

PROCEDURY ORGANIZACYJNO-ADMINISTRACYJNE KONTROLI

CZEŚĆ I WSTĘP

Procedury zostały opracowane w oparciu mające zastosowanie w kontroli następujące akty prawne:

- 1) ustawę z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1089), zwaną dalej „ustawą”,
- 2) ustawę z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2016 poz. 1829 ze zm.)¹,
- 3) ustawę z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2017 r. poz. 1257).

Zastosowane skróty:

- 1) KNA - Komisja Nadzoru Audytowego,
- 2) PIBR - Polska Izba Biegłych Rewidentów,
- 3) KKN - Krajowa Komisja Nadzoru,

ZADANIA KRAJOWEJ KOMISJI NADZORU:

Kontrole:

Do zadań KKN należy przeprowadzanie kontroli przestrzegania przepisów prawa, procedur i standardów przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie w zakresie badań ustawowych jednostek innych niż jednostki zainteresowania publicznego.²

Kontrole doraźne:

W przypadku powzięcia informacji o nieprawidłowościach w przeprowadzaniu badań ustawowych jednostek innych niż jednostki zainteresowania publicznego, KKN może przeprowadzić kontrolę wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów i działalności firmy audytorskiej przeprowadzającej te badania, zwaną „kontrolą doraźną”.³

W przypadku zaistnienia okoliczności uzasadniających podjęcie kontroli doraźnej, KKN niezwłocznie informuje o tym KNA.⁴

KNA może wystąpić do KKN z wnioskiem o przeprowadzenie kontroli doraźnej w związku z powzięciem informacji o nieprawidłowościach w przeprowadzaniu badań ustawowych jednostek innych niż jednostki zainteresowania publicznego.⁵

Częstotliwość przeprowadzania kontroli:

¹ zmiany ustawy o swobodzie działalności gospodarczej zostały ogłoszone w Dz. U. z 2016 r. poz. 1948, 1997, 2255, z 2017 r. poz. 460, 819

² art. 36 ust. 1 pkt 1 ustawy

³ art. 39 ust. 1 ustawy

⁴ art. 40 ust. 1 ustawy

⁵ art. 90 ust. 3 ustawy

Częstotliwość kontroli badań ustawowych jednostek innych niż jednostki zainteresowania publicznego jest uzależniona od wyników analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w badaniach ustawowych jednostek innych niż jednostki zainteresowania publicznego, jednakże kontrola jest przeprowadzana nie rzadziej niż raz na 6 lat.⁶

Zakres kontroli obejmuje⁷:

- 1) ocenę systemu wewnętrznej kontroli jakości w kontrolowanej firmie audytorskiej, w tym ocenę polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości tej firmy zapewniających przestrzeganie przez biegłych rewidentów i firmę audytorską:
 - a) mających zastosowanie standardów badania i kontroli jakości,
 - b) wymogów w zakresie etyki i niezależności określonych w ustawie, zasadach etyki zawodowej,
 - c) innych mających zastosowanie przepisów prawa i wynikających z nich obowiązków,
- 2) testy zgodności procedur i przegląd akt badań rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych w celu zweryfikowania skuteczności systemu wewnętrznej kontroli jakości;
- 3) ocenę zgodności wybranej do kontroli dokumentacji badania z obowiązującymi przepisami prawa, wymogami standardów badania, kontroli jakości oraz wymogami w zakresie etyki i niezależności;
- 4) ocenę ilości i jakości zasobów osobowych, rzeczowych i finansowych wykorzystanych do przeprowadzenia badania, w tym ocenę przestrzegania wymagań w zakresie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, na podstawie analizy wybranej dokumentacji badania oraz polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości kontrolowanej firmy audytorskiej w tym zakresie;
- 5) ocenę zgodności z przepisami prawa wynagrodzenia za badanie oraz inne usługi, naliczonego i wypłaconego kluczowemu biegłemu rewidentowi, członkom zespołu wykonującego zlecenie oraz kontrolowanej firmie audytorskiej lub innemu podmiotowi, z którego usług w trakcie badania korzystał kluczowy biegły rewident lub kontrolowana firma audytorska, na podstawie analizy wybranych akt badań, polityk i procedur wewnętrznej kontroli jakości kontrolowanej firmy audytorskiej w tym zakresie;
- 6) ocenę zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej z ustawą.

