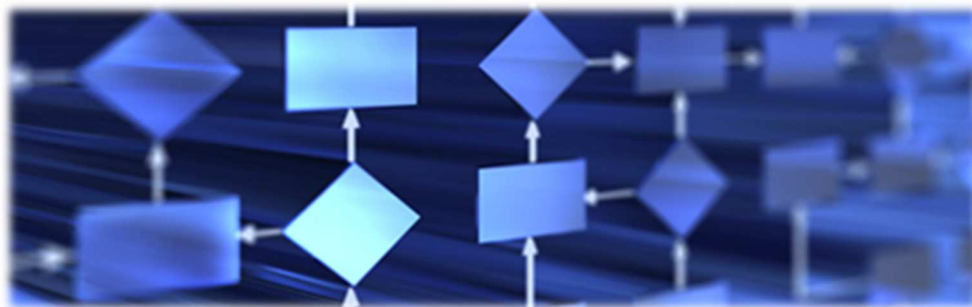


Zmiany i wyzwania związane z nowelizacją MSE 8



„Kompetencje zawodowe partnerów odpowiedzialnych za badanie sprawozdań finansowych (znowelizowany)”

Komentarz do standardu przygotowany przez:

Aleksandra Rytko

Biegły rewident nr 11288, ACCA

dla Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

Spis treści

Lista skrótów	3
I. Streszczenie.....	4
II. Tło regulacyjne i historyczne	6
III. „Stary” MSE 8 (2008) i powody jego nowelizacji.....	7
IV. Aktualna sytuacja w Polsce	10
V. Powiązania nowego MSE 8 (2014) z innymi publikacjami IFAC	14
VI. Znowelizowany MSE 8 (2014)	15
VII. Podejście oparte o efekty kształcenia	19
VIII. Wyzwania związane z wdrożeniem MSE 8 (2014) w Polsce.....	21
IX. Dane kontaktowe autorki.....	24
X. Załącznik nr 1 – Odpowiedzialność w rozumieniu IFAC	25
XI. Załącznik nr 2 – MSE na 1 stycznia 2016 r.....	27
XII. Załącznik nr 3 – Konieczne działania	30
XIII. Źródła	31

Lista skrótów

Poniżej znajduje się lista skrótów wykorzystywanych w poniższym opracowaniu (z uwzględnieniem także wersji angielskiej) w porządku alfabetycznym dla polskiej wersji językowej:

Skrót	Objaśnienie	Skrót	Objaśnienie
<i>Wersja polska</i>	<i>Wersja polska</i>	<i>Wersja angielska</i>	<i>Wersja angielska</i>
KIBR	Krajowa Izba Biegłych Rewidentów	-	-
KNA	Komisja Nadzoru Audytowego	-	-
KRBR	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów	-	-
MSE	Międzynarodowy Standard Edukacyjny	IES	International Education Standard
MSKJ	Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości	ISQC	International Standard on Quality Control
MSRF¹	Międzynarodowy Standard Rewizji Finansowej	ISA	International Standard on Auditing
OOCC	Oświadczenie w sprawie Obowiązków Członkowskich IFAC	SMO	Statements of Membership Obligations
RMF o ODZ	Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 listopada 2014 r. w sprawie obowiązkowego doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów	-	-
RMSE	Rada Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych	IAESB	International Accounting Education Standards Board
UDZ	Ustawiczne Doskonalenie Zawodowe	CPD	Continuous Professional Development
UoBR	Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym	-	-
WRZ	Wstępny Rozwój Zawodowy	IPD	Initial Professional Development
-	-	IFAC	International Federation of Accountants

¹ Możliwe jest także tłumaczenie jako MSB, czyli Międzynarodowy Standard/-y Badania

I. Streszczenie

Niniejszy komentarz został opracowany na zlecenie Krajowej Rady Biegłych Rewidentów (KRBR), która jednocześnie jest jego adresatem.

Komentarz ten ma na celu:

- 1) omówienie zmienionych wymogów znowelizowanego w grudniu 2014 r. międzynarodowego standardu edukacyjnego MSE 8 „Kompetencje zawodowe partnerów odpowiedzialnych za badanie sprawozdań finansowych (znowelizowany)”, który zacznie obowiązywać od 1 lipca 2016 r. i tym samym zastąpi aktualny MSE 8 „Wymogi kompetencyjne dla zawodowych audytorów” z 2008 r., oraz
- 2) wskazanie obszarów, które będą wymagały zmian w zakresie polskich przepisów prawa oraz wewnętrznych regulacji KIBR tak, aby zapewnić zgodność z nowymi wymogami.

KIBR jako organizacja członkowska IFAC jest zobowiązana do przyjęcia i wdrożenia standardów edukacyjnych, a tym samym MSE 8, z uwzględnieniem swoich uprawnień i odpowiedzialności wynikających z regulacji krajowych. Aktualnie, KIBR dzieli odpowiedzialność w obszarze edukacji i doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów z ustawodawcą, Ministerstwem Finansów, Komisją Egzaminacyjną oraz Komisją Nadzoru Audytowego.

Zgodnie z wymogami MSE 7 „Ustawiczne doskonalenie zawodowe”, wszyscy zawodowi księgowi są zobowiązani rozwijać i utrzymywać kompetencje zawodowe odpowiednie do ich zakresu pracy i odpowiedzialności. Natomiast MSE 8 (2014) uzupełnia MSE 7, gdyż jego **celem jest określenie takich minimalnych kompetencji zawodowych**, które powinien **rozwijać i utrzymywać** na odpowiednim poziomie ten zawodowy księgowy, który pełni rolę **partnera odpowiedzialnego za badanie**. Cel ten powinien być realizowany poprzez dobór takich działań w zakresie **ustawicznego doskonalenia zawodowego (UDZ)**, które zapewnią **odpowiednie efekty kształcenia**.

Te minimalne kompetencje zawodowe z MSE 8 (2014) zostały podsumowane w formie tabeli, w której wyróżniono trzy główne obszary kompetencji: (1) kompetencje merytoryczne, (2) umiejętności zawodowe oraz (3) zawodowe wartości, etyka i postawy, które dzielą się na bardziej szczegółowe zagadnienia. Natomiast, w ramach każdego zagadnienia ustalono zestaw oczekiwanych efektów kształcenia. Dopiero osiągnięcie tych efektów kształcenia będzie stanowiło dowód na posiadanie kompetencji – stanowi to tak zwane **podejście oparte o efekty kształcenia**. W efekcie oceniając efektywność UDZ podejmowanego przez partnera konieczne będzie przyjęcie **podejścia opartego o wyniki, gdyż tylko ono pozwoli na weryfikację osiągnięcia zamierzonych efektów kształcenia**.

Odpowiedzialność za realizację tych wymogów, tj. posiadanie właściwych kompetencji, ich utrzymanie i rozwój, spoczywa przede wszystkim na partnerze, a organizacja członkowska IFAC, jako odpowiedzialna za ustawiczne doskonalenie zawodowe swoich członków i ich zaangażowanie w kształcenie się przez całe życie, jest zobowiązana wspomóc go w tym zadaniu.

Zdaniem Rady MSE, określenie kompetencji zawodowych, które partner ma obowiązek rozwijać i utrzymywać na odpowiednim poziomie służy kilku celom – chroni interes publiczny, przyczynia się do podwyższania jakości badania, doskonali pracę partnerów i promuje wiarygodność zawodową.

MSE 8 (2014) koncentruje się na roli partnera odpowiedzialnego za badanie sprawozdań finansowych (w rozumieniu MSRF 220), gdyż jest to najbardziej wymagająca i odpowiedzialna rola w zespole badającym, która powtarza się przy każdym zleceniu badania niezależnie od występowania innych ról. W polskim kontekście takim partnerem będzie kluczowy biegły rewident.

Ze względu na dużą zmienność środowiska gospodarczego i regulacyjnego, w którym działają audytorzy naturalne jest, że mogą się pojawić potrzeby rozwoju nowych kompetencji i aktualizacji kompetencji

zdobytych wcześniej, tak aby je utrzymać na odpowiednim poziomie. Dlatego, zgodnie z MSE 8 (2014), w przypadku partnera odpowiedzialnego za badanie sprawozdań finansowych doskonalenie zawodowe powinno mieć miejsce przez cały okres jego kariery zawodowej (koncepcja nauki przez całe życie) z uwzględnieniem indywidualnych potrzeb rozwojowych i zmiennych okoliczności środowiska pracy.

Punktem wyjścia dla MSE 8 (2014) są kompetencje zawodowe wymagane od kandydatów na zawodowych księgowych na koniec WRZ, a więc określone przez standardy MSE 2,3 i 4, które także stosują podejście oparte o efekty kształcenia. Jest to fundament, na którym MSE 8 (2014) dobudowuje wymogi dla tych zawodowych księgowych, którzy decydują się na określoną ścieżkę zawodową i chcą podejmować się roli partnera odpowiedzialnego za badanie sprawozdań finansowych. Należy jednak zwrócić uwagę, że taki zawodowy księgowy powinien uzyskać wszystkie wymagane przez MSE 8 (2014) kompetencje zanim podejmie się roli partnera odpowiedzialnego za badanie. Można to zinterpretować w ten sposób, że w modelu edukacyjnym IFAC, po uzyskaniu kwalifikacji zawodowego księgowego, czyli po ukończeniu WRZ, rozpoczyna się okres gromadzenia ukierunkowanego praktycznego doświadczenia zawodowego i dalszego doskonalenia zawodowego zgodnie z MSE 7, dzięki którym zawodowy księgowy zdobywa kompetencje wymagane przez MSE 8 (2014) i w efekcie może się podjąć roli partnera odpowiedzialnego za badanie sprawozdań finansowych. Na tym jednak przygoda z MSE 8 się nie kończy, gdyż partner nadal kontynuuje tę ścieżkę, tak aby utrzymać zdobyte kompetencje, aktualizować je i rozwijać nowe, gdy pojawia się taka potrzeba na skutek zmian w otoczeniu.

Powyższy model edukacyjny IFAC nie daje się bezpośrednio przełożyć na polskie realia. Wynika to z tego, że każdy biegły rewident od momentu wpisu do rejestru biegłych rewidentów jest uprawniony do podejmowania się roli kluczowego biegłego rewidenta. Teoretycznie należałoby zatem oczekiwać, że w przypadku członków KIBR wymogi kompetencyjne MSE 8 (2014) zostaną uwzględnione już na etapie WRZ, a nie jak przewiduje MSE 8 (2014) – na etapie UDZ. Potrzebna jest zatem analiza do jakiego stopnia aktualne wymogi procesu kwalifikacyjnego adresują już oczekiwania MSE 8 (2014). W przypadku zidentyfikowania luk konieczna będzie dyskusja zainteresowanych stron a następnie odpowiedź na następujące pytanie – czy wdrażając wymogi znowelizowanego standardu przełożyć je na wymogi wobec wszystkich biegłych rewidentów czy zawęzić je do określonej grupy biegłych, którzy faktycznie pełnili lub zamierzają pełnić rolę kluczowego biegłego rewidenta? Kolejne pytanie dotyczy tego na jakim etapie doskonalenia zawodowego te wymogi zaadresować – na etapie WRZ, czyli postępowania kwalifikacyjnego dla kandydatów na biegłych rewidentów, czy dopiero na etapie UDZ wprowadzając jednocześnie pewne ograniczenia dla ról jakich mogą się podejmować biegli rewidenty, którzy nie udowodnią posiadania kompetencji, którymi musi się wykazać partner odpowiedzialny za badanie. W zależności od odpowiedzi, zmian będą wymagały zasady dotyczące WRZ i UDZ lub tylko UDZ.

Choć MSE 8 (2014) ustanawia wymogi tylko odnośnie partnerów odpowiedzialnych za badanie sprawozdań finansowych, to organizacje członkowskie lub inni regulatorzy mogą wykorzystywać MSE 8 (2014) kształtując zasady ustawicznego doskonalenia zawodowego także dla tych zawodowych księgowych, którzy pełnią analogiczne role przy innych zleceniach o charakterze usług atestacyjnych lub pokrewnych.

MSE 8 (2014) wchodzi w życie z dniem 1 lipca 2016 r., a zatem pozostało niewiele czasu na wdrożenie jego wymogów. W Polsce, UoBR wymaga od wszystkich biegłych rewidentów obowiązkowego doskonalenia zawodowego, a zatem częściowo spełniamy wymogi znowelizowanego MSE 8 (2014). Natomiast, wyzwaniem (a może także szansą?) jest wymóg dotyczący kompetencji jakimi powinien się wykazać kluczowy biegły rewident i odpowiednie **wbudowanie tych kompetencyjnych oczekiwań i oceny osiągniętych efektów kształcenia w funkcjonujący model WRZ oraz UDZ w Polsce**. Te zagadnienie wymaga zaangażowania nie tylko ze strony KRBR, ale także regulatorów rynku audytorskiego w Polsce, firm audytorskich i samych biegłych.

