

**Podstawa wniosków  
sporządzona przez pracowników IAASB  
grudzień 2020 r.**

*Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 220  
(zmieniony)*

---

## Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego

**IAASB**

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

## **O IAASB**

Niniejszy dokument został sporządzony przez pracowników International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB (Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych) i nie stanowi wiążącego dokumentu wydanego przez IAASB. Niniejszy dokument nie stanowi zmiany lub rozszerzenia oraz nie zastępuje Międzynarodowych Standardów Badania lub innych Standardów Międzynarodowych IAASB.

Celem IAASB jest służba w interesie publicznym poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów badania, usług atestacyjnych i innych powiązanych standardów oraz poprzez ułatwianie harmonizacji międzynarodowych i krajowych standardów badania i usług atestacyjnych, a przez to polepszanie jakości i spójność praktyk na całym świecie oraz wzmocnienie zaufania publicznego do zawodu biegłego rewidenta i badania na świecie.

IAASB opracowuje standardy badania i usług atestacyjnych oraz wytyczne do stosowania przez wszystkich zawodowych księgowych w ramach wspólnego procesu ustanawiania standardów, w którym uczestniczy Public Interest Oversight Board (PIOB), nadzorująca działalność IAASB oraz IAASB Consultative Advisory Group zapewniająca wkład ze strony instytucji interesu publicznego w opracowaniu standardów i wytycznych. Struktury i procesy, wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Federation of Accountants (IFAC).

Informacje o prawach autorskich, znakach towarowych i zezwoleniach znajdują się na [stronie 23](#).

## PODSTAWA WNIOSKÓW: MSB 220 (ZMIENIONY), ZARZĄDZANIE JAKOŚCIĄ DLA BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

Niniejsza Podstawa wniosków została opracowana przez pracowników International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB (Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych). Niniejszy dokument dotyczy, lecz nie stanowi części MSB 220 (zmienionego), *Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego* lub zmian dostosowawczych oraz zmian wynikających z nowelizacji innych międzynarodowych standardów badania.

MSB 220 (zmieniony) został zatwierdzony 17 głosami spośród 18 członków IAASB, oraz zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji innych międzynarodowych standardów badania zostały zatwierdzone 18 głosami spośród 18 członków IAASB.<sup>1</sup>

### Sekcja A – Wprowadzenie

#### Podstawa

1. Projekt odnoszący się do zarządzania jakością na poziomie zlecenia narodził się z projektu [ISA Implementation Monitoring project \(Projekt Monitorowania Wdrożenia MSB\)](#), w ramach którego zidentyfikowano konkretne kwestie związane ze standardami zarządzania jakością. W związku z MSB 220, kwestie te koncentrowały się na tym, w jaki sposób standard uwzględnił zawodowy sceptycyzm oraz rolę kontroli jakości wykonania zlecenia. W [Invitation to Comment, Enhancing Audit Quality in the Public Interest: A Focus on Professional Skepticism, Quality Control and Group Audits](#) (Zaproszenie do zgłaszania uwag, *Wzmacnianie jakości badania w interesie publicznym: Skupienie na zawodowym sceptycyzmie, Kontrola jakości oraz badania grupy* (ang. *Invitation to Comments – ITC*)) zwrócono uwagę, że MSB 220 powinien zostać zmieniony, aby zaspokoić potrzebę stosowania bardziej proaktywnego, skalowalnego i solidnego podejścia do jakości badania na poziomie zlecenia. Dane przekazane w ramach ITC nadały kierunek opracowaniu propozycji projektu.
2. W grudniu 2016 r., IAASB zatwierdziła połączoną propozycję projektu<sup>2</sup> odnoszącą się do zmiany MSKJ 1, MSB 220 i MSB 600.<sup>3</sup> Propozycja projektu dotyczyła zarówno zagadnień kontroli jakości oraz badań grupy ze względu na interakcje kwestii mających wpływ na te standardy, a rozłożenie w czasie projektów uwzględniało stopień powiązań pomiędzy różnymi projektami IAASB.
3. Cele projektu obejmowały:
  - (a) Zaproponowanie zmian do:
    - (i) MSKJ 1 w celu wzmocnienia i poprawy zarządzania jakością przez firmę w odniesieniu do wszystkich zleceń wykonywanych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami

<sup>1</sup> Pełen zapis głosowania w sprawie MSB 220 (zmienionego), w tym uzasadnienie członków IAASB, którzy głosowali przeciwko przyjęciu standardu i którzy wstrzymali się od głosu, znajduje się tutaj: [link](#).

<sup>2</sup> [Enhancing Audit Quality: Project Proposal for the Revision of the IAASB's International Standards Relating to Quality Control and Group Audits](#) (the Project Proposal) (Wzmacnianie jakości badania: Propozycja projektu zmiany Międzynarodowych Standardów IAASB dotyczących kontroli jakości i badań grupy (Propozycja Projektu)).

<sup>3</sup> MSB 600, *Szczególne rozważania - badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)*.

IAASB poprzez wyraźniejsze uwzględnienie podejścia do zarządzania jakością, zwiększenie możliwości stosowania standardu do szerokiego zakresu okoliczności oraz wzmocnienie wymogów i materiału dotyczącego zastosowania.

- (ii) MSB 220 w celu wzmocnienia aspektów zarządzania jakością w odniesieniu do indywidualnych zleceń poprzez skupienie na identyfikowaniu, oszacowaniu i reagowaniu na ryzyka w szerokim zakresie okoliczności zlecenia.
- (iii) MSB 600 w celu wzmocnienia podejścia biegłego rewidenta do planowania i wykonywania badania grupy oraz wyjaśnienia interakcji pomiędzy MSB 600 i pozostałymi MSB.

Wraz z postępowaniem w realizacji projektów, należało rozważyć, jaka będzie najlepsza struktura standardów zmienionych w związku z projektami, w tym rozważyć wprowadzenie nowych standardów dotyczących pewnych aspektów tam, gdzie jest to odpowiednie.

- (b) Zaproponowanie zmian innych standardów, których dokonanie może być niezbędne na skutek zmian MSKJ 1, MSB 220 i MSB 600.
- (c) Ustalenie, czy IAASB lub inny podmiot powinny opracować niewiążące wytyczne i narzędzia pomocnicze jako uzupełnienie zmian lub nowego(-ych) standardu(-ów). Niewiążące wytyczne i narzędzia pomocnicze mogą obejmować IAPN, publikacje pracowników, aktualizacje projektów lub przykłady ilustrujące/ inne przykłady mające na celu zapewnienie pomocy dotyczącej sposobu zastosowania MSKJ 1, MSB 200, MSB 600 oraz wszelkich nowych standardów, w szczególności odniesienie się do obaw związanych z możliwością zastosowania standardów w szerokim zakresie okoliczności.

#### *Wersja robocza*

- 4. Na posiedzeniu w grudniu 2018 r. IAASB zatwierdziła trzy wersje robocze dotyczące zarządzania jakością do publicznej dyskusji: [ED-ISQM 1](#),<sup>4</sup> [ED-ISQM 2](#)<sup>5</sup> and [ED-220](#).<sup>6</sup> Wersje robocze zostały opublikowane na początku lutego 2019 r. z terminem nadsyłania uwag wyznaczonym na 1 lipca 2019 r. W sprawie ED-220 otrzymano łącznie 92 pisma z uwagami.
- 5. Dodatkowo do wersji roboczych dotyczących zarządzania jakością, w [overall explanatory memorandum](#) (całościowym memorandum objaśniającym) opisano podstawę sporządzenia trzech wersji roboczych oraz zawarto wyjaśnienie dotyczące znaczących kwestii o rozległym znaczeniu dla trzech wersji roboczych, w tym omówiono skalowalność oraz wzajemne powiązania pomiędzy trzema zaproponowanymi standardami. IAASB przedstawiła również propozycje dotyczące wejścia w życie i związanego z tym okresu wdrożenia trzech zaproponowanych standardów oraz planowane przez IAASB działania wspierające ich wdrożenie.
- 6. W okresie zgłaszania uwag, IAASB podjęła różne działania informacyjne, aby pomóc interesariuszom w zrozumieniu propozycji, w tym poprzez webinaria, nagrania wideo i spotkania z grupami, które tradycyjnie nie odpowiadają na dokumenty i prezentacje IAASB.

---

<sup>4</sup> Proponowany MSZJ 1 (Poprzednio MSKJ 1), *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych* (ED-MSZJ 1).

<sup>5</sup> Proponowany MSZJ 2, *Kontrola jakości wykonania zlecenia* (ED-MSZJ 2).

