

**SYSTEM WEWNĘTRZNEJ KONTROLI
JAKOŚCI (SWKJ) - WYMOGI WYNIKAJĄCE
ZE ZMIANY USTAWY O BIEGŁYCH
REWIDENTACH**



Warszawa, 18 marca 2020

**KOMISJA DS. STANDARYZACJI USŁUG ŚWIADCZONYCH PRZEZ
BIEGŁYCH REWIDENTÓW**

1. Wprowadzenie

Niniejsze opracowanie powstało z myślą o wsparciu firm audytorskich i biegłych rewidentów w procesie opracowywania i wdrażania SWKJ. W opracowaniu firmy audytorskie i biegli rewidentzi znajdują podsumowanie najważniejszych zmian w zakresie przepisów prawa obowiązujących w odniesieniu do SWKJ od 1 stycznia 2020 r.

Wszystkie informacje, a także treść uchwał i ustaw, o których mowa dalej, dostępne są na stronie internetowej PIBR (www.pibr.org.pl).

2. Jakie nowe wymogi wprowadzono nowelizacją ustawy zmieniającej z 19 lipca 2019 r.?

Firmy audytorskie zobowiązane są do zaprojektowania i wdrożenia SWKJ zgodnie z wymogami **Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych” („MSKJ 1”)**, wydanego przez Międzynarodową Federację Księgowych za pośrednictwem Rady Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych i przyjętego uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów („KRBR”) jako krajowe standardy kontroli jakości (KSKJ)[2].

Wymogi standardu dotyczą świadczenia usług:

- badania i przeglądów sprawozdań finansowych;
- innych usług atestacyjnych;
- usług pokrewnych.

Ustawa o biegłych rewidentach, przed jej nowelizacją, określała wymogi dotyczące SWKJ odnoszące się tylko do badania sprawozdań finansowych.

W tym zakresie nowelizacja ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. wprowadzając zapisy dotyczące obowiązku uwzględnienia w SWKJ usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych wykonywanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu w znacznym zakresie powieliła istniejący już obowiązek wynikający z KSKJ.

Nowymi wymogami są:

- wprowadzenie obowiązku sporządzania dokumentacji SWKJ w języku polskim (art. 50);
- wprowadzenie obowiązku sporządzania dokumentacji oceny rocznej SWKJ i przechowywania jej przez okres co najmniej 5 lat (art. 50); dokumentacja ta ma być w języku polskim;

[1] Opracowanie dotyczy zmian wynikających z ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie **ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw**, ogłoszonej w sierpniu 2019 r. (Dz. U. z 2019 r. poz. 1571) („ustawa zmieniająca”) i ich wpływu na **ustawę z dnia 11 maja 2017 roku o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym** (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1421 z późn. zm.) („ustawa o biegłych rewidentach”).

[2] **Uchwała nr 2040/37a/2018** KRBR z dnia 3 marca 2018 r. w sprawie krajowych standardów kontroli jakości, **KSKJ w brzmieniu MSKJ 1**.

- włączenie usług atestacyjnych innych niż badania sprawozdań finansowych oraz usług pokrewnych wykonywanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu w zakresie regulacji dotyczących nadzoru publicznego oraz rozszerzenie wymogów dotyczących organizacji firmy audytorskiej w odniesieniu do tych usług (rozdział 5 znowelizowanej ustawy);
- wprowadzenie obowiązku sporządzania dokumentacji klienta, w tym dokumentacji badania, w języku polskim, z możliwością sporządzania określonych części akt badania (obejmujących m.in. dokumentację badania) w języku obcym z jednoczesnym obowiązkiem zapewnienia przetłumaczenia na język polski na potrzeby kontroli (art. 67);
- wprowadzenie zapisu mówiącego, o tym że akta zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie oraz akta zleceń usług pokrewnych mogą być sporządzone w języku obcym, jednakże na potrzeby kontroli firma audytorska powinna zapewnić pisemne ich tłumaczenie na język polski (art. 67);
- wprowadzenie obowiązku archiwizacji zleceń atestacyjnych innych niż badanie i usług pokrewnych w terminie do 60 dni po dacie sprawozdania, przechowywania dokumentacji oraz skarg przez 5 lat (art. 67).