Kontrola doraźna może być przeprowadzona w zakresie wszystkich lub wybranych wyżej wymienionych zagadnień.⁸

Osoby przeprowadzające kontrole:

Kontrole przestrzegania przepisów prawa, procedur i standardów przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie w zakresie badań ustawowych jednostek innych niż jednostki zainteresowania publicznego oraz kontrole doraźne przeprowadzają kontrolerzy KKN.⁹

⁶ art. 36 ust. 2 ustawy

⁷ art. 112 ust. 1 ustawy

⁸ art. 39 ust. 4 ustawy

⁹ art. 37 ust. 1 i art. 39 ust. 3 ustawy

CZEŚĆ II PLANOWANIE KONTROLI

1. KKN opracowuje roczne plany kontroli, przestrzegania przepisów prawa, procedur i standardów przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie w zakresie badań ustawowych jednostek innych niż jednostki zainteresowania publicznego.¹⁰
2. Roczny plan kontroli jest przekazywany KNA w celu zatwierdzenia.
3. Zatwierdzony roczny plan kontroli jest publikowany na stronie internetowej PIBR.
4. Kontrole w roku 2017 są przeprowadzane na podstawie planu kontroli przyjętego uchwałą KKN nr 53/42/2017 z dnia 5 lipca 2017 r. zatwierdzoną przez KNA dnia 12 lipca 2017 r.
5. Poza kontrolami wynikającymi z zatwierzonego rocznego planu kontroli, KKN może przeprowadzać kontrole doraźne.
6. KKN dokonuje wyboru kontrolerów do przeprowadzenia kontroli, o których mowa w pkt 1 i 2 zgodnie z uchwałą KKN nr 54/42/2017 z dnia 5 lipca 2017 zatwierdzoną przez KNA dnia 12 lipca 2017 r.
7. Przed przystąpieniem do kontroli/kontroli doraźnej kontroler KKN składa oświadczenie, że w okresie 3 lat poprzedzających rozpoczęcie kontroli nie prowadził lub nie prowadzi kontrolowanej firmy audytorskiej oraz nie był lub nie jest zatrudniony w kontrolowanej firmie audytorskiej ani w inny sposób z nią powiązany oraz że nie występuje konflikt interesu między nim a kontrolowaną firmą audytorską i biegłymi rewidentami działającymi w jej imieniu.¹¹
Oświadczenie jest składane pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia. Składający oświadczenie jest obowiązany do zawarcia w nim klauzuli o następującej treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia”. Klauzula ta zastępuje pouczenie o odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.¹²
8. Przed przystąpieniem do pierwszej kontroli kontroler Krajowej Komisji Nadzoru przechodzi przeszkolenie w zakresie przeprowadzania kontroli zapewniania jakości w firmach audytorskich.¹³
¹⁴
9. W kontrolach/kontrolach doraźnych mogą uczestniczyć w charakterze obserwatorów, z prawem dostępu do wszelkich dokumentów, pracownicy komórki organizacyjnej w Ministerstwie Finansów właściwej do spraw rachunkowości i rewizji finansowej upoważnieni przez KNA.¹⁵
10. KKN wykonuje wydane przez KNA zalecenia i instrukcje dotyczące sposobu przeprowadzania kontroli/kontroli doraźnej.¹⁶
11. Na żądanie KKN, w terminie przez nią wskazanym, nie krótszym niż 14 dni roboczych od dnia otrzymania żądania, firmy audytorskie przekazują, w formie określonej przez KKN, wszelkie informacje niezbędne do zaplanowania i przeprowadzenia kontroli/kontroli doraźnej, w tym w szczególności informacje dotyczące:
 - a) działalności firmy audytorskiej,
 - b) badań ustawowych przeprowadzonych przez firmę audytorską.¹⁷

¹⁰ art. 36 ust. 3 ustawy

¹¹ art. 37 ust. 3 oraz art. 39 ust. 6 ustawy

¹² art. 37 ust. 4 ustawy

¹³ art. 37 ust. 5 ustawy

¹⁴ szkolenie dla kontrolerów odbyło się w dniach 22-26 maja 2017 r. w Starych Sadach

¹⁵ art. 37 ust. 6 oraz art. 40 ust. 2 ustawy

¹⁶ art. 37 ust. 8 oraz art. 40 ust. 3 ustawy

¹⁷ art. 111 ust. 3 w związku z art. 37 ust. 9 oraz art. 39 ust. 6 ustawy

CZEŚĆ III WYKONYWANIE KONTROLI

A. PRZEPROWADZANIE KONTROLI

1. KKN zawiadamia firmę audytorską o zamiarze wszczęcia kontroli/kontroli doraźnej, poprzez wysłanie do kontrolowanej firmy audytorskiej zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli/kontroli doraźnej.¹⁸

Kopia zawiadomienia przekazywana jest kontrolerom wyznaczonym do przeprowadzenia kontroli w celu włączenia do akt kontroli.

Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli/kontroli doraźnej zawiera¹⁹:

- 1) oznaczenie organu;
- 2) datę i miejsce wystawienia;
- 3) oznaczenie przedsiębiorcy;
- 4) wskazanie zakresu przedmiotowego kontroli/kontroli doraźnej;
- 5) podpis osoby upoważnionej do zawiadomienia.

Doręczenie pisma uważa się za dokonane z upływem ostatniego dnia okresu 14 dniowego, liczonego od dnia pozostawienia przez operatora pocztowego zawiadomienia (awiza), a pismo pozostawia się w aktach sprawy.²⁰

2. Kontrolę/kontrolę doraźną wszczyna się nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Jeżeli kontrola/kontrola doraźna nie zostanie wszczęta w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, wszczęcie kontroli/kontroli doraźnej wymaga ponownego zawiadomienia.²¹

Na wniosek przedsiębiorcy kontrola/kontrola doraźna może być wszczęta przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia.²²

3. Kontrolerzy otrzymują dwa egzemplarze upoważnienia KKN do przeprowadzenia kontroli/kontroli doraźnej (1 egzemplarz dla kontrolowanej firmy audytorskiej oraz 1 egzemplarz załączany do akt kontroli).

Upoważnienie zawiera²³:

- 1) wskazanie podstawy prawnej przeprowadzenia kontroli/kontroli doraźnej;
- 2) oznaczenie organu przeprowadzającego kontrolę/kontrolę doraźną;
- 3) datę i oznaczenie miejsca wystawienia upoważnienia;
- 4) imię i nazwisko osoby kontrolującej oraz numer dokumentu potwierdzającego jej tożsamość;
- 5) wskazanie kontrolowanej firmy audytorskiej;
- 6) określenie zakresu przedmiotowego kontroli/kontroli doraźnej;
- 7) wskazanie daty wszczęcia i przewidywanego terminu zakończenia kontroli/kontroli doraźnej;
- 8) podpis osoby upoważnionej do wystawienia upoważnienia z podaniem zajmowanego stanowiska lub funkcji;
- 9) pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanej firmy audytorskiej, w tym pouczenie o przysługującym prawie zgłoszenia zastrzeżeń do protokołu.

Zmiana zakresu przedmiotowego kontroli/kontroli doraźnej oraz osoby kontrolującej wymaga wystawienia nowego upoważnienia.²⁴

4. Wszczęcie kontroli/kontroli doraźnej następuje z dniem doręczenia kontrolowanej firmie audytorskiej imiennego upoważnienia udzielonego osobie kontrolującej przez KKN oraz okazania dokumentu potwierdzającego tożsamość osoby kontrolującej.²⁵

¹⁸ art. 79 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej

¹⁹ art. 79 ust. 6 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej

²⁰ art. 44 par. 4 ustawy kodeks postępowania administracyjnego

²¹ art. 79 ust. 4 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej

²² art. 79 ust. 5 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej

²³ art. 113 ust. 2 ustawy

²⁴ art. 113 ust. 3 ustawy

5. Kontrola przestrzegania przepisów prawa, procedur i standardów przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie w zakresie badań ustawowych jednostek innych niż jednostki zainteresowania publicznego jest przeprowadzana w siedzibie kontrolowanej firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności, w godzinach pracy lub czasie faktycznego wykonywania działalności przez kontrolowaną firmę audytorską.²⁶

Kontrola doraźna może być prowadzona w siedzibie KKN, jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli.²⁷

6. Akta badań, podlegające sprawdzeniu podczas kontroli, wybiera się na podstawie analizy ryzyka nieprawidłowego przeprowadzenia badania ustawowego.²⁸

Podczas kontroli/kontroli doraźnej sprawdzeniu może podlegać również dokumentacja z wykonania usług innych niż badanie ustawowe w celu zweryfikowania wpływu tych usług na jakość badania ustawowego.²⁹

