

*Załącznik nr 1.3 do uchwały Nr 2041/37a/2018
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 5 marca 2018 r.*

KRAJOWY STANDARD BADANIA 220

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 220

**KONTROLA JAKOŚCI
BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH**

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 220
KONTROLA JAKOŚCI BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH
(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych
za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1-4
System kontroli jakości i rola zespołu wykonującego badanie	2-4
Data wejścia w życie	5
Cel	6
Definicje	7
Wymogi	
Odpowiedzialność kierownictwa za jakość badań	8
Odpowiednie wymogi etyczne	9-11
Przyjęcie i kontynuacja współpracy z klientem oraz zleceń badania	12-13
Wyznaczenie zespołu wykonującego badanie	14
Przeprowadzenie badania	15-22
Nadzorowanie	23
Dokumentacja	24-25
Zastosowania i inne materiały objaśniające	
System kontroli jakości i rola zespołu wykonującego badanie	A1-A2
Odpowiedzialność kierownictwa za jakość badań	A3
Odpowiednie wymogi etyczne	A4-A7
Przyjęcie i kontynuacja współpracy z klientem oraz zleceń badania	A8-A9
Wyznaczenie zespołu wykonującego badanie	A10-A12
Przeprowadzenie badania	A13-A31
Nadzorowanie	A32-A34
Dokumentacja	A35

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 220 „Kontrola jakości badania sprawozdań finansowych” należy odczytywać w powiązaniu z MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

Wprowadzenie

Zakres standardu

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy specyficznej odpowiedzialności biegłego rewidenta za procedury kontroli jakości badania sprawozdań finansowych. Dotyczy także, tam gdzie ma to zastosowanie, odpowiedzialności osoby przeprowadzającej kontrolę jakości wykonania zlecenia. Niniejszy standard należy odczytywać łącznie z odpowiednimi wymogami etycznymi.

System kontroli jakości i rola zespołu wykonującego badanie

2. Za systemy kontroli jakości, zasady i procedury odpowiada firma. W myśl niniejszego standardu firma ma obowiązek ustanowienia i utrzymywania systemu kontroli jakości, który zapewni jej wystarczającą pewność, że:

(a) firma i jej personel przestrzegają zawodowych standardów oraz obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych oraz

(b) sprawozdania wydane przez firmę lub przez partnera odpowiedzialnego za badanie są odpowiednie w danych okolicznościach¹.

Niniejszy standard opiera się na przesłance, że firma podlega wymogom MSKJ 1 lub krajowym wymogom, jeżeli są przynajmniej tak samo rygorystyczne (zob. par. A1).

3. W kontekście systemu kontroli jakości firmy, zespół wykonujący badanie jest odpowiedzialny za wdrożenie procedur kontroli jakości mających zastosowanie do zleceń badania oraz dostarczenie firmie odpowiednich informacji, aby umożliwić działanie tej części systemu kontroli jakości firmy, która dotyczy niezależności.

¹ MSKJ 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, paragraf 11.

4. Zespół wykonujący badanie może polegać na systemie kontroli jakości w firmie, o ile informacje dostarczane przez firmę lub przez inne strony nie sugerują czegoś przeciwnego (zob. par. A2).

Data wejścia w życie

5. Niniejszy standard stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

Cel

6. Celem biegłego rewidenta jest wdrożenie procedur kontroli jakości na poziomie zlecenia badania, które dostarczą biegłemu rewidentowi wystarczającą pewność, że:

- (a) badanie spełnia zawodowe standardy oraz obowiązujące wymogi prawne i regulacyjne oraz
- (b) sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednie do okoliczności.

Definicje

7. Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:

(a) partner odpowiedzialny za badanie² – partner lub inna osoba z firmy, która odpowiada za zlecenie badania i jego przeprowadzenie oraz za sprawozdanie biegłego rewidenta wydawane w imieniu firmy oraz która, jeżeli jest to wymagane, otrzymała odpowiednie upoważnienie od organizacji zawodowej, organu prawnego lub regulacyjnego,

(b) kontrola jakości wykonania zlecenia badania – proces mający na celu przeprowadzenie, w dniu lub przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, obiektywnej oceny znaczących osądów oraz wniosków, które zespół wykonujący badanie sformułował podczas sporządzania sprawozdania biegłego rewidenta. Proces kontroli jakości wykonania zlecenia badania dotyczy tylko badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych oraz innych zleceń badania, o ile występują, w związku z którymi firma stwierdziła konieczność przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia badania,

(c) osoba przeprowadzająca kontrolę jakości wykonania zlecenia badania – partner, inna osoba z firmy, odpowiednio wykwalifikowana osoba spoza firmy lub zespół złożony z takich osób, z których żadna nie jest członkiem zespołu wykonującego badanie, posiadających wystarczające i odpowiednie doświadczenie i uprawnienia do przeprowadzenia obiektywnej oceny znaczących osądów oraz wniosków sformułowanych przez zespół wykonujący badanie podczas sporządzania sprawozdania biegłego rewidenta,

(d) zespół wykonujący badanie – wszyscy partnerzy i pracownicy wykonujący zlecenie badania oraz wszystkie osoby zatrudnione przez firmę lub firmę należącą do sieci, którzy przeprowadzają procedury związane ze zleceniem badania. Pojęcie to nie obejmuje zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta zatrudnionego przez firmę lub przez firmę należącą do sieci³,

