

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 220

Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych

WAŻNE ZMIANY

Cyklem ALERTÓW Komisja ds. Standaryzacji Usług Świadczonych Przez Biegłych Rewidentów pragnie zwrócić Państwa uwagę na **zmiany** w Krajowych Standardach Rewizji Finansowej.

Zmiany polegają na zaimplementowaniu, jako standardów krajowych, szeregu międzynarodowych standardów wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych.

CO JEST PODSTAWĄ ZMIANY?

Zgodnie z ustawą z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (tekst jedn. Dz. U. z 2015 roku poz. 1011 ze zm.), biegły rewident świadcząc usługi rewizji finansowej jest zobowiązany między innymi przestrzegać standardów rewizji finansowej. Przez standardy rewizji finansowej rozumie się krajowe standardy ustanowione przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, zatwierdzone przez Komisję Nadzoru Audytowego.

Dostosowując prawo krajowe do Dyrektywy Unii Europejskiej obligującej Kraje Członkowskie do implementacji międzynarodowych standardów rewizji finansowej, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uchwałą nr 2783/52/2015 z dnia 10 lutego 2015 r. wprowadziła **jako krajowe standardy rewizji finansowej**:

- Międzynarodowe Standardy Badania (MSB),
- Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (MSUP),
- Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych Innych niż Badania i Przeglądy Historycznych Informacji (MSUA),

wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB), działającą w strukturze Międzynarodowej Federacji Księgowych (ang. International Federation of Accountants, IFAC).

1 kwietnia 2015 r. Komisja Nadzoru Audytowego **zatwierdziła** powyższą uchwałę.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 220

OD KIEDY ZMIANY OBOWIĄZUJĄ?

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują najpóźniej do badania i przeglądów sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się:

- **31 grudnia 2016 r.** i później – jeśli usługi świadczone są jednostkom zainteresowania publicznego,
- **31 grudnia 2017 r.** i później – w odniesieniu **do wszystkich** innych podmiotów objętych obowiązkiem badania sprawozdań finansowych.

Nowe Krajowe Standardy Rewizji Finansowej obowiązują również w odniesieniu do usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych, których wykonywanie zostało rozpoczęte dnia 1 stycznia 2017 r. i później.

Istnieje też możliwość wcześniejszego zastosowania nowych standardów pod warunkiem:

- równoczesnego stosowania uchwały Nr 2784/52/2015 KRBR z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych (tj. o [Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1](#) – „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, MSKJ 1) , oraz
- po uprzednim poinformowaniu Krajowej Komisji Nadzoru o terminie rozpoczęcia wcześniejszego stosowania nowych standardów.

CZEGO STANDARD DOTYCZY?

KSRF 220 dotyczy:

- środowiska kontroli nad jakością wykonywania zleceń, a w szczególności odpowiedzialności biegłego rewidenta za procedury kontroli jakości badania sprawozdań finansowych oraz (jeśli ma zastosowanie) odpowiedzialności osoby przeprowadzającej kontrolę jakości wykonania zlecenia.

Wskazuje się, że standard ten należy **odczytywać w kontekście MSB 200** „*Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*” (porównaj ALERT nr 1:

http://www.kibr.webserwer.pl/doc/pliki/alert/KIBR-alert_nr_1.pdf)

oraz łącznie z odpowiednimi wymogami **etycznymi**.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 220

JAKIE DEFINICJE WPROWADZA STANDARD?

- **partner odpowiedzialny za badanie** (odpowiednik **kluczowego biegłego rewidenta** wg definicji z Ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie),
- kontrola jakości wykonania zlecenia badania,
- osoba przeprowadzająca kontrolę jakości wykonania zlecenia badania,
- zespół wykonujący badanie,
- firma,
- inspekcja,
- jednostka notowana na giełdzie papierów wartościowych,
- nadzorowanie,
- firma należąca do sieci, sieć,
- partner,
- personel,
- zawodowe standardy (czyli MSB + odpowiednie wymogi etyczne),
- odpowiednie wymogi etyczne (czyli części A i B Kodeksu etyki IFAC),
- pracownicy,
- odpowiednio wykwalifikowana osoba spoza firmy.

CO JEST ISTOTĄ STANDARDU?