II. Tło regulacyjne i historyczne

W grudniu 2014 r. Rada Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych dalej w skrócie Rada MSE (ang. *International Accounting Education Standards Board – IAESB*), opublikowała znowelizowany standard MSE 8 „Kompetencje zawodowe partnerów odpowiedzialnych za badanie sprawozdań finansowych (znowelizowany)” (ang. *IES 8 Professional Competence for Engagement Partners Responsible for Audits of Financial Statements (revised)*), dalej w skrócie MSE 8 (2014).

MSE 8 (2014) jest ostatnim z 8 standardów edukacyjnych opublikowanych do tej pory przez Radę MSE. Wchodzi on w życie 1 lipca 2016 r. i zastąpi wówczas MSE 8 „Wymogi kompetencyjne dla zawodowych audytorów” (ang. *IES 8 Competence Requirements for Audit Professionals*), dalej w skrócie MSE 8 (2008), który obowiązuje od 1 lipca 2008 r.

Rada MSE działa przy IFAC, czyli Międzynarodowej Federacji Księgowych. Rada ta zajmuje się opracowywaniem standardów edukacyjnych (MSE) oraz innych materiałów edukacyjnych związanych z procesem kształcenia oraz doskonalenia zawodowego profesjonalnych (zawodowych) księgowych (ang. *professional accountants*).

IFAC wymaga od swoich organizacji członkowskich spełnienia określonych obowiązków spisanych w postaci siedmiu oświadczeń: Oświadczenia w Sprawie Obowiązków Członkowskich – OOC (ang. *Statements of Membership Obligations – SMO*). Wynika to z paragrafu 2.3.b. Konstytucji IFAC.

Organizacje członkowskie mają obowiązek identyfikowania i podejmowania działań w celu wypełnienia wymogów zawartych w OOC. Nawet jeśli wymogi danego OOC nie dotyczą organizacji członkowskiej bezpośrednio (gdyż w danej jurysdykcji organizacja ta nie ponosi pełnej odpowiedzialności za pewne rozwiązania), to mimo wszystko organizacja jest zobowiązana dołożyć wszelkich starań, aby zachęcić strony odpowiedzialne za wymogi do zapewnienia zgodności z OOC oraz aktywnie pomagać we wdrażaniu i stosowaniu wymogów OOC jeśli tylko jest to możliwe (Załącznik nr 1 do niniejszego komentarza zawiera dodatkowe objaśnienia w tej kwestii). W rezultacie, konkretne działania organizacji członkowskiej należy zawsze postrzegać w kontekście stopnia jej odpowiedzialności za obszar danego OOC.

OOC 2 „Międzynarodowe Standardy Edukacyjne dla zawodowych księgowych oraz inne dokumenty wydane przez RMSE” (ang. *SMO 2 International Education Standards for Professional Accountants and Other Pronouncements Issued by IAESB*) wymaga, aby organizacja członkowska IFAC identyfikowała i podejmowała odpowiednie działania w celu przyjęcia i wdrożenia międzynarodowych standardów wydanych przez Radę MSE (czyli aktualnie MSE 1-8) w swoich systemach prawnych.

Ponieważ KIBR jest członkiem IFAC od 2001 r. i w konsekwencji jest zobowiązana do zachowania zgodności z OOC, to jest także zobowiązana do przyjęcia i wdrożenia standardów edukacyjnych, czyli MSE 1-8, oczywiście z uwzględnieniem swoich uprawnień i odpowiedzialności wynikających z przepisów krajowych. Aktualnie, w przypadku wymogów OOC 2, **KIBR dzieli swoją odpowiedzialność z innymi regulatorami zawodu biegłego rewidenta w Polsce**, którymi w tym kontekście są: **Ustawodawca, Ministerstwo Finansów, Komisja Egzaminacyjna oraz Komisja Nadzoru Audytowego**. W rezultacie, reprezentanci wszystkich tych stron, które są odpowiedzialne za kształtowanie zasad doskonalenia zawodowego biegłych w Polsce, powinni niezwłocznie dokonać analizy i oceny wymogów wynikających z nowelizacji MSE 8 (2014), aby podjąć na czas odpowiednie decyzje i zapewnić ich wdrożenie do 1 lipca 2016 r. Niniejsze opracowanie ma na celu wsparcie KRBR w tym procesie poprzez szczegółowe omówienie nowych wymogów MSE 8 (2014) i wskazanie obszarów, które wymagają zmian.

Warto zwrócić uwagę, że wprowadzie MSE 8 (2014) odnosi się wyłącznie do partnerów odpowiedzialnych za badanie sprawozdań finansowych, ale może² mieć również zastosowanie do partnerów odpowiedzialnych za badania innych niż sprawozdanie finansowe historycznych informacji finansowych lub wykonujących inne rodzaje usług atestacyjnych lub pokrewnych. Decyzja w tym zakresie należy do organizacji członkowskiej, ewentualnie innych uprawnionych decydentów.

III. „Stary” MSE 8 (2008) i powody jego nowelizacji

Nadal jeszcze aktualny MSE 8 (2008) zawiera wymogi dla tych zawodowych księgowych, którzy w ramach swojej kariery zawodowej zdecydowali się na ścieżkę audytową, stąd w standardzie pojawia się nowe określenie - „zawodowy audytor”, i jednocześnie zawiera szczególne wymogi dla tych zawodowych audytorów, którzy przyjmują na siebie rolę „partnera odpowiedzialnego za zlecenie”.

Dla lepszego zrozumienia zmian w MSE 8, poniżej zamieszczono definicje poszczególnych osób objętych zakresem MSE 8 (2008):

- **Zawodowy księgowy** (ang. *professional accountant*) to osoba, która jest członkiem organizacji członkowskiej IFAC.³
- **Zawodowy audytor** (ang. *audit professional*) to zawodowy księgowy posiadający odpowiedzialność lub przejmujący odpowiedzialność od innej osoby za wydawanie znaczących osądów związanych z badaniem historycznych informacji finansowych.⁴
- **Partner odpowiedzialny za zlecenie** (ang. *engagement partner*) to partner lub inna osoba z organizacji audytorskiej odpowiedzialna za zlecenie i jego przebieg oraz za sprawozdanie z badania wydane w imieniu firmy oraz która, gdzie to wymagane, ma do powyższych działań odpowiednie upoważnienie organizacji zawodowej, prawnej lub regulacyjnej.⁵

Główne wymogi MSE 8 (2008)

Zgodnie z MSE 8 (2008), organizacje członkowskie IFAC powinny wymagać od zawodowych księgowych, którzy chcą się podjąć roli zawodowego audytora **spełnienia następujących warunków**:

- a) zdobycia kwalifikacji (uprawnień) zawodowego księgowego;
- b) zdobycia wykształcenia na poziomie licencjackim lub podobnym; oraz
- c) spełnienia wszystkich innych wymogów MSE 8 (2008) to jest:
 - wymogów dotyczących zakresu wiedzy przekazywanej w ramach programu kształcenia i rozwoju zawodowego dla zawodowych audytorów oraz stopnia jej zaawansowania;
 - wymogów dotyczących umiejętności zawodowych oraz stopnia ich zaawansowania;
 - wymogów dotyczących umiejętnego stosowania określonych zawodowych wartości, zasad etyki i odpowiedniej postawy zawodowej w środowisku badania;
 - wymogów w zakresie zdobycia odpowiedniego doświadczenia praktycznego;
 - wymogów w zakresie dalszego doskonalenia zawodowego;
 - wymogów w zakresie oceniania gotowości zawodowych księgowych do objęcia roli zawodowego audytora.

² Patrz: MSE 8 (2014) par. 4

³ Patrz: MSE 8 (2008) par. 8

⁴ Jest to definicja opracowana specjalnie na potrzeby MSE 8 (2008), patrz: MSE 8 (2008) par. 9

⁵ Patrz: MSE 8 (2008) par. 8

Ponadto, MSE 8 (2008) doprecyzowuje, że zawodowy księgowy, który przyjmuje na siebie zadania partnera odpowiedzialnego za zlecenie, powinien **wykazać się znajomością zagadnień** z następujących obszarów:

- a) odpowiedzialność nadzorcza (kierownicza) za jakość badania;
- b) formułowanie wniosków na temat zgodności z możliwymi do zastosowania wymogami niezależności;
- c) przyjmowanie zleceń i kontynuowanie współpracy ze zleceniodawcami oraz określone zlecenia badania;
- d) przydział pracowników wchodzących w skład zespołów przeprowadzających badanie, uwzględniając ich umiejętności pracy w zespole, kompetencje do przeprowadzenia badania i sporządzenia sprawozdania z badania;
- e) kierownictwo, nadzór oraz przeprowadzenie badania zgodnie ze standardami zawodowymi oraz wymogami regulacyjnymi i prawnymi;
- f) konsultacje, przegląd oraz omówienie wykonanej pracy;
- g) odpowiednie opracowanie sprawozdania z badania popartego dostatecznymi i odpowiednimi dowodami z badania;
- h) posiadania odpowiedniej wiedzy zawodowej oraz doświadczenia praktycznego w przypadku badania historycznych informacji finansowych określonych środowisk (jak badania międzynarodowe realizowane w oparciu o system prawny spoza kraju badanej jednostki) lub sektorów gospodarczych (t.j. w sektorze bankowości i finansów, przemyśle wydobywczym oraz w sektorze ubezpieczeń).

Powody zmian

Zmiana MSE 8 w 2014 r. była elementem większego projektu w zakresie poprawy przejrzystości i zrozumiałości (ang. *clarity*) wszystkich standardów edukacyjnych⁶. Zmiany do MSE 8 (2008) miały na celu głównie odzwierciedlenie ścisłego związku między wymogami odnośnie kompetencji i umiejętności zawartymi w MSRF 220 (ang. ISA 220) i MSKJ 1 (ang. ISQC 1) oraz zaadresowanie niejasności wynikających ze stosowania pojęcia „zawodowy audytor”.

Ponadto, zmieniony standard miał wyraźnie podkreślić, że nauka i rozwój będą trwały w okresie całej kariery zawodowej i że dotyczy to także rozwoju oraz utrzymania kompetencji wymaganych, aby pełnić rolę partnera odpowiedzialnego za badanie. Inaczej mówiąc, w przypadku audytorów mamy do czynienia z procesem określanym jako *nauka przez całe życie* (ang. *lifelong learning*), który bynajmniej nie kończy się w momencie awansu na partnera.

Uzasadniając nowelizację nowego standardu, Rada MSE podała także następujące dodatkowe powody:

- 1) zapewnienie zgodności z koncepcjami przedstawionymi w Założeniach dla Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych dla Zawodowych Księgowych,
- 2) wyjaśnienie kwestii wynikających ze stosowania standardów edukacyjnych i doświadczenia zdobytego w procesie wdrażania MSE przez organizacje członkowskie IFAC.

Ponadto, Rada MSE postanowiła dodatkowo:

- 1) zaktualizować użycie i interpretację niektórych kluczowych definicji;
- 2) poprawić niektóre z dotychczasowych objaśnień;
- 3) doprecyzować zakres standardu.

⁶ W Załączniku nr 2 do niniejszego opracowania znajduje się podsumowanie najważniejszych wymogów wszystkich zaktualizowanych w ramach tego projektu standardów MSE.

