



## Przegląd inicjatyw w zakresie wskaźników jakości badania

Aktualizacja wydania z grudnia 2015 r.

**MATERIAŁ INFORMACYJNY**

Zasady dotyczące tłumaczenia dokumentu informacyjnego FEE pt. „Przegląd inicjatyw w zakresie wskaźników jakości badania”, wydanego w lipcu 2016 r.

Niniejsza publikacja jest tłumaczeniem dokumentu opracowanego przez Federację Europejskich Księgowych – FEE (Fédération des Experts-comptables Européen – Federation of European Accountants) pt. „Przegląd inicjatyw w zakresie wskaźników jakości badania”. Aktualizacja wydania z grudnia 2015 r., (oryginalny tytuł: „Overview of Audit Quality Indicators Initiatives”. Update to December 2015 edition). Dokument został wydany w lipcu 2016 r.

Odpowiedzialność za tłumaczenie tekstu ponosi Krajowa Izba Biegłych Rewidentów. FEE nie odpowiada za zawartość dokumentu w języku polskim ani za poprawność tłumaczenia. W przypadku jakichkolwiek wątpliwości, czytelnik powinien odwołać się do wersji angielskiej, dostępnej bezpłatnie na stronie FEE:

[http://www.fee.be/images/publications/auditing/1607\\_Update\\_of\\_Overview\\_of\\_AQIs.pdf](http://www.fee.be/images/publications/auditing/1607_Update_of_Overview_of_AQIs.pdf)

W celu wykorzystania dokumentów wydawanych przez FEE, w całości lub częściowo, zarówno w oryginalnej wersji językowej, jak i po przetłumaczeniu na inne języki, należy uprzednio uzyskać pisemną zgodę FEE ([secretariat@fee.be](mailto:secretariat@fee.be)).

## ABSTRAKT

Niniejszy materiał przedstawia przegląd zagadnień dotyczących wskaźników jakości badania (audit quality indicators, AQI), opracowanych przez dziewięć organizacji z różnych krajów świata, reprezentujących instytucje regulacyjne, organy nadzoru, organizacje zawodowe, oraz firmy audytorskie. Prezentuje także zestawienie kluczowych różnic pomiędzy powyższymi wskaźnikami; w szczególności, ich umocowanie w regułach lub zasadach, charakter ilościowy lub jakościowy, a także to, czy sprawozdania ich dotyczące są publicznie dostępne czy niejawne.

Poprzez niniejszą publikację Federacja Europejskich Księgowych („Federacja”) przedstawia perspektywę europejską jako przyczynek do globalnej dyskusji dotyczącej jakości badania. Stosowanie wskaźników jakości badania może zwiększyć porównywalność i przejrzystość w zakresie poszczególnych zleceń badania oraz firm audytorskich. Ponieważ badanie sprawozdań finansowych traktowane jest na poziomie globalnym, międzynarodowa inicjatywa w zakresie wskaźników AQI jest najlepszym sposobem postępowania. Różni interesariusze na arenie międzynarodowej powinni współdziałać, tak, by wypracować zestaw wskaźników jakości badania akceptowany w skali globalnej.

## Spis treści

<b>WPROWADZENIE .....</b>	<b>1</b>
<b>SYNTEZA .....</b>	<b>2</b>
<b>JAKOŚĆ BADANIA.....</b>	<b>3</b>
<b>WSKAŹNIKI JAKOŚCI BADANIA (AUDIT QUALITY INDICATORS, AQI) .....</b>	<b>4</b>
<b>GRAFICZNA PREZENTACJA WSKAŹNIKÓW JAKOŚCI BADANIA .....</b>	<b>6</b>
<b>PRZEGLĄD INICJATYW DOTYCZĄCYCH WSKAŹNIKÓW JAKOŚCI BADANIA .....</b>	<b>7</b>
1.    Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), Holandia.....	7
2.    Federalny Urząd Nadzoru Audytowego (FAOA), Szwajcaria .....	9
3.    Rada Sprawozdawczości Finansowej (Financial Reporting Council, FRC) i sześć największych firm audytorskich, Wielka Brytania .....	10
4.    Rada Nadzoru nad Rachunkowością Spółek Publicznych (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB), USA .....	11
5.    Centrum ds. Jakości Badania w USA (US CAQ) .....	13
6.    Kanadyjska Rada ds. Nadzoru Rewizji Finansowej (Canadian Public Accountability Board, CPAB) .....	16
7.    Izba Biegłych Rewidentów Australii i Nowej Zelandii (Chartered Accountants of Australia and New Zealand, CAANZ) .....	17
8.    Urząd Regulacji Rachunkowości i Korporacji (Accounting and Corporate Regulatory Authority, ACRA), Singapur .....	18
9.    Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (International Organisation of Securities Commissions, IOSCO) .....	19
<b>Załącznik – wskaźniki jakości badania wyliczane przez PCAOB .....</b>	<b>21</b>

## WPROWADZENIE

Badanie sprawozdań finansowych przez niezależnego biegłego rewidenta od dawna jest elementem finansowego łańcucha dostaw. W wyniku tego, większą uwagę poświęca się jakości badania, oraz temu, co ona oznacza, jak należy ją definiować i jak można ją mierzyć. Co więcej, w ostatnim czasie instytucje regulacyjne, organy nadzoru, organizacje zawodowe i firmy audytorskie kładą coraz większy nacisk na mierzenie jakości badania. Mimo, że nie ma jak na razie jednolicie stosowanego podejścia do mierzenia jakości badania, opublikowano niedawno szereg inicjatyw i propozycji, wysuniętych przez dziewięć organizacji z całego świata, dotyczących wskaźników (AQI), które mogłyby służyć pomiarowi jakości badania.

Wskaźniki AQI mają zapewnić podstawę do porównania pomiędzy różnymi zleceniami badania i różnymi firmami audytorskimi. Inna ważna potencjalna korzyść płynąca z zastosowania wskaźników AQI dodatkowo wzmocniana jest przez przejrzystość informacji dostępnych dla potrzeb dyskusji z osobami sprawującymi nadzór i komitetami audytu, na przykład w procesie wyboru biegłego rewidenta. W ten sposób, wskaźniki AQI mogą pomóc firmom audytorskim w wykazaniu swojego zaangażowania w zapewnienie odpowiedniej jakości badania i stymulować konkurencję. Jeśli jednak wskaźniki jakości badania mają spełniać te funkcje, uzyskiwane na ich podstawie informacje muszą być porównywalne i interpretowane w odpowiednim kontekście.

Jakość badania jest kluczem do realizacji szeregu priorytetów strategicznych Federacji; stąd, Federacja chętnie wniesie przyczynek do dyskusji na temat globalnych wskaźników AQI, prezentując perspektywę europejską.

Federacja przeprowadziła badania w celu skompilowania informacji o istniejących obecnie w skali globalnej inicjatywach i propozycjach w zakresie AQI, jak też w celu przedstawienia różnic w ich zastosowaniu. Niemniej jednak, jakość badania nadal wymyka się próbom definicji i pomiaru. Próby obiektywnej oceny jakości badania dodatkowo komplikuje potrzeba zrozumienia punktu widzenia, z jakiego jakość jest oceniana; przy interpretacji wskaźników AQI zrozumienie kontekstu jest kwestią kluczową. W związku z tym, globalna inicjatywa w zakresie AQI może być najlepszym sposobem postępowania, jako że wiele z firm księgowych działa w skali globalnej, a ponadto niniejszy przegląd wskazuje, iż istnieją istotne różnice pomiędzy poszczególnymi inicjatywami krajowymi. „Idealne” podejście do takiego działania mogłoby polegać na zaangażowaniu i współpracy różnych interesariuszy w celu opracowania i ostatecznego uzgodnienia akceptowanego w skali globalnej zestawu wskaźników AQI.

## SYNTEZA

Informacje zawarte w niniejszym przeglądzie zostały zebrane w toku badań przeprowadzonych przez Federację.

Wyniki można podsumować następująco:

- Inicjatywy w zakresie AQI różnią się znacząco pomiędzy poszczególnymi krajami. Niektóre z organizacji proponują podejście bardziej **elastyczne i oparte na zasadach**, natomiast inne publikowały obowiązkowe, **oparte na regułach listy** wskaźników AQI. Ponadto, w ramach niektórych inicjatyw proponowane są listy nawet 28 AQI, podczas gdy inne sugerują, że należy opierać się na liczbie wskaźników nie przekraczającej dziesięciu.
- Często sugerowane jest **publiczne udostępnianie** AQI na poziomie firmy, tak, by wszyscy kluczowi interesariusze mogli je ocenić. W innych przypadkach jednak informacje takie uważane są za wrażliwe, ponieważ oparte są na wskaźnikach uzyskanych z poszczególnych zleceń badania, a zatem powinny mieć charakter **niejawny** i pozostawać wyłącznie do użytku komitetu audytu. Nie wszystkie inicjatywy wprowadzają rozróżnienie pomiędzy poziomem zlecenia badania i poziomem firmy.
- Autorzy inicjatyw w zakresie AQI proponują także odmienne podejścia do konstrukcji wskaźników. Niektóre z nich mają wyraźnie charakter **ilościowy**, inne **jakościowy**, niektóre jednak zawierają **połączenie** obu typów informacji.
- Najpopularniejszym wskaźnikiem jakości badania jest liczba godzin szkoleniowych na osobę; wskaźnik ten proponowany jest w ośmiu z badanych inicjatyw. Wskaźniki takie, jak wewnętrzne przeglądy jakości realizacji zlecenia i kontrole zewnętrzne proponowane były w ramach sześciu inicjatyw, natomiast liczba pracowników przypadających na jednego partnera w firmie audytorskiej, czy łączna liczba lat doświadczenia – w ramach pięciu. Nie oznacza to jednak, iż wskaźniki te są w jakikolwiek sposób „lepsze”, niż te, które pojawiają się w propozycjach rządziej.
- Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) opublikowała uwagi praktyczne *Ujawnienie czynników jakości badania*, jako uzupełnienie pierwszego proponowanego zestawu AQI. Centrum ds. Jakości Badania (Center for Audit Quality, CAQ) zakończyło serię globalnych spotkań okrągłego stołu z członkami komitetów audytu i innymi interesariuszami, dotyczących potencjalnego zestawu wskaźników AQI i nadal monitoruje rozwój sytuacji w tym względzie. CAQ opublikowało raport, zawierający informacje uzyskane w wyniku odbytych dyskusji.
- W momencie sporządzania niniejszego dokumentu, Rada Nadzoru nad Rachunkowością Spółek Publicznych (Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB) nadal jeszcze analizuje wyniki procesu konsultacji dokumentu koncepcyjnego i nie podjęła na razie decyzji odnośnie dalszych kroków. Ponadto, Kanadyjska Rada ds. Nadzoru Rewizji Finansowej (Canadian Public Accountability Board, CPAB) zaprasza komitety audytu do uczestnictwa w projekcie pilotażowym, mającym na celu zebranie informacji zwrotnych odnośnie AQI od członków kanadyjskich komitetów audytu.

