

RAMOWE ZAŁOŻENIA ZAPEWNIENIA JAKOŚCI BADANIA
KLUCZOWE ELEMENTY SKŁADAJĄCE SIĘ NA ŚRODOWISKO
ZAPEWNIENIA JAKOŚCI BADANIA SPRAWOZDAŃ
FINANSOWYCH

Luty 2014



IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board™

PIBR

Polska Izba Biegłych
Rewidentów

CENTRUM
EDUKACJI
PIBR

Niniejszy dokument został opracowany i zatwierdzony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

IAASB opracowuje standardy badania i usług atestacyjnych, jak też wskazówki odnośnie do ich stosowania na potrzeby wszystkich zawodowych księgowych w ramach wspólnego procesu stanowienia standardów. W procesie uczestniczy również Public Interest Oversight Board, która nadzoruje działania IAASB oraz IAASB Consultative Advisory Group, która z kolei zapewnia uwzględnienie treści istotnych dla interesu publicznego przy opracowywaniu standardów i wskazówek.

Celem IAASB jest służyć interesowi publicznemu poprzez stanowienie wysokiej jakości standardów w zakresie badania, usług atestacyjnych oraz innych powiązanych standardów, a także poprzez ułatwianie harmonizacji krajowych i międzynarodowych standardów badania i usług atestacyjnych, co umożliwi wzmocnienie jakości i spójności praktyk w tej dziedzinie stosowanych na świecie oraz zwiększanie globalnego zaufania opinii publicznej do usług z zakresu badania i usług atestacyjnych.

Niniejsze *Ramowe założenia zapewnienia jakości badania: kluczowe elementy składające się na środowisko jakości badania sprawozdań finansowych, luty 2014* opracowane przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowane w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w lutym 2014 roku zostały przetłumaczone na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w marcu 2016 r. i są wykorzystywane za zgodą IFAC. Za oficjalny tekst wszystkich publikacji IFAC uznaje się każdorazowo tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi żadnej odpowiedzialności za wierność ani kompletność przekładu ani za wyniki z tego działania.

Tekst *Ramowych założeń zapewnienia jakości badania: kluczowe elementy składające się na środowisko jakości badania sprawozdań finansowych, luty 2014* w języku angielskim © 2014 stanowi własność International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst *Ramowych założeń zapewnienia jakości badania: kluczowe elementy składające się na środowisko jakości badania sprawozdań finansowych, luty 2014* w języku polskim © 2016 stanowi własność International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality, February 2014* ISBN: 978-1-60815-178-3

Struktury i procesy ułatwiające działalność IAASB są wspierane przez IFAC. Copyright © luty 2014, International Federation of Accountants (IFAC). Informacje dotyczące praw autorskich, znaków handlowych oraz zezwoleń znajdują się na [stronie 72](#).

Ramowe założenia zapewnienia jakości badania– wizja IAASB

Cele ramowych założeń zapewnienia jakości badania obejmują:

- Podnoszenie świadomości kluczowych elementów jakości badania.
- Inspirowanie kluczowych interesariuszy do poszukiwania sposobów poprawy jakości badania.
- Stymulowanie bardziej intensywnego dialogu pomiędzy kluczowymi interesariuszami w tej dziedzinie.

IAASB oczekuje, że Ramowe założenia przyczynią się do dyskusji oraz pozytywnych działań w celu zapewnienia stałej poprawy jakości badania.

Biegli rewidenci mają obowiązek postępowania zgodnie z odnośnymi standardami badania i standardami kontroli jakości obowiązującymi firmy audytorskie, jak również z zasadami etyki oraz innymi wymogami regulacyjnymi. Ramowe założenia nie zastępują takich standardów, nie stanowią też dodatkowych standardów ani wymogów w zakresie realizacji zleceń badania.

Przedmowa

Informacje finansowe spełniające potrzeby użytkowników powinny być przydatne, terminowe i rzetelne. Krajowe przepisy prawa i regulacje, jak również interesariusze jednostki wymagają często badania niektórych elementów informacji finansowych przez niezależnego biegłego rewidenta, by dostarczyć użytkownikom pewności, iż takie informacje są wiarygodne. Aby badanie przeprowadzone przez zewnętrznego biegłego rewidenta spełniło swój cel, użytkownicy badanych sprawozdań finansowych powinni mieć pewność, iż biegły rewident pracował zgodnie ze stosownymi standardami i że przeprowadzone badanie charakteryzuje się wysoką jakością.

Termin „jakość badania” jest często stosowany w dyskusjach pomiędzy interesariuszami, w komunikatach instytucji regulacyjnych, instytucji stanowiących standardy, komunikatach firm audytorskich oraz w komunikatach innych firm, a także w badaniach naukowych i ustalonej polityce. Jakość badania jest bardzo złożonym zagadnieniem i jak przedstawiono w Załączniku 1, nie istnieje jedna powszechnie uznawana definicja czy też analiza.

W związku z powyższym, International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) opracowała Ramowe założenia zapewnienia jakości badania (dalej: „Ramowe założenia”), w których opisano czynniki wkładu, czynniki procesu i czynniki wyników, składające się na jakość badania sprawozdań finansowych na poziomie zlecenia, poziomie firmy audytorskiej i w ujęciu krajowym. Ramowe założenia podkreślają równocześnie wagę odpowiednich relacji pomiędzy interesariuszami oraz wagę poszczególnych czynników środowiskowych

IAASB uważa, że stworzenie takich Ramowych założeń służy interesowi publicznemu, ponieważ:

- Zachęca krajowe firmy audytorskie, międzynarodowe sieci firm audytorskich oraz zawodowe organizacje księgowych do refleksji nad sposobami poprawy jakości badania oraz wymiany informacji dotyczących jakości badania;
- Prowadzi do podniesienia poziomu świadomości i zrozumienia istotnych elementów jakości badania wśród interesariuszy;
- Umożliwia interesariuszom rozpoznanie czynników, którym, w celu poprawy jakości badania, należy poświęcić największą uwagę. Ramowe założenia można zastosować w szczególności w celu poinformowania osób sprawujących nadzór o jakości badania i zachęcenia ich do analizy własnej roli w procesie poprawy jakości;
- Wspiera stanowienie standardów zarówno na poziomie międzynarodowym, jak i krajowym. Na przykład, IAASB będzie się posługiwać Załoženiami przy rewizji Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości (International Standard on Quality Control, MSKJ)¹ oraz Międzynarodowych Standardów Badania (MSB). Założenia mogą także być pomocne dla International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) i International Accounting Education Standards Board (IAESB) przy rozważaniu zmian ich oficjalnych stanowisk;
- Ułatwia dialog i nawiązywanie bliższych relacji roboczych pomiędzy IAASB a kluczowymi interesariuszami, jak również pomiędzy samymi interesariuszami;
- Stymuluje badania naukowe dotyczące tej tematyki; oraz

¹ Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości nr 1, *Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi atestacyjne i pokrewne*

- Wspiera kandydatów na biegłych rewidentów w lepszym zrozumieniu fundamentalnych zasad zawodu, który zamierzają wykonywać.

RAMOWE ZAŁOŻENIA ZAPEWNIENIA JAKOŚCI BADANIA:

KLUCZOWE ELEMENTY SKŁADAJĄCE SIĘ NA ŚRODOWISKO ZAPEWNIENIA JAKOŚCI BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

SPIS TREŚCI

Strona

Spis treści

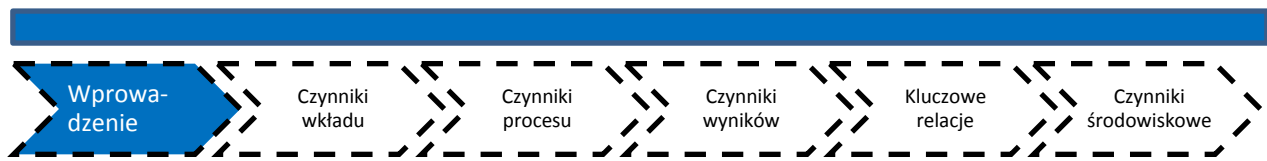
Przedmowa	2
Wprowadzenie	5
Wkład	7
Proces	8
Wyniki.....	8
Czynniki środowiskowe	9
Załącznik 1. Złożoność definicji jakości badania	41
Załącznik 2. Aspekty jakości – czynniki wkładu i procesu	45



Wprowadzenie

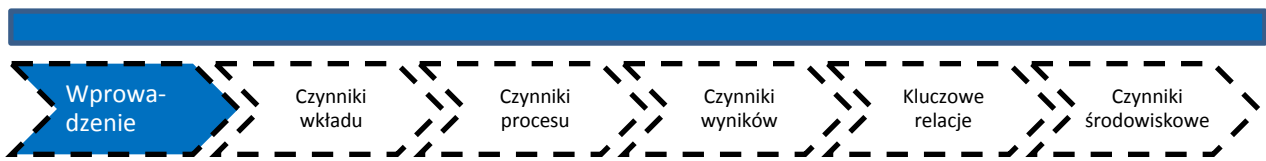
1. Termin **jakość badania** obejmuje kluczowe elementy, składające się na środowisko zapewniające jak najwyższe prawdopodobieństwo systematycznego przeprowadzania wysokiej jakości badań.
2. Celem badania sprawozdań finansowych jest przygotowanie przez biegłego rewidenta opinii odnośnie do sprawozdań finansowych w oparciu o uzyskane dowody badania wystarczające do oceny, czy sprawozdania finansowe wolne są od znaczących zniekształceń oraz sporządzenie raportu z badania, spójnego z ustaleniami biegłego rewidenta. **Wysoka jakość badania** zazwyczaj może być zapewniona przez zespół wykonujący zlecenie, który:
 - Wykazuje się odpowiednią postawą, etyką i wartościami;
 - Posiada wystarczającą wiedzę, umiejętności i doświadczenie oraz dysponuje odpowiednim czasem przeznaczonym na przeprowadzenie badania;
 - Zastosował rygorystyczne procedury badania i kontroli jakości, zgodne z przepisami prawa, regulacjami i mającymi zastosowanie standardami;
 - Przedstawił użyteczne sprawozdania w odpowiednim czasie; oraz
 - Zapewnił właściwe relacje z odpowiednimi interesariuszami.
3. Odpowiedzialność za zapewnienie wysokiej jakości badań sprawozdań finansowych spoczywa na biegłych rewidentach. Niemniej jednak, odpowiednią jakość badania najłatwiej uzyskać w środowisku, w którym istnieje wsparcie oraz odpowiednie relacje pomiędzy uczestnikami łańcucha sprawozdawczości finansowej.
4. Ramowe założenia mają na celu podnoszenie świadomości co do kluczowych elementów jakości badania, a przez to zachęcanie biegłych rewidentów, firm audytorskich oraz innych interesariuszy do rozważania ich własnych możliwości przyczynienia się do dalszej poprawy jakości badania w ich szczególnych środowiskach.
5. Ramowe założenia stosuje się do badania sprawozdań finansowych wszystkich jednostek, niezależnie od ich wielkości, charakteru i złożoności. Mają one również zastosowanie do wszystkich firm audytorskich, niezależnie od ich wielkości, w tym do firm wchodzących w skład sieci lub stowarzyszeń. Niemniej jednak, cechy jakości badania opisane w niniejszych Ramowych założeniach różnią się co do wagi i sposobu, w jaki wpływają na jakość badania.
6. Biegli rewidenci mają obowiązek zachowania zgodności z odpowiednimi standardami badania oraz standardami kontroli jakości dla firm audytorskich, jak również z zasadami etyki oraz innymi wymogami regulacyjnymi. W szczególności, MSKJ 1² odnosi się do odpowiedzialności firmy za stosowany system kontroli jakości badania. Założenia nie zastępują tego standardu, nie

² MSKJ 1 wymaga od firm audytorskich stworzenia i utrzymywania systemu kontroli jakości, tak by uzyskać rozsądne zapewnienie, iż firma i jego pracownicy zachowują zgodność ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie przepisami prawa i regulacjami oraz, że raporty sporządzane przez firmę lub kluczowych biegłych rewidentów są odpowiednie do okoliczności.

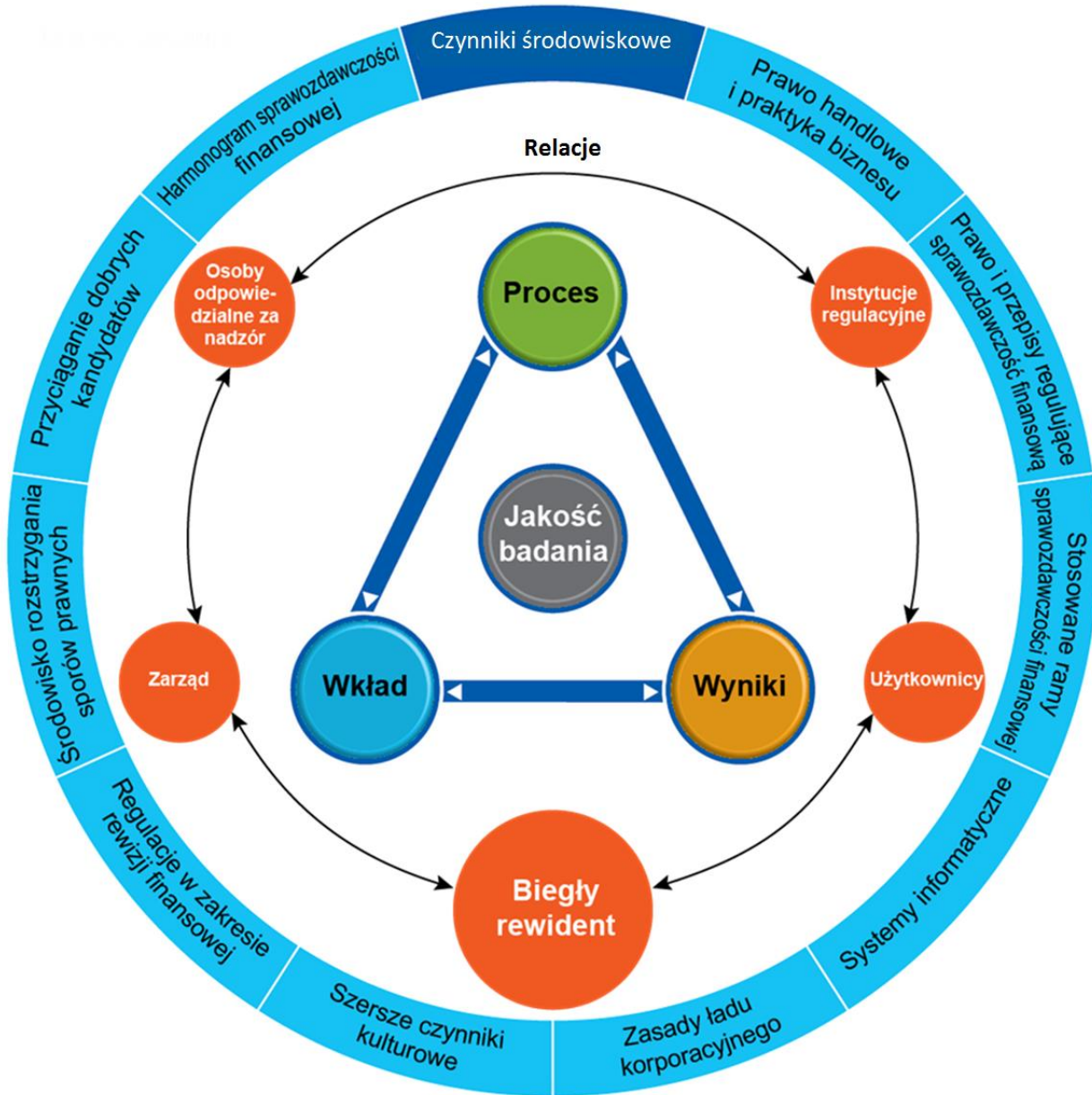


stanowią też dodatkowego standardu ani wymogów proceduralnych w zakresie realizacji zleceń badania.

7. Mimo iż jakość poszczególnych badań pozostaje pod wpływem opisanych w niniejszych Założeniach wkładu, procesów, wyników i relacji, Ramowe Założenia Zapewnienia Jakości Badania same w sobie nie są wystarczające do oceny jakości poszczególnych badań. Wynika to z faktu, iż konieczne jest uwzględnienie, w szczególności, takich kwestii jak charakter, termin i zakres dowodów badania pozyskanych w odpowiedzi na ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia w danej jednostce, czy też odpowiedniość dokonanych osądów oraz zgodność z odnośnymi standardami.
8. Na Ramowe Założenia Zapewnienia Jakości Badania składają się następujące elementy:
 - (a) Wkład,
 - (b) Proces,
 - (c) Wyniki,
 - (d) Kluczowe relacje z uczestnikami Łańcucha Sprawozdawczości Finansowej,
 - (e) Czynniki środowiskowe.



Ramowe Założenia można graficznie przedstawić w następujący sposób:



Wkład

9. Wkład można podzielić na następujące czynniki:

- (a) Wartości, etyka i postawy biegłych rewidentów, którzy z kolei znajdują się pod wpływem kultury panującej w danej firmie audytorskiej; oraz



- (b) Wiedza, umiejętności i doświadczenie biegłych rewidentów oraz czas przeznaczony na przeprowadzenie przez nich badania.
10. W obrębie tak ujętych czynników wkładu cechy jakości można dalej podzielić na mające zastosowanie bezpośrednio:
 - (a) Na poziomie zlecenia badania;
 - (b) Na poziomie firmy audytorskiej, a zatem stosujące się pośrednio do wszystkich badań przeprowadzanych przez tę firmę; oraz
 - (c) Na poziomie kraju (lub jurysdykcji), a zatem stosujące się pośrednio do wszystkich firm audytorskich działających w danym kraju i przeprowadzanych przez nie badań.
 11. W Załączniku 2 zostały bardziej szczegółowo opisane atrybuty jakości badania wynikające z czynników wkładu na poziomie zlecenia, firmy audytorskiej oraz kraju.
 12. Czynniki wkładu odnoszące się do jakości badania pozostają pod wpływem środowiska, w którym badanie jest przeprowadzane, a także pod wpływem relacji z kluczowymi interesariuszami oraz wyników. Na przykład, przepisy prawa i regulacje (środowisko) mogą wymagać sporządzania szczególnych raportów (wyniki), które wpływają na konieczność wykorzystania określonych umiejętności (wkład).

Proces

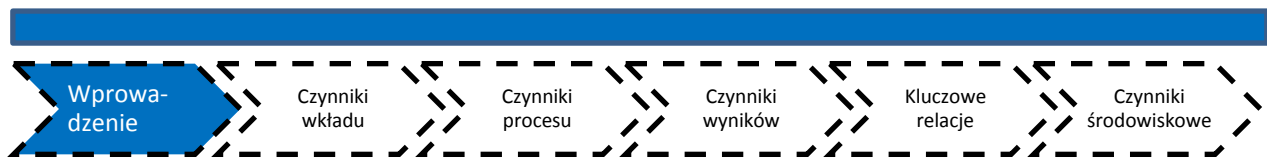
13. Charakter procesu badania oraz stosowanie procedur kontroli jakości ma wpływ na jakość badania. W Załączniku 2 zostały bardziej szczegółowo opisane czynniki procesu odnoszące się do jakości badania na poziomie zlecenia, na poziomie firmy audytorskiej oraz na poziomie kraju.

Wyniki

14. Wyniki obejmują raporty i informacje, które są formalnie sporządzane i prezentowane jednej stronie przez drugą stronę, jak również wyniki procesu badania, które zwykle nie są widoczne dla osób spoza badanej organizacji. Mogą one obejmować na przykład wynikającą z ustaleń biegłego rewidenta poprawę praktyk stosowanych przez jednostkę w zakresie sprawozdawczości finansowej lub w zakresie kontroli wewnętrznej nad procesem sprawozdawczości finansowej.
15. Wyniki badania często determinowane są przez otoczenie, w którym jest ono przeprowadzane, w tym wymogi prawa. Niektórzy interesariusze mogą wpływać na charakter wyników; wpływ innych może być mniej istotny. W istocie, dla niektórych interesariuszy, takich jak np. inwestorzy w spółkach notowanych na giełdzie, raport biegłego rewidenta jest podstawowym wynikiem.

Kluczowe relacje z uczestnikami łańcucha sprawozdawczości finansowej

16. Choć każdy interesariusz uczestniczący w łańcuchu sprawozdawczości finansowej odgrywa istotną rolę w zakresie zapewnienia wysokiej jakości sprawozdawczości finansowej, relacje pomiędzy nimi mogą mieć szczególny wpływ na jakość badania. Takie relacje, w tym formalna i nieformalna komunikacja, znajdują się pod wpływem otoczenia, w którym przeprowadzane jest badanie i umożliwią dynamiczną relację pomiędzy wkładem a wynikami. Na przykład, rozmowy prowadzone na etapie planowania badania pomiędzy biegłym rewidentem a komitetem audytu jednostki



notowanej na giełdzie mogą wpływać na zastosowanie specjalistycznych umiejętności (wkład), a także na formę i treść raportu biegłego rewidenta skierowanego do osób sprawujących nadzór (wynik). Z kolei w przypadku spółek będących własnością prywatną, podczas całego badania może być zachowany bliski kontakt z właścicielami. W takich okolicznościach możliwa jest częsta, nieformalna komunikacja przyczyniająca się do jakości badania.

Czynniki środowiskowe

17. Istnieje szereg czynników wynikających z otoczenia, czy też środowiska, takich jak przepisy prawa czy zasady ładu korporacyjnego, które mogą wpłynąć na charakter i jakość sprawozdawczości finansowej, a co za tym idzie, pośrednio lub bezpośrednio, na jakość badania. Biegli rewidenci, w miarę potrzeb, odnoszą się do tych czynników podczas ustalania najlepszych sposobów pozyskania odpowiednich dowodów badania.



1 Czynniki wkładu

1. Wysokiej jakości Badania przeprowadzane są przez biegłych rewidentów, którzy:
 - Wykazują się odpowiednią postawą, etyką i wartościami; oraz
 - Posiadają odpowiednią wiedzę, umiejętności i doświadczenie oraz dysponują wystarczającą ilością czasu na wykonanie prac związanych z badaniem.
2. Poniżej zostały opisane kluczowe czynniki wpływające na jakość badania. Mają one zastosowanie na poziomie pojedynczego zlecenia, na poziomie firmy audytorskiej oraz na poziomie krajowym (lub poziomie jurysdykcji)³. Każdy z czynników na każdym z poziomów opisany jest w odrębnym rozdziale.

1.1. Wartości, etyka i postawa – poziom zlecenia (Por.: akapity 2-16 Załącznika 2)

3. Partner odpowiedzialny za zlecenie⁴ odpowiada za badanie, a zatem jest również bezpośrednio odpowiedzialny za jego jakość. Oprócz odpowiedzialności za przeprowadzenie badania partner odpowiedzialny odgrywa również kluczową rolę w upewnieniu się, iż zespół przeprowadzający badanie wykazuje się odpowiednią postawą, etyką i wartościami niezbędnymi dla zapewnienia wysokiej jakości badania.

Kluczowe aspekty to:

- Zespół przeprowadzający badanie jest świadom tego, iż realizowane jest ono w interesie publicznym; rozumie też wagę zachowania zgodności z wymogami etyki.⁵
- Zespół przeprowadzający badanie wykazuje się obiektywizmem i rzetelnością.
- Zespół przeprowadzający badanie jest niezależny.
- Zespół przeprowadzający badanie wykazuje się zawodowymi kompetencjami i należytą starannością.
- Zespół przeprowadzający badanie zachowuje zawodowy sceptycyzm.

	Poziom zlecenia	Poziom firmy	Poziom krajowy
<i>Czynniki wkładu</i>			
Wartości, etyka i postawy	Rozdział 1.1	Rozdział 1.2	Rozdział 1.3
Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas	Rozdział 1.4	Rozdział 1.5	Rozdział 1.6
<i>Czynniki procesu</i>			
Proces badania i procedury kontroli jakości	Rozdział 1.7	Rozdział 1.8	Rozdział 1.9

³ Obszar jurysdykcji może być większy lub mniejszy od kraju. W niektórych rejonach świata pewne aspekty regulacji dotyczących badania obejmują większą liczbę krajów. W niektórych krajach pewne aspekty regulacji badania realizowane są na szczeblu stanu lub prowincji.

⁴ W środowisku sektora publicznego terminy „klient”, „zlecenie”, „partner odpowiedzialny za zlecenie” oraz „firma audytorska” powinny być w miarę potrzeb odczytywane jako dotyczące ich odpowiedników w sektorze publicznym, zgodnie z Międzynarodowym Standardem Najwyższych Organów Kontroli (International Standard of Supreme Audit Institutions, ISSAI) nr 40, Kontrola Jakości w Najwyższych Organach Kontroli, rozdział 7.

⁵ *Kodeks Etyki Zawodowych Księgowych* opublikowany przez International Ethics Standards Board for Accountants (Kodeks IESBA) definiuje pięć podstawowych zasad etyki zawodowej księgowych: uczciwość; obiektywizm; zawodowe kompetencje i należyta staranność; zachowanie tajemnicy zawodowej; oraz profesjonalne postępowanie.



1.2. Wartości, etyka i postawa – poziom firmy audytorskiej (Por.: akapity 17-32 Załącznika 2)

4. Kultura firmy audytorskiej ma istotny wpływ na wartości, etykę i postawy wykazywane przez partnerów i innych członków zespołu przeprowadzającego badanie, ponieważ otoczenie, w którym pracuje zespół przeprowadzający badanie może mieć znaczący wpływ na nastawienie partnerów i pracowników, a w konsekwencji na sposób, w jaki realizują oni swoje obowiązki.

	Poziom zlecenia	Poziom firmy	Poziom krajowy
<i>Czynniki wkładu</i>			
Wartości, etyka i postawy	Rozdział 1.1	Rozdział 1.2	Rozdział 1.3
Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas	Rozdział 1.4	Rozdział 1.5	Rozdział 1.6
<i>Czynniki procesu</i>			
Proces badania i procedury kontroli jakości	Rozdział 1.7	Rozdział 1.8	Rozdział 1.9

Mimo, iż badanie ma na celu ochronę interesu publicznego, firmy audytorskie to często jednostki nastawione na osiągnięcie zysku. Kultura każdej z firm będzie istotnym czynnikiem wpływającym na to, w jaki sposób jej partnerzy i pracownicy wypełniają swoje funkcje na rzecz interesu publicznego i równocześnie osiągają cele handlowe.

5. Kluczowe cechy kultury, w której ceniona jest wysoka jakość badania to:

- Struktury zarządzania, w ramach których „kierownictwo narzuca odpowiedni ton” oraz przykładana jest waga do ochrony niezależności firmy.
- Promowane są pożądane cechy osobowościowe poprzez system oceny i nagradzania, wspierający wysoką jakość badania.
- Względy finansowe nie stanowią przesłanki do podejmowania działań i decyzji mogących skutkować pogorszeniem jakości badania.
- Firma audytorska podkreśla znaczenie zapewnienia partnerom i pracownikom możliwości stałego doskonalenia zawodowego oraz dostępu do wysokiej jakości wsparcia technicznego.
- Firma promuje kulturę technicznych konsultacji dotyczących złożonych zagadnień.
- Istnieją efektywne systemy podejmowania decyzji odnośnie do akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem.