Przy okazji przypominamy, że przepisy znowelizowanej ustawy rozszerzyły też zakres przychodów firm audytorskich stanowiących podstawę naliczania opłaty z tytułu nadzoru na wszystkie usługi atestacyjne inne niż badanie oraz usługi pokrewne wykonywane zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu (art. 55).

3. W jakim czasie firmy audytorskie powinny dostosować swój SWKJ do nowych wymogów?

Znowelizowane przepisy ustawy dotyczące SWKJ, o których mowa powyżej, obowiązują od 1 stycznia 2020 roku. Jednakże ustawodawca wprowadził też zapis, że (art. 39 ustawy zmieniającej) – *„firmy audytorskie dostosują organizację wewnętrzną, system wewnętrznej kontroli jakości oraz dokumentację do wymogów określonych w ustawie zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, w terminie do dnia 31 sierpnia 2020 r.”*

Powyższe zapisy mogą budzić wątpliwości co do tego, w jaki sposób należy je interpretować.

W tej kwestii KRBR wystosowała zapytanie do Ministerstwa Finansów, które jest dostępne na stronie internetowej PIBR.[3]

Przedstawiona w pismach do Ministerstwa Finansów interpretacja przepisów dotyczących terminów dostosowania SWKJ do wymogów znowelizowanej ustawy jest następująca:

[3] Więcej na temat wejścia w życie zmienionych postanowień ustawy w odniesieniu do dokumentacji, w tym do dokumentacji z wykonania usług atestacyjnych lub pokrewnych oraz okresu na dostosowanie firm audytorskich (organizacji wewnętrznej, systemu wewnętrznej kontroli jakości oraz dokumentacji) do wymogów znowelizowanej ustawy można przeczytać na stronie internetowej PIBR w aktualności pt. **„Wątpliwości związane z interpretacją ustawy o biegłych rewidentach”**.

System Wewnętrznej Kontroli Jakości (SWKJ) - wymogi wynikające ze zmiany ustawy o biegłych rewidentach

- Zakres dokumentacji, o której mowa w art. 39 ustawy zmieniającej odnosi się do wszelkiej dokumentacji, którą zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach ma obowiązek sporządzać firma audytorska, w tym dokumentacji 'systemowej' jak również dokumentacji klienta; nowy wymóg wchodzi w życie 01.01.2020 r., a czas na dostosowanie jest do 31.08.2020 r.;
- Okres pomiędzy 01.01.2020 r. a 31.08.2020 r. jest okresem przejściowym/dostosowawczym, podczas którego już stosuje się nowe zasady, ale jeszcze nie ma sankcji za brak dostosowania;
- Firma audytorska ma obowiązek sporządzania dokumentacji klienta (w tym akt badania oraz akt zleceń atestacyjnych innych niż badanie i akt zleceń usług pokrewnych) w j. polskim, z pewnymi wyjątkami wskazanymi w art. 67 ust. 4a ustawy o biegłych rewidentach [4], dla usług rozpoczętych po 01.01.2020 r. (bez względu na okres, którego dotyczą usługi). Jeśli dokumentacja dla takich usług, rozpoczętych po 01.01.2020 r., będzie sporządzana w j. obcym, to firma audytorska ma czas na dostosowanie (czyli jej przetłumaczenie) do 31.08.2020 r. Sankcje mogą być nakładane ewentualnie dopiero po 01.09.2020 r., jeśli firma audytorska dla usług rozpoczętych po 01.01.2020 r. nie będzie miała dokumentacji klienta w j. polskim.
W stosunku do dokumentacji klienta (obejmującej także akta badań wykonanych na rzecz klienta) sporządzonej przed 1.01.2020 r. wymóg sporządzania w j. polskim nie obowiązuje, tj. firma audytorska nie ma obowiązku tłumaczenia tej dokumentacji do 31.08.2020 r. w sytuacji gdy jest ona w j. obcym. Obowiązek taki nastąpi dopiero wtedy, gdy dokumentacja taka zostanie wybrana do kontroli przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego („PANA”) a osoby kontrolujące zażądają tłumaczenia.
- Obowiązek zamykania akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie oraz akt zleceń usług pokrewnych w ciągu 60 dni po dniu sporządzenia sprawozdania z wykonania usługi oraz ich przechowywania przez okres 5 lat dotyczy akt zleceń ww. usług, które firma audytorska rozpoczęła wykonywać po 01.01.2020 r. Obowiązek ten nie dotyczy akt zleceń usług, które zostały rozpoczęte przed 1.01.2020 r., bez względu na to czy sprawozdanie z ich wykonania zostało wydane przed czy po 01.01.2020 r.