## JAKOŚĆ BADANIA

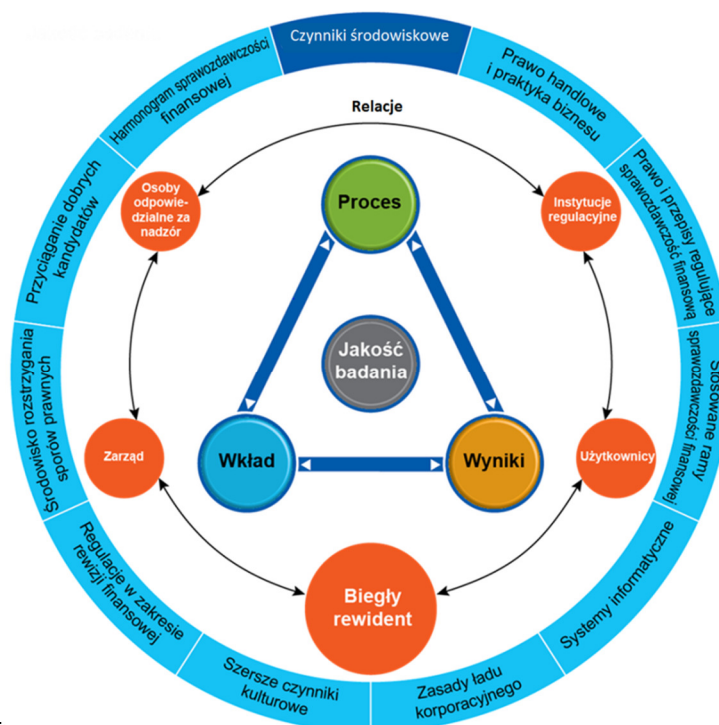
W lutym 2014 r. Międzynarodowa Rada ds. Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) opublikowała **Ramowe założenia zapewnienia jakości badania**<sup>1</sup>. *Ramowe Założenia* opisują czynniki wpływające na jakość badania sprawozdań finansowych na poziomie zlecenia badania, firmy audytorskiej i na poziomie krajowym. Ich cele to podnoszenie świadomości kluczowych elementów jakości badania, inspirowanie kluczowych interesariuszy do poszukiwania sposobów poprawy jakości badania oraz stymulowanie bardziej intensywnego dialogu pomiędzy kluczowymi interesariuszami w tej dziedzinie.

*Ramowe Założenia* IAASB promują **kluczowe elementy jakości badania**, definiowane następująco:

- Wkład**, na który składają się takie czynniki jak wartości, etyka i postawy biegłych rewidentów, którzy z kolei znajdują się pod wpływem kultury panującej w danej firmie audytorskiej; oraz wiedza, umiejętności i doświadczenie biegłych rewidentów i czas przeznaczony na przeprowadzenie przez nich badania. Dotyczy to wszystkich poziomów – poziomu zlecenia badania, firmy audytorskiej oraz poziomu krajowego;
- Proces** obejmuje proces badania i procedury kontroli jakości oraz ich wpływ na jakość badania;
- Wyniki** obejmują raporty i informacje, które są formalnie sporządzane w ramach badania;
- Kluczowe relacje z uczestnikami łańcucha sprawozdawczości finansowej** obejmują formalną i nieformalną komunikację pomiędzy interesariuszami oraz otoczenie, które może wpływać na charakter tych relacji; oraz
- Czynniki środowiskowe**, które mogą wpływać na jakość badania.

Termin „jakość badania” definiowany jest różnie w różnych krajach świata; żadna z tych definicji nie zyskała jednak statusu powszechnie uznawanej w skali globalnej. Tematyka problemu jest złożona i w związku z tym ocena jakości badania może nastęrczać trudności.

IAASB proponuje następujący wykres jako ilustrację wzajemnych relacji pomiędzy elementami jakości badania<sup>2</sup>:



<sup>1</sup> [IAASB A Framework for Audit Quality](#)

<sup>2</sup> [IAASB A Framework For Audit Quality](#)

## WSKAŹNIKI JAKOŚCI BADANIA (AUDIT QUALITY INDICATORS, AQI)

Wskaźniki jakości badania mogą być pomocnym narzędziem przy ocenie jakości badania. Istnieją jednak znaczące różnice pomiędzy wskaźnikami AQI proponowanymi w ramach różnych inicjatyw. Wynika to między innymi z różnic w podejściu regulacyjnym, różnych modeli biznesowych stosowanych przez firmy audytorskie, a także innych czynników mających wpływ na jakość badania.

Dla potrzeb porównania, wskaźniki AQI przedstawione w poniższej tabeli opisane są w sposób ogólny. Niektóre z AQI przedstawionych w tabeli wyrażone są w kategoriach ilościowych, jakościowych, lub jednych i drugich. W całym tekście publikacji, termin „wskaźniki AQI” używany jest wymiennie z terminami „wskaźniki jakości badania”, „czynniki jakości badania” i „mierniki jakości badania”. Ze względu na znaczne zróżnicowanie wskaźników AQI i sposobu ich formułowania, w przeglądzie przedstawionym poniżej uwzględniono tylko te wskaźniki, które pojawiają się co najmniej trzykrotnie w ramach omawianych inicjatyw.



## Przegląd wskaźników jakości badania proponowanych w ramach różnych inicjatyw

Wskaźnik	Instytucja stanowiąca	NBA	FAOA	FRC UK <sup>3</sup>	PCAOB	US CAQ	CPAB	CAANZ	ACRA	IOSCO	Razem
1. Liczba godzin szkolenia w przeliczeniu na jednego członka zespołu przeprowadzającego badanie		x		x	x	x*	x	x*	x	x*	8
2. „Wewnętrzne kontrole jakości zlecenia badania”		x	x <sup>4</sup>	x	x	x			x		6
3. Kontrole zewnętrzne		x		x	x	x			x	x	6
4. Liczba członków zespołu na jednego partnera odpowiedzialnego za zlecenie			x		x		x	x*	x		5
5. Liczba lat doświadczenia					x	x	x		x	x	5
6. Ilość pracy przypadająca na partnera		x <sup>5</sup>			x	x	x		x		5
7. Znajomość branży wśród członków zespołu przeprowadzającego badanie					x	x	x		x	x	5
8. Ilość pracy przypadająca na członków zespołu przeprowadzającego badanie					x	x	x			x	4
9. Inwestycje w opracowanie nowej metodologii i narzędzi badania		x		x	x			x			4
10. Rotacja kadr		x	x		x				x		4
11. Niezależność		x			x				x	x	4
12. Zasoby wsparcia technicznego		x			x	x	x				4
13. Ankieta satysfakcji pracowników		x <sup>6</sup>		x	x						3
14. Dochodzenia prowadzone przez jednostki zewnętrzne		x		x	x						3
15. Ton narzucany przez kierownictwo					x	x				x	3

<sup>3</sup> Firmy audytorskie wchodzące w skład Wielkiej Szóstki posunęły się o krok dalej w kwestii inicjatyw dotyczących wskaźników jakości badania i zaproponowały własny zestaw mierników.

\* Wyrażony raczej w kategoriach jakościowych niż ilościowych

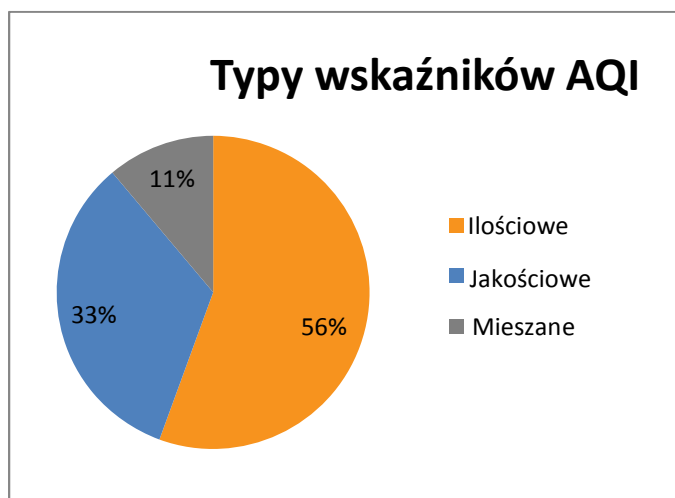
<sup>4</sup> Wyrażony w kategoriach ilościowych raczej niż jakościowych

<sup>5</sup> Wyrażony poprzez szereg różnych wskaźników i proporcji

<sup>6</sup> Ankiety dotyczące szkolenia (coaching) i jakości badania

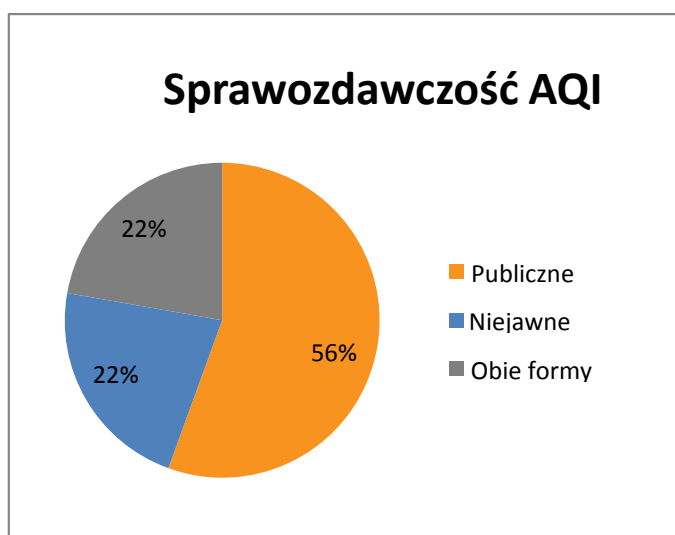
## GRAFICZNA PREZENTACJA WSKAŹNIKÓW JAKOŚCI BADANIA

Przedstawione w tym rozdziale wykresy kołowe prezentują charakterystykę wskaźników AQI. Graficzna analiza oparta została na interpretacji, przez Federację, ograniczonych często informacji przedstawianych przez dziewięć uwzględnionych w niniejszym dokumencie inicjatyw.



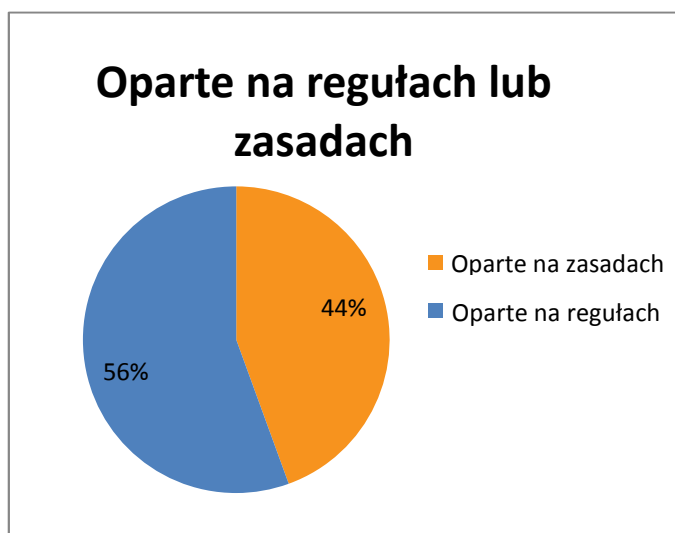
**Rys. 1: Typy wskaźników jakości badania**

Rys. 1 przedstawia typy informacji, w oparciu o które wyliczane są AQI. W ramach większości inicjatyw, informacje opisujące AQI mają charakter głównie ilościowy, z zaznaczeniem, że część opisowa prezentująca kontekst pomogłaby w zrozumieniu faktycznej sytuacji; w niektórych inicjatywach wskaźniki AQI wyrażane są w kategoriach jakościowych.



**Rys. 2: Sprawozdawczość w zakresie wskaźników jakości badania**

Na Rys. 2 przedstawiono relację pomiędzy publicznym i niejawnymi sprawozdaniami z zakresu wskaźników jakości. W niektórych przypadkach, informacje mogą być przeznaczone dla różnych grup użytkowników, a zatem mają charakter zarówno publiczny jak i niejawny.



**Rys. 3: Wskaźniki AQI oparte na regułach lub zasadach**

Rys. 3 zawiera informację o tym, jaka część wskaźników oparta jest na zasadach, a jaka – na regułach. Niektóre inicjatywy przyjmują podejście bardziej elastyczne lub oparte na zasadach, natomiast inne sugerują podejście oparte przede wszystkim na regułach.

# PRZEGLĄD INICJATYW DOTYCZĄCYCH WSKAŹNIKÓW JAKOŚCI BADANIA

## 1. Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), Holandia

Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) po raz pierwszy opublikowała artykuł dotyczący jakości badania, *W interesie publicznym*<sup>7</sup> w roku 2014. Wprowadzono listę 37 wskaźników jakości badania, które organizacje księgowe badające sprawozdania finansowe jednostek zainteresowania publicznego (JZP) powinny uwzględniać w swoich sprawozdaniach przejrzystości lub raportach rocznych. Następnie, wiosną 2015 r., NBA opublikowała projekt oświadczenia w celu przeprowadzenia konsultacji dotyczących proponowanego zestawu wskaźników AQL.