<sup>6</sup> Proponowany MSB 220 (Zmieniony), *Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego* (ED-ISA 220).

*Kwestie zainteresowania publicznego*

7. W tabeli poniżej przedstawiono kwestie zainteresowania publicznego zidentyfikowane przez IAASB w propozycji projektu dotyczącego MSB 220 (zmienionego) oraz późniejsze decyzje podjęte przy opracowywaniu standardu. Decyzje te uwzględniały komentarze otrzymane w odpowiedzi na ED-220. Odniesienia do paragrafów w niniejszej tabeli dotyczą MSB 220 (zmienionego).

Kwestie zainteresowania publicznego	Decyzje IAASB
	W odpowiedzi IAASB:
<p><i>Wspieranie odpowiednio niezależnego i kwestionującego sceptycznego nastawienia biegłego rewidenta</i> - zawodowy sceptycyzm stanowi fundamentalną koncepcję oraz podstawę jakości badania. Projekty te będą zawierać dalsze rozważania na temat tego, w jaki sposób standardy mogą wyrażać wymogi stawiane biegłym rewidentom, w szczególności partnerom odpowiedzialnym za zlecenie aby odpowiednio wykazać stosowanie zawodowego sceptycyzmu przy wykonywaniu badania oraz, ponadto, w jaki sposób standardy mogą uwzględnić wkład firmy w tworzenie odpowiedniego środowiska w celu skutecznego stosowania zawodowego sceptycyzmu.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Włączyła nowy materiał wprowadzający oraz materiał dotyczący zastosowania, określające znaczenie stosowania zawodowego sceptycyzmu i zawodowego osądu przy wykonywaniu zleceń badania (zob. par. 7 i A33–A36 MSB 220 (zmienionego)). IAASB włączyła również wytyczne dotyczące trudności w stosowaniu zawodowego sceptycyzmu i nieświadomych stronniczości, które mogą mieć wpływ na osądy (zob. par. A33–A36 MSB 220 (zmienionego)). W odpowiedzi na uwagi, IAASB rozszerzyła również listę nieświadomych stronniczości, aby była zgodna z tymi wskazanymi w Kodeksie IESBA.<sup>7</sup></li> <li>• Włączyła postanowienie zachowania dystansu (sformułowania całościowego oglądu), zobowiązujące partnera odpowiedzialnego za zlecenie do ustalenia, czy partner odpowiedzialny za zlecenie przyjął całościową odpowiedzialność za zarządzanie i zapewnianie jakości zlecenia badania (zob. par. 40 i A113–A116 MSB 220 (zmienionego)).</li> </ul>
<p><i>Wzmocnienie dokumentowania osądów biegłego rewidenta</i> — projekty te rozważają, w jaki sposób biegli rewidenci mogą w bardziej odpowiedni sposób przedstawić proces podejmowania przez nich decyzji oraz istotne interakcje i komunikację, aby potwierdzić osądy biegłego rewidenta i całościową opinię dotyczącą badania.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wydaje wytyczne dotyczące tego, w jaki sposób można wykazać zaangażowanie partnera odpowiedzialnego za zlecenie w badaniu oraz podkreśla dokumentowanie rozważania przez biegłego rewidenta spraw związanych z osądem, takich jak okoliczności, które mogą stwarzać ryzyka dla zapewnienia jakości zlecenia badania (zob. par. A118–A119 MSB 220 (zmienionego)).</li> <li>• Lepiej objaśnia dokumentację badania, która</li> </ul>

<sup>7</sup> Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności) Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (International Ethics Standards Board for Accountants) (Kodeks IESBA).

	<p>musi podlegać przeglądowi dokonywanemu przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie (zob. par. 31 i A92 MSB 220 (zmienionego)).</p>
<p><i>Zapewnianie, że MSB są przydatne do swojego celu</i> - wraz ze zmianą standardów, zostanie rozważone, w jaki sposób standardy mogą i nadal będą solidne i możliwe do dostosowania do szerokiego zakresu okoliczności w zmieniającym się i coraz bardziej złożonym środowisku.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Uznaje, poprzez zmienioną definicję zespołu wykonującego zlecenie, że zespoły wykonujące zlecenie obejmują teraz osoby takie jak osoby pracujące w centrum świadczenia usług, tj. nie tylko „partnerów i personel” (zob. par. 12(d) MSB 220 (zmienionego)) i sekcja E poniżej).</li> <li>• Wprowadza wymóg polegający na tym, że wszyscy członkowie zespołu wykonującego zlecenie – niezależnie od sposobu ich zatrudnienia lub angażu – podlegają kierowaniu, nadzorowi i przeglądowi (zob. par. 29-30 MSB 220 (zmienionego)). Materiał dotyczący zastosowania zawiera wytyczne dotyczące tego, w jaki sposób stosować definicje i wymogi określone w MSB 220 w różnych okolicznościach, w tym w odniesieniu do biegłych rewidentów części składowych grupy z firmy należącej do sieci lub innej firmy bądź z centrów świadczenia usług oraz tego, w jaki sposób polityki lub procedury firmy dotyczą członków zespołu wykonującego zlecenie z innej firmy (zob. par. A15–A27 MSB 220 (zmienionego)).</li> <li>• Podkreśla rosnącą rolę technologii w badaniach sprawozdania finansowego. Wymogi określone w sekcji Zasoby zostały rozszerzone i obejmują nie tylko zasoby ludzkie uczestniczące w zleceniu badania, ale również zasoby technologiczne i intelektualne (zob. par. 25 i A59–A72 MSB 220 (zmienionego) oraz sekcja G poniżej).</li> </ul>
<p><i>Zachęcanie do proaktywnego zarządzania jakością na poziomie firmy i na poziomie zlecenia</i> - rozważone zostanie, w jaki sposób standardy dotyczące kontroli jakości, MSKJ 1 i MSB 220 mogą zachęcać do skutecznego zarządzania jakością w kontekście firmy i zlecenia, do którego przyczynia się proaktywne kierowanie i zarządzanie firmą, wzmocnione kulturą i strategią firmy.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Stwierdza, że MSB 220 (zmieniony) został zaprojektowany tak, aby stanowił część systemu zarządzania jakością firmy określonego w MSZJ 1, w związku z powyższym uwzględnia on interakcję z systemem zarządzania jakością firmy.</li> <li>• Zastępuje materiał wprowadzający w dotychczasowym MSB 220, zgodnie z którym zespoły wykonujące zlecenie mogą</li> </ul>

	<p>polegać na systemie kontroli jakości firmy, chyba że informacje przekazywane przez firmę lub inne podmioty sugerują coś przeciwnego, materiał dotyczący zastosowania, zawierający wyjaśnienia, zgodnie z którymi partner odpowiedzialny za zlecenie może zazwyczaj „polegać na politykach lub procedurach firmy” przy przestrzeganiu wymogów określonych w MSB 220 (zob. par. A10 MSB 220 (zmienionego)). Powyższe podejście pozwala na unikanie ryzyka związanego z faktem, że zespół wykonujący zlecenie ślepo polega na systemie zarządzania jakością firmy, nie biorąc pod uwagę, czy polityki lub procedury firmy w zakresie zarządzania jakością są „przydatne do określonego celu” w konkretnych okolicznościach zlecenia (zob. również sekcja F poniżej).</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Włącza uzupełnienia, aby uwzględnić, że polityki lub procedury firmy mogą wymagać innego sposobu działania w przypadku, gdy zespół wykonujący zlecenie obejmuje członków z innej firmy (zob. par. A23–A25 MSB 220 (zmienionego)).</li><li>• Precyzuje rolę lidera, jaką pełni partner odpowiedzialny za zlecenie oraz jego całościową odpowiedzialność za zarządzanie i zapewnianie jakości zlecenia badania (zob. par. 13 MSB 220 (zmienionego)). Ponadto, uwzględnia zróżnicowany język określający, kiedy wymóg ma zostać spełniony przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie oraz kiedy partner odpowiedzialny za zlecenie może przydzielić zaprojektowanie lub wykonanie procedur, zadań lub czynności członkom zespołu wykonującego zlecenie posiadającym odpowiednie umiejętności i stosowne doświadczenie (zob. par. 9 MSB 220 (zmienionego) oraz sekcja C poniżej).</li></ul>
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

## Sekcja B – Skalowalność

### Podstawa

8. Celem IAASB było, aby projekt ED-220 był stosowany przez firmy niezależnie od wielkości i okoliczności oraz aby był skalowalny w zależności od charakteru i okoliczności zlecenia badania. Memorandum objaśniające do ED-220 wskazywało paragrafy, które podkreślają, jak proponowany

MSB może być stosowany w różnych okolicznościach. Ponadto, IAASB opracowuje materiały wspierające, aby pokazać, w jaki sposób pewne aspekty proponowanego MSB 220 (zmienionego) oraz MSZJ 1 mogą być stosowane razem w sposób skalowalny w mniejszych firmach.