[4] Patrz art. 67 ust. 4a ustawy o biegłych rewidentach: „Dokumentacja, o której mowa w ust. 3 i 4, jest sporządzana w języku polskim. Dokumentacja, o której mowa w ust. 3 pkt 4a oraz ust. 4 pkt 7, 10 i 13, może być sporządzona w języku obcym, jednakże na potrzeby kontroli firma audytorska zapewnia jej pisemne tłumaczenie na język polski.”

Art. 67 ust. 3 pkt 4a: „akta zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie oraz akta zleceń usług pokrewnych wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta;”

Art. 67 ust. 4 pkt 7, 10, 13:

„7) zapytania o poradę kierowane do ekspertów wraz z otrzymaną poradą i uzasadnienie wyboru określonego rozwiązania zaproponowanego przez ekspertów;

10) dokumentację badania w rozumieniu art. 68 pkt 1;

13) inne istotne dane i dokumenty, które brane były pod uwagę przez kluczowego biegłego rewidenta i firmę audytorską przy sporządzaniu sprawozdania z badania oraz sprawozdania dodatkowego, o którym mowa w art. 11 rozporządzenia nr 537/2014, oraz które wspomagają proces monitorowania przestrzegania przepisów ustawy, a w odpowiednich przypadkach - także przepisów rozporządzenia nr 537/2014, przez firmę audytorską.”

- Firma audytorska ma obowiązek dostosowania swojego systemu wewnętrznej kontroli jakości, o którym mowa w art. 50 ustawy o biegłych rewidentach, do znowelizowanej ustawy w terminie do 31.08.2020 r. Naszym zdaniem oznacza to, że firma audytorska powinna do 31.08.2020 r. zaprojektować i wdrożyć wszelkie zmiany, które są potrzebne dla zapewnienia zgodności systemu z wymogami zmienionej ustawy o biegłych rewidentach, niezależnie od tego, że art. 50 i art. 64 ustawy o biegłych rewidentach w zmienionym brzmieniu, zgodnie z zapisami ustawy zmieniającej, weszły w życie 01.01.2020 r.

Jak podkreślono w materiale opublikowanym na stronie PIBR zaprezentowane w dokumentach stanowisko jest wyłącznie poglądem KRBR. Ministerstwo Finansów przedstawi własną ocenę zagadnień. Nie można też wykluczyć, że PANA, która z dniem 01.01.2020 r. przejęła bezpośredni nadzór nad działalnością firm audytorskich oraz wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta, w tym w zakresie usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych świadczonych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu dokona własnej oceny.

4. Jakie zasady etyki zawodowej obowiązują w odniesieniu do usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych?

Przepisy ustawy o biegłych rewidentach określają wymogi dotyczące etyki, w tym niezależności w odniesieniu do zleceń badania sprawozdań finansowych. Przepis ustawy określony w art. 69 rozszerza wymogi na usługi atestacyjne inne niż badanie i usługi pokrewne w zakresie działania w interesie publicznym i przestrzegania zasad etyki zawodowej, w szczególności w zakresie:

- zachowania uczciwości, obiektywizmu zawodowego, sceptycyzmu i należytej staranności,
- posiadania odpowiednich kompetencji zawodowych,
- przestrzegania tajemnicy zawodowej.

Zgodnie z MSKJ 1, elementem SWKJ są między innymi wymogi dotyczące etyki określone w kodeksie etyki IESBA. W dniu 25 marca 2019 r. KRBR przyjęła **uchwałę nr 3431/52a/2019** która stanowi, że jako zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów wprowadza się „*Międzynarodowy Kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)*” przyjęty przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (ang. skrót „IESBA”), („nowy Kodeks etyki”). Pełna treść nowego Kodeksu etyki stanowi **załącznik nr 1 do uchwały nr 3431/52a/2019**. Regulacje nowego Kodeksu etyki mają zastosowanie do wykonywania czynności podjętych od dnia 1 stycznia 2020 r. [§ 3.1. Uchwały][5].