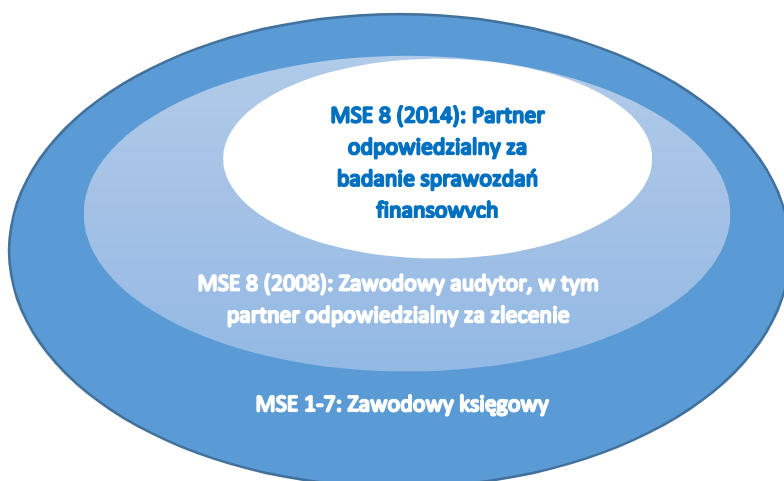
Główne zmiany

Jak już wspomniano powyżej, w zakresie MSE 8 (2008) znajduje się „zawodowy audytor”. Termin ten zdefiniowano specjalnie na potrzeby tego standardu co w efekcie budziło pewne wątpliwości interpretacyjne. Niewątpliwie, definicja zawodowego audytora jest szersza niż partnera odpowiedzialnego za zlecenie. Natomiast analizując definicję partnera odpowiedzialnego za zlecenie (przytoczoną powyżej) warto zwrócić uwagę, że choć zleceniem jest tu badanie, to niekoniecznie tylko badanie sprawozdań finansowych. Tymczasem nowy standard – **MSE 8 (2014) skupia się wyłącznie na roli partnera w zleceniu jakim jest badanie sprawozdań finansowych**. Zatem różnica w stosunku do partnera odpowiedzialnego za zlecenie będącego w zakresie MSE 8 (2008) polega na tym, że partner odpowiedzialny za badanie będący w zakresie MSE 8 (2014) jest odpowiedzialny za konkretny rodzaj zlecenia jakim jest badanie sprawozdań finansowych. Podsumowując, MSE 8 (2014) uściśla i zawęża pojęcie partnera stosowane przez MSE 8 (2008).

Warto zauważyć, że MSE 8 (2014) nie zawiera definicji partnera odpowiedzialnego za badanie sprawozdań finansowych. Odwołuje się natomiast do definicji „partnera odpowiedzialnego za zlecenie” (ang. *engagement partner*) zawartej w MSRF 220⁷ i na swój użytek dodaje do niej określenie „odpowiedzialny za badanie sprawozdań finansowych” (ang. *responsible for audits of financial statements*). Na potrzeby polskiego tłumaczenia w niniejszym komentarzu całość została skrócona do „partner odpowiedzialny za badanie sprawozdań finansowych”.

Różnice w zakresie starego i nowego MSE 8 ilustruje poniższy rysunek:

Rysunek 1: Różnice w zakresie poszczególnych MSE



Źródło: opracowanie własne

Podsumowując, Rada MSE zdecydowała o „pozbyciu” się zawodowego audytora ze standardów. Uznano, że nie ma sensu tworzyć pośrednich wymogów dla osób audytujących, ale nie pełniących roli partnera odpowiedzialnego za badanie. Osoby te, o ile planują w przyszłości podejmować się roli partnera odpowiedzialnego za badanie, dzięki MSE 8 (2014) będą miały jasną wizję tego jakie kompetencje do tego czasu powinny zdobyć.

Znowelizowany MSE 8 (2014) **dedykowany jest tym zawodowym księgowym, którzy już pełnią rolę partnera odpowiedzialnego za badanie sprawozdań finansowych**, a zatem którzy uzyskali już odpowiednie uprawnienia zawodowe i dlatego nie zajmuje się etapem przygotowań do tej roli pozostawiając te zagadnienia innym MSE. Tymczasem, poprzednik, czyli MSE 8 (2008) ustanawia wymogi formalne (np. wymóg studiów licencjackich) oraz określa minimalny poziom wiedzy i wykształcenia, umiejętności, wartości, etyki i postaw zawodowych, które muszą posiadać wszyscy

⁷ Definicja ta jest zgodna z MSRF 220 „Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych” par. 7a.

zawodowi audytorzy, a także podaje dodatkową listę kompetencji oczekiwanych od partnera odpowiedzialnego za zlecenie.

W odróżnieniu od poprzedniego, i wciąż jeszcze aktualnego MSE 8 (2008), znowelizowany standard wymaga **podejścia opartego o efekty kształcenia** (ang. *learning outcomes approach*) i jest spójny w tej kwestii z MSE 2,3 i 4⁸, czyli standardami, które ustanawiają wymogi dotyczące efektów kształcenia w zakresie wstępnego rozwoju zawodowego, dalej WRZ (ang. *initial professional development – IPD*). Standardy MSE 2, 3 i 4 tworzą fundament, na którym zbudowano wymogi dotyczące ustawicznego doskonalenia zawodowego, dalej UDZ (ang. *continuous professional development – CPD*) opisane w MSE 7 oraz MSE 8 (2014).

„Stary” MSE 8 (2008) wspomina jedynie o wyższości podejścia opartego o wyniki (ang. *output-based approach*) nad podejściem opartym o nakłady (ang. *input-based approach*) w procesie oceny i weryfikacji posiadanych kompetencji zawodowych audytorów.

W przeciwieństwie do MSE 8 (2008), znowelizowany MSE 8 (2014) nie zawiera już wytycznych dotyczących kompetencji zawodowego audytora zaangażowanego w badania międzynarodowe czy badania jednostek ze specyficznych sektorów.

Na skutek powyżej opisanych zmian zmieniła się bardzo mocno struktura i treść standardu, co zilustrowano poniżej:

MSE 8 (2008) – struktura	MSE 8 (2014) – struktura
<ul style="list-style-type: none"> • Część I: Zagadnienia ogólne • Część II: Wymogi kompetencji dla zawodowych audytorów • Część III: Partner odpowiedzialny za zlecenie • Część IV: Kompetencje wymagane od zawodowych audytorów w określonych środowiskach i branży 	<ul style="list-style-type: none"> • Wprowadzenie • Cel • Wymogi • Materiały objaśniające

Źródło: opracowanie własne

IV. Aktualna sytuacja w Polsce

Status biegłego rewidenta w świetle MSE 8 (2014)

KIBR jest organizacją, której członkami są biegli rewidenci. Aktualnie, **wymogi edukacyjne dla biegłych rewidentów**, zarówno w zakresie przygotowania zawodowego jak i dalszego doskonalenia zawodowego, **są takie same niezależnie od tego jakie faktyczne role będą oni pełnić w przyszłości**.

Zgodnie z art. 3 UoBR, zawód biegłego rewidenta polega na wykonywaniu czynności rewizji finansowej. Zgodnie z art. 2 ust. 2 UoBR, przez czynności rewizji finansowej rozumie się badanie, przeglądy sprawozdań finansowych lub inne usługi poświadczające, o których mowa w odrębnych przepisach lub standardach rewizji finansowej. Brak jest w UoBR lub innych przepisach prawa obowiązujących w Polsce jakichkolwiek ograniczeń dla biegłego rewidenta w zakresie tego jakich ról może się podejmować wykonując czynności rewizji finansowej o charakterze badania sprawozdania finansowego. Podsumowując, status członka KIBR teoretycznie umożliwia każdej takiej osobie niemal natychmiast po uzyskaniu wpisu do rejestru biegłych rewidentów pełnienie wszelkich ról występujących na zleceniu o charakterze badania sprawozdania finansowego, w tym roli partnera odpowiedzialnego za takie zlecenie.

⁸ W Załączniku nr 2 do niniejszego komentarza znajduje się krótki opis wszystkich MSE.

Wprawdzie pojęcie partnera odpowiedzialnego za badanie nie występuje w UoBR czy też wydanych na jej podstawie rozporządzeniach, ale w to miejsce UoBR wprowadza pojęcie „kluczowego biegłego rewidenta”⁹, którym jest biegły rewident odpowiedzialny za wykonywanie czynności rewizji finansowej w imieniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, podpisujący opinię lub raport, o których mowa w art. 65 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

Porównując powyższą definicję kluczowego biegłego rewidenta z definicją partnera odpowiedzialnego za zlecenie według MSRFF 220¹⁰, do której odwołuje się MSE 8 (2014) oraz uściślenie z MSR 8 (2014), że chodzi o zlecenie o charakterze badania sprawozdań finansowych można stwierdzić, że co do istoty mamy do czynienia z tą samą osobą. W obu przypadkach mamy bowiem do czynienia z osobą, która:

- 1) odpowiada za przeprowadzenie badania,
- 2) działa w imieniu uprawnionego podmiotu,
- 3) odpowiada za sprawozdanie z badania (takie jak opinia lub raport), a zatem je podpisuje.

Tak jak już wspomniano powyżej – **każdy biegły rewident w Polsce od momentu wpisu do rejestru ma możliwość podjęcia się roli kluczowego biegłego rewidenta, a zatem od tego samego momentu podlega pod wymogi MSE 8 (2014)**. Potencjalny problem polega jednak na tym, że bardzo wielu biegłych nie jest zainteresowanych audytowaniem, a tytuł biegłego jest dla nich formalnym i prestiżowym potwierdzeniem wysokich kompetencji oczekiwanych od zawodowego księgowego. Zatem powstaje pytanie – czy wdrażając wymogi znowelizowanego standardu przełożyć je na wymogi wobec wszystkich biegłych rewidentów czy zawęzić je do określonej grupy biegłych, którzy faktycznie pełnili lub zamierzają pełnić rolę kluczowego biegłego rewidenta? Kolejne pytanie dotyczy tego na jakim etapie doskonalenia zawodowego te wymogi zaadresować – na etapie WRZ, czyli postępowania kwalifikacyjnego dla kandydatów na biegłych rewidentów, czy dopiero na etapie UDZ wprowadzając jednocześnie pewne ograniczenia dla ról jakich mogą się podejmować biegli rewidenty, którzy nie udowodnią posiadania kompetencji, którymi musi się wykazać partner odpowiedzialny za badanie? Niewątpliwie są to bardzo trudne pytania, które już od lat są przedmiotem dyskusji w środowisku biegłych. O konsensus w tej sprawie będzie bardzo trudno.

Aktualne wymogi edukacyjne wobec biegłych rewidentów

W chwili obecnej, najważniejsze wymagania edukacyjne wobec polskich biegłych rewidentów zawarte są w następujących regulacjach:

- a) Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (UoBR);
- b) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2014 r. w sprawie postępowania kwalifikacyjnego na biegłych rewidentów;
- c) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 listopada 2014 r. w sprawie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów (RMF w sprawie ODZ);
- d) Uchwała nr 2751/51a/2015 KRBR z dnia 28 stycznia 2015 r. w sprawie okresu rozliczeniowego i minimalnej liczby godzin obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów;
- e) coroczne uchwały KRBR w sprawie zakresu tematycznego obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów na kolejny rok;

⁹ Patrz: UoBR art. 2 pkt 5

¹⁰ MSRSF 220: Partner odpowiedzialny za zlecenie – partner lub inna osoba z firmy, która odpowiada za zlecenie badania i jego przeprowadzenie oraz za sprawozdanie audytora wydawane w imieniu firmy oraz która, jeżeli jest to wymagane, ma odpowiednie upoważnienie od organizacji zawodowej, organu prawnego lub regulacyjnego

- f) coroczne komunikaty KRBR w sprawie wytycznych organizacyjno-metodycznych do obowiązkowego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów.

Powyższe regulacje zapewniają dość wysoki stopień zgodności z aktualnym jeszcze MSE 8 (2008), przede wszystkim w zakresie wymogów kompetencyjnych dla zawodowych audytorów. Zdobywanie tytułu biegłego rewidenta w Polsce wymaga uprzedniego uzyskania wyższego wykształcenia, a zakres wiedzy i umiejętności testowany w ramach egzaminów wstępnych oraz egzaminu dyplomowego pokrywa się z zakresem wskazanym w MSE 8 (2008). Jednocześnie, wymogi dotyczące odbycia praktyki i aplikacji przez kandydatów na biegłych rewidentów odpowiadają wymogom MSE 8 (2008) w zakresie minimalnego doświadczenia praktycznego.

Nieco trudniej jest definitywnie stwierdzić jak dalece były/są realizowane w Polsce wymogi MSE 8 (2008) w zakresie kompetencji oczekiwanych od partnera odpowiedzialnego za zlecenie. Standard wymaga od takiego partnera określonej wiedzy i umiejętności (szczegóły przedstawiono w części III niniejszego komentarza), których zakres jest bardzo szeroki i obejmuje także wiele umiejętności o charakterze miękkim, w tym kompetencje zarządcze. Sformułowanie takiego wniosku wymagałoby dogłębnej analizy zakresu tematycznego egzaminów na biegłego rewidenta, tematów obowiązkowych szkoleń realizowanych w przeszłości, zakresu i wyników kontroli w podmiotach uprawnionych do badania, a możliwe że także postępowań dyscyplinarnych. Taka analiza nie leży jednak w zakresie niniejszego opracowania.