Podczas kontroli/kontroli doraźnej osoba kontrolująca dokonuje przeglądu metodyki wykorzystywanej do przeprowadzania badań ustawowych przez firmę audytorską.³⁰

7. Dowodami, na podstawie których dokonuje się ustaleń kontroli/kontroli doraźnej, są³¹:

- 1) dokumenty,
- 2) dane zawarte w systemach teleinformatycznych kontrolowanej firmy audytorskiej,
- 3) ustne lub pisemne wyjaśnienia w zakresie objętym kontrolą,
- 4) oświadczenia osób trzecich,
- 5) wyniki oględzin,
- 6) inne materiały, które mogą przyczynić się do stwierdzenia stanu faktycznego w zakresie objętym kontrolą.

Informacje pisemne sporządzane przez kontrolowaną firmę audytorską na potrzeby przeprowadzanej kontroli opatruje się czytelnym podpisem osoby sporządzającej. W przypadku odmowy podpisania informacji, osoba kontrolująca sporządza adnotację.³²

Zgodność z oryginałem kopii odpisów lub wyciągów z dokumentów potwierdza kontrolowana firma audytorska lub upoważniona przez nią osoba.³³

W przypadku niebezpieczeństwa utraty dowodów osoba kontrolująca może wskazać sposób zabezpieczenia dowodów przez przechowywanie ich w siedzibie kontrolowanej firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności w oddzielnym, zamkniętym i opieczętowanym pomieszczeniu. O zwolnieniu dowodów spod zabezpieczenia decyduje osoba kontrolująca.³⁴

8. Zakończenie kontroli/kontroli doraźnej, następuje z dniem doręczenia kontrolowanej firmie audytorskiej zawiadomienia o jej zakończeniu.³⁵

²⁵ art. 113 ust. 1 ustawy

²⁶ art. 116 ust. 1 ustawy

²⁷ art. 39 ust. 5 ustawy

²⁸ art. 112 ust. 2 ustawy

²⁹ art. 112 ust. 3 ustawy

³⁰ art. 112 ust. 4 ustawy

³¹ art. 117 ust. 1 ustawy

³² art. 117 ust. 2 ustawy

³³ art. 117 ust. 3 ustawy

³⁴ art. 117 ust. 4 i 5 ustawy

³⁵ art. 118 ust. 1 ustawy

B. PROTOKÓŁ KONTROLI

1. W terminie 30 dni roboczych od dnia zakończenia kontroli/kontroli doraźnej osoba kontrolująca sporządza protokół kontroli.³⁶
2. Protokół kontroli sporządzany jest zgodnie ze wzorem stanowiącym załącznik do uchwały KKN, zatwierdzonej przez KNA.
3. Protokół kontroli sporządza się³⁷:
 - a) w 3 jednobrzmiących egzemplarzach, po jednym dla KKN, obserwatora oraz kontrolowanego.
 - b) w 2 egzemplarzach, w przypadku, gdy w kontroli nie uczestniczył obserwator KNA.
4. Protokół kontroli zawiera w szczególności³⁸:
 - 1) nazwę i adres kontrolowanej firmy audytorskiej,
 - 2) wskazanie jednostek organizacyjnych kontrolowanej firmy audytorskiej objętych kontrolą,
 - 3) imiona i nazwiska oraz stanowiska służbowe osób kontrolujących,
 - 4) datę upoważnienia do przeprowadzenia kontroli oraz wzmianki o jego zmianach,
 - 5) określenie zakresu przedmiotowego kontroli,
 - 6) określenie dnia wszczęcia i zakończenia kontroli,
 - 7) imiona i nazwiska oraz stanowiska służbowe osób składających oświadczenia oraz udzielających informacji i wyjaśnień w trakcie przeprowadzania kontroli,
 - 8) opis wykonanych czynności kontrolnych oraz ustaleń faktycznych i opis stwierdzonych nieprawidłowości oraz ich zakres,
 - 9) opis załączników, z podaniem nazwy każdego załącznika,
 - 10) pouczenie kontrolowanej firmy audytorskiej o przysługującym prawie zgłoszenia zastrzeżeń do protokołu,
 - 11) określenie miejsca i dnia sporządzenia protokołu kontroli.
5. Protokół kontroli podpisują osoby kontrolujące.³⁹
6. Protokół kontroli doręcza się kontrolowanej firmie audytorskiej.⁴⁰

