

Wskazówki dotyczące efektywnego stosowania ISQC 1

Copyright © lipiec 2011 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Zezwala się sporządzać kopie niniejszego dokumentu pod warunkiem korzystania z nich na salach wykładowych lub do własnego użytku. Nie można ich sprzedawać ani rozpowszechniać. Każda kopia musi zawierać adnotację: “*Copyright © July 2011 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC. Contact permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit this document.*” W przeciwnym wypadku, kopiowanie, przechowywanie, przesyłanie i inne podobne zastosowania niniejszego dokumentu, z wyjątkiem dopuszczonych przez prawo, wymagają pisemnej zgody IFAC. Prosimy o kontakt z permissions@ifac.org.

Niniejsze *Wskazówki dotyczące efektywnego stosowania ISQC 1* opracowane przez Small and Medium Practices (SMP) Committee i opublikowane w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w lipcu 2011 roku zostały przetłumaczone na język polski przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów w maju 2017 r. i są wykorzystywane za zgodą IFAC. Za tekst oficjalny 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 niego działania.

Tekst w języku angielskim *Wskazówek dotyczących efektywnego stosowania ISQC 1* © 2011 stanowi własność International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Wskazówek dotyczących efektywnego stosowania ISQC 1* © 2017 stanowi własność International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Tips for Cost-Effective ISQC 1 Application.*

WPROWADZENIE

Projekt „Clarity” Rady Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)) został uwieńczony wydaniem, w marcu 2009 r., serii 36 zaktualizowanych i zredagowanych Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) oraz zredagowanego Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1 (MSKJ 1) pt. *Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych*. Po raz pierwszy MSKJ 1 został wydany w 2004 r.

Projekt „Clarity” IAASB, którego efektem jest zredagowany MSKJ 1, znacząco nie zmienił głównego założenia standardu, ale wyjaśnił jego wymogi. Dlatego ważnym jest, aby podmioty zapoznały się ze zredagowanym standardem i, jeśli to konieczne, rozpoczęły działania w celu zapewnienia jego pełnego przestrzegania.

Zredagowany MSKJ 1, który wszedł w życie w dniu 15 grudnia 2009 r., dotyczy odpowiedzialności podmiotu za jego system kontroli jakości badań i przeglądów sprawozdań finansowych oraz innych usług atestacyjnych i pokrewnych (takich jak np. zlecenia w zakresie kompilacji informacji finansowych).

MSKJ 1 określa cel podmiotu jako przestrzeganie postanowień standardu oraz zawiera wymogi (wsparte, w miarę potrzeby, materiałami dotyczącymi zastosowań oraz innymi materiałami objaśniającymi) umożliwiające podmiotowi zrealizowanie tego celu. Zgodnie z MSKJ 1 celem podmiotu jest stworzenie i stosowanie systemu kontroli jakości, aby uzyskać wystarczającą pewność, że:

- podmiot i jego personel przestrzegają standardów zawodowych oraz obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych; oraz
- sprawozdania sporządzone przez podmioty lub partnerów odpowiedzialnych za zlecenia są odpowiednie w danych okolicznościach.

MSKJ 1 dotyczy kontroli jakości na poziomie podmiotu. Pozostałe oświadczenia IAASB zawierają dodatkowe standardy i wytyczne dotyczące kontroli jakości na poziomie zleceń odnoszące się do określonych rodzajów zleceń. Na przykład, osoby przeprowadzające badania sprawozdań finansowych są zobowiązane do postępowania zgodnie z MSB 220, *Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych* celem stwierdzenia w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodności z MSB. MSB 220 dotyczy specyficznej odpowiedzialności biegłego rewidenta w kwestii stosowania się do procedur kontroli jakości badania sprawozdań finansowych, ale także opiera się na przesłance, że podmiot podlega wymogom MSKJ 1 lub krajowym wymogom, jeśli są przynajmniej tak samo rygorystyczne.

Jeśli zasady kontroli jakości na poziomie podmiotu są powszechnie obowiązujące, charakter poszczególnych zadań i procedur, które powinny być opracowane przez podmiot w celu przestrzegania MSKJ 1 zależy od wielu czynników, takich jak wielkość i rodzaj działalności operacyjnej podmiotu oraz tego, czy jest on częścią sieci. Stąd też stosowanie/wdrożenie MSKJ 1 proporcjonalnie do wielkości i złożoności podmiotu jest jednym z kluczy do efektywnego przestrzegania standardu. Celem niniejszego artykułu jest udzielenie wsparcia podmiotom, szczególnie małym i średnim podmiotom uprawnionym do badania sprawozdań finansowych (MŚFA), poprzez podkreślenie głównych aspektów MSKJ 1, a także udzielenie wskazówek i zapewnienie zasobów, które mogą im pomóc w efektywnym przestrzeganiu standardu.