Zgodnie z art. 4. ust. 1 pkt 2 UoBR, każdy biegły rewident (niezależnie czy wykonuje zawód czy nie i niezależnie od tego w jakiej roli) jest zobowiązany stale podnosić kwalifikacje zawodowe, w tym przez odbywanie obowiązkowego doskonalenia zawodowego. Jednocześnie, UoBR definiuje, iż obowiązkowe doskonalenie zawodowe polega na odbyciu szkolenia, którego program kształcenia ma na celu podnoszenie wiedzy lub umiejętności związanych z wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta, w szczególności z zakresu rachunkowości i rewizji finansowej. Część obowiązkowego doskonalenia zawodowego biegły rewident może odbyć w ramach samokształcenia zawodowego.

Zgodnie z art. 21 ust. 2 pkt 3e UoBR, do kompetencji KRBR należy między innymi ustanawianie w formie uchwał zasad obowiązkowego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów. Uchwały te wymagają zatwierdzenia przez Komisję Nadzoru Audytowego (KNA).

Zgodnie z art. 4. ust. 3 UoBR, KRBR określa w formie uchwały, zatwierdzanej przez KNA, zakres tematyczny oraz minimalną liczbę godzin obowiązkowego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów, w tym dopuszczalną liczbę godzin przypadających na samokształcenie zawodowe, dla biegłych rewidentów wykonujących zawód i niewykonujących zawodu.

Uchwała nr 2751/51a/2015 KRBR z dnia 28 stycznia 2015 r. w sprawie okresu rozliczeniowego i minimalnej liczby godzin obowiązkowego doskonalenia a także RMF w sprawie ODZ wprowadziły następujący model dla UDZ:

- 1) okres rozliczeniowy obowiązkowego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów wynosi 3 lata, obejmując 3 kolejno następujące po sobie lata kalendarzowe;
- 2) liczba godzin obowiązująca biegłego rewidenta wykonującego i niewykonującego zawodu w okresie rozliczeniowym wynosi 120 godzin lekcyjnych, z zastrzeżeniem, że:
 - a) 72 godziny lekcyjne biegły rewident zobowiązany jest odbyć poprzez udział w szkoleniu przeprowadzonym przez KRBR lub jednostkę przez nią uprawnioną, w formie stacjonarnej lub w formie kształcenia na odległość z wykorzystaniem sieci Internet (e-learning);
 - b) 48 godzin lekcyjnych biegły rewident może odbyć poprzez udział w szkoleniu, o którym mowa w pkt a) powyżej lub w ramach samokształcenia, w jednej z następujących form:
 - uczestnictwo w konferencjach lub
 - pracę dydaktyczną, naukowo-dydaktyczną lub naukową, lub

- uczestnictwo w studiach wyższych, studiach trzeciego stopnia, studiach podyplomowych, lub
 - uczestnictwo w szkoleniach przeprowadzanych w formie stacjonarnej lub w formie kształcenia na odległość z wykorzystaniem sieci Internet (e-learning), lub
 - uczestnictwo w kursach kształcenia teoretycznego i praktycznego, lub
 - udział w opracowywaniu projektów aktów prawnych, lub
 - napisanie wydanych lub przyjętych do druku publikacji w formie książki, rozdziału w książce, artykułu w czasopiśmie fachowym, lub
 - opracowanie wydanego programu multimedialnego, lub
 - prowadzenie kursów, wykładów, wygłaszanie referatów na konferencjach lub szkoleniach.
- 3) minimalna liczba godzin obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, którą biegły rewident zobowiązany jest odbyć w każdym roku kalendarzowym okresu rozliczeniowego wynosi 24 godziny lekcyjne, z zastrzeżeniem że:
- a) 16 godzin lekcyjnych biegły rewident zobowiązany jest odbyć poprzez udział w szkoleniu przeprowadzonym przez KRBR lub jednostkę przez nią uprawnioną;
 - b) 8 godzin lekcyjnych biegły rewident może odbyć poprzez udział w szkoleniu, o którym mowa w pkt a) powyżej lub w ramach samokształcenia.

Powyższy model zapewnia wysoki stopień zgodności z wymogami MSE 7 „Ustawiczne doskonalenie zawodowe”. Model ten jest przykładem **podejścia opartego o nakłady** (ang. *input-based approach*), które to jest jednym z trzech dopuszczonych przez MSE 7 (pozostałe to: podejście oparte o wyniki, czyli *output-based approach* oraz podejście mieszane, czyli łączące elementy podejścia opartego o nakłady i podejścia opartego o wyniki). W takim podejściu liczy się ilość czasu poświęconego na naukę, a nie osiągnięte wyniki tej nauki. Podejście to bazuje na domniemaniu, że określona liczba godzin nauki pozwala zakładać, iż nastąpił pożądany przyrost wiedzy i umiejętności, a zatem kompetencji.

Brak jest dostępnych publicznie wyników badań, które oceniałyby jakość i efektywność przyjętego w Polsce modelu UDZ a także jego zgodność z MSE 7 i MSE 8 (2008). Obiegowe opinie są różne, a wśród tych negatywnych można usłyszeć¹¹ zarzuty zbyt wysokiego poziomu teoretyzacji szkoleń obligatoryjnych, ze zbyt małym udziałem przykładów ilustrujących, zadań, ćwiczeń czy tzw. case study, nieciekawej bądź niepełnej w stosunku do faktycznych potrzeb oferty tematycznej (np. brak szkoleń miękkich), niskiego poziomu zaawansowania niektórej tematyki (powtarzanie podstaw, cytowanie przepisów i brak rozwinięcia bardziej skomplikowanych zagadnień np. w przypadku instrumentów finansowych). Choć szkolenia te kończą się egzaminem, to często przyjmuje on postać krótkiego testu wiedzy rozwiązywanego samodzielnie lub wspólnie przez całą grupę (tzw. samoocena), przy czym wyniki egzaminu danej osoby nie są nigdzie raportowane ani monitorowane przez KIBR.

Sporo wątpliwości może też budzić brak przejrzystego procesu i kryteriów doboru tematyki szkoleniowej. Aktualnie, zgodnie z art. 4 ust. 2 UoBR „*Obligatoryjne doskonalenie zawodowe [...] polega na odbyciu szkolenia, którego program kształcenia ma na celu podnoszenie wiedzy lub umiejętności związanych z wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta, w szczególności z zakresu rachunkowości i rewizji finansowej.*”. Kierując się tym przepisem, KRBR proponuje co roku zestaw tematów dla obligatoryjnych szkoleń realizowanych w danym roku kalendarzowym uwzględniając

¹¹ Autorka komentarza odnosi się tutaj do osobistych doświadczeń jako wieloletnia uczestniczka szkoleń obligatoryjnych realizowanych przez różne podmioty a także doświadczeń znanych jej biegłych rewidentów. Autorka pozwala sobie na sformułowanie takich zarzutów także na podstawie porównania jakie ma możliwość dokonać dzięki pełnieniu przez kilka lat roli dyrektora merytorycznego odpowiedzialnego za szkolenia z rachunkowości finansowej w międzynarodowej firmie szkoleniowej specjalizującej w szkoleniach m.in. przygotowujących do takich kwalifikacji zawodowych jak ACCA, CIMA, CFA, CIA.

tematy zarówno z rachunkowości jak i rewizji finansowej¹². Nie jest jednak publicznie znany żaden algorytm doboru tych tematów. **Brak przejrzystego i odpowiednio zaprojektowanego procesu doboru tematyki szkoleniowej stwarza ryzyko, że tematyka ta jest przypadkowa i nie służy właściwie budowaniu i utrzymaniu pożądanych kompetencji zawodowych biegłych.**

Ta sytuacja ma szansę ulec częściowej poprawie w związku ze zmianami wprowadzonymi w 2015 r. do UoBR¹³, w rezultacie których możliwe jest realizowanie (częściowo) obowiązku obligatoryjnego doskonalenia poprzez samokształcenie. Dzięki temu, biegłym będzie łatwiej poszukiwać takich form i programów doskonalenia zawodowego, które zaadresują ich indywidualne braki kompetencyjne lub inne potrzeby rozwojowe.

Choć UoBR oraz RMF w sprawie ODZ zawierają wymogi co do treści i formy dokumentów potwierdzających odbycie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego poprzez obligatoryjne szkolenie lub samokształcenie (t.j. certyfikaty, zaświadczenia lub oświadczenia), to już nie zawierają wymogów co do weryfikacji uzyskanych efektów kształcenia i adekwatności zawodowej uzyskanych kompetencji. KRBR także nie wprowadza tu żadnych dodatkowych wewnętrznych regulacji. Jedyne zapisy dotyczące sprawdzenia uzyskanych kompetencji można odnaleźć w treści komunikatów KRBR zawierających wytyczne organizacyjno-metodyczne do obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów. Na przykład w załączniku do Komunikatu Nr 55/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 marca 2015 r. zawierającego wytyczne co do szkoleń obligatoryjnych na 2015 r. można znaleźć następujące stwierdzenie: *„Sprawdzian wiadomości, którego celem jest dostarczenie uczestnikom materiału do samooceny efektów szkolenia, wlicza się do wymiaru godzinowego szkolenia.”*

Podsumowując, **powyżej opisany model Udziału w Doskonaleniu Zawodowym uniemożliwia weryfikację osiągnięcia zamierzonych efektów kształcenia, której będzie wymagał znowelizowany MSE 8 (2014)**. Konieczna będzie zatem jego modyfikacja.

V. Powiązania nowego MSE 8 (2014) z innymi publikacjami IFAC

Zrozumienie MSE 8 (2014) i prawidłowe zaadresowanie jego wymogów wymaga także zrozumienia kontekstu regulacyjnego. Otóż, MSE 8 (2014) należy odczytywać w kontekście innych publikacji IFAC, a w szczególności:

- 1) OOC 1 „Zapewnianie jakości” i OOC 2 „Międzynarodowe Standardy Edukacyjne dla zawodowych księgowych i inne publikacje wydane przez RMSE”,
- 2) MSE 7 „Ustawiczne doskonalenie zawodowe”,
- 3) MSRF 220 „Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych” oraz
- 4) MSKJ 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”.

Powyżej wymienione publikacje zawierają wymogi, które tworzą system kontroli i zapewnienia jakości procesu badania sprawozdań finansowych oraz budują oczekiwania wobec partnera odpowiedzialnego za takie badanie. Te oczekiwania przetłumaczone na wymogi kompetencyjne zostały podsumowane w MSE 8 (2014), dlatego też **wymagania znowelizowanego standardu można postrzegać jako ważny element systemu kontroli i zapewnienia jakości.**

Zgodnie z intencją Rady MSE, określenie kompetencji zawodowych, które partner odpowiedzialny za badanie ma obowiązek rozwijać i utrzymywać na odpowiednim poziomie ma służyć kilku celom –

¹² Należy zauważyć, że przed zmianami do UoBR wprowadzonymi ustawą z dnia 9 maja 2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych, ustawodawca nie zezwalał na inne tematy niż z zakresu rachunkowości i rewizji finansowej.

¹³ Zmiany wprowadzone do UoBR ustawą z dnia 9 maja 2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych.

ochronie interesu publicznego, podwyższaniu jakości badania, doskonaleniu pracy partnerów i promowaniu wiarygodności zawodowej.

Choć MSE 8 (2014) adresowany jest do organizacji członkowskiej IFAC, to jednocześnie zwraca uwagę, że organizacja taka dzieli odpowiedzialność w powyższym zakresie z samymi partnerami, firmami audytorskimi i regulatorami. Te odpowiedzialne strony powinny być zatem w naturalny sposób zainteresowane kształtem i zakresem kompetencji oczekiwanych od partnera odpowiedzialnego za badanie. Dlatego też w procesie wdrażania MSE 8 (2014) nie powinno zabraknąć ich aktywnego udziału.

VI. Znowelizowany MSE 8 (2014)

Zakres standardu

W MSE 8 (2014) Rada MSE zdecydowała się skoncentrować wyłącznie na roli partnera odpowiedzialnego za badanie sprawozdań finansowych, ponieważ jest to jedyna wspólna (powtarzalna) rola w zespole badającym niezależnie od rodzaju, złożoności, rozmiaru i typu badania. Zgodnie z międzynarodowymi standardami badania, to właśnie taki partner ponosi ostateczną odpowiedzialność za jakość badania. Tak samo postrzegany jest on przez regulatora i innych interesariuszy. W dodatku, w świecie audytorskim, rola partnera jest powszechnie uznawana za najwyższy szczebel w karierze zawodowej.

Należy także zwrócić uwagę na to, że dla MSE 8 (2014) nie ma znaczenia w jakich okolicznościach partner działa, to znaczy czy prowadzi własną działalność gospodarczą, jest zatrudniony w małej czy dużej firmie audytorskiej, czy wspiera go zespół badający czy bada sam.