[5] W „**Alercie specjalnym - Badanie za 2019 rok**”, w części 3.3 „Zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów” znajduje się szczegółowe wyjaśnienie jak należy rozumieć ten zapis i od kiedy mają zastosowanie nowe wymogi.

5. Jakie usługi podlegają regulacjom ustawy o biegłych rewidentach?

Przepisy ustawy o biegłych rewidentach odnoszą się do usług świadczonych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu.

Badanie sprawozdań finansowych jest uregulowane Krajowymi Standardami Badania w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania z grupy od „200” do „800”.

Obowiązujące krajowe standardy usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych obejmują:

Krajowe Standardy Przeglądu

- Krajowy Standard Przeglądu 2400 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Przeglądu 2400 (zmienionego) – „Przeгляд historycznych sprawozdań finansowych”,
- Krajowy Standard Przeglądu 2410 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Przeglądu 2410 – „Przeгляд śródrocznych informacji finansowych przeprowadzony przez niezależnego biegłego rewidenta jednostki”.

Krajowe Standardy Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przeгляд

- Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przeгляд 3000 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionego) – „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych”,
- Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przeгляд 3400 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3400 – „Sprawdzanie prospektywnych informacji finansowych”
- Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przeгляд 3402 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3402 – „Raporty atestacyjne na temat kontroli w organizacji usługowej”,
- Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przeгляд 3410 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3410 – „Usługi atestacyjne dotyczące sprawozdań na temat gazów cieplarnianych”,
- Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przeгляд 3420 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3420 – „Usługi atestacyjne polegające na wydaniu raportu na temat kompilacji informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie”.

Krajowe Standardy Usług Pokrewnych

- Krajowy Standard Usług Pokrewnych 4400 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Pokrewnych 4400 – „Usługi wykonania uzgodnionych procedur dotyczących informacji finansowych”,
- Krajowy Standard Usług Pokrewnych 4410 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Pokrewnych 4410 (zmienionego) – „Usługi kompilacji”,
- Krajowy Standard Usług Pokrewnych 4401 PL – „Uzgodnione procedury wykonywane w związku z transakcjami papierami wartościowymi wymagającymi sporządzenia prospektu”.

W zapytaniach skierowanych przez PIBR do Ministerstwa Finansów, o których mowa wyżej, PIBR wskazuje, że firmy audytorskie mogą wykonywać usługi według standardów innych niż krajowe standardy wykonywania zawodu i wówczas usługi te nie będą podlegały regulacjom ustawowym.

Warto także zapoznać się z pełną treścią ww. pism i argumentacją PIBR, w tym m.in. odnośnie klasyfikacji usług due diligence i sporządzania sprawozdań finansowych.

6. Jakie są wymogi dotyczące elementów SWKJ w odniesieniu do zleceń atestacyjnych innych niż badanie i usług pokrewnych?

Poniżej przedstawione zostały podstawowe wymogi dotyczące elementów SWKJ w odniesieniu do zleceń atestacyjnych innych niż badanie i usług pokrewnych.

Projektując SWKJ należy kierować się tym, że zgodnie z KSKJ (par. 14) firma audytorska przestrzega każdego wymogu zawartego w standardzie, chyba że, ze względu na okoliczności panujące w firmie, wymóg nie ma zastosowania do wykonywanych przez nią zleceń badania i przeglądu sprawozdań finansowych oraz innych zleceń usług atestacyjnych i pokrewnych.

W szczególności w przypadku jednoosobowej działalności i małych firm wiele przepisów nie będzie miało zastosowania. Dotyczy to również zakresu usług.

Poniższa tabela zawiera podsumowanie wymogów KSKJ w odniesieniu do zleceń atestacyjnych innych niż badanie i usług pokrewnych