1.3. Wartości, etyka i postawa – poziom krajowy (Por.: akapity 33-40 Załącznika 2)

6. Podejmowane na poziomie krajowym działania w zakresie regulacji badania mają istotny wpływ na kulturę w obrębie poszczególnych firm, jak też na wartości, etykę i postawy istotne dla partnerów odpowiedzialnych za badanie i innych członków zespołu. Kluczowe aspekty tych działań to:

- Upowszechniane są standardy etyczne, które jasno przedstawiają zarówno ogólne zasady etyki, jak i mające zastosowanie

	Poziom zlecenia	Poziom firmy	Poziom krajowy
<i>Czynniki wkładu</i>			
Wartości, etyka i postawy	Rozdział 1.1	Rozdział 1.2	Rozdział 1.3
Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas	Rozdział 1.4	Rozdział 1.5	Rozdział 1.6
<i>Czynniki procesu</i>			
Proces badania i procedury	Rozdział 1.7	Rozdział 1.8	Rozdział 1.9



specyficzne wymogi.

kontroli jakości			
------------------	--	--	--

- Regulatorzy, krajowe instytucje stanowiące standardów oraz zawodowe organizacje księgowych w sposób aktywny dbają, by zasady etyki były rozumiane, a wymogi konsekwentnie stosowane.
- Firmy audytorskie dzielą się między sobą informacjami istotnymi dla podejmowania decyzji o akceptacji zlecenia badania.

1.4. **Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas – poziom zlecenia** (Por.: akapity 41-58 Załącznika 2)

7. Partner odpowiedzialny za badanie ma obowiązek upewnić się, że zespół przeprowadzający badanie dysponuje łącznie odpowiednimi kompetencjami oraz wystarczającą ilością czasu na pozyskanie wystarczających dowodów badania przed wydaniem opinii.

	Poziom zlecenia	Poziom firmy	Poziom krajowy
<i>Czynniki wkładu</i>			
Wartości, etyka i postawy	Rozdział 1.1	Rozdział 1.2	Rozdział 1.3
Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas	Rozdział 1.4	Rozdział 1.5	Rozdział 1.6
<i>Czynniki procesu</i>			
Proces badania i procedury kontroli jakości	Rozdział 1.7	Rozdział 1.8	Rozdział 1.9

8. Kluczowe aspekty w tym zakresie to:

- Partnerzy i pracownicy dysponują niezbędnymi kompetencjami.
- Partnerzy i pracownicy rozumieją specyfikę działania jednostki.
- Partnerzy i pracownicy dokonują rozważnych osądów.
- Partner odpowiedzialny za zlecenie aktywnie uczestniczy w ocenie ryzyka, planowaniu, nadzorowaniu i przeglądach wykonanych prac.
- Pracownicy wykonujący czynności badania na miejscu dysponują odpowiednim doświadczeniem; prace są odpowiednio ukierunkowane, nadzorowane i weryfikowane istnieje także rozsądna ciągłość zatrudnionego personelu.
- Partnerzy i pracownicy dysponują wystarczającą ilością czasu na przeprowadzenie badania w sposób efektywny.
- Partner odpowiedzialny za zlecenie i inni doświadczeni członkowie zespołu przeprowadzającego zlecenie są dostępni dla kierownictwa i osób sprawujących nadzór w jednostce.

1.5. **Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas – poziom firmy** (Por.: akapity 59-70 Załącznika 2)

9. Polityki i procedury stosowane przez firmę audytorską będą wpływać na wymagany poziom wiedzy i doświadczenia partnerów oraz innych członków zespołu przeprowadzającego badanie jak również na ustalenie ilości czasu, koniecznego

	Poziom zlecenia	Poziom firmy	Poziom krajowy
<i>Czynniki wkładu</i>			
Wartości, etyka i postawy	Rozdział 1.1	Rozdział 1.2	Rozdział 1.3
Wiedza, umiejętności,	Rozdział 1.4	Rozdział 1.5	Rozdział 1.6



do wykonania niezbędnych czynności badania.
Kluczowe aspekty w tym zakresie to:

- Partnerzy i pracownicy dysponują wystarczającą ilością czasu, by rozwiązywać złożone kwestie, pojawiające się w trakcie badania.
- Struktura zespołów przeprowadzających badania jest właściwa.
- Partnerzy i bardziej doświadczeni pracownicy zapewniają mniej doświadczonym pracownikom bieżącą ocenę ich pracy i odpowiednie wsparcie lub szkolenie praktyczne w trakcie wykonywania pracy.
- Partnerzy i pracownicy odbywają stosowne szkolenia w zakresie badania, rachunkowości oraz, w razie potrzeby, zagadnień dotyczących specyficznych branż.

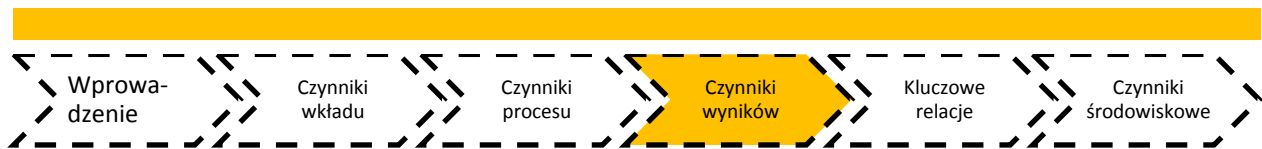
doświadczenie i czas			
<i>Czynniki procesu</i>			
Proces badania i procedury kontroli jakości	Rozdział 1.7	Rozdział 1.8	Rozdział 1.9

1.6. **Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas - poziom krajowy** (Por.: akapity 71-80 Załącznika 2)

10. Działania podejmowane na poziomie krajowym mogą wpływać na kompetencje biegłych rewidentów. Kluczowe aspekty w tym zakresie to:

- Istnieją efektywne systemy nadawania uprawnień do badania firmom audytorskim/biegłym rewidentom.
- Wymogi edukacyjne są jasno zdefiniowane, a szkolenia prowadzone są w sposób kompetentny i efektywny.
- Istnieją mechanizmy aktualizacji wiedzy biegłych rewidentów w zakresie bieżących zagadnień oraz zapewniania szkoleń dotyczących nowych wymogów z zakresu rachunkowości, badania oraz regulacji.
- Zawód biegłego rewidenta jest zawodem o wystarczająco wysokim prestiżu, aby przyciągać i zatrzymywać osoby o odpowiednich kwalifikacjach.

	Poziom zlecenia	Poziom firmy	Poziom krajowy
<i>Czynniki wkładu</i>			
Wartości, etyka i postawy	Rozdział 1.1	Rozdział 1.2	Rozdział 1.3
Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas	Rozdział 1.4	Rozdział 1.5	Rozdział 1.6
<i>Czynniki procesu</i>			
Proces badania i procedury kontroli jakości	Rozdział 1.7	Rozdział 1.8	Rozdział 1.9



2 Czynniki procesu

11. Wysokiej jakości badanie wymaga zastosowania przez biegłych rewidentów rygorystycznego procesu badania i procedur kontroli jakości zgodnych z przepisami prawa, regulacjami i mającymi zastosowanie standardami.

2.1 Proces badania i procedury kontroli jakości – poziom zlecenia (Por.: akapity 81-93 Załącznika 2)

12. Badania muszą być przeprowadzane zgodnie ze standardami badania i podlegają stosowanym przez firmę procedurom kontroli jakości zgodnym z MSKJ 1. Te elementy stanowią podstawę metodycznego podejścia do oceny ryzyka, planowania, wykonywania procedur badania i, ostatecznie, sformułowania i wyrażenia opinii. Czasem, stosowana przez firmę metodologia jak też wewnętrzne polityki i procedury dostarczają bardziej szczegółowych wskazówek odnośnie do takich kwestii jak: kto podejmuje określone działania, jakie są wymogi wewnętrznych konsultacji oraz jakie formaty dokumentacji są stosowane.

	Poziom zlecenia	Poziom firmy	Poziom krajowy
<i>Czynniki wkładu</i>			
Wartości, etyka i postawy	Rozdział 1.1	Rozdział 1.2	Rozdział 1.3
Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas	Rozdział 1.4	Rozdział 1.5	Rozdział 1.6
<i>Czynniki procesu</i>			
Proces badania i procedury kontroli jakości	Rozdział 1.7	Rozdział 1.8	Rozdział 1.9

13. Choć proces badania kształtowany jest przez standardy badania i metodologię stosowaną przez firmę audytorską, to sposób, w jaki ów proces zostanie zastosowany w praktyce dostosowany jest indywidualnie do konkretnego badania. Kluczowe aspekty to:

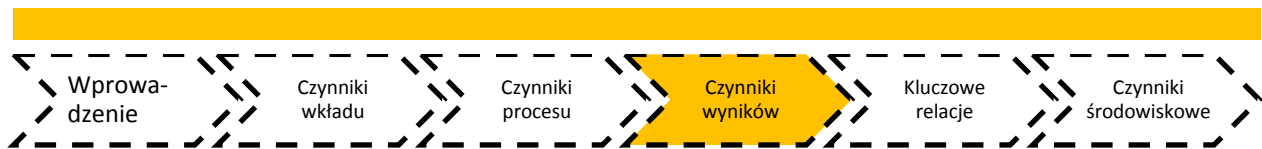
- Zespół przeprowadzający badanie zachowuje zgodność ze standardami badania, przepisami prawa i regulacjami, a także procedurami kontroli jakości stosowanymi przez firmę audytorską.
- Zespół przeprowadzający badanie we właściwy sposób korzysta z technologii informatycznej.
- Prowadzona jest efektywna komunikacja z innymi osobami uczestniczącymi w badaniu.
- Istnieją odpowiednie uzgodnienia z kierownictwem, zapewniające efektywne i sprawne przeprowadzenie badania.

2.2 Proces badania i procedury kontroli jakości – poziom firmy (Por.: akapity 94-111 Załącznika 2)

14. Polityki i procedury stosowane przez firmę audytorską wpływają na proces badania. Kluczowe czynniki, wpływające na jakość badania to:

- Metodologia badania dostosowywana jest do bieżącego stanu standardów

	Poziom zlecenia	Poziom firmy	Poziom krajowy
<i>Czynniki wkładu</i>			
Wartości, etyka i postawy	Rozdział 1.1	Rozdział 1.2	Rozdział 1.3
Wiedza, umiejętności, doświadczenie	Rozdział 1.4	Rozdział 1.5	Rozdział 1.6



zawodowych oraz wniosków z wewnętrznych przeglądów kontroli jakości oraz inspekcji zewnętrznych.

- Metodologia badania zachęca

poszczególnych członków zespołu do kierowania się zawodowym sceptycyzmem i dokonywania odpowiednich zawodowych osądów.

- Metodologia wymaga efektywnego nadzoru i weryfikacji wykonanych prac.
- Metodologia wymaga odpowiedniej dokumentacji badania.
- Ustalone są rygorystyczne procedury kontroli, monitorowana jest jakość badania i podejmowane są odpowiednie działania korygujące.
- W razie potrzeby, przeprowadzane są kontrole jakości realizacji zlecenia badania.

i czas			
<i>Czynniki procesu</i>			
Proces badania i procedury kontroli jakości	Rozdział 1.7	Rozdział 1.8	Rozdział 1.9

2.3 Proces badania i procedury kontroli jakości - poziom krajowy (Por.: akapity 112-119 Załącznika 2)

15. Działania krajowego regulatora sprawującego nadzór publiczny mogą wpływać na proces badania.

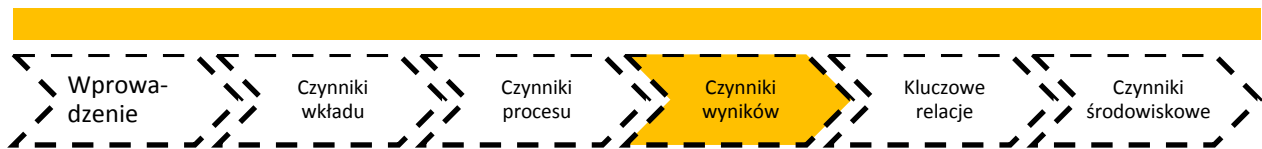
16. MSB publikowane są przez IAASB. Natomiast IESBA publikując Kodeks Etyki Zawodowych Księgowych ustanowiła dla zawodowych księgowych kompleksowe, dostosowane do międzynarodowych potrzeb standardy etyczne wysokiej jakości.

	Poziom zlecenia	Poziom firmy	Poziom krajowy
<i>Czynniki wkładu</i>			
Wartości, etyka i postawy	Rozdział 1.1	Rozdział 1.2	Rozdział 1.3
Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas	Rozdział 1.4	Rozdział 1.5	Rozdział 1.6
<i>Czynniki procesu</i>			
Proces badania i procedury kontroli jakości	Rozdział 1.7	Rozdział 1.8	Rozdział 1.9

International Accounting Education Standards Board (IAESB) opracowuje i udoskonala działania edukacyjne w zakresie rachunkowości – obejmujące kompetencje techniczne, jak też umiejętności zawodowe, wartości, etykę i postawy zawodowych księgowych – poprzez rozpowszechnianie Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych (International Education Standards, IESs). Standardy te przyjmowane są powszechnie na poziomie krajowym. Kluczowe aspekty w tym zakresie to:

- Upowszechniane standardy badania i inne standardy jasno prezentują cele i mające zastosowanie konkretne wymogi.
- Organy odpowiedzialne za kontrolę zewnętrzną biorą pod uwagę istotne aspekty jakości badania, na poziomie zarówno firm audytorskich jak i poszczególnych zleceń.
- Istnieją efektywne systemy pozwalające na rozpatrywanie skarg dotyczących błędów w badaniu oraz podejmowanie w razie potrzeby działań dyscyplinarnych.

3 Czynniki wyników



17. Różni interesariusze korzystają z różnych wyników badania sprawozdań finansowych. Wyniki te będą prawdopodobnie oceniane pod kątem użyteczności i terminowości postrzeganych jako aspekty jakości badania. Mogą one również:

- Zapewniać lepszy obraz jakości badania. W szczególności sprawozdania regulatorów sprawujących nadzór publiczny nad badaniem sprawozdań finansowych będą prawdopodobnie opisywać słabości wykryte podczas czynności kontrolnych; oraz
- Bezpośrednio wpływać na jakość badania. Na przykład, przypisanie szczególnej odpowiedzialności za raportowanie kwestii takiej jak skuteczność kontroli wewnętrznej może skutkować dogłębniejszym wykonaniem prac w tym zakresie.

18. Niektórzy interesariusze, w szczególności zarządy, osoby odpowiedzialne za nadzór i niektórzy regulatorzy posiadają bezpośrednią wiedzę o pewnych czynnikach składających się na jakość badania, zatem mogą je lepiej ocenić, przynajmniej częściowo. Wyniki prezentowane przez takich interesariuszy, na przykład informacje przekazywane przez komitety audytu, mogą dostarczać zewnętrznym użytkownikom użytecznych informacji odnośnie do jakości badania.

19. Istotne wyniki prac to między innymi:

Poziom	Wyniki
3.1 Poziom zlecenia	<p>Ze strony biegłego rewidenta</p> <p>3.1.1 Raporty biegłego rewidenta dla użytkowników badanych sprawozdań finansowych</p> <p>3.1.2 Raporty biegłego rewidenta dla osób sprawujących nadzór</p> <p>3.1.3 Raporty biegłego rewidenta dla zarządu</p> <p>3.1.4 Raporty biegłego rewidenta dla finansowych i ostrożnościowych regulatorów</p> <p>Ze strony jednostki</p> <p>3.1.5 Badane sprawozdania finansowe</p> <p>3.1.6 Raporty osób sprawujących nadzór, w tym komitetów audytu</p> <p>Ze strony regulatora sprawującego nadzór publiczny nad badaniem sprawozdań finansowych</p> <p>3.1.7 Informacje regulatora dotyczące poszczególnych zleceń badania</p>
3.2 Poziom firmy i poziom krajowy	<p>Ze strony firmy audytorskiej</p> <p>3.2.1 Sprawozdanie z przejrzystości</p> <p>3.2.2 Sprawozdania roczne i inne</p> <p>Ze strony regulatora sprawującego nadzór publiczny</p> <p>3.2.3 Przedstawianie zagregowanego obrazu wyników kontroli w firmach audytorskich</p>



3.1 Wyniki – poziom zlecenia

3.1.1 Raporty biegłego rewidenta dla użytkowników badanych sprawozdań finansowych

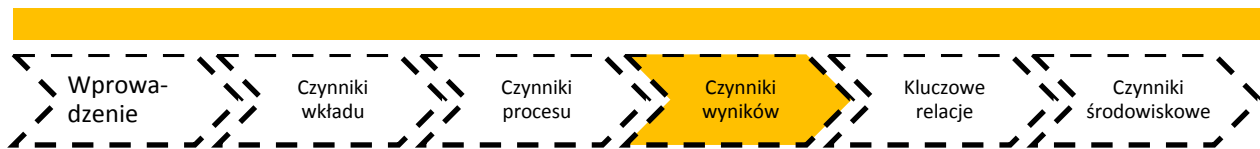
20. Głównym wynikiem badania jest opinia biegłego rewidenta, dostarczająca użytkownikom pewności co do rzetelności badanych sprawozdań finansowych. Dla większości użytkowników brak zastrzeżeń w opinii biegłego rewidenta jest istotnym sygnałem co do rzetelności informacji finansowych. Na wartość tego sygnału może wpływać szereg czynników, w tym reputacja firmy audytorskiej,⁶ która przeprowadziła badanie, a także założenie dotyczące skuteczności zastosowanego procesu badania.
21. Raport biegłego rewidenta daje mu możliwość przedstawienia użytkownikom pewnych informacji odnośnie do pracy biegłego rewidenta i jego ustaleń, a co za tym idzie, do jakości przeprowadzonego badania. Niemniej jednak, biegli rewidenci nie zawsze korzystają z tej okazji i z biegiem lat raport biegłego rewidenta uległ standaryzacji. Informacje odnośnie do pracy biegłego rewidenta i jego ustaleń zazwyczaj nie są prezentowane, chyba że biegły rewident wydaje opinię z zastrzeżeniami.
22. Użyteczność raportu biegłego rewidenta można zwiększyć poprzez rozszerzenie zakresu zawartych w nim informacji, a także poprzez zawarcie w nim dodatkowych zapewnień odnośnie do konkretnych kwestii wymaganych przez przepisy prawa lub inne regulacje. W niektórych przypadkach zapewnienia takie można przedstawić bez rozszerzania zakresu badania (np. potwierdzenie, iż zarząd przekazał biegłemu rewidentowi wszystkie wymagane informacje i wyjaśnienia). W innych przypadkach, rozszerzenie zakresu badania jest konieczne (na przykład w celu przedstawienia zapewnienia o efektywności kontroli wewnętrznej w zakresie sprawozdawczości finansowej).
23. Kontrolerzy sektora publicznego zwykle przedstawiają więcej informacji o przeprowadzonym badaniu, bądź to w głównym raporcie biegłego rewidenta, bądź w publicznie dostępnym raporcie uzupełniającym. Ponadto, audytorzy sektora publicznego prowadzą czasem swoje działania w otoczeniu, w którym obywatele mają dostęp do oficjalnych dokumentów. W przypadku takiej swobody dostępu do informacji biegli rewidenci sektora publicznego mogą udostępniać w związku z badaniem bardziej szczegółowe informacje, dotyczące np. typów ryzyka biznesowego dotyczącego jednostki czy też jej systemów kontroli wewnętrznej.

3.1.2 Raporty biegłego rewidenta dla osób sprawujących nadzór

24. Standardy badania zwykle wymagają, by biegły rewident w określonych sprawach komunikował się w odpowiednim czasie z osobami sprawującymi nadzór. Na przykład, MSB⁷ wymagają takiej komunikacji w zakresie:
 - Obowiązków biegłego rewidenta.
 - Planowanego zakresu i harmonogramu badania.

⁶ Zagadnienie reputacji firmy audytorskiej nie jest bezpośrednio uwzględnione w Ramowych Założeniach, ponieważ nie jest elementem jakości badania, a raczej potencjalnym wynikiem systematycznego wykonywania badań wysokiej jakości. Na reputację firmy składa się szereg czynników, w tym jej wielkość, prowadzone działania marketingowe, a także zakres potencjalnych negatywnych skutków postępowania sądowego lub działań regulacyjnych.

⁷ MSB 260, *Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór*



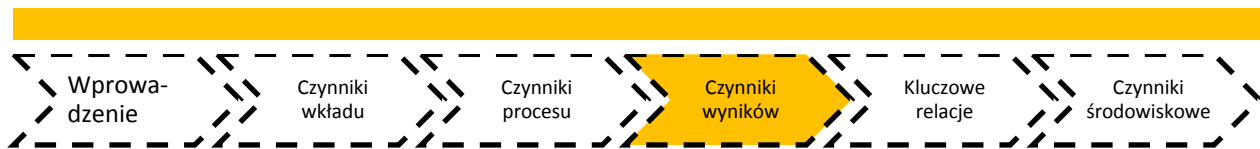
- Informacji dotyczących zagrożeń dla obiektywizmu biegłego rewidenta i zastosowanych rozwiązań zabezpieczających.
 - Istotnych ustaleń badania.
25. Kwestie te często omawiane są w pisemnych raportach dla osób sprawujących nadzór. Niemniej jednak, wymogi standardów badania powinny stanowić podstawę dla szerszych i bardziej dogłębnych dyskusji pomiędzy biegłym rewidentem a osobami sprawującymi nadzór. Przy ocenie ogólnej jakości badania osoby sprawujące nadzór prawdopodobnie będą oceniać wartość i terminowość przedstawienia zarówno raportów pisemnych, jak i mniej formalnych przekazów.
26. Jeśli chodzi o jakość i użyteczność komunikacji, osoby sprawujące nadzór mogą szczególnie cenić przekazy biegłego rewidenta, które zapewniają:
- Bezstronne informacje odnośnie do realizacji przez kierownictwo obowiązków w zakresie sporządzania sprawozdań finansowych;
 - Informacje odnośnie do praktyk jednostki w zakresie sprawozdawczości finansowej, w tym działania systemów kontroli wewnętrznej;
 - Rekomendacje odnośnie do poprawy procesu sprawozdawczości finansowej w jednostce; oraz
 - Informacje umożliwiające im skuteczną realizację obowiązków w zakresie nadzoru.

3.1.3 Raporty biegłego rewidenta dla zarządu

27. Podczas badania biegły rewident prowadzi również szeroką komunikację z kierownictwem. Wiele spośród tych kontaktów może mieć nieformalny charakter, jednak czasem biegły rewident może postanowić, bądź też zarząd może go zobowiązać do formalizacji poczynionych ustaleń w formie pisemnego raportu. W takich sytuacjach, prawdopodobne jest, że przy ocenie ogólnej jakości badania zarząd będzie brać pod uwagę terminowość prezentacji takich raportów oraz ich postrzeganą wartość.
28. Oprócz komunikacji dotyczącej kwestii sprawozdawczości finansowej kierownictwo może przykładać szczególną wagę do:
- Obserwacji dotyczących poszczególnych obszarów działalności i systemów jednostki oraz rekomendacji w zakresie ich poprawy;
 - Obserwacji dotyczących kwestii regulacyjnych; oraz
 - Globalnej perspektywy w zakresie istotnych problemów i trendów w branży.
29. Zarządy, w szczególności zarządy małych jednostek o ograniczonych zasobach, mogą cenić sobie rady biegłego rewidenta w zakresie prowadzonej działalności. W takich sytuacjach biegły rewident musi być świadom możliwych zagrożeń dla jego niezależności.

3.1.4 Raporty biegłego rewidenta dla finansowych i ostrożnościowych regulatorów

30. Przepisy prawa krajowego lub inne regulacje mogą wymagać od biegłego rewidenta systematycznej lub doraźnej komunikacji z finansowymi i ostrożnościowymi regulatorami. Wymogi przepisów krajowych kształtują się różnie, jednak mogą obejmować:



- Zapewnienie o prawidłowości (atestację) poszczególnych aspektów procesu sprawozdawczości finansowej, np. kontroli wewnętrznej.
- Informowanie o kwestiach, które regulatorzy uważają za istotne dla swojej działalności.
- Informowanie o nielegalnych działaniach, w tym podejrzaniach dotyczących prania brudnych pieniędzy.

31. W takich sytuacjach, prawdopodobne jest, że przy ocenie ogólnej jakości badania regulatorzy będą brać pod uwagę terminowość prezentacji takich raportów oraz ich postrzeganą wartość.

3.1.5 Zbadane sprawozdania finansowe

32. Atestacja podnosi wiarygodność sprawozdawczości finansowej i potencjalnie prowadzi do poprawy jej jakości. Na przykład, w wyniku badania kierownictwo może postanowić o skorygowaniu sprawozdań finansowych przedstawionych do badania. Zmiany takie mogą mieć charakter ilościowy albo jakościowy, jak np. dodatkowe wyjaśnienia do ujawnień zawartych w informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych. Choć takie zmiany zwykle nie są podawane do wiadomości użytkowników, użytkownicy, mając do czynienia ze sprawozdaniami finansowymi wysokiej jakości, mogą wnioskować, iż zostało przeprowadzone wysokiej jakości badanie. Również sytuacja odwrotna cechuje się wysokim prawdopodobieństwem: jeśli użytkownik ma do czynienia ze sprawozdaniami finansowymi zawierającymi błędy rachunkowe, niespójności oraz mało zrozumiałe ujawnienia, to w przypadku braku zastrzeżeń w raporcie biegłego rewidenta może dojść do wniosku, że przeprowadzone badanie było niskiej jakości.

33. W niektórych jurysdykcjach, w przypadku wykrycia istotnych zniekształceń, jednostka ma obowiązek ponownego sporządzenia sprawozdań finansowych. Konieczność dokonania przekształceń w sprawozdaniach finansowych może, w zależności od przyczyn, wywołać u użytkowników wrażenie, że podczas badania został popełniony błąd.

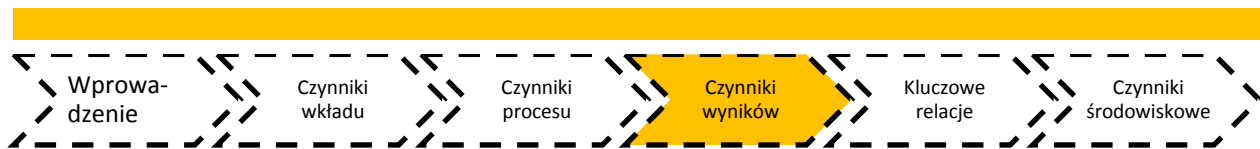
3.1.6 Raporty osób sprawujących nadzór, w tym komitetów audytu

34. W niektórych krajach osoby sprawujące nadzór – w szczególności komitety audytu spółek notowanych na giełdzie – odpowiadają, do pewnego stopnia, za nadzór, nad pracą biegłego rewidenta lub nad niektórymi aspektami procesu badania. Choć użytkownicy najprawdopodobniej uznają, że aktywne uczestnictwo wysokiej jakości komitetu audytu będzie miało pozytywny wpływ na jakość badania, stopień komunikowania sposobu realizacji tego obowiązku użytkownikom przez komitety audytu może kształtować się bardzo różnie.

35. Istnieje możliwość pełniejszego ujawniania informacji dotyczących działalności komitetów audytu, z korzyścią zarówno dla rzeczywistej jakości badania, jak i jej postrzegania przez użytkowników. W związku z tym, niektóre kraje aktywnie rozważają możliwość zawarcia w rocznych sprawozdaniach finansowych większej ilości informacji o działaniach komitetów audytu w zakresie badania sprawozdań finansowych przez niezależnego biegłego rewidenta.