(e) firma – indywidualny przedstawiciel zawodu, spółka, korporacja zawodowych księgowych lub inna jednostka zrzeszająca zawodowych księgowych,

(f) inspekcja – procedury odnoszące się do już zakończonych zleceń badania, których celem jest dostarczenie dowodów na to, że zespół wykonujący badania przestrzegał odnośnych zasad i procedur firmy dotyczących kontroli jakości,

(g) jednostka notowana na giełdzie papierów wartościowych – jednostka, której udziały, papiery wartościowe lub instrumenty dłużne są notowane na uznanej giełdzie papierów wartościowych lub znajdują się w obrocie na podstawie przepisów uznanej giełdy lub podobnego organu,

(h) nadzorowanie – proces ciągłej analizy i oceny systemu kontroli jakości firmy, obejmujący okresowe inspekcje wybranych zakończonych zleceń badania, zaprojektowany w celu dostarczenia firmie wystarczającej pewności, że jej system kontroli jakości działa skutecznie,

(i) firma należąca do sieci – firma lub jednostka należąca do sieci,

(j) sieć – większa struktura, która:

(i) ma na celu współpracę oraz

(ii) której wyraźnym celem jest podział zysków lub kosztów lub współwłasność, wspólne sprawowanie kontroli lub nadzoru, stosowanie wspólnych zasad kontroli jakości i procedur, wspólnej strategii biznesowej, korzystanie ze wspólnej nazwy lub znaczącej części zawodowych zasobów,

(k) partner – każda osoba uprawniona do zaciągnięcia w imieniu firmy zobowiązania do wykonania zlecenia usług zawodowych,

(l) personel – partnerzy i pracownicy,

(m) zawodowe standardy – Międzynarodowe Standardy Badania (MSB) i odpowiednie wymogi etyczne,

² Pojęcia „partner odpowiedzialny za badanie” oraz „firma”, należy odczytywać poprzez odniesienie tych terminów do ich odpowiedników w sektorze publicznym.

³ MSB 620 „Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta”, paragraf 6(a) definiuje termin „ekspert powołany przez biegłego rewidenta”.

(n) odpowiednie wymogi etyczne – wymogi etyczne, którym podlega zespół wykonujący badanie oraz osoba przeprowadzająca kontrolę jakości wykonania zlecenia badania, które zazwyczaj obejmują część A i B *Kodeksu etyki dla zawodowych księgowych* Międzynarodowej Federacji Księgowych (Kodeks etyki IFAC) dotyczące badania sprawozdań finansowych oraz krajowe wymogi, jeżeli są bardziej restrykcyjne,

(o) pracownicy – osoby nie będące partnerami, w tym zatrudnieni przez firmę eksperci,

(p) odpowiednio wykwalifikowana osoba spoza firmy – osoba spoza firmy posiadająca umiejętności i kompetencje do występowania w charakterze partnera odpowiedzialnego za badanie, np. może nią być partner z innej firmy lub (odpowiednio wykwalifikowany) pracownik z organizacji zawodowych księgowych, której członkowie mogą przeprowadzać badania historycznych informacji finansowych, albo osoba z firmy świadczącej odpowiednie usługi kontroli jakości.

Wymogi

Odpowiedzialność kierownictwa za jakość badań

8. Partner odpowiedzialny za badanie odpowiada* za całościową jakość każdego zlecenia badania, do którego został wyznaczony (zob. par. A3).

Odpowiednie wymogi etyczne

9. Przez cały okres zlecenia badania partner odpowiedzialny za badanie zachowuje czujność, poprzez obserwację i zadawanie pytań, jeśli to niezbędne, aby uzyskać dowody nieprzestrzegania odpowiednich wymogów etycznych przez członków zespołu wykonującego badanie (zob. par. A4-A5).

10. Jeżeli dzięki systemowi kontroli jakości w firmie lub w inny sposób partner odpowiedzialny za badanie zauważy, że członkowie zespołu wykonującego badanie nie przestrzegali odpowiednich wymogów etycznych, po konsultacji z innymi osobami z firmy ustala, jakie właściwe działania należy podjąć (zob. par. A5).

Niezależność

11. Partner odpowiedzialny za badanie formułuje wniosek w sprawie przestrzegania wymogów niezależności mających zastosowanie do zlecenia badania. W związku z tym partner odpowiedzialny za badanie (zob. par. A5):

(a) uzyskuje odpowiednie informacje z firmy lub z firm należących do sieci, jeśli to ma zastosowanie, aby rozpoznać i ocenić okoliczności i powiązania stanowiące zagrożenia dla niezależności,

(b) ocenia informacje dotyczące rozpoznanych przypadków naruszenia zasad i procedur firmy dotyczących niezależności, o ile występują, aby na tej podstawie ustalić, czy stanowią one zagrożenia dla niezależności w związku z wykonywanym zleceniem badania oraz

(c) podejmuje stosowne działania eliminujące takie zagrożenia lub redukujące je do akceptowalnego poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń lub, jeśli to odpowiednie, wycofuje się z wykonywania zlecenia badania, jeżeli jest to możliwe w świetle obowiązującego prawa lub regulacji. Partner odpowiedzialny za badanie niezwłocznie informuje firmę o braku możliwości rozwiązania danej kwestii za pomocą odpowiednich działań (zob. par. A6-A7).