#### *Podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej*

9. Respondenci zasadniczo poparli skalowalność ED-220 w odniesieniu do badań mniej złożonych jednostek (MZJ). Na przykład, zwrócono uwagę, że ED-220 doprecyzował, że partner odpowiedzialny za zlecenie stosuje zawodowy osąd przy odnoszeniu się do wymogów w świetle charakteru i okoliczności zlecenia badania. W związku z tym, istnieje możliwość dostosowania ED-220 do badań o różnej wielkości i złożoności. Zwrócono również uwagę, że ED-220 uwzględnia w odpowiedni sposób różne struktury zasobów zlecenia lub modele przeprowadzania badania (MPB) (ang. *Audit Delivery Models – ADMs*).
10. Respondenci poszukiwali wytycznych dotyczących sposobu stosowania wymogów do dużych, bardziej złożonych zleceń badania. Konkretne uwagi dotyczące roli partnera odpowiedzialnego za zlecenie i jego całościowej odpowiedzialności za zarządzanie jakością zlecenia badania są omówione w sekcji C; kierowanie, nadzór i przegląd w sekcji D oraz definicja zespołu wykonującego zlecenie w sekcji E.

#### *Decyzje IAASB*

11. IAASB wskazała, że wielu respondentów poparło skalowalność ED-220 w odniesieniu do MZJ, ale zgodziła się również, że można zrobić więcej, aby wzmocnić skalowalność w odniesieniu do badań większych, bardziej złożonych jednostek, dokonując pewnych korekt w przypadku badań MZJ.
12. Jak wskazano w sekcji C, IAASB dokonała przeglądu każdego z wymogów w ED-220 i ustaliła, które z nich muszą być wykonane przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie oraz te wymogi, dla procedur, zadań i czynności związanych z wymogiem, które mogą zostać przydzielone innym członkom zespołu wykonującego zlecenie, aby pomóc partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie w przestrzeganiu takiego wymogu.
13. IAASB wskazała także, że MSB 220 powinien ustanawiać szerokie zasady, które miałyby zastosowanie do badań grupy, jednakże konkretne wymogi i wytyczne dotyczące badań grupy muszą zostać uwzględnione w ramach [projektu zmiany MSB 600](#).
14. IAASB również doprecyzowała, że w mniejszych firmach polityki lub procedury firmy mogą desygnować partnera odpowiedzialnego za zlecenie, który w imieniu firmy, będzie odpowiadać za projektowanie wielu reakcji na ryzyka jakości, ponieważ może to stanowić bardziej skuteczne podejście do projektowania i wdrażania reakcji w ramach systemu zarządzania jakością firmy.
15. Aby doprecyzować, że MSB 220 ma być stosowany w sposób skalowalny, IAASB włączyła materiał wprowadzający dotyczący skalowalności, zawierający wyjaśnienia dotyczące intencji IAASB w przypadku, gdy badanie jest przeprowadzane w całości przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie oraz w przypadku, gdy badanie nie jest przeprowadzane w całości przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie bądź przy przeprowadzaniu badania jednostki, której charakter i okoliczności są bardziej złożone (zob. par. 8 MSB 220 (zmienionego)).



## **Sekcja C – Rola partnera odpowiedzialnego za zlecenie i jego całościowa odpowiedzialność za zarządzanie jakością zlecenia badania**

### *Podstawa*

16. W ITC podkreślono obawy wyrażane przez regulatorów i instytucje nadzoru nad biegłymi rewidentami co do zaadresowania przez zespół wykonujący zlecenie wymogów dotyczących zachowania odpowiedzialności za kierowanie, nadzór, wykonywanie i przegląd pracy wykonywanej w ramach różnych MPB. Uznano ewoluujący charakter tych ustaleń i potencjalną potrzebę doprecyzowania, że partner odpowiedzialny za zlecenie zachowuje odpowiedzialność za zarządzanie i zapewnianie jakości na poziomie zlecenia, niezależnie od tego, kto wykonuje pracę i gdzie jest ona wykonywana. W związku z tym, ED-220 podkreślał znaczenie przyjęcia przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie całościowej odpowiedzialności za zarządzanie i zapewnianie jakości badania.
17. W ED-220, IAASB skoncentrowała się na znaczeniu wystarczającego i odpowiedniego zaangażowania partnera odpowiedzialnego za zlecenie na zleceniu przez cały okres jego wykonywania. Jest to fundamentalne dla zapewnienia przywództwa zlecenia, wymaganego w celu osiągnięcia wysokiej jakości badań oraz, w związku z tym, osiągnięcia celu MSB 220. Całościowa odpowiedzialność partnera odpowiedzialnego za zlecenie za zarządzanie i zapewnianie jakości zlecenia przejawia się w jego wystarczającym i odpowiednim zaangażowaniu na zleceniu przez cały okres jego wykonywania, w taki sposób, że dokonane znaczące osądy i wyciągnięte wnioski są odpowiednie do charakteru i okoliczności badania. Całościowa odpowiedzialność obejmuje wykonywanie obowiązków przywódczych, wspieranie wykonywania zlecenia (w tym przyjmowanie odpowiedzialności za charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania, nadzoru i przeglądu wykonywanej pracy) i zachowania dystansu (dokonywania całościowego oglądu), aby ustalić, czy partner odpowiedzialny za zlecenie przyjął całościową odpowiedzialność za zarządzanie i zapewnianie jakości.

### *Podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej*

18. Respondenci wyrazili powszechne poparcie dla skupienia się IAASB na roli partnera odpowiedzialnego za zlecenie i na związanych z tym propozycjach przedstawionych w ED-220. W szczególności, respondenci zwracali uwagę, że propozycje stanowią ulepszenie dotychczasowego MSB 220. Jednakże, zwracali również uwagę, że większe znaczenie powinno zostać nadane interesowi publicznemu i zawodowemu sceptycyzmowi w zarządzaniu jakością badań oraz że bardziej sprecyzować należy, jakich procedur partner odpowiedzialny za zlecenie nie może przydzielać innym osobom i jak propozycje sprawdzą się w przypadku dużych i złożonych zleceń.
19. Szczególne obawy niektórych respondentów budziła praktyczność wymogów, które mają być wykonywane przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, w szczególności par. 13 ED-220, obejmujący okoliczności, w których partner odpowiedzialny za zlecenie przydziela procedury, zadania lub czynności innym członkom zespołu wykonującego zlecenie. Respondenci zgodzili się z zasadą, ale zwracali uwagę, że IAASB powinna dokładniej sprecyzować, w jaki sposób partner odpowiedzialny za zlecenie może przydzielać pewne procedury, zadania lub czynności związane z określonymi wymogami innym członkom zespołu wykonującego zlecenie, aby pomóc partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie w spełnieniu określonego wymogu. Respondenci zaapelowali

również o konieczność doprecyzowania, które wymogi muszą być wykonane samodzielnie przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie .

#### *Decyzje IAASB*

20. IAASB wskazała na powszechne poparcie i podjęła decyzję o dalszym stosowaniu fundamentalnej zasady, zgodnie z którą partner odpowiedzialny za zlecenie ponosi odpowiedzialność za zarządzanie i zapewnianie jakości zlecenia oraz za swoje wystarczające i odpowiednie zaangażowanie na zleceniu w trakcie jego wykonywania.
21. IAASB zauważyła również, że wiele uwag zdawało się wskazywać, że par. 13 ED-220 nie jest zbyt jasno sformułowany i może prowadzić do niespójnej praktyki. Ponadto, IAASB zwróciła uwagę na uwagi dotyczące tego, że zdolność partnera odpowiedzialnego za zlecenie do przyjęcia całościowej odpowiedzialności za jakość badania może stanowić wyzwanie przy większych, bardziej złożonych zleceniach. IAASB zauważyła również, że w celu stosowania fundamentalnej zasady, niektóre wymogi muszą być wykonywane osobiście przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie a w przypadku innych wymogów, zaprojektowanie lub wykonywanie procedur, zadań lub czynności może zostać przydzielone członkom zespołu wykonującego zlecenie posiadającym odpowiednie umiejętności lub stosowne doświadczenie.
22. W związku z powyższym, IAASB doprecyzowała wymóg dotyczący przydzielania procedur, zadań i czynności (zob. par. 15 MSB 220 (zmienionego)). IAASB wyraziła również przekonanie, że brzmienie wymogu powinno wskazywać, czy partner odpowiedzialny za zlecenie jest zobowiązany do wykonania wymogu samodzielnie. W związku z powyższym, IAASB zmieniła brzmienie pewnych wymogów tak, aby zawierały one wyrażenie „partner odpowiedzialny za zlecenie ponosi odpowiedzialność za ...” w odniesieniu do tych wymogów, w zakresie których partner odpowiedzialny za zlecenie może przydzielić zaprojektowanie lub wykonanie procedur, zadań lub czynności członkom zespołu wykonującego zlecenie posiadającym odpowiednie umiejętności i stosowne doświadczenie. W odniesieniu do innych wymogów, zamiarem IAASB jest, aby wymóg lub obowiązek zostały wypełnione przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie jednocześnie uznaje, że spełnienie takiego wymogu lub obowiązku może wymagać uzyskania przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie informacji z firmy lub od innych członków zespołu wykonującego zlecenie (zob. par. 9 i A22 MSB 220 (zmienionego)).
23. IAASB przedstawiła również wytyczne dotyczące sposobu, w jaki partner odpowiedzialny za zlecenie może wykazać, że był wystarczająco i odpowiednio zaangażowany na zleceniu badania w przypadku przydzielenia procedur, zadań lub czynności innym członkom zespołu wykonującego zlecenie przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie (zob. par. A37 MSB 220 (zmienionego)).
24. Ponadto, IAASB rozważyła, czy obowiązki partnera odpowiedzialnego za zlecenie były odpowiednie w świetle obowiązków określonych dla kontrolera jakości wykonania zlecenia w MSZJ 2. IAASB wskazała, że wymogi dotyczące partnera odpowiedzialnego za zlecenie sięgają dużo dalej ze względu na fakt, że MSB są skierowane do „biegłego rewidenta”, którego definicja obejmuje partnera odpowiedzialnego za zlecenie.

## **Sekcja D – Kierowanie, nadzór i przegląd**

### *Podstawa*

25. W ITC uznano potencjalną konieczność doprecyzowania, że partner odpowiedzialny za zlecenie zachowuje odpowiedzialność za kierowanie, nadzór i przegląd wykonywanej pracy, niezależnie od tego, kto wykonuje pracę i gdzie jest ona wykonywana.
26. W ED-220, wymogi i materiał dotyczący zastosowania w zakresie kierowania, nadzoru i przeglądu zostały wzmocnione i określały bardziej szczegółowo jak partner odpowiedzialny za zlecenie musi być zaangażowany na zleceniu. Ponadto, zmienione wymogi zawierały odniesienia do innych wymogów w ED-220, takich jak wymogi dotyczące zasobów zlecenia, oraz do innych MSB, w tym MSB 230.<sup>8</sup> Proponowany standard zawierał również nowe wytyczne dotyczące takich wymogów, w tym wytyczne dotyczące spraw, które mogą stanowić znaczący osąd oraz które sprawy w związku z tym muszą podlegać przeglądowi dokonywanemu przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie .

### *Podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej*

27. Wielu respondentów wyraziło poparcie dla zmienionych wymogów dotyczących kierowania, nadzoru i przeglądu. Respondenci różnie komentowali to, że wymogi były bardziej konkretne w odniesieniu do znaczenia kierowania, nadzoru i przeglądu oraz do dokumentacji badania, której przeglądu partner odpowiedzialny za zlecenie zobowiązany jest dokonać. Wskazano również, że wzmocnienie wymogów dotyczących partnera odpowiedzialnego za zlecenie, zobowiązujących go do dokonywania przeglądu dokumentacji badania w odpowiednich momentach w okresie zlecenia badania będzie wspierało wykonanie badania wysokiej jakości. Ponadto, materiał dotyczący zastosowania, poświęcony temu, w jaki sposób partner odpowiedzialny za zlecenie może zapewnić kierowanie i sprawowanie nadzoru nad zespołami wykonującymi zlecenie i dokonywać przeglądu ich pracy, będą pomocne przy wdrażaniu wymogów określonych w ED-220.
28. Krytyczne uwagi obejmowały praktyczne skutki zastosowania wymogów dotyczących kierowania, nadzoru i przeglądu w kontekście proponowanej zmiany definicji zespołu wykonującego zlecenie (zob. sekcja E). Szczególne obawy wyrażono co do tego, w jaki sposób partner odpowiedzialny za zlecenie badania grupy, mógłby przeprowadzać kierowanie, nadzór i przegląd pracy wykonywanej przez duży, rozproszony zespół, obejmujący biegłych rewidentów części składowej grupy. Obawy dotyczyły również tego, czy MSB 220 powinien wymagać od partnerów odpowiedzialnych za zlecenie określania planowanego poziomu ich kierowania, nadzoru i przeglądu. Poproszono również o doprecyzowanie, czy wymóg zobowiązujący partnera odpowiedzialnego za zlecenie do dokonywania przeglądu pisemnych informacji (komunikacji), ma zastosowanie do informacji (komunikatów) wydawanych w ramach ustawowego badania na poziomie części składowej grupy.

### *Decyzje IAASB*

29. IAASB wskazała na poparcie wyrażone dla propozycji oraz na powiązanie krytycznych uwag dotyczących kierowania, nadzoru i przeglądu z sekcjami B i C powyżej w odniesieniu do praktycznego aspektu propozycji w przypadku dużych, złożonych badań. Decyzje IAASB zawarte w sekcji B i C mają również stosowne znaczenie dla niniejszej sekcji.

---

<sup>8</sup> MSB 230, *Dokumentacja badania*.

30. IAASB, stosując ramowe założenia dotyczące przydzielania obowiązków opisanych w par. 22 powyżej, wskazała, że wymogi dotyczące kierowania, nadzoru i przeglądu powinny zostać podzielone na te, za które partner odpowiedzialny za zlecenie przyjmuje odpowiedzialność oraz te, które musi wykonać bezpośrednio. Skutkowało to powstaniem obowiązku partnera odpowiedzialnego za zlecenie w zakresie „przyjęcia odpowiedzialności” za kierowanie i nadzór nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz za przegląd ich pracy - co może zostać spełnione poprzez przydzielenie stosownych zadań lub czynności innym członkom zespołu wykonującego zlecenie, w tym partnerowi odpowiedzialnemu za badanie części składowej grupy. Z drugiej strony, partner odpowiedzialny za zlecenie jest zobowiązany ustalić, czy charakter, rozłożenie w czasie i zakres kierowania, nadzoru i przeglądu zostały zaplanowane i wykonane zgodnie z politykami lub procedurami firmy, zawodowymi standardami i mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi oraz czy są odpowiednie do charakteru i okoliczności zlecenia badania oraz zasobów przydzielonych lub udostępnionych zespołowi wykonującemu zlecenie przez firmę (zob. par. 29-30 i A80 MSB 220 (zmienionego)).
31. W przekazanym materiale dotyczącym zastosowania, na poparcie definicji zespołu wykonującego zlecenie, IAASB uwzględniła wytyczne dotyczące wdrażania polityk lub procedur firmy mających zastosowanie do zlecenia badania w przypadku, gdy niektórzy członkowie zespołu wykonującego zlecenie są z innej firmy. Par. A23–A24 MSB 220 (zmienionego) przedstawia przykład dotyczący wpływu, jaki miałyby to na kierowanie, nadzór i przegląd.
32. IAASB również uzgodniła, że:
- W MSB 300<sup>9</sup> należy wprowadzić zmianę dostosowawczą, która wymaga od biegłego rewidenta uwzględnienia planowanego poziomu kierowania, nadzoru i przeglądu w planie badania (zob. par. 9(a) zmian dostosowawczych do MSB 300).
  - Ustalenie, czy pisemne informacje (komunikacje) powinny podlegać przeglądowi wymaga zastosowania zawodowego osądu (zob. par. 34 i A98 MSB 220 (zmienionego)).
  - Materiał dotyczący zastosowania powinien zawierać wyjaśnienie, że zmiany okoliczności zlecenia mogą uzasadniać dokonanie ponownej oceny planowanego podejścia do charakteru, rozłożenia w czasie lub zakresu kierowania, nadzoru lub przeglądu (zob. par. A96 MSB 220 (zmienionego)).