3.1.7 Informacje regulatorów o poszczególnych zleceniach badania sprawozdań finansowych

36. W niektórych krajach regulatorzy sprawujący nadzór publiczny nad badaniem sprawozdań finansowych przedstawiają wyniki kontroli poszczególnych zleceń badania odpowiednim komitetom audytu, choć informacje takie nie są zazwyczaj udostępniane publicznie.



3.2 Wyniki – poziom firmy i poziom krajowy

3.2.1 Sprawozdania z przejrzystości

37. Firmy audytorskie mogą prezentować ogólne informacje odnośnie do jakości badania. W niektórych krajach wprowadzono wymóg prezentacji przez firmy audytorskie sprawozdań z przejrzystości, zawierających informacje odnośnie do zarządzania firmą i stosowanych przez nią systemów kontroli jakości.⁸ Publiczne udostępnianie takich informacji może pomóc tym użytkownikom badanych sprawozdań finansowych, którzy nie mają bliskiego kontaktu z procesem badania w zrozumieniu charakterystyki poszczególnych firm audytorskich oraz czynników wpływających na jakość badania w tych firmach. W sytuacjach, w których kluczowi interesariusze nie mogą bezpośrednio ocenić jakości badania, informacje takie mogą pomóc jednostce w wyborze nowej firmy audytorskiej.
38. Sprawozdania z przejrzystości dają również firmom audytorskim możliwość wyróżnienia się poprzez podkreślenie specyficznych aspektów ich polityki i podejścia do badania sprawozdań finansowych; tym sposobem mogą konkurować w oparciu o aspekty jakości badania. Publikacja informacji dotyczących, na przykład, stosowanych przez firmę procesów i praktyk w zakresie kontroli jakości, zapewnienia niezależności oraz zarządzania stanowi dla wszystkich jej pracowników i partnerów motywację do tego, by sprostać zarówno duchowi, jak i literze deklarowanych przez firmę zobowiązań.

3.2.2 Sprawozdania roczne i inne

39. Niektóre firmy audytorskie publikują sprawozdania roczne. Dają im one możliwość opisanie kluczowych wskaźników jakości badania i inicjatyw podjętych w celu ich poprawy. Informacje takie mogą pomóc firmie w wyróżnieniu się spośród innych w oparciu o jakość badania.
40. Ponadto, jednostki kontroli sektora publicznego mogą również publikować inne raporty, podsumowujące wnioski z szeregu wykonanych kontroli, wskazujące na powszechne słabości w zakresie zarządzania, rachunkowości i sprawozdawczości. Raporty takie mogą obejmować rekomendacje odnośnie do zmian ogólnych przepisów prawa i regulacji dotyczących jednostek sektora publicznego.

3.2.3 Przedstawianie zagregowanego obrazu wyników kontroli w firmach audytorskich

41. W wielu krajach regulatorzy nadzorujący przedstawiają coroczne sprawozdania odnośnie do wyników inspekcji zleceń badania. Sprawozdania takie mogą być sporządzane z różnym stopniem szczegółowości. W niektórych krajach w sprawozdaniach prezentowane są zagregowane wyniki kontroli we wszystkich firmach audytorskich; w innych publikowane są sprawozdania z kontroli poszczególnych firm.
42. Publikacja raportów z kontroli poszczególnych firm audytorskich może odgrywać istotną rolę dla poprawy jakości badania, w tym postrzegania jakości badania przez kluczowych interesariuszy

⁸ W krajach członkowskich UE, na przykład, dyrektywa badań ustawowych wymaga, by firmy badające jednostki zainteresowania publicznego co roku ujawniały określone informacje odnośnie do struktury prawnej firm audytorskich, ewentualnych sieci, w których skład wchodzi, zasad ładu korporacyjnego i systemów kontroli jakości, informacji finansowych oraz informacji o zasadach wynagradzania partnerów.

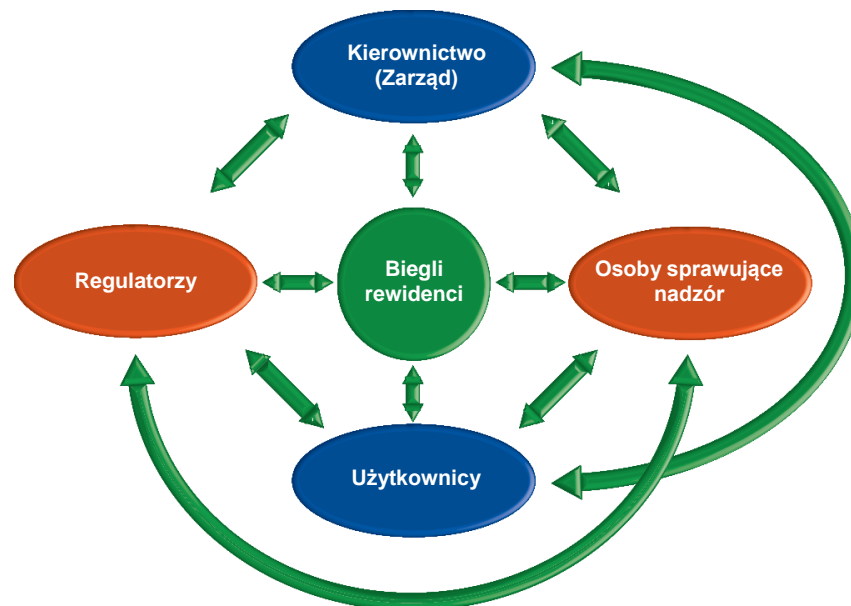


(w szczególności inwestorów i użytkowników raportów biegłego rewidenta). Debata odnośnie do tego, czy publikacja sprawozdań z inspekcji poszczególnych firm audytorskich przez regulatorów sprawujących nadzór publiczny jest korzystna, zawiera bardzo wyrównane argumenty po obu stronach. Niektórzy uważają, że zapewnienie przejrzystości wyników kontroli w poszczególnych firmach audytorskich pomoże osobom sprawującym nadzór w realizacji ich obowiązków i będzie mieć pozytywny wpływ na jakość badania, dając firmom audytorskim motywację do wykazywania z roku na rok poprawy jakości wykonywanych prac. Inni uważają, że upublicznianie sprawozdań dotyczących poszczególnych firm może spowodować przyjmowanie przez firmy audytorskie bardziej defensywnej postawy w reakcji na wnioski z kontroli, ze szkodą dla jakości wykonywanych badań.



4 Kluczowe relacje z uczestnikami łańcucha sprawozdawczości finansowej

43. W swoim raporcie z 2008 r., zatytułowanym *Financial Reporting Supply Chain: Current Perspectives and Directions* (Łańcuch sprawozdawczości finansowej: bieżące perspektywy i kierunki),⁹ IFAC opisuje łańcuch sprawozdawczości finansowej jako „osoby i procesy zaangażowane w sporządzanie, zatwierdzanie, badanie, analizę i użytkowanie sprawozdań finansowych.”
44. IFAC wskazuje, że aby zapewnić wysoką jakość sprawozdawczości finansowej wszystkie ogniwa tego łańcucha muszą się charakteryzować wysoką jakością i być ze sobą blisko powiązane. Pomimo, iż każde z ogniw łańcucha sprawozdawczości finansowej odgrywa istotną rolę w zapewnianiu wysokiej jakości sprawozdawczości finansowej, charakter połączeń lub relacji pomiędzy poszczególnymi ogniwami łańcucha może mieć szczególny wpływ na jakość badania.
45. To właśnie poprzez relacje, komunikację formalną oraz nieformalną uczestnicy łańcucha sprawozdawczości finansowej mogą wpływać na zachowania i opinie innych, i w ten sposób przyczyniać się do poprawy jakości badania. Charakter i zakres takich relacji pozostaje pod wpływem zarówno celów poszczególnych zaangażowanych osób, jak i kontekstu relacji.
46. Relacje opisane w poniższych rozdziałach mają charakter indywidualny. Niemniej spotkanie pomiędzy biegłym rewidentem a kluczowymi interesariuszami, w celu omówienia kwestii istotnych dla jakości badania, może być korzystne dla jakości badania.
47. Poniżej opisano niektóre relacje¹⁰ istotne dla jakości badania.



⁹ Raport znajduje się pod adresem: web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf.

¹⁰ Niniejszy rozdział dotyczy wyłącznie relacji zewnętrznych - tzn. z osobami spoza zespołu przeprowadzającego badanie. Relacje w obrębie zespołu przeprowadzającego badanie opisane są w rozdziale 1 - Wkład.



4.1 Relacje pomiędzy biegłymi rewidentami a kierownictwem¹¹

48. Kierownictwo odpowiada za sporządzanie sprawozdań finansowych oraz za systemy kontroli wewnętrznej niezbędne do zapewnienia wiarygodności i terminowej dostępności informacji potrzebnych do sporządzenia sprawozdań finansowych. Kierownictwo odpowiada także za zgodność sprawozdań finansowych z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej i, jeśli ma to zastosowanie, ujęcia transakcji i zdarzeń będących podstawą sprawozdań finansowych w sposób zapewniający rzetelną prezentację.
49. Pełny dostęp, w odpowiednim czasie, do istotnych informacji i osób zarówno w obrębie jednostki jak i poza nią, pomaga biegłemu rewidentowi w zebraniu odpowiednich dowodów badania. Otwarta i konstruktywna komunikacja pomaga biegłemu rewidentowi identyfikować, oceniać i reagować na ryzyko istotnych zniekształceń, w szczególności w odniesieniu do złożonych lub nietypowych transakcji, bądź też kwestii związanych z wysokim stopniem niepewności lub osądu. W przypadku braku współpracy i otwartego dialogu, mało prawdopodobne jest przeprowadzenie wysokiej jakości badania w sposób efektywny.
50. Aby wspomóc sprawne przeprowadzenie badania, biegły rewident na jego wczesnym etapie najprawdopodobniej omówi z kierownictwem potrzeby informacyjne i ustali odpowiedni harmonogram. Prawdopodobnie będzie również omawiać z kierownictwem ustalenia w miarę ich formułowania, tak by kierownictwo mogło w porę przedstawić wyjaśnienia lub w razie konieczności wykonać dodatkowe analizy.
51. Otwarte i konstruktywne relacje pomiędzy kierownictwem a biegłym rewidentem pomagają również w wytworzeniu środowiska, w którym kierownictwo może skorzystać z obserwacji biegłego rewidenta w kwestiach takich, jak:
- Możliwości usprawnień stosowanych przez jednostkę praktyk w zakresie sprawozdawczości finansowej.
 - Możliwość poprawy kontroli wewnętrznej w zakresie sprawozdawczości finansowej.
 - Nowe wymogi w zakresie sprawozdawczości finansowej.
 - Aktualne zagadnienia istotne dla branży.
 - Obserwacje odnośnie do kwestii prawnych i regulacyjnych.
52. Należy odróżnić otwartą i konstruktywną komunikację od nadmiernej familiarności, do której może dojść, jeśli w trakcie roku biegli rewidentzi spędzają wiele czasu w siedzibie tego samego klienta. Dla jakości badania niezwykle ważne jest zachowanie przez biegłych rewidentów zawodowego sceptycyzmu i obiektywizmu; muszą być oni gotowi do kwestionowania wiarygodności informacji, jakie otrzymują.

4.2 Relacje pomiędzy biegłymi rewidentami a osobami sprawującymi nadzór

53. Osoby sprawujące nadzór odpowiedzialne są za nadzorowanie strategicznych kierunków działań jednostki oraz jej zobowiązania do rzetelności. Obejmuje to między innymi nadzór nad procesem

¹¹ W wielu mniejszych jednostkach nie ma istotnego rozróżnienia pomiędzy zarządem a osobami sprawującymi nadzór. Obydwie role zazwyczaj pełni właściciel-menedżer.



sprawozdawczości finansowej jednostki. W spółkach notowanych na giełdzie i innych dużych jednostkach znaczną część pracy związanej z nadzorowaniem procesu sprawozdawczości finansowej często wykonuje komitet audytu.

54. Efektywny dialog z biegłymi rewidentami może pomóc osobom sprawującym nadzór w wykonywaniu tych obowiązków. W szczególności, osoby sprawujące nadzór mogą skorzystać ze spostrzeżeń biegłego rewidenta w kwestiach takich, jak rodzaje ryzyka raportowania finansowego dotyczące jednostki, główne obszary osądów dokonywanych przez kierownictwo w sprawozdaniach finansowych, a także obserwacje odnośnie do jakości procesu sprawozdawczości finansowej, w tym słabości wewnętrznej kontroli jednostki. Informacje takie mogą pomóc osobom sprawującym nadzór w wyciągnięciu wniosków odnośnie do rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych, zwłaszcza, jeśli biegły rewident zgłosił pewne uwagi, na które zarząd nie zareagował.
55. Biegły rewident ma obowiązek kontaktować się z osobami sprawującymi nadzór (w tym z komitetem audytu, jeśli istnieje) odnośnie do kwestii planowania oraz istotnych ustaleń. Czasami efektywna komunikacja jest ułatwiona, jeśli przynajmniej jedno spotkanie lub część spotkania odbywa się bez obecności zarządu. W przypadku mniejszych jednostek, komunikacja pomiędzy biegłym rewidentem a osobami sprawującymi nadzór zazwyczaj bywa częstsza i mniej formalna.
56. Osoby sprawujące nadzór mogą również wpływać na jakość badania poprzez:
 - Przedstawianie swoich spostrzeżeń dotyczących ryzyka związanego ze sprawozdawczością finansową i obszarów działalności jednostki, które wymagają zwrócenia szczególnej uwagi podczas badania;
 - Rozważenie, czy do przeprowadzenia badania zostały przydzielone wystarczające zasoby umożliwiające jego efektywną realizację i czy wynagrodzenie za badanie odpowiednio to odzwierciedla;
 - Rozważenie zagadnień ograniczających niezależność i ocenę ich rozwiązania;
 - Ocenę, na ile biegły rewident podczas badania zweryfikował decyzje kierownictwa, w szczególności w odniesieniu do oceny ryzyka oszustwa, założeń i szacunków dokonanych przez zarząd, a także wyboru zasad (polityki) rachunkowości; oraz
 - Stworzenie środowiska, w którym kierownictwo nie przeciwstawia się weryfikacji swoich decyzji przez biegłego rewidenta i nie przyjmuje nadmiernie defensywnej postawy podczas omawiania kwestii trudnych lub spornych.

4.3 Relacje pomiędzy biegłym rewidentem a użytkownikami sprawozdań finansowych

57. W niektórych krajach ramy regulacyjne dają użytkownikom możliwość pewnych kontaktów z biegłymi rewidentami. W szczególności w niektórych jurysdykcjach wybór, ponowny wybór bądź też zmiana biegłego rewidenta jednostki musi być zatwierdzona przez akcjonariuszy na walnym zgromadzeniu. Akcjonariusze mogą też mieć prawo zadawania biegłemu rewidentowi pytań podczas walnego zgromadzenia odnośnie do istotnych kwestii związanych z badaniem. Relacje takie mogą stanowić dla biegłych rewidentów dodatkową motywację do przeprowadzania wysokiej jakości badań.



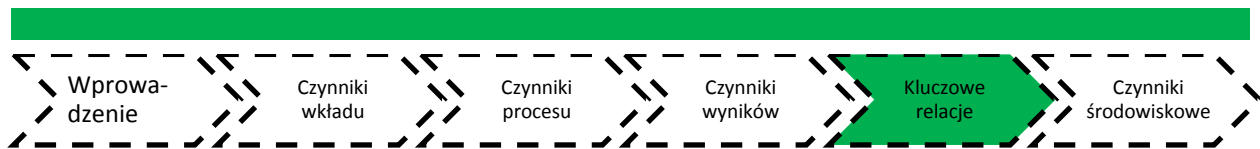
58. Użytkownicy mogą również chcieć przeanalizować uzasadnienie decyzji o zmianie biegłego rewidenta. Będzie to łatwiejsze, jeśli informacje dotyczące przyczyn takiej zmiany zostaną w odpowiednim czasie upublicznione.
59. Biegli rewidenci sektora publicznego często mają bezpośredni kontakt z głównymi użytkownikami sprawozdań finansowych. Nie jest niczym niezwykłym prezentacja ustaleń kontroli (w agencjach rządowych lub spółkach będących własnością państwa) przedstawicielom ciał legislacyjnych lub ministerstw, obejmująca:
- Bezstronne i neutralne politycznie informacje odnośnie do działalności i praktyk sprawozdawczości finansowej jednostki; oraz
 - Konstrukttywne i przedstawione w odpowiednim czasie rekomendacje odnośnie do osiągniętych wyników (w tym stosunku jakości do kosztów) oraz zachowania zgodności ze stosownymi przepisami.
- Taka prezentacja może zwiększyć wiedzę biegłego rewidenta odnośnie do oczekiwań głównych użytkowników sprawozdań finansowych oraz dać użytkownikom możliwość oceny jakości badania.
60. Organizacje zawodowe biegłych rewidentów, w szczególności organizacje zrzeszające zawodowych księgowych, mogą organizować fora, konferencje oraz inne spotkania i dyskusje na wysokim poziomie, podczas których biegli rewidenci mogą nawiązywać relacje z grupami użytkowników sprawozdań finansowych i omawiać kwestie związane z jakością badania sprawozdań finansowych.

4.4 Relacje pomiędzy biegłymi rewidentami a regulatorami

61. Istnieje szereg różnego typu regulatorów, którzy mają wpływ na badanie: regulatorzy rynków finansowych, uczestników rynków finansowych i sprawozdawczości finansowej ("finansowi regulatorzy"); regulatorzy poszczególnych typów jednostek, jak np. banki i zakłady ubezpieczeń ("ostrożnościowi regulatorzy") oraz regulatorzy, sprawujący bezpośredni nadzór nad niektórymi firmami audytorskimi ("regulatorzy sprawujący nadzór publiczny"). W niektórych krajach istnieje kilku finansowych i ostrożnościowych regulatorów i korzystne jest, jeśli koordynują oni swoje działania w odniesieniu do jakości badania.

4.4.1 Finansowi i ostrożnościowi regulatorzy

62. Pod wieloma względami, zainteresowania ostrożnościowych i finansowych regulatorów oraz biegłych rewidentów są względem siebie komplementarne, choć zasadnicze obszary tych zainteresowań mogą być odmienne. W związku z tym, odpowiednia wymiana informacji pomiędzy tymi stronami może przyczynić się do poprawy zarówno procesu regulacji, jak i jakości badania.
63. Badanie sprawozdań finansowych jest istotne dla finansowych i ostrożnościowych regulatorów. Regulatorzy zazwyczaj wymagają, by sprawozdania finansowe odnośnych jednostek były audytowane; czasem rozszerzają też zakres badania, tak, by objąć nim takie kwestie, jak efektywność systemu kontroli wewnętrznej jednostki. Ponadto zdarza się, że regulatorzy zlecają biegłym rewidentom przedstawienie wniosków (atestację) odnośnie do zagadnień szczególnych.
64. Poza formalnymi obowiązkami sprawozdawczymi, finansowi i ostrożnościowi regulatorzy mogą żądać informacji dotyczących kwestii, które zwróciły uwagę biegłego rewidenta w trakcie



przeprowadzania badania. W przypadku regulatorów sektora bankowego mogą to być takie zagadnienia, jak:

- Informacje wskazujące na niewypełnienie jednego z wymogów licencji bankowej.
- Informacje, które mogą wskazywać na istotne naruszenie przepisów prawa lub regulacji.
- Istotne negatywne zmiany w zakresie ryzyka działalności bankowej i możliwości kontynuowania działalności.

65. Finansowi i ostrożnościowi regulatorzy dysponują często informacjami, które, gdyby były znane biegłemu rewidentowi, mogłyby wpłynąć na zakres badania, a potencjalnie również na wnioski i wydaną opinię.

4.4.2 Regulatorzy sprawujący nadzór publiczny¹²

66. Powołanie w wielu krajach niezależnych, sprawujących nadzór publiczny regulatorów, których zadaniem jest kontrolowanie firm audytorskich oraz poszczególnych zleceń badania, otwiera możliwości zarówno poprawy jakości badania sprawozdań finansowych, jak i zwiększenia zrozumienia jakości badania wśród użytkowników.

67. Otwarta komunikacja pomiędzy firmami audytorskimi a regulatorami sprawującymi nadzór publiczny pomaga tym ostatnim w efektywnym prowadzeniu ich działalności. Ponadto, jasne komunikowanie ustaleń kontrolnych pomaga firmom audytorskim w lepszym zrozumieniu przyczyn wykrytych nieprawidłowości i reagowaniu na nie w pozytywny sposób.

68. Dialog pomiędzy regulatorami sprawującymi nadzór publiczny w różnych krajach, mający na celu promowanie spójnego podejścia do kontroli, może potencjalnie wzmocnić globalną jakość badania.¹³

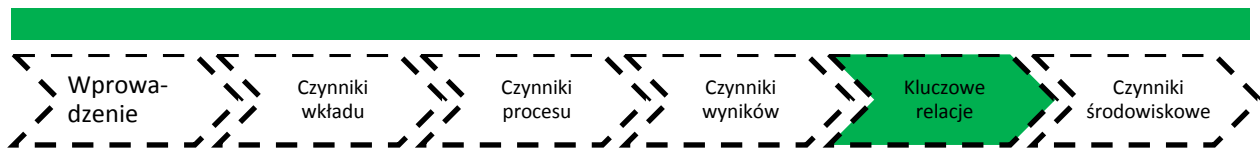
4.5 Relacje pomiędzy zarządem a osobami sprawującymi nadzór

69. Stanowcze zobowiązanie jednostki do zachowania rzetelności i uczciwości ma pozytywny wpływ na jakość i wiarygodność jej procesu sprawozdawczości finansowej. Taka kultura, tworzona i pielęgnowana przez osoby sprawujące nadzór wraz z członkami wyższego kierownictwa, promuje rozwój i utrzymanie odpowiednich polityk i procesów rachunkowości, a także otwarte dzielenie się informacjami, co jest niezbędne dla wysokiej jakości sprawozdawczości finansowej.

70. Aby to osiągnąć, osoby sprawujące nadzór polegają na przejrzystej i konstruktywnej komunikacji z kierownictwem, pomagając mu w wywiązywaniu się z obowiązków w zakresie nadzoru nad

¹² W przypadku sektora publicznego, instytucje kontroli sektora publicznego zwykle nie podlegają zewnętrznemu regulatorowi sprawującemu nadzór publiczny. Odpowiadają one przed parlamentem, organami państwowymi, bądź równoważnymi, które od czasu do czasu mogą zadawać pytania dotyczące jakości działań kontrolnych.

¹³ W kontekście międzynarodowym, działania Międzynarodowego Forum Niezależnych Organów Regulacyjnych ds. Kontroli (International Forum of Independent Audit Regulators, IFIAR) ułatwiają dzielenie się wiedzą i promują lepszą koordynację pomiędzy regulatorami sprawującymi nadzór publiczny. Publikowane przez IFIAR kluczowe zasady działania niezależnych regulatorów sprawujących nadzór publiczny ([Core Principles for Independent Audit Regulators](#)) stwierdzają między innymi, iż "Zasady mają na celu wspieranie współpracy pomiędzy regulatorami i promowanie większej spójności nadzoru publicznego." Więcej informacji o działalności IFIAR można znaleźć na witrynie internetowej tej organizacji: www.ifiar.org



procesem sprawozdawczości finansowej. Do tego niezbędna jest dobra wola kierownictwa w zakresie omawiania z osobami sprawującymi nadzór takich kwestii, jak:

- Zidentyfikowane, potencjalnie istotne kwestie związane ze sprawozdawczością finansową i regulacjami.
- Założenia do istotnych osądów księgowych zastosowanych w procesie sprawozdawczości finansowej.
- Obszary możliwego wzmocnienia procesu sprawozdawczości finansowej.

71. Jeśli biegły rewident ma wątpliwości odnośnie do relacji pomiędzy zarządem a osobami sprawującymi nadzór, zwraca szczególną uwagę na potencjalne znaczące nieprawidłowości w zakresie kontroli wewnętrznej, błędy w procesie sprawozdawczości finansowej oraz ryzyko oszustwa. Ważne jest również, by biegły rewident starał się zrozumieć przyczyny słabości w tych relacjach, ponieważ charakter reakcji do zastosowania podczas badania będzie uzależniony od okoliczności. Na przykład, reakcja biegłego rewidenta w sytuacji, w której osoby sprawujące nadzór wątpią w uczciwość zarządu będzie inna niż w sytuacji, w której zarząd ma zastrzeżenia odnośnie do kompetencji osób sprawujących nadzór.
72. W przypadkach ekstremalnych, jeśli biegły rewident ma poważne wątpliwości co do relacji pomiędzy zarządem a osobami sprawującymi nadzór, powinien rozważyć, czy możliwe jest sprawne i efektywne przeprowadzenie badania, a co za tym idzie, czy wskazane jest kontynuowanie relacji z klientem.

4.6 Relacje pomiędzy zarządem a regulatorami

73. Zakres komunikacji pomiędzy finansowymi regulatorami a zarządem w zakresie sprawozdawczości finansowej kształtuje się różnie w różnych krajach i sektorach gospodarki. Niektórzy regulatorzy finansowi określają i egzekwują założenia sprawozdawczości finansowej i mogą zadawać kierownictwu pytania odnośnie do poszczególnych aspektów sprawozdań finansowych. To z kolei może powodować poruszenie tej samej kwestii przez kierownictwo w kontaktach z biegłym rewidentem, z możliwymi skutkami dla jakości badania w kolejnych latach. Ponadto, w niektórych sektorach takich jak bankowość, regulatorzy ostrożnościowi mogą podejmować bezpośrednie działania nadzorcze, obejmujące między innymi komunikację z zarządem. Biegły rewident analizuje tę komunikację, ponieważ jest ona źródłem istotnych informacji i spostrzeżeń.

4.7 Relacje pomiędzy zarządem a użytkownikami sprawozdań finansowych

74. Poza publikacją sprawozdań finansowych Zarząd może również wchodzić w bezpośrednie kontakty z użytkownikami, w szczególności inwestorami. Relacje takie obejmują między innymi publikację informacji prasowych dotyczących istotnych transakcji lub zdarzeń, a także organizację spotkań z analitykami i innych spotkań z inwestorami. Kontakty pomiędzy zarządem a użytkownikami sprawozdań finansowych dają możliwość pogłębienia rozumienia sprawozdań finansowych przez użytkowników. Ponadto, kontakty umożliwiające obustronną wymianę informacji, takie jak spotkania zarządu z inwestorami, mogą stanowić dla zarządu dodatkową motywację do dostarczania wysokiej jakości sprawozdawczości finansowej.
75. Bardziej ogólnie, użytkownicy tacy jak inwestorzy instytucjonalni mogą podnosić znaczenie jakości badania, przejawiając w kontaktach z kierownictwem zainteresowanie kwestiami, w odniesieniu



do których biegły rewident zajął publiczne stanowisko poprzez np. wydanie opinii z zastrzeżeniami, bądź też publikację oświadczenia dla akcjonariuszy, wyjaśniającego istotne sprawy.

