

Marzec 2016

**Krajowa Izba Biegłych Rewidentów
KRAJOWA KOMISJA NADZORU**

**SPRAWOZDANIE ZA ROK 2015
Z WYKONANIA PLANÓW KONTROLI**

Spis treści

1.	Wprowadzenie	3
2.	Przyjęcie strategii działania KKN	4
3.	Organizacja pracy KKN	5
4.	Kluczowe fakty, liczby i wyniki kontroli	6
5.	Kontrole w podmiotach wykonujących czynności rewizji finansowej na rzecz JZP ...	7
6.	Kontrole w pozostałych podmiotach	13
7.	Dokonania roku 2015	15
8.	Planowane działania na 2016 rok	16
Załączniki		17
A)	Zasady i tryb przeprowadzania kontroli przez KKN w podmiotach wykonujących czynności rewizji finansowej na rzecz JZP	17
B)	Dane liczbowe charakteryzujące kontrole	18
C)	Zakres przedmiotowy kontroli	20
D)	Kryteria doboru dokumentacji do kontroli	21
E)	Kryteria wnioskowania do KRD	22
F)	Zaawansowanie zatwierdzania przez KNA raportów z kontroli KKN	23
G)	Spis tabel	24
H)	Słownik stosowanych skrótów	25

1. Wprowadzenie

Niniejsze sprawozdanie przedstawia wykonanie planów kontroli oraz działalność Krajowej Komisji Nadzoru w 2015 roku.

Krajowa Komisja Nadzoru jest niezależnym organem Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, powoływanym przez Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów na czteroletnie kadencje, do wykonywania zadań związanych z nadzorem nad zapewnieniem jakości pracy biegłych rewidentów i firm audytorskich w zakresie wykonywanych czynności rewizji finansowej i przestrzegania prawa.

Sprawozdanie obejmuje najważniejsze ustalenia kontroli przeprowadzonych w 2015 roku oraz wnioski, które zdaniem Komisji mogą być użyteczne dla biegłych rewidentów, firm audytorskich oraz komitetów audytu. Sprawozdanie obrazuje również najważniejsze działania podejmowane przez Komisję dla wypełnienia zadań ustawowych w zakresie systemu zapewnienia jakości.

W czerwcu 2015 roku, po zatwierdzeniu podczas VIII Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów sprawozdania z działalności z zakończonej kadencji Komisji oraz udzieleniu absolutorium jej członkom, zakończyła pracę Komisja w następującym składzie:

Przewodniczący: Andrzej Konopacki,
Zastępca przewodniczącego: Michał Rybus,

Członkowie: Adam Kęsik, Grzegorz Skrzyszewski, Jacek Wegner.

VIII Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów dokonał wyboru osób, które weszły w skład nowej Komisji. W skład obecnej Komisji wchodzi:

Przewodniczący: Antoni Kwasiborski,
Zastępca przewodniczącego: Jacek Wegner,

Członkowie: Władysław Fałowski, Jadwiga Godlewska, Stefan Wójcicki.

2. Przyjęcie strategii działania KKN

Po rozpoczęciu kadencji Krajowa Komisja Nadzoru określiła strategię działania, koncentrując uwagę na następujących zagadnieniach:

- 1) współpraca KKN z innymi organami KIBR oraz z Komisją Nadzoru Audytowego,
- 2) relacje KKN z podmiotami uprawnionymi i biegłymi rewidentami,
- 3) kształtowanie nowoczesnego i efektywnego modelu nadzoru samorządowego, w tym rozwój metod i narzędzi kontrolnych oraz aktualizacja procedur wykonywania kontroli,
- 4) kształtowanie profesjonalnego wizerunku kontrolerów i wizytatorów KKN.

W strategii zostały uwzględnione m.in. kierunki działania Izby wyznaczone uchwałą nr 47 z dnia 26 czerwca 2015 r. VIII Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów w sprawie programu działania Krajowej Izby Biegłych Rewidentów w latach 2015-2019.