- firma (w świetle regulacji polskich: podmiot uprawniony do badania) podlegając wymogom MSKJ 1 (lub jeśli równie rygorystyczne – wymogom analogicznych regulacji krajowych) ma obowiązek ustanowienia i utrzymywania systemu kontroli jakości, której celem jest zapewnienie, że (1) firma i jej personel przestrzegają zawodowych standardów, wymogów prawa, (2) oraz że sprawozdania wydane przez firmę są odpowiednie w danych okolicznościach,
- na poziomie zlecenia badania, celem biegłego rewidenta będzie wdrożenie procedur kontroli jakości, które dostarczą biegłemu wystarczającą pewność, że **badanie spełni standardy zawodowe i wymogi prawne, oraz że sprawozdanie biegłego będzie odpowiednie do okoliczności** (dalej w alertcie zwany: cel zgodności i odpowiedniości);
- o ile nie ma innych przesłanek, zespół wykonujący badanie w imieniu firmy może polegać na ustanowionym przez nią systemie kontroli jakości w odniesieniu do np. (1) kompetencji personelu, (2) niezależności, (3) systemu akceptacji/kontynuacji współpracy z klientem, (4) systemu nadzoru przestrzegania wymogów prawa i regulacji,

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 220

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

- w ramach firmy, **partner odpowiedzialny za badanie** odpowiada za całościową jakość każdego zlecenia, do którego został wyznaczony. W szczególności przez cały okres trwania zlecenia zachowuje czujność, poprzez obserwację i zadawanie pytań (jeśli to niezbędne), aby uzyskać dowody nieprzestrzegania odpowiednich **wymogów etycznych** przez członków zespołu wykonującego badanie (czyli uczciwość, obiektywizm, kompetencje, należyta staranność, zachowanie tajemnicy, profesjonalną postawę). W razie stwierdzenia naruszeń w tym zakresie ustala (po konsultacji), jakie właściwe działania należy podjąć,
- w odniesieniu do danego zlecenia, partner odpowiedzialny za zlecenie będzie dbać o **zapewnienie niezależności**, między innymi poprzez: zbieranie od firmy lub (jeśli ma zastosowanie) od firm należących do sieci informacji niezbędnych do oceny powiązań i okoliczności stanowiących zagrożenie niezależności, ocenę informacji o dotychczas rozpoznanych przypadkach naruszenia zasad i procedur firmy (jeśli wystąpiły) i ich ewentualnym wpływie na naruszenie niezależności. O ile konieczne, podejmuje stosowne działania eliminujące lub redukujące zagrożenie ryzyka naruszenia niezależności do akceptowalnego poziomu,
- w razie rozpoznania, w związku z wykonywaniem danego zlecenia badania, zagrożenia naruszenia niezależności, którego nie będzie można wyeliminować ani zredukować poprzez wprowadzone zabezpieczenia, partner odpowiedzialny za badanie ma poinformować o tym fakcie inne odpowiednie osoby w firmie, aby ustalić właściwe działania (np. poprzez eliminację jakiegoś elementu działalności firmy, pozbycie się posiadanych udziałów rodzących zagrożenie naruszenia niezależności, lub – skrajnie – wycofanie się z realizacji zlecenia),
- partner odpowiedzialny za badanie upewnia się, czy zastosowano odpowiednie **procedury akceptacji/kontynuacji** współpracy z danym klientem oraz zleceń badania. Powinien on niezwłocznie zakomunikować innym odpowiednim osobom w firmie o faktach, które gdyby były znane przed podjęciem decyzji o współpracy z klientem, wpłynęłyby na odmowę realizacji zlecenia. O ile to niezbędne, firma i partner podejmują niezbędne działania,
- partner odpowiedzialny za badanie upewnia się, że zespół wykonujący badanie oraz wyznaczeni eksperci mają łącznie **odpowiednie kompetencje** i umiejętności, aby spełnić cele zgodności i odpowiedniości,
- w trakcie realizacji zlecenia odpowiedzialność za wytyczenie kierunku, nadzór, przeprowadzenie badania/ przeglądu spełniającego cele zgodności i odpowiedniości spoczywa na partnerze odpowiedzialnym za zlecenie. On również jest odpowiedzialny za aspekt **konsultacji** przez zespół (w ramach firmy lub, tam gdzie ma to zastosowanie, poza firmą) spraw trudnych lub spornych (merytorycznych, etycznych i innych),

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 220

CO JEST
ISTOTĄ
STANDARDU?
(CD.)