Kontynuując rozpoczęte działania, w marcu 2016 r. NBA opublikowała notę *Ujawnianie wskaźników jakości badania*<sup>8</sup>. Określa ona tryb ujawniania wskaźników **specyficznych dla firmy audytorskiej** oraz **ogólnych wskaźników jakości badania**.

Firma audytorska powinna uwzględniać w sprawozdaniu szereg **czynników jakości**, tak, by można było zmierzyć jej wyniki i porównać je ze stawianymi jej celami w zakresie jakości badania. NBA sugeruje, by firmy audytorskie oprócz **ujawnienia w sprawozdaniu dotyczącym jakości badania czynników jakości badania specyficznych dla danej firmy**, wyjaśniały w swoich sprawozdaniach następujące kwestie, by pomóc **interesariuszom** w lepszym zrozumieniu **systemu kontroli jakości**, stosowanego przez firmę:

- wyjaśnienie, w jaki sposób dany czynnik jakości przyczynia się do realizacji celu w zakresie jakości
- wyjaśnienie, w jaki sposób dany czynnik jakości jest mierzony
- cel danego czynnika jakości
- stopień realizacji w porównaniu do stanu docelowego, postępy w miarę upływu czasu

Ważne jest także, by uwzględnić tego typu wyjaśnienia w sprawozdaniach dotyczących **ogólnych czynników jakości badania** (zob. tabela poniżej). NBA sugeruje, że firma audytorska powinna w sprawozdaniu przedstawiać informacje dotyczące inwestycji w jakość badania (**wkład**), sposobu zapewnienia jakości podczas przeprowadzania badania (**proces**), oraz wyników (**wyniki**). W ten sposób, firma audytorska będzie dawać lepszy obraz swoich systemów zapewnienia jakości oraz swojego ogólnego rozumienia problematyki jakości badania. Firma audytorska powinna przedstawiać takie informacje w **sprawozdaniu przejrzystości**.

Inwestycje w jakość badania (**wkład**) to inwestycje w kadry, czas przeznaczony na wykonanie zlecenia badania, technologie i metodologię. Od firmy audytorskiej oczekuje się również, że zilustruje stosowany system kontroli jakości poprzez przedstawianie informacji dotyczących czynników jakości w ramach **procesu**. Oznacza to, że firma powinna ujawniać najważniejsze mierniki i metody monitorowania ich realizacji. Ważne jest też, by firma audytorska prezentowała **wyniki** osiągnięte dla podanych mierników.

Firma audytorska powinna prezentować sprawozdania w zakresie czynników jakości zgodnie z zasadą „przestrzegaj lub wyjaśnij”. Jeśli firma audytorska nie dysponuje informacjami dotyczącymi jednego z czynników, powinna przedstawić wyjaśnienie, w jaki sposób monitoruje realizację celów w zakresie jakości badania, lub też oświadczyć, że nie zbiera informacji dotyczących danego aspektu jakości.

Opublikowana nota dotyczy wszystkich **firm audytorskich uprawnionych do badania JZP**. Oczekuje się, że zaczną one przedstawiać informacje dotyczące czynników jakości wymienionych w nocie dla roku finansowego rozpoczynającego się w dn. 15 grudnia 2015 r. lub później.

---

<sup>7</sup> [In the Public Interest 2014](#)

<sup>8</sup> [NBA Practice Note Disclosure of Audit Quality Factors](#)

## WKŁAD

1. Zaangażowanie w zlecenia badania: liczba godzin pracy partnera/dyrektora jako odsetek łącznej liczby godzin
2. Liczba godzin w przeliczeniu na jeden etat poświęconych na zlecenie badania i odpowiednio na inne zlecenia; łącznie i w podziale na funkcje
3. Inwestycje w technologie i metodologię dla potrzeb badań wykonywanych przez firmę, samodzielnie lub w ramach wkładu w rozwój sieci. Inwestycje muszą być identyfikowane jako procent dochodu z tytułu badań w ujęciu rocznym
4. Średnia liczba godzin na pracownika poświęconych na szkolenie i edukację (szkolenia zewnętrzne i wewnętrzne)
5. Rotacja pracowników, z informacjami dotyczącymi najistotniejszych charakterystyk, stosowanych przez firmę w celu monitorowania rotacji pracowników, jak np. rotacja w obrębie poszczególnych szczebli funkcyjnych, liczba lat doświadczenia lub rozróżnienie pomiędzy kluczowymi specjalistami a pozostałymi pracownikami
6. Wyniki ankiet zadowolenia klientów w zakresie aspektów dotyczących coachingu i jakości badania

## PROCES

7. Liczba etatów lub godzin przeznaczonych na czynności wsparcia badania (pracownicy wsparcia technicznego, zapewnienia zgodności i niezależności). Wskaźnik ten może być wyrażony jako odsetek łącznej liczby etatów lub godzin przeznaczonych na badanie
8. Liczba konsultacji w dziedzinie rachunkowości i rewizji finansowej jako odsetek liczby zleceń badania
9. Liczba kontroli jakości zlecenia (EQCR) i innych przeglądów jakości przed sporządzeniem raportu biegłego rewidenta, jako procent badań ustawowych; dane dotyczące przeglądów ustawowych i dobrowolnych powinny być prezentowane osobno
10. Liczba godzin poświęconych na kontrole jakości zlecenia (EQCR) i inne przeglądy jakości przed sporządzeniem raportu biegłego rewidenta, jako procent łącznej liczby godzin przeznaczonych na wykonanie badań, w ramach których przeprowadzano kontrolę jakości; dane dotyczące przeglądów ustawowych i dobrowolnych powinny być prezentowane osobno
11. Procent godzin pracy poświęconych przez specjalistów IT i innych specjalistów na obsługę zleceń badania (specjaliści, objęci standardem 620, ujawniani są osobno), dla JZP i jednostek innych niż JZP.

## WYNIKI

12. Liczba wewnętrznych i zewnętrznych przeglądów jakości zlecenia, przeprowadzonych po sporządzeniu raportu biegłego rewidenta jako procent łącznej liczby sporządzonych raportów biegłego rewidenta, oraz wyniki tych przeglądów
13. Liczba wewnętrznych zgłoszeń pogwałcenia zasady niezależności, jako procent łącznej liczby pracowników
14. Liczba skorygowanych fundamentalnych błędów, w sytuacji w której sprawozdania finansowe zawierające błędy były badane przez daną firmę audytorską, jako procent sporządzonych raportów biegłego rewidenta

## 2. Federalny Urząd Nadzoru Audytowego (FAOA), Szwajcaria

Federalny Urząd Nadzoru Audytowego (FAOA) w Szwajcarii zbiera informacje dotyczące jakości badania od siedmiu lat, a źródłem danych jest pięć największych firm audytorskich w kraju<sup>9</sup>. Z biegiem lat, FAOA zaczął zbierać wskaźniki jakości badania dotyczące poszczególnych elementów MSKJ 1<sup>10</sup>. Dla potrzeb wyliczeń FAOA korzysta z danych nieaudytowanych. Tak uzyskane wskaźniki używane są do oceny ryzyka podczas planowania kontroli w jednostkach wchodzących w skład indeksu Swiss Market Index (SMI) i innych spółek publicznych<sup>11</sup>.

W 2014 r. FAOA dodał nowe mierniki, takie, jak średnia liczba godzin pracy kluczowego biegłego rewidenta przypadająca na jedno badanie spółki publicznej, liczba godzin pracy w obszarze zagranicznych centrów usług wspólnych (CUW) jako odsetek łącznej liczby godzin, oraz liczba konsultacji na badanie spółki publicznej. FAOA przedstawia omówienie wskaźników jakości badania z ostatnich czterech lat w swoim Sprawozdaniu z działalności za rok 2015<sup>12</sup>.

FAOA korzysta z informacji **ilościowych** – wskaźników. Zapewnia to nie tylko możliwość porównania wskaźników AQI pomiędzy pięcioma największymi, regulowanymi przez państwo firmami audytorskimi w formie ciągu wskaźników wyliczanych od roku 2012, ale również możliwość analizy trendów.

1. Średnie roczne przychody w przeliczeniu na partnera firmy audytorskiej
2. Stosunek innych honorariów za badanie do honorariów za badanie <ul style="list-style-type: none"><li>• Spółek indeksu SMI</li><li>• Spółek publicznych, które w przeszłości były uwzględniane w indeksie SMI</li></ul>
3. Liczba pracowników na partnera
4. Rotacja personelu w %
5. Średnia liczba godzin pracy kontrolera jakości zlecenia badania (Engagement Quality Control Reviewer, EQCR) <ul style="list-style-type: none"><li>• Spółek indeksu SMI</li><li>• Spółek publicznych, które w przeszłości były uwzględniane w indeksie SMI</li></ul>
6. Średnia liczba godzin pracy kluczowego biegłego rewidenta dla <ul style="list-style-type: none"><li>• Spółek indeksu SMI</li><li>• Spółek publicznych, które w przeszłości były uwzględniane w indeksie SMI</li></ul>
7. Liczba godzin pracy w obszarze zagranicznych centrów usług wspólnych jako % łącznej liczby godzin pracy na rzecz spółek publicznych
8. Liczba konsultacji na badanie spółki publicznej

<sup>9</sup> BDO, Deloitte, EY, KPMG i PwC

<sup>10</sup> [FAOA Activity Report 2013](#), str.24

<sup>11</sup> [FAOA Activity Report 2014](#), str.20

<sup>12</sup> [FAOA Activity Report 2015](#), str.18-20

### 3. Rada Sprawozdawczości Finansowej (Financial Reporting Council, FRC) i sześć największych firm audytorskich, Wielka Brytania

Brytyjska Rada Sprawozdawczości Finansowej (FRC) w 2008 roku opracowała *Ramowe założenia jakości badania*<sup>13</sup>, w których ujęto pięć kluczowych czynników jakości badania, natomiast dokument *Instrument (zapewnienia przejrzystości) badań ustawowych*<sup>14</sup> z roku 2008 zawiera listę informacji, które powinny być zawarte w sprawozdaniu przejrzystości firmy audytorskiej.

**Grupa ds. Strategii i Reputacji (PRG)**<sup>15</sup> rozwinęła propozycję FRC poprzez identyfikację takich czynników wpływających na jakość badania, które mogą być zmierzone i ujawnione. Tak określone wskaźniki AQI to: dochodzenia zewnętrzne, wyniki wewnętrznych i zewnętrznych działań monitoringu jakości badania, inwestycje w firmę audytorską i personel, relacje z inwestorami i ankiety satysfakcji personelu. Wymianie one kluczowe czynniki jakości zostały opracowane w drodze dialogu z różnymi grupami interesariuszy, w tym z regulatorami, korporacjami, inwestorami, oraz organizacjami zawodowymi; zostały zaprojektowane tak, by obejmować różne obszary zapewnienia jakości, wskazane w *Międzynarodowym Standardzie Kontroli Jakości (MSKJ 1)*<sup>16</sup>.

Na zasadach **dobrowolności**, sześć największych firm audytorskich w Wielkiej Brytanii zgodziło się podawać informacje dotyczące wymienionych mierników w swoich **sprawozdaniach przejrzystości**. Zastosowane podejście ma charakter **elastyczny, nie nakazowy**, ponieważ uwzględnia fakt, że każda z tych firm działa w inny sposób, zatem należy umożliwić pewną **elastyczność**, zapewniając równocześnie uwzględnienie różnych obszarów jakości, zdefiniowanych w MSKJ 1. W rezultacie, każda z firm podała informacje **jakościowe**, a następnie **ilościowe** dla każdej kategorii AQI.