Akceptacja i kontynuacja współpracy z klientem oraz zleceń badania

12. Partner odpowiedzialny za badanie upewnia się, że zastosowano odpowiednie procedury dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z danym klientem oraz zleceń badania oraz ustala, że sformułowane w związku z tym wnioski są właściwe (zob. par. A8-A9).

13. Jeżeli partner odpowiedzialny za badanie uzyska informacje, które, gdyby były mu wcześniej znane, wpłynęłyby na odmowę przyjęcia zlecenia badania, niezwłocznie przekazuje te informacje firmie, aby na tej podstawie firma oraz partner odpowiedzialny za badanie mogli podjąć niezbędne działania (zob. par. A9).

Wyznaczenie zespołu wykonującego badanie

14. Partner odpowiedzialny za badanie upewnia się, że zespół wykonujący badanie oraz eksperci wyznaczeni przez biegłego rewidenta, którzy nie należą do zespołu, mają łącznie odpowiednie kompetencje i umiejętności, aby:

* *Uw. tłum.* – Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej poprzez użycie słów *musi, ma, powinien* itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność, wskazuje na zobowiązanie biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przywidziany w danym MSB.

- (a) przeprowadzić zlecenie badania zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz
- (b) umożliwić wydanie sprawozdania biegłego rewidenta, które jest odpowiednie w danych okolicznościach (zob. par. A10-A12).

Przeprowadzenie badania

Kierowanie, nadzór i przeprowadzenie badania

15. Partner odpowiedzialny za badanie odpowiada za:

- (a) wytyczenie kierunku, nadzór i przeprowadzenie badania zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami prawnymi regulacyjnymi (zob. par. A13-A15, A20) oraz
- (b) sporządzenie sprawozdania biegłego rewidenta, które jest odpowiednie w danych okolicznościach.

Przeglądy

16. Partner odpowiedzialny za badanie ponosi odpowiedzialność za przeglądy przeprowadzane zgodnie z zasadami i procedurami firmy dotyczącymi przeglądu (zob. par. A16-A17, A20).

17. W dacie lub przed datą sprawozdania biegłego rewidenta partner odpowiedzialny za badanie upewnia się, na drodze przeprowadzenia przeglądu dokumentacji badania oraz dyskusji w gronie zespołu wykonującego badanie, że uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania potwierdzające sformułowane wnioski oraz sprawozdanie biegłego rewidenta, które będzie wydane (zob. par. A18-A20).

Konsultacje

18. Partner odpowiedzialny za badanie:

- (a) przyjmuje odpowiedzialność za zespół wykonujący badanie, podejmując odpowiednie konsultacje dotyczące trudnych lub spornych spraw,
- (b) upewnia się, że członkowie zespołu wykonującego badanie przeprowadzili odpowiednie konsultacje podczas badania, zarówno w ramach zespołu wykonującego badanie, jak i między członkami zespołu a innymi osobami odpowiedniego szczebla z firmy lub spoza niej,
- (c) upewnia się, że rodzaj, zakres i wnioski wynikające z takich konsultacji zostały uzgodnione z konsultowaną stroną oraz
- (d) stwierdza, że wnioski wynikające z takich konsultacji zostały udokumentowane i wdrożone (zob. par. A21-A22).

Kontrola jakości wykonania zlecenia badania

19. W przypadku badań sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych oraz innych zleceń badania, jeżeli mają miejsce, w związku z którymi firma ustaliła, że konieczne jest przeprowadzenie kontroli jakości wykonania zlecenia badania, partner odpowiedzialny za badanie:

- (a) ustala, czy wyznaczono osobę przeprowadzającą kontrolę jakości wykonania zlecenia badania,
- (b) omawia znaczące sprawy powstające w trakcie zlecenia badania, w tym rozpoznane w trakcie kontroli jakości wykonania zlecenia badania, z osobą przeprowadzającą kontrolę jakości wykonania zlecenia badania oraz
- (c) nie datuje sprawozdania biegłego rewidenta do czasu zakończenia kontroli jakości wykonania zlecenia badania (zob. par. A23-A25).

20. Osoba przeprowadzająca kontrolę jakości wykonania zlecenia badania dokonuje oceny znaczących osądów wydanych przez zespół wykonujący badanie oraz wniosków wyciągniętych podczas sporządzania sprawozdania biegłego rewidenta. Ocena ta obejmuje:

- (a) dyskusję na temat znaczących spraw z partnerem odpowiedzialnym za badanie,
- (b) przegląd sprawozdań finansowych i zaproponowanego sprawozdania biegłego rewidenta,
- (c) przegląd wybranej dokumentacji badania dotyczącej znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący badanie i sformułowanych przez niego wniosków oraz
- (d) ocenę wniosków sformułowanych podczas sporządzania sprawozdania biegłego rewidenta i rozważenie, czy zaproponowane sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednie (zob. par. A26-A27, A29-A31).

21. W przypadku badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych osoba przeprowadzająca kontrolę jakości wykonania zlecenia badania w trakcie przeprowadzania kontroli jakości wykonania zlecenia badania rozważa także następujące czynniki:

- (a) ocenę niezależności firmy w związku z określonym zleceniem badania, przeprowadzoną przez zespół wykonujący badanie,
- (b) czy przeprowadzono odpowiednie konsultacje w zakresie spraw, których dotyczą rozbieżne opinie lub innych trudnych lub spornych spraw i jakie wnioski wyciągnięto na podstawie przeprowadzonych konsultacji oraz

(c) czy dokumentacja badania objęta przeglądem odzwierciedla pracę związaną z dokonaniem znaczących osądów oraz czy potwierdza sformułowane wnioski (zob. par. A28-A31).