ELEMENT SYSTEMU KONTROLI WEWNĘTRZNEJ	WYMOGI
<ul style="list-style-type: none">• odpowiednie wymogi etyczne	SWKJ powinien uwzględniać wymogi etyczne określone w ustawie o biegłych rewidentach i kodeksie etyki IFAC odnoszące się do zleceń atestacyjnych innych niż badanie i usług pokrewnych oraz określać formę i treść oświadczeń o niezależności składanych przez biegłego rewidenta, zespół realizujący zlecenie oraz firmy audytorskiej.
<ul style="list-style-type: none">• przyjmowanie zleceń kontynuowanie współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń	<p>Zgodnie z KSKJ „Firma ustala zasady i procedury dotyczące akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem oraz szczególnych zleceń, które są niezbędne do uzyskania wystarczającej pewności, że firma podejmie lub będzie kontynuować współpracę i zlecenia tylko wtedy, gdy:</p> <p>(a) posiada kompetencje niezbędne do przeprowadzenia zlecenia, a także odpowiednie zasoby, w tym czas i środki (zob. par. A18, A23),</p> <p>(b) może przestrzegać odpowiednich wymogów etycznych oraz</p> <p>(c) rozważyła uczciwość klienta i nie posiada informacji, które kazałyby jej sądzić, że klient jest nieuczciwy (zob. par. A19-A20, A23)”. </p> <p>SWKJ powinien określać formę dokumentacji procedur akceptacji klienta i zlecenia w odniesieniu do zleceń atestacyjnych innych niż badanie i usług pokrewnych. Procedury w praktyce będą analogiczne jak przy akceptacji zleceń badania sprawozdań finansowych.</p>

System Wewnętrznej Kontroli Jakości (SWKJ) - wymogi wynikające ze zmiany ustawy o biegłych rewidentach

	<p>Ze względu na zróżnicowany charakter usług atestacyjnych innych niż badanie i usług pokrewnych należy poświęcić odpowiednią uwagę kompetencjom do wykonywania usługi oraz znajomości branży klienta i dostępności ekspertów, gdy jest to wymagane.</p>
<ul style="list-style-type: none">• zasoby ludzkie	<p>Wymogi określone w SWKJ dotyczące usług atestacyjnych innych niż badanie i usług pokrewnych są zasadniczo podobne do tych, które dotyczą usług badania sprawozdań finansowych.</p> <p>Należy zwrócić uwagę, aby zakres szkoleń biegłych rewidentów i innych osób realizujących zlecenia uwzględniał specyfikę tych usług.</p>
<ul style="list-style-type: none">• przeprowadzenie zlecenia	<p>SWKJ obowiązujący w odniesieniu do usług atestacyjnych innych niż badanie i usług pokrewnych powinien spełniać podstawowy wymóg KSKJ w tym zakresie:</p> <p><i>„Firma promuje spójność w zakresie jakości przeprowadzonego zlecenia poprzez swoje zasady i procedury. Czyni to często za pomocą pisemnych lub elektronicznych podręczników, narzędzi komputerowych lub innych form standardowej dokumentacji oraz specyficznych materiałów z wytycznymi dotyczącymi branży lub przedmiotu zlecenia.”</i></p> <p>Dla usług atestacyjnych innych niż badanie i usług pokrewnych wymóg ten zostanie spełniony gdy firma audytorska określi wytyczne odnośnie standardowej dokumentacji spełniającej wymogi standardów mających zastosowanie przy realizacji tych usług.</p> <p>SWKJ w odniesieniu do usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych powinien też określać zasady przeglądu pracy, procedury uzyskiwania konsultacji oraz zasady archiwizacji dokumentacji.</p> <p>Zasady kontroli jakości wykonania zlecenia przed wydaniem rezultatów prac klientom powinny obejmować również zlecenia inne niż badanie i usługi pokrewne.</p>

System Wewnętrznej Kontroli Jakości (SWKJ) - wymogi wynikające ze zmiany ustawy o biegłych rewidentach

- nadzorowanie.

SWKJ powinien uwzględniać nadzorowanie wszystkich procedur działających w firmie w tym dotyczących usług atestacyjnych innych niż badanie i usług pokrewnych.

7. Lista kontrolna - podsumowanie szczegółowych wymogów ustawy o biegłych rewidentach dotyczących SWKJ

W poniższej tabeli przedstawione zostały szczegółowo zmienione wymogi ustawy o biegłych rewidentach dotyczące SWKJ opatrzone komentarzem.

Firmy audytorskie mogą wykorzystać listę do sprawdzenia kompletności SWKJ z nowymi wymogami.

Posługiwanie się tą listą nie może być rozumiane jako spełnienie wszystkich wymogów ustawowych.

