości firmy ponownie oceniają wcześniejsze analizy przyczyn źródłowych, uwzględniając nowe fakty lub ewentualne pominięcia.

W mniejszych firmach podobny efekt można osiągnąć dzięki okresowym dyskusjom podczas spotkań kierownictwa lub zespołu audytorskiego.

Dodatkowe spostrzeżenia dotyczące programu analizy przyczyn źródłowych, wynikające z naszych kontroli

Firmy poddawane corocznym kontrolom

Zaobserwowaliśmy, że firmy audytorskie podlegające corocznym kontrolom mają sformalizowane procesy analizy przyczyn źródłowych na różnych etapach projektowania i wdrażania. Firmy te identyfikują nieprawidłowości w badaniu sprawozdań finansowych i przeprowadzają systematyczne RCA w celu ustalenia, co się nie powiodło,

Zastrzeżenie: Niniejsza wersja publikacji jest tłumaczeniem oryginalnej, angielskiej wersji dokumentu, dostępnej na stronie internetowej PCAOB. Tłumaczenie zostało wykonane i jest udostępniane przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego. PCAOB nie składa żadnych obietnic, zapewnień ani gwarancji co do dokładności tego tłumaczenia.

rozumienia konkretnych czynników przyczynowych, wdrożenia ulepszeń w swoich systemach kontroli jakości, a następnie monitorowania wyników.

Pozostałe firmy

Wśród firm (zarówno z USA, jak i spoza USA), które podlegają kontrolom co trzy lata, zarówno powiązanych, jak i niepowiązanych z globalnymi sieciami audytorskimi, istnieją takie, które skutecznie dostosowały proces RCA do swojej struktury i wielkości. Zaobserwowaliśmy jednak, że wiele firm poddawanych kontrolom co trzy lata (zarówno z USA, jak i spoza USA), w tym audytorzy brokerów i dealerów, przeprowadzało jedynie ograniczone procedury RCA albo nie przeprowadzało ich wcale. Zdecydowanie zachęcamy wszystkie firmy do zapoznania się z informacjami zawartymi w niniejszym raporcie, opracowania własnego podejścia do identyfikacji czynników powodujących nieprawidłowości w badaniach oraz przeanalizowania, w jaki sposób ich system kontroli jakości może zostać ulepszony.

Wskaźniki

Informacje uzyskane w ramach analizy przyczyn źródłowych mogą dodatkowo umożliwić identyfikację i opracowanie wskaźników korelujących z działaniami, które mogą zapobiegać nieprawidłowościom – zarówno na poziomie poszczególnych zleceń audytowych, jak i na poziomie SKJ firmy.

Zaobserwowaliśmy, że niektóre firmy identyfikują i monitorują wskaźniki, takie jak: kluczowe etapy realizacji audytu (np. termin zakończenia planowania lub wszystkich wstępnych prac, w tym przeglądu i rozstrzygnięcia uwag dotyczących dokumentacji), rozkład godzin pracy w ciągu roku, obciążenie zadaniami partnerów, doświadczenie partnerów w danej branży i z klientami, zaangażowanie w programy przeglądów jakości przed publikacją raportu i zakres współpracy ze specjalistami. Niektóre z tych firm mierzą również wskaźniki na poziomie całej organizacji, takie jak: wskaźnik rotacji personelu, stosunek liczby partnerów do liczby pracowników oraz inwestycje w jakość audytu.

Wyzwania

Zaobserwowaliśmy następujące wyzwania i ograniczenia w procesach RCA stosowanych w niektórych firmach, które mogą skutkować niewystarczającym odniesieniem

Zastrzeżenie: Niniejsza wersja publikacji jest tłumaczeniem oryginalnej, angielskiej wersji dokumentu, dostępnej na stronie internetowej PCAOB. Tłumaczenie zostało wykonane i jest udostępniane przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego. PCAOB nie składa żadnych obietnic, zapewnień ani gwarancji co do dokładności tego tłumaczenia.

się do zidentyfikowanych uchybień nieprawidłowości dotyczących kontroli jakości, co z kolei może prowadzić do ich ponownego występowania:

- Utrzymującego się identyfikowania uchybień nieprawidłowości, mogących wskazywać na to, że proces RCA nie uwzględnia wszystkich czynników przyczynowych występujących w złożonym środowisku audytowym. W konsekwencji RCA może nie identyfikować wszystkich czynników przyczynowych i ich wzajemnych zależności. Powtarzające się zidentyfikowane nieprawidłowości mogą również sugerować, że firmy nie monitorują zmian w czynnikach przyczynowych, które prowadzą do tych nieprawidłowości. Dla zobrazowania tej kwestii: jeśli wielokrotnie identyfikowana jest nieprawidłowość polegająca na tym, że przekazywane komitetowi audytu informacje nie zawierają wszystkich wymaganych elementów, początkowo mogło to wynikać z faktu, że firmowy szablon tych komunikatów był niepełny. Jednak w kolejnych latach problem ten może się utrzymywać, jeśli personel firmy uzna zmodyfikowany szablon za trudny w użyciu.
- Braku formalnego procesu kontroli jakości w wielu firmach, w ramach którego identyfikuje się ryzyko lub określa, „co może pójść nie tak”, oraz wskazuje powiązane mechanizmy kontrolne w procesie RCA, co ogranicza zdolność firmy do oceny skuteczności jej systemów kontroli jakości.
- Ograniczeniu się do listy kontrolnej, co może prowadzić do stronniczości poprzez tendencyjne przypisywanie wcześniej zidentyfikowanych czynników przyczynowych, a tym samym potencjalnego ograniczenia liczby identyfikowanych przyczyn lub zawężania ich zakresu.
- Analizy przyczynowej, która nie była przeprowadzana terminowo, co ograniczało zdolność firm do wdrażania działań naprawczych we właściwym czasie.

Istotne zagadnienia, które powinny rozważyć firmy audytorskie

Obserwujemy utrzymujący się wysoki poziom nieprawidłowości w badaniach sprawozdań finansowych². Zachęcamy firmy do przeprowadzania obiektywnej, ukierunkowanej i rzetelnej analizy przyczyn źródłowych, aby lepiej zrozumieć, co leży u źródła

² Aby uzyskać więcej informacji na temat niedawno zaobserwowanych uchybień audytowych, zapoznaj się na przykład z naszym raportem Spotlight „Staff Update and Preview of 2022 Inspection Observations”.

Zastrzeżenie: Niniejsza wersja publikacji jest tłumaczeniem oryginalnej, angielskiej wersji dokumentu, dostępnej na stronie internetowej PCAOB. Tłumaczenie zostało wykonane i jest udostępniane przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego. PCAOB nie składa żadnych obietnic, zapewnień ani gwarancji co do dokładności tego tłumaczenia.

powtarzających się nieprawidłowości i dzięki temu móc skutecznie zaprojektować odpowiednie działania naprawcze.

Podczas oceny skuteczności RCA oraz wdrażanych działań naprawczych warto rozważyć następujące kwestie:

- 1) Czy firma uwzględniła obiektywizm i niezależność osób przeprowadzających analizę przyczyn źródłowych?
- 2) Czy firma dysponuje wystarczającą liczbą doświadczonych i wykwalifikowanych profesjonalistów przeszkolonych w zakresie technik analizy przyczynowej do przeprowadzenia RCA?
- 3) Czy proces RCA stosowany w firmie obejmuje odpowiednie techniki analizy przyczynowej, umożliwiające dogłębne zrozumienie szerokiego zakresu potencjalnych czynników przyczynowych oraz ich wzajemnych powiązań?
- 4) Czy firma bierze pod uwagę sam SKJ oraz inne szeroko oddziałujące czynniki, które mogą wymagać analizy?
- 5) Czy firma posiada jasno określone wytyczne dotyczące konkretnych obszarów badania, umożliwiające rzetelniejszą i spójniejszą analizę uchybień audytowych, co pozwala na identyfikację przyczyn problemów i skuteczniejsze wdrażanie działań naprawczych?
- 6) Czy firma monitoruje, w jaki sposób osoby powiązane realizują działania naprawcze w celu zapobiegania ponownemu wystąpieniu uchybień?
- 7) Czy firma monitoruje zmiany w czynnikach przyczynowych często występujących nieprawidłowości w badaniu sprawozdań finansowych i analizuje, w jaki sposób działania naprawcze powinny zostać dostosowane do tych zmian?
- 8) Czy w przypadku mniejszych, mniej złożonych firm korzystających z metodyki i procesów udostępnianych w modelu licencyjnym firma odnosi nieprawidłowości w badaniu sprawozdań finansowych do wytycznych dotyczących takiego modelu oraz czy rozważa, w jaki sposób można takie wytyczne uzupełnić lub skuteczniej je komunikować, dostosowując do struktury praktyki audytowej firmy i jej wielkości?
- 9) Czy zidentyfikowana przyczyna źródłowa dotyczy samego SKJ, przez co ma większe znaczenie i tym samym wymaga głębszego przeanalizowania?

Zastrzeżenie: Niniejsza wersja publikacji jest tłumaczeniem oryginalnej, angielskiej wersji dokumentu, dostępnej na stronie internetowej PCAOB. Tłumaczenie zostało wykonane i jest udostępniane przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego. PCAOB nie składa żadnych obietnic, zapewnień ani gwarancji co do dokładności tego tłumaczenia.