## **Sekcja E – Definicja „Zespołu wykonującego zlecenie”**

### *Podstawa*

33. W ED-220, IAASB zaproponowała zmianę definicji zespołu wykonującego zlecenie, aby uwzględnić różne i zmieniające się struktury zespołu, co odniosłoby się do obaw wyrażonych w ITC i w propozycji projektu. Ważne jest to, że proponowana zmiana definicji uwzględniała, iż niezależnie od lokalizacji i statusu zatrudnienia takich osób, jeżeli wykonują one procedury badania, muszą być niezależne dla celów zlecenia badania (oraz, w stosownych przypadkach, zlecenia badania grupy, także ich praca musi podlegać odpowiedniemu kierowaniu, nadzorowi i przeglądowi. Zmiana definicji pozwala również partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie w badaniu grupy odpowiednio zareagować na proponowane wymogi określone w ED-220

---

<sup>9</sup> MSB 300, *Planowanie badania sprawozdania finansowego*.

dotyczące ustalenia, że zespół wykonujący zlecenie (w tym biegli rewidenci części składowej grupy, jeżeli wchodzi w skład zespołu) zostali poinformowani o stosownych wymogach etycznych i sprawach związanych z przestrzeganiem przez zespół wykonujący zlecenie stosownych wymogów etycznych, w tym wymogów dotyczących niezależności.

34. W memorandum objaśniającym (MO) do ED-220 zwrócono się do respondentów o uwagi dotyczące tego, czy ED-220 w adekwatny sposób odnosi się do współczesnego środowiska rewizji finansowej, w tym korzystania z różnych MPB i technologii. W ED-220, IAASB uznała, że zespoły wykonujące zlecenie mogą być zorganizowane w różny sposób, w tym mogą być zlokalizowane razem lub w różnych lokalizacjach geograficznych bądź zorganizowane według wykonywanych czynności. IAASB uznała również, że osoby biorące udział w zleceniu badania nie muszą być konieczne angażowane lub zatrudnione bezpośrednio przez firmę. W konsekwencji, IAASB zaproponowała zmiany definicji zespołu wykonującego zlecenie, aby odzwierciedlić różne i zmieniające się struktury takiego zespołu. Zgodnie ze zmianą, jeżeli dane osoby wykonują procedury badania, ich praca musi podlegać kierowaniu, nadzorowi i przeglądowi - niezależnie od ich lokalizacji lub statusu zatrudnienia.

#### *Podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej*

35. Respondenci wyrazili różne opinie na temat zmiany definicji zespołu wykonującego zlecenie.
36. Niektórzy respondenci wyrazili poparcie dla wprowadzenia takiej zmiany, wskazując, że zmieniona definicja służy interesowi publicznemu - niezależnie od tego, kto wykonuje procedury badania i gdzie wykonywana jest praca, wszystkie osoby wykonujące procedury badania podlegają takim samym wymogom dotyczącym niezależności oraz kierowaniu, nadzorowi i przeglądowi dokonywanemu przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie. Inni respondenci również wyrazili poparcie w tej kwestii, wskazując, że zmiana odpowiednio odzwierciedla zmieniające się środowisko rewizji finansowej, jednocześnie nadal kładąc nacisk na atrybuty badania wysokiej jakości.
37. Niektórzy respondenci nie zgodzili się z tym, że biegli rewidenci części składowej grupy powinni stanowić część zespołu wykonującego zlecenie. Inni respondenci zgłosili praktyczne obawy związane z definicją, dotyczące roli partnera odpowiedzialnego za zlecenie i innych członków zespołu wykonującego zlecenie (zob. również sekcja C) oraz kierowania, nadzoru i przeglądu (zob. również sekcja D). Kwestie te są ściśle powiązane z definicją zespołu wykonującego zlecenie.
38. Wskazano również, że niektóre kwestie związane z definicją wymagały doprecyzowania, w tym:
- Powiązanie z Kodeksem IESBA (Kodeks IESBA nie odnosi się obecnie do wymogów niezależności, mających zastosowanie do biegłych rewidentów części składowych grupy nienależących do sieci biegłego rewidenta grupy).
  - To, czy biegli rewidenci części składowej grupy podlegają takim samym politykom lub procedurom, które mają zastosowanie do personelu firmy.
  - Znaczenie wyrażenia „wykonuje procedury badania”.

#### *Decyzje IAASB*

39. IAASB wskazała, że respondenci z wielu grup interesariuszy wyrazili poparcie dla proponowanej, zmienionej definicji oraz dla postulatów o doprecyzowanie wyzwań praktycznych. IAASB wskazała, że niektóre z praktycznych wyzwań zidentyfikowanych przez respondentów mogą zostać

rozwiązane poprzez wprowadzenie zmian w innych aspektach ED-220, dotyczących skalowalności standardu (zob. sekcja B), roli partnera odpowiedzialnego za zlecenie (zob. sekcja C) oraz kierowania, nadzoru i przeglądu (zob. sekcja D). IAASB zdecydowała, że definicja zespołu wykonującego zlecenie określona w ED-220 powinna zostać zachowana oraz poparła założenie ED-220, zgodnie z którym niezależnie od lokalizacji osób oraz tego, w jaki sposób są one związane z firmą, jeżeli wykonują procedury badania, podlegają odpowiedniemu kierowaniu i nadzorowi a ich praca podlega odpowiedniemu przeglądowi dokonywanemu zgodnie z MSB 220 (zmienionym). IAASB wskazała również, że drobne zmiany wprowadzone w definicji zwiększyłyby jej czytelność, podczas gdy dodatkowe wytyczne pomogłyby również we wdrożeniu zmienionej definicji w praktyce.

#### Współpraca

40. Uznając, że definicja zespołu wykonującego zlecenie uwzględnia ważne powiązania, IAASB:
- Uznała znaczenie bliskiej koordynacji z IESBA. W okresie po zgłoszeniu uwag odbywano regularne spotkania. W odpowiedzi na propozycje IAASB dotyczące definicji zespołu wykonującego zlecenie, IESBA rozpoczęła realizację projektu dotyczącego skutków powyższych zmian dla Kodeksu IESBA.
  - Utrzymywała pełną koordynację z projektem dotyczącym zmiany MSB 600, w tym w drodze wspólnego członkostwa w grupach zadaniowych. Grupa Zadaniowa MSB 600 rozważyła konieczność dalszych wytycznych dotyczących praktycznych wyzwań zidentyfikowanych przez respondentów w odniesieniu do badań grupy

#### Zmiany wprowadzone w odpowiedzi na uwagi

41. W odpowiedzi na zgłoszone uwagi, IAASB wprowadziła następujące zmiany:
- Definicja została uproszczona i poprawiona w celu zwiększenia czytelności (zob. par. 12(d) MSB 220 (zmienionego));
  - Materiał dotyczący zastosowania, przedstawia:
    - Co oznacza „wykonywanie procedur badania” oraz zawarto linki do MSB 500<sup>10</sup> (zob. par. A16 MSB 220 (zmienionego));
    - Możliwe miejsca, z których pochodzą członkowie zespołu wykonującego zlecenie (tj. z firmy, z firmy należącej do sieci lub z firmy, która nie jest firmą należącą do sieci oraz innego dostawcy usług) (zob. par. A17 MSB 220 (zmienionego)). Ważne jest to, że w tym paragrafie zawarto przykład, który jasno wskazuje, że biegły rewident części składowej grupy jest członkiem zespołu wykonującego zlecenie;
    - W jaki sposób partner odpowiedzialny za zlecenie może korzystać z pomocy innych członków zespołu wykonującego zlecenie przy wypełnianiu wymogów MSB 220 (zmienionego) (zob. par. A22 MSB (zmienionego)); oraz
    - W jaki sposób polityki lub procedury firmy mogą różnić się w przypadku, gdy członkowie zespołu wykonującego zlecenie pochodzą z innej firmy, co może mieć

---

<sup>10</sup> MSB 500, *Dowody badania*.

miejsce w sytuacji badania grupy (zob. par. A23–A25 MSB 220 (zmienionego)) oraz że członkowie zespołu wykonującego zlecenie z firmy ponoszą odpowiedzialność za wdrożenie polityk lub procedur firmy.