4.8 Relacje pomiędzy osobami sprawującymi nadzór a regulatorami

76. Podobnie jak w przypadku zarządu, zakres kontaktów finansowych regulatorów z osobami sprawującymi nadzór kształtuje się w różny sposób w różnych krajach i branżach.
77. Choć jak dotąd miało miejsce stosunkowo niewiele kontaktów pomiędzy regulatorami sprawującymi nadzór publiczny a osobami sprawującymi nadzór, istnieje znaczny potencjał do takich relacji. Na przykład, w niektórych jurysdykcjach regulatorzy sprawujący nadzór publiczny przekazują, bądź wymagają od biegłych rewidentów przekazania informacji o ustaleniach z kontroli poszczególnych zleceń badania osobom sprawującym nadzór w odnośnych jednostkach. Ponadto, w ramach kontroli inspektorzy mogą zasięgać opinii osób sprawujących nadzór odnośnie do jakości poszczególnych zleceń badania.

4.9 Relacje pomiędzy osobami sprawującymi nadzór a użytkownikami sprawozdań finansowych

78. W wielu krajach, osoby sprawujące nadzór, w tym członkowie komitetów audytu, o ile takie występują, odpowiadają za określone aspekty nadzoru nad biegłymi rewidentami lub procesem badania. Postrzeganie jakości badania przez użytkowników będzie prawdopodobnie lepsze, jeśli będzie w nim aktywnie uczestniczył wysokiej jakości komitet audytu, działający w przejrzysty sposób. Niemniej jednak, stopień komunikowania użytkownikom przez osoby sprawujące nadzór sposobu, w jaki realizują te obowiązki, jest bardzo zróżnicowany.

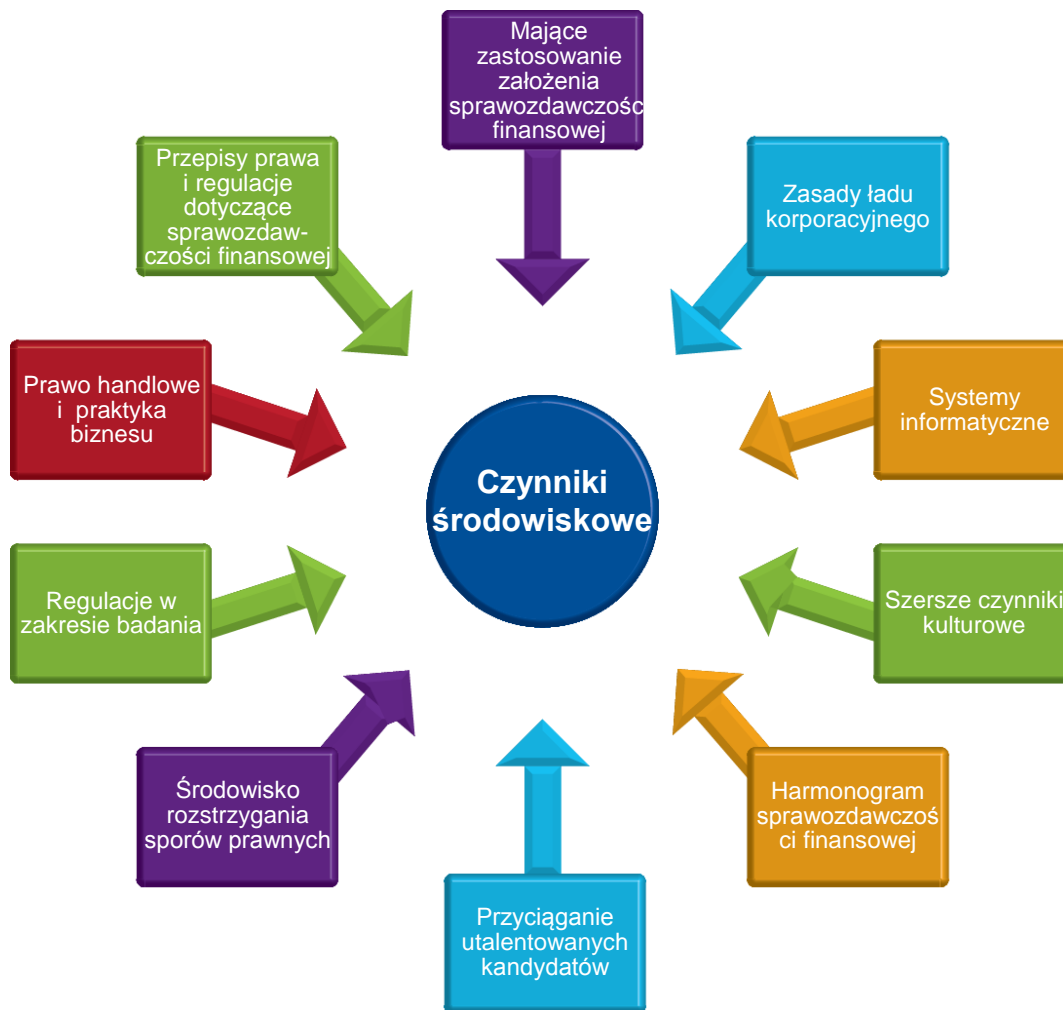
4.10 Relacje pomiędzy regulatorami a użytkownikami sprawozdań finansowych

79. W coraz większej liczbie krajów, zewnętrzna kontrola jakości badania wchodzi w skład systemu niezależnego nadzoru audytowego. Regulatorzy sprawujący nadzór publiczny zwykle publikują ogólne sprawozdania ze swojej działalności, co daje użytkownikom całościowy obraz poziomu jakości badania. Niektórzy regulatorzy publikują swoje ustalenia odnośnie do poszczególnych firm audytorskich, co dostarcza użytkownikom bardziej konkretnych informacji.



5 Czynniki środowiskowe

80. Środowisko sprawozdawczości finansowej i badania kształtuje się różnie w różnych krajach. W niektórych krajach praktyki biznesowe mogą być relatywnie bardziej nieformalne, a prawo handlowe relatywnie mniej rozwinięte. W takich krajach zewnętrzna sprawozdawczość finansowa może być stosowana w ograniczonym zakresie, a związane z nią oczekiwania użytkowników mogą być niewygórowane. W miarę rozwoju kraju, a w szczególności rozwoju i wzrostu firm, wiążącego się z potrzebą pozyskania finansowania na rynkach kapitałowych, środowisko to staje się bardziej złożone. Rośnie znaczenie sprawozdawczości finansowej, a oczekiwania użytkowników odnośnie do jej terminowej dostępności i wiarygodności stale rosną. W wyniku tego następuje ewolucja przepisów prawa, a także wymogów w zakresie sprawozdawczości finansowej oraz ładu korporacyjnego.
81. Owe czynniki środowiska – czy też czynniki kontekstu – mogą łącznie wpływać na charakter i jakość sprawozdawczości finansowej, a także, pośrednio lub bezpośrednio, na jakość badania. Biegli rewidenci, w miarę potrzeby, uwzględniają te czynniki, ustalając najlepszy sposób pozyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.
82. Czynniki środowiskowe obejmują:



5.1 Prawo handlowe i praktyka biznesu

83. Stopień sformalizowania trybu prowadzenia działalności gospodarczej pozostaje pod wpływem zwyczajów panujących w danym kraju i obowiązującego prawa handlowego. Na przykład, w niektórych krajach może panować zwyczaj zawierania transakcji w trybie nieformalnym, w oparciu o relację wzajemnego zaufania. Istnieją też środowiska, w których transakcje zawierane są w głównej mierze pomiędzy podmiotami powiązаныmi, jak np. firmy będące własnością różnych członków tej samej rodziny, czy też jednostki kontrolowane przez rząd.
84. Prawo handlowe wpływa na stopień sformalizowania transakcji pomiędzy podmiotami. W szczególności, przepisy dotyczące umów określają kiedy powstają prawa i obowiązki wynikające z zawarcia transakcji. W krajach, w których prawo handlowe jest mniej rozwinięte, zarząd może mieć problemy z ustaleniem roszczeń dotyczących własności i oceną adekwatności rezerw na zobowiązania.



85. W niektórych okolicznościach warunki zawarcia transakcji mogą być niejasne bądź nie zapisane, a umowy podlegać zmianom w trybie zgody ustnej. W takich okolicznościach trudno będzie o jasne rozpoznanie zakresów odpowiedzialności, a skuteczność systemów kontroli wewnętrznej będzie zmniejszona, tworząc możliwości oszustwa i korupcji. W takich okolicznościach, brak odpowiedniej dokumentacji będzie dla osób sprawujących nadzór skutkowało znacznymi trudnościami w zrozumieniu ekonomicznego charakteru transakcji i ustaleniu, czy zostały one w pełni i odpowiednio zaksięgowane.
86. Różnie kształtują się również postawy względem obowiązków podatkowych. W pewnych środowiskach kierownictwo może dążyć do minimalizacji zobowiązań podatkowych poprzez metody takie, jak opóźnianie wystawiania faktur, nawet jeśli zobowiązania z tytułu umowy zostały wykonane. W innych środowiskach może być utrzymywany więcej niż jeden zestaw ewidencji księgowej – np. jeden dla pozycji „ekonomicznej”, a drugi dla pozycji „podatkowej” – co może prowadzić do pewnych niejasności. Takie okoliczności prawdopodobnie komplikują sytuację i będą wymagać tworzenia rezerw na odroczone zobowiązania podatkowe, które zazwyczaj obciążone są znacznym stopniem niepewności wyceny.

5.2 Przepisy prawa i regulacje dotyczące sprawozdawczości finansowej

87. Przepisy prawa i regulacje dotyczące sprawozdawczości finansowej zazwyczaj są opracowywane w odpowiedzi na wymóg odpowiedzialności jednostek wobec ich interesariuszy. W przypadku spółek notowanych na giełdzie, w których istnieje dystans pomiędzy właścicielami a kierownictwem, regulacje i wymogi w zakresie ujawnień w sprawozdaniach finansowych projektowane są tak, by chronić interesy akcjonariuszy, którzy nie mają dostępu do wewnętrznych informacji finansowych. Dla odmiany, zakres regulacji i wymaganych ujawnień w innych jednostkach prawdopodobnie ustalony będzie na niższym poziomie, ponieważ interesariusze mogą być zaangażowani w zarządzanie jednostką, a co za tym idzie, mieć dostęp do informacji wewnętrznych.
88. Oprócz zapewnienia ogólnych ram prowadzenia działalności gospodarczej, przepisy prawa i regulacje mogą bezpośrednio wpływać na charakter i zakres informacji finansowych przedstawianych poszczególnym grupom interesariuszy, zwłaszcza jeśli są one rygorystycznie egzekwowane. W takich okolicznościach, przepisy prawa i regulacje mogą w sposób użyteczny:
- Definiować odpowiedzialność kierownictwa w odniesieniu do sprawozdawczości finansowej;
 - Określać sankcje nakładane na kierownictwo za fałszowanie sprawozdań finansowych;
 - Zachęcać do zachowania zgodności z wymogami sprawozdawczości finansowej poprzez mechanizmy nadzoru i egzekwowania;
 - Nakładać na kierownictwo jednostki obowiązek pełnej współpracy z biegłymi rewidentami, w tym dostarczenie wszystkich niezbędnych informacji i dostępu do nich; oraz
 - Określać sankcje dla kierownictwa za przedstawianie biegłym rewidentom nieprawdziwych informacji.
89. Niemniej jednak, nawet najsolidniejsze przepisy prawa i regulacje nie wyeliminują całkowicie niepożądanych postaw dotyczących zachowania zgodności z prawem czy nieetycznych praktyk



biznesowych. Zakres możliwości wpływania na zachowanie kierownictwa jednostki przez ramy prawne i regulacyjne jest zatem ograniczony.

5.3 Mające zastosowanie założenia sprawozdawczości finansowej

90. Założenia sprawozdawczości finansowej mają istotne znaczenie dla jakości sprawozdawczości finansowej. Jasne założenia sprawozdawczości finansowej pomagają zarządom w podejmowaniu decyzji w zakresie rachunkowości i zapewniają spójność ich stosowania. Niemniej jednak, nadmiernie skomplikowane założenia sprawozdawczości finansowej mogą utrudniać zarządowi zrozumienie wymogów rachunkowości, a osobom sprawującym nadzór właściwe nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej.
91. Trudności te dodatkowo wzmagają częste zmiany wymogów w zakresie sprawozdawczości finansowej i ujawnień, które mogą, przynajmniej w krótkim terminie, zwiększać zakres niespójności przy stosowaniu tych samych standardów przez różne jednostki.
92. Charakter i stopień złożoności założeń sprawozdawczości finansowej mogą również wpływać na postrzeganie jakości badania. Niektórzy uważają, że założenia sprawozdawczości finansowej oparte w nadmiernym stopniu na zasadach dają kierownictwu zbyt dużą swobodę w ujmowaniu transakcji w sposób dostosowany do celów kierownictwa i jednocześnie utrudniają biegłym rewidentom weryfikację. Z drugiej strony, są tacy, którzy uważają, że nadmierna koncentracja na regulacjach zachęca do przyjmowania postawy rygorystycznej zgodności z zasadami sprawozdawczości finansowej, co może oznaczać dla biegłych rewidentów trudności ze skoncentrowaniem się na treści transakcji i z weryfikacją rzetelnej prezentacji sprawozdań finansowych.
93. W ostatnich latach rozwój sprawozdawczości finansowej w coraz większym stopniu zorientowany był na spełnianie potrzeb użytkowników w zakresie informacji finansowej bardziej „przydatnej”, nawet jeśli miałyby one być przy tym bardziej subiektywne i mniej „wiarygodne”. Doprowadziło to w szczególności do powstania trendu szerszego wykorzystania wyceny w wartości godziwej i innych szacunków, co może skutkować znaczną niepewnością wyceny. Ujawnienia dotyczące poczynionych założeń i niepewności wyceny (np. analizy wrażliwości) stanowią integralny element wiernego odzwierciedlenia takich kwot w sprawozdaniach finansowych. Jednak niektóre z takich ujawnień, jak np. strategie zabezpieczeń i zarządzania ryzykiem, mają charakter jakościowy. W związku z tym, są tacy, którzy kwestionują „sprawdzalność” takich informacji finansowych, ponieważ trudniej jest obiektywnie zweryfikować tego typu kwoty w porównaniu z innymi pozycjami sprawozdań finansowych, takimi jak np. środki pieniężne. Wyzwania dla badania, jakie wynikają z takiej sytuacji to między innymi:
 - Zapewnienie, iż alokowano wystarczającą ilość czasu wyższych rangą członków zespołu przeprowadzającego badanie na ukierunkowanie prac audytorskich, ich weryfikację i nadzór nad ich wykonaniem, a nie spożytkowano nieproporcjonalnie dużej jego części na rozwiązywanie złożonych problemów rachunkowości.
 - Zbieranie niezbędnych informacji i dokonywanie odpowiednich osądów w sytuacji, w której decyzje odnośnie do ujęcia, wyceny i ujawnień mogą być w znacznym stopniu oparte na osądzie kierownictwa w zakresie stosowania odnośnych wymogów sprawozdawczości finansowej, zwłaszcza jeśli chodzi o założenia, prawdopodobieństwo, prognozy, bądź zastosowanie skomplikowanych modeli.



- Potwierdzenie intencji zarządu, zwłaszcza jeśli nie miał on w przeszłości do czynienia z identycznymi sytuacjami, jeśli mające zastosowanie założenia sprawozdawczości finansowej oferują alternatywne metody ujęcia księgowego w zależności od planowanych działań jednostki (np. w zależności od tego, czy aktywa przeznaczone są do obrotu czy też utrzymywane do terminu zapadalności).
 - Weryfikacja wartości godziwej instrumentów finansowych, jeśli nie istnieje dla nich aktywny rynek, a wycena oparta jest na niemożliwych do zaobserwowania założeniach. W takich sytuacjach, wyliczenie wartości godziwej może wymagać zastosowania złożonych modeli i założeń w znacznym stopniu opartych na osądzie, co często wymaga specjalistycznej wiedzy.
 - Założenia sprawozdawczości finansowej zwykle nie zawierają wymogów i wskazówek dla kierownictwa w zakresie sporządzenia i udokumentowania odpowiedniego uzasadnienia dokonanych osądów.
94. Stopień, w jakim konieczne jest zastosowanie szacunków księgowych obarczonych znacznym stopniem niepewności wyceny, różni się w zależności od branży, w jakiej działa jednostka oraz od ogólnego środowiska gospodarczego:
- Niektóre firmy mają stosunkowo krótki cykl biznesowy i ich dobra i usługi są wytwarzane i sprzedawane w stosunkowo krótkim czasie. W takich jednostkach istnieje dość bliska korelacja pomiędzy zyskami a gotówką. W innych, cykl biznesowy jest dłuższy i istnieje potrzeba bardziej rozbudowanych szacunków.
 - Niektóre jednostki, jak np. banki, prowadzą aktywny obrót instrumentami finansowymi, podczas gdy inne korzystają z nich bardzo rzadko.
 - Okresy słabej koniunktury gospodarczej prawdopodobnie będą pociągać za sobą potrzebę szacowania wartości możliwej do uzyskania i rezerw na utratę wartości. W takich sytuacjach prawdopodobne jest również wystąpienie podwyższonego ryzyka w zakresie zdolności partnerów handlowych jednostki, jak też i jej samej, do kontynuowania działalności.

5.4 Systemy informatyczne

95. Do obsługi wysokiej jakości sprawozdawczości finansowej niezbędne są solidne systemy informatyczne. W niektórych jurysdykcjach istnieją konkretne wymagania prawne i standardy dotyczące systemów rachunkowości i innych systemów informatycznych jednostki oraz kontroli wewnętrznej w tym zakresie. W wielu jurysdykcjach jednak takie wymogi i standardy nie występują. Mogą też istnieć konkretne przepisy prawa i regulacje dotyczące uwzględniania przez biegłego rewidenta systemów informatycznych, ale nawet jeśli takie przepisy nie istnieją, charakter i jakość systemów informatycznych jednostki będzie wpływać na charakter i zakres pozyskanych dowodów badania oraz czas potrzebny na ich zebranie.
96. Operacje gospodarcze prowadzone przez mniejsze jednostki często są mniej skomplikowane i obejmują niewielką liczbę źródeł dochodów i prowadzonych działalności. W takich przypadkach, systemy rachunkowości są zazwyczaj uproszczone i korzystają z mniej skomplikowanych technologii; czasami mechanizmy sformalizowanej kontroli wewnętrznej mogą być ograniczone.



97. O ile podstawowe systemy rachunkowości w wielu jednostkach mogą być dobrze kontrolowane i niezawodne, o tyle wymogi w zakresie sprawozdawczości finansowej obejmują coraz większą ilość dodatkowych informacji, zwłaszcza w części sprawozdań finansowych zawierającej informacje dodatkowe i objaśnienia. Informacje odnośnie do kwestii, takich jak wartość godziwa aktywów i niefinansowe kluczowe wskaźniki działalności często muszą być pozyskiwane odrębnie, bądź też z systemów, które zazwyczaj nie wchodzą w skład systemu rachunkowości. Informacje takie mogą nie być pod tak ścisłą kontrolą jak informacje z systemów rachunkowości i może mieć to wpływ na ogólną jakość sprawozdawczości finansowej.
98. Systemy informacyjne zwykle są skomputeryzowane. Choć systemy komputerowe zazwyczaj prawidłowo przetwarzają informacje, to charakteryzują się one pewnymi słabościami systemowymi, jak też mogą stwarzać problemy w zakresie bezpieczeństwa i ciągłości. Efektywne zasady ładu korporacyjnego często wymagają od działów audytu wewnętrznego zapewnień co do niezawodności systemów informatycznych jednostki w celu prezentacji, w miarę potrzeb, kierownictwu lub osobom sprawującym nadzór.
99. Znaczenie systemów informatycznych wykracza poza sprawozdawczość finansową; jednostki w coraz większym stopniu uzależnione są od skomplikowanych systemów i technologii stanowiących ich podstawę. Na przykład:
- Wiele firm produkcyjnych opiera się na zautomatyzowanych procesach w celu zarządzania procesami produkcji 'just in time'.
 - Wiele jednostek sprzedaży detalicznej opiera się na zautomatyzowanych systemach zaopatrzenia i dystrybucji.
 - Niektóre sklepy prowadzą działalność wyłącznie w trybie online.
 - Większość instytucji finansowych i firm telekomunikacyjnych, jak również wiele ważnych jednostek sektora publicznego, opiera się na zautomatyzowanych systemach w celu obsługi i przetwarzania znacznego wolumenu transakcji, szybko i dokładnie, często w skali globalnej.
100. Awaria systemów w jednostkach uzależnionych od technologii informatycznych może skutkować znacznymi kosztami dla jednostki, a w ekstremalnych przypadkach nawet doprowadzić do jej bankructwa.

5.5 Zasady ładu korporacyjnego

101. Niezależnie od szczegółowych wymogów mających zastosowanie założeń sprawozdawczości finansowej, jakość sprawozdawczości finansowej uzależniona jest od stopnia motywacji kierownictwa do ujawniania wiernych i rzetelnych informacji finansowych oraz posiadania niezbędnej w tym zakresie wiedzy i umiejętności.
102. Nadzór nad działaniami zarządu przez osoby sprawujące nadzór determinuje oczekiwania co do określonego zachowania oraz motywuje zarząd do wywiązywania się z obowiązków. Solidne praktyki w zakresie ładu korporacyjnego mogą mieć pozytywny wpływ na wiarygodność sporządzanych przez jednostkę informacji finansowych.
103. W wielu jednostkach – zwłaszcza większych – istnieją komitety audytu, które wzmacniają ład korporacyjny, zwłaszcza jeśli ich członkowie są niezależni od zarządu i dysponują odpowiednimi kompetencjami w zakresie finansów. Różnice w zakresie solidności systemów ładu korporacyjnego



mogą wpływać na prezentowane podejście do audytu oraz relacje z zarządem i osobami sprawującymi nadzór.

104. Efektywne zarządzanie jest równie istotne dla małych jednostek, choć ich struktura własnościowa może oznaczać, że formalne struktury ładu korporacyjnego są mniej istotne, a komitety audytu tworzone są rzadziej. W wielu mniejszych jednostkach nie ma istotnego rozróżnienia pomiędzy zarządem a osobami sprawującymi nadzór. Obydwie role zazwyczaj pełni właściciel-menedżer.
105. Postrzeganie jakości sprawozdawczości finansowej jednostki przez użytkowników prawdopodobnie poprawi się, jeśli użytkownicy będą sądzić, iż komitet audytu składa się z osób niezależnych od kierownictwa i posiadających odpowiedni poziom kompetencji w zakresie finansów. Zaufanie prawdopodobnie również wzrośnie, jeśli użytkownicy zostaną powiadomieni, być może w formie corocznego sprawozdania, o działaniach podjętych przez komitet audytu, głównych kwestiach, które były poruszane oraz podstawach dla wyciągniętych wniosków.
106. W ramach struktur ładu korporacyjnego i kontroli wewnętrznej wiele większych jednostek tworzy funkcję audytu wewnętrznego. Choć cele i zakres takiej funkcji są bardzo zróżnicowane, zazwyczaj obejmuje ona działania z zakresu atestacji i doradztwa mającego na celu ocenę i poprawę procesu zarządzania jednostką, zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej. Osoby sprawujące nadzór mogą nadzorować funkcję audytu wewnętrznego i prawdopodobnie będą dążyć do zapewnienia odpowiednich interakcji pomiędzy pracą zewnętrznego biegłego rewidenta a pracą funkcji audytu wewnętrznego.
107. W odniesieniu do audytu zewnętrznego, fundamentalne znaczenie ma postawa kierownictwa jednostki, zwykle jej dyrektorów. Niektórzy mogą uważać badanie przez niezależnego biegłego rewidenta wyłącznie za wymóg regulacyjny, którego koszt należy minimalizować. Inni mogą cenić badanie przez biegłego rewidenta jako rygorystyczny proces, potwierdzający wiarygodność informacji finansowych publikowanych przez jednostkę, a także dający możliwość wysłuchania kompetentnych spostrzeżeń niezależnego i doświadczonego obserwatora z zewnątrz w odniesieniu do rodzajów ryzyka, przed jakimi stoi jednostka, jej środowiska kontroli oraz procesu sprawozdawczości finansowej. Osoby sprawujące nadzór mogą mieć pozytywny wpływ na jakość badania, wykazując aktywne zainteresowanie pracą biegłego rewidenta i podejmując stosowne działania, jeśli ich zdaniem odpowiednia jakość badania nie została zapewniona.
108. W większych jednostkach, szczególnie w spółkach notowanych na giełdzie, komitety audytu tworzone są często w celu nadzorowania relacji pomiędzy jednostką a biegłym rewidentem. Nadzór ten może obejmować między innymi wybór biegłego rewidenta, ocenę jego niezależności (w tym świadczenie usług innych niż badanie sprawozdań finansowych) oraz zatwierdzanie wynagrodzenia biegłego rewidenta. Dopóki komitet audytu kieruje się bardziej chęcią maksymalizacji jakości badania niż minimalizacji kosztów, komitety audytu pomagają w zapewnieniu, iż do badania alokowane będą odpowiednie i wystarczające zasoby.
109. Niektóre komitety audytu mają również obowiązek bezpośredniego dbania o jakość badania i realizują ten obowiązek w ramach procesu ponownego zatrudnienia biegłego rewidenta lub podczas rozważania wysokości wynagrodzenia za badanie. Zadanie to jest ułatwione, jeśli komitet audytu dysponuje formalnym procesem i kryteriami pozwalającymi na opisanie cech jakości badania. Postrzeganie jakości badania przez komitet audytu będzie w pewnym stopniu zależeć od



relacji z biegłym rewidentem (zob. akapity 53 do 56), a w szczególności od oceny jego zawodowego sceptycyzmu.

110. Zazwyczaj istnieje relacja pomiędzy jakością badania a jakością i ilością zasobów przeznaczonych na jego wykonanie; zazwyczaj jej odzwierciedleniem jest wynagrodzenie za badanie. Niemniej jednak, niskie wynagrodzenie za badanie nigdy nie może stanowić uzasadnienia dla przeznaczenia na badanie niewystarczających zasobów i niemożności pozyskania odpowiednich dowodów badania. Ważne jest, by komitet audytu rozważył, czy na badanie przeznaczono wystarczającą ilość czasu. Jest to szczególnie istotne w sytuacjach, w których wynagrodzenie za badanie negocjowane jest bezpośrednio z zarządem. Zarząd często ma znaczny wpływ na ustalenie wysokości wynagrodzenia za badanie, a może postrzegać jakość badania z odmiennej perspektywy niż komitet audytu.