WYMÓG USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH	KOMENTARZ	UWAGI
Art. 50 Dokumentacja systemu wewnętrznej kontroli jakości jest sporządzana w języku polskim.	Przepisy nie przewidują zwolnienia z tego obowiązku. Należy zwrócić uwagę na termin dostosowania SWKJ do tego wymogu, który jest omówiony w pkt 3 opracowania.	
Art. 64. ust. 1 pkt 1 d Firma audytorska jest obowiązana ustanowić polityki i procedury zapewniające, aby zlecenie usługi atestacyjnej innej niż badanie lub usługi pokrewnej było przeprowadzane zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu i wymogami ustawowymi.	Firma audytorska wykonuje usługi atestacyjne inne niż badanie oraz usługi pokrewne zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu przyjętymi uchwałami KRBR[6]. Odnośnie klasyfikacji usług patrz pkt. 5 powyżej. Wymogi w zakresie zaprojektowania i wdrożenia systemu kontroli jakości w odniesieniu do usług atestacyjnych innych niż badanie i usług pokrewnych określają KSKJ w brzmieniu MSKJ 1.	

[6] Uchwała nr 3436/52e/2019 KRBR z dnia 8 kwietnia 2019 r. w sprawie krajowych standardów przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowych standardów usług pokrewnych oraz Uchwała nr 3598/54a/2019 KRBR z dnia 17 maja 2019 r. w sprawie krajowego standardu usług pokrewnych 4401 PL z późn. zm.

Treść wszystkich załączników do uchwał jest dostępna na stronie internetowej pod adresem: <https://www.pibr.org.pl/pl/uchwaly-krbr>.

We wszystkich wyżej wymienionych standardach znajdują się odwołania do obowiązujących wymogów etycznych określonych przez **Kodeks etyki** zawodowych księgowych wydany przez IESBA[7].

Firmy audytorskie wykonujące usługi atestacyjne inne niż badania sprawozdań finansowych oraz usługi pokrewne zobowiązane są do zaprojektowania i wdrożenia SWKJ spełniającego wymogi KSKJ w brzmieniu MSKJ 1. Wymogi MSKJ 1 przedstawione są w tabeli powyżej.

Dodatkowe wymogi dotyczące zleceń określone przez ustawę o biegłych rewidentach:

WYMÓG USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH	KOMENTARZ	UWAGI
<p>Art. 64 ust. 1 pkt 2</p> <p>Firma audytorska jest obowiązana ustanowić polityki i procedury przeprowadzania badań, wykonywania przeprowadzania szkoleń, nadzorowania i oceniania działań pracowników oraz tworzenia akt badań, o których mowa w art. 67 ust. 4, oraz akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badania oraz akt zleceń usług pokrewnych.</p> <p>Art. 39 ustawy zmieniającej</p> <p>Firmy audytorskie dostosują organizację wewnętrzną, system wewnętrznej kontroli jakości oraz dokumentację do wymogów określonych w ustawie zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, w terminie do dnia 31 sierpnia 2020 r.,</p>	<p>Obowiązek tworzenia akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie i usług pokrewnych zgodnie z art. 6 ust. 4.</p> <p>Pozostałe wymogi spełnione są poprzez zaprojektowanie i wdrożenie SWKJ.</p>	

[7] Przyjęty w Polsce do stosowania na mocy **uchwały nr 3431/52a/2019 KRBR z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów.**

System Wewnętrznej Kontroli Jakości (SWKJ) - wymogi wynikające ze zmiany ustawy o biegłych rewidentach

Art. 64 ust. 1 pkt 3 a

Firma audytorska jest obowiązana ustanowić rozwiązania organizacyjne zapobiegające zagrożeniom dla niezależności firmy audytorskiej oraz biegłych rewidentów działających w jej imieniu, a także mające na celu wykrywanie zagrożeń, ich eliminowanie lub zarządzanie nimi oraz ich ujawnianie przed przyjęciem lub kontynuowaniem zlecenia badania, usługi atestacyjnej innej niż badanie lub usługi pokrewnej.

Wymóg też jest spełniony poprzez odpowiednie zaprojektowanie procedur akceptacji klienta i usługi w ramach SWKJ.