## **Sekcja F – Kiedy partner odpowiedzialny za zlecenie może polegać na systemie zarządzania jakością firmy**

### *Podstawa*

42. Dotychczasowy MSB 220 wskazywał, że zespoły wykonujące zlecenie są uprawnione do polegania na systemie kontroli jakości firmy, o ile informacje przekazywane przez firmę lub inne podmioty nie sugerują czegoś przeciwnego. W ED-220, IAASB zaproponowała usunięcie tego materiału oraz zastąpienie go materiałem dotyczącym zastosowania, który objaśnia, że w pewnych okolicznościach, partner odpowiedzialny za zlecenie może „polegać na politykach lub procedurach firmy” przy spełnianiu wymogów określonych w ED-220. Powyższe podejście ma na celu uniknięcie ryzyka związanego z tym, że zespół wykonujący zlecenie ślepo polega na systemie zarządzania jakością firmy, nie biorąc pod uwagę faktu, czy polityki lub procedury firmy w zakresie zarządzania jakością są „przydatne dla zamierzonego celu” w konkretnych okolicznościach zlecenia. Aby pomóc partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie w ustaleniu, czy oraz w jakim stopniu zespół wykonujący zlecenie może polegać na politykach lub procedurach firmy, IAASB zaproponowała również materiał dotyczący zastosowania, zawierający przykłady spraw, które partner odpowiedzialny za zlecenie może wziąć pod uwagę przy ustalaniu, czy poleganie na politykach lub procedurach firmy jest właściwe.

### *Podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej*

43. Generalnie wyrażono poparcie dla propozycji. W szczególności, wskazano, że proponowana zmiana pomoże partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie przy ustalaniu, czy polityki lub procedury firmy są odpowiednie w określonych okolicznościach zlecenia. Wskazano również, że „poleganie na ślepo” na systemie zarządzania jakością firmy nie byłoby odpowiednie oraz że zmiana skłoni partnera odpowiedzialnego za zlecenie do ustalenia czy, a jeśli tak, to w jakim stopniu, zespół wykonujący zlecenie może polegać na politykach lub procedurach firmy.
44. Pojawiły się również sugestie, że sytuacje, w których zespół wykonujący zlecenie może polegać na politykach lub procedurach firmy powinny być wyraźniej wskazane w standardzie, podobnie jak niezbędne kroki, które należy podjąć przed takim poleganiem.
45. W odniesieniu do badań grupy, niektórzy respondenci zgłosili swoje spostrzeżenia dotyczące tego, czy zespół przeprowadzający badanie grupy powinien uwzględnić procesy zarządzania jakością biegłego rewidenta części składowej grupy. Wskazano również, że biegły rewident grupy może nie uważać, że ponosi odpowiedzialność za zarządzanie jakością przez cały okres wykonywania badania grupy z uwagi na poleganie na wymogach sieci dotyczących zarządzania jakością, obejmujących firmę biegłego rewidenta części składowej grupy.

### *Decyzje IAASB*

46. IAASB wskazała, że nie chodzi o to, aby nie można było polegać na systemie zarządzania jakością firmy, ale o to, że przy ustalaniu, czy oraz jeżeli tak, w jakim zakresie, zespół wykonujący zlecenie może polegać na systemie zarządzania jakością firmy, należy uwzględnić pewne czynniki. IAASB

zgodziła się z respondentami, którzy zgłosili wnioski o doprecyzowanie, co musi zrobić partner odpowiedzialny za zlecenie, aby polegać na systemie zarządzania jakością firmy.

47. Zgodnie z powyższym, IAASB doprecyzowała, że partner odpowiedzialny za zlecenie może zazwyczaj polegać na politykach lub procedurach firmy, o ile jego rozumienie lub doświadczenie nie wskazuje, że polityki lub procedury firmy nie byłyby skuteczne lub o ile informacje przekazane przez firmę lub inne podmioty nie wskazują, że polityki lub procedury firmy nie działają skutecznie.
48. IAASB wskazała, że poprawki wprowadzone w MSZJ 1, dotyczące sieci i firm należących do sieci oraz dostawców usług, odnosiłyby się do tych problemowych kwestii w kontekście obowiązków firmy w zakresie wdrożenia wymogów sieci lub korzystania z usług sieci oraz że polityki lub procedury firmy skupiały się na zasobach od dostawców usług. Na poziomie zlecenia, jest to ściśle związane ze stosowaniem definicji zespołu wykonującego zlecenie (zob. par. 12(d) i A15–A25 MSB 220 (zmienionego)) oraz wymogami dotyczącymi zasobów zlecenia (zob. par. 25-28 oraz powiązany materiał dotyczący zastosowania w MSB 220 (zmienionym)). IAASB wskazała również, że MSB 220 (zmieniony) jest nadrzędnym standardem oraz że projekt zmiany MSB 600 dotyczyłby szczególnych rozważań dotyczących badań grupy.

## **Sekcja G – Zasoby**

### *Podstawa*

49. Dotychczasowy MSB 220 zawierał wymogi i wytyczne dotyczące przydzielania zespołu wykonującego zlecenie jednakże nie odnosił się do zasobów na poziomie zlecenia. W par. 78 ITC wskazano, że dotychczasowy MSB 220 nie odnosił się w sposób wyraźny do konieczności upewnienia się przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, że zespół wykonujący zlecenie dysponuje wystarczającą ilością czasu i zasobami, aby możliwe było wykonanie niezbędnej pracy w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania przed terminem złożenia sprawozdania.
50. Zgodnie z podejściem przyjętym w ED-ISQM 1, w ED-220 odniesiono się do tej luki poprzez dodanie nowej sekcji dotyczącej zasobów ludzkich, technologicznych i intelektualnych. W tej nowej sekcji wskazano, że partner odpowiedzialny za zlecenie ponosi odpowiedzialność, między innymi, za ustalenie, czy wystarczające i odpowiednie zasoby zostały przydzielone lub udostępnione terminowo oraz za podjęcie odpowiednich działań w przypadku przekazania przez firmę niewystarczających lub nieodpowiednich zasobów. Nowy materiał dotyczący zastosowania opisuje, w jaki sposób zasoby ludzkie, technologiczne i intelektualne mogą zostać wykorzystane w celu wsparcia wykonywania zleceń badania oraz w jaki sposób umiejętności zarządzania projektem mogą pomóc w zarządzaniu jakością zlecenia badania, a także opisują odpowiednie działania w sytuacji, gdy partner odpowiedzialny za zlecenie ustali, że zasoby są niewystarczające lub nieodpowiednie.

### *Podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej*

51. W odniesieniu do zasobów zlecenia, większość respondentów skupiła się na tym, w jaki sposób ED-220 odnosi się do kwestii technologii. Respondenci wskazali, że charakter i zakres wytycznych zawartych w ED-220 był odpowiedni, podczas gdy inni respondenci uważali, że ED-220 nie odniósł się w wystarczająco szerokim zakresie do kwestii "przełomowych technologii" oraz że ważne jest, aby wszelkie materiały były oparte na zasadach. Respondenci wskazali również na konieczność uwzględnienia dodatkowych czynników, jakie partner odpowiedzialny za zlecenie może wziąć pod



uwagę przy ustalaniu, czy określony zasób technologiczny jest odpowiedni do wykorzystania w badaniu.

#### Decyzje IAASB

52. IAASB zgodziła się z koniecznością kierowania się zasadami tak, aby materiał dotyczący zasobów technologicznych nie stał się nieaktualny oraz że dodatkowe wytyczne mogą być lepiej sformułowane poza MSB 220 (zmienionym). IAASB wskazała, że równowaga pomiędzy respondentami popierającymi materiał dotyczący zasobów technologicznych oraz respondentami wnioskującymi o więcej wytycznych wskazywała, że generalnie osiągnięta została odpowiednia równowaga. Jednakże, w odpowiedzi na konkretne wnioski, IAASB włączyła dodatkowy materiał dotyczący zastosowania w zakresie:
- Wykorzystywania narzędzi technologicznych przez członków zespołu wykonującego zlecenie z innej firmy (zob. par. A65 MSB 220 (zmienionego)).
  - Działań, jakie muszą zostać podjęte przez zespół wykonujący zlecenie w przypadku korzystania z aplikacji informatycznych, które nie zostały zatwierdzone przez firmę (zob. par. A66–A67 MSB 220 (zmienionego)).
53. IAASB, poprzez pracę Grupy Roboczej ds. Dowodów Badania oraz Grupy Roboczej ds. Technologii, może rozważyć konieczność określenia wytycznych w zakresie wdrożenia (np. konkretnych przykładów lub często zadawanych pytań (FAQ)), dotyczących wykorzystywania modeli przeprowadzania badania (MPB) i technologii, w tym, czy ich wykorzystywanie stanowi „wykonywanie procedur badania”.