ELEMENTY UJĘTE W MSKJ1	WSKAŹNIKI JAKOŚCI BADANIA
1. Przywództwo	Ankieta satysfakcji personelu Mierniki dotyczące dochodzeń zewnętrznych
2. Etyka i kultura	Mierniki dotyczące dochodzeń zewnętrznych Ankieta satysfakcji personelu
3. Kadry	Ankieta satysfakcji personelu Mierniki dotyczące inwestycji w firmę audytorską Mierniki dotyczące inwestycji w szkolenie partnerów i personelu
4. Wykonanie zleceń badania	Ankieta satysfakcji personelu Mierniki dotyczące dochodzeń zewnętrznych Mierniki dotyczące wewnętrznych i zewnętrznych kontroli jakości Mierniki dotyczące relacji z inwestorami Mierniki dotyczące inwestycji w firmę audytorską Mierniki dotyczące inwestycji w szkolenie partnerów i personelu
5. Monitoring	Mierniki dotyczące wewnętrznych i zewnętrznych kontroli jakości Mierniki dotyczące relacji z inwestorami Mierniki dotyczące dochodzeń zewnętrznych

<sup>13</sup> [FRC Audit Quality Framework 2008](#)

<sup>14</sup> [FRC Statutory Audit \(Transparency\) Instrument 2008](#)

<sup>15</sup> Forum sześciu największych firm audytorskich w Wielkiej Brytanii, służące omawianiu kwestii mających wpływ na wspólną reputację firm, a co za tym idzie, na cały zawód. Tych sześć firm to BDO, Deloitte, EY, Grant Thornton, KPMG, oraz PwC. Grupa PRG zaprojektowała inicjatywę w zakresie wskaźników kontroli jakości w oparciu o systemy kontroli wewnętrznej, modele biznesowe i operacyjne, oraz bazę klientów firm audytorskich Wielkiej Szóstki. FRC odniosła się do inicjatywy PRG w dokumencie [Transparency Reporting by Auditors of Public Interest Entities. Review of Mandatory Reports, March 2015](#). (Sprawozdawczość w zakresie przejrzystości firm audytorskich badających sprawozdania jednostek zainteresowania publicznego. Przegląd sprawozdań ustawowych, marzec 2015 r.)

<sup>16</sup> [Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1 \(MSKJ 1\)](#)

#### 4. Rada Nadzoru nad Rachunkowością Spółek Publicznych (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB), USA

Rada Nadzoru nad Rachunkowością Spółek Publicznych (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB) niedawno opublikowała założenia koncepcyjne w zakresie wskaźników jakości badania<sup>17</sup>, jako dalszy ciąg wcześniejszych inicjatyw dotyczących jakości badania. Projekt PCAOB' koncentruje się na **badaniu sprawozdań finansowych spółek publicznych**. Niemnie jednak, zakres projektu AQI może ulec zmianie, ponieważ zasada ta została zakwestionowana w opublikowanych założeniach koncepcyjnych. Według PCAOB, projekt AQI nie powinien nakładać nowych wymogów czy modyfikować istniejące. Potencjalne korzyści z tytułu AQI mogłyby obejmować stymulowanie konkurencji pomiędzy firmami audytorskimi i podnoszenie ogólnej jakości wykonywanych badań. PCAOB widzi następujące grupy jako potencjalnych **użytkowników AQI**: komitety audytu, firmy audytorskie, inwestorzy i regulatorzy. Podkreśla się, że inwestorzy mogliby skorzystać na takich informacjach tylko w wypadku jeśli byłyby dostępne **publicznie**.

PCAOB sugeruje podejście podzielone na fazy, co pozwoliłoby na stopniowe przyjęcie AQI. Nie przewiduje obowiązku uwzględnienia w sprawozdaniach wszystkich 28 AQI. Firmy audytorskie mogłyby uwzględniać w sprawozdaniach tylko te wskaźniki, które mają znaczenie w ich przypadku. Proces wdrożenia może być dostosowany do potrzeb i zdolności firm audytorskich i użytkowników.

PCAOB w swoich założeniach koncepcyjnych przedstawiła listę 28 potencjalnych wskaźników AQI. Wskaźniki mają w założeniu mieć charakter **ilościowy**, tam gdzie to możliwe **uzupełniany o kontekst jakościowy**. Zaproponowano przykładowe wyliczenia każdego ze wskaźników **zarówno na poziomie firmy audytorskiej jak i na poziomie zlecenia badania** (zob. Załącznik). Intencją twórców jest to, by wskaźniki AQI były stosowane jako zrównoważony portfel jakości badania.

Na dzień sporządzenia niniejszego opracowania, trwa proces analizy wyników przez PCAOB. Według jednego z członków Rady, PCAOB najprawdopodobniej nie nałoży na AQI żadnych wymagań ani standardów, jednak oficjalna decyzja Rady w kwestii dalszych kroków nie została jeszcze podjęta<sup>18</sup>.

BIEGLI REWIDENCI	Dostępność	1. Proporcje kadrowe
		2. Obciążenie partnerów pracą
		3. Obciążenie pracą menedżerów i pracowników
		4. Zasoby techniczne w zakresie rachunkowości i rewizji finansowej
		5. Osoby dysponujące specjalistyczną wiedzą i umiejętnościami
	Kompetencje	6. Doświadczenie pracowników wykonujących czynności badania
		7. Znajomość branży wśród pracowników wykonujących czynności badania
		8. Rotacja personelu wykonującego czynności badania
		9. Ilość czynności badania wykonywanych centralnie w Centrach Usług Wspólnych
		10. Liczba godzin szkolenia na pracownika wykonującego czynności badania
	Koncentracja	11. Liczba godzin przeznaczonych na badanie i obszary ryzyka
		12. Alokacja godzin przeznaczonych na poszczególne fazy badania

<sup>17</sup> [Założenia koncepcyjne PCAOB w zakresie wskaźników jakości badania](#)

<sup>18</sup> [Aktualizacja informacji o pracach PCAOB](#)

PROCES BADANIA	Ton narzucany przez kierownictwo; przywództwo w firmie	13. Wyniki niezależnej ankiety przeprowadzonej wśród personelu
	Zachęty/motywacja	14. Wyniki w zakresie jakości a wynagrodzenia
		15. Honoraria za badanie, nakład pracy i ryzyko klienta
	Niezależność	16. Zachowanie zgodności z wymogiem niezależności
	Infrastruktura	17. Inwestycje w infrastrukturę wspierającą wykonywanie badań wysokiej jakości
Monitoring i działania naprawcze		18. Wyniki wewnętrznej kontroli jakości w firmie audytorskiej
		19. Wyniki kontroli przeprowadzonej przez PCAOB
		20. Testy kompetencji technicznych
WYNIKI BADANIA	Sprawozdania finansowe	21. Częstotliwość i skutki przekształcania sprawozdań finansowych z powodu błędów
		22. Oszustwa lub inne niedozwolone działania w dziedzinie sprawozdawczości finansowej
		23. Wnioskowanie o jakości badania na podstawie mierników jakości sprawozdawczości finansowej
	Kontrola wewnętrzna	24. Terminowe zgłoszenia słabych punktów kontroli wewnętrznej
	Kontynuacja działalności	25. Terminowe zgłoszenia problemów w zakresie kontynuacji działalności
	Komunikacja pomiędzy biegłymi rewidentami a komitetami audytu	26. Wyniki niezależnych ankiet wśród członków komitetów audytu
	Egzekucja i postępowanie sądowe	27. Trendy w zakresie działań egzekucyjnych PCAOB i SEC
28. Trendy w zakresie postępowań sądowych z oskarżenia prywatnego		



## 5. Centrum ds. Jakości Badania w USA (US CAQ)

Centrum ds. Jakości Badania w USA (United States Center for Audit Quality, US CAQ), po przeprowadzeniu konsultacji z inwestorami, komitetami audytu i innymi interesariuszami, opracowało tryb komunikowania wskaźników AQI komitetom audytu.<sup>19</sup> Podejście US CAQ kładzie nacisk na **komunikowanie wskaźników specyficznych dla danego zlecenia badania**, z uwzględnieniem **wskaźników na poziomie całej firmy audytorskiej** w razie potrzeby uzupełnienia informacji. US CAQ postrzega **komitety audytu jako głównych użytkowników** wskaźników AQI, w szczególności mierników na poziomie zlecenia badania.

Potencjalne wskaźniki AQI mają **uzupełniać sprawozdania przejrzystości** (jeśli firma audytorska sporządza takie sprawozdanie) oraz inne istotne informacje już przekazane komitetom audytu. Według US CAQ, wskaźniki AQI powinny być stosowane z zachowaniem pewnej **elastyczności** i dostosowywane do indywidualnych potrzeb każdego z komitetów audytu.

Ponadto, mierniki jakości badania nie powinny być prezentowane jako arbitralna liczba; powinien im towarzyszyć **dialog pomiędzy biegłym rewidentem a komitetem audytu**, tak, by zapewnić całkowite zrozumienie tego, co dana liczba może reprezentować.

US CAQ przeprowadziła testy pilotażowe potencjalnego zestawu wskaźników AQI, tak, by uzyskać bardziej praktyczne informacje zwrotne od zespołów przeprowadzających badanie i komitetów audytu. W styczniu 2016 r., US CAQ opublikowało raport<sup>20</sup> podsumowujący informacje zebrane podczas testów pilotażowych oraz spotkań okrągłego stołu z udziałem komitetów audytu, organizowanych na różnych kontynentach.

Według US CAQ, uczestnicy testów pilotażowych i spotkań okrągłego stołu ogólnie popierali koncepcję AQI, jednak informacje zwrotne dotyczące poszczególnych wskaźników były zróżnicowane. W toku dyskusji zarysowały się jednak pewne tematy wspólne, w tym między innymi:

- potrzeba informacji o charakterze bardziej jakościowym
- elastyczne podejście, umożliwiające komitetom audytu dokładne dostosowanie portfela AQI do ich indywidualnych potrzeb informacyjnych
- proces identyfikacji i oceny AQI powinien być prowadzony przez komitety audytu
- AQI na poziomie zlecenia badania nie powinny być ujawniane publicznie, ponieważ mogłyby to mieć niezamierzone skutki

US CAQ nadal monitoruje rozwój sytuacji w tym zakresie i prowadzi konsultacje z interesariuszami.

<b>1. PRZYWÓDZTWO W FIRMIE I TON NARZUCANY PRZEZ KIEROWNICTWO</b>		Ogólny opis tego, w jaki sposób najwyższe kierownictwo firmy audytorskiej, poprzez narzucenie odpowiedniego tonu, podkreśla znaczenie jakości badania i odpowiada za system kontroli jakości w firmie
<b>2. WIEDZA, DOŚWIADCZENIE I OBCIĄŻENIE PRACĄ ZESPOŁU PRZEPROWADZAJĄCEGO BADANIE</b>	A. Wiedza i doświadczenie kluczowych członków zespołu przeprowadzającego badanie (np. partnera odpowiedzialnego za zlecenie, menedżerów czy osób odpowiedzialnych za kontrolę jakości)	Liczba lat pracy z danym klientem  Liczba lat doświadczenia w branży istotnej dla zlecenia badania (np. w przypadku badania usług finansowych, liczba lat doświadczenia w dziedzinie usług finansowych, dla każdego z kluczowych członków zespołu przeprowadzającego badanie)

<sup>19</sup> [The US CAQ Approach to Audit Quality Indicators](#)

<sup>20</sup> [The US CAQ Audit Quality Indicators - The journey and path ahead](#)