WSKAZÓWKA 1: NALEŻY POŚWIĘCIĆ CZAS NA ZAPOZNANIE SIĘ ZE STANDARDEM I INNYMI DOSTĘPNYMI WYTYCZNYMI W ZAKRESIE WDROŻENIA

MSKJ 1 wymaga od pracowników podmiotu, odpowiedzialnych za opracowanie i stosowanie systemu kontroli jakości znajomości całości standardu, w tym materiałów dotyczących jego zastosowania oraz innych materiałów objaśniających, aby właściwie stosowali zawarte w nim wymogi. Stąd przede wszystkim osoby posiadające takie obowiązki powinny zapoznać się z MSKJ 1. Niezapoznanie się z całością standardu powoduje ryzyko pominięcia niektórych wymogów, niepełnego zrozumienia celu i zakresu niektórych wymogów lub przeoczenia pomocnych wytycznych, dotyczących zastosowania standardu. Tekst MSKJ 1 jest dostępny w [centrum Projektu Clarity IAASB](#).

Inne dostępne wytyczne w zakresie wdrożenia mogą okazać się pomocne dla osób odpowiedzialnych za system kontroli jakości w podmiocie. IFAC SMP Committee (Komisja IFAC ds. MŚFA) wydała *Wskazówki dotyczące kontroli jakości dla małych i średnich firm audytorskich*, wydanie trzecie. Dokument zawiera sugestie, ilustrowane studium przypadku, listy kontrolne oraz dwie instrukcje zawierające przykładową kontrolę jakości.

MSKJ 1 wymaga od podmiotów stworzenia i stosowania systemu kontroli jakości, zawierającego zadania i procedury, które obejmują każdy z sześciu elementów przedstawionych w Tabeli 1.

Tabela 1: Elementy systemu kontroli jakości

- | |
|--|
| <ol style="list-style-type: none">1. Obowiązki kierownictwa związane z zapewnianiem jakości w podmiocie.2. Odpowiednie wymogi etyczne.3. Przyjmowanie zleceń i kontynuacja współpracy z klientem oraz w zakresie szczególnych zleceń.4. Zasoby ludzkie.5. Przeprowadzenie zlecenia.6. Nadzorowanie. |
|--|

WSKAZÓWKA 2: NALEŻY PORÓWNAĆ OBECNY SYSTEM KONTROLI JAKOŚCI Z MSKJ 1

Czy obecny system kontroli jakości podmiotu spełnia wszystkie wymogi MSKJ 1?

MSKJ 1 wymaga od podmiotów dokumentowania zadań i procedur kontroli jakości. Te udokumentowane zadania i procedury mogą ułatwić przeprowadzenie analizy rozbieżności w oparciu o wymagania zawarte w standardzie poprzez:

- a) porównanie poszczególnych wymogów zawartych w standardzie z istniejącymi zadaniami i procedurami;
- b) podkreślenie wymogów, które dotychczas nie zostały spełnione; oraz
- c) określenie zmian, jakie należy przeprowadzić.

Należy również rozważyć, czy w ostatnich latach zaszły istotne zmiany w działalności podmiotu, np. czy zaczął świadczyć nową usługę lub obsługiwać nowe grupy klientów, gdyż może to wskazywać na potrzebę aktualizacji obecnego systemu kontroli jakości.

Zasady i procedury kontroli jakości w podmiocie mogą być zebrane i zapisane w instrukcji dotyczącej kontroli jakości. Taka instrukcja mogłaby służyć jako główne narzędzie komunikacji pomiędzy wszystkimi partnerami i pracownikami, służące określeniu wymagań. Mogłaby również stanowić podstawę do stworzenia kryteriów oceny wyników działalności. Korekty lub rozszerzenia nowych zasad

i procedur, niezbędnych do zniwelowania rozbieżności istniejących pomiędzy obecnym systemem kontroli jakości a wymogami MSKJ 1 mogłyby być później łatwo edytowane i zamieszczane w instrukcji.