5.6 Szersze czynniki kulturowe

111. Kultura danego kraju może mieć bezpośredni wpływ na postawy i działania wszystkich interesariuszy - uczestników łańcucha sprawozdawczości finansowej oraz pośrednio wpływać na charakter i zakres wymogów w zakresie rachunkowości, jak też na przepisy prawa i regulacje.
112. Czynniki kulturowe to między innymi:
- Postawy względem władzy – stopień nierówności panujących w społeczeństwie („dystans do władzy”) może kształtować się różnie i mieć wpływ na to, w jaki sposób osoby niższej rangą komunikują się z osobami wyższej rangą i vice versa.
 - Unikanie niepewności - różne osoby różnie radzą sobie z niepewnością, co może wpływać na ich potrzebę struktury i reakcję na sytuacje nieustrukturyzowane.
 - Zachowania zbiorowe – zakres oczekiwań społecznych w odniesieniu do działania zbiorowego lub indywidualnego.
 - Przejrzystość – wartość określająca uznawany przez społeczeństwo, właściwy punkt równowagi pomiędzy przejrzystością a poufnością.
113. Te czynniki kulturowe prawdopodobnie będą wpływać na obiektywizm i sceptycyzm zawodowy, a także na tryb współpracy pomiędzy poszczególnymi osobami, dokonywanie przez nie osądów i komunikowanie się z innymi.
114. Różnice w zakresie praktyk biznesowych i czynników kulturowych mogą stanowić w praktyce wyzwanie zarówno dla jednostek prowadzących działalność w skali międzynarodowej, jak i dla ich biegłych rewidentów. Zarząd grupy może podjąć decyzję o przedsięwzięciu konkretnych działań mających łagodzić skutki takich wyzwań, poprzez wdrożenie i utrzymanie efektywnych systemów kontroli sprawozdawczości finansowej, jednolitych dla całej grupy. Działania takie mogą obejmować na przykład:
- Jednolite polityki i procedury we wszystkich krajach, gdzie działa grupa.
 - Programy przeznaczone dla całej grupy, np. kodeksy postępowania i programy zapobiegania oszustwom.
 - Ocenę przez audytorów wewnętrznych prawidłowości i kompletności informacji finansowych otrzymywanych od jednostek wchodzących w skład grupy.



- Centralny monitoring działalności jednostek wchodzących w skład grupy i kontrolę ich wyników finansowych.
- Regularne wizytacje przedstawicieli zarządu grupy.
- Delegowanie personelu.

Rozumienie różnic w zakresie praktyk biznesowych i szerszych czynników kulturowych pomaga biegłemu rewidentowi grupy w planowaniu i realizacji badania sprawozdań finansowych w poszczególnych jurysdykcjach, w których działają jednostki grupy.

5.6.1 Postawy względem władzy

115. W niektórych kulturach istnieje znaczne zróżnicowanie władzy pomiędzy osobami na poszczególnych szczeblach struktur hierarchicznych, co wpływa na zachowania i komunikację. Na przykład, w niektórych kulturach kwestionowanie opinii osób wyższych rangą przez pracowników niższych rangą może być uznane za oznakę braku szacunku. Nadmierny szacunek dla władzy może wpływać zarówno na gotowość mniej doświadczonych księgowych w jednostce do zgłaszania przełożonym swoich obaw, jak i na relacje w ramach zespołu przeprowadzającego badanie.
116. Badanie sprawozdań finansowych to proces, który wymaga ścisłej współpracy zespołu oraz jasnej komunikacji zarówno z osobami wyższymi jak i niższymi rangą. Proces badania wymaga także sceptycznego nastawienia. W kulturach, w których istnieje znaczne zróżnicowanie poziomów władzy, mniej doświadczeni audytorzy mogą mieć trudności z bezpośrednim zadawaniem pytań osobom na wysokim szczeblu. W takich sytuacjach audytorzy mogą się raczej zdecydować na rozszerzenie badania dokumentacji niż na bezpośrednie kwestionowanie działań kierownictwa poprzez zadawanie pytań.

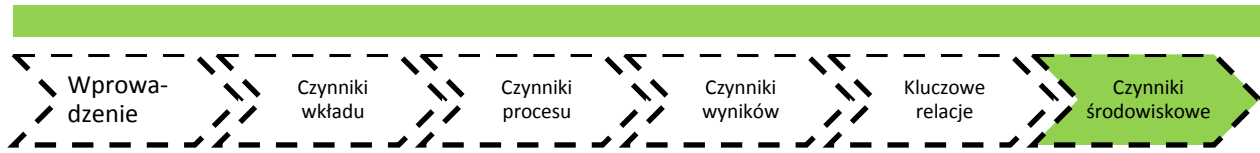
5.6.2 Unikanie niepewności

117. W niektórych kulturach niepewność tolerowana jest lepiej niż w innych. Może to wpływać na postawy podejmowania większego ryzyka, lub przeciwnie, większego konserwatyzmu. Konserwatyzm prawdopodobnie wpłynie na strategię działania opracowywane przez kierownictwo i zachowania w obrębie jednostki, jak również na osądy księgowo, stanowiące nieodłączny element sprawozdawczości finansowej.
118. Unikanie niepewności prawdopodobnie będzie także miało wpływ na ocenę ryzyka przez biegłego rewidenta oraz na ilość dowodów badania, jaka będzie uznawana za wystarczającą i odpowiednią.

5.6.3 Zachowania zbiorowe

119. W niektórych kulturach społeczeństwo przywiązuje bardzo dużą wagę do zachowań zbiorowych, takich jak lojalność względem państwa, pracodawcy lub rodziny. W takich okolicznościach bardziej prawdopodobne jest, że poszczególne osoby będą się stosować do określonych dla grupy norm i procesów. Z kolei w innych społeczeństwach ceniony jest indywidualizm; mimo, że może to zachęcać do większego zawodowego sceptycyzmu, prawdopodobnie będzie również prowadzić do większego zróżnicowania zachowań i wyników.

5.6.4 Przejrzystość



120. Kolejnym aspektem kulturowym, który może wpływać na sprawozdawczość finansową i efektywność relacji biegłego rewidenta z zarządem jest stopień tajności i poufności informacji, oczekiwany w działalności gospodarczej. Brak otwartości i przejrzystości zarządu może utrudnić biegłym rewidentom uzyskanie niezbędnej wiedzy odnośnie do działalności jednostki, umożliwiającej właściwą identyfikację i ocenę ryzyka znaczącego zniekształcenia w sprawozdaniach finansowych.

5.7 Regulacje w zakresie badania

121. Regulacja obejmuje między innymi nadawanie firmom i osobom fizycznym uprawnień do przeprowadzania badania sprawozdań finansowych, stanowienie standardów, kontrolę jakości wykonywanych badań, a także podejmowanie działań dyscyplinarnych w przypadku niezachowania zgodności ze standardami i nieprawidłowo wykonywanych badań. Funkcje te zazwyczaj realizowane są na szczeblu krajowym, przez niezależnych regulatorów sprawujących nadzór publiczny, organizacje zawodowe księgowych, bądź też łącznie przez te instytucje w rozmaity sposób.
122. Prawo, standardy badania oraz standardy etyczne stanowią podstawę wielu aspektów regulacji. Standardy badania i standardy etyczne stanowione są co prawda na poziomie krajowym, jednak standardy krajowe w coraz większym stopniu czerpią ze standardów międzynarodowych, publikowanych przez IAASB i IESBA.
123. Wymogi standardów badania i innych odpowiednich standardów są najbardziej skuteczne wtedy, kiedy są odpowiednio egzekwowane. Obejmuje to status prawny standardów, kontrolę przeprowadzonych badań, procedury wyjaśniające w przypadku skarg dotyczących nieprawidłowej realizacji badania oraz, w miarę potrzeby, podejmowanie działań dyscyplinarnych.
124. Kontrola przeprowadzanych badań zazwyczaj realizowana jest na poziomie krajowym przez odrębną firmę audytorską (system recenzowania wzajemnego), zawodową organizację księgowych (czasem w oparciu o delegację zadań przez regulatora), bądź też przez niezależnego regulatora sprawującego nadzór publiczny. Przepisy prawa i regulacje w coraz większym stopniu wymagają, by kontrola przeprowadzonych badań w spółkach notowanych na giełdzie, a czasem także w innych jednostkach zainteresowania publicznego, wykonywana była przez niezależnego regulatora sprawującego nadzór publiczny.
125. Zewnętrzne inspekcje przeprowadzonych badań stanowią ważny mechanizm oceny zachowania przez biegłego rewidenta zgodności ze standardami badania, a także, w zależności od posiadanego przez inspektorów mandatu, innych aspektów jakości badania. Działania podejmowane przez firmy audytorskie w celu wyeliminowania słabości wykrytych w ramach inspekcji mogą prowadzić do poprawy jakości badania. W dłuższym okresie istotne ustalenia z kontroli przeprowadzanych badań powinny być dokumentowane i przekazywane w ramach informacji zwrotnej instytucjom stanowiącym standardy.
126. Wyniki kontroli w firmach audytorskich często są publikowane. Publikowanie wyników kontroli prowadzi do większej świadomości problematyki jakości badania wśród interesariuszy.
127. Skuteczne systemy dyscyplinarne stanowią dla firm audytorskich motywację do zachowania zgodności ze standardami oraz dają pozostałym interesariuszom większą pewność co do jakości badania. Skuteczne systemy dyscyplinarne wymagają, by osoby odpowiedzialne za czynności



wyjaśniające i dyscyplinarne dysponowały w tym zakresie wyraźnym mandatem oraz zasobami wystarczającymi do realizacji tych zadań.

5.8 Środowisko rozstrzygnięcia sporów prawnych

128. Oprócz bezpośrednich kosztów ponoszonych w związku z realizacją badania, możliwe jest, że firma audytorska będzie zmuszona zapłacić odszkodowanie w wyniku przegranego procesu sądowego związanego z niewykryciem istotnych nieprawidłowości w trakcie badania. Ryzyko sporu prawnego i jego wpływ na jakość badania kształtuje się różnie w różnych krajach.
129. Niektórzy uważają, że ryzyko sporu prawnego prowadzi do poprawy jakości badania, ponieważ biegły rewident będzie dążyć do minimalizacji ryzyka niewykrycia nieprawidłowości w trakcie badania. Inni uważają, że ryzyko sporu prawnego będzie mieć negatywny wpływ na jakość badania, ponieważ będzie prowadzić do nastawienia raczej na „listę kontrolną”, niż na chęć rozważenia możliwości odniesienia się do ryzyka badania w innowacyjny sposób. Ponadto uważa się, że ryzyko sporów prawnych może zniechęcać utalentowanych kandydatów do rozpoczęcia praktyki w zawodzie biegłego rewidenta bądź do pozostania w tym zawodzie.

5.9 Przyciąganie utalentowanych kandydatów

130. Badanie sprawozdań finansowych to wysiłek intelektualny, wymagający kierowania się prawidłowym osądem, dociekliwości, a także znacznej wiedzy w zakresie biznesu, sprawozdawczości finansowej oraz standardów badania. Choć organizacje zawodowe starają się wyposażać kandydata w niezbędne kompetencje, to skuteczność tych wysiłków będzie nieuchronnie uzależniona od profilu kandydatów.
131. Ważną grupę kandydatów w wielu krajach stanowią absolwenci uczelni, a wielu spośród nich specjalizuje się w rachunkowości i biznesie. Takie wykształcenie daje kandydatowi zarówno niezbędną wiedzę, jak i odpowiednią postawę etyczną.
132. Rekrutacja do zawodu kandydatów o odpowiednim profilu ma kluczowe znaczenie dla jakości badania. Atrakcyjność zawodów księgowych musi być prezentowana potencjalnym kandydatom na jak najwcześniejszym etapie. Niemniej jednak, atrakcyjność zawodu biegłego rewidenta jest różna w różnych krajach i pozostaje pod wpływem takich czynników jak reputacja i status zawodu, jak też czynników bardziej bezpośrednich, takich jak relatywny poziom wynagrodzeń i postrzegany prawdopodobny nakład pracy. Jeśli brakuje odpowiednio wykształconych potencjalnych kandydatów, trudno będzie przyciągnąć do zawodu osoby o odpowiednim profilu.

5.10 Harmonogram sprawozdawczości finansowej

133. Ramy czasowe, w jakich powinno być przeprowadzone badanie mogą wpływać na procesy sprawozdawczości finansowej i sposób zatwierdzania sprawozdań finansowych przez kierownictwo i osoby sprawujące nadzór. Przyspieszony reżim sprawozdawczości finansowej wprowadzany w wielu jurysdykcjach ogranicza również możliwości biegłego rewidenta, jeśli chodzi o wykonanie szczegółowych prac po zakończeniu okresu sprawozdawczego. W wyniku tego, biegli rewidentenci w coraz większym stopniu muszą polegać na systemach kontroli wewnętrznej i wykonywać czynności badania przed zakończeniem okresu sprawozdawczego.



134. Na czas przygotowania informacji finansowych wpływa również obowiązek spółek notowanych na giełdzie w zakresie wczesnej publikacji szacunkowych dochodów lub wstępnych wyników. W niektórych jurysdykcjach biegły rewident musi potwierdzić takie dane, bądź też wykonać w odniesieniu do nich określone prace. Z jednej strony zaletą takiego rozwiązania jest fakt, że biegły rewident będzie mieć większą pewność odnośnie do wyników finansowych przed upublicznieniem informacji, ale, z drugiej strony, powoduje ono dodatkową presję czasu.
135. W przypadku badania mniejszych jednostek terminy sprawozdawczości mogą być mniej uciążliwe niż dla spółek notowanych na giełdzie, co pozwala biegłemu rewidentowi na korzystanie z dowodów badania uzyskanych na podstawie transakcji i zdarzeń następujących po dniu bilansowym. Ponadto, mniejsze jednostki rzadziej bywają zmuszone do publikacji szacunkowych dochodów przed ukończeniem badania. Niemniej jednak, mniejsze jednostki często przedstawiają roczne, miesięczne lub kwartalne nieaudytowane sprawozdania finansowe bankom i innym dostawcom kapitału.

Złożoność definicji jakości badania

1. Termin „jakość badania” często pojawia się w dyskusjach pomiędzy interesariuszami, w komunikatach regulatorów, instytucji stanowiących standardy, a także w badaniach naukowych i ustalaniu polityki. Jakość badania to złożony temat i nie ma ona jednej powszechnie przyjętej definicji lub też uznanej analizy.
2. Celem badania jest zwiększenie zaufania użytkowników do sprawozdań finansowych. Cel ten jest realizowany poprzez zebranie przez biegłego rewidenta odpowiednich i wystarczających dowodów badania, w celu wyrażenia opinii odnośnie do tego, czy sprawozdania finansowe, we wszystkich istotnych aspektach, zostały sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Często wspomniana opinia stwierdza, czy sprawozdania finansowe prezentują „rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach” bądź też prezentują „wierny i rzetelny obraz” sytuacji finansowej jednostki na koniec okresu sprawozdawczego, jak również jej wyników i przepływów pieniężnych za dany okres sprawozdawczy, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
3. Choć prawo krajowe i standardy rachunkowości określają kryteria „rzetelnej prezentacji”, wiele aspektów procesu sprawozdawczości finansowej, a co za tym idzie, również procesu badania sprawozdań finansowych, wymaga zastosowania osądu.
4. Standardy badania stanowią ważną podstawę, na której opiera się jakość badania. W szczególności, MSB publikowane przez IAASB opisują cele biegłego rewidenta¹ i określają minimalne wymogi. Niemniej jednak, większość wymogów zawartych w MSB albo stanowi założenia dla dokonania osądu podczas badania albo też wymaga dokonania takiego osądu dla ich właściwego zastosowania.
5. W związku z tym, badanie sprawozdań finansowych jest dyscypliną, która opiera się na kompetentnych osobach, wykorzystujących swoje doświadczenie i kierujących się uczciwością, obiektywizmem i sceptycyzmem zawodowym w celu dokonania odpowiednich osądów znajdujących potwierdzenie w faktach i okolicznościach związanych ze zleceniem badania. Cechy takie, jak wytrwałość i solidność są również istotne dla zapewnienia, iż w sprawozdaniach finansowych zostaną dokonane niezbędne poprawki, bądź też, jeśli poprawki nie zostaną wprowadzone, dla zapewnienia, że w opinii biegłego rewidenta zostaną zawarte stosowne zastrzeżenia.
6. Oprócz elementów badanych sprawozdań finansowych, mających charakter osądu, istnieje szereg czynników utrudniających opis i ocenę jakości badania, w tym między innymi:

¹ Por. akapit 11 MSB 200, *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z międzynarodowymi standardami badania*:

Przy przeprowadzaniu badania sprawozdań finansowych ogólne cele biegłego rewidenta stanowią:

- (a) uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdania finansowe zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej; oraz
- (b) sporządzenie sprawozdania na temat sprawozdań finansowych i przekazanie stosownie do wymogów MSB informacji zgodnych z ustaleniami biegłego rewidenta.

- Występowanie bądź brak istotnych zniekształceń w badanych sprawozdaniach finansowych daje tylko częściową informację o jakości przeprowadzonego badania.
- Badania nie są jednakowe, a kryterium tego, co stanowi odpowiednie i wystarczające dowody badania dla potrzeb wyrażenia opinii jest, w pewnym stopniu, oparte na osądzie.
- Punkty widzenia w odniesieniu do jakości badania różnią się w zależności od grupy interesariuszy.
- Przejrzystość wykonywanych prac i ustaleń badania jest ograniczona.

Występowanie bądź brak istotnych zniekształceń w badanych sprawozdaniach finansowych daje tylko częściową informację o jakości przeprowadzonego badania

7. Biorąc pod uwagę cele badania, istnienie w sprawozdaniach finansowych istotnych zniekształceń nie wykrytych w toku badania może wskazywać na nieprawidłowo przeprowadzone badanie. Jednakże brak istotnych zniekształceń sam w sobie nie może być jedynym miernikiem jakości badania, ponieważ możliwe jest, że nie było żadnych istotnych zniekształceń do wykrycia.
8. Nawet istnienie w zbadanych sprawozdaniach finansowych niewykrytych istotnych zniekształceń nie musi świadczyć o niskiej jakości przeprowadzonego badania, ponieważ badanie ma zapewnić wystarczającą, nie zaś absolutną, pewność, że sprawozdania finansowe nie zawierają istotnych zniekształceń. Różnica pomiędzy absolutną a wystarczającą pewnością jest szczególnie istotna w sytuacjach, gdy zniekształcenia wynikają z oszustwa, które zostało ukryte w drodze fałszerstwa, zmywy i celowego zniekształcenia sprawozdań finansowych.
9. Model badania odzwierciedla jego wewnętrzne ograniczenia; badanie ma na celu uzyskanie wystarczającej, nie zaś absolutnej pewności, co oznacza, że istnieje możliwość występowania niewykrytych istotnych zniekształceń. Jeśli zniekształcenia takie zostaną następnie wykryte, trudno jest ustalić, czy fakt, iż nie zostały wcześniej wykryte wynika z ograniczeń ogólnego modelu badania, czy też z niewystarczającej jakości danego pojedynczego badania.
10. Koncepcje „odpowiednich i wystarczających dowodów badania” oraz „wystarczającej pewności” są ze sobą blisko powiązane. Żadnej z nich nie da się precyzyjnie zdefiniować, ale obie muszą być uwzględnione w kontekście mających zastosowanie standardów i ustalonych praktyk.

Badania nie są jednakowe, a kryterium tego, co stanowi odpowiednie i wystarczające dowody badania dla potrzeb wyrażenia opinii jest, w pewnym stopniu, oparte na osądzie

11. Nie istnieją dwie dokładnie takie same jednostki, a co za tym idzie, wymagany zakres prac i osądów również z konieczności będzie różny. W związku z tym, definicja tego, co stanowi „odpowiednie i wystarczające dowody badania” jest kwestią, w pewnym stopniu, zawodowego osądu odzwierciedlającego wielkość, charakter i złożoność jednostki, branżę i wynikające z niej ramy regulacyjne, w obrębie których jednostka funkcjonuje, a także dokonaną przez biegłego rewidenta ocenę ryzyka występowania istotnych zniekształceń w sprawozdaniach finansowych sporządzonych przez kierownictwo jednostki.
12. Firmy audytorskie to zwykle jednostki nastawione na zysk, a rentowność firmy zwykle wynika z relacji pomiędzy pobieranymi wynagrodzeniami za badanie a kosztem zebrania odpowiednich i wystarczających dowodów badania. Może to u stron trzecich wywoływać wrażenie, że niezależnie od zastosowania standardów badania i wymogów etycznych, firmy audytorskie mogą być krótkoterminowo zmotywowane do tego, by ograniczać ilość pracy wykonywanej w ramach

badania, przyznając równocześnie, że w dłuższym okresie konieczna jest systematyczna realizacja badań wysokiej jakości, tak by chronić reputację firmy i uniknąć potencjalnie szkodliwych działań regulacyjnych lub prawnych. Ponadto, w przypadku sektora publicznego, choć instytucje kontroli sektora publicznego nie są jednostkami nastawionymi na zysk, ograniczenia budżetowe mogą nastrożać dodatkowe trudności dotyczące zapewnienia co do wykonania odpowiedniej ilości pracy.

Punkty widzenia w odniesieniu do jakości badania różnią się w zależności od grupy interesariuszy

13. Punkty widzenia w odniesieniu do jakości badania różnią się w zależności od grupy interesariuszy. Samo w sobie nie jest to zaskakujące, ponieważ poziom ich bezpośredniego zaangażowania w badanie oraz dostępu do informacji potrzebnych do badania jest bardzo zróżnicowany; wartość, jaką przedstawia sobą badanie jest również inna dla różnych interesariuszy.
14. Interesariusze spółek notowanych na giełdzie nie mają dostępu do komunikacji prowadzonej w ramach badania, z wyjątkiem jej upublicznionych części. Dla odmiany, interesariusze innych jednostek często mają bezpośredni kontakt z biegłym rewidentem i mogą prowadzić komunikację zarówno formalną jak i nieformalną, co bezpośrednio wpływa na ich perspektywę dotyczącą jakości badania.
15. Niektórzy użytkownicy sprawozdań finansowych mogą postrzegać wysoką jakość badania jako maksymalizację ilości pozyskiwanych dowodów badania oraz stopień uciążliwości prac wykonywanych w trakcie badania dla kierownictwa. Rozważanie kwestii jakości badania wyłącznie z tej perspektywy sugerowałoby, że jakość badania jest tym wyższa, im więcej zasobów (zarówno w ujęciu ilościowym, jak i jakościowym) zostało do niego alokowane.
16. Kierownictwo może być zainteresowane ograniczeniem kosztów badania i ukończeniem go w jak najkrótszym czasie, tak by zminimalizować zakłócenia bieżącej działalności jednostki. Rozważając kwestię jakości badania wyłącznie z tej perspektywy, kierownictwo mogłoby sugerować minimalizację zasobów alokowanych do przeprowadzenia badania.
17. Po zważeniu tych przeciwstawnych opinii można stwierdzić, że wysokiej jakości badanie to badanie efektywne i sprawnie przeprowadzone, w rozsądnym terminie i za rozsądną cenę. Jednak terminy takie jak „efektywne”, „sprawne”, „na czas” i „rozsądne” obarczone są pewnym stopniem subiektywizmu. Osoby sprawujące nadzór, w tym komitety audytu, często są właściwie umiejscowione do tego, by rozważać tego typu zagadnienia. Z tego względu, w wielu krajach komitety audytu odpowiadają za ocenę jakości badania i zatwierdzanie, bądź rekomendowanie do zatwierdzenia, wyboru biegłego rewidenta i kwoty wynagrodzenia za badanie.

Przejrzystość wykonywanych prac i ustaleń badania jest ograniczona

18. Wiele usług jest stosunkowo przejrzystych dla osób, dla których są świadczone i użytkownicy mogą bezpośrednio ocenić ich jakość. Niemniej jednak, wielu interesariuszy, w tym interesariusze spółek notowanych na giełdzie, bądź też jednostki dostarczające finansowanie dla jakichkolwiek jednostek, nie mają zazwyczaj szczegółowego wglądu w prace wykonywane w ramach badania, ani też w kwestie, które zostały wykryte i skorygowane. W związku z tym, użytkownicy sprawozdań finansowych pozostający poza jednostką, której sprawozdania finansowe są badane, często nie mogą bezpośrednio ocenić jakości badania.
19. Informacje odnośnie do pracy biegłego rewidenta i jego ustaleń mogą być prezentowane w raporcie biegłego rewidenta. Niemniej jednak, wiele spośród tych raportów jest wystandaryzowanych

i za wyjątkiem stosunkowo rzadkich sytuacji sporządzenia opinii z zastrzeżeniami, zwykle nie zawierają one informacji odnośnie do pracy biegłego rewidenta i jego ustaleń.

20. Użytkownicy zapytywali IAASB, czy możliwe byłoby prezentowanie szerszego zakresu informacji w raporcie biegłego rewidenta i w odpowiedzi IAASB zaproponowała zmiany w strukturze, sformułowaniach i treści raportu biegłego rewidenta, a w szczególności dodanie do raportu dla spółek notowanych na giełdzie kluczowych zagadnień badania. IAASB ma nadzieję, że takie zmiany w raporcie biegłego rewidenta, a w szczególności zawarcie w nim kluczowych zagadnień badania, dostarczą przydatnych informacji użytkownikom sprawozdań finansowych i pogłębią ich wiedzę odnośnie do zagadnień, które w zawodowym osądzie biegłego rewidenta były najistotniejsze dla badania.
21. IAASB ma nadzieję, że jej inicjatywa w zakresie raportów biegłego rewidenta dostarczy użytkownikom pewnych informacji odnośnie do jakości badania, zwłaszcza, jeśli będą oni mieli możliwość dalszego omówienia tych zagadnień z komitetami audytu bądź biegłym rewidentem. Niemniej, IAASB rozumie, że takie dodatkowe informacje siłą rzeczy będą nadal stanowiły jedynie stosunkowo mały wycinek całości informacji posiadanych przez biegłego rewidenta, ale że mogą być istotne dla lepszego rozumienia jakości badania.

Aspekty jakości – czynniki wkładu i procesu

1. W niniejszym Załączniku przedstawiono bardziej szczegółowe opisy aspektów jakości dla czynników wkładu i procesu. Aspekty te mają zastosowanie na poziomie zlecenia, firmy audytorskiej i na poziomie krajowym (lub poziomie jurysdykcji).

Czynniki wkładu

1.1. Wartości, etyka i postawa – poziom zlecenia

2. Kluczowe aspekty w tym zakresie to:

- Zespół przeprowadzający badanie jest świadom tego, iż realizowane jest ono w interesie publicznym; rozumie też wagę zachowania zgodności z wymogami etyki.
- Zespół przeprowadzający badanie wykazuje się obiektywizmem i rzetelnością.
- Zespół przeprowadzający badanie jest niezależny.

	Poziom zlecenia	Poziom firmy	Poziom krajowy
<i>Czynniki wkładu</i>			
Wartości, etyka i postawy	Rozdział 1.1	Rozdział 1.2	Rozdział 1.3
Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas	Rozdział 1.4	Rozdział 1.5	Rozdział 1.6
<i>Czynniki procesu</i>			
Proces badania i procedury kontroli jakości	Rozdział 1.7	Rozdział 1.8	Rozdział 1.9

- Zespół przeprowadzający badanie wykazuje się kompetencjami zawodowymi i należytą starannością.
- Zespół przeprowadzający badanie zachowuje zawodowy sceptycyzm.
-

1.1.1. *Zespół przeprowadzający badanie jest świadom tego, iż realizowane jest ono w interesie publicznym; rozumie też wagę zachowania zgodności z wymogami etyki.*

3. Zespół przeprowadzający badanie wykonuje je na rzecz interesariuszy badanej jednostki, a także w szerszym interesie publicznym. Charakter i zakres interesu publicznego może się różnie kształtować, w zależności od charakteru jednostki. Niemniej jednak, we wszystkich przypadkach, zespół przeprowadzający badanie musi zapewnić odpowiedni stopień weryfikacji działań zarządu, w zwięzły i stanowczy sposób wyrazić swoją opinię i doprowadzić sprawę do odpowiedniego zakończenia.