Wymogi MSE 8 (2014)

Znowelizowany MSE 8 (2014) zawiera tylko dwa podstawowe wymogi. Są one następujące:

1. Organizacja członkowska IFAC **powinna wymagać** od zawodowych księgowych (ang. *professional accountants*) pełniących funkcje partnerów odpowiedzialnych za badanie sprawozdań finansowych¹⁴ rozwijania i utrzymywania (ang. *develop and maintain*) na odpowiednim poziomie **określonych kompetencji zawodowych**.
2. Aby spełnić powyższy wymóg, organizacja członkowska IFAC **powinna wymagać** od swoich członków pełniących funkcje partnerów odpowiedzialnych za badanie **podejmowania ustawicznego doskonalenia zawodowego**.

Poniżej przedstawiono dodatkowe objaśnienia dotyczące powyższych wymogów.

Kompetencje zawodowe

W związku z pierwszym z powyższych wymogów, MSE 8 (2014) przedstawia listę **minimalnych obszarów kompetencji** oraz **oczekiwanych efektów kształcenia** w każdym z nich – patrz tabela poniżej (dalej „Tabela kompetencyjna”), ale co istotne – organizacja członkowska lub inni mający odpowiednie uprawnienia interesariusze mogą rozszerzyć katalog oczekiwanych kompetencji wedle swego uznania.

¹⁴ Wyjaśnienie tego terminu znajduje się w części IV niniejszego komentarza.

TABELA KOMPETENCYJNA MSE 8 (2014)

Obszar kompetencji	Efekty kształcenia
Kompetencje merytoryczne	
(a) Badanie	<ul style="list-style-type: none"> (i) Rozpoznaje i ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia w ramach ogólnej strategii badania. (ii) Ocenia odpowiedzi na ryzyko istotnego zniekształcenia. (iii) Ocenia, czy badanie zostało przeprowadzone i udokumentowane zgodnie z odpowiednimi standardami rewizji finansowej (np. MSRF) oraz odpowiednimi przepisami prawa i regulacjami. (iv) Formułuje odpowiednią opinię z badania i sporządza powiązane sprawozdanie z badania, zawierające opis spraw kluczowych dla badania.
(b) Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa	<ul style="list-style-type: none"> (i) Ocenia, czy jednostka sporządziła, we wszystkich istotnych aspektach, sprawozdania finansowe zgodnie z założeniami sprawozdawczości finansowej i wymogami regulacyjnymi. (ii) Ocenia ujmowanie, wycenę, prezentację i ujawnianie transakcji i zdarzeń w sprawozdaniach finansowych zgodnie z założeniami sprawozdawczości finansowej i wymogami regulacyjnymi. (iii) Ocenia dokonane przez kierownictwo osądy księgowe i wartości szacunkowe, w tym szacunki wartości godziwej. (iv) Ocenia rzetelność prezentacji sprawozdań finansowych w odniesieniu do charakteru działalności gospodarczej, otoczenia oraz zdolności jednostki do kontynuacji działalności.
(c) Nadzór i zarządzanie ryzykiem	W ramach ogólnej strategii badania ocenia struktury nadzoru korporacyjnego i procesy oceny ryzyka, które mają wpływ na sprawozdania finansowe jednostki.
(d) Otoczenie biznesowe	Analizuje branżę, czynniki regulacyjne i inne czynniki zewnętrzne wykorzystywane do dokonywania świadomych ocen ryzyka badania, takie jak m.in. rynek, konkurencja, technologia produktu i wymagania środowiskowe.
(e) Podatki	Ocenia procedury zastosowane wobec ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych w kwestiach podatkowych i wpływ wyników tych procedur na ogólną strategię badania.
(f) Technologia informacyjna (IT)	Ocenia środowisko IT, aby zidentyfikować mechanizmy kontroli związane ze sprawozdaniami finansowymi w celu ustalenia ich wpływu na ogólną strategię badania.
(g) Przepisy prawa i regulacje dotyczące działalności gospodarczej	Ocenia zidentyfikowane lub podejrzewane przypadki niezgodności z przepisami prawa i regulacjami, aby ustalić ich wpływ na ogólną strategię badania i opinię z badania.
(h) Finanse i zarządzanie finansami	<ul style="list-style-type: none"> (i) Ocenia różne dostępne źródła finansowania i instrumenty finansowe wykorzystywane przez jednostkę, aby ustalić ich wpływ na ogólną strategię badania. (ii) Ocenia przepływy pieniężne, budżety i prognozy jednostki, jak również wymagania wobec kapitału obrotowego, aby ustalić ich wpływ na ogólną strategię badania.

Obszar kompetencji	Efekty kształcenia
Umiejętności zawodowe	
(i) Intelektualne	Rozwiązuje problemy badania, wykorzystując zapytania, abstrakcyjne i logiczne myślenie oraz analizę krytyczną w celu rozważenia alternatyw i przeanalizowania wyników.
(j) Interpersonalne i komunikacyjne	(i) W sposób efektywny i odpowiedni komunikuje się z zespołem wykonującym badanie, kierownictwem oraz osobami sprawującymi nadzór w jednostce. (ii) W razie konieczności rozwiązuje problemy badania poprzez efektywne konsultacje.
(k) Osobiste	(i) Promuje i angażuje się w kształcenie przez całe życie. (ii) Daje dobry przykład zespołowi wykonującemu badanie. (iii) Działa w charakterze mentora lub trenera w stosunku do zespołu wykonującego badanie.
(l) Organizacyjne	(i) Ocenia, czy zespół wykonujący badanie, w tym eksperci powołani przez biegłego rewidenta, wspólnie wykazują odpowiedni obiektywizm i posiadają odpowiednie kompetencje, aby przeprowadzić badanie. (ii) Zarządza realizacją badania, zapewniając przywództwo i zarządzanie projektem w zespołach wykonujących badanie.
Zawodowe wartości, etyka i postawy	
(m) Oddanie interesowi publicznemu	Promuje jakość badania we wszystkich działaniach, skupiając się na ochronie interesu publicznego.
(n) Zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd	Kieruje się sceptycznym myśleniem i zawodowym osądem podczas planowania i przeprowadzania badania oraz dochodzenia do wniosków, które będą stanowić podstawę opinii z badania.
(o) Zasady etyczne	(i) Kieruje się zasadami etycznymi uczciwości, obiektywizmu, kompetencji zawodowych, należytej staranności, poufności i profesjonalnego zachowania w kontekście badania oraz stosuje odpowiednie rozwiązania dylematów etycznych. (ii) Ocenia i reaguje na zagrożenia dla obiektywizmu i niezależności, które mogą wystąpić podczas badania. (iii) Chroni poufne informacje jednostki zgodnie z obowiązkami etycznymi i stosownymi wymaganiami prawnymi.

Źródło: MSE 8 (2014), tłumaczenie SKwP

Kompetencje zawodowe w rozumieniu MSE 8 (2014) oznaczają zdolność wykonywania danej funkcji na określonym poziomie i wykraczają poza znajomość zasad, standardów, koncepcji, faktów i procedur. Stanowią one połączenie i zastosowanie:

- 1) zawodowej wiedzy,
- 2) umiejętności zawodowych,
- 3) zawodowych wartości, etyki i postaw.

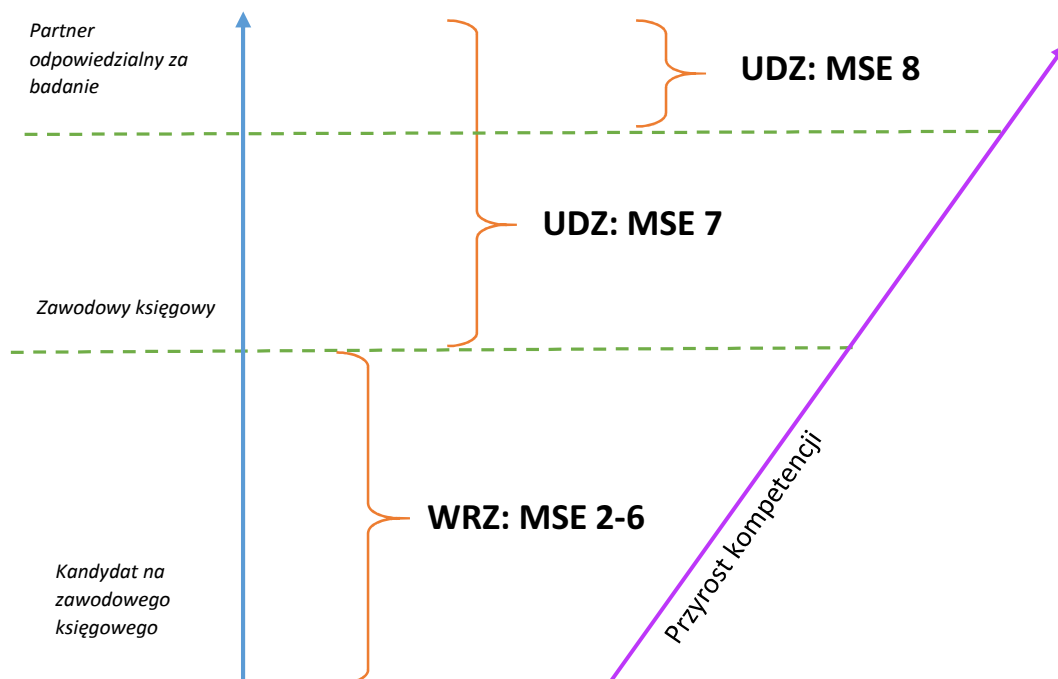
Jak wynika z powyższej Tabeli kompetencyjnej, Rada MSE zidentyfikowała kompetencje zawodowe poprzez określenie oczekiwanych efektów kształcenia. Jest to tzw. **podejście oparte o efekty kształcenia** (ang. *learning outcome based approach*). Osiągnięcie efektów kształcenia stanowi potwierdzenie posiadania kompetencji.

Czyli jeśli przykładowo chcemy stwierdzić, iż partner posiada kompetencję jaką jest umiejętność badania, to powinien być w stanie wykazać, iż w drodze doskonalenia zawodowego osiągnął

przykładowo następujące efekty – jest w stanie rozpoznać i ocenić ryzyko istotnego zniekształcenia w ramach ogólnej strategii badania. Na tym właśnie polega podejście oparte o efekty kształcenia.

Punktem wyjścia dla MSE 8 (2014) są kompetencje zawodowe wymagane od kandydatów na zawodowych księgowych na koniec WRZ, a więc określone przez standardy MSE 2,3 i 4, które także stosują podejście oparte o efekty kształcenia. Jest to fundament, na którym MSE 8 (2014) dobudowuje wymogi dla tych zawodowych księgowych, którzy decydują się na określoną ścieżkę zawodową i chcą podejmować się roli partnera odpowiedzialnego za badanie sprawozdań finansowych. Należy jednak pamiętać, że taki **zawodowy księgowy powinien uzyskać wszystkie wymagane przez MSE 8 (2014) kompetencje zanim podejmie się roli partnera odpowiedzialnego za badanie**. Można to zinterpretować w ten sposób, że po uzyskaniu kwalifikacji zawodowego księgowego, czyli po ukończeniu WRZ, rozpoczyna się okres gromadzenia ukierunkowanego praktycznego doświadczenia zawodowego i dalszego doskonalenia zawodowego zgodnie z MSE 7, dzięki którym zawodowy księgowy zdobywa kompetencje wymagane przez MSE 8 (2014) i w efekcie może się podjąć roli partnera odpowiedzialnego za badanie sprawozdań finansowych. Na tym jednak przygoda z MSE 8 się nie kończy, gdyż partner nadal kontynuuje tę ścieżkę, po to aby utrzymać zdobyte kompetencje, aktualizować je i rozwijać nowe. Ze względu na dużą zmienność środowiska gospodarczego i regulacyjnego, w którym działają audytorzy naturalne jest, że mogą się pojawić potrzeby rozwoju nowych kompetencji i aktualizacji kompetencji zdobytych wcześniej, tak aby je utrzymać na odpowiednim poziomie. Tak rozumiana konieczność rozwoju i utrzymania kompetencji nie jest w żaden sposób ograniczona w czasie trwania kariery zawodowej partnera odpowiedzialnego za badanie (koncepcja nauki przez całe życie).

Rysunek 2 – ścieżka edukacyjna partnera odpowiedzialnego za badanie w kontekście MSE



Źródło: opracowanie własne

Zdaniem Rady MSE, tylko partner, który będzie nieustannie dbał o utrzymanie zdobytych kompetencji, ich aktualizację i rozwój nowych, będzie w stanie sprostać coraz bardziej złożonym sytuacjom jakie w dzisiejszych czasach towarzyszą procesowi badania sprawozdań finansowych. Jednocześnie, Rada

MSE wyjaśnia¹⁵, że **nie oczekuje się, iż partner będzie musiał każdego roku realizować działania edukacyjne pokrywające wszystkie efekty kształcenia wskazane w powyższej Tabeli**. Raczej powinien on się koncentrować na tych wybranych aspektach swojej roli, które są dla niego nowe, a więc będzie je rozwijał (ang. *develop*) lub które wymagają aktualizacji, tak aby utrzymać (ang. *maintain*) uzyskane wcześniej kompetencje.