Aby zaprezentować, w jaki sposób zasady i procedury kontroli jakości spełniają wymogi MSKJ 1 – czy to dla potrzeb wewnętrznych, czy na potrzeby zewnętrznej kontroli – warto rozważyć zamieszczenie odniesień pomiędzy instrukcją dotyczącą kontroli jakości a MSKJ 1 lub przygotowanie dokumentu odwzorowującego podobieństwa i różnice pomiędzy procedurami kontroli jakości a MSKJ 1.

Wskazówki dotyczące kontroli jakości dla małych i średnich firm audytorskich zawierają dwie przykładowe instrukcje, które podmioty mogą wykorzystać jako wzorce i dostosować do swojej praktyki.

WSKAZÓWKA 3: NALEŻY DOSTOSOWAĆ ZASADY I PROCEDURY KONTROLI JAKOŚCI

Mimo że elementy systemu kontroli jakości są wspólne dla wszystkich podmiotów, bez względu na ich rozmiar, mniejsze i niezłożone podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych będą często miały mniejsze i mniej złożone systemy kontroli jakości. MSKJ 1 uwzględnia specyfikę mniejszych podmiotów w rozdziale dotyczącym zastosowań i innych materiałów objaśniających. Na przykład, mniejsze podmioty mogą stosować mniej formalne metody oceny wyników pracy swego personelu (zobacz MSKJ 1, ustęp A29).

MSKJ 1 uwzględnia również fakt, iż niektóre wymogi nie zawsze są odpowiednie. Na przykład, osoby prowadzące działalność gospodarczą, niezatrudniające personelu, nie będą potrzebowały posiadania zasad i procedur dotyczących: doboru odpowiednich pracowników do zespołu wykonującego zlecenie, odpowiedzialności za kontrolę, corocznego komunikowania wyników nadzorowania partnerom w podmiocie odpowiedzialnym za zlecenie (zobacz MSKJ 1, ustęp A1).

MSKJ 1 wymaga od podmiotów dokumentowania zadań i procedur kontroli jakości. Standard uznaje również, że w mniejszych podmiotach taka dokumentacja może mieć mniej formalny i rozległy charakter niż w większych podmiotach (zobacz MSKJ 1, ustęp A3).

Podmioty mogą również rozważyć uwzględnienie w zasadach i procedurach kontroli jakości zapisów dotyczących obowiązku szerszego kierowania się regulacjami dobrych praktyk i przez to pomóc sobie w osiągnięciu trwałej jakości.

WSKAZÓWKA 4: NALEŻY OCENIĆ POTRZEBĘ KONSULTACJI ZEWNĘTRZNYCH

MSKJ 1 uznaje, że mniejsze podmioty mogą mieć bardziej ograniczone zasoby wewnętrzne i – dlatego – mogą potrzebować pomocy z zewnątrz celem sprostania wymogom standardu. Standard wymienia cztery obszary, w których może to nastąpić: konsultacje, kontrole jakości wykonania zlecenia, nadzór oraz postępowanie ze skargami i zażaleniami. Standard zawiera również wytyczne dotyczące wyboru i efektywnego wykorzystania odpowiedniego usługodawcy zewnętrznego (zobacz MSKJ 1, odpowiednio ustępy: A40, A50, A68 i A72).

Wymóg niezależnego nadzoru stwarza wyjątkowe wyzwanie dla małych podmiotów i jednoosobowych działalności gospodarczych. MSKJ 1 wymaga przeprowadzania kontroli, w sposób cykliczny (niekoniecznie corocznie), co najmniej jednego zakończonego zlecenia wykonanego przez każdego z partnerów odpowiedzialnych za zlecenie i w szczególności zabrania osobom wykonującym zlecenie przeprowadzenia kontroli dokumentów dotyczących tego zlecenia.

Takie wymogi mogą automatycznie wymusić na niektórych małych podmiotach przeprowadzenie kontroli zewnętrznej lub doprowadzić do zmniejszenia liczby zleceń podlegających kontroli wewnętrznej. W tym drugim przypadku należy uwzględnić materiał dotyczący zastosowania zawarty w standardzie (zobacz MSKJ 1, ustępy A64-A67) oraz ostatecznie skupić się na rozstrzygnięciu, czy w wyniku wyboru zlecenia proces nadzorowania daje podmiotowi wystarczającą pewność, że zasady i procedury kontroli jakości są odpowiednie, dokładne oraz działają skutecznie, zgodnie z wymogami standardu.