1.1.2. *Zespół przeprowadzający badanie wykazuje się obiektywizmem i rzetelnością.*

4. Zasada obiektywizmu nakłada na wszystkich zawodowych księgowych obowiązek zapewnienia, że uprzedzenia, konflikty interesów lub naciski osób trzecich nie mają wpływu na ich zawodowy lub biznesowy osąd.¹
5. Szczególna potrzeba obiektywizmu biegłych rewidentów wynika z faktu, że wiele ważnych kwestii związanych ze sporządzaniem sprawozdań finansowych wymaga dokonania osądu. Niewiele

¹ International Ethics Standards Board for Accountants, *Kodeks etyki zawodowych księgowych* (kodeks IESBA), par. 120.1

elementów sprawozdań finansowych może być wycenionych w sposób nie budzący wątpliwości; wiele natomiast wymaga zastosowania szacunków, a zatem osądu. Biegli rewidenci muszą zachować obiektywizm podczas oceny osądów dokonanych przez kierownictwo, tak by zmniejszyć ryzyko wystąpienia istotnych zniekształceń sprawozdań finansowych z powodu błędu kierownictwa, zarówno zamierzonego jak i przypadkowego.

6. Rzetelność jest niezbędną cechą wszystkich osób działających w interesie publicznym. Nieodzwonne jest, by zespół przeprowadzający badanie działał i by widziano, że działa w sposób rzetelny, co wymaga nie tylko uczciwości, ale również szeregu pokrewnych cech, takich jak sprawiedliwość, prawdomówność i odwaga.

1.1.3. Zespół przeprowadzający badanie jest niezależny

7. Niezależność jest konieczna, by chronić poszczególnych członków zespołu przeprowadzającego badanie lub całą firmę przed wpływami, które mogłyby zagrozić profesjonalnemu osądowi i by pomóc w działaniu z zachowaniem zasady rzetelności, obiektywizmu i sceptycyzmu zawodowego. Jest również konieczna, by unikać faktów i okoliczności tak znaczących, że działająca racjonalnie i dobrze poinformowana strona trzecia mogłaby dojść do wniosku, że profesjonalny osąd, obiektywizm lub sceptycyzm zawodowy firmy bądź jednego z członków zespołu przeprowadzającego badanie został zagrożony.

8. Zagrożenia dla niezależności biegłego rewidenta obejmują między innymi:

- Powiązania finansowe pomiędzy biegłym rewidentem a badaną jednostką. Posiadanie udziałów finansowych badanego klienta może stanowić zagrożenie związane z interesem własnym.
- Powiązania biznesowe pomiędzy biegłym rewidentem a badaną jednostką. Bliska relacja biznesowa pomiędzy firmą audytorską lub członkiem zespołu przeprowadzającego badanie bądź też członkiem jego najbliższej rodziny a badaną jednostką może stanowić zagrożenie związane z uleganiem naciskom lub z interesem własnym.
- Świadczenie innych usług klientom zlecającym badanie sprawozdań finansowych. Firmy audytorskie tradycyjnie świadczyły swoim klientom usługi nie będące badaniem sprawozdań finansowych, lecz wymagające podobnego zakresu wiedzy i umiejętności. Świadczenie klientom również innych usług stanowi jednak zagrożenie dla niezależności. Najczęściej powstające zagrożenia to zagrożenie oceny własnej pracy, obrony własnego interesu i zagrożenie utożsamiania interesów.
- Partnerzy i pracownicy mogą uważać, że ich wynagrodzenie, a nawet ich dalsza praca w firmie audytorskiej uzależnione są od utrzymania klienta zlecającego badanie sprawozdań finansowych, co stanowi zagrożenie nadmiernej zażyłości i obrony własnego interesu.
- Sytuacje, gdy osoba będąca wcześniej członkiem zespołu przeprowadzającego badanie, bądź też partner firmy audytorskiej podejmuje pracę w badanej jednostce na stanowisku umożliwiającym wywieranie istotnego wpływu na sporządzanie ewidencji księgowej i sprawozdań finansowych. W taki przypadku najczęstsze zagrożenia to nadmierna zażyłość, obrona własnych interesów i uleganie naciskom.

9. Zagrożenie polegające na nadmiernej zażyłości może także powstać w sytuacji, gdy ci sami członkowie wyższego rangą personelu wykonują badanie w tej samej jednostce przez długi czas. Z drugiej jednak strony, zgromadzona wiedza na temat jednostki oraz prowadzonej przez nią

działalności może być korzystna dla jakości badania, ponieważ ocena ryzyka przez biegłego rewidenta oraz jego reakcje na takie ryzyko oparte są na głębszej znajomości tematyki. Sytuacja taka może również prowadzić do zwiększenia efektywności badania oraz trafniejszych rekomendacji co do poprawy w konkretnych obszarach działalności jednostki.

10. Potencjalne korzyści dla jakości badania powinny być rozważane w relacji do zagrożeń dla niezależności biegłego rewidenta, jakie mogą powstać w związku ze szczegółową znajomością jednostki i jej działalności wśród członków wyższego rangą personelu, wynikającą z wieloletniej współpracy z daną jednostką. Aby zaradzić temu zagrożeniu, kodeks etyczny IESBA wymaga, by kluczowi partnerzy odpowiedzialni za badanie w jednostkach zainteresowania publicznego podlegali wymianie („rotacji”) co siedem lat; w niektórych krajach wymogi prawa lub standardów etyki wymagają krótszego okresu rotacji. Niektórzy uważają, że niezależnie od rotacji kluczowych partnerów badania, postrzeganie niezależności biegłego rewidenta byłoby lepsze, gdyby okresowo wymieniać firmę przeprowadzającą badanie. Jeszcze inni uważają, że korzystanie z usług tej samej firmy rok po roku ułatwia biegłym rewidentom zrozumienie działalności jednostki oraz jej systemów i pozwoli na skuteczniejsze reakcje na ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych oraz poprawia efektywność badania.
11. Rozważenie możliwych zagrożeń niezależności i środków zaradczych jest równie ważne w sektorze publicznym jak i prywatnym. Niemniej jednak, niektóre zagrożenia mogą być różne. Na przykład, jest dużo mniej prawdopodobne, że kontrolerzy jednostek sektora publicznego będą mieć bezpośrednie udziały finansowe w badanych jednostkach.
12. Biegły rewident często postrzegany jest jako ceniony doradca biznesowy i podatkowy jednostki, a ponieważ zwykle komunikuje się bezpośrednio z członkami wyższego kierownictwa jest dobrze poinformowany o rozwoju działalności jednostki. Daje to biegłemu rewidentowi gruntowną wiedzę odnośnie zarówno do procesu sprawozdawczości finansowej klienta, jak i do jego branży, może jednak być także postrzegane jako zagrożenie niezależności.

1.1.4. *Zespół przeprowadzający badanie wykazuje się kompetencjami zawodowymi i należyłą starannością*

13. Wykazanie się kompetencjami zawodowymi i należyłą starannością wymaga od wszystkich członków zespołu przeprowadzającego badanie:
 - Zdobycia i podtrzymywania odpowiedniego poziomu wiedzy zawodowej i umiejętności;
 - Działania w sposób ostrożny, przemyślany i zgodny z ustalonymi terminami; oraz
 - Działania z zachowaniem należytej staranności, zgodnie z odpowiednimi standardami technicznymi i zawodowymi.

1.1.5. *Zespół przeprowadzający badanie zachowuje zawodowy sceptycyzm*

14. Zawodowy sceptycyzm to postawa charakteryzująca się dociekliwym nastawieniem w kontekście odpowiedniego rozumienia jednostki, jej działalności i środowiska, w jakim funkcjonuje. Rozumienie takie, w połączeniu z bardziej ogólną wiedzą biznesową i doświadczeniem, umożliwia biegłemu rewidentowi ocenę ryzyka znaczących zniekształceń w sprawozdaniach finansowych jednostki, ocenę odpowiedności i wystarczalności dowodów badania oraz wyciągnięcie odpowiednich wniosków.

15. Zawodowy sceptycyzm to ważny aspekt osądów biegłego rewidenta związanych z planowaniem, realizacją i oceną wyników badania. Jeśli biegli rewidenci nie są przygotowani, aby kwestionować stwierdzenia kierownictwa (także w sytuacji, gdy kierownictwo skorzystało z usług eksperta), nie będą w stanie skutecznie zapobiegać oszustwom, nie będą też w stanie stwierdzić z wystarczającą pewnością, czy sprawozdania finansowe jednostki stanowią rzetelną prezentację jej sytuacji, zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
16. Zawodowy sceptycyzm wymaga od wszystkich członków zespołu przeprowadzającego badanie:
- Zachowania postawy dociekliwości i gotowości do kwestionowania stwierdzeń kierownictwa;
 - Krytycznej oceny informacji i wyjaśnień otrzymanych w toku prac;
 - Wysiłków na rzecz zrozumienia motywacji kierownictwa do dokonania ewentualnego znaczącego zniekształcenia sprawozdań finansowych;
 - Zachowania otwartego umysłu;
 - Krytycznej oceny osądów dokonywanych przez innych członków zespołu przeprowadzającego badanie;
 - Pewności siebie umożliwiającej kwestionowanie stwierdzeń kierownictwa i wytrwałości niezbędnej dla doprowadzenia spraw do końca; oraz
 - Wyczulenia na dowody badania niespójne z innymi pozyskanymi dowodami, bądź podważające wiarygodność dokumentów i odpowiedzi na zapytania.

1.2. Wartości, etyka i postawa – poziom firmy

17. Kluczowe aspekty w tym zakresie to:

- Struktury zarządzania, w ramach których „kierownictwo narzuca odpowiedni ton” oraz przykładana jest waga do ochrony niezależności firmy.
- Promowane są pożądane cechy osobowościowe poprzez system oceny i nagradzania, wspierający wysoką jakość badania.

	Poziom zlecenia	Poziom firmy	Poziom krajowy
<i>Czynniki wkładu</i>			
Wartości, etyka i postawy	Rozdział 1.1	Rozdział 1.2	Rozdział 1.3
Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas	Rozdział 1.4	Rozdział 1.5	Rozdział 1.6
<i>Czynniki procesu</i>			
Proces badania i procedury kontroli jakości	Rozdział 1.7	Rozdział 1.8	Rozdział 1.9

- Względy finansowe nie stanowią przesłanki do podejmowania działań i decyzji mogących skutkować pogorszeniem jakości badania.
- Firma audytorska podkreśla znaczenie zapewnienia partnerom i pracownikom możliwości stałego doskonalenia zawodowego oraz dostępu do wysokiej jakości wsparcia technicznego.
- Firma promuje kulturę technicznych konsultacji dotyczących złożonych zagadnień.
- Istnieją solidne systemy podejmowania decyzji odnośnie do akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem.

1.2.1 *Struktury zarządzania, w ramach których „kierownictwo narzuca odpowiedni ton” oraz przykładana jest waga do ochrony niezależności firmy*

18. Ważne jest, by w firmie audytorskiej istniały solidne wewnętrzne systemy zarządzania w celu ochrony funkcji audytu jako działania służącego interesowi publicznemu oraz w celu uniknięcia negatywnego wpływu na jakość badania komercyjnych celów firmy poprzez, na przykład, nieodpowiednie promowanie innych obszarów praktyki (np. doradztwa podatkowego, usług corporate finance czy też konsultingu) ze szkodą dla jakości badania.
19. Kierownictwo firmy odgrywa kluczową rolę w promowaniu kultury podkreślającej rolę badania jako działania mającego na celu ochronę interesu publicznego oraz wagę jakości badania w tym znaczeniu, również poprzez unikanie sytuacji mogących prowadzić do zagrożenia niezależności lub obiektywizmu firmy. Systematyczne komunikowanie pożądanych zachowań prowadzi do wytworzenia w firmie odpowiedniego środowiska, zachęcającego do przestrzegania zasad, na których oparte są wymogi etyczne dotyczące biegłych rewidentów.
20. Biegli rewidenci prowadzący samodzielnie działalność gospodarczą mają bezpośrednią kontrolę nad kulturą w swojej firmie, a w średnich i małych firmach niewielka liczba partnerów może mieć bardzo bezpośredni wpływ na czynniki wkładu, takie jak systemy zarządzania, konsultacje oraz działania monitoringowe. W zależności od przyjętych wzorców kulturowych może to stanowić siłę lub słabość środowiska małych firm.

1.2.2 *Promowane są pożądane cechy osobowościowe poprzez system oceny i nagradzania, wspierający wysoką jakość badania*

21. Systemy oceny i nagradzania mogą służyć promowaniu i pielęgnowaniu pożądanych cech osobowościowych i zachowań, w tym rzetelności, obiektywizmu, kompetencji zawodowych i należytej staranności. Pożądane cechy muszą być wbudowane w kryteria selekcji kandydatów, systemy awansu zawodowego i wynagradzania, a także programy szkoleniowe, przy zastosowaniu odpowiednich ram kompetencyjnych.
22. Ramy kompetencyjne najlepiej opracować w oparciu o poszczególne obszary kompetencji MSE, co będzie prowadzić do harmonizacji ram kompetencyjnych pomiędzy firmami audytorskimi.
23. Firma powinna regularnie oceniać swoich partnerów i pracowników pod kątem kompetencji nabytych w celu wspierania jakości badania. W ten sposób firma zapewni, iż partnerzy i pracownicy nie będą objęci sankcjami za stanowczą postawę w odniesieniu do zagadnień badania, nawet jeśli miałyby to grozić pogorszeniem relacji z klientem. Wyciągnięte wnioski mają służyć wspieraniu decyzji o awansach i wynagrodzeniach; podobnie jak inne działania, które firma może podjąć, jeśli jej partnerzy lub pracownicy nie spełniają oczekiwanych standardów.

1.2.3 *Względy finansowe nie stanowią przesłanki do podejmowania działań i decyzji mogących skutkować pogorszeniem jakości badania*

24. Względy finansowe, zarówno na poziomie firmy (jak np. ustalony przez firmę cel finansowy w postaci marży zysku, jaka powinna być osiągnięta z tytułu badania sprawozdań finansowych czy gotowość do inwestowania w systemy szkoleniowe i wspierające badanie sprawozdań finansowych) jak i na poziomie zlecenia (jak np. relacja pomiędzy wynagrodzeniem za badanie a kosztem wykonania niezbędnych prac) nie powinny stać na przeszkodzie realizacji rzetelnego badania, służącego interesowi publicznemu.
25. Inne cele, które nie powinny być realizowane kosztem jakości badania to między innymi:
 - Nacisk na zdobywanie zleceń badania oraz utrzymywanie klientów, zwłaszcza przy nierealistycznie niskim poziomie wynagrodzenia;

- Nacisk na marketing usług nieatestacyjnych w jednostkach, w których firma prowadzi badanie sprawozdań finansowych; oraz
- Cięcie kosztów (miedzy innymi przez zmniejszenie liczby partnerów i pracowników) w firmie audytorskiej (np. w sytuacji dekonjunkury gospodarczej).

1.2.4 *Firma audytorska podkreśla znaczenie zapewnienia partnerom i pracownikom możliwości stałego doskonalenia zawodowego oraz dostępu do wysokiej jakości wsparcia technicznego*

26. Badanie sprawozdań finansowych wymaga posiadania wiedzy ze znacznej liczby obszarów technicznych, takich jak np. sprawozdawczość finansowa, standardy badania i standardy etyczne, jak również przepisy i regulacje prawa korporacyjnego i podatkowego. Ważne jest, by firmy audytorskie dysponowały systemami wsparcia technicznego, tak by móc wspomagać poszczególnych parterów i pracowników w aktualizacji bieżącej wiedzy w tych obszarach i by zapewnić im wsparcie przy złożonych zagadnieniach.
27. Jakość badania można także poprawić, jeśli istnieje infrastruktura informatyczna umożliwiająca wsparcie dokonywania osądów (np. poprzez budowę baz danych dotyczących podmiotów i branż), tak by monitorować i odpowiednio rozwiązywać kwestie związane z niezależnością, a także by planować i efektywnie zarządzać rotacją partnerów przy badaniach.
28. Wielkość firm audytorskich i dostępne możliwości wsparcia technicznego mogą być bardzo zróżnicowane. W przypadku mniejszych firm, z niewielką liczbą personelu i bazą klientów o stosunkowo niskim stopniu złożoności operacji, możliwe jest opracowanie stosunkowo prostych polityk i procedur kontroli jakości. Niemniej jednak, małe firmy audytorskie mogą stawać przed wyzwaniem związanymi z konsultacjami i mogą zatrudniać zewnętrznych konsultantów dla potrzeb ekspertyz technicznych, bądź też mogą opierać się na usługach wsparcia technicznego oferowanych przez lokalne zawodowe organizacje księgowych.

1.2.5 *Firma audytorska promuje kulturę technicznych konsultacji dotyczących złożonych zagadnień*

29. Kultura technicznych konsultacji jest ważna dla wszystkich firm audytorskich, również dla firm jednoosobowych. Badanie sprawozdań finansowych często wymaga podejmowania trudnych decyzji i dokonywania osądów. Pracownicy mogą dyskutować takie kwestie w obrębie zespołu przeprowadzającego badanie oraz z partnerem odpowiedzialnym za zlecenie. Partnerzy odpowiedzialni za zlecenie omawiają trudne decyzje i osądy z innymi partnerami bądź ekspertami technicznymi i starannie rozważają otrzymane rady. Dla efektywności tego procesu, ważne jest istnienie kultury konsultacji. Osoby uczestniczące w tym procesie muszą również dysponować wystarczająco dużą ilością czasu, aby odnosić się do problemów we właściwy sposób w miarę ich powstawania.
30. Jeśli zasoby wewnętrzne są ograniczone, mogą być dostępne zasoby zewnętrznego wsparcia technicznego poprzez zawodowe organizacje księgowych, relacje z innymi firmami lub też poprzez dysponujące odpowiednimi zasobami organizacje stron trzecich.

1.2.6 *Istnieją efektywne systemy podejmowania decyzji odnośnie do akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem*

31. Ważne jest, aby przed przyjęciem zlecenia badania sprawozdań finansowych, a następnie co roku firmy audytorskie rozważały swoją zdolność do realizacji zlecenia i posiadanie, bądź ewentualny

brak, niezbędnych zasobów i możliwości. Dotyczy to również zdolności firmy do zachowania zgodności z odnośnymi wymogami etycznymi.

32. Mimo, iż biegli rewidenci muszą zachowywać zawodowy sceptycyzm, badanie sprawozdań finansowych wymaga również pewnego poziomu zaufania do kierownictwa. Kierownictwu, któremu brakuje uczciwości, nie można ufać z definicji. W związku z tym, właściwe systemy akceptacji zleceń i kontynuacji współpracy z klientem obejmują ocenę, czy pojawiły się informacje wskazujące, że kierownictwo jest nieuczciwe w stopniu uniemożliwiającym przeprowadzenie wysokiej jakości badania. Posiadanie rygorystycznych systemów akceptacji zleceń i kontynuacji współpracy z klientem jest zatem niezwykle ważne, ponieważ pomaga firmie unikać akceptacji zleceń o wysokim ryzyku oszustwa lub działań nielegalnych, a co za tym idzie, pomaga utrzymać reputację firmy w aspekcie przeprowadzania wysokiej jakości badań.

1.3 Wartości, etyka i postawa - poziom krajowy

33. Kluczowe aspekty w tym zakresie to:

- Upowszechniane są standardy etyczne, które jasno przedstawiają zarówno ogólne zasady etyki, jak i mające zastosowanie specyficzne wymogi.
- Regulatorzy, krajowe instytucje stanowienia standardów oraz zawodowe organizacje księgowych w sposób aktywny dbają o to, by zasady etyki były rozumiane, a ich wymogi konsekwentnie stosowane.

	Poziom zlecenia	Poziom firmy	Poziom krajowy
<i>Czynniki wkładu</i>			
Wartości, etyka i postawy	Rozdział 1.1	Rozdział 1.2	Rozdział 1.3
Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas	Rozdział 1.4	Rozdział 1.5	Rozdział 1.6
<i>Czynniki procesu</i>			
Proces badania i procedury kontroli jakości	Rozdział 1.7	Rozdział 1.8	Rozdział 1.9

- Firmy audytorskie dzielą się między sobą informacjami istotnymi dla podejmowania decyzji o akceptacji zlecenia badania.

1.3.1 *Upowszechniane są standardy etyczne, które jasno przedstawiają zarówno ogólne zasady etyki, jak i mające zastosowanie specyficzne wymogi*

34. Wymogi etyczne mogą być nakładane przez przepisy prawa i regulacje bądź też przez organizacje zawodowych księgowych. IFAC wymaga, by jej organizacje członkowskie podejmowały działania w zakresie przyjęcia i wdrożenia w swoich jurysdykcjach kodeksu etyki IESBA, a także by pomagały w jego wdrożeniu, w zależności od zakresu odpowiedzialności organizacji członkowskich w ich otoczeniu krajowym. W niektórych krajach wymogi kodeksu IESBA są uzupełniane przez dodatkowe wymogi krajowe; również firmy audytorskie i instytucje kontroli sektora publicznego mogą zdecydować o nałożeniu na swoich partnerów i pracowników bardziej rygorystycznych wymogów.
35. Wymogi etyczne nie są w stanie przewidzieć wszystkich możliwych sytuacji. W związku z tym, biegli rewidenci muszą zapoznać się zarówno z wymogami etycznymi, jak i z leżącymi u ich podstaw zasadami, tak by rozumieć jak należy je stosować w praktyce. Rozumienie tego, jak należy stosować zasady można wypracować poprzez komunikację wewnętrzną w obrębie firmy audytorskiej, poprzez coaching lub szkolenia praktyczne podczas wykonywania zadań, jak też poprzez obserwację zachowań bardziej doświadczonych pracowników.

36. Kodeks IESBA określa następujące zasady etyki zawodowej wymagające stosowania przez biegłych rewidentów:²
- *Uczciwość* – postępowanie w sposób otwarty i uczciwy we wszystkich relacjach zawodowych i gospodarczych. Uczciwość oznacza również rzetelne postępowanie i prawdomówność.³
 - *Obiektywizm* – dbałość, aby uprzedzenia, konflikty interesów lub niepożądane oddziaływania osób trzecich nie wpływały na osądy zawodowe lub gospodarcze.
 - *Zawodowe kompetencje i należyta staranność* – posiadanie fachowej wiedzy oraz umiejętności zawodowych na poziomie wymaganym dla zapewnienia, że klient lub pracodawca uzyskuje kompetentne, profesjonalne usługi, oparte na najnowszych rozwiązaniach z zakresu wykonywania zawodu, regulacji prawnych i metodologii, a także dochowywanie staranności oraz przestrzeganie mających zastosowanie standardów technicznych i zawodowych.
 - *Dochowanie tajemnicy zawodowej* – przestrzeganie zasady zachowania w tajemnicy informacji uzyskanych poprzez relacje zawodowe i gospodarcze. W związku z tym zawodowy księgowy nie ujawnia takich informacji stronom trzecim bez odpowiedniego i wyraźnego upoważnienia – chyba że ich ujawnienie wynika z prawnych lub zawodowych uprawnień lub obowiązków – oraz nie wykorzystuje takich informacji dla realizacji swoich osobistych korzyści lub osobistych korzyści stron trzecich.
 - *Profesjonalne postępowanie* – postępowanie zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i regulacjami oraz unikanie wszelkich działań dyskredytujących zawód.
37. Ponadto, kodeks IESBA zawiera dodatkowe wymogi dotyczące niezależności biegłego rewidenta i opisuje podejście, jakie powinien on przyjąć, obejmujące między innymi:
- Rozpoznanie zagrożeń niezależności;
 - Ocenę znaczenia rozpoznanych zagrożeń; oraz
 - Zastosowanie koniecznych zabezpieczeń w celu wyeliminowania zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu.
38. Kodeks IESBA stwierdza, że jeżeli zawodowy księgowy uzna, że odpowiednie zabezpieczenia nie są dostępne lub nie mogą być zastosowane w celu wyeliminowania zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu, zawodowy księgowy eliminuje okoliczność lub powiązanie wywołujące te zagrożenia albo odmawia przyjęcia zlecenia lub przerywa jego wykonanie.⁴ Kodeks IESBA uznaje, że w niektórych sytuacjach zagrożenie może być tak istotne, że żadne zabezpieczenia nie zredukują go do akceptowalnego poziomu; w takich sytuacjach biegły rewident ma obowiązek odmówić przyjęcia zlecenia.
- 1.3.2 *Regulatorzy, krajowe instytucje stanowienia standardów oraz zawodowe organizacje księgowych w sposób aktywny dbają o to, by zasady etyki były rozumiane, a ich wymogi konsekwentnie stosowane*

² Kodeks IESBA, par. 100.5

³ Kodeks IESBA, par. 110.1

⁴ Kodeks IESBA, par. 290.7., z tym, że instytucje kontroli sektora publicznego zazwyczaj nie mają możliwości odmowy przyjęcia zlecenia.

39. Systematyczne stosowanie wymogów etycznych, a także zasad będących ich podstawą ułatwane jest przez wytyczne, szkolenia i działania wspierające zapewniane przez regulatorów, krajowe instytucje stanowienia standardów, zawodowe organizacje księgowych i inne. Takie działania wspierające mogą obejmować publikację materiałów pomocniczych, takich jak np. odpowiedzi na często zadawane pytania, jak również organizację prezentacji i warsztatów.

1.3.3 *Firmy audytorskie dzielą się informacjami istotnymi dla podejmowania decyzji o akceptacji zlecenia badania*

40. Poszczególne firmy audytorskie podejmują decyzje o akceptacji zleceń badania od nowych klientów lub kontynuacji współpracy z dotychczasowymi klientami. Firmy mogą podjąć decyzję o zaprzestaniu współpracy z klientem, jeśli mają wątpliwości odnośnie do stosowanych przez niego praktyk sprawozdawczości finansowej czy też uczciwości kierownictwa. W takich okolicznościach ważne jest, by inne firmy audytorskie, zaproszone do przetargu na to zlecenie, były świadome istnienia takich informacji.

1.4 **Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas – poziom zlecenia**

41. Kluczowe aspekty w tym zakresie to:

- Partnerzy i pracownicy dysponują niezbędnymi kompetencjami.
- Partnerzy i pracownicy rozumieją specyfikę działania jednostki.
- Partnerzy i pracownicy dokonują rozważnych osądów.

	Poziom zlecenia	Poziom Firmy	Poziom krajowy
<i>Czynniki wkładu</i>			
Wartości, etyka i postawy	Rozdział 1.1	Rozdział 1.2	Rozdział 1.3
Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas	Rozdział 1.4	Rozdział 1.5	Rozdział 1.6
<i>Czynniki procesu</i>			
Proces badania i procedury kontroli jakości	Rozdział 1.7	Rozdział 1.8	Rozdział 1.9

- Partner odpowiedzialny za zlecenie aktywnie uczestniczy w ocenie ryzyka, planowaniu, nadzorowaniu i przeglądach wykonanych prac.
- Pracownicy wykonujący czynności badania na miejscu dysponują odpowiednim doświadczeniem, prace są odpowiednio ukierunkowane, nadzorowane i weryfikowane, istnieje też rozsądna ciągłość zatrudnionego personelu.
- Partnerzy i pracownicy dysponują wystarczającą ilością czasu dla przeprowadzenia badania w sposób efektywny.
- Partner odpowiedzialny za zlecenie i inni doświadczeni członkowie zespołu przeprowadzającego badanie są dostępnymi dla kierownictwa i osób sprawujących nadzór.