Art. 64 ust. 1 pkt 3 b

Firma audytorska jest obowiązana ustanowić rozwiązania organizacyjne dotyczące postępowania w przypadku incydentów mogących mieć poważne skutki dla rzetelności czynności podejmowanych przez firmę audytorską lub biegłych rewidentów działających w jej imieniu w zakresie badania, usługi atestacyjnej innej niż badanie lub usługi pokrewnej oraz sposobu dokumentowania takich incydentów.

Firma audytorska powinna rozszerzyć rozwiązania organizacyjne dotyczące tych przypadków w odniesieniu do pełnej gamy usług objętych krajowymi standardami wykonywania zawodu.

Art. 64 ust. 1 pkt 4

Firma audytorska jest obowiązana ustanowić procedury administracyjne i księgowe, mechanizmy wewnętrznej kontroli jakości, procedury oceny ryzyka oraz rozwiązania w zakresie kontroli i zabezpieczeń na potrzeby systemów przetwarzania informacji; mechanizmy wewnętrznej kontroli jakości zapewniają przestrzeganie decyzji i procedur na wszystkich poziomach organizacyjnych firmy audytorskiej lub w odniesieniu do wszystkich osób i podmiotów biorących udział w badaniu, procedury administracyjne i księgowe, mechanizmy wewnętrznej kontroli jakości, procedury oceny ryzyka oraz rozwiązania w zakresie kontroli i zabezpieczeń na potrzeby systemów przetwarzania informacji;

Rozszerzenie wcześniejszego wymogu dotyczącego tylko badania na usługi atestacyjne inne niż badanie oraz usługi pokrewne.

System Wewnętrznej Kontroli Jakości (SWKJ) - wymogi wynikające ze zmiany ustawy o biegłych rewidentach

mechanizmy wewnętrznej kontroli jakości zapewniają przestrzeganie decyzji procedur na wszystkich poziomach organizacyjnych firmy audytorskiej lub w odniesieniu do wszystkich osób i podmiotów biorących udział w badaniu, usłudze atestacyjnej innej niż badanie lub usłudze pokrewnej.

Art. 64 ust. 1 pkt 5

Firma audytorska jest obowiązana ustanowić polityki wynagrodzeń, w tym polityki udziału w zyskach, określające odpowiednie zachęty do osiągnięcia wysokiej jakości badania, usługi atestacyjnej innej niż badanie lub usługi pokrewnej, uwzględniając, że kwota przychodów, które biegły rewident lub firma audytorska uzyskują ze świadczenia na rzecz badanej jednostki usług niebędących badaniem, nie jest brana pod uwagę przy ocenie wyników w zakresie uzyskiwania wysokiej jakości badania oraz nie stanowi elementu wynagrodzenia jakichkolwiek osób biorących udział w badaniu lub mogących na nie wpłynąć.

Rozszerzenie wcześniejszego wymogu dotyczącego tylko badania na usługi atestacyjne inne niż badanie oraz usługi pokrewne.

Art. 65 ust. 1

Firma audytorska dostosowuje swoją organizację wewnętrzną, w tym polityki, procedury, rozwiązania organizacyjne i mechanizmy wewnętrznej kontroli jakości, do wielkości i rodzaju prowadzonej działalności podstawowej, w tym do wielkości i rodzaju jednostek, na rzecz których świadczy usługi atestacyjne lub usługi pokrewne.

Rozszerzenie wcześniejszego wymogu dotyczącego tylko badania na usługi atestacyjne inne niż badanie oraz usługi pokrewne.

WYMÓG USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH	KOMENTARZ	UWAGI
<p>Art. 67 ust. 3</p> <p>Firma audytorska sporządza dokumentację klienta, która zawiera:</p> <p>1) nazwę i adres klienta oraz miejsce prowadzenia działalności;</p> <p>2) rodzaj sprawozdań finansowych klienta podlegających badaniu;</p> <p>3) akta badań wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta;</p> <p>4) listę usług wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta, w tym usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych;</p> <p>4a) akta zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie oraz akta zleceń usług pokrewnych wykonanych lub wykonywanych na rzecz danego klienta;</p> <p>5) całkowite wynagrodzenie za badanie przewidziane umową o badanie, faktyczne wynagrodzenie za badanie otrzymane w każdym roku obrotowym, całkowite wynagrodzenie za poszczególne usługi inne niż badanie przewidziane w umowie o wykonanie danej usługi oraz wynagrodzenie otrzymane z tytułu poszczególnych usług innych niż badanie w każdym roku obrotowym;</p> <p>6) procentowy udział wszystkich wynagrodzeń otrzymanych od danego klienta w danym roku obrotowym w całkowitych przychodach rocznych firmy audytorskiej.</p>	<p>Obowiązek sporządzania dokumentacji klienta w odniesieniu do usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych.</p>	