MSE 8 (2014) nie zajmuje się innymi wymogami jakie musi spełnić partner, aby pełnić rolę partnera odpowiedzialnego za badanie zgodnie z system licencyjnym obowiązującym w danej jurysdykcji.

Organizacje członkowskie IFAC mogą uzupełnić obszary kompetencji i/lub wskazać dodatkowe efekty kształcenia, które nie zostały ujęte w MSE 8 (2014), na przykład w sytuacji, gdy partner odpowiedzialny za badanie bada specjalistyczne branże lub transakcje.

Ustawiczne doskonalenie zawodowe

Drugi z podstawowych wymogów MSE 8 (2014) wymaga podejmowania przez partnera ustawicznego doskonalenia zawodowego – UDZ. Jest ono rozumiane jako kontynuacja wstępnego rozwoju zawodowego (WRZ). Jak już wyjaśniono powyżej, MSE 8 (2014) zakłada, że partnerzy odpowiedzialni za badania zdobyli już wcześniej kompetencje zawodowe potrzebne do przyjęcia tej roli (choć nie wnika kiedy i jak), ale funkcjonują w otoczeniu podlegającym znaczącym zmianom (zmienne regulacje, nowe technologie, złożoność transakcji biznesowych), co wymaga dalszego rozwoju i doskonalenia zdobytych kompetencji.

Szczegółowe regulacje dotyczące UDZ przewidzianego dla zawodowych księgowych znajdują się w MSE 7 „Ustawiczne doskonalenie zawodowe” i do nich wprost odsyła MSE 8 (2014). W efekcie, MSE 8 (2014) nie nadpisuje ani modyfikuje tych regulacji, tylko je **uzupełnia** poprzez wskazanie oczekiwanych efektów kształcenia osób, które pełnią wyjątkową rolę – rolę partnera odpowiedzialnego za badanie sprawozdań finansowych. Jednocześnie, MSE 8 (2014) stawia wymóg, aby **organizacja członkowska tak kształtowała ramy dla UDZ, aby wspomóc partnera odpowiedzialnego za badanie w procesie rozwoju odpowiednich do jego roli kompetencji zawodowych**.

UDZ, które realizuje partner powinno być odpowiednie do stopnia złożoności badań, których partner się podejmuje.

MSE 8 (2014) podkreśla także znaczenie doświadczenia praktycznego partnera (jako element UDZ), które z upływem czasu staje się coraz ważniejsze w kształceniu się i utrzymywaniu na odpowiednim poziomie kompetencji zawodowych. MSE 8 (2014) podpowiada, że takie doświadczenie praktyczne może zostać udokumentowane w drodze rocznego oświadczenia, ewidencji czasu pracy oraz wyników monitoringu jakościowego, takich jak ocena wyników pracy, przeglądy zapewnienia jakości realizacji zlecenia i inspekcje prowadzone przez organy regulacyjne.

Efektywne UDZ w takich obszarach kompetencyjnych jak zawodowy sceptycyzm i zawodowy osąd wymaga połączenia różnych metod, pośród których można wskazać mentoring, autorefleksję i doświadczenie praktyczne.

VII. Podejście oparte o efekty kształcenia

Podejście oparte o efekty kształcenia jest wymagane w wielu znowelizowanych MSE – oprócz MSE 8 (2014) pojawia się ono także w MSE 2,3 i 4. Aby wspomóc organizacje członkowskie we wdrażaniu tego podejścia, w styczniu 2016 r. Rada MSE opublikowała pomocniczy materiał „Guiding Principles for

¹⁵ IAESB Staff Questions and Answers, December 2015 (Implementation Support for IES 8), pytanie nr 20

Implementing a Learning Outcomes Approach” co można przetłumaczyć jako „Zasady przewodnie dla wdrożenia podejścia opartego o efekty kształcenia”.

Otóż, zasady przewodnie (przedstawione w tabeli poniżej) obejmują trzy aspekty modelowego podejścia opartego o efekty kształcenia – **projekt** (ang. *design*), **ocenę** (ang. *assessment*) oraz **nadzór** (ang. *governance*). Przedstawiono je w tabeli poniżej.

ZASADY PRZEWODNIE	
Projekt	<p>Projekt (konstrukcja) programu¹⁶ jest oparta na roli jaką ma pełnić dana osoba. Rola determinuje odpowiednie obszary kompetencji i efekty kształcenia.</p> <p>Zawartość programów i metody ich realizacji muszą być spójne z oczekiwanymi efektami kształcenia na pożądanym poziomie zaawansowania.</p> <p>Projekt (konstrukcja) programu powinna podlegać regularnej ocenie w odpowiedzi na wszelkie dostępne dowody, dane i informacje, tak by stale poprawiać jego skuteczność.</p>
Ocena	<p>Osiągnięcie efektów kształcenia przez daną osobę podlega pomiarowi i udowodnieniu poprzez działania oceniające (ang. <i>assessment activities</i>).</p> <p>Działania oceniające są zaprojektowane w taki sposób, że prezentują wysoki poziom wiarygodności, słuszności, równego traktowania, przejrzystości i są wystarczające.</p> <p>Działania oceniające obejmują porównanie osiągnięć (dokonań) danej osoby z określonym poziomem, standardem lub innym wzorcem powiązany z oczekiwanym poziomem biegłości.</p> <p>Informacja zwrotna (ang. <i>feedback</i>) o wynikach działań oceniających jest przekazywana danej osobie, aby umożliwić jej dalszy rozwój zawodowy.</p> <p>Działania oceniające i określone wzorce lub standardy są regularnie oceniane w odpowiedzi na dostępne informacje odnośnie tego czy nadal są spełnione zidentyfikowane efekty kształcenia tak aby stale poprawiać ich skuteczność.</p>
Nadzór	<p>Organizacje odpowiedzialne za program stale oceniają swoje programy, aby poprawić ich skuteczność.</p> <p>Organizacyjne struktury i procesy zapewniają kierunek i nadzór tak, aby zapewnić, że powyższe zasady przewodnie w obszarze projektu i oceny są odpowiednio monitorowane.</p>

Źródło: *Guiding Principles for Implementing a Learning Outcomes Approach*, Rada MSE, styczeń 2016, tłumaczenie własne

Z powyższych Zasad wynika, iż **podejście oparte o efekty kształcenia wymaga elementu oceny**. Ta ocena stanowi właśnie potwierdzenie, iż osiągnięto zamierzone efekty.

Zatem, jeśli zgodnie z MSE 8 (2014), UDZ ma zapewnić osiągnięcie określonych efektów, co będzie się przekładało na potwierdzenie istnienia kompetencji, to musi być realizowane z uwzględnieniem podejścia opartego o wyniki, o którym mówi MSE 7. W materiale objaśniającym do MSE 8 (2014), par. A20, Rada MSE potwierdziła to w następujący sposób: „*Learning outcomes establish the content and depth of knowledge, understanding, and application required for each specified competence area. The achievement of learning outcomes is an output based approach to measuring CPD. IES 7 provides further guidance in respect of the measurement of CPD.*” W tłumaczeniu SKwP: “Efekty kształcenia określają treść i poziom wiedzy, zrozumienie i umiejętności stosowania w praktyce, wymagane w przypadku każdego z obszarów kompetencji. Osiągnięcie efektów kształcenia jest parametrem

¹⁶ „Program” rozumiany jest tu jako wszelkie programy edukacyjne dla zawodowych księgowych, w tym doświadczenie praktyczne i programy UDZ.

weryfikacji efektywności UDZ, opartej na podejściu wykorzystującym dowody odpowiedniej pracy. Szczegółowe dalsze wytyczne dotyczące weryfikacji UDZ przedstawia MSE 7.”

Podejście oparte o efekty kształcenia nie oznacza automatycznie, że wszelkie działania w ramach UDZ muszą być realizowane w całości w oparciu o podejście oparte na wynikach. UDZ może służyć różnym celom, ale tam gdzie celem będzie osiągnięcie efektów/weryfikacja istnienia kompetencji niezbędny będzie etap oceny i pomiaru.

Podsumowując, nie należy mylić podejścia opartego o efekty kształcenia z podejściem opartym o wyniki. Nie są to tożsame pojęcia. **Podejście oparte o efekty kształcenia determinuje sposób konstrukcji programów szkoleniowych czy systemów edukacyjnych, a podejście oparte o wyniki to metodologia pomiaru osiągnięcia efektów kształcenia.**

VIII. Wyzwania związane z wdrożeniem MSE 8 (2014) w Polsce

Jeden z dwóch podstawowych wymogów MSE 8 (2014) już jest zaadresowany przez UoBR – otóż wymaga ona, aby wszyscy biegli rewidenci realizowali obligatoryjne doskonalenie zawodowe. W tej grupie automatycznie znajdują się wszyscy partnerzy odpowiedzialni za badanie sprawozdań finansowych (kluczowi biegli rewidenci) będący w kręgu zainteresowania znowelizowanego standardu.

Nieco mniej oczywista jest jednak sytuacja związana z drugim podstawowym wymogiem, dotyczącym rozwijania i utrzymywania przez partnerów na odpowiednim poziomie kompetencji zawodowych określonych przez MSE 8 (2014). Jak już opisano to w części V komentarza „Aktualna sytuacja w Polsce” – każdy biegły rewident w Polsce od momentu wpisu do rejestru ma możliwość podjęcia się roli kluczowego biegłego rewidenta, a zatem od tego samego momentu podlega pod wymogi MSE 8 (2014). Zatem, w przypadku członków KIBR, wdrożenie MSE 8 (2014) może mieć przełożenie także na wymogi związane z wstępnym przygotowaniem zawodowym (WRZ). **Konieczna jest szczegółowa analiza, czy aktualne wymogi procesu kwalifikacyjnego kandydatów na biegłych rewidentów uwzględniają wymogi kompetencyjne znowelizowanego standardu i czy procedury weryfikacji (egzamin, praktyka i aplikacja) dostarczają wystarczających dowodów, iż osiągnięte zostały określone przez MSE 8 (2014) efekty kształcenia. W przypadku zidentyfikowania luk konieczne będzie wprowadzenie odpowiednich zmian.**

Nawet przy optymistycznym założeniu, iż aktualny model WRZ zapewnia pełną zgodność z wymogami kompetencyjnymi MSE 8 (2014), nadal aktualne pozostaje wyzwanie związane z utrzymaniem i rozwijaniem kompetencji w ramach UDZ.

Narzędziem, które mogłoby bardzo pomóc w dostosowaniu istniejącego modelu UDZ w Polsce do wymogów MSE 8 (2014) byłaby **mapa kompetencji lub plan nauki** dla biegłych rewidentów, z ewentualnym uwzględnieniem ich różnych statusów (aktywności zawodowej). W stworzenie takiej mapy warto zaangażować oprócz członków KIBR także inne zainteresowane i współodpowiedzialne strony, czyli Ministerstwo Finansów, Komisję Egzaminacyjną, KNA, a także firmy audytorskie i samych biegłych, tak aby wypracować wspólnie satysfakcjonujące wszystkie strony narzędzie, które będzie stanowiło fundament koncepcyjny dla dalszych działań edukacyjnych.

Mapa taka lub plan nauki na pewno powinna obejmować minimum wskazane przez MSE 8 (2014) dla tych członków, którzy pełnią role kluczowych biegłych rewidentów. Ponadto, może także obejmować **dotatkowe kompetencje, które zostaną zidentyfikowane przez zainteresowane strony** (np. uwzględniające polskie warunki prawne i gospodarcze). Oczywiście, tak **opracowane narzędzia wymagałyby okresowej aktualizacji**, aby uwzględnić zmiany zachodzące w otaczającym biegłych środowisku gospodarczym i regulacyjnym.