<b>2. WIEDZA, DOŚWIADCZENIE I OBCIĄŻENIE PRACĄ ZESPOŁU PRZEPROWADZAJĄCEGO BADANIE (cd)</b>		Liczba lat przepracowanych w danej firmie audytorskiej
		Liczba lat przepracowanych na obecnym szczeblu
	B. Wymagania szkoleniowe firmy audytorskiej	Omówienie wymagań szkoleniowych firmy audytorskiej
		Informacja o ewentualnym niewypełnieniu przez członków zespołu przeprowadzającego badanie wymogów firmy w zakresie szkolenia lub innych standardów (jeśli ma to miejsce) i zastosowanych działaniach naprawczych
	C. Trendy w zakresie liczby godzin przeznaczonych na przeprowadzenie badania i inne aspekty czasowe	Liczba godzin przeznaczonych na badanie przez pracowników na różnych szczeblach, w tym partnerów, menedżerów, i pracowników (np. procent godzin zaplanowanych na bieżący rok i faktyczna liczba godzin za rok poprzedni)
		Zmiany liczby godzin z roku na rok (np. porównanie godzin planowanych na bieżący rok z faktycznymi godzinami z poprzedniego roku)
		Rozkład czasu w ramach badania, w szczególności alokacja czasu na planowanie i realizację badania
	D. Alokacja zasobów w oparciu o obszary znaczącego ryzyka	Planowana i faktyczna alokacja zasobów w odniesieniu do obszarów znaczącego ryzyka
	E. Zaangażowanie specjalistów i pracowników biura krajowego w odniesieniu do obszarów znaczącego ryzyka	Liczba spodziewanych godzin, lub spodziewany procent godzin badania, przepracowanych przez specjalistów lub pracowników biura krajowego, oraz porównanie z rokiem poprzednim
		Wyjaśnienia dotyczące charakteru spodziewanych problemów i rodzaju specjalistów, jacy będą zaangażowani, w porównaniu z badaniem przeprowadzonym w roku poprzednim
	F. Obciążenie pracą kluczowych członków zespołu przeprowadzającego badanie	Średnia liczba godzin (planowanych na badanie w roku bieżącym i faktyczna liczba godzin w roku poprzednim) dla każdego z kluczowych członków zespołu, w razie potrzeby w podziale na czynności u klienta i czynności poza siedzibą klienta
		Informacje dotyczące obciążenia pracą w porównaniu ze standardowym obciążeniem na danym szczeblu (określonym przez firmę audytorską) lub łączna liczba godzin dostępnych w roku, przy założeniu 40-godzinnego tygodnia pracy (2,080)
	Poziom obciążenia pracą ponad standard, dla poszczególnych szczebli (40-godzinny tydzień pracy lub poziom porównywalny określony przez firmę audytorską) oraz nadwyżki obciążenia spodziewane w bieżącym roku w porównaniu z obciążeniem w roku poprzednim, z naciskiem albo na łącznej liczbie godzin w całym roku albo na nadwyżce obciążenia w kluczowym okresie zakończenia czynności badania i zamknięcia badania	

<b>3. MONITORING</b>	A. Wyniki wewnętrznej kontroli jakości	Ogólne omówienie kwestii zidentyfikowanych w ramach ogólnofirmowego programu wewnętrznej kontroli jakości
		Jeśli dane zlecenie badania polegało na wewnętrznej kontroli, omówienie tych wyników kontroli, które wymagały dodatkowych procedur badania oraz ich wpływ na badanie planowane w bieżącym roku
	B. Wyniki kontroli PCAOB	Jeśli dane zlecenie badania podlegało kontroli PCAOB, omówienie wniosków z kontroli (jeśli zostały sformułowane) i wpływ tych wniosków na badanie planowane w bieżącym roku
		<p>Trendy w ramach wyników ogólnofirmowej kontroli PCAOB, w tym:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Liczba skontrolowanych zleceń badania</li> <li>- Liczba kontroli z uwagami do części I (publicznej)</li> <li>- Odsetek kontroli z uwagami do części I</li> <li>- Powtarzające się problemy/wątki w uwagach do części I</li> </ul> <p>Opinia dotycząca starań firmy audytorskiej w kierunku zrozumienia potencjalnych powodów powstania nieprawidłowości i ewentualne podjęte działania naprawcze, w tym zmiany w systemie kontroli jakości firmy audytorskiej</p>
<b>4. SPRAWOZDANIA BIEGŁEGO REWIDENTA</b>	A. Ponowna publikacja sprawozdań finansowych i wycofane raporty biegłego rewidenta	<p>Nacisk na trendy na poziomie firmy w zakresie</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Ponownej publikacji sprawozdań finansowych</li> <li>- Wycofywania uprzednio złożonych sprawozdań kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową</li> </ul>
		Powtarzające się problemy/wątki w zakresie ponownej publikacji sprawozdań finansowych i wycofywania uprzednio złożonych sprawozdań kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową

## 6. Kanadyjska Rada ds. Nadzoru Rewizji Finansowej (Canadian Public Accountability Board, CPAB)

Kanadyjska Rada ds. Nadzoru Rewizji Finansowej (CPAB) wspiera idee opracowania zestawu potencjalnych wskaźników AQI, ponieważ mogłyby one dostarczyć informacji w zakresie problematyki jakości badania. CPAB opublikowała opracowanie dotyczące AQI: *Audit Quality Indicators: in Search of the Right Measures*<sup>21</sup> (*Wskaźniki jakości badania: w poszukiwaniu właściwych mierników*) w 2014 r. Opracowanie to nie zawierało żadnych szczegółowych informacji na temat np. instytucji stanowiącej czy też tego, czy sprawozdawczość AQI miałyby się stosować tylko do firm audytorskich badających sprawozdania finansowe jednostek zainteresowania publicznego czy też do wszystkich firm audytorskich. Niejasne pozostaje też, czy sprawozdawczość w zakresie AQI miałyby charakter obowiązkowy.

W swojej publikacji CPAB krótko wyjaśnia potencjalne korzyści płynące z zastosowania AQI. Raportowanie wskaźników AQI może być pomocne dla komitetów audytu podczas **przeглядów rocznych i okresowych**. Może być też sposobem wykazania przez firmy audytorskie ich zaangażowania w kwestie jakości badania i osiąganych wyników. CPAB sugeruje prezentację wskaźników AQI **zarówno na poziomie firmy, jak i na poziomie badania**, ponieważ mogą one dać użytkownikom rzetelny obraz czynników wpływających na jakość badania. CPAB wierzy, że **publiczne** udostępnianie wskaźników AQI na poziomie firmy jest korzystne, jednak konieczna jest ochrona **informacji niejawnych**, zatem niektóre informacje dotyczące AQI na poziomie zlecenia badania powinny być omawiane tylko z komitetami audytu.

Ponadto, wskaźniki AQI były jednym z głównych tematów Sympozjum nt. jakości badania, które odbyło się w listopadzie 2014 r. w Kanadzie. W podsumowaniu sympozjum wskazano, że CPAB wraz ze Stowarzyszeniem Biegłych Rewidentów (Chartered Professional Accountants, CPA) oraz Instytutem Dyrektorów (Institute of Corporate Directors, ICD) będzie pracować nad przedstawieniem interesariuszom możliwych sposobów praktycznego wykorzystania AQI przez komitety audytu po publikacji opracowania US PCAOB.<sup>22</sup> CPAB zachęca firmy audytorskie do dążenia do większej przejrzystości jeśli chodzi o komunikowanie wyników kontroli i AQI. Rada uważa także, że opracowanie zestawu wskaźników AQI może poprawić stosunek pomiędzy jakością a ceną przy wyborze biegłego rewidenta.

W marcu 2016 r. CPAB opublikowała kolejny raport - *Transparency into the Audit – Audit Quality Indicators and Transparency Reporting*<sup>23</sup> (*Przejrzystość badania – wskaźniki jakości badania i sprawozdania przejrzystości*). CPAB przedstawia w nim bieżący status prac. Raport wspomina także o kanadyjskim projekcie pilotażowym, mającym na celu zebranie informacji zwrotnych w zakresie użyteczności AQI i praktycznych implikacji ich stosowania. CPAB zaprasza członków komitetów audytu do uczestnictwa w tym projekcie w roku 2016. Wyniki zostaną opublikowane w 2017 r.

CPAB opisała proponowane wskaźniki AQI w publikacji *Audit Quality Indicators: In Search of the Right Measures* (*Wskaźniki jakości badania: w poszukiwaniu właściwych mierników*). Informacje pozyskane w oparciu o te wskaźniki mają charakter **ilościowy**. Proponowaną listę wskaźników przedstawiono poniżej.

---

<sup>21</sup> [Audit Quality Indicators: In Search of the Right Measures](#)

<sup>22</sup> [Audit Quality Symposium: Changing Expectations February 2015](#), p i-ii; and 7

<sup>23</sup> [Transparency into the Audit - Audit Quality Indicators and Transparency Reporting](#)

## Potencjalny zestaw wskaźników jakości badania<sup>24</sup>:

AAI NA POZIOMIE FIRMY AUDYTORSKIEJ	AAI NA POZIOMIE ZLECENIA BADANIA
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Obciążenie partnerów pracą</li> <li>2. Stosunek liczy partnerów do liczby pracowników</li> <li>3. Liczba godzin szkolenia na biegłego rewidenta (średnia)</li> <li>4. Dostępne zasoby techniczne na biegłego rewidenta</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>5. Liczba lat doświadczenia partnerów i kluczowych członków zespołu przeprowadzającego badanie</li> <li>6. Liczba lat doświadczenia w branży, jakim dysponują partnerzy i pracownicy</li> <li>7. Liczba godzin pracy specjalistów (np. ds. wyceny, IT, podatków) w ramach zlecenia badania</li> <li>8. Obciążenie pracą kluczowych członków zespołu przeprowadzającego badanie, w tym nadgodziny w okresach szczytowego obciążenia</li> </ol>

## 7. Izba Biegłych Rewidentów Australii i Nowej Zelandii (Chartered Accountants of Australia and New Zealand, CAANZ)

Od roku 2013, firmy audytorskie w Australii i Nowej Zelandii, badające sprawozdania finansowe dziesięciu lub więcej spółek notowanych na giełdzie, niektórych instytucji finansowych i towarzystw ubezpieczeniowych mają **obowiązek** publikowania **sprawozdań przejrzystości**. CAANZ oceniła sprawozdania przejrzystości za rok 2014 i przedstawiła wnioski w opracowaniu *Clearer Transparency*<sup>25</sup> (*Bardziej zrozumiała przejrzystość*).

CAANZ, prowadząc swoje przeglądy roczne, poszukiwała dowodów uwzględnienia pięciu elementów składających się na jakość badania. Mierniki te opisane są w **Ramowych założeniach zapewnienia jakości badania IAASB**. Jednak żadna z firm nie prezentowała informacji dotyczących konkretnie tych właśnie pięciu elementów. Niektóre z dużych firm audytorskich przyjęły bardziej **elastyczne** podejście i opracowały własne mierniki jakości badania. AAI jakie znalazły się w sprawozdaniach przejrzystości są do pewnego stopnia porównywalne z czynnikami jakości badania zawartymi w **Ramowych założeniach zapewnienia jakości badania IAASB**.

WKŁAD	1. Przydział do badania partnerów i pracowników dysponujących dogłębną wiedzą na temat ryzyka klienta i branży
	2. Umiejętności i cechy osobiste partnerów i pracowników
	3. Techniki szkoleniowe, zapewniające nabycie przez partnerów i pracowników pożądanej wiedzy i umiejętności
PROCESY	4. Metodologia badania i platforma technologiczna
WYNIKI	5. Raport biegłego rewidenta
	6. Regularne sprawozdania dla kierownictwa i osób sprawujących nadzór
RELACJE	7. Zawodowy sceptycyzm w stosunkach pomiędzy biegłym rewidentem a zarządem
ŚRODOWISKO	8. Zasady ładu korporacyjnego
	9. Środowisko prawne i regulacyjne

<sup>24</sup> [Audit Quality Indicators: In Search of the Right Measures](#)

<sup>25</sup> [Clearer Transparency: Assessing the second year of Audit Firm Transparency Reports in Australia June 2015](#), str. 6-7

## 8. Urząd Regulacji Rachunkowości i Korporacji (Accounting and Corporate Regulatory Authority, ACRA), Singapur

Urząd Regulacji Rachunkowości i Korporacji (ACRA) z Singapuru opublikował dokument *Audit Quality Indicators (AQI) Disclosure Framework (Ramowe założenia ujawniania wskaźników jakości badania (AQI))* w październiku 2015 r.<sup>26</sup>. W Założeniach zawarto osiem wskaźników jakości, z celem ich **dobrowolnego stosowania** przez komitety audytu wszystkich spółek notowanych na singapurskiej giełdzie papierów wartościowych poczynając od stycznia 2016 r. Wskaźniki AQI zostały opracowane we współpracy z firmami audytorskimi i przewodniczącymi komitetów audytu w Singapurze.