WYMÓG USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH	KOMENTARZ	UWAGI
<p>Art. 67 ust. 4a</p> <p>Dokumentacja, o której mowa w ust. 3 i 4, jest sporządzana w języku polskim. Dokumentacja, o której mowa w ust. 3 pkt 4a oraz ust. 4 pkt 7, 10 i 13, może być sporządzona w języku obcym, jednakże na potrzeby kontroli firma audytorska zapewnia jej pisemne tłumaczenie na język polski.</p>	<p>Wprowadzenie obowiązku sporządzania dokumentacji klienta, akt badania i dokumentacji badania oraz akt zleceń atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych w języku polskim z możliwością sporządzenia akt zleceń atestacyjnych innych niż badanie, usług pokrewnych oraz wybranych części akt badania (w tym dokumentacji z badania) w języku obcym z obowiązkiem ich przetłumaczenia na potrzeby kontroli.</p>	
<p>Art. 67 ust. 5a</p> <p>Firma audytorska jest obowiązana zamknąć akta zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie oraz akta zleceń usług pokrewnych, nie później niż 60 dni po dniu sporządzenia sprawozdania z wykonania usługi atestacyjnej innej niż badanie lub usługi pokrewnej i przechowywać je przez okres co najmniej 5 lat od dnia ich zamknięcia.</p>	<p>Rozszerzenie wcześniejszego wymogu dotyczącego tylko badania na usługi atestacyjne inne niż badanie oraz usługi pokrewne.</p>	
<p>Art. 69</p> <p>Biegły rewident, przeprowadzając badanie, działa w interesie publicznym i przestrzega zasad etyki zawodowej, w szczególności:</p> <p>1) zachowuje uczciwość, obiektywizm, zawodowy sceptycyzm i należyłą staranność;</p>	<p>Rozszerzenie obowiązku przestrzegania zasad etyki na usługi atestacyjne inne niż badanie oraz usługi pokrewne.</p>	

WYMÓG USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH	KOMENTARZ	UWAGI
<p>2) posiada odpowiednie kompetencje zawodowe;</p> <p>3) przestrzega tajemnicy zawodowej.</p>		
<p>Art. 78</p> <p>Biegły rewident oraz firma audytorska są obowiązani zachować w tajemnicy wszystkie informacje i dokumenty, do których mieli dostęp w trakcie świadczenia usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych.</p> <p>Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie jest ograniczony w czasie.</p>	<p>Rozszerzenie obowiązku zachowania w tajemnicy na usługi atestacyjne inne niż badanie oraz usługi pokrewne.</p>	
<p>Art. 80 ust. 1</p> <p>Wynagrodzenie za przeprowadzenie badania uzyskiwane przez firmę audytorską, biegłych rewidentów oraz podwykonawców działających w ich imieniu i na ich rzecz nie może być:</p> <p>1) uzależnione od żadnych warunków, w tym od wyniku badania;</p> <p>2) kształtowane lub uzależnione od świadczenia na rzecz badanej jednostki lub jednostek z nią powiązanych dodatkowych usług niebędących badaniem przez firmę audytorską lub jakiegokolwiek podmiot powiązany z firmą audytorską lub należący do sieci.</p> <p>2. Wynagrodzenie za przeprowadzenie badania odzwierciedla pracochłonność oraz stopień złożoności prac i wymagane kwalifikacje.</p>	<p>Rozszerzenie obowiązku przestrzegania zasad kształtowania wynagrodzeń na usługi atestacyjne inne niż badanie oraz usługi pokrewne.</p>	

WYMÓG USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH	KOMENTARZ	UWAGI
3. W przypadku świadczenia usług atestacyjnych innych niż badanie lub usług pokrewnych przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio.		

PIBR

Polska Izba Biegłych
Rewidentów



al. Jana Pawła II 80, 00-175 Warszawa
telefon: 22 637 30 81-83, fax: 22 637 30 84
e-mail: biuro@pibr.org.pl
www.pibr.org.pl