W strategii KKN położono nacisk na poprawę jakości świadczonych przez podmioty uprawnione usług, m.in. przez omawianie nieprawidłowości zidentyfikowanych w trakcie kontroli, przy jednoczesnym zachowaniu obiektywizmu ustaleń kontroli i adekwatności środków stosowanych w postępowaniu pokontrolnym. W świetle przyjętych założeń kluczowa stała się kwestia podziału stwierdzonych w toku kontroli nieprawidłowości na istotne (mające znaczenie dla oceny działalności podmiotów

uprawnionych i biegłych rewidentów) oraz nieistotne. Ponadto w strategii uznano za konieczne opracowanie nowych procedur kontroli dokumentacji innych czynności rewizji finansowej, niż badanie rocznych sprawozdań finansowych.

KKN postanowiła też kontynuować różnicowanie procedur kontroli:

- 1) dokumentacji usług wykonanych przez podmiot uprawniony w zależności od:
 - a) wielkości i złożoności jednostki, dla której została wykonana usługa,
 - b) wielkości i struktury właścicielskiej podmiotu uprawnionego,
 - c) przedmiotu kontroli,
- 2) systemu wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego, w zależności od rozmiarów jego działalności, struktury zatrudnienia i struktury właścicielskiej.

Inną inicjatywą dotyczącą przyszłych rozwiązań prawnych jest zamiar wzbogacenia katalogu zaleceń pokontrolnych, np. o możliwość zobowiązywania do odbycia przez biegłego rewidenta szkolenia na określony temat, w ustalonym wymiarze godzin, organizowanego przez wskazaną jednostkę oświatową.

Za jeden ze strategicznych celów w bieżącej kadencji KKN uznała kształtowanie profesjonalnego wizerunku osób przeprowadzających kontrole.

3. Organizacja pracy KKN

Przewodniczący Komisji, zgodnie z Regulaminem działania KKN, wyznaczył członków Komisji do wykonywania jej zadań ustawowych (zarządzenie nr 1/2015 z dnia 17 lipca 2015 r. Przewodniczącego Krajowej Komisji Nadzoru). Zgodnie z tym zarządzeniem zastępcy przewodniczącego i członkom KKN zostały odpowiednio przypisane, w szczególności następujące zadania:

- nadzór nad planowaniem, organizacją i przeprowadzaniem kontroli przez kontrolerów w podmiotach wykonujących czynności rewizji finansowej na rzecz JZP,
- nadzór nad planowaniem kontroli przeprowadzanych przez wizytatorów KKN w podmiotach niewykonujących czynności rewizji finansowej na rzecz JZP, przydział wizytatorów do zespołów kontrolnych, wyznaczanie zespołów kontrolnych do przeprowadzania poszczególnych kontroli, wyznaczanie członków Komisji do weryfikacji dokumentacji kontroli, a w tym poprawności formalno-prawnej protokołów kontroli wraz z załącznikami i przygotowania wniosków z kontroli,
- nadzór nad kontrolami przeprowadzanymi przez wizytatorów, a w tym m.in. analizowanie programów kontroli i przedkładanie ich Komisji do zatwierdzenia, podpisywanie upoważnień do przeprowadzania kontroli i korespondencji w sprawach kontroli, udzielanie konsultacji wizytatorom przeprowadzającym powierzone do nadzoru kontrole, weryfikacja dokumentacji z kontroli, a w tym poprawności formalno-prawnej protokołów kontroli wraz z załącznikami oraz przygotowanie i przedkładanie Komisji wniosków z kontroli,
- nadzór nad organizowaniem i przeprowadzaniem szkolenia kontrolerów i wizytatorów,
- aktualizacja strategii działania KKN, programów kontroli i innych dokumentów, a także procedur kontroli,
- organizowanie i prowadzenie współpracy z zagranicznymi instytucjami i organizacjami.

4. Kluczowe fakty, liczby i wyniki kontroli

Plan kontroli w podmiotach wykonujących usługi na rzecz JZP

Plan kontroli na rok 2015 obejmował 58 podmiotów.

Do końca 2015 roku do KNA przekazano, w obowiązujących terminach, wszystkie raporty z kontroli.

Kontrole w pozostałych podmiotach

W roku 2015 został zamknięty cykl 6-letni kontroli podmiotów podlegających kontroli.

Plan kontroli, podobnie jak w latach poprzednich, wykonano zgodnie z założonym harmonogramem. W ciągu roku przeprowadzono kontrole planowe w 127 podmiotach.

Wyniki kontroli

Informacje na temat realizacji planu kontroli systematycznie przedstawiane są KRBR oraz KNA.