1.4.1 *Partnerzy i pracownicy dysponują niezbędnymi kompetencjami*

42. Choć nie można oczekiwać, że wszyscy członkowie zespołu przeprowadzającego badanie będą dysponować tym samym poziomem wiedzy i doświadczenia, partner odpowiedzialny za zlecenia powinien zapewnić, że zespół przeprowadzający badanie dysponuje łącznie odpowiednimi kompetencjami, a w razie potrzeby zatrudniani będą eksperci zewnętrzni w celu wyjścia naprzeciw szczególnym zagadnieniom badania. Pomoc ekspercka może być potrzebna na przykład w odniesieniu do takich kwestii jak:

- Wycena złożonych instrumentów finansowych, gruntów i budynków, aktywów niematerialnych, aktywów i zobowiązań przejętych w ramach połączenia przedsięwzięć, a także aktywów, w odniesieniu do których mogła nastąpić utrata wartości.
 - Wyliczenia aktuarialne dotyczące zobowiązań z tytułu umów ubezpieczenia bądź planów świadczeń pracowniczych.
 - Szacowanie rezerw ropy naftowej i gazu.
 - Wycena zobowiązań z tytułu ochrony środowiska oraz kosztów rekultywacji terenu.
 - Interpretacja umów, przepisów prawa i regulacji.
 - Analiza złożonych lub nietypowych zagadnień podatkowych.
 - Systemy informatyczne jednostki, zwłaszcza, jeśli jednostka jest uważana za zależną od technologii informatycznych.
43. Wsparcie eksperckie może być dostępne albo w obrębie samej firmy audytorskiej, albo ze źródeł zewnętrznych. Jeśli w badaniu uczestniczą eksperci, ważne jest, by tak samo jak w przypadku innych członków zespołu przeprowadzającego badanie, ich praca była odpowiednio ukierunkowana, nadzorowana oraz regularnie weryfikowana.
44. Odpowiedni rozwój wiedzy fachowej i umiejętności zaczyna się wraz z początkowym szkoleniem kandydata do zawodu.⁵ Następnie, by móc wykonywać zawód biegłego rewidenta, zawodowy księgowy przechodzi dalsze szczeble specjalizacji, zarówno w ramach obligatoryjnego doskonalenia zawodowego jak i nabywania doświadczenia praktycznego poprzez wykonywanie dodatkowych prac związanych z badaniem. Obligatoryjne doskonalenie zawodowe i uczenie się przez całe życie mają kluczowe znaczenie, jeśli biegli rewidenci mają nadal spełniać oczekiwania swoich klientów i opinii publicznej.⁶

1.4.2 Partnerzy i pracownicy rozumieją specyfikę działania jednostki

45. Dogłębne zrozumienie jednostki, specyfiki jej działalności oraz branży, w której działa jest kluczem do oceny przez biegłego rewidenta ryzyka istotnych zniekształceń sprawozdań finansowych, tak by odpowiednio ukierunkować czynności badania i ocenić powstałe w ich wyniku ustalenia. Konieczne jest także wykazywanie się zawodowym sceptycyzmem i umiejętnością dokonywania odpowiednich osądów w ramach badania.
46. Znajomość branży, w tym zrozumienie istotnych zagadnień regulacyjnych i księgowych, może być szczególnie ważna dla klientów np. z branży usług finansowych. Niemniej jednak, ważne jest, by owe obszary wiedzy nie były objęte tak wąską specjalizacją, że uniemożliwiłyby biegłemu rewidentowi dostrzeżenie szerszych problemów. Biegli rewidenci mogą nabyć ogólną wiedzę biznesową wykonując zlecenia nie związane z badaniem sprawozdań finansowych i współpracując

⁵ Wymagane obszary kompetencji i wyniki edukacyjne dla kandydatów do zawodu księgowego zawarte są w MSE 2, *Wstępne doskonalenie zawodowe – kompetencje techniczne*; MSE 3, *Wstępne doskonalenie zawodowe – umiejętności zawodowe*; oraz MSE 4, *Wstępne doskonalenie zawodowe – wartości, etyka i postawy zawodowe*; natomiast obszary kompetencji i wyniki edukacyjne partnerów odpowiedzialnych za badanie podane są w MSE 8, *Zasady doskonalenia zawodowego dla osób pełniących rolę partnera odpowiedzialnego za badanie sprawozdań finansowych*.

⁶ IAESB pracuje obecnie nad nowelizacją MSE 8. Prawdopodobne jest, że będzie ona uwzględniać potrzebę ciągłego doskonalenia zawodowego poprzez początkową identyfikację wyników edukacyjnych, a następnie wymóg obligatoryjnego doskonalenia zawodowego w obszarach kompetencji wymaganych od partnerów odpowiedzialnych za badanie sprawozdań finansowych.

z różnymi klientami z różnych branż. Umożliwia to biegłemu rewidentowi zdystansowanie się od specyfiki działalności konkretnej jednostki i uwzględnienie szerszej wiedzy z zakresu biznesu, ryzyka i systemów kontroli.

47. Badanie sprawozdań finansowych mniejszych jednostek jest często wykonywane na miejscu w jednostce przez doświadczonych pracowników, uczestniczących w badaniu jednostki od lat. Tacy doświadczeni członkowie zespołu zazwyczaj dysponują dość dokładną wiedzą o działalności jednostki, jednak mogą w takiej sytuacji wystąpić zagrożenia dla ich obiektywizmu i sceptycyzmu zawodowego.

1.4.3 *Partnerzy i pracownicy dokonują rozważnych osądów*

48. Biegli rewidenci wykorzystują swoje doświadczenie, a także wartości takie, jak uczciwość, obiektywizm i zawodowy sceptycyzm w celu dokonywania rzetelnych osądów zawodowych opartych na faktach i okolicznościach badania.

49. Dokonanie rzetelnego osądu może wymagać od partnerów i pracowników:

- Identyfikacji problemu;
- Zastosowania wiedzy z zakresu biznesu, rachunkowości i sprawozdawczości finansowej oraz technologii informatycznych;
- Zbadania zagadnienia i rozważenia jego różnych aspektów;
- Oceny alternatywnych rozwiązań w świetle istotnych faktów i okoliczności;
- Rozważenia, czy proces prowadzący do wyciągnięcia wniosków był odpowiedni i czy istnieją potwierdzające takie wnioski odpowiednie i wystarczające dowody badania;
- W razie potrzeby, odbycia konsultacji; oraz
- Udokumentowania wniosków wraz z ich uzasadnieniem.

1.4.4 *Partner odpowiedzialny za zlecenie w aktywny sposób uczestniczy w ocenie ryzyka, planowaniu, nadzorowaniu i weryfikacji wykonanych prac*

50. Partnerzy ponoszą odpowiedzialność za przeprowadzane badanie i w związku z tym ważne jest, aby uczestniczyli bezpośrednio w jego planowaniu, ocenie pozyskanych dowodów oraz wyciąganiu ostatecznych wniosków.

51. Choć wiele zadań związanych z badaniem można delegować mniej doświadczonym pracownikom, to dostępność partnerów odpowiedzialnych za badanie w jego trakcie pozwala im na wniesienie wkładu w odpowiednim momencie w miarę postępów badania.

52. Niektórzy uważają, że ujawnienie nazwiska partnera odpowiedzialnego za badanie w raporcie biegłego rewidenta powinno być wymagane w odniesieniu do wszystkich jednostek, ponieważ skutkowałoby to większym poczuciem osobistej odpowiedzialności partnera za badanie, gdyż to on w ostatecznym rozrachunku odpowiada za jego przeprowadzenie. W wielu jurysdykcjach taki wymóg istnieje, zazwyczaj w postaci wymogu złożenia osobistego podpisu. Inni uważają, że wprowadzenie takiego wymogu nie będzie miało wpływu na poczucie odpowiedzialności partnera. Potencjalne trudności związane z wprowadzeniem takiego wymogu to między innymi postrzeganie go jako zmniejszenie odpowiedzialności firmy oraz, w niektórych jurysdykcjach, zwiększoną odpowiedzialność prawną partnera odpowiedzialnego za badanie.

1.4.5 *Pracownicy wykonujący czynności badania na miejscu dysponują odpowiednim doświadczeniem, prace są odpowiednio ukierunkowane, nadzorowane i weryfikowane, istnieje też rozsądna ciągłość zatrudnionego personelu*

53. Struktura wielu firm audytorskich, zwłaszcza większych, jest hierarchiczna – często opisywany jako „piramida” – i skład wielu zespołów przeprowadzających badania odzwierciedla tę strukturę. W związku z tym, wiele prac szczegółowych wykonywanych na miejscu w siedzibie klienta prawdopodobnie będzie wykonywanych przez stosunkowo mało doświadczonych członków zespołu; wielu z nich może jeszcze być nawet w trakcie postępowania kwalifikacyjnego do zawodu księgowego. Zazwyczaj jednak, do dokonywania rzetelnych osądów zawodowych niezbędne jest doświadczenie.

54. Ponadto, przeprowadzanie badania rok po roku przez te same osoby pomoże im w zrozumieniu specyfiki działalności jednostki oraz jej systemów, co często postrzegane jest pozytywnie przez kierownictwo i osoby sprawujące nadzór. Niektórzy uważają, że prawdopodobnym skutkiem takiej praktyki będą skuteczniejsze reakcje na ryzyko istotnych zniekształceń sprawozdań finansowych, a także sprawniejsze przeprowadzenie badania. Jednak przedłużająca się współpraca z tym samym klientem może również skutkować brakiem sceptycyzmu zawodowego i zagrożeniem niezależności biegłego rewidenta.

55. W wielu krajach instytucje kontroli sektora publicznego muszą przestrzegać ustalonych limitów wydatków na zatrudnianych pracowników. Mogą również istnieć regulacje wpływające na rekrutację nowych pracowników i określające ich płace. Oznacza to, że niektóre instytucje kontroli mają trudności z zatrudnieniem i utrzymaniem takiej liczby wysoko wykwalifikowanych pracowników, która byłaby wystarczająca do systematycznej realizacji wysokiej jakości badań.

1.4.6 *Partnerzy i pracownicy dysponują wystarczającą ilością czasu dla przeprowadzenia badania w sposób efektywny*

56. Zakres obowiązków partnerów i pracowników często wykracza poza prowadzenie badania sprawozdań finansowych w jednej jednostce, a harmonogram badania często staje się wyzwaniem. Bardzo istotne jest planowanie, zarówno na poziomie poszczególnych zleceń jak i na poziomie firm audytorskich, tak by zapewnić dostępność zasobów wystarczających do pozyskania odpowiednich i wystarczających dowodów badania oraz do właściwych relacji z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór.

57. Firmy audytorskie to zazwyczaj jednostki nastawione na zysk, a rentowność firmy wynika z relacji pomiędzy wynagrodzeniem za badanie a kosztem pozyskania odpowiednich i wystarczających dowodów badania. Partnerzy odpowiedzialni za badanie zwykle w swoich firmach odpowiadają za zyski z tytułu przeprowadzonych badań, a w sytuacjach, gdy kierownictwo naciska na ograniczenie wynagrodzenia za badanie, może to skutkować naciskiem na zespół przeprowadzający badanie w kierunku zmiany charakteru i czasu realizacji niektórych procedur badania lub zmniejszenia zakresu testów. To z kolei stanowi potencjalne zagrożenie dla jakości badania.⁷

1.4.7 *Partner odpowiedzialny za zlecenie i inni doświadczeni członkowie zespołu przeprowadzającego badanie są dostępni dla kierownictwa i osób sprawujących nadzór*

⁷ Wymogi etyczne (np. par. 240.2 Kodeksu IESBA) często opisują to zagrożenie, wymagają jego oceny oraz w razie potrzeby zastosowania zabezpieczeń.

58. Ważne jest, by partner odpowiedzialny za zlecenie był dostępny dla członków wyższego kierownictwa i osób sprawujących nadzór. Regularne kontakty pozwalają mu na zdobycie bieżącej wiedzy odnośnie do rozwoju sytuacji jednostki, a także na poruszanie w odpowiednim czasie zagadnień związanych z badaniem.

1.5 Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas – poziom firmy

59. Kluczowe aspekty w tym zakresie to:

- Partnerzy i pracownicy dysponują wystarczającą ilością czasu, by rozwiązywać złożone kwestie, pojawiające się w trakcie badania.
- Struktura zespołów przeprowadzających badania jest właściwa.
- Partnerzy i bardziej doświadczeni pracownicy zapewniają mniej doświadczonym pracownikom bieżącą ocenę ich pracy i odpowiednie wsparcie lub szkolenie praktyczne w trakcie wykonywania pracy.
- Partnerzy i pracownicy odbywają stosowne szkolenia w zakresie badania, rachunkowości oraz, w razie potrzeby, zagadnień dotyczących specyficznych branż.

	Poziom zlecenia	Poziom firmy	Poziom krajowy
<i>Czynniki wkładu</i>			
Wartości, etyka i postawy	Rozdział 1.1	Rozdział 1.2	Rozdział 1.3
Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas	Rozdział 1.4	Rozdział 1.5	Rozdział 1.6
<i>Czynniki procesu</i>			
Proces badania i procedury kontroli jakości	Rozdział 1.7	Rozdział 1.8	Rozdział 1.9

1.5.1 Partnerzy i pracownicy dysponują wystarczającą ilością czasu, by rozwiązywać złożone kwestie, pojawiające się w trakcie badania

60. Partnerzy i bardziej doświadczeni pracownicy zwykle pracują nad kilkoma zleceniami badania, często mającymi podobne terminy raportowania. Może to prowadzić do okresów bardzo wzmożonej aktywności. Ponadto, partnerzy i bardziej doświadczeni pracownicy często świadczą klientom również inne usługi, bądź też zajmują się innymi działaniami w obrębie firmy. Ważne jest, by firmy przewidywały oraz, w miarę możliwości, zapobiegały konfliktom dotyczącym zobowiązań czasowych, mogącym wystąpić podczas przydzielania obowiązków. Zarząd firmy powinien aktywnie monitorować obciążenie pracą, tak by zmniejszyć ryzyko nadmiernego obciążenia poszczególnych partnerów lub pracowników.

1.5.2 Struktura zespołów przeprowadzających badanie jest właściwa

61. Alokacja zasobów ludzkich uwzględnia ryzyko. Istnieje niebezpieczeństwo, że najbardziej kompetentni partnerzy i pracownicy zostaną przydzieleni do pracy z największymi i najbardziej prestiżowymi klientami firmy i w wyniku tego nie będą dostępni dla potrzeb przeprowadzenia badania u innych klientów, u których ryzyko wystąpienia istotnych zniekształceń sprawozdań finansowych może być większe.
62. Odpowiednia alokacja zasobów umożliwia zespołom dysponującym odpowiednimi umiejętnościami i czasem przeprowadzanie określonych badań. Wymaga to alokacji partnerów i doświadczonych pracowników, dysponujących zarówno odpowiednią znajomością branży, w której działa klient, jak i mających zastosowanie założeń sprawozdawczości finansowej, a także ilością czasu wystarczającą do przeprowadzenia wysokiej jakości badania.

63. Alokacja zasobów wymaga zebrania przez firmę informacji odnośnie do:
- Wiedzy, umiejętności i doświadczenia poszczególnych osób;
 - Szacunkowych zobowiązań czasowych; oraz
 - Stażu pracy – tak, by ułatwić np. zachowanie zgodności z zasadami etyki w odniesieniu do rotacji partnerów odpowiedzialnych za badanie.
64. W niektórych krajach badanie sprawozdań finansowych mniejszych jednostek nie jest wymagane. Może to oznaczać, że w tych krajach średnie i małe firmy audytorskie z niedużą ilością klientów mogą napotkać trudności w utrzymaniu w firmie partnerów i pracowników o odpowiedniej wiedzy i umiejętnościach w zakresie badania.
- 1.5.3 *Partnerzy i bardziej doświadczeni pracownicy zapewniają mniej doświadczonym pracownikom bieżącą ocenę ich pracy i odpowiednie wsparcie lub szkolenie praktyczne w trakcie wykonywania pracy*
65. Proces okresowej oceny pracowników w firmie audytorskiej jest istotnym aspektem rozwoju indywidualnych umiejętności. Choć trudna do zmierzenia, jakość badania prawdopodobnie będzie się poprawiać, jeśli będzie bezpośrednio uwzględniana w ocenie wyników osiągniętych zarówno przez partnerów jak i pracowników. Jest to okazja do promowania poprawnych osądów dokonywanych podczas badania, a także konsultacji w przypadku złożonych kwestii.
66. Warto wprowadzić rozróżnienie pomiędzy okresowymi ocenami osiągniętych wyników a zapewnianiem pracownikom coachingu i praktycznych szkoleń w trakcie wykonywania prac. Oceny mogą być okazją do identyfikacji istotnej umiejętności lub kompetencji wymagającej poprawy, natomiast coaching lub praktyczne szkolenia pomagają pracownikowi w nabyciu takiej umiejętności lub kompetencji. Coaching i praktyczne szkolenia są szczególnie istotne w odniesieniu do rozwoju kluczowych cech osobowości, takich jak rzetelność, obiektywizm, systematyczność, sceptycyzm zawodowy i wytrwałość. Pomagają one również mniej doświadczonym pracownikom radzić sobie z nieznanymi wcześniej obszarami badania.
67. Prowadzenie efektywnego coachingu wymaga dodatkowych umiejętności, wiedzy oraz doświadczenia, a liczba osób o stosownych kompetencjach jest w firmach audytorskich ograniczona. Osoby takie mają również inne obowiązki. Ważne jest, by firma audytorska zapewniała zachęty dla bardziej doświadczonych pracowników do przeznaczania czasu koniecznego na podejmowanie tych, jakże istotnych, działań z zakresu rozwoju zawodowego pracowników, a ich realizacja powinna być oceniana w ramach okresowej oceny wyników.
- 1.5.4 *Partnerzy i pracownicy odbywają stosowne szkolenie z zakresu badania, rachunkowości oraz, w razie potrzeby, zagadnień dotyczących specyficznych branż*
68. Organizacje zawodowe starają się zapewnić biegłym rewidentom odpowiednie kompetencje poprzez wstępne szkolenie zawodowe dla kandydatów do zawodu, obejmujące naukę umiejętności technicznych i zawodowych, wartości, zasad etycznych oraz nabywanie doświadczenia praktycznego, jak również poprzez wymóg obowiązkowego doskonalenia zawodowego (ODZ).
69. Firmy audytorskie zasadniczo zapewniają szkolenie w zakresie technicznych aspektów badania oraz wymogów metodologii badania stosowanej przez daną firmę. Firmy audytorskie zapewniają również możliwość nabycia niezbędnego doświadczenia praktycznego, włączając osoby uczące się

w skład zespołów przeprowadzających badania sprawozdań finansowych.⁸ Połączenie nauczania technicznych aspektów badania z nabywaniem praktycznego doświadczenia jest istotne, ponieważ szkolenie formalne jest zaledwie jednym z elementów procesu nabywania przez biegłych rewidentów umiejętności i doświadczenia.

70. Organizacje zawodowe księgowych będące członkami IFAC określają wymogi w odniesieniu do ODZ, a programy szkoleniowe stosowane przez firmy projektowane są tak, by budować kompetencje biegłych rewidentów. Programy takie często dotyczą obszernych dziedzin wiedzy istotnych dla całej działalności firmy, takich jak np. zarządzanie projektami, technologie informatyczne oraz umiejętności komunikacji. Ważne jest, by firmy przywiązywały odpowiednią wagę, a także by przeznaczały odpowiedni czas i zasoby na szkolenie z zakresu rachunkowości i badania, obejmujące również, w miarę potrzeb, specjalistyczną tematykę branżową, tak by zapewnić pracownikom umiejętności techniczne niezbędne do przeprowadzania wysokiej jakości badań.

1.6 Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas - poziom krajowy

71. Kluczowe aspekty w tym zakresie to:

- Istnieją solidne systemy nadawania uprawnień do badania firmom audytorskim/biegłym rewidentom.
- Wymogi edukacyjne są jasno zdefiniowane, a szkolenia prowadzone są w sposób kompetentny i efektywny.
- Istnieją mechanizmy aktualizacji wiedzy biegłych rewidentów z zakresu bieżących

	Poziom zlecenia	Poziom Firmy	Poziom krajowy
<i>Czynniki wkładu</i>			
Wartości, etyka i postawy	Rozdział 1.1	Rozdział 1.2	Rozdział 1.3
Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas	Rozdział 1.4	Rozdział 1.5	Rozdział 1.6
<i>Czynniki procesu</i>			
Proces badania i procedury kontroli jakości	Rozdział 1.7	Rozdział 1.8	Rozdział 1.9

zagadnień oraz zapewniania szkoleń dotyczących nowych wymogów z zakresu rachunkowości, badania oraz regulacji.

Zawód biegłego rewidenta jest zawodem o wystarczająco wysokim prestiżu, aby przyciągać i zatrzymywać osoby o odpowiednich kwalifikacjach.

1.6.1 *Istnieją solidne systemy nadawania uprawnień do badania firmom audytorskim/biegłym rewidentom*

72. Badanie sprawozdań finansowych to działanie podejmowane w interesie publicznym, które musi być realizowane przez odpowiednio wykwalifikowane osoby pracujące w odpowiednim środowisku. W tym celu tworzone są zwykle krajowe systemy nadawania uprawnień firmom audytorskim lub poszczególnym osobom praktykującym zawód. Odpowiednie instytucje prowadzą często rejestry firm audytorskich i osób fizycznych posiadających uprawnienia do badania. Władze często mają możliwość cofnięcia uprawnień w przypadku zaistnienia określonych okoliczności.

1.6.2 *Wymogi edukacyjne są jasno zdefiniowane, a szkolenia prowadzone są w sposób kompetentny i efektywny*

73. Kryteria uzyskania uprawnień zazwyczaj związane są z wymogami edukacyjnymi, zarówno w zakresie wstępnego szkolenia dla kandydatów jak i obligatoryjnego doskonalenia zawodowego.

⁸ MSE 8, par. 54 i 59 określa wymogi dotyczące praktycznego doświadczenia zawodowych biegłych rewidentów.

Jasna definicja wymogów edukacyjnych i przeznaczenie wystarczających zasobów na zapewnienie efektywności szkolenia przyczyniają się do podniesienia jakości badania.

74. Umiejętności zawodowe, opisane w MSE, stanowią podstawę kompetencji niezbędnych do zapewnienia wysokiej jakości badania. Kompetencje takie rozwijane są poprzez połączenie szkolenia teoretycznego i praktycznego oraz coachingu prowadzonego w obrębie firm audytorskich. MSE tworzone są na potrzeby organizacji członkowskich IFAC (które mogą odpowiadać za szkolenia teoretyczne), ale nie stosują się bezpośrednio do firm audytorskich (które zapewniają nabywanie doświadczenia praktycznego i coaching). Mogłoby być korzystne dla jakości badania, gdyby zarówno organizacje szkoleniowe jak i firmy audytorskie opierały się na tych samych ramach kompetencyjnych.

1.6.3 *Istnieją mechanizmy aktualizacji wiedzy biegłych rewidentów z zakresu bieżących zagadnień oraz zapewniania szkoleń dotyczących nowych wymogów z zakresu rachunkowości, badania oraz regulacji*

75. Oprócz wstępnych szkoleń dla kandydatów, istotnym czynnikiem wpływającym na jakość badania są odpowiednie krajowe struktury i systemy obligatoryjnego doskonalenia zawodowego. Prowadzenie ODZ jest konieczne, by bardziej doświadczeni biegli rewidenty mogli stale rozwijać swoje umiejętności i wiedzę związaną z badaniem sprawozdań finansowych oraz aktualizować wiedzę w zakresie zmian wymogów regulacyjnych i rachunkowych.
76. ODZ jest szczególnie istotne w przypadku wprowadzania znacznych zmian w zakresie sprawozdawczości finansowej i badania. Szkolenia ODZ stanowią okazję do zapoznania biegłych rewidentów z nowymi wymogami technicznymi, do wyjaśnienia celów wprowadzanych zmian, a także wypracowania zrozumienia, niezbędnego do wdrożenia nowych wymogów w sposób efektywny kosztowo.

1.6.4 *Zawód biegłego rewidenta jest zawodem o wystarczająco wysokim prestiżu, aby przyciągać i zatrzymywać osoby o odpowiednich kwalifikacjach*

77. Kompetencje partnerów i pracowników są kluczowym czynnikiem wpływającym na jakość badania. Choć szkolenia są ważne, niektóre istotne cechy są w pewnym stopniu wrodzone. Ważne jest zatem przyciąganie do zawodu kandydatów o odpowiednich cechach osobowości.
78. Istnieje szereg czynników wpływających na podjęcie decyzji o rozpoczęciu kariery w zawodzie biegłego rewidenta, w tym między innymi:
- Status zawodu biegłego rewidenta w środowisku krajowym;
 - Postrzegane możliwości zawodowe oraz zachęty płacowe;
 - Charakter wykonywanej pracy i jej związek z ochroną interesu publicznego; oraz
 - Jakość proponowanych szkoleń.
79. Te same czynniki najprawdopodobniej wpływają na decyzje o pozostaniu w zawodzie i osiągnięciu dalszych szczebli rozwoju zawodowego. W niektórych krajach występuje tendencja do opuszczania firm audytorskich przez znaczną liczbę księgowych, którzy podejmują pracę w biznesie. Choć może to mieć korzystny wpływ na sprawozdawczość finansową, może jednocześnie prowadzić do ograniczenia liczby doświadczonych osób pracujących w firmach audytorskich, a tym samym zagrażać jakości badania sprawozdań finansowych.

80. Status zawodu biegłego rewidenta w danym kraju również może wpływać na szacunek dla biegłych rewidentów, a co za tym idzie, na skuteczność badania sprawozdań finansowych. W środowiskach, w których zawód biegłego rewidenta nie jest szanowany i nie cieszy się odpowiednim autorytetem, biegli rewidenci będą stali na słabszej pozycji wobec kierownictwa badanych jednostek. W takich okolicznościach istnieje mniejsze prawdopodobieństwo, że biegły rewident będzie kwestionować stanowisko kierownictwa lub przyjmie twarde stanowisko odnośnie do istotnych zagadnień badania. I odwrotnie, w środowiskach, w których zawód jest szanowany i dzięki stosownym mechanizmom cieszy się odpowiednim autorytetem, biegłym rewidentom łatwiej jest wykazać się zawodowym sceptycyzmem i przeprowadzać dokładne badania.

Czynniki procesu

1.7 Proces badania i procedury kontroli jakości – poziom zlecenia

81. Kluczowe aspekty w tym zakresie to:

- Zespół przeprowadzający badanie zachowuje zgodność ze standardami badania, przepisami prawa i regulacjami, a także procedurami kontroli jakości stosowanymi przez firmę audytorską.
- Zespół przeprowadzający badanie we właściwy sposób korzysta z technologii informatycznej.
- Prowadzona jest efektywna komunikacja z innymi osobami uczestniczącymi w badaniu.
- Istnieją odpowiednie uzgodnienia z kierownictwem, zapewniające efektywne i sprawne przeprowadzenie badania.