Rozbieżność opinii

22. Jeżeli w gronie zespołu wykonującego badanie lub, tam gdzie ma to zastosowanie, między partnerem odpowiedzialnym za badanie a osobą przeprowadzającą kontrolę jakości wykonania zlecenia badania, powstają rozbieżne opinie, zespół wykonujący badanie kieruje się zasadami i procedurami firmy dotyczącymi sposobu podejścia i rozwiązywania rozbieżnych opinii.

Nadzorowanie

23. Skuteczny system kontroli jakości obejmuje nadzorowanie procesu mającego na celu dostarczenie firmie wystarczającej pewności, że zasady i procedury jej systemu kontroli jakości są przydatne, adekwatne i działają skutecznie. Partner odpowiedzialny za badanie rozważa wyniki procesu nadzorowania firmy upowszechnione przez nią w ramach najaktualniejszych informacji oraz, jeśli ma to zastosowanie, wyniki procesu nadzorowania innych firm należących do sieci a także, czy słabości zauważone w tych informacjach mogą wpłynąć na zlecenie badania (zob. A32-A34).

Dokumentacja

24. Biegły rewident zamieszcza w dokumentacji badania⁴:

(a) kwestie rozpoznane w związku z przestrzeganiem odpowiednich etycznych wymogów oraz sposób, w jaki zostały rozwiązane,

(b) wnioski wyciągnięte w kontekście przestrzegania wymogów niezależności mających zastosowanie do zlecenia badania oraz wszelkie odnośne dyskusje z firmą potwierdzające te wnioski,

(c) wnioski wyciągnięte w związku z faktem akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem oraz zleceń badania,

(d) rodzaj i zakres konsultacji oraz wnioski wynikające z konsultacji przeprowadzonych podczas zlecenia badania (zob. par. A35),

25. Osoba przeprowadzająca kontrolę jakości wykonania zlecenia badania w związku z przeprowadzoną przez nią kontrolą zlecenia badania dokumentuje, że:

(a) przeprowadzono procedury wymagane przez politykę firmy dotyczącą kontroli jakości wykonania zlecenia badania,

(b) kontrola jakości wykonania zlecenia badania została zakończona w dacie lub przed datą sprawozdania biegłego rewidenta oraz

(c) osobie przeprowadzającej kontrolę nie są znane żadne nierozwiązane sprawy, które kazałyby jej sądzić, że znaczące osądy wydane przez zespół wykonujący badanie oraz wyciągnięte przez niego wnioski są nieodpowiednie.

* * *

Zastosowania i inne materiały objaśniające

System kontroli jakości i rola zespołu wykonującego badanie (zob. par. 2)

A1. MSKJ 1 lub krajowe wymogi, jeżeli są przynajmniej tak samo rygorystyczne, dotyczą odpowiedzialności firmy za ustanowienie i stosowanie systemu kontroli jakości zleceń badania. System kontroli jakości firmy składa się z zasad i procedur dotyczących każdego z następujących elementów:

- obowiązków kierownictwa związanych z zapewnianiem jakości w firmie,
- odpowiednich wymogów etycznych,
- przyjmowania zleceń i kontynuacji współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń,
- zasobów ludzkich,
- przeprowadzenia zlecenia oraz
- nadzorowania.

Krajowe wymogi dotyczące odpowiedzialności firmy za ustanowienie i stosowanie systemu kontroli jakości zleceń są przynajmniej tak samo rygorystyczne, jak MSKJ 1, jeżeli dotyczą wszystkich elementów, o których mówi niniejszy paragraf oraz zobowiązują firmę do realizacji celów określonych wymogami zawartymi w MSKJ 1.

Poleganie na systemie kontroli jakości firmy (zob. par. 4)

A2. O ile informacje dostarczane przez firmę lub przez inne strony nie sugerują czegoś przeciwnego, zespół wykonujący badanie może polegać na systemie kontroli jakości firmy w odniesieniu, np. do:

⁴ MSB 230 „Dokumentacja badania”, paragrafy 8-11 oraz paragraf A6.

- kompetencji personelu poprzez jego rekrutację i formalne szkolenie,
- niezależności poprzez gromadzenie i komunikowanie odpowiednich informacji dotyczących niezależności,
- podtrzymywania współpracy z klientem poprzez systemy akceptacji i kontynuacji współpracy,
- przestrzegania obowiązujących wymogów prawnych i regulacyjnych poprzez proces nadzorowania.

Odpowiedzialność kierownictwa za jakość badań (zob. par. 8)

A3. Działania oraz odpowiednie informacje przekazywane innym członkom zespołu wykonującego badanie przez partnera odpowiedzialnego za badanie, który przyjmuje odpowiedzialność za całościową jakość każdego zlecenia badania, podkreślają:

- (a) znaczenie jakości badania w związku z:
- (i) wykonywaniem pracy, która spełnia zawodowe standardy oraz obowiązujące wymogi prawne i regulacyjne,
 - (ii) przestrzeganiem zasad i procedur kontroli jakości firmy,
 - (iii) sporządzaniem sprawozdania biegłego rewidenta, które jest odpowiednie w danych okolicznościach,
 - (iv) zdolnością zespołu wykonującego badanie do zgłoszenia swoich wątpliwości bez obawy poniesienia kary oraz
- (b) fakt, że jakość ma kluczowe znaczenie przy wykonywaniu zleceń badania.