Po doręczeniu protokołu kontroli nie dokonuje się w protokole żadnych poprawek ani dopisków.⁴¹ Oczywiście omyłki pisarskie lub rachunkowe prostuje osoba kontrolująca, parafując sprostowania. KKN o sprostowaniu oczywistych omyłek informuje pisemnie kontrolowaną firmę audytorską.⁴²
7. W terminie 14 dni roboczych od dnia doręczenia protokołu kontroli, kontrolowana firma audytorska może zgłosić KKN pisemne, umotywowane zastrzeżenia do protokołu.⁴³

O sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń, KKN informuje kontrolowaną firmę audytorską w terminie 14 dni roboczych od dnia ich otrzymania.⁴⁴

W przypadku niezgłoszenia zastrzeżeń w terminie 14 dni roboczych od dnia doręczenia protokołu kontroli, przyjmuje się, że kontrolowana firma audytorska nie kwestionuje ustaleń kontroli.⁴⁵

³⁶ art. 118 ust. 2 ustawy

³⁷ art. 37 ust. 7, art. 40 ust. 2 oraz art. 119 ust. 1 ustawy

³⁸ art. 118 ust. 3 ustawy

³⁹ art. 118 ust. 4 ustawy

⁴⁰ art. 119 ust. 1 ustawy

⁴¹ art. 119 ust. 2 ustawy

⁴² art. 119 ust. 3 ustawy

⁴³ art. 120 ust. 1 ustawy

⁴⁴ art. 120 ust. 2 ustawy

⁴⁵ art. 120 ust. 3 ustawy

C. DZIAŁANIA POKONTROLNE KKN

1. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości podczas kontroli/kontroli doraźnej, KKN⁴⁶:
 - 1) kieruje do firmy audytorskiej zalecenia wraz z określeniem odpowiedniego terminu umożliwiającą ich realizację,
 - 2) składa, jeżeli istnieją do tego podstawy:
 - zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przewinienia dyscyplinarnego do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego,
 - Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów informację o stwierdzonych nieprawidłowościach, o których mowa w art. 182 ust. 1 ustawy.
2. KKN kieruje do kontrolowanej firmy audytorskiej raport z kontroli/kontroli doraźnej, zawierający główne ustalenia i wnioski z kontroli, w tym zalecenia, o których mowa w art. 41 ust. 1 pkt 1 ustawy, a także informacje o planowanych działaniach pokontrolnych, o których mowa w art. 41 ust. 1 pkt 2 ustawy.⁴⁷
3. W przypadku skierowania przez KKN do firmy audytorskiej zaleceń wraz z określeniem odpowiedniego terminu umożliwiającą ich realizację, kontrolerzy KKN dokonują weryfikacji realizacji zaleceń, której ustalenia są ujmowane w raporcie z realizacji zaleceń.⁴⁸
4. W przypadku niewykonania zaleceń przez kontrolowaną firmę audytorską, KKN składa, jeżeli istnieją do tego podstawy⁴⁹:
 - zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przewinienia dyscyplinarnego do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego,
 - Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów informację o stwierdzonych nieprawidłowościach, o których mowa w art. 182 ust. 1 ustawy.

CZĘŚĆ IV POZOSTAŁE ZAGADNIENIA

1. Do kontroli/kontroli doraźnej stosuje się odpowiednio przepisy art. 111 ust. 3 oraz art. 112-120 i art. 122 ustawy.⁵⁰
2. W sprawach nieuregulowanych w ustawie, do kontroli, o których mowa w art. 36 ust. 1 pkt 1 oraz art. 39 ustawy, stosuje się odpowiednio przepisy art. 6-16, art. 32-34, art. 39-60, art. 67-88a, z tym że termin wskazany w art. 79 § 1 wynosi 3 dni, i art. 123-126 oraz art. 141-144 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego oraz przepisy rozdziału 5 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2016 poz. 1829 ze zm.)⁵¹
3. Obsługę organizacyjno-kancelaryjną KKN zapewnia Biuro PIBR.⁵²

⁴⁶ art. 41 ust. 1 ustawy

⁴⁷ art. 122 ustawy

⁴⁸ art. 41 ust. 2 ustawy

⁴⁹ art. 41 ust. 3 ustawy

⁵⁰ art. 37 ust. 9 i art. 39 ust. 6 ustawy

⁵¹ art. 42 ustawy

⁵² art. 44 ust. 2 ustawy