Wyniki kontroli zostały przedstawione w części 5. sekcja *Ważniejsze ustalenia kontroli*. Wśród przyczyn nieprawidłowości są między innymi: niedostatki wiedzy, słabości realizacji zleceń i procedur przeglądów jakości usług oraz przyjmowania i kontynuacji zleceń.

Nowe jakościowo procedury kontroli

Kontrolerzy drugi rok przeprowadzali kontrole wspomagane nowymi procedurami, zorientowanymi na szerokie stosowanie oceny ryzyka oraz całościowe podejście do oceny SKJ w podmiocie. Wizytatorzy w 2015 roku rozpoczęli stosowanie nowych procedur.

Procedury są dostępne na stronie internetowej Izby.

5. Kontrole w podmiotach wykonujących czynności rewizji finansowej na rzecz JZP

Realizacja rocznego planu kontroli

Plan kontroli na rok 2015, podobnie jak w latach poprzednich, został wykonany zgodnie z założonym przez Komisję harmonogramem. Na uwagę zasługuje przekazanie do KNA przed końcem roku, w obowiązujących terminach, wszystkich raportów z kontroli.

Ocena wysiłków Komisji dla realizacji planów kontroli wymaga znajomości wszystkich uwarunkowań i ograniczeń w sposobie wykonywania kontroli.

Tabela 1 Kontrole planowe w latach 2013-2015 w podmiotach wykonujących czynności rewizji finansowej na rzecz JZP

	2015	2014	2013
Liczba kontroli	55	50	84
Liczba kontrolowanych dokumentacji	196	187	274

Do planu kontroli włączono:

- podmioty, dla których 2015 rok był ostatnim rokiem w 3-letnim cyklu,
- podmioty o największym udziale w rynku usług audytorskich zaliczone do tzw. "wielkiej czwórki", zgodnie z przyjętą zasadą, że są one kontrolowane corocznie,
- podmioty wykonujące czynności rewizji finansowej w JZP - zidentyfikowane w wyniku kontroli przeprowadzonych przez wizytatorów,
- podmioty wykonujące czynności rewizji finansowej na rzecz funduszy inwestycyjnych zamkniętych,
- podmiot wskazany w zaleceniu KNA.

Pierwotny plan kontroli obejmował 56 podmiotów, plan po korekcie - 58 podmiotów. Trzy podmioty nie poddały się kontroli. W jednym przypadku o powyższym powiadomiono KRBR, wnosząc o skreśle-

nie podmiotu z listy podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych. W dwóch przypadkach podmiot został skreślony z listy na jego wniosek.

Dane liczbowe dotyczące kontroli przedstawiono w załączniku B. Szczegółowy zakres kontroli przedstawia załącznik C, a kryteria doboru próby dokumentacji rewizyjnej załącznik D.

Zastrzeżenia do protokołów kontroli, dotyczące głównie nieprawidłowości stwierdzonych w dokumentacji rewizyjnej, wniosło 10 podmiotów. W efekcie analizy zastrzeżeń Komisja, we wszystkich przypadkach, podtrzymała zasadność stwierdzenia nieprawidłowości.

W tabeli 2 przedstawiono liczbę zastrzeżeń wniesionych przez podmioty w latach 2014 - 2015 na tle liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości oraz liczbę zastrzeżeń uznanych przez KKN. Zastrzeżenia odnosiły się do wszystkich kategorii nieprawidłowości.

Tabela 2 Liczba zastrzeżeń wniesionych przez podmioty w latach 2014 – 2015 na tle liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości oraz liczba zastrzeżeń uznanych przez KKN

rok kontroli	liczba podmiotów ze stwierdzonymi nieprawidłowościami	liczba podmiotów, wnoszących zastrzeżenia	liczba podmiotów, dla których zastrzeżenia zostały częściowo uznane
2015	26	10	0
2014	38	23	15

Praktyka wystąpień pokontrolnych i kontroli realizacji zaleceń

Komisja kontynuowała niezwłoczne przekazywanie kontrolowanym wystąpień pokontrolnych. Łącznie wystąpienia pokontrolne skierowano do 26 podmiotów (w 2014 r. do 38).

W 2015 roku przeprowadzono 161 kontroli realizacji zaleceń. W 5 przypadkach zalecenia Komisji nie zostały wykonane, co skutkowało skierowaniem wniosków do KRBR o nałożenie na podmiot kary pieniężnej.