Odpowiednie wymogi etyczne

Przestrzeganie odpowiednich wymogów etycznych (zob. par. 9)

A4. Kodeks etyki IFAC ustala podstawowe zasady etyki zawodowej, które obejmują:

- (a) uczciwość,
- (b) obiektywizm,
- (c) kompetencje zawodowe i należytą staranność,
- (d) zachowanie tajemnicy oraz
- (e) profesjonalną postawę.

Definicja „firmy”*, „sieci”, i „firmy należącej do sieci” (zob. par. 9-11)

A5. Definicje „firmy”, „sieci” i „firm należących do sieci” znajdujące się w odpowiednich wymogach etycznych mogą różnić się od tych zawartych w niniejszym standardzie, np. Kodeks etyki IFAC definiuje „firmę”* w następujący sposób:

- (a) osoba fizyczna prowadząca działalność, spółka lub korporacja zawodowych księgowych,
- (b) jednostka kontrolująca podmiot, o którym mowa w pkt (a), poprzez strukturę własnościową, zarządzania lub w inny sposób oraz
- (c) jednostka kontrolowana przez podmiot, o którym mowa w pkt (a), przez strukturę własnościową, zarządzania lub w inny sposób.

Kodeks etyki IFAC dostarcza również wytycznych dotyczących terminów „sieć”, i „firma należąca do sieci”.

W celu spełnienia wymogów zawartych w paragrafach 9-11 definicje użyte w odpowiednich wymogach etycznych mają zastosowanie w zakresie, w jakim są niezbędne dla interpretacji tych wymogów etycznych.

Zagrożenia dla niezależności (zob. par. 11(c))

A6. Partner odpowiedzialny za badanie może w związku z wykonywaniem zlecenia badania rozpoznać zagrożenie dla niezależności, którego wyeliminowanie lub zredukowanie do akceptowalnego poziomu za pomocą zabezpieczeń może nie być możliwe. W takim przypadku, zgodnie z wymogiem paragrafu 11(c), partner odpowiedzialny za badanie informuje o tym odpowiednią(e) osobę(y) z firmy, aby ustalić właściwe działania, które mogą polegać na wyeliminowaniu działalności lub posiadanych udziałów rodzących zagrożenie lub wycofaniu się z realizacji zlecenia badania, jeżeli jest to dopuszczalne w świetle obowiązującego prawa lub regulacji.

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego

A7. Przepisy ustawowe mogą określać zabezpieczenia przed utratą niezależności biegłych rewidentów sektora publicznego. Jednakże biegli rewidenci działający w sektorze publicznym lub firmy przeprowadzające badania w sektorze publicznym w imieniu biegłych rewidentów mogą być zobowiązani, w zależności od warunków mandatu badania w danym systemie prawnym, do dostosowania swego podejścia, aby zachować zgodność z

* *Uw. tłum.:* Firma audytorska (w skrócie zwana również firmą – ang. *firm*) jest to, w myśl polskich przepisów, podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych.

* *Uw. tłum.:* Firma audytorska (w skrócie zwana również firmą – ang. *firm*) jest to, w myśl polskich przepisów, podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych.

duchem zapisów paragrafu 11. Może to polegać, jeśli mandat badania biegłego rewidenta sektora publicznego nie zezwala na wycofanie się ze zlecenia, na ujawnieniu w sprawozdaniu zaistniałych okoliczności, które gdyby wystąpiły w sektorze prywatnym, doprowadziłyby do wycofania się biegłego rewidenta z badania.

Akceptacja i kontynuacja współpracy z klientem oraz zleceń badania (zob. par. 12)

A8. MSKJ 1 wymaga, aby firma przed przyjęciem zlecenia od nowego klienta uzyskała informacje, które uznaje za niezbędne w danych okolicznościach do podjęcia decyzji o kontynuacji dotychczasowego zlecenia oraz rozważenia przyjęcia nowego zlecenia od dotychczasowego klienta⁵. Takie informacje jak poniższe pomagają partnerowi odpowiedzialnemu za badanie ustalić, czy wnioski dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem oraz zlecenia badania są odpowiednie:

- uczciwość głównych właścicieli, kluczowego kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór nad jednostką,
- czy zespół wykonujący badanie jest kompetentny do przeprowadzenia badania i czy posiada odpowiednie umiejętności, w tym czas i środki,
- czy firma oraz zespół wykonujący badanie potrafią przestrzegać stosowne etyczne wymogi oraz
- znaczące sprawy, które powstały w trakcie realizacji bieżących lub wcześniejszych zleceń badania oraz ich wpływ na kontynuację współpracy z klientem.

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego (zob. par. 12-13)

A9. W sektorze publicznym biegli rewidenci mogą być wyznaczani zgodnie z procedurami ustawowymi. W związku z tym niektóre wymogi i rozważania dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem oraz zleceń badania, przedstawione w paragrafach 12, 14 i A8, mogą nie być odpowiednie. Tym niemniej informacje zebrane na skutek opisanego procesu mogą być wartościowe dla biegłych rewidentów sektora publicznego w związku z przeprowadzaną przez nich oceną ryzyka oraz wypełnianiem obowiązków sprawozdawczych.

