

Jadwiga Szafraniec

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

KONTROLA JAKOŚCI W FIRMIE AUDYTORSKIEJ

„Kontrola jakości to zasady i procedury przyjęte przez firmę, zaprojektowane w celu zapewnienia racjonalnej pewności, że firma i jej personel stosują zawodowe standardy, regulacje i wymogi prawne oraz że sprawozdania wydane przez firmę lub partnerów odpowiedzialnych za zlecenie są odpowiednie w danych okolicznościach” (*Międzynarodowe Standardy...* 2005, s. 141).

Podstawowy problem to jak zorganizować system kontroli wewnętrznej, aby osiągnąć założony poziom jakości usług audytorskich. System kontroli jakości to:

- zaprojektowane zasady kontroli jakości,
- procedury przyjęte w celu zapewnienia odpowiedniej jakości.

Zasady i procedury kontroli jakości powinny dotyczyć:

- a) odpowiedzialności kierownictwa firmy,
- b) wymogów etycznych,
- c) przyjmowania zleceń i kontynuowania współpracy ze zleceniodawcami,
- d) zasobów ludzkich,
- e) przebiegu realizacji zadania,
- f) nadzoru.

Zasady i procedury kontroli jakości powinny być udokumentowane w formie pisemnej instrukcji, wskazującej cele, które mają być osiągnięte, oraz środki służące do osiągnięcia tych celów poprzez zaprojektowane procedury w oparciu o określone wcześniej zasady. Jakość usług świadczonych przez firmy audytorskie powinna stanowić kluczowy element ich działalności.

Za system kontroli jakości w firmie audytorskiej odpowiedzialny jest kierownik firmy audytorskiej, który powinien być biegłym rewidentem. Kierownikiem firmy audytorskiej może być także zarząd złożony z biegłych rewidentów. Kierownictwo

firmy audytorskiej musi określić odpowiednie wzorce działania, ukierunkowane na osiągnięcie odpowiedniej jakości. Tak określone wzorce mają wpływ na wewnętrzną kulturę działania w firmie. Wzorce te powinny być jasne i spójne, przekazywane przez kierownictwo w formie częstych informacji oraz działań kierownictwa zgodnych z tymi wzorcami. Wzorce powinny być przekazywane podczas szkoleń personelu, narad kierownictwa i zespołów pracowników, rozmów formalnych i nieformalnych. Powinny one być podstawą procedur oceny biegłych rewidentów (partnerów) i innych pracowników. Zarząd firmy audytorskiej, formułując misję firmy, powinien promować te wzorce jako atut profesjonalnego działania.

Istotny element w zapewnieniu jakości usług audytorskich stanowią wymogi etyczne, które określa *Kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC (Międzynarodowe Standardy...* 2005, s. 31 i dalsze). Kodeks określa następujące pryncypia jako podstawowe cechy biegłego rewidenta:

- a) uczciwość, która oznacza prawość oraz rzetelne postępowanie i prawdomówność,
- b) obiektywizm, rozumiany jako działanie sprawiedliwe i bezstronne, pozwalające się wystrzegać konfliktu interesów oraz wpływu osób trzecich,
- c) kompetencje zawodowe i należyta staranność w wykonywaniu usług, co zobowiązuje biegłego rewidenta do ciągłego doskonalenia swojego warsztatu i wiedzy fachowej z uwzględnieniem najnowszych rozwiązań w zakresie rewizji finansowej, legislacji i merytorycznych rozwiązań rachunkowości,
- d) zachowywanie tajemnicy w zakresie informacji uzyskanych w trakcie wykonywania swoich usług, niewykorzystywanie ich do innych celów, chyba że obowiązek ich ujawnienia wynika z innych przepisów prawnych,
- e) profesjonalną postawę, którą powinien reprezentować biegły rewident, aby jego działania w stosunku do zlecniodawców, stron trzecich, innych profesjonalistów, pracowników, pracodawców oraz innych osób zewnętrznych nie mogły zdyskredytować jego zawodu i podważyć reputacji,
- f) standardy techniczne, co oznacza, że wszystkie swoje usługi biegły rewident powinien wykonywać zgodnie z technicznymi i zawodowymi standardami, które ma obowiązek znać i stosować w praktyce zawodowej; techniczne i zawodowe standardy wykonywania zawodu to Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej, standardy, wytyczne i inne dokumenty ogłaszane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości, regulacje organizacji zawodowych oraz obowiązujące przepisy prawne.