#### Przydzielanie zasobów

54. IAASB wskazała również, że niektóre obawy dotyczące skalowalności (zob. sekcja B) były również związane z brzmieniem wymogu zawartego w sekcji poświęconej zasobom zlecenia, który dotyczył wystarczających i odpowiednich zasobów, przydzielonych lub udostępnionych zespołowi wykonującemu zlecenie przez firmę, w celu wykonania zlecenia. IAASB wskazała, że w badaniu grupy, na przykład w przypadku, gdy kierownictwo części składowej grupy zaangażowało biegłego rewidenta do zbadania sprawozdania finansowego części składowej grupy a zespół przeprowadzający badanie grupy zwróci się do biegłego rewidenta o wykonanie również procedur badania w odniesieniu do części składowej grupy dla celów zbadania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, biegły rewident części składowej grupy nie jest bezpośrednio „przydzielony lub udostępniony ... przez firmę”.
55. Grupy Zadaniowe odpowiedzialne za zmiany MSB 220, MSZJ 1 i MSB 600 współpracowały w celu opracowania odpowiedzi (zob. również sekcja G Podstawy wniosków do MSZJ 1). IAASB doszła do wniosku, że MSB 220 (zmieniony) powinien uwzględniać, że chociaż firma może bezpośrednio nie przydzielać biegłych rewidentów części składowej grupy do zlecenia, to jednak posiada polityki lub procedury na wypadek takich okoliczności.
56. W związku z powyższym, IAASB:
- Odniosła się do „polityk lub procedur firmy” w par. 25 MSB (zmienionego)).
  - Opracowała materiał dotyczący zastosowania (par. A60 MSB 220 (zmienionego)), aby doprecyzować, że podczas gdy większość zasobów zapewnia firma, są przypadki, w których partner odpowiedzialny za zlecenie może korzystać z zasobów uzyskanych w inny sposób

(na przykład, biegły rewident ustawowego sprawozdania finansowego wykorzystywany jako biegły rewident części składowej grupy).

#### Inne sprawy

57. IAASB podjęła również decyzję o wydaniu dodatkowych wytycznych dotyczących niewystarczających lub nieodpowiednich zasobów. Paragrafy A75–A78 MSB 220 (zmienionego)) również dotyczą działań, które może podjąć biegły rewident grupy w przypadku, gdy istnieją niewystarczające lub nieodpowiednie zasoby w stosunku do pracy wykonywanej w części składowej grupy przez biegłego rewidenta części składowej grupy oraz w przypadku, gdy reakcje firmy na ryzyka dotyczące jakości są nieskuteczne w kontekście określonego zlecenia.

### **Sekcja H – Inne sprawy**

#### *Sekcja H-1 - Cel standardu*

##### Podstawa i Podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

58. Chociaż w ED-220 nie było pytania dotyczącego samego celu, respondenci poparli ten cel. Niektórzy respondenci będący regulatorami sugerowali, że standard powinien jasno wskazywać, że celem jest zapewnienie badania wysokiej jakości, wykonywanego w interesie publicznym i spełniającego wszystkie wymogi prawne i regulacyjne. Inni respondenci byli zdania, że dotychczasowe brzmienie było bardziej zwięzłe i wymierne oraz sugerowali alternatywne brzmienie aby wyeliminować dostrzegalną nielogiczność celu lub wskazanie, że nacisk nie powinien zostać położony na spełnienie indywidualnych wymogów. Zasugerowano również, że wyraźne rozróżnienie poszczególnych celów trzech standardów, jak również wyjaśnienie ich wzajemnych powiązań, stanowiłoby wartość dodaną.

#### Decyzje IAASB

59. IAASB odnotowała poparcie proponowanego celu ze strony respondentów. Analizując uwagi zgłoszone przez członka Grupy Monitorującej i inne osoby, dotyczące sformułowania bardziej aspiracyjnego celu, IAASB zbadała, czy taki cel był możliwy do osiągnięcia, jednakże nadal była przekonana, że cel musi być wymierny. IAASB zwróciła również uwagę, że różnica pomiędzy „jakością” a „wysoką jakością” może być trudna do zdefiniowania i może prowadzić do niespójności w praktycznym zastosowaniu. IAASB nie była zdania, że cel jest nielogiczny i wyciągnęła wniosek, że sam cel nie wymaga żadnej zmiany.
60. Jak wskazano w sekcji C Podstawy wniosków do MSZJ 1, IAASB przeniosła paragraf wprowadzający dotyczący interesu publicznego tak, aby znalazł się on zaraz za paragrafem dotyczącym Celu MSZJ 1. IAASB rozważyła, ale odrzuciła sugestię przeniesienia podobnego paragrafu w MSB 220 (zmienionym) (paragrafu 6) tak, aby znalazł się on po paragrafie dotyczącym celu MSB 220 (zmienionego). Podejmując decyzję o niewprowadzeniu powyższej zmiany, IAASB wyraziła obawę, że dołączenie zasadniczego materiału do sekcji dotyczącej celu MSB spowodowałoby powstanie większych wątpliwości co do roli i statusu celów w MSB oraz materiał ten zapewniłoby lepszy kontekst, jeżeli zostałby zamieszczony we wprowadzeniu do MSB 220

(zmienionego). IAASB może rozważyć, w odpowiednim czasie, dodanie paragrafu dotyczącego kontekstu badania sprawozdań finansowych związanego z interesem publicznym do MSB 200.<sup>11</sup>

### Sekcja H-2 - Zawodowy sceptycyzm

Podstawa i Podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

61. IAASB włączyła nowy materiał wprowadzający dotyczący znaczenia stosowania zawodowego sceptycyzmu i zawodowego osądu przy wykonywaniu zleceń badania. Materiał wprowadzający został poparty materiałem dotyczącym zastosowania, opisującym utrudnienia w stosowaniu zawodowego sceptycyzmu, stronniczości biegłego rewidenta oraz działania, jakie może podjąć partner odpowiedzialny za zlecenie w celu usunięcia trudności w stosowaniu zawodowego sceptycyzmu.
62. Respondenci wyrazili ogólne poparcie dla sposobu, w jaki ED-220 odniósł się do zawodowego sceptycyzmu. Respondenci zwrócili się z prośbą o podanie dodatkowych przykładów, odniesienia do wymogów i wytycznych dotyczących zawodowego sceptycyzmu zawartych w MSB 200 lub przeniesienie materiału dotyczącego zawodowego sceptycyzmu w proponowanym MSB 220 (zmienionym) do MSB 200.

### Decyzje IAASB

63. IAASB wskazała, że rolą MSB 200 w tym zakresie jest ustanowienie wymogu planowania i wykonywania badania z zawodowym sceptycyzmem.<sup>12</sup> Rola MSB 220 (zmienionego) jest tutaj podwójna. Po pierwsze, podkreśla związek pomiędzy stosowaniem zawodowego sceptycyzmu a zapewnieniem jakości badania. Po drugie, zarządzając ryzykami dotyczącymi jakości badania, podkreśla znaczenie szukania okoliczności, które mogłyby utrudnić odpowiednie stosowanie zawodowego sceptycyzmu przy wykonywaniu badania oraz podjęcie działań w celu złagodzenia takich trudności.
64. IAASB ustaliła, że odniesienie w paragrafie 7 MSB 220 (zmienionego) do MSB 200 było wystarczające, aby zapewnić powiązanie z planowaniem i wykonywaniem zleceń badania z zawodowym sceptycyzmem i zawodowym osądem.
65. IAASB dokonała zmiany materiału dotyczącego zastosowania zawartego w par. A33–A36 MSB 220 (zmienionego), aby podkreślić znaczenie stosowania zawodowego sceptycyzmu przez wszystkich członków zespołu wykonującego zlecenie dla zarządzania jakością oraz wyjaśnić bardziej szczegółowo, w jaki sposób warunki nieodłącznie związane z niektórymi zleceniami badania mogą stwarzać presję wywieraną na członków zespołu wykonującego zlecenie, utrudniającą odpowiednie stosowanie zawodowego sceptycyzmu przy projektowaniu i wykonywaniu procedur badania oraz ocenianiu dowodów badania, a także wskazać konieczność podejmowania odpowiednich działań w celu złagodzenia takich utrudnień. IAASB również ujednoliciła, w zakresie, w jakim ma to zastosowanie, listę stronniczości zawartą w MSB 220 (zmienionym) z projektem [IESBA's Role and Mindset project](#).

---

<sup>11</sup> MSB 200, *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*.