Wyznaczenie zespołu wykonującego badanie (zob. par. 14)

A10. W skład zespołu wykonującego badanie może wchodzić także zaangażowana lub zatrudniona przez firmę osoba posiadająca specjalistyczną wiedzę w określonej dziedzinie rachunkowości lub rewizji finansowej, która przeprowadza procedury badania dotyczące zlecenia. Jednakże osoby posiadającej taką wiedzę nie uznaje się za członka zespołu wykonującego badanie, jeżeli udział tej osoby w badaniu polega jedynie na udzielaniu konsultacji. Konsultacjom poświęcono paragraf 18 oraz paragrafy A21-A22.

A11. Rozważając odpowiednie kompetencje i umiejętności, których posiadania oczekuje się od zespołu jako całości, partner odpowiedzialny za badanie bierze pod uwagę takie sprawy związane z zespołem, jak:

- zrozumienie i praktyczne doświadczenie w zakresie realizacji zleceń o podobnym charakterze i złożoności, zdobyte w drodze odpowiedniego szkolenia i praktyki,
- wiedza merytoryczna, w tym dotycząca technologii informatycznej i specjalistycznych obszarów rachunkowości i rewizji finansowej,
- wiedza na temat odnośnych branż, w których klient prowadzi swą działalność,
- zdolność do dokonania profesjonalnego osądu,
- zrozumienie zasad i procedur dotyczących kontroli jakości firmy.

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego

A12. W sektorze publicznym dodatkowe kompetencje mogą obejmować umiejętności niezbędne do spełnienia warunków instrukcji (mandatu badania) w danym systemie prawnym. Takie kompetencje mogą obejmować zrozumienie mających zastosowanie ustaleń dotyczących sprawozdawczości, w tym sprawozdawczość do organu ustawodawczego lub innego organu zarządzającego lub sprawozdawczość w interesie publicznym. Szerszy zakres mandatu badania w sektorze publicznym może obejmować na przykład niektóre aspekty przeprowadzania badania lub kompleksową ocenę zgodności z wymogami prawa, regulacjami lub innymi przepisami oraz zapobiegania i wykrywania oszustwa i korupcji.

Przeprowadzenie badania

Kierowanie, nadzór i przeprowadzenie badania (zob. par. 15(a))

A13. Kierowanie zespołem wykonującym badanie obejmuje poinformowanie członków zespołu o takich sprawach, jak:

- ich odpowiedzialność, w tym obowiązek przestrzegania odpowiednich wymogów etycznych oraz zaplanowanie i przeprowadzenie badania z zachowaniem zawodowego sceptycyzmu, czego wymaga MSB 200⁶,

⁵ MSKJ 1, paragraf 27(a).

⁶ MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragraf 15.

- odpowiedzialność poszczególnych partnerów, jeżeli w przeprowadzaniu zlecenia badania bierze udział więcej niż jeden partner,
- cele pracy wymagającej wykonania,
- rodzaj działalności gospodarczej jednostki,
- sprawy powiązane z ryzykiem,
- mogące się pojawić problemy,
- szczegółowe podejście do przeprowadzenia zlecenia.

Dyskusje między członkami zespołu wykonującego badanie pozwalają mniej doświadczonym członkom zespołu na zadawanie pytań bardziej doświadczonym członkom zespołu, dzięki czemu w zespole może zaistnieć właściwa komunikacja.

A14. Odpowiednia praca w zespole oraz szkolenia pomagają mniej doświadczonym członkom zespołu wykonującego badanie w lepszym zrozumieniu celów wyznaczonej pracy.

A15. Nadzór obejmuje takie sprawy, jak:

- śledzenie postępów realizacji zlecenia badania,
- rozważenie kompetencji i umiejętności poszczególnych członków zespołu wykonującego badanie oraz tego, czy posiadają wystarczającą ilość czasu do wykonania pracy, czy rozumieją instrukcje oraz czy praca jest wykonywana zgodnie z zaplanowanym podejściem do zlecenia badania,
- rozważenie znaczących spraw pojawiających się w trakcie realizacji zlecenia badania, rozważenie ich znaczenia i odpowiednie zmodyfikowanie zaplanowanego podejścia,
- zidentyfikowanie w trakcie zlecenia badania spraw wymagających konsultacji bądź rozważenia przez bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego badanie.

Przeglądy

Odpowiedzialność związana z przeglądem (zob. par. 16)

A16. W myśl MSKJ 1 zasady i procedury związane z odpowiedzialnością firmy za przegląd opierają się na zasadzie, że bardziej doświadczeni członkowie zespołu wykonującego badanie dokonują przeglądu pracy wykonanej przez mniej doświadczonych członków⁷.

A17. Przegląd obejmuje np. rozważenie, czy:

- praca została wykonana zgodnie ze standardami zawodowymi oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi,
- wskazano na znaczące sprawy, które będą przedmiotem dalszych rozważań,
- przeprowadzono odpowiednie konsultacje, a wyciągnięte wnioski zostały udokumentowane i wdrożone,
- istnieje potrzeba, zrewidowania rodzaju, czasu przeprowadzenia oraz zakresu wykonanej pracy,
- wykonana praca potwierdza wyciągnięte wnioski i jest odpowiednio udokumentowana,
- uzyskane dowody są wystarczające i odpowiednie dla potwierdzenia sprawozdania biegłego rewidenta oraz
- cele zastosowanych procedur zlecenia zostały osiągnięte.