Wskaźniki mają przede wszystkim charakter **ilościowy**, z możliwością uzupełnienia o informacje jakościowe w razie potrzeby. W dwóch przypadkach sugerowane jest **prezentowanie komitetom audytu informacji na temat AQI w trybie poufnym**: po badaniu sprawozdań finansowych za rok obrotowy, lub jeśli rozważana jest zmiana biegłego rewidenta. Niektóre ze wskaźników prezentowane są **na poziomie zlecenia badania**, inne **na poziomie firmy audytorskiej**, a niektóre **na obu poziomach**. Wskaźniki na poziomie zlecenia badania są bardziej przydatne dla komitetów audytu; jednak wskaźniki na poziomie firmy audytorskiej mogą być bardzo pomocne jeśli chodzi o ocenę stosowanych przez firmę audytorską środków zapewnienia jakości.

W uzupełnieniu ramowych założeń AQI, ACRA opublikował również *Guidance to Audit Committees*<sup>27</sup> (Wskazówki dla komitetów audytu) i *Guidance to Audit Firms on ACRA's AQI Disclosure Framework*<sup>28</sup> (Wskazówki dla firm audytorskich w zakresie Ramowych założeń ujawniania wskaźników jakości badania (AQI) ACRA). Wskazówki dla komitetów audytu zawierają uszczegółowienie interpretacji AQI, a Wskazówki dla firm audytorskich mają na celu pomóc firmom audytorskim w przygotowaniu danych AQI w sposób spójny. Przykładowy format prezentacji AQI, zawierający proponowane przykładowe wskaźniki w każdej kategorii, zawarty jest w Ramowych założeniach ujawniania wskaźników jakości AQI oraz na stronie internetowej ACRA<sup>29</sup>.

<b>POZIOM ZLECENIA BADANIA</b>	1. Liczba godzin badania	Czas pracy wyższych rangą członków zespołu przeprowadzającego badanie
	2. Doświadczenie	Liczba lat doświadczenia w zakresie badania sprawozdań finansowych oraz specjalizacji branżowej
<b>POZIOM FIRMY AUDYTORSKIEJ</b>	3. Szkolenia	Średnia liczba godzin szkolenia i szkoleń specyficznych dla branży
	4. Kontrola	Wyniki kontroli wewnętrznych i zewnętrznych
	5. Niezależność	Zgodność z wymogami w zakresie niezależności
<b>OBYDWA POZIOMY</b>	6. Kontrola jakości	Liczba osób pełniących funkcje związane z kontrolą jakości
	7. Nadzór nad personelem	Liczba pracowników na partnera / menedżera
	8. Odejścia	Odejścia pracowników z firmy

<sup>26</sup> [Defining the Audit Quality Conversation](#)

<sup>27</sup> [Guidance to Audit Committees on ACRA's Audit Quality Indicators Disclosure Framework](#)

<sup>28</sup> [Guidance to Audit Firms on ACRA's Audit Quality Indicators Disclosure Framework](#)

<sup>29</sup> Dostępne pod adresem [https://www.acra.gov.sg/Publications/Guides/Audit\\_Quality\\_Indicators\\_Disclosure\\_Framework/](https://www.acra.gov.sg/Publications/Guides/Audit_Quality_Indicators_Disclosure_Framework/)

## 9. Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (International Organisation of Securities Commissions, IOSCO)

Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (IOSCO) w swoim Raporcie z konsultacji *Transparency of Firms that Audit Public Companies*<sup>30</sup> (*Przejrzystość w firmach audytorskich badających spółki publiczne*) z 2009 r. zaprezentowała możliwe przykładowe AQI, podzielone na dwie kategorie: wskaźniki wkładu i wskaźniki wyników. Wskaźniki wkładu obejmowały doświadczenie, kompetencje, zasoby techniczne, obciążenie pracą i stosunek liczby pracowników do partnerów. Wskaźniki wyników obejmowały takie AQI jak: informacje o przychodach, kwestie niezależności, postępowania dyscyplinarne i zagadnienia prawne, przekształcanie sprawozdań finansowych i wyniki kontroli, a także akceptacja lub odrzucanie klientów.

W październiku 2015 r. IOSCO opublikowała Raport Końcowy *Transparency of Firms that Audit Public Companies*<sup>31</sup>, składający się z oświadczenia oraz wskazówek w zakresie sprawozdań przejrzystości. Raport koncentruje się przede wszystkim na roli firm audytorskich i w założeniu ma pełnić rolę wytycznych w zakresie promowania dobrych praktyk w dziedzinie wysokiej jakości badania i sprawozdań przejrzystości firm. IOSCO sugeruje, jakie rodzaje informacji powinny się znaleźć w sprawozdaniu przejrzystości. Omawia też AQI i podaje kilka przykładów; nie prezentuje jednak wyczerpującej listy wskaźników. IOSCO sugeruje, że firmy audytorskie powinny publikować sprawozdania przejrzystości co najmniej raz na rok. Sprawozdania przejrzystości uważane są za najbardziej użyteczne dla **inwestorów i komitetów audytu**.

IOSCO uważa, że kategoria „mierników wpływających na jakość badania” powinna zawierać opis tego, w jaki sposób firma osiąga, ocenia i monitoruje zgodność ze standardami badania; sceptycyzm zawodowy oraz ton narzucany przez kierownictwo. Sugerowane jest też podanie **omówienia tego, w jaki sposób partnerzy i pracownicy przydzielani są do zespołów przeprowadzających badania w oparciu o obciążenie pracą, kompetencje techniczne, oraz liczbę lat doświadczenia, w tym znajomość danej branży**. Bardziej szczegółowo omówione jest zarządzanie ryzykiem, odpowiedzialność partnerów za jakość badania, oraz ocenę partnerów pod kątem wyników w zakresie jakości badania – i uzależnienie wynagrodzeń od tych wyników.

Według IOSCO, proporcja wartości przychodów (usługi inne niż badanie na rzecz klientów badanych przez firmę i klientów nie badanych przez firmę) oraz **liczba lat doświadczenia partnerów i pracowników** mogą stanowić przykład „mierników wkładu”, które powinny **obejmować miary statystyczne**, i które służą przedstawieniu informacji o personelu i zasobach dostępnych dla potrzeb wykonania badania wysokiej jakości. Sugeruje się, że firmy powinny prezentować również informacje odnośnie mierników „wynikowych” i skutków ich zastosowania, wraz z częścią opisową dotyczącą metodologii ich opracowania. **Wyniki kontroli prowadzonych przez instytucje nadzoru audytowego** również powinny być uwzględnione w sprawozdaniach przejrzystości firm audytorskich.

---

<sup>30</sup> [IOSCO Raport z konsultacji \*Transparency of Firms that Audit Public Companies\*, wrzesień 2009](#)

<sup>31</sup> [IOSCO Raport \*Transparency of Firms that Audit Public Companies\*, listopad 2015](#)

## INFORMACJE O ŚRODKACH PODJĘTYCH PRZEZ FIRMĘ AUDYTORSKĄ W CELU ZAPEWNIENIA JAKOŚCI BADANIA

Opis tego, w jaki sposób firma osiąga, ocenia i monitoruje zgodność ze standardami badania

Opis inicjatyw podjętych w celu promowania kultury sceptycyzmu zawodowego i tonu, narzucanego przez kierownictwo, promującego jakość badania

Omówienie tego, w jaki sposób firma zarządza przydziałem partnerów i pracowników do zespołów wykonujących badania, w oparciu o:

- Obciążenie pracą
- Kompetencje techniczne partnerów i pracowników
- Liczba lat doświadczenia partnerów i pracowników
- Znajomość branży

Opis procesu zarządzania ryzykiem stosowanego przez firmę w celu identyfikacji, oceny i łagodzenia znaczących ryzyk

Omówienie tego, w jaki sposób firma rozlicza partnerów z wyników w zakresie jakości badania, w tym sposobu oceny tych wyników i zakresu, w jakim wpływają na wynagrodzenia

## INFORMACJE O WEWNĘTRZNYCH WSKAŹNIKACH JAKOŚCI BADANIA STOSOWANYCH PRZEZ FIRMĘ \*

Informacja o charakterze jakościowym, dotycząca obszarów do poprawy wyłonionych w wyniku wewnętrznego monitoringu firmy w zakresie wdrożenia wymogów regulacyjnych i innych w takich obszarach jak:

- Ustawiczne doskonalenie zawodowe
- Niezależność biegłego rewidenta
- Systemy kontroli jakości
- Akceptacja i kontynuacja klientów i zleceń,

oraz odpowiednie do nich działania naprawcze.

Mierniki wkładu (w tym miary statystyczne) w zakresie personelu i dostępności zasobów potrzebnych do utrzymania odpowiedniego poziomu usług, na przykład:

- Proporcja wartości przychodów z tytułu wykonywania usług innych niż badanie na rzecz klientów badanych przez firmę i klientów nie badanych przez firmę
- Liczba lat doświadczenia partnerów i pracowników

Informacje odnośnie mierników „wynikowych” i skutków ich zastosowania, wraz z częścią opisową dotyczącą metodologii ich opracowania

## INFORMACJE DOTYCZĄCE WSKAŹNIKÓW JAKOŚCI BADANIA OSIĄGANÝCH PRZEZ FIRMĘ, GENEROWANYCH PRZEZ INSTYTUCJE ZEWNĘTRZNE \*

Wyniki kontroli prowadzonych przez instytucje nadzoru audytowego. Firma powinna ujawniać:

- Zakres i wyniki kontroli prowadzonych przez instytucje nadzoru audytowego, w tym wykryte istotne i ogólne nieprawidłowości, bez ujawniania poufnych informacji dotyczących poszczególnych zleceń badania
- Nazwa instytucji nadzoru audytowego, informującej o wykrytych nieprawidłowościach
- Odpowiednie działania naprawcze, podjęte przez firmę audytorską

Oświadczenie o wynikach osiągniętych przez firmę w zakresie zgodności z wymogami regulacyjnymi oraz innymi wymogami instytucji zewnętrznych, w tym wymogami w zakresie recenzowania wzajemnego, ustawicznego doskonalenia zawodowego, kontroli jakości i niezależności biegłego rewidenta.