- zakłada się, że w ramach systemu zapewnienia jakości firma ustala w odniesieniu do jakich zleceń przeprowadzana będzie **kontrola jakości wykonania zlecenia** badania. W szczególności ta kontrola musi być sprawowana w odniesieniu do badanych sprawozdań jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych (szerzej: jednostek sektora publicznego),
- w odniesieniu do zleceń objętych kontrolą, partner odpowiedzialny za zlecenie ustala czy powołano osobę kontrolującą, omawia z nią kwestie związane z przedmiotem kontroli, nie datuje (czyli nie podpisuje) sprawozdania biegłego (opinii z badania) przed datą zakończenia kontroli jakości wykonania zlecenia,
- osoba przeprowadzająca kontrolę jakości wykonania zlecenia badania dokonuje oceny znaczących osądów wydanych przez zespół oraz wniosków zawartych w sprawozdaniu biegłego. Ocena obejmuje (1) dyskusję z partnerem o znaczących sprawach podczas zlecenia, (2) przegląd sprawozdań finansowych i zaproponowanego sprawozdania biegłego, (3) przegląd wybranych elementów dokumentacji z badania związanej ze znaczącymi osądami i podjętymi wnioskami, (4) ocenę wniosków sformułowany i rozważenie, czy zaproponowane sprawozdanie biegłego jest odpowiednie. Dodatkowo, jeśli zlecenie dotyczyło badania sprawozdania jednostek notowanych, osoba kontrolująca ocenia ocenę tematu niezależności firmy sporządzoną przez zespół, czy zapewniono, przeprowadzono i udokumentowano odpowiednie konsultacje spraw trudnych lub spomych,
- skuteczny system kontroli jakości obejmuje nadzorowanie procesu mającego na celu dostarczenie firmie wystarczającej pewności, że zasady i procedury jej systemu kontroli jakości są przydatne, adekwatne i działają skutecznie. Dotyczy to również komunikowania wyników działania systemu kontroli i działań doskonalących,
- w razie **rozbieżności zdań** w gronie zespołu wykonującego zlecenie, lub/i partnerem odpowiedzialnym lub/i osobą kontrolującą jakość wykonania zlecenia - należy kierować się ustalonymi zasadami i procedurami firmy dotyczącymi sposobu podejścia i rozwiązywania rozbieżnych opinii,
- w dokumentacji badania** (porównaj MSB 230) biegły rewident zamieszcza rozpoznane kwestie, wnioski itp. z zakresu: przestrzegania wymogów etycznych, przestrzegania wymogów niezależności, akceptacji/kontynuacji współpracy z klientem, konsultacjach przeprowadzonych podczas zlecenie badania. Analogicznie, jeśli zlecenie podlegało kontroli jakości wykonania, osoba kontrolująca dokumentuje, że przeprowadzono procedury wymagane przez politykę firmy dotyczącą kontroli jakości, że zakończyła się ona w dacie lub przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, że osobie kontrolującej nie są znane żadne nierozwiązane sprawy, które podważyłyby osądy wydane przez zespół i wyciągnięte wnioski.

Krajowy Standard Rewizji Finansowej 220

GDZIE MOŻNA ZNALEŹĆ STANDARD?

Pełna aktualna treść standardu dostępna jest na stronie internetowej KIBR pod adresem:

http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwaly/KSRF/uchwala_2783-52-2015_KSRF_220.pdf

CO BYŁO POPZEDNIO?

Zakres tematyczny standardu KSRF 220 był regulowany dotychczas przez Krajowy Standard Rewizji Finansowej nr 1 (http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwala_1608-38-2010_KSRF_1.doc) oraz dokument Zasady Wewnętrznej Kontroli Jakości Podmiotu Uprawnionego do Badania Sprawozdań Finansowych (http://www.kibr.webserwer.pl/doc/uchwala_1378-32-2009_zal_01.pdf).

KSRF 1 odwołuje się do roli kluczowego biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie (zdefiniowanego w Ustawie o biegłych rewidentach) jako osoby odpowiedzialnej za jakość realizacji zlecenia, za postępowanie zgodnie z kodeksem etyki zawodowej. Zakres regulacji jest znacznie węższy niż w KSRF 220, brak np. wyraźnej specyfikacji zakresu odpowiedzialności kluczowego biegłego rewidenta, rozbudowanego katalogu elementów do rozważenia i niezbędnych do umieszczenia w dokumentacji z badania, aspektów wewnętrznej kontroli jakości (w tym przez kogo ma być przeprowadzana).

Elementy te są natomiast częściowo ujęte w dokumencie [Zasady Wewnętrznej Kontroli Jakości Podmiotu Uprawnionego do Badania Sprawozdań Finansowych](#) (wprowadzony uchwałą nr 1378/32/2009 KRBR z dnia 13 października 2009 r.).

Zwracamy uwagę, że zakres regulacji jest węższy w porównaniu z mającym obowiązywać [Międzynarodowym Standardem Kontroli Jakości 1](#) (wprowadzonym uchwałą nr 2784/52/2015 KRBR z dnia 10 lutego 2015 r.).

UWAGI KOŃCOWE

Niniejszy alert sygnalizuje wybrane aspekty nowych standardów. Alert nie może być traktowany jako substytut zapoznania się z mającymi zastosowanie standardami i regulacjami prawnymi wiążącymi biegłego rewidenta oraz podmiot uprawniony do badania.