W oparciu o powstały drogowskaz, czyli wspomnianą mapę kompetencyjną lub plan nauki, można przystąpić do przebudowy dotychczasowego modelu UDZ, w tym zasad obligatoryjnych szkoleń, tak

aby zapewnić ich zgodność z MSE 8 (2014). Nadrzędnym celem takiej przebudowy jest **zbudowanie efektywnego systemu WRZ i Udz opartego o efekty kształcenia umożliwiającego osiągnięcie i utrzymanie odpowiednich kompetencji i ewentualnie różnicującego wymogi zależnie od pełnionych ról.**

W kontekście obowiązkowych szkoleń stanowiących podstawę modelu Udz w Polsce, KRBR może rozważyć:

- 1) stworzenie przejrzystego i odpowiednio zaprojektowanego procesu doboru tematyki szkoleniowej opartego o mapę kompetencyjną, tak aby zaadresować ryzyko, że tematyka szkoleń jest przypadkowa i nie służy właściwemu budowaniu i utrzymaniu pożądanych kompetencji zawodowych biegłych;
- 2) dokonanie zmian w zakresie wytycznych organizacyjno-metodycznych dla jednostek upoważnionych do prowadzenia szkoleń, tak aby oferty oraz programy szkoleniowe odnosiły się do odpowiednich kompetencji zawodowych doprecyzowując, czy szkolenie ma na celu rozwój danej kompetencji, czy jej aktualizacji w związku z ostatnimi zmianami w otoczeniu;
- 3) „odteoretyzowanie” szkoleń i nadanie im bardziej praktycznego charakteru, na przykład poprzez umieszczenie w wytycznych organizacyjno-metodycznych dla jednostek upoważnionych do prowadzenia szkoleń wymogu uwzględnienia w programie szkolenia zadań typu *case study* lub *role playing*;
- 4) uwzględnienie w programie szkoleń tzw. szkoleń miękkich;
- 5) wprowadzenie bardziej rygorystycznych wymogów odnośnie egzaminu sprawdzającego po szkoleniu (praca samodzielna) oraz wymogu raportowania wyników egzaminu do KRBR.

Jednak Udz to nie tylko szkolenia, to także doświadczenie praktyczne. Zatem przykładowe dowody, które KRBR może pozyskać w celu potwierdzenia, że partnerzy osiągnęli zaplanowane efekty kształcenia w danym okresie poprzez swoją pracę, to:

- a) osobiste oświadczenia partnerów, które mogłyby zawierać na przykład oświadczenie o podejmowaniu roli kluczowego biegłego rewidenta (w tym ilość takich badań) potwierdzone ewidencją czasu pracy;
- b) dokumentacja z kontroli przeprowadzanych w podmiotach uprawnionych do badania przez KKN obejmująca także ocenę jakości pracy i poziomu kompetencji kluczowego biegłego rewidenta;
- c) dokumentacja z wewnętrznych kontroli przeprowadzanych przez firmy audytorskie obejmująca ocenę jakości pracy i poziomu kompetencji partnera odpowiedzialnego za badanie;
- d) dokumentacja z rocznych ocen pracowniczych w firmach audytorskich (wybrane elementy związane z dowodami potwierdzającymi posiadanie właściwych kompetencji);
- e) dokumentacja z tzw. paneli partnerskich w firmach audytorskich.

Inne dowody, które potencjalnie można wykorzystać na potwierdzenie osiągnięcia zaplanowanych efektów kształcenia:

- a) osobiste oświadczenia partnerów, które mogłyby zawierać na przykład:
 - raport z wykonania planu nauki w danym okresie rozliczeniowym w zakresie samokształcenia ze wskazaniem osiągniętych efektów kształcenia;
 - samoocenę poprzez określenie własnego miejsca na mapie kompetencyjnej ze wskazaniem kompetencji, nad którymi partner pracował (rozwijał, utrzymywał) w ostatnim okresie rozliczeniowym;
- b) wyniki/oceny z egzaminów poszkoleniowych bądź innych, np. specjalistycznych, branżowych;
- c) niezależna recenzja fachowych publikacji (artykuł, książka) wydanych przez partnera;
- d) świadectwa lub certyfikaty wydawane przez specjalistyczne stowarzyszenia dokumentujące podniesienie kompetencji;

e) formularze oceny z przeprowadzonego przez partnera szkolenia, wykładu, konferencji.

Podsumowując, aby istniejący model Udziału w Polsce odpowiadał wymogom znowelizowanego standardu konieczna będzie jego modyfikacja polegająca, przed wszystkim, na:

- 1) stworzeniu przejrzystego procesu doboru tematyki szkoleniowej, który będzie adresował konkretne kompetencje, a zatem będzie ukierunkowany na osiągnięcie wcześniej zdefiniowanych celów edukacyjnych;**
- 2) uwzględnieniu elementu oceny, umożliwiającej gromadzenie wiarygodnych dowodów na faktyczne osiągnięcie celu edukacyjnego.**

Powyższe prace stanowią także dobrą okazję do, postulowanej od lat przez niektórych zainteresowanych, **weryfikacji statusu zawodowego biegłych i rozważenie potencjalnego zróżnicowania wymogów dotyczących doskonalenia zawodowego**. Według danych na koniec marca 2015 r.¹⁷ w łącznej liczbie zarejestrowanych biegłych rewidentów czyli 7110, tylko 3220 osób wykonuje zawód audytora, z czego z pewnością nie wszyscy pełnią regularnie rolę partnera odpowiedzialnego za badanie. Już w tej chwili znaczna część członków niewykonujących zawodu domaga się ograniczenia lub modyfikacji nakładanych na nich obowiązków związanych z obligatoryjnymi szkoleniami. Wdrożenie MSR 8 (2014) sprawia, że KRBR wraz z regulatorami muszą odpowiedzieć sobie na pytanie jakiego rodzaju organizacją ma być KIBR, czy będzie ona skupiała wyłącznie zawodowych audytorów, a może warto usankcjonować rzeczywistość, w której wielu z aktualnych członków KIBR chciałoby tylko statusu zawodowego księgowego, a nie biegłego rewidenta?

Uwzględniając fakt dzielonej odpowiedzialności, ale także fakt, iż zgodnie z art. 21 ust. 2 pkt 3e UoBR, do kompetencji KRBR należy między innymi ustanawianie w formie uchwał zasad obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów, wydaje się, że **pewna część opisanych powyżej zmian będzie wymagała przeprowadzenia ich na drodze legislacyjnej (np. zasady WRZ, status biegłego), natomiast w pewnych obszarach istnieje możliwość wdrożenia zmian samodzielnie przez KIBR (np. mapa kompetencji, tematyka szkoleniowa, wytyczne organizacyjno-metodyczne dla jednostek upoważnionych do prowadzenia szkoleń).**

Podsumowując, wdrożenie nowego MSE 8 (2014) wymaga **poważnej refleksji nad tym kim ma być biegły rewident, który zdobył już odpowiednie uprawnienia zawodowe – jaki ma być członek KIBR? Jakich kompetencji mamy prawo po nim oczekiwać? Jak pomóc mu te kompetencje rozwijać i utrzymywać? Jak weryfikować, czy faktycznie te kompetencje istnieją, w szczególności gdy biegły podejmuje się roli kluczowego biegłego rewidenta?**

Zalecenia Rady MSE

W związku z wdrożeniem MSE 8 (2014) Rada MSE sugeruje¹⁸ podjęcie następujących działań przez organizację członkowską:

- 1) zapoznanie się z wszelkimi dostępnymi wytycznymi/wskazówkami dotyczącymi wdrożenia udostępnionymi przez IAESB na jej stronie internetowej: <https://www.ifac.org/publications-resources/guidance-support-implementation-learning-outcomes-approach>, które na dzień dzisiejszy obejmują:
 - (a) "Staff Questions and Answers" z grudnia 2015;
 - (b) "Guiding Principles for Implementing a Learnings Outcome Approach" ze stycznia 2016;
 - (c) przykłady ilustrujące ze stycznia 2016;

¹⁷ Dane pochodzą z sprawozdania Krajowej Rady Biegłych Rewidentów VI kadencji na VIII Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów

¹⁸ IAESB Staff Questions and Answers, December 2015 (Implementation Support for IES 8), pytanie nr 11

- (d) trzy prezentacje online typu webcast dedykowane odrębnie organizacjom członkowskim IFAC, firmom audytorskim oraz partnerom.
- 2) rozpoczęcie dialogu z regulatorem i firmami audytorskimi (w szczególności współpraca z dużymi firmami audytorskimi może bardzo pomóc w sprawnym opracowaniu narzędzi takich jak mapa kompetencyjna, gdyż firmy te często wykorzystują je na potrzeby swoich wewnętrznych ocen pracowniczych, w tym praktycznej weryfikacji posiadania odpowiednich kompetencji koniecznych na wyższym stanowisku także takim jak partner);
 - 3) zapoznanie się z doświadczeniami innych organizacji;
 - 4) dostosowanie programów i zawartości UDZ, tak aby były zgodne z podejściem opartym o efekty kształcenia, m.in.
 - a) przegląd programów szkoleniowych pod kątem tego w jakim stopniu pokrywają one efekty kształcenia wskazane w tabeli kompetencji i odzwierciedlają ideę podejścia opartego o efekty kształcenia;
 - b) identyfikacja koniecznych zmian w treści planowanych programów szkoleniowych, tak aby partnerzy mieli możliwość uczestniczenia w odpowiednich aktywnościach.
 - 5) opracowanie komunikacji na temat zmian do partnerów odpowiedzialnych za badanie – jakie są wobec nich oczekiwania, jak zostaną/zostały wbudowane w system edukacyjny i jak ich realizacja będzie monitorowana;
 - 6) opracowanie harmonogramu wdrożenia.

IX. Dane kontaktowe autorki

W razie wątpliwości lub pytań uprzejmie proszę o kontakt:

Aleksandra Rytko

Ul. Jasna 11c, 05-506 Wilcza Góra

Tel. +48 605-300-408

e-mail: arytko@olfin.pl

www.olfin.pl

X. Załącznik nr 1 – Odpowiedzialność w rozumieniu IFAC

Obowiązki organizacji członkowskiej odnośnie stosowania MSE

Zgodnie z Załoženiami koncepcyjnymi dla MSE dla zawodowych księgowych i kandydatów na zawodowych księgowych (2015) niektóre organizacje członkowskie podlegają wymogom prawa obowiązujących w jurysdykcji, pod którą podlegają. MSE nie są nadrzędne nad wymogami edukacyjnymi ustanowionymi przez te prawa. W przypadku, gdy dany MSE wprowadza większe wymogi niż lokalne przepisy prawa i regulacje, OOC 2 wymaga, aby organizacja członkowska, która nie ponosi żadnej odpowiedzialności lub dzieli odpowiedzialność za kwestie pokryte przez dany MSE, dołożyła wszelkich starań aby zapewnić zgodność z wymogami MSE. W takich przypadkach, organizacja członkowska powinna określić swój poziom odpowiedzialności oraz podjąć odpowiednie działania, aby wywiązać się z obowiązków nałożonych przez OOC 2 i zachęcić podmioty odpowiedzialne do wdrożenia wymogów MSE do stosownych przepisów i regulacji.

Ramy stosowania wymogów OOC¹⁹

IFAC zdaje sobie sprawę, że organizacje członkowskie działają w różnych krajowych ramach prawnych i regulacyjnych oraz że ich członkowie pracują w różnych sektorach zawodu księgowego. Tym samym organizacje członkowskie IFAC w różnych systemach prawnych mogą w różnym stopniu być odpowiedzialne za spełnianie wymogów OOC.

Bez uszczerbku dla bardziej złożonych ram krajowych organizacje członkowskie IFAC mogą:

- (a) być bezpośrednio odpowiedzialne za obszar objęty OOC. Wyraźne upoważnienie udzielone organizacji członkowskiej IFAC lub dorozumiane upoważnienie wynikające z ogólnego konsensusu określa, że jest ona odpowiedzialna za przyjęcie i wdrożenie zawodowych standardów i wytycznych edukacyjnych w rachunkowości.
- (b) nie być odpowiedzialne za obszar objęty OOC. Organizacja członkowska IFAC nie ma wyraźnego upoważnienia lub dorozumianego upoważnienia wynikającego z ogólnego konsensusu, że jest ona odpowiedzialna.

Odpowiedzialność bezpośrednia

W przypadku, gdy organizacje członkowskie IFAC są bezpośrednio odpowiedzialne, wdrażają one wszystkie wymogi danego OOC.

W wyjątkowych sytuacjach organizacja członkowska IFAC może odstąpić od spełnienia wymogu danego OOC, jeśli jest to podyktowane interesem publicznym. W tej sytuacji organizacja członkowska IFAC powinna uzasadnić i publicznie udokumentować takie odstępianie. Organizacja członkowska IFAC, która (a) nie przestrzega wymogów danego OOC oraz (b) nie dokumentuje w sposób satysfakcjonujący, dlaczego odstąpiła od wymogów, może zostać zawieszona lub usunięta z listy członków.