\* Ujawnianie tych informacji uzależnione jest od przepisów prawa w zakresie poufności danych i innych wymogów regulacyjnych i prawnych



## Załącznik – wskaźniki jakości badania wyliczane przez PCAOB

### Wyliczenia dla potrzeb ilustracji:

#### 1. Proporcje kadrowe

Wskaźnik mierzy czas przepracowany przez doświadczonych pracowników wyższego szczebla w porównaniu z wolumenem nadzorowanych przez nich czynności badania.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
<p>a. Wskaźnik liczby godzin fakturowanych, przepracowanych w ramach badania przez partnera odpowiedzialnego za badanie do liczby godzin fakturowanych, przepracowanych przez wszystkich innych pracowników wykonujących czynności badania</p> <p>b. Wskaźnik liczby godzin fakturowanych, przepracowanych w ramach badania przez partnera odpowiedzialnego za badanie do liczby godzin fakturowanych, przepracowanych w ramach badania przez menedżerów</p> <p>c. Wskaźnik liczby godzin fakturowanych, przepracowanych w ramach badania przez menedżerów do liczby godzin fakturowanych, przepracowanych w ramach badania przez wszystkich pracowników poniżej szczebla menedżera</p>	<p>a. Wskaźnik liczby godzin fakturowanych, przepracowanych przez partnerów w firmie do liczby godzin fakturowanych, przepracowanych przez wszystkich innych pracowników wykonujących czynności badania</p> <p>b. Wskaźnik liczby godzin fakturowanych, przepracowanych przez partnerów w firmie do liczby godzin fakturowanych, przepracowanych przez menedżerów w firmie</p> <p>c. Wskaźnik liczby godzin fakturowanych, przepracowanych przez menedżerów do liczby godzin fakturowanych, przepracowanych przez wszystkich pracowników poniżej szczebla menedżera</p>

#### 2. Obciążenie partnerów pracą

Wskaźnik obciążenia partnerów pracą dostarcza danych dotyczących poziomu pracy, za który odpowiada partner odpowiedzialny za zlecenie i liczby spraw wymagających jego/jej uwagi.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
<p>a. Liczba godzin fakturowanych zarządzanych przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, dla wszystkich klientów publicznych i prywatnych na dany rok (planowana) i poprzedni rok (rzeczywista)</p> <p>b. Liczba klientów będących spółkami publicznymi i klientów prywatnych, których badanie zarządzane jest przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie, oraz badania dla których dany partner jest kontrolerem jakości, ze szczególnym uwzględnieniem tych, dla których koniec roku obrotowego jest tożsamy z końcem roku kalendarzowego, na dany rok (planowana) i poprzedni rok (rzeczywista)</p> <p>c. Procent wykorzystania czasu partnera odpowiedzialnego za zlecenie na dany rok (planowane) i poprzedni rok (rzeczywiste)</p>	<p>a. Średnia liczba godzin fakturowanych zarządzanych przez partnerów odpowiedzialnych za zlecenia badania sprawozdań finansowych spółek publicznych, dla wszystkich klientów publicznych i prywatnych na dany rok (planowana) i poprzedni rok (rzeczywista)</p> <p>b. Średni procent wykorzystania czasu partnerów odpowiedzialnych za zlecenia badania sprawozdań finansowych spółek publicznych, na dany rok (planowane) i poprzedni rok (rzeczywiste)</p>

### 3. Obciążenie pracą menedżerów i pracowników

Ten wskaźnik dostarcza informacji o obciążeniu pracą menedżerów i pracowników wykonujących czynności badania.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
Odpowiednio dla menedżerów i pracowników wykonujących czynności badania: a. Procent wykorzystania czasu na dany rok (planowane) i poprzedni rok (rzeczywiste) b. Średnia liczba godzin pracy tygodniowo, mierzona od dnia zakończenia roku obrotowego klientów do dnia wystawienia opinii biegłego rewidenta, dla wszystkich zleceń badania, osobno dla każdego szczebla pracowników	a. Średnie wykorzystanie czasu odpowiednio menedżerów i pracowników, b. Średnia liczba godzin fakturowanych przepracowanych przez menedżerów i pracowników podczas różnych okresów w roku (np. w okresach szczytowego nasilenia pracy związanej z badaniem)

### 4. Zasoby techniczne w zakresie rachunkowości i rewizji finansowej.

Ten wskaźnik mierzy poziom dostępności pracowników centrali firmy (lub innych zasobów zatrudnianych przez firmę) dla potrzeb doradzania zespołom przeprowadzającym badanie w kwestiach szczególnie złożonych, niezwykłych lub rzadko spotykanych, oraz zakres wykorzystania takich zasobów przy konkretnym zleceniu badania.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
a. Godziny fakturowane wypracowane przez zasoby techniczne, jako procent łącznej liczby godzin w ramach danego zlecenia badania	a. Wielkość „biura krajowego” firmy, lub inne zasoby techniczne, jako procent łącznej liczby pracowników wykonujących czynności badania, w przeliczeniu na pełny etat, tak, by uwzględnić osoby, które tylko część swojego czasu pracy poświęcają na kwestie techniczne

### 5. Osoby dysponujące specjalistyczną wiedzą i umiejętnościami

Ten wskaźnik mierzy wykorzystanie przy badaniu osób „dysponujących specjalistyczną wiedzą i umiejętnościami” innych niż osoby zajmujące się rachunkowością i rewizją finansową, uwzględnionych jako zasoby techniczne w zakresie rachunkowości i rewizji finansowej w ramach wskaźnika 4. Osoby te mogą być pracownikami firmy lub pracować na zlecenie.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
a. Liczba godzin fakturowanych przepracowanych przez osoby o specjalistycznej wiedzy lub umiejętnościach (innych niż osoby uwzględnione jako zasoby techniczne w ramach wskaźnika 4), łącznie i w podziale na specjalizacje, jako procent łącznej liczby godzin fakturowanych w ramach zlecenia w danym roku (planowane) i w poprzednim roku (rzeczywiste)	a. Liczba godzin fakturowanych przepracowanych przez osoby o specjalistycznej wiedzy lub umiejętnościach (innych niż osoby uwzględnione jako zasoby techniczne w ramach wskaźnika 4), łącznie i w podziale na specjalizacje, jako procent łącznej liczby godzin fakturowanych firmy

### 6. Doświadczenie pracowników wykonujących czynności badania

Ten wskaźnik mierzy poziom doświadczenia członków konkretnego zespołu przeprowadzającego badanie, oraz średnią ważoną doświadczenia pracowników firmy ogółem.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
Dla partnerów, menedżerów, biegłych rewidentów, specjalistów oraz kontrolerów jakości zlecenia: a. Liczba lat pracy przy danym zleceniu badania b. Liczba lat pracy na obecnym poziomie przydziału i na obecnym szczeblu c. Liczba lat: (i) pracy w firmie i (ii) w zawodzie biegłego rewidenta	a. Średnie doświadczenie wszystkich pracowników wykonujących czynności badania b. Średnia ważona liczby lat doświadczenia odpowiednio partnerów, menedżerów, biegłych rewidentów oraz specjalistów

### 7. Znajomość branży wśród pracowników wykonujących czynności badania<sup>32</sup>

Ten wskaźnik dotyczy doświadczenia starszych rangą członków zespołu przeprowadzającego badanie, a także specjalistów, w branży w której działa spółka, której sprawozdania finansowe podlegają badaniu.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
a. Liczba lat skumulowanego doświadczenia odpowiednio partnerów, menedżerów, specjalistów oraz kontrolerów jakości zlecenia, w branży w której działa badana jednostka	Brak

### 8. Rotacja personelu wykonującego czynności badania

Ten wskaźnik mierzy rotację personelu, tzn. przeniesienia do innych zleceń badania lub do innych firm, na poziomie zlecenia badania i bardziej ogólnie, na poziomie firmy.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
a. Procent odpowiednio partnerów, menedżerów, biegłych rewidentów, specjalistów oraz kontrolerów jakości zlecenia, którzy pracowali przy danym badaniu w roku poprzednim, a którzy odeszli z firmy lub w obrębie firmy zostali przydzieleni do pracy przy innym zleceniu badania	a. Procent odpowiednio partnerów, menedżerów, biegłych rewidentów oraz specjalistów, którzy odeszli z firmy lub jej części zajmującej się badaniem sprawozdań finansowych, w ciągu poprzednich 12 miesięcy

### 9. Ilość czynności badania wykonywanych centralnie w Centrach Usług Wspólnych

Ten wskaźnik mierzy stopień centralizacji czynności badania przez firmę i ich wykonanie w Centrach Usług Wspólnych.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
a. Procent łącznej ilości czynności badania (w postaci godzin fakturowanych) wykonywanych centralnie, w centrach usług wspólnych	a. Procent łącznej ilości czynności badania (w postaci godzin fakturowanych) wykonywanych centralnie, w centrach usług wspólnych

### 10. Liczba godzin szkolenia na pracownika wykonującego czynności badania

Ten wskaźnik dotyczy liczby godzin szkoleń – w tym szkoleń specyficznych dla branży – jakie otrzymali członkowie zespołu przeprowadzającego badanie i pracownicy firmy.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
a. Roczna liczba godzin szkolenia z zakresu rachunkowości i rewizji finansowej, oraz szkolenia specyficznego dla branży, otrzymanego odpowiednio przez partnerów, menedżerów, biegłych rewidentów, specjalistów oraz kontrolerów jakości zlecenia b. Łączna liczba godzin szkolenia w zakresie niezależności i etyki dla grup pracowników wymienionych w pkt "a"	a. Średnia roczna liczba godzin szkolenia z zakresu rachunkowości i rewizji finansowej, oraz szkolenia specyficznego dla branży, otrzymanego łącznie oraz odpowiednio przez partnerów, menedżerów, biegłych rewidentów, specjalistów oraz kontrolerów jakości zlecenia b. Średnia liczba godzin szkolenia w zakresie niezależności i etyki dla grup pracowników wymienionych w pkt "a"

### 11. Liczba godzin przeznaczonych na badanie i obszary ryzyka

Ten wskaźnik mierzy czas poświęcony przez członków zespołu przeprowadzającego badanie wszystkich szczebli na obszary ryzyka, zidentyfikowane przez firmę podczas etapu planowania badania.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
a. Łączna liczba godzin fakturowanych, oraz procent godzin, w podziale na obszary znaczącego ryzyka, przepracowanych odpowiednio przez partnerów, menedżerów, pracowników, personelu zasobów technicznych w zakresie rachunkowości i rewizji finansowej, specjalistów, oraz kontrolera jakości zlecenia, za dany rok (planowane) i rok poprzedni (rzeczywiste)	a. Dla zleceń badania w podziale na branże, wyliczana osobno, średnia liczba godzin fakturowanych łącznie oraz w podziale na obszary znaczącego ryzyka, odpowiednio dla partnerów, menedżerów, pracowników, personelu zasobów technicznych w zakresie rachunkowości i rewizji finansowej, specjalistów, oraz kontrolerów jakości zlecenia, za rok poprzedni (rzeczywiste)

<sup>32</sup> Założenia koncepcyjne PCAOB w zakresie wskaźników jakości badania: "sugeruje się wyliczanie tych wskaźników tylko na poziomie zlecenia badania, ponieważ skala działania firmy audytorskiej mogłaby utrudnić uzyskanie znaczących danych na poziomie firmy".

## 12. Alokacja godzin przeznaczonych na poszczególne fazy badania

Ten wskaźnik mierzy wkład pracy i zaangażowanie personelu odpowiednio w fazy planowania badania, pracę w terenie oraz zakończenie badania.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
a. Dla roku bieżącego (planowane) i poprzedniego (rzeczywiste) łączna liczba godzin fakturowanych dla każdej fazy badania (tzn. planowanie, przeglądy kwartalne, praca w terenie, końcowe czynności badania wykonywane w terenie do daty podpisania raportu, następnie prace podsumowujące aż do daty zakończenia dokumentacji badania) przepracowanych odpowiednio przez partnerów, menedżerów, pracowników, personelu zasobów technicznych w zakresie rachunkowości i rewizji finansowej, specjalistów, oraz kontrolera jakości zlecenia	a. Procent godzin poświęcanych przez firmę odpowiednio na planowanie, przeglądy kwartalne, pracę w terenie, końcowe czynności badania wykonywane w terenie do daty podpisania raportu, następnie prace podsumowujące aż do daty zakończenia dokumentacji badania, przepracowanych odpowiednio przez partnerów, menedżerów, pracowników, personelu zasobów technicznych, specjalistów, oraz kontrolerów jakości zlecenia

## 13. Wyniki niezależnej ankiety przeprowadzonej wśród personelu

Ten wskaźnik mierzy „ton narzucany przez kierownictwo” w drodze badań ankietowych.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
Brak	a. Anonimowe, niezależne ankiety przeprowadzane wśród obecnych i byłych pracowników firmy, dotyczące „tonu, narzucanego przez kierownictwo”, jakości sprawowania nadzoru i szkoleń, a także tego, w jakim zakresie firma promuje środowisko sprzyjające zgłaszaniu potencjalnych nieprawidłowości oraz promuje i nagradza sceptycyzm zawodowy

## 14. Wyniki w zakresie jakości a wynagrodzenia.

Ten wskaźnik mierzy potencjalną korelację pomiędzy wysokimi wynikami w zakresie jakości a wynagrodzeniami, oraz komparatywnie, relację pomiędzy niskimi wynikami w zakresie jakości a wzrostem lub spadkiem wynagrodzeń.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
Brak	a. Procent odpowiednio partnerów i menedżerów o wyjątkowo dobrych wynikach w zakresie jakości badania b. Procent odpowiednio partnerów i menedżerów o wyjątkowo dobrych wynikach w zakresie jakości badania, którzy otrzymują ponadprzeciętne podwyżki wynagrodzenia c. Procent odpowiednio partnerów i menedżerów o niskich wynikach w zakresie jakości d. Średni procentowy wzrost lub spadek wynagrodzenia odpowiednio partnerów i menedżerów o niskich wynikach w zakresie jakości

## 15. Honoraria za badanie, nakład pracy oraz ryzyko klienta

Ten wskaźnik daje informacje na temat relacji pomiędzy honorariami za badanie na poziomie zlecenia lub firmy, a godzinami przeznaczonymi na badanie i ryzykiem klienta z drugiej.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
a. Zmiana procentowa w porównaniu z poprzednim rokiem w zakresie: (i) honorariów za badanie i (ii) godzin fakturowanych przepracowanych odpowiednio przez partnerów i menedżerów, wraz z informacją czy klient został zaklasyfikowany przez firmę jako klient wysokiego ryzyka.	a. Zmiana procentowa w porównaniu z poprzednim rokiem w zakresie: (i) łącznych przychodów z badania sprawozdań finansowych klientów będących spółkami publicznymi i (ii) liczba godzin fakturowanych przepracowanych odpowiednio przez partnerów i menedżerów, oraz procent klientów będących spółkami publicznymi, zaklasyfikowanych przez firmę do kategorii wysokiego ryzyka.