Przyjmowanie zleceń i kontynuowanie współpracy ze zlecniodawcami powinno być oparte na odpowiednich procedurach, właściwych dla każdej usługi atestacyjnej. Jest to bardzo ważne z punktu widzenia niezależności oraz profesjonalnego wykonywania usługi. Firma audytorska, podejmując się usługi atestacyjnej, powinna mieć na względzie niezależność od zlecniodawcy. Niezależność wymaga

spełnienia określonych kryteriów w zakresie powiązań finansowych, pożyczek i gwarancji, relacji gospodarczych ze zleceniodawcą, relacji rodzinnych i osobistych, zatrudnienia personelu firmy w okresie wcześniejszym przez zleceniodawcę atestacji, pełnienia funkcji zarządczych lub nadzorczych przez personel firmy audytorskiej, długotrwałej współpracy powodującej zażyłość personelu, wynagrodzeń za usługę, prezentów i gościnności, różnego rodzaju sporów. Wszystkie te aspekty, gwarantujące niezależność, powinny być brane pod uwagę przy przyjmowaniu i realizacji zleceń.

Zagadnienie niezależności jest czynnikiem bardzo ważnym w procesie realizacji usług atestacyjnych. Firma audytorska i jej pracownicy nie tylko muszą się czuć niezależni, ale ta niezależność musi być postrzegana również przez osoby trzecie, aby nie można jej było podważyć. Wymaga to bieżącego monitoringu zleceniodawców, bieżących informacji uzyskiwanych od personelu firmy audytorskiej, bieżących informacji zewnętrznych – ponieważ niezależność, nie jest stabilna w czasie, może ulegać zmianie na skutek różnych okoliczności, które dopiero miały lub będą miały miejsce. Warunki i kryteria współpracy ze zleceniodawcami muszą być obwarowane procedurami sprawdzającymi niezależność, stosowanymi w sposób ciągły. Powinno to wchodzić w zakres obowiązków kierownictwa firmy audytorskiej, pracowników kierujących wykonywaniem poszczególnych zleceń oraz biegłych rewidentów na bieżąco i ostatecznie weryfikujących wykonane zlecenia. Stąd zarząd firmy audytorskiej powinien określić osobę/osoby, które będą dokonywać oceny potencjalnego lub rzeczywistego klienta w celu przyjęcia zlecenia lub kontynuowania współpracy.

W tym celu powinny istnieć w podmiocie audytorskim procedury przyjmowania nowych i oceny zleceniodawców stałych. Procedury te muszą być bardzo szczegółowe i powinny pozwolić na stworzenie zestawu informacji o klientach, o warunkach ich funkcjonowania, o kierownictwie i zwierzchnikach klientów, o ich sytuacji finansowej, o stosowanych zasadach (polityce) rachunkowości, o zasadach opodatkowania itp. Do oceny tej mogą być stosowane specjalne kwestionariusze, wypełniane przez samego zleceniodawcę i przez poprzedniego biegłego rewidenta, oraz informacje pozyskiwane w rozmowach z potencjalnym klientem.