Brak odpowiedzialności

W przypadku, gdy organizacje członkowskie IFAC nie są odpowiedzialne za dany obszar, dokładają one wszelkich starań, aby:

- (a) zachęcić odpowiedzialnych za wymogi do postępowania zgodnie z danym OOC podczas ich wdrażania oraz

¹⁹ Źródło: Preface to the Statements of the Membership Obligations, Statements of Membership Obligations (SMOs) 1-7 (revised), IFAC, November 2012

(b) pomagać we wdrażaniu tam, gdzie to odpowiednie.

Uznaje się, że organizacja członkowska IFAC dołożyła wszelkich starań, jeśli nie mogła uczynić więcej, niż uczyniła i nadal czyni dla spełnienia wymogów danego OOC.

Dzielenie odpowiedzialności

W przypadku, gdy organizacje członkowskie IFAC współdzielą odpowiedzialność za ten obszar:

- (a) wdrażają te wymogi, za które są one bezpośrednio odpowiedzialne, zgodnie z zasadami opisanymi powyżej.
- (b) podejmują działania jak w przypadku sytuacji „braku odpowiedzialności” (opisane powyżej) w odniesieniu do wymogów, za które nie są one bezpośrednio odpowiedzialne.

XI. Załącznik nr 2 – MSE na 1 stycznia 2016 r.

MSE opublikowane na dzień 1 stycznia 2016 r. (wersje zaktualizowane):

MSE	Tytuł	Data wejścia w życie	Główne wymagania
1	Wymogi wstępne dla kandydatów przystępujących do programu edukacyjnego dla zawodowych księgowych	1 lipca 2014	Organizacja członkowska IFAC powinna określić odpowiednie wymagania co do oczekiwanego wstępnego wykształcenia kandydatów na zawodowych księgowych. Wykształcenie to powinno umożliwić dostęp do zawodu tylko tym kandydatom, co do których można zasadnie oczekiwać, że ukończą zawodowy program edukacyjny, a jednocześnie wymagania te nie będą stanowiły nadmiernych barier wejścia.
2	Treść programu edukacyjnego dla kandydatów na zawodowych księgowych	1 lipca 2015	Organizacja członkowska IFAC powinna: <ul style="list-style-type: none"> – określić <u>efekty kształcenia</u> dla kompetencji technicznych, które powinien zdobyć kandydat na zawodowego księgowego przed ukończeniem WRZ, przy czym MSE 2 podaje listę wymaganych efektów kształcenia w ramach obszarów kompetencyjnych na określonym poziomie zaawansowania; – dokonywać regularnych przeglądów i aktualizacji zawodowych programów edukacyjnych, które służą osiągnięciu efektów kształcenia określonych w MSE 2; – ustanowić odpowiednie działania oceniające, aby móc zmierzyć osiągnięcie kompetencji technicznych przez kandydata na zawodowego księgowego.
3	Umiejętności zawodowe	1 lipca 2015	Organizacja członkowska IFAC powinna: <ul style="list-style-type: none"> – określić <u>efekty kształcenia</u> dla umiejętności zawodowych, które powinien zdobyć kandydat na zawodowego księgowego przed ukończeniem WRZ, przy czym MSE 3 podaje listę wymaganych efektów kształcenia w ramach obszarów kompetencyjnych na określonym poziomie zaawansowania; – dokonywać regularnych przeglądów i aktualizacji zawodowych programów edukacyjnych, które służą osiągnięciu efektów kształcenia określonych w MSE 3; – ustanowić odpowiednie działania oceniające, aby móc zmierzyć osiągnięcie umiejętności zawodowych przez kandydata na zawodowego księgowego.
4	Wartości, etyka i postawy zawodowe	1 lipca 2015	Organizacja członkowska IFAC powinna: <ul style="list-style-type: none"> – uwzględnić w zawodowych programach edukacyjnych dla kandydatów na zawodowych księgowych ramy koncepcyjne dotyczące zawodowych wartości, etyki i postaw umożliwiające dokonywanie zawodowych osądów oraz działanie w sposób etyczny dla dobra publicznego; – wbudować odpowiednie wymagania etyczne w zawodowe programy edukacyjne dla kandydatów na zawodowych księgowych; – określić <u>efekty kształcenia</u> dla zawodowych wartości, etyki postaw, które powinien zdobyć kandydat na zawodowego księgowego przed ukończeniem WRZ, przy czym MSE 4 podaje listę wymaganych efektów kształcenia w ramach obszarów kompetencyjnych na określonym poziomie zaawansowania;

MSE	Tytuł	Data wejścia w życie	Główne wymagania
			<ul style="list-style-type: none"> – dokonywać regularnych przeglądów i aktualizacji zawodowych programów edukacyjnych, które służą osiągnięciu efektów kształcenia określonych w MSE 4; – zaprojektować działania w zakresie kształcenia i rozwoju w zakresie zawodowych wartości, etyki i postaw dla kandydatów na zawodowych księgowych uwzględniające działania o charakterze refleksji (ang. <i>reflective activity</i>), które będą miały charakter formalny i udokumentowany; – ustanowić odpowiednie działania oceniające, aby móc zmierzyć efekty kształcenia w zakresie zawodowych wartości, etyki i postaw osiągnięte przez kandydata na zawodowego księgowego.
5	Wymogi dot. praktyki zawodowej	1 lipca 2015	<p>Organizacja członkowska IFAC powinna wymagać od kandydata na zawodowego księgowego zdobycia odpowiedniego doświadczenia praktycznego przed ukończeniem WRZ. W ramach tego doświadczenia kandydat powinien zademonstrować zdobycie kompetencji technicznych, umiejętności zawodowych a także wykazać się znajomością zawodowych wartości, etyki i postaw. Pomiar doświadczenia praktycznego może być realizowany metodą opartą o nakłady, metoda opartą o wyniki lub kombinacją tych dwóch metod. Ponadto, organizacja członkowska IFAC powinna:</p> <ul style="list-style-type: none"> – wymagać, aby doświadczenie zawodowe było zdobywane przez kandydata na zawodowego księgowego pod kierunkiem doświadczonego nadzorującego opiekuna; – wymagać odpowiednio udokumentowania i udowodnienia zdobytego doświadczenia praktycznego przez kandydata; – wymagać, aby nadzorujący opiekun dokonywał regularnego przeglądu wspomnianej powyżej dokumentacji; – ustanowić odpowiednie działania oceniające, aby móc ocenić, że kandydat zdobył wystarczające doświadczenie.
6	Ocena przygotowania i kompetencji zawodowych	1 lipca 2015	<p>Organizacja członkowska IFAC powinna:</p> <ul style="list-style-type: none"> – dokonać formalnej oceny, czy kandydat na zawodowego księgowego osiągnął odpowiedni poziom kompetencji zawodowych przed ukończeniem WRZ na podstawie wyników różnych działań oceniających przeprowadzanych w trakcie WRZ; – zaprojektować w ramach edukacyjnych programów zawodowych takie działania oceniające, które cechuje wysoki poziom wiarygodności, zasadności, równego traktowania, przejrzystości i które są wystarczające; – oprzeć ocenę kompetencji zawodowych na weryfikowalnych dowodach.
7	Ustawiczne doskonalenie zawodowe (UDZ)	1 lipca 2014	<p>Organizacja członkowska IFAC powinna:</p> <ul style="list-style-type: none"> – promować znaczenie oraz zaangażowanie w UDZ oraz utrzymanie kompetencji zawodowych;

MSE	Tytuł	Data wejścia w życie	Główne wymagania
			<ul style="list-style-type: none"> – ułatwiać dostęp do UDZ, aby wspomóc zawodowych księgowych w realizacji ich obowiązków dotyczących UDZ oraz utrzymania zawodowych kompetencji; – wymagać od wszystkich zawodowych księgowych podejmowania UDZ przekładającego się na rozwój i utrzymanie kompetencji zawodowych, które są właściwe dla ich miejsca pracy oraz zawodowej odpowiedzialności; – określić preferowane podejście do pomiaru działań UDZ: podejście oparte o nakłady, podejście oparte o wyniki lub podejście łączone; – ustalić systematyczny proces monitorowania realizacji obowiązków w zakresie UDZ oraz system sankcji w razie ich niespełnienia. <p>W przypadku wyboru podejścia opartego o wyniki, organizacja członkowska powinna wymagać od każdego zawodowego księgowego zademonstrowania rozwoju i utrzymania odpowiednich kompetencji zawodowych poprzez regularne dostarczanie dowodów, które zostały zweryfikowane przez kompetentne źródło oraz zmierzone za pomocą właściwej metody oceny kompetencji.</p> <p>W przypadku wyboru podejścia opartego o nakłady, organizacja członkowska powinna wymagać od każdego zawodowego księgowego:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) ukończenia przynajmniej 120 godzin (lub innych równorzędnych jednostek nauki) odpowiedniego doskonalenia zawodowego w każdym z trzyletnich okresów rozliczeniowych, z których 60 godzin (lub innych równorzędnych jednostek nauki) musi być weryfikowalnych; 2) ukończenie przynajmniej 20 godzin (lub innych równorzędnych jednostek nauki) odpowiedniego doskonalenia zawodowego w każdym roku; oraz 3) pomiaru tych działań w zakresie kształcenia, tak aby zapewnić spełnienie powyższych wymogów.
8	Kompetencje zawodowe partnerów odpowiedzialnych za badanie sprawozdań finansowych	1 lipca 2016	Organizacja członkowska IFAC powinna wymagać od zawodowych księgowych pełniących funkcje partnerów odpowiedzialnych za badanie sprawozdań finansowych rozwijania i utrzymywania na odpowiednim poziomie określonych kompetencji zawodowych. Aby spełnić powyższy wymóg, organizacja członkowska powinna wymagać od swoich członków pełniących funkcje partnerów odpowiedzialnych za badanie podejmowania ustawicznego doskonalenia zawodowego (UDZ) w tym kierunku.

XII. Załącznik nr 3 – Konieczne działania

Poniżej znajduje się podsumowanie głównych działań koniecznych po stronie KRBR jak i pozostałych stron odpowiedzialnych za kształtowanie wymogów edukacyjnych dla biegłych rewidentów w Polsce:

1. Konieczna jest szczegółowa analiza, czy aktualne wymogi procesu kwalifikacyjnego kandydatów na biegłych rewidentów uwzględniają wymogi kompetencyjne znowelizowanego standardu i czy procedury weryfikacji (egzamin, praktyka i aplikacja) dostarczają wystarczających dowodów, iż osiągnięte zostały określone przez MSE 8 (2014) efekty kształcenia.
2. Konieczna jest modyfikacja istniejącego modelu UDZ w Polsce obejmująca następujące:
 - (a) weryfikacja statusu zawodowego biegłych i rozważenie potencjalnego zróżnicowania wymogów dotyczących doskonalenia zawodowego;
 - (b) stworzenie okresowo aktualizowanej mapy kompetencji dla biegłych rewidentów z ewentualnym uwzględnieniem ich różnych statusów (aktywności zawodowej);
 - (c) stworzenie przejrzystego procesu doboru tematyki szkoleniowej, który będzie adresował konkretne kompetencje, a zatem będzie ukierunkowany na osiąganie wcześniej zdefiniowanych celów edukacyjnych;
 - (d) wbudowanie elementu oceny efektywności podejmowanych działań UDZ, umożliwiającej gromadzenie wiarygodnych dowodów na faktyczne osiągnięcie celu edukacyjnego.
3. Konieczne jest ustalenie, które z powyższych zmian wymagają wdrożenia na drodze zmian legislacyjnych (np. zasady WRZ, status biegłego), a które mogą być bezpośrednio przeprowadzone w ramach uprawnień KRBR (np. mapa kompetencji, tematyka szkoleniowa, wytyczne organizacyjno-metodyczne dla jednostek upoważnionych do prowadzenia szkoleń).

XIII. Źródła

Główne źródła, z których korzystano przy opracowaniu powyższego komentarza:

- 1) IES 8 Professional Competence for Engagement Partners Responsible for Audits of Financial Statements (Revised), IAESB, December 2014
- 2) MSE 8 Kompetencje zawodowe partnerów odpowiedzialnych za badanie sprawozdań finansowych (zaktualizowany), IAESB, grudzień 2014, tłumaczenie SKwP
- 3) Handbook of International Education Pronouncements, 2015 Edition, IFAC, October 2015
- 4) Statements of Membership Obligations (SMOs) 1-7 (revised), IFAC, November 2012
- 5) <https://www.ifac.org/publications-resources/guidance-support-implementation-learning-outcomes-approach>, w szczególności: IAESB Staff Questions and Answers, December 2015 (Implementation Support for IES 8)
- 6) Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym
- 7) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 listopada 2014 r. w sprawie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów
- 8) Uchwała nr 2751/51a/2015 KRBR z dnia 28 stycznia 2015 r. w sprawie okresu rozliczeniowego i minimalnej liczby godzin obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów



www.olfin.pl