Przegląd pracy wykonanej przez partnera odpowiedzialnego za badanie (zob. par. 17)

A18. Przeprowadzane terminowo przeglądy poniższych elementów przez partnera odpowiedzialnego za badanie na odpowiednich etapach zlecenia badania zapewniają, że znaczące sprawy są na czas i zgodnie z intencją partnera rozwiązywane w dacie lub przed datą sprawozdania biegłego rewidenta:

- krytyczne obszary wymagające osądu, szczególnie te, które odnoszą się do trudnych lub spornych spraw rozpoznanych podczas zlecenia badania,
- znaczące ryzyka oraz
- inne obszary, które partner odpowiedzialny za badanie uznaje za ważne.

Partner odpowiedzialny za badanie nie musi dokonywać przeglądu całej dokumentacji badania, ale może to uczynić. Jednak zgodnie z wymogami MSB 230 partner dokumentuje zakres i czas przeglądów⁸.

A19. Partner, który przejmuje badanie w trakcie trwania zlecenia, aby móc przejąć obowiązki partnera odpowiedzialnego za badanie, stosuje procedury z paragrafu 18A do przeglądu pracy wykonanej do daty zmiany partnera.

Uwagi szczególne dotyczące korzystania z usług członka zespołu wykonującego badanie, posiadającego wiedzę w określonej dziedzinie rachunkowości lub rewizji finansowej (zob. par. 15-17)

A20. Jeżeli korzysta się z usług członka zespołu wykonującego badanie posiadającego wiedzę w określonej dziedzinie rachunkowości lub rewizji finansowej, kierowanie, nadzór i przegląd pracy tego członka zespołu wykonującego badanie może obejmować takie sprawy, jak:

⁷ MSKJ 1, paragraf 33.

⁸ MSB 230, paragraf 9(c).

- ustalenie z tym członkiem rodzaju, zakresu i celów jego pracy oraz odnośnych zadań, rodzaju, czasu i zakresu komunikowania się z innymi członkami zespołu wykonującego badanie,
- ocenę adekwatności pracy tego członka w tym ważności i racjonalności ustaleń lub wniosków oraz ich spójności z innymi dowodami badania.

Konsultacje (zob. par. 18)

A21. Efektywne konsultacje w sprawach merytorycznych, etycznych i innych w ramach firmy lub, tam gdzie ma to zastosowanie, poza firmą można uzyskać, gdy osoby konsultowane:

- poznały wszystkie ważne fakty, które umożliwią im udzielenie uzasadnionej porady oraz
- posiadają odpowiednią wiedzę, wysoką pozycję zawodową i doświadczenie.

A22. Może być właściwe, aby zespół wykonujący badanie skorzystał z konsultacji poza firmą, jeżeli np. firma nie posiada odpowiednich wewnętrznych zasobów. Może skorzystać z usług doradczych dostarczanych przez inne firmy, organizacje zawodowe bądź regulacyjne lub organizacje komercyjne świadczące odnośne usługi z zakresu kontroli jakości.

Kontrola jakości wykonania zlecenia badania

Zakończenie kontroli jakości wykonania zlecenia badania przed datą sprawozdania biegłego rewidenta (zob. par. 19(c))

A23. MSB 700 wymaga, aby sprawozdanie biegłego rewidenta nie nosiło daty wcześniejszej niż data uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na podstawie których może wydać opinię o sprawozdaniach finansowych⁹. W przypadku badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych lub kiedy zlecenie spełnia kryteria kontroli jakości wykonania zlecenia badania, kontrola taka pomaga biegłemu rewidentowi ustalić, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania.

A24. Przeprowadzając kontrolę jakości wykonania zlecenia badania, czyni się to terminowo i na odpowiednich etapach zlecenia w taki sposób, aby znaczące sprawy mogły być w dacie lub przed datą sprawozdania biegłego rewidenta niezwłocznie rozwiązane i zgodnie z intencją osoby przeprowadzającej kontrolę jakości wykonania zlecenia badania.

A25. Zakończenie kontroli jakości wykonania zlecenia badania oznacza spełnienie przez osobę przeprowadzającą kontrolę jakości wykonania zlecenia badania wymogów paragrafów 20-21 oraz, tam gdzie ma to zastosowanie, zgodność z paragrafem 22. Dokumentacja kontroli jakości wykonania zlecenia badania może zostać skompletowana po dacie sprawozdania biegłego rewidenta w związku z gromadzeniem końcowych akt badania. MSB 230 określa wymogi i wytyczne w tej dziedzinie¹⁰.

Rodzaj, zakres i czas przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia badania (zob. par. 20)

A26. Wyczulenie na zmiany okoliczności umożliwia partnerowi odpowiedzialnemu za badanie rozpoznanie sytuacji, w których kontrola jakości wykonania zlecenia badania jest konieczna mimo, iż na początku zlecenia taka kontrola nie była wymagana.

A27. Zakres kontroli jakości wykonania zlecenia badania może zależeć, między innymi, od złożoności zlecenia, czy jednostka jest notowana na giełdzie papierów wartościowych oraz ryzyka, że sprawozdanie biegłego rewidenta może nie być odpowiednie w danych okolicznościach. Przeprowadzenie kontroli jakości wykonania zlecenia badania nie zmniejsza odpowiedzialności partnera za samo badanie i jego przeprowadzenie.