<sup>12</sup> MSB 200, paragraf 15.

### *Sekcja H-3 - Dokumentacja*

Podstawa i Podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej

66. W ED-220 poproszono respondentów o przekazanie uwag, czy ED-220, razem z nadrzędnymi wymogami dotyczącymi dokumentacji, zawartymi w MSB 230, uwzględniał wystarczające wymogi i wytyczne w tym zakresie.
67. Ogólnie respondenci wyrazili poparcie dla wymogów dotyczących dokumentacji, jednakże zgłoszono także pewne wnioski dotyczące konkretnych wymogów lub wytycznych dotyczących dokumentacji, w tym w odniesieniu do następujących spraw:
  - Uzasadnienie partnera odpowiedzialnego za zlecenie dotyczące tego, dlaczego sprawa nie została uznana za znaczącą sprawę lub znaczący osąd.
  - Planowanie i dowody dotyczące kierowania, nadzoru i przeglądu oraz postanowienie dotyczące zachowania dystansu (dokonania całościowego oglądu).
  - Podniesienie paragrafu A103 do wymogu rozważenia, czy sprawy, które mogą stanowić ryzyko dla zapewnienia jakości badania, stosowania zawodowego sceptycyzmu oraz wniosku biegłego rewidenta wyciągniętego w tym zakresie zostały odpowiednio udokumentowane.
  - Rozbieżności opinii

### *Decyzje IAASB*

68. IAASB rozważyła konieczność uwzględnienia w ED-220 dodatkowych wymogów dotyczących dokumentacji. W szczególności, IAASB skupiła się na znaczeniu wspierania nadrzędnych wymogów dotyczących dokumentacji zawartych w MSB 230, na ogólnym poparciu wyrażonym całościowo dla tych wymogów oraz na potrzebie utrzymania skalowalności.
69. IAASB wyciągnęła wniosek, że wymogi dotyczące dokumentacji, zawarte w MSB 220 (zmienionym) są odpowiednie. IAASB włączyła materiał dotyczący zastosowania, który wyjaśnia, że dokumentacja dotycząca przyjęcia odpowiedzialności przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie za zarządzanie i zapewnianie jakości (zob. par. A118 MSB 220 (zmienionego) może zostać zrealizowana na różne sposoby. IAASB wprowadziła również zmianę dostosowawczą w MSB 300 w zakresie dokumentacji dotyczącej planowanego kierowania, nadzoru i przeglądu (zob. Sekcja D powyżej).

### *Część H-4 - Zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji innych standardów międzynarodowych*

70. IAASB zaproponowała również wprowadzenie do MSB zmian dostosowawczych i wynikających z nowelizacji innych standardów międzynarodowych poprzez wersje robocze standardów dotyczących zarządzania jakością. IAASB zareagowała na otrzymane uwagi i dokonała ujednolicenia ostatecznych zmian dostosowawczych i wynikających z nowelizacji innych standardów międzynarodowych wprowadzonych do MSB z ostatecznymi zmianami wprowadzonymi do standardów dotyczących zarządzania jakością.
71. We wrześniu 2020 r. IAASB zatwierdziła propozycję projektu dotyczącą wprowadzenia zmian dostosowawczych i wynikających z nowelizacji innych standardów międzynarodowych do innych standardów IAASB w odpowiedzi na wydanie nowych MSZJ. Wersja robocza proponowanych zmian będzie dostępna w styczniu 2021 r.

## **Sekcja I – Data wejścia w życie**

### *Podstawa i Podsumowanie otrzymanych uwag do wersji roboczej*

72. Do trzech wersji roboczych standardów dotyczących zarządzania jakością dołączono przewodnie memorandum objaśniające. W przewodnim memorandum zawarto, między innymi, propozycje IAASB dotyczące wejścia w życie i związanego z tym okresu wdrażania trzech zaproponowanych standardów.
73. Propozycja IAASB dotycząca okresu wdrożenia trwającego 18 miesięcy nie spotkała się zasadniczo z poparciem respondentów z wielu grup interesariuszy, w szczególności firm audytorskich, krajowych organów ustanawiających standardy badania, organizacji członkowskich i innych organizacji zawodowych. Z drugiej strony, regulatorzy wyrażali różne opinie a organizacje z sektora publicznego wyraziły w większości poparcie dla proponowanego okresu wdrożenia.
74. Podczas gdy respondenci wyrażali różne poglądy, niektóre sprawy były jednoznaczne. Uwagi popierające propozycję odzwierciedlały sprawy poruszone przez Radę w przewodnim memorandum - takie jak konieczność zrównoważenia interesu publicznego z propozycji, z zapewnieniem firmom i sieciom wystarczającego czasu na skuteczne wdrożenie standardów. Ponadto, obawy wyrażone przez IAASB w przewodnim memorandum, dotyczące konieczności zapewnienia odpowiedniego czasu na wdrożenie, zostały podzielone przez respondentów.
75. Oprócz powyższych opinii, respondenci wyrazili również sugestie dotyczące alternatywnych okresów wdrożenia. Najczęściej sugerowanym okresem wdrożenia był okres co najmniej 24 miesięcy.

### *Decyzje IAASB*

76. Ze względu na pandemię COVID-19, terminy związane z projektami dotyczącymi zarządzania jakością uległy zmianie, a ostateczne zatwierdzenie standardów dotyczących zarządzania jakością zostało przesunięte na wrzesień 2020 r. Ponadto, IAASB zwróciła uwagę, że pandemia COVID-19 ma potencjalny wpływ na działania związane z wdrożeniem, ponieważ interesariusze przekierowali swoje zasoby na usuwanie skutków pandemii oraz zmianę swoich polityk i procedur w zakresie istniejących środków kontroli jakości.
77. IAASB wyciągnęła wniosek, że okres wdrożenia trwający 18 miesięcy nie stanowi odpowiedzi na obawy wyrażone w pismach zawierających uwagi oraz nie zapewniłby odpowiedniej ilości czasu na właściwe wdrożenie standardów. IAASB obawiała się, że zbyt krótki okres wdrożenia nie pozwoli na osiągnięcie korzyści dla interesu publicznego, które zakładano w związku ze zmianą standardów dotyczących zarządzania jakością.
78. IAASB podjęła decyzję, że standardy dotyczące zarządzania jakością wejdą w życie w dniu 15 grudnia 2022 r., co odpowiednio równoważy pilną potrzebę dokonania zmian oraz ryzyka związane ze zbyt szybkim wdrożeniem. Rada zgodziła się, że dozwolone jest wcześniejsze przyjęcie standardów dotyczących zarządzania jakością.
79. W przypadku MSB 220 (zmienionego), IAASB wyciągnęła wniosek, że standard ten powinien być stosowany do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2022 r. i później.

**Sekcja J – Działania wspierające wdrożenie**

80. IAASB zobowiązała się do podjęcia działań mających na celu wspieranie świadomości, zrozumienia i skutecznego wdrożenia MSB 220 (zmienionego). Dodatkowe informacje dotyczące działań w zakresie wdrożenia związanych z MSB 220 (zmienionym) są dostępne tutaj: [Implementation Plans for the Quality Management Standards](#).

Struktury i procesy, którymi IAASB kieruje się w swoich działaniach, są opracowywane przez International Federation of Accountants® - IFAC®.

IAASB i IFAC nie ponoszą odpowiedzialności za szkodę wyrządzoną jakiegokolwiek osobie działającej lub nie działającej na podstawie treści niniejszej publikacji, niezależnie, czy szkoda jest wyrządzona przez zaniedbanie czy z innego powodu.

Copyright © grudzień 2020, IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Nazwy 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC, lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w USA i w innych krajach.

Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń znaleźć można na [permissions](#) lub uzyskać pod adresem [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Niniejszy dokument *Podstawa wniosków sporządzona przez pracowników IAASB – Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 220 (zmieniony), Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego*, opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2020 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w lutym 2022 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków sporządzona przez pracowników IAASB – Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 220 (zmieniony), Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego* w języku angielskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków sporządzona przez pracowników IAASB – Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 220 (zmieniony), Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego* w języku polskim © 2022 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Basis for Conclusions Prepared by the Staff of the IAASB – International Standard on Auditing (ISA) 220 (Revised), Quality Management for an Audit of Financial Statements*, December 2020.

W celu uzyskania zgody na powielanie, przechowywanie lub przekazywanie, lub na inne podobne zastosowanie niniejszego dokumentu prosimy o kontakt z [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Przetłumaczony przez:





**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.iasb.org](http://www.iasb.org)