## 16. Zachowanie zgodności z wymogiem niezależności

Ten wskaźnik mierzy kilka elementów programu szkoleń w zakresie niezależności, prowadzonego przez firmę, oraz monitoringu, jak też wagę, przykładaną przez firmę do tego programu.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
<p>a. Procent członków zespołu przeprowadzającego badanie podlegających wewnętrznemu przeglądowi zgodności z zasadą niezależności osobistej.</p> <p>b. Średnia liczba odbytych godzin szkolenia z zakresu niezależności, na członka zespołu przeprowadzającego badanie</p>	<p>a. Procent pracowników firmy podlegających dorocznemu wewnętrznemu przeglądowi zgodności z zasadą niezależności osobistej.</p> <p>b. Średnia liczba godzin obowiązkowego szkolenia z zakresu niezależności odpowiednio na pracownika wykonującego czynności badania oraz innych pracowników firmy podlegających regułom niezależności nałożonym przez Komisję (niezależnie od tego, czy osoba taka zaangażowana jest w praktykę audytorską firmy),</p> <p>c. Procent zleceń badania w spółkach notowanych na giełdzie, podlegających wewnętrznej kontroli jakości w firmie, do zachowania zgodności z zasadą niezależności.</p> <p>d. Poziom inwestycji w scentralizowane wsparcie i monitorowanie zachowania zgodności z wymogami niezależności na 100 badanych klientów będących spółkami publicznymi (dla firm mających 500 takich klientów)</p> <p>e. Procent zleceń badania w spółkach publicznych utraconych z powodu naruszenia zasad niezależności.</p>

## 17. Inwestycje w infrastrukturę wspierającą wykonywanie badań wysokiej jakości

Ten wskaźnik mierzy kwoty, inwestowane przez firmy audytorskie w personel, procesy i technologie, w celu wzmocnienia podstaw, na których opiera się jakość badania.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
<p>a. Inwestycje w zespół przeprowadzający badanie jako procent przychodów wygenerowanych przez zlecenie badania</p>	<p>a. Inwestycje w praktykę audytorską jako procent przychodów firmy</p>

## 18. Wyniki wewnętrznych kontroli jakości w firmie

Ten wskaźnik zawiera informacje o wewnętrznych kontrolach jakości, prowadzonych przez każdą z firm audytorskich.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
<p>a. Wyniki wszelkich wewnętrznych kontroli jakości badań przeprowadzanych dla danego klienta, w tym liczba (jeśli występują) nieprawidłowości o skali zbliżonej do wniosków z Części I PCAOB</p>	<p>a. Procent zleceń badania w spółkach publicznych, podlegających wewnętrznej kontroli jakości w firmie</p> <p>b. Procent takich kontroli, w ramach których wykryto jedną nieprawidłowość w skali wniosków z Części I PCAOB</p> <p>c. Procent kontroli, w ramach których wykryto więcej niż jedną taką nieprawidłowość</p>

### 19. Wyniki kontroli przeprowadzonej przez PCAOB

Ten wskaźnik zawiera informacje o wynikach kontroli przeprowadzonych przez PCAOB, dotyczących zlecenia lub firmy audytorskiej.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
a. Wyniki wszelkich przeprowadzonych przez PCAOB kontroli badań zleconych przez danego klienta, oraz liczba i charakter wszelkich wniosków z zakresu Części I	a. Liczba i procent zleceń badania skontrolowanych przez PCAOB, w których wykryto „nieprawidłowość z zakresu Części I” b. Liczba i procent zleceń badania skontrolowanych przez PCAOB, w których wykryto więcej niż jedną „nieprawidłowość z zakresu Części I” c. Liczba i procent zleceń badania skontrolowanych przez PCAOB, w których w wyniku kontroli konieczna była przekształcanie sprawozdań finansowych d. Liczba, charakter i daty nieprawidłowości w zakresie kontroli jakości (jeśli występują), zawarte w raportach z zakresu Części II PCAOB (oraz daty ich publikacji) oraz informacje o podjętych przez firmę działaniach naprawczych

### 20. Testy kompetencji technicznych

Ten wskaźnik ma na celu ocenę poziomu kompetencji technicznych pracowników firmy wykonujących czynności badania, oraz wyniki działań służących utrzymaniu tego poziomu kompetencji.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
a. Konieczne są dalsze analizy	a. Konieczne są dalsze analizy

### 21. Częstotliwość i skutki przekształcania sprawozdań z powodu błędów

Ten wskaźnik mierzy liczbę sprawozdań finansowych badanych przez daną firmę audytorską, które muszą być ponownie publikowane z powodu błędów.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
a. Liczba i skala sprawozdań finansowych wymagających przekształcenia z powodu błędów, na poziomie zlecenia badania, wyliczane raz do roku.	a. Liczba i procent badanych przez firmę sprawozdań finansowych wymagających przekształcenia z powodu błędów, wyliczane raz do roku, oraz skala koniecznych przekształceń. b. Pięć największych przekształceń w ciągu roku, mierzonych według skali dokonanego przekształcenia.

### 22. Oszustwa lub inne niedozwolone działania w dziedzinie sprawozdawczości finansowej

Ten wskaźnik dotyczy zgłaszania oszustw i innych niedozwolonych działań, zarówno na poziomie zlecenia jak i poziomie firmy audytorskiej.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
a. Konieczne są dalsze analizy	a. Konieczne są dalsze analizy

### 23. Wnioskowanie o jakości badania na podstawie mierników jakości sprawozdawczości finansowej

Ten potencjalny wskaźnik koncentruje się na tym, czy i które mierniki jakości sprawozdawczości finansowej stosowane przez analityków inwestycji, naukowców i regulatorów mogą znaleźć zastosowanie również jako mierniki jakości badania.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
a. Konieczne są dalsze analizy	a. Konieczne są dalsze analizy

#### 24. Terminowe zgłoszenia słabych punktów kontroli wewnętrznej

Ten miernik wskazuje stopień, w jakim firma audytorska terminowo identyfikuje znaczące słabości w systemach kontroli wewnętrznej sprawozdawczości finansowej badanej jednostki.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
a. Tak samo jak na poziomie firmy, ale w odniesieniu do sprawozdań z badania dla klienta zlecającego badanie	a. Procent znalezionych znaczących słabości w systemach kontroli wewnętrznej sprawozdawczości finansowej bez odpowiednich: (i) przekształceń z powodu błędów lub (ii) znanych błędów b. Procent: (i) przekształceń z powodu błędów lub (ii) znanych błędów, w odniesieniu do których w poprzedzającym roku nie wykryto odpowiadającej im znaczącej słabości w systemach kontroli wewnętrznej sprawozdawczości finansowej

#### 25. Terminowe zgłoszenia problemów w zakresie kontynuacji działalności

Ten wskaźnik koncentruje się na terminowości wykorzystania przez biegłego rewidenta w jego opinii klauzuli dotyczącej kontynuacji działalności.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
a. Tak samo jak pkt „a” na poziomie firmy, ale w odniesieniu do sprawozdań z badania dla klienta zlecającego badanie	a. Liczba i procent raportów biegłego rewidenta w przypadku których nie było wzmianki o możliwych problemach z kontynuacją działalności w raporcie z roku poprzedzającego powstanie trudnej sytuacji finansowej badanego klienta, jak np. upadłość, problemy z restrukturyzacją zadłużenia, problemy z wykupem b. W ramach powyższego wskaźnika, pięć największych notowanych spółek, uszeregowanych według kapitalizacji rynkowej

#### 26. Wyniki niezależnych ankiet wśród członków komitetów audytu

Ten wskaźnik mierzy efektywność komunikacji pomiędzy biegłymi rewidentami a komitetami audytu, przy zastosowaniu badania ankietowego.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
Brak	a. Anonimowa, niezależna ankieta wśród członków komitetów audytu, którzy nadzorowali jedno lub więcej zleceń badania wykonywane przez daną firmę, w celu oceny poziomu i jakości komunikacji pomiędzy biegłymi rewidentami a klientami

#### 27. Trendy w zakresie działań egzekucyjnych PCAOB i SEC

Ten wskaźnik mierzy ilość postępowań wszczętych przeciwko firmie audytorskiej przez PCAOB lub SEC w sprawie badania i w sprawach związanych z badaniem sprawozdań finansowych.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
a. Liczba wszczętych postępowań publicznych, SEC lub PCAOB, przeciwko firmie lub jej partnerom w związku z klientem zlecającym badanie, mierzone w okresie poprzedzających pięciu lat	a. Liczba wszczętych postępowań publicznych, SEC lub PCAOB, przeciwko firmie lub jej partnerom w związku z kwestiami badania, mierzone w okresie poprzedzających pięciu lat

## 28. Trendy w zakresie postępowań sądowych z oskarżenia prywatnego

Ten wskaźnik dotyczy postępowań z oskarżenia prywatnego, w które zaangażowana jest firma audytorska.

Poziom zlecenia badania	Poziom firmy
a. Częstotliwość, charakter i wyniki postępowań z oskarżenia prywatnego, dotyczących czynności badania wykonywanych przez firmę na rzecz klienta zlecającego badanie	a. Częstotliwość, charakter i wyniki postępowań z oskarżenia prywatnego, dotyczących praktyki audytorskiej firmy, związanej z badaniem sprawozdań finansowych spółek publicznych

ZASTRZEŻENIE: FEE nie bierze na siebie żadnej odpowiedzialności za zdarzenia związane z użytkowaniem, lub poleganiem na informacjach zawartych w niniejszym dokumencie.





**Federation of European Accountants**

Avenue d'Auderghem 22-28

1040 Brussels

T: +32 (0)2 893 33 60

E: [secretariat@fee.be](mailto:secretariat@fee.be)

[www.fee.be](http://www.fee.be)



@FEE\_brussels



Federation of European Accountants

## KIM JESTEŚMY

Federacja Europejskich Księgowych reprezentuje 50 instytucji zawodowych księgowych i biegłych rewidentów z 37 krajów europejskich, a łączna liczba jej członków to ponad 875 000 zawodowych księgowych, pracujących na różnych stanowiskach. Jako reprezentacja zawodu w Europie, Federacja uwzględnia interes publiczny. FEE zarejestrowana jest w Europejskim Rejestrze Przejrzystości (EU Transparency Register, nr 4713568401-18).