Dobłą praktyką jest określenie rodzaju zleceń, których firma by nie przyjęła lub które przyjąłaby pod określonymi warunkami. Przy umowach wieloletnich klienci powinni być oceniani pod kątem występowania pewnych zdarzeń w celu ustalenia, czy współpraca z nimi powinna być kontynuowana, czy też nie. Zdarzenia te to np. zmiana zarządu, zmiana właścicieli, zmiana zasad (polityki) rachunkowości, zmiana rodzaju działalności, zła sytuacja finansowa zleceniodawcy, spory sądowe z otoczeniem. Za administrowanie i monitorowanie zasad firmy dotyczących kontynuowania współpracy ze zleceniodawcami oraz za

ocenę potencjalnych zlecniodawców powinny odpowiadać wyznaczone osoby zatrudnione w firmie audytorskiej.

Firma audytorska, chcąc profesjonalnie wykonywać swoje usługi, musi zatrudniać kompetentny personel, wystarczający do wykonywania realizowanych zleceń. Stąd dobór personelu, jego jakość i liczba pracowników zatrudnionych to kolejne wyzwania dla firmy. W doborze personelu należy się kierować wymogami zawodowymi, umiejętnościami i kompetencjami oraz zadaniami, które muszą być zrealizowane, aby wykonać zlecenia w sposób profesjonalny. Stąd konieczność zapewnienia personelu kierowniczego, nadzorującego, weryfikującego oraz wykonawczego. Personel kierowniczy, nadzorczy i weryfikujący powinien posiadać najwyższe kwalifikacje zawodowe. Personel wykonawczy to asystenci, aplikanci, praktykanci, których praca będzie planowana i nadzorowana przez pracowników wyższego szczebla. Istotne dla profesjonalnego wykonania zleceń jest osiąganie coraz wyższych umiejętności technicznych, kompetencji zawodowych, biegłości w wykonywaniu zawodu w procesie ustawicznego szkolenia i samokształcenia. Dlatego w procesie rekrutacji należy stosować procedury, których celem jest pozyskanie dla firmy pracowników najbardziej kompetentnych.

Nadzorowanie rozwoju zawodowego pracowników to zagadnienie, które powinno stanowić wymóg kontynuowania zawodu, i należy je monitorować i uwzględniać przy ocenie i awansach pracowników, stwarzając możliwość podnoszenia kwalifikacji poprzez: szkolenia wewnętrzne i zewnętrzne, dostęp do przepisów prawnych i literatury fachowej, udzielanie konsultacji w sprawach wątpliwych itp.

Realizacja zlecenia wymaga szczegółowego zaplanowania czynności, które należy wykonać, procedur postępowania, doboru personelu do realizacji. Za realizację zlecenia odpowiedzialny jest biegły rewident, do którego kompetencji należy kierowanie, podział zadań, nadzór nad realizacją, identyfikacja ryzyka oraz strategii badania. Biegły rewident/partner odpowiedzialny za realizację zlecenia powinien skompletować zespół wykonawczy o odpowiednim doświadczeniu i umiejętnościach, będący w stanie w określonym czasie wykonać zlecenie, zgodnie ze standardami zawodowymi. Jeżeli realizacja zlecenia wykonywana jest przez pojedynczego biegłego rewidenta lub przez zespół składający się z niewielu osób, to kierujący badaniem powinien uwzględnić konieczność skorzystania z usług innego rzeczoznawcy. Kierowanie badaniem sprawozdania finansowego wymaga:

- rozdziału zadań między członków zespołu,
- oszacowania ryzyka badania,
- ustalenia strategii badania,
- informacji o charakterze działalności gospodarczej jednostki,
- ustalenia procedur postępowania.

Jeżeli wykonywane zlecenie jest realizowane przez zespół biegłych rewidentów, aplikantów lub asystentów, to biegły rewident prowadzący nadzoruje postęp prac zgodnie z czynnościami wykonanymi za pomocą określonych procedur. Rozpatruje także istotne zagadnienia, które pojawiły się w czasie realizacji zlecenia. Podejmuje decyzje dotyczące modyfikacji planu i harmonogramu badania, koryguje strategię badania, udziela konsultacji lub podejmuje decyzję o zasięgnięciu opinii i o konsultacjach innych ekspertów. Nadzór jest prowadzony poprzez przegląd prac wykonanych przez zespół realizujący dane zlecenie. Tego przeglądu mogą dokonywać bardziej doświadczeni członkowie zespołu lub biegły rewident odpowiedzialny za badanie. Przegląd ten ma na celu ocenę:

- a) zastosowanych standardów zawodowych, przepisów prawnych podatkowych, bilansowych i innych regulacji obowiązujących jednostkę gospodarczą,
- b) podstawowych zagadnień, które będą przedmiotem dalszych rozważań,
- c) przeprowadzonych konsultacji, wyciągniętych wniosków i ich udokumentowania,
- d) rodzaju zastosowanych procedur, czasu ich przeprowadzenia oraz zakresu badań,
- e) prawidłowości wnioskowania i jego udokumentowania,
- f) odpowiedzialności i wystarczalności dowodów badania do sporządzania dokumentów finalnych (opinii i raportu),
- g) osiągnięcia założonego celu badania (*Międzynarodowe Standardy...* 2005, s. 275).

Ostatnim elementem zapewniającym odpowiednią jakość wykonywania zleceń jest przegląd kontroli jakości zlecenia. Wymaga on wyznaczenia osoby, która będzie tego dokonywać.

Przegląd kontroli jakości zlecenia można nazwać ostateczną kontrolą jakości w firmie audytorskiej. Przegląd kontroli jakości obejmuje w szczególności: przegląd sprawozdania finansowego zleceniodawcy, przegląd dokumentów finalnych z badania/sprawozdania biegłego rewidenta, przegląd dokumentacji roboczej związanej z osądami i wnioskami wyrażonymi przez zespół lub biegłego rewidenta realizującego zlecenie.

Przegląd kontroli jakości ma także ocenić:

- a) niezależność zespołu realizującego zlecenie i firmy audytorskiej od zleceniodawcy,
- b) rozpoznane podczas realizacji zlecenia rodzaje ryzyka, w tym ryzyko zaistnienia oszustwa,
- c) istotność ogólną i cząstkową oraz jej powiązanie z wyrażonymi osądami,
- d) wnioski sformułowane w wyniku konsultacji,
- e) znaczenie i charakter skorygowanych i nie skorygowanych nieprawidłowości, ujawnionych w toku realizacji zlecenia,
- f) zagadnienia do przekazania organom zarządczym i nadzorczym,
- g) dokumentację roboczą, jej wystarczalność do potwierdzenia osiągniętych wniosków,
- h) odpowiedniość opinii i raportu/sprawozdania biegłego rewidenta (*Międzynarodowe Standardy...* 2005, s. 278).

Kontrola jakości w firmach audytorskich to zagadnienie niezwykle istotne i trudne do realizacji. W dużej firmie audytorskiej organizacja kontroli jakości wymaga opracowania i wdrożenia procedur kontroli, wyznaczenia osób przeprowadzających kontrolę jakości, określenia odpowiedzialności za nadzór nad wykonaniem zleceń. Tak szeroki zakres czynności kontroli jakości wykonywanych zleceń przez firmy audytorskie wymaga wielu osób o wysokich kwalifikacjach zawodowych. Stąd standardy kontroli jakości nie są dostosowane do małych podmiotów audytorskich, w tym jednoosobowych. Próba rozwiązania tego problemu dla małych podmiotów audytorskich jest stworzenie sieci tych podmiotów. To zagadnienie stanowi jednak zupełnie oddzielny problem.

Literatura

Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej, KIBR, SKwP, Warszawa 2005.

QUALITY CONTROL IN AUDIT COMPANIES

Summary

The aim of this article is to formulate the necessity of well organized system of internal control in order to reach the suitable level of audit services quality. What is important, audit services quality should be crucial element of any audit company. Therefore, clear and coherent patterns of auditors' evaluation procedures should be made by the managers. Ethical issues, specified in the International Code of Ethics (IFAC) are also a significant element of audit services quality.