Kontrola jakości wykonania zlecenia badania w jednostkach notowanych na giełdzie papierów wartościowych (zob. par. 21)

A28. Inne sprawy ważne dla oceny osądów dokonanych przez zespół wykonujący badanie, które mogą zostać uwzględnione podczas kontroli jakości wykonania zlecenia badania jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych obejmują:

- znaczące ryzyka rozpoznane podczas badania zgodnie z MSB 315 (zmienionym)¹¹ oraz reakcje na te ryzyka zgodnie z MSB 330¹², w tym ocenę i reakcję zespołu wykonującego badanie na ryzyko oszustwa zgodnie z MSB 240¹³,

⁹ MSB 700 „Formułowanie opinii i sprawozdanie na temat sprawozdań finansowych”, paragraf 41.

¹⁰ MSB 230, paragrafy 14-16.

¹¹ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”.

¹² MSB 330 „Dostosowanie postępowania biegłego rewidenta do oceny ryzyka”.

¹³ MSB 240 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw”.

- osądy, w szczególności dotyczące istotności i znaczącego ryzyka,
- znaczenie oraz rodzaj skorygowanych i nieskorygowanych zniekształceń rozpoznanych podczas badania,
- zagadnienia, o których należy poinformować kierownictwo oraz osoby sprawujące nadzór oraz, tam gdzie to odpowiednie, inne strony takie, jak organy regulacyjne.

Powyższe sprawy, zależnie od okoliczności, mogą również mieć zastosowanie do kontroli jakości wykonania zlecenia badania sprawozdań finansowych innych jednostek.

Rozważania szczególne dotyczące mniejszych jednostek (zob. par. 20-21)

A29. Obowiązek przeprowadzania kontroli jakości wykonania zlecenia badania dotyczy, oprócz jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych, zleceń badania spełniających kryteria określone przez firmę, która poddaje zlecenia kontrolom jakości ich wykonania. W niektórych przypadkach żadne ze zleceń badania firmy może nie spełniać kryteriów przeprowadzenia takiej kontroli.

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego (zob. par. 20-21)

A30. W sektorze publicznym ustawowo wyznaczony biegły rewident (np. generalny biegły rewident lub inna odpowiednio wykwalifikowana osoba wybrana w jego imieniu) może występować w roli równorzędnej do roli partnera odpowiedzialnego za badanie, na którym spoczywa całościowa odpowiedzialność za badania w sektorze publicznym. W takich okolicznościach, tam gdzie ma to zastosowanie, wybierając osobę przeprowadzającą kontrolę jakości wykonania zlecenia badania, bierze się pod uwagę jej niezależność od badanej jednostki oraz zdolność do przeprowadzenia obiektywnej oceny.

A31. Jednostki, o których mowa w paragrafie 21 i 28A nie występują powszechnie w sektorze publicznym. Mogą jednakże występować innego rodzaju jednostki sektora publicznego, które są znaczące ze względu na wielkość, złożoność lub inne aspekty interesu publicznego i dlatego posiadające szerokie grono interesariuszy. Do przykładów takich jednostek zalicza się korporacje będące własnością państwa lub jednostki użytku publicznego. Ciągłe zmiany zachodzące w sektorze publicznym mogą również prowadzić do powstawania nowych rodzajów znaczących jednostek. Nie ma żadnych stałych i obiektywnych kryteriów, w oparciu o które można ustalić, które jednostki są znaczące. Tym niemniej biegli rewidenty oceniają, które jednostki mogą być na tyle znaczące, aby konieczne było przeprowadzenie kontroli jakości wykonania zlecenia badania.

Nadzorowanie (zob. par. 23)

A32. MSKJ 1 wymaga, aby firma stworzyła proces nadzorowania, który zapewni uzyskanie wystarczającej pewności, że zasady i procedury dotyczące systemu kontroli jakości są przydatne, adekwatne i działają skutecznie¹⁴.

A33. Analizując słabości, które mogą wpłynąć na zlecenie badania, partner odpowiedzialny za badanie może uwzględnić środki podjęte przez firmę w celu naprawienia sytuacji, które partner uzna za wystarczające w kontekście badania.

A34. Słabość systemu kontroli jakości firmy nie musi oznaczać, że dane zlecenie badania nie zostało przeprowadzone zgodnie z zawodowymi standardami oraz obowiązującymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi lub że sprawozdanie biegłego rewidenta było nieodpowiednie.

Dokumentacja

Dokumentacja przeprowadzonych konsultacji (zob. par. 24(d))

A35. Dokumentacja obrazująca prowadzone z innymi profesjonalistami konsultacje w sprawach trudnych lub spornych, która jest wystarczająco pełna i szczegółowa, pomaga w zrozumieniu:

- sprawy będącej przedmiotem konsultacji oraz
- wyników konsultacji, w tym wszelkich podjętych decyzji, podstawy podjęcia tych decyzji oraz sposobu, w jaki zostały wdrożone.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 220

opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w kwietniu 2009 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Polską Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2009 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowych Standardów Badania* został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „*Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC*”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich *Międzynarodowych Standardów Badania* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

¹⁴ MSKJ 1, paragraf 48.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 220* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 220* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *International Standards on Auditing*
ISBN: 978-1-93477-992-7.