Podmioty mogą rozważyć możliwość współpracy z innymi mniejszymi podmiotami lub jednoosobowymi działalnościami gospodarczymi w zakresie wykonania wzajemnej kontroli dokumentacji. Taki proces nie musi być czasochłonny a prawdopodobnie zaowocuje korzystną wymianą poglądów na temat poprawy jakości i wydajności zleceń.

Korzystając z pomocy z zewnątrz należy za każdym razem przedsięwziąć odpowiednie kroki celem potwierdzenia ze stroną zewnętrzną – najlepiej w formie pisemnej lub w ramach szerszej korespondencji określającej pełne warunki porozumienia – oczekiwań w zakresie kompetencji, niezależności i zachowania tajemnicy przez stronę zewnętrzną.

WSKAZÓWKA 5: KSZTAŁCENIE I SZKOLENIA

Szkolenie z zakresu MSKJ 1 (w całym podmiocie) wpłynie pozytywnie na efektywne przestrzeganie standardu. Zapewniając szkolenie w całym podmiocie, podmioty mogą przekazać istotną informację wszystkim, a także mogą wykorzystać MSKJ 1 do promocji głębszego zaangażowania podmiotu w jakość i stosowanie najlepszych praktyk. Programy szkoleniowe stwarzają również okazję do zdania sobie sprawy z potrzeby wprowadzenia zmian w zasadach i procedurach podmiotu, wraz z wytycznymi dotyczącymi istoty tych zmian, informacji na temat dokonanych w systemie kontroli jakości uaktualnień oraz rozwiązań określających, w jaki sposób te zmiany wdrożyć.

Po wstępnych szkoleniach dotyczących zmiany w systemie kontroli jakości należy rozważyć ich kontynuację i wzmocnienie poprzez okresowe przypominanie pracownikom o ich odpowiedzialności za przestrzeganie zasad i procedur obowiązujących w podmiocie.

Podmioty mogą wykorzystać *Wskazówki dotyczące kontroli jakości dla małych i średnich firm audytorskich*¹ do przeprowadzanych w ich ramach szkoleń.

PODSUMOWANIE

Przestrzeganie MSKJ 1 daje podmiotom okazję do promowania kultury działania, w której priorytetem jest jakość. Wprowadzenie takiej kultury działania do podmiotu nie tylko pomoże wypełnić wymogi standardu, ale również może przyczynić się do stałego spełniania przez podmiot oczekiwań jego interesariuszy.

MATERIAŁY ŹRÓDŁOWE IFAC

- International Center for Small and Medium Practices: www.ifac.org/SMP
 - Odpowiednie linki: www.ifac.org/SMP/relevant_links.php
 - Bezpłatny kwartalny e-newsletter: www.ifac.org/SMP/index.php#News
- IAASB Clarity Center: <http://web.ifac.org/clarity-center/index>
 - Moduły ISA: <http://web.ifac.org/clarity-center/support-and-guidance#support-modules>
- *Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices*, wydanie trzecie, dostępny pod: <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee>. Wydanie trzecie zostało opublikowane w sierpniu 2011 r.
- *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities* dostępny pod: <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee>.

¹ Copyright @ sierpień 2011 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Zezwala się sporządzać kopie niniejszego dokumentu pod warunkiem korzystania z nich na salach wykładowych lub do własnego użytku. Nie można ich sprzedawać ani rozpowszechniać. Każda kopia musi zawierać adnotację: „Copyright @ sierpień 2011 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Wykorzystano za zgodą IFAC. Aby uzyskać zgodę na kopiowanie, przechowywanie lub przesyłanie niniejszego dokumentu, prosimy o kontakt z permissions@ifac.org.” W przeciwnym wypadku kopiowanie, przechowywanie, przesyłanie i inne podobne zastosowania niniejszego dokumentu, z wyjątkiem dopuszczonych przez prawo, wymagają pisemnej zgody IFAC. Prosimy o kontakt z permissions@ifac.org.

Przewodnik zawiera wskazówki dotyczące MSB 220, *Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych*. Wydanie drugie zostało opublikowane w październiku 2010 r.

- Tłumaczenia powyższych publikacji, w tym hiszpańsko- i francuskojęzyczne tłumaczenie *Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices*, dostępne są pod: www.ifac.org/Translations/database.php.
- Wszystkie publikacje IFAC, w tym opracowane przez SMP Committee oraz IAASB, można znaleźć w zakładce „Publications & Resources” na stronie internetowej IFAC: <http://web.ifac.org/publications>.