	Poziom zlecenia	Poziom firmy	Poziom krajowy
<i>Czynniki wkładu</i>			
Wartości, etyka i postawy	Rozdział 1.1	Rozdział 1.2	Rozdział 1.3
Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas	Rozdział 1.4	Rozdział 1.5	Rozdział 1.6
<i>Czynniki procesu</i>			
Proces badania i procedury kontroli jakości	Rozdział 1.7	Rozdział 1.8	Rozdział 1.9

1.7.1 Zespół przeprowadzający badanie zachowuje zgodność ze standardami badania, przepisami prawa i regulacjami, a także procedurami kontroli jakości stosowanymi przez firmę audytorską

82. Standardy badania odgrywają kluczową rolę jako podstawa jakości badania i zaufania użytkowników do badania. MSB zostały zaprojektowane tak, by wspierać biegłego rewidenta w uzyskaniu wystarczającej pewności i wymagają od niego posługiwania się zawodowym osądem oraz zachowania zawodowego sceptycyzmu podczas planowania i przeprowadzania badania. Biegły rewident powinien między innymi:
- Zidentyfikować i oszacować ryzyko wystąpienia istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych, spowodowanego błędem lub oszustwem, w oparciu o rozumienie działalności jednostki i środowiska, w jakim ona funkcjonuje, w tym systemów kontroli wewnętrznej jednostki;
 - Pozyskać odpowiednie i wystarczające dowody odnośnie do istnienia istotnego zniekształcenia bądź jego braku, poprzez zaprojektowanie i wdrożenie odpowiedniej reakcji na to ryzyko; oraz

- Sformułować opinię odnośnie do sprawozdań finansowych w oparciu o wnioski wyciągnięte z uzyskanych dowodów badania.
83. MSB wymagają sporządzenia dokumentacji badania, wystarczającej do tego, by doświadczony biegły rewident nie mający wcześniej do czynienia z danym badaniem, zrozumiał charakter, czas i zakres wykonanych procedur, wyniki tych procedur oraz zidentyfikowane istotne zagadnienia i wyciągnięte wnioski. Dokumentacja taka wspomaga działania kontrolne, zarówno w obrębie zespołu przeprowadzającego badanie zanim zostanie ono ukończone, jak też weryfikacje wykonywane przez inne osoby, kontrolujące jakość wykonanych prac.
84. Prawo krajowe lub inne regulacje często zobowiązują biegłych rewidentów do zachowania zgodności ze standardami badania. Niemniej jednak, nie wszystkie aspekty procesu badania są zdefiniowane w standardach, dlatego też firmy audytorskie zazwyczaj dysponują bardziej szczegółowymi metodologiami. Nawet w obrębie struktur stworzonych przez standardy i metodologie badania, zespół przeprowadzający badanie nadal zachowuje pewną elastyczność w odniesieniu do: konkretnych prac, jakie muszą być wykonane, sposobu, w jakim mają one być wykonane w praktyce, a także rodzaju i czasu koniecznych relacji z kierownictwem. Sposób wykonania prac w praktyce może być istotnym czynnikiem wpływającym na efektywność i sprawność badania.

1.7.2 Zespół przeprowadzający badanie we właściwy sposób korzysta z technologii informatycznej

85. Coraz szersze zastosowanie i rosnąca złożoność systemów informatycznych daje biegłym rewidentom możliwość zbierania dowodów badania w sposób bardziej efektywny i sprawny; na przykład poprzez wykorzystanie wspomaganych komputerowo technik badania z zastosowaniem kwerend do plików i danych testowych. Zaletą takich technik jest objęcie badaniem większego wolumenu transakcji oraz zwiększenie zakresu kontroli. Czasem jednak ich zastosowanie wymaga pomocy specjalisty, co może być czasochłonne, zwłaszcza w pierwszym roku korzystania z takich technologii.
86. Platformy informatyczne w firmach audytorskich wpływają na sposób prowadzenia badania i dokumentowania wykonanych prac. W coraz większym stopniu specjalistyczne oprogramowanie do badania sprawozdań finansowych pomaga zespołowi przeprowadzającemu badanie w zastosowaniu metodologii firmy. Choć może to skutkować większą efektywnością i polepszeniem kontroli jakości, ryzyko dla jakości badania związane z zastosowaniem technologii informatycznych obejmuje:
- Nadmierny nacisk na przestrzeganie reguł narzucanych przez oprogramowanie stosowane w firmie zamiast zachęty do analizy unikatowych cech badanej jednostki; oraz
 - Poświęcanie przez nowych pracowników zbyt dużej ilości czasu na naukę obsługi oprogramowania zamiast na zrozumienie koncepcji badania.
87. Nawet jeśli zdalna weryfikacja wykonanych prac przez partnerów i doświadczonych pracowników może ograniczyć okazje do działań mentorskich i praktycznego szkolenia, to potencjalnymi zaletami takiego rozwiązania są między innymi:
- Umożliwienie efektywniejszej weryfikacji prac w sytuacjach, gdy członkowie zespołu przeprowadzającego badanie znajdują się w różnych miejscach lub różnych strefach czasowych; oraz

- Zapewnienie efektywniejszego wykonywania dodatkowych weryfikacji prac, gdy wstępna weryfikacja została już przeprowadzona.
88. Technologie informatyczne wpływają również na sposób komunikacji biegłych rewidentów, zarówno w obrębie zespołu przeprowadzającego badanie, jak i z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór. Na przykład w coraz większym stopniu wykorzystywana jest poczta elektroniczna i inne narzędzia automatyzacji usług zawodowych. Choć korzystanie z poczty elektronicznej zasadniczo zwiększa dostępność, zwłaszcza na szczeblu międzynarodowym, ma ono także swoje ograniczenia. W szczególności, możliwość uzyskania użytecznych dowodów badania z wymiany wiadomości e-mail jest mniejsza niż w przypadku bogatszych relacji i otwartej dyskusji z kierownictwem. W pewnych okolicznościach korzystanie z poczty elektronicznej może także ułatwiać kierownictwu udzielanie nieprawdziwych lub niekompletnych odpowiedzi na pytania biegłego rewidenta, bądź też świadome ukrywanie informacji.

1.7.3 *Prowadzona jest efektywna komunikacja z innymi osobami uczestniczącymi w badaniu*

89. Większość dużych jednostek posiada działy, spółki zależne, joint ventures lub udziały w jednostkach rozliczane metodą praw własności (części grupy), i często jedna lub więcej takich części składowych badana jest przez biegłych rewidentów innych niż zespół przeprowadzający badanie grupy. Jeśli brak jest efektywnych relacji pomiędzy zespołem badającym sprawozdania finansowe grupy a zespołami badającymi części grupy, istnieje ryzyko, że zespół badający sprawozdania finansowe grupy nie uzyska odpowiednich i wystarczających dowodów badania umożliwiających sformułowanie opinii biegłego rewidenta grupy. Jasne i terminowe przedstawienie wymagań zespołu badającego sprawozdania finansowe grupy stanowi podstawę efektywnego dialogu pomiędzy zespołem badającym sprawozdania finansowe grupy a zespołami badającymi sprawozdania finansowe jej części⁹.
90. Inni uczestnicy procesu badania to między innymi specjaliści i eksperci (np. specjaliści IT) bądź też, w kontekście badania sprawozdań finansowych grupy, biegli rewidentzi części grupy. W sytuacjach, gdy w badaniu uczestniczą również inne strony, ważne jest by:
- Zespół przeprowadzający badanie jasno komunikował się z innymi w kwestii prac do wykonania;
 - Inni uczestnicy procesu jasno komunikowali swoje ustalenia z wykonanych prac; oraz
 - Zespół przeprowadzający badanie ustalił, czy wykonane prace były adekwatne do ich celu i odpowiednio reagował na wnioski z tych prac.
91. Wiele dużych jednostek posiada funkcję audytu wewnętrznego. Dla sprawności i efektywności badania ważna jest efektywna komunikacja pomiędzy biegłym rewidentem a funkcją audytu wewnętrznego. Na przykład, audytorzy wewnętrzni zazwyczaj posiadają wiedzę odnośnie do działania jednostki i istniejących elementów ryzyka biznesowego, co stanowi cenny wkład w rozumienie jednostki przez biegłego rewidenta, jak również przyczynia się do oceny ryzyka i innych aspektów badania.
92. Kierownictwo grupy zwykle oczekuje od biegłego rewidenta grupy efektywnej koordynacji prac biegłych rewidentów części grupy. Niektórzy uważają, że jest to ułatwione, jeśli badanie części grupy przeprowadzane jest przez tę samą firmę audytorską, bądź też firmy z tej samej sieci czy

⁹ Zob. MSB 600, *Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy)* – uwagi szczególne, par. A57.

stowarzyszenia. Zasięg geograficzny firmy, a tym samym jej zdolność do badania jednostek zależnych lub innych części grupy może być w takim przypadku istotna. Inni uważają, że zaangażowanie różnych firm w ramach badania grupy daje możliwość uwzględnienia różnych punktów widzenia odnośnie do elementów ryzyka jednostki oraz odpowiednich reakcji na nie.

1.7.4 Istnieją odpowiednie uzgodnienia z kierownictwem, zapewniające efektywne i sprawne przeprowadzenie badania

93. Kierownictwo może być zainteresowane jak najszybszym ukończeniem czynności badania, tak by zminimalizować zakłócenia w bieżącej działalności jednostki. Sprawność i efektywność badania można poprawić poprzez:

- Rygorystyczne planowanie, w tym, w miarę potrzeby, uzgodnienie z kierownictwem jednostki zakresu potrzebnych informacji i harmonogramu badania;
- Okresowe kontakty z kierownictwem, w celu wyjaśnienia i rozwiązania problemów wykrytych podczas badania;
- Dołożenie starań, by wywiązać się z ustalonego harmonogramu badania i przedstawienia raportu; oraz
- Na ile to tylko możliwe, unikanie zadawania kierownictwu pytań dotyczących tej samej kwestii przez różnych członków zespołu przeprowadzającego badanie.

1.8 Proces badania i procedury kontroli jakości – poziom firmy

94. Kluczowe aspekty w tym zakresie to:

- Metodologia badania dostosowywana jest do bieżącego stanu standardów zawodowych oraz wniosków z wewnętrznych przeglądów kontroli jakości i inspekcji zewnętrznych.
- Metodologia badania zachęca poszczególnych członków zespołu do kierowania się zawodowym sceptycyzmem i dokonywania odpowiednich zawodowych osądów.

	Poziom zlecenia	Poziom firmy	Poziom krajowy
<i>Czynniki wkładu</i>			
Wartości, etyka i postawy	Rozdział 1.1	Rozdział 1.2	Rozdział 1.3
Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas	Rozdział 1.4	Rozdział 1.5	Rozdział 1.6
<i>Czynniki procesu</i>			
Proces badania i procedury kontroli jakości	Rozdział 1.7	Rozdział 1.8	Rozdział 1.9

- Metodologia wymaga efektywnego nadzoru i weryfikacji wykonanych prac.
- Metodologia wymaga odpowiedniej dokumentacji badania.
- Ustalone są rygorystyczne procedury kontroli, monitorowana jest jakość badania i podejmowane są odpowiednie działania korygujące.
- W razie potrzeby, przeprowadzane są kontrole jakości realizacji zlecenia badania (przegląd jakości zlecenia badania, EQCR).

1.8.1 Metodologia badania dostosowywana jest do bieżącego stanu standardów zawodowych oraz wniosków z wewnętrznych przeglądów kontroli jakości i inspekcji zewnętrznych

95. Istotne jest, by metodologia badania sprawozdań finansowych stosowana przez firmę audytorską nie była statyczna, ale ewoluowała wraz ze zmianami standardów zawodowych oraz środowiska gospodarczego, a także by stosowana metodologia i narzędzia były stale udoskonalane, w odpowiedzi na ustalenia przeglądów wewnętrznych oraz kontroli ze strony regulatorów.
96. Firmy audytorskie, jeśli chcą wykazać wolę stałej poprawy, mogą przeprowadzić analizę przyczyn powstania sytuacji zidentyfikowanych w ramach ustaleń kontroli wewnętrznej i zewnętrznej, tak by wykryć ewentualne problemy o charakterze systemowym i podjąć odpowiednie działania mające na celu poprawę metodologii i procesów.

1.8.2 *Metodologia badania zachęca poszczególnych członków zespołu do kierowania się zawodowym sceptycyzmem i dokonywania odpowiednich zawodowych osądów*

97. Większość firm audytorskich korzysta z metodologii opracowanych w celu pomocy pracownikom w sprawnym i efektywnym przeprowadzeniu badania, a także dla potrzeb procesów kontroli jakości. Metodologie takie obejmują czasem oprogramowanie wspierające badanie sprawozdań finansowych. Takie oprogramowanie wspiera proces podejmowania decyzji i generuje elektroniczną dokumentację roboczą, z której można również korzystać zdalnie.
98. Takie metodologie mogą być skutecznym mechanizmem systematycznego zachowywania zgodności ze standardami badania oraz upewnienia się, że zrealizowano wszystkie niezbędne etapy badania. Metodologie pomagają również w tworzeniu dokumentacji badania, a jeśli istnieją w formacie elektronicznym, w szybkim przekazywaniu informacji, także specjalistom pracującym w odległych lokalizacjach.
99. Niemniej jednak istnieje ryzyko, iż nadmierny poziom nakazowości metodologii badania może mieć negatywny wpływ na inne elementy jakości badania. Metodologie o wysokim poziomie nakazowości mogą być konsekwencją obawy przed wejściem w spór prawny bądź też nadmierne nastawionego na przestrzeganie przepisów podejścia do regulacji i kontroli pracy biegłych rewidentów. Przykładowe rodzaje ryzyka dla jakości badania to między innymi następujące kwestie:
- Jeśli kładziony jest nadmierny nacisk na zachowanie zgodności z bardzo nakazową metodologią, istnieje ryzyko, że nie zostaną w wystarczającym stopniu uwzględnione umiejętności bardziej doświadczonych pracowników w zakresie dostosowania procedur badania do konkretnych okoliczności i rozważenia konieczności wykonania dalszych procedur.
 - Nadmierny nacisk na proces badania może odwracać uwagę od istotnych osądów dokonywanych przez doświadczonych partnerów i pracowników.
 - Nadmierne ograniczenie swobody działania biegłych rewidentów może powodować erozję ich motywacji i zniechęcać do pozostawania w zawodzie.
 - Możliwe jest powstanie dystansu pomiędzy partnerami i pracownikami a badaną jednostką.

1.8.3 *Metodologia wymaga efektywnego nadzoru i weryfikacji wykonanych prac*

100. Wiele szczegółowych prac badania wykonywanych jest przez stosunkowo mniej doświadczonych pracowników. W takich okolicznościach bezwzględnie kluczowe jest, by ich prace, niezależnie od tego, czy zostały wykonane w siedzibie klienta, czy też w innej lokalizacji, w tym poza krajem,

były nadzorowane i regularnie weryfikowane przez doświadczonych pracowników, menedżerów i partnerów.

101. Niektóre nowoczesne metodologie dają możliwość zdalnego, elektronicznego przeglądu dokumentacji roboczej, co umożliwia sprawne przekazywanie informacji i analizę zagadnień badania, zwłaszcza w sytuacji, gdy członkowie zespołu znajdują się w różnych krajach i różnych strefach czasowych. Niemniej jednak, zdalny przegląd nie zawsze jest efektywnym sposobem oceny, czy pracownicy wykonali czynności badania z należytą starannością i czy wykazali się odpowiednim stopniem sceptycyzmu zawodowego; jest również mniej skuteczny dla budowania umiejętności i kompetencji mniej doświadczonych pracowników.

1.8.4 *Metodologia wymaga odpowiedniej dokumentacji badania*

102. Dokumentacja badania spełnia szereg funkcji, w tym między innymi:

- Pomaga zespołowi przeprowadzającemu badanie zaplanować i przeprowadzić badanie.
- Pomaga członkom zespołu przeprowadzającego badanie odpowiedzialnym za nadzór w kierowaniu pracami badania i ich nadzorowaniu.
- Umożliwia rozliczenie zespołu przeprowadzającego badanie z wykonanej pracy.
- Pozwala na ewidencję zagadnień, które będą ważne również dla kolejnych badań.
- Umożliwia prowadzenie kontroli jakości w obrębie firmy, jak też zewnętrznych kontroli jakości, zgodnie z mającymi zastosowanie wymogami prawa, regulacji lub innych standardów.

103. Dokumentowanie uzasadnienia dokonywanych istotnych osądów najprawdopodobniej spowoduje, że zostanie przyjęte bardziej rygorystyczne podejście do dokonywania takich osądów, a co za tym idzie, ich jakość będzie lepsza. Proces dokumentowania zidentyfikowanych zagadnień oraz sposobu ich rozwiązywania prawdopodobnie spowoduje większe zdyscyplinowanie procesów myślowych biegłego rewidenta, a tym samym poprawi zasadność wyciągniętych wniosków.

1.8.5 *Ustalone są rygorystyczne procedury kontroli, monitorowana jest jakość badania i podejmowane są odpowiednie działania korygujące*

104. Ustanowienie procedur kontroli jakości jest konieczne, by firma audytorska mogła uzyskać zapewnienie, iż:

- Firma zachowuje zgodność ze standardami zawodowymi oraz z mającymi zastosowanie wymogami prawno-regulacyjnymi, oraz
- Raporty wydane przez firmę lub partnerów odpowiedzialnych za zlecenie są odpowiednie do okoliczności¹⁰.

105. Procedury kontroli jakości obejmują monitoring i w razie potrzeby podejmowanie działań zaradczych. Proces badania sprawozdań finansowych obejmuje między innymi zachowanie zgodności ze standardami oraz wewnętrznymi politykami i procedurami firmy audytorskiej. Uwzględnia również trudne decyzje i osądy dokonywane przez pracowników o różnym poziomie doświadczenia, często pod presją czasu.

¹⁰ IAASB opublikowała standard MSKJ 1, określający działania, w odniesieniu do których firmy audytorskie mają obowiązek opracowania polityk i procedur i realizacji w ten sposób wymienionego celu.

106. Monitoring jakości badania w obrębie firmy audytorskiej jest istotnym aspektem identyfikacji pojawiających się ryzyka i szans oraz zapewnienia przestrzegania standardów i odpowiedniego wykonywania zadań przez partnerów i pracowników firmy.
107. Niektóre z firm audytorskich działają w środowisku międzynarodowym, w ramach sieci. Sieci często mają wspólną metodologię, a także polityki i procedury kontroli jakości i monitoringu. Niektóre sieci stosują też wspólne wytyczne odnośnie do wartości, etyki i postaw oraz programy pogłębiające wiedzę i doświadczenie partnerów i pracowników.
108. Oprócz wewnętrznych procesów monitorowania jakości badania, badanie może podlegać również kontroli zewnętrznej. Wyniki takich kontroli (w tym kontroli dokonywanych przez niezależnych regulatorów sprawujących nadzór publiczny) stanowią ważne informacje zwrotne, na podstawie których podejmowane są działania w zakresie poprawy jakości badania.
109. Oprócz usunięcia nieprawidłowości stwierdzonych w ramach przeglądu poszczególnych zleceń badania, ważne jest, by firma podjęła odpowiednie działania w celu rozwiązania problemów systemowych, wykrytych podczas monitoringu zewnętrznego i wewnętrznego.
- 1.8.6 *W razie potrzeby, przeprowadzane są kontrole jakości realizacji zlecenia badania (niezależny przegląd jakości zlecenia badania, EQCR)*
110. Przeglądy EQCR umożliwiają obiektywną ocenę znaczących osądów dokonanych przez zespół przeprowadzający badanie oraz wniosków zawartych w raporcie biegłego rewidenta. Obowiązkowo przeprowadzane są one przy badaniu sprawozdań finansowych spółek notowanych na giełdzie oraz innych zleceniach badania według uznania firmy, np. przy badaniu sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego.
111. Jeśli przeglądy EQCR mają być efektywne, wymagają omówienia istotnych zagadnień i wniosków, przeglądu wybranych dokumentów roboczych, a także analizy sprawozdań finansowych. Wszystkie te czynności muszą być wykonywane przez osoby dysponujące niezbędnym doświadczeniem, autorytetem i czasem. Przeglądy EQCR wymagają odpowiedniej komunikacji pomiędzy partnerem wykonującym przegląd a partnerem odpowiedzialnym za badanie, tak by przegląd mógł być wykonany w odpowiednim czasie i by zespół przeprowadzający badanie miał możliwość odpowiedniego ustosunkowania się do wniosków.

1.9 Proces badania i procedury kontroli jakości - poziom krajowy

112. Kluczowe aspekty w tym zakresie to:

- Upowszechniane standardy badania i inne standardy jasno prezentują cele i mające zastosowanie konkretne wymogi.
- Organy odpowiedzialne za kontrolę zewnętrzną biorą pod uwagę istotne aspekty jakości badania, na poziomie zarówno firmy audytorskiej jak i poszczególnych zleceń.

	Poziom zlecenia	Poziom firmy	Poziom krajowy
<i>Czynniki wkładu</i>			
Wartości, etyka i postawy	Rozdział 1.1	Rozdział 1.2	Rozdział 1.3
Wiedza, umiejętności, doświadczenie i czas	Rozdział 1.4	Rozdział 1.5	Rozdział 1.6
<i>Czynniki procesu</i>			
Proces badania i procedury kontroli jakości	Rozdział 1.7	Rozdział 1.8	Rozdział 1.9

- Istnieją efektywne systemy pozwalające na rozpatrywanie skarg dotyczących błędów w badaniu oraz podejmowanie w razie potrzeby działań dyscyplinarnych.

- 1.9.1 *Rozpowszechniane standardy badania i inne standardy jasno prezentują cele i mające zastosowanie konkretne wymogi*
113. Wymogi badania oraz ewentualne inne wymogi mogą wynikać z przepisów prawa bądź regulacji; mogą też być nakładane przez zawodowe organizacje księgowych działające w danym kraju. Ważne jest, by wymogi takie charakteryzowały się wysoką jakością i jasno przedstawiały przyświecające im cele. MSB, publikowane przez IAASB, przedstawiają cele, wymogi, wskazówki dotyczące stosowania, jak też inne materiały objaśniające.
114. IESBA ustanawia wysokiej jakości standardy etyczne dla zawodowych księgowych poprzez opracowanie i publikację kompleksowego, dostosowanego do międzynarodowych potrzeb Kodeksu etyki zawodowych księgowych. IAESB opracowuje i udoskonala programy edukacji zawodowej dla księgowych – obejmujące kompetencje techniczne, jak też umiejętności zawodowe, wartości, etykę i postawy, jakimi powinni cechować się zawodowi księgowi – poprzez rozpowszechnianie Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych (MSE). Standardy te powszechnie przyjmowane są na poziomie krajowym.
115. Istotne jest, by standardy były nowelizowane w odpowiedzi na informacje zwrotne dotyczące ich stosowania i wdrożenia. Niemniej jednak, ważne jest, by instytucje stanowiące standardy były świadome możliwego wpływu regularnej nowelizacji standardów na potrzeby szkoleniowe i konieczność wdrożenia biegłych rewidentów w ich stosowanie. IFAC wymaga, by jej organizacje członkowskie podejmowały działania w celu przyjęcia i wdrożenia w swoich jurysdykcjach MSB, Kodeksu etyki zawodowych księgowych oraz MSE, a także by pomagały w ich wdrażaniu, w zależności od zakresu odpowiedzialności organizacji członkowskich w danych krajach. W niektórych krajach MSB są modyfikowane, tak by uwzględnić w nich lub uzupełnić je o dodatkowe, specyficzne dla danego kraju wymogi.
- 1.9.2 *Organy odpowiedzialne za kontrolę zewnętrzną biorą pod uwagę istotne aspekty jakości badania, na poziomie zarówno firmy audytorskiej jak i poszczególnych zleceń*
116. Zewnętrzne kontrole przeprowadzonych badań stanowią ważny mechanizm oceny zachowania przez biegłego rewidenta zgodności ze standardami badania, a także, w zależności od posiadanego przez kontrolerów mandatu, innych aspektów jakości badania. Działania podejmowane przez firmy audytorskie w celu wyeliminowania słabości wykrytych podczas kontroli mogą prowadzić do poprawy jakości badania, a w przypadkach, gdy wyniki takiej kontroli są publikowane, będą przyczyniać się do większej znajomości tematyki jakości badania wśród interesariuszy. W dłuższym okresie ustalenia kontroli zewnętrznych przeprowadzanych badań powinny być analizowane i przekazywane w ramach informacji zwrotnej instytucjom stanowiącym standardy.
- 1.9.3 *Istnieją efektywne systemy pozwalające na rozpatrywanie skarg dotyczących błędów w badaniu oraz podejmowanie w razie potrzeby działań dyscyplinarnych*
117. Zawodowe organizacje księgowych mogą podejmować działania wyjaśniające i dyscyplinarne. Niemniej jednak, podobnie jak w przypadku kontroli przeprowadzanych badań dotyczących spółek notowanych na giełdzie i innych jednostek zainteresowania publicznego działania te coraz częściej realizowane są przez niezależnych regulatorów sprawujących nadzór.
118. Nieprawidłowo przeprowadzone badanie może być trudne do zdefiniowania, ponieważ badanie w tak znacznym stopniu opiera się na osądzie, a kryteria zawarte w przepisach prawa i regulacjach często są niejasne i trudne do wyegzekwowania. Efektywność działań dyscyplinarnych rośnie, jeśli

zostaną określone jasne kryteria odnośnie do tego, co uznawane jest za nieprawidłowo przeprowadzone badanie.

119. Władze muszą również dysponować pewnym zakresem sankcji, jakie mogą zastosować, w tym możliwość odebrania, w określonych okolicznościach, uprawnień do badania firmie audytorskiej lub poszczególnym biegłym rewidentom. Choć w przypadkach ekstremalnych działania takie mogą być uzasadnione, proces regulacyjny jest efektywniejszy, jeśli istnieją również inne, bardziej proporcjonalne sankcje za drobniejsze nieprawidłowości. Sankcje takie mogą obejmować grzywny lub obowiązek ponownego szkolenia.

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Międzynarodowe Standardy Przeglądu (International Standards on Review Engagements, ISRE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (International Standards on Related Services, ISRS), Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości (International Standards on Quality Control, ISQC), Wskazówki praktyczne odnośnie do międzynarodowego badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers), oraz inne publikacje IAASB publikowane są przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

IAASB i IFAC nie będą ponosić odpowiedzialności za straty poniesione przez jakiegokolwiek osoby działające, bądź powstrzymujące się od działania, w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, niezależnie od tego, czy strata taka wynika z zaniedbania czy też z innych przyczyn.

Logotyp IAASB oraz nazwy 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'IAASB', 'International Standard on Auditing', 'ISA', 'International Standard on Assurance Engagements', 'ISAE', 'International Standards on Review Engagements', 'ISRE', 'International Standards on Related Services', 'ISRS', 'International Standards on Quality Control', 'ISQC', 'International Auditing Practice Note', 'IAPN', logotyp IFAC, nazwy 'International Federation of Accountants', oraz 'IFAC' są zastrzeżonymi znakami handlowymi i znakami usługowymi IFAC.

Copyright © luty 2014, International Federation of Accountants (IFAC). Wszystkie prawa zastrzeżone. W celu reprodukcji, przechowywania, nadawania bądź innego podobnego zastosowania niniejszego dokumentu, za wyjątkiem zastosowań dozwolonych prawem, konieczne jest uzyskanie pisemnej zgody IFAC. Kontakt: permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-178-3

Opublikowane przez:



IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board™**

529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org