Zatwierdzanie raportów z kontroli przez KNA

Zgodnie z przepisami ustawy raporty z kontroli przeprowadzonych w podmiotach wykonujących czynności rewizyjne w JZP podlegają zatwierdzeniu przez KNA. Ponadto KNA ma prawo wnoszenia zaleceń dokonania zmian w treści raportów.

W 2015 roku KNA odmówiła zatwierdzenia jednego raportu z kontroli przeprowadzonej w 2014 roku.

Kontrole pozaplanowe

W roku 2015 wszczęto 4 kontrole pozaplanowe, w tym 2 w wyniku zalecenia KNA. W trzech przypadkach stwierdzono nieprawidłowości. Proces dwóch kontroli został zakończony. W jednej z tych kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości, w drugiej wysłano do podmiotu wystąpienie pokontrolne. Dwie kontrole nadal trwają.

Ważniejsze ustalenia kontroli

Ze względu na nieodłączne ograniczenia właściwe każdemu systemowi kontroli cyklicznej, nie można wykluczyć ryzyka, że niektóre nieprawidłowości pozostały niewyjaśnione. Jednak to kierownictwo pod-

miotu jest odpowiedzialne za ocenę wyników kontroli, analizę przyczyn stwierdzonych nieprawidłowości i podjęcie wszelkich niezbędnych działań dla zapewnienia skuteczności systemu kontroli wewnętrznej.

Efektywność systemów kontroli jakości

Zakres kontroli SKJ obejmuje takie aspekty, jak zaprojektowanie, wdrożenie oraz skuteczność działania. Najczęstsze nieprawidłowości dotyczyły braku zaprojektowania odpowiednich zasad i procedur w poszczególnych elementach SKJ, a także braku zapewnienia przez kierownictwo podmiotu skutecznego działania SKJ.

Analiza nieprawidłowości w podziale na elementy SKJ wykazała, że najczęściej powtarzającą się nieprawidłowością była nieprawidłowość w zakresie realizacji zleceń, w tym w przeglądzie jakości zlecenia. Drugą, wg częstotliwości występowania, była nieprawidłowość w zakresie podejmowania i kontynuacji zleceń. Kolejne elementy SKJ, w których stwierdzono nieprawidłowości to wymogi etyczne oraz zarządzanie kadrami, w tym brak procedur wyznaczania kluczowego biegłego rewidenta i członków zespołu przewidzianych do realizacji zlecenia.

Nieprawidłowości w zakresie SKJ stwierdzono w przypadku 18% podmiotów (w roku 2014 48%) (tab. 3).

Tabela 3 Wyniki kontroli SKJ w latach 2014-2015

Rok kontroli	liczba podmiotów, w których stwierdzono nieprawidłowości	% kontroli w danym roku
2015	10	18%
2014	24	48%

Jakość dokumentacji rewizyjnej

W przypadku 29 podmiotów (w 98 dokumentacjach rewizyjnych) nie stwierdzono nieprawidłowości.

Poniżej zaprezentowano najczęściej występujące nieprawidłowości.

Tabela 4 Najczęściej stwierdzane nieprawidłowości w dokumentacji badania sprawozdań finansowych

zakres dokumentacji rewizyjnej	liczba nieprawidłowości	udział % w nieprawidłowościach ogółem (tj. 115)	udział % w skontrolowanych dokumentacjach ogółem (tj. 196)	liczba podmiotów, w których wystąpiła nieprawidłowość	udział % w skontrolowanych podmiotach ogółem (tj. 55)
Planowanie	26	23%	13%	10	18%
Oświadczenia kierownika jednostki	25	22%	13%	7	13%
Udokumentowanie badania stwierdzeń (ust. 13 KSRF 1)	21	18%	11%	11	20%
Niepoprawność opinii z uwagi na zagrożenie kontynuacji działalności	5	4%	3%	4	7%
Inne wady opinii	14	12%	7%	9	16%
Badanie sprawozdania z działalności jednostki	9	8%	5%	6	11%
Kompletność raportu	3	3%	2%	3	5%
Prawidłowość sprawozdania finansowego	3	3%	2%	3	5%
Badanie transakcji ze stronami powiązanymi	2	2%	1%	2	4%
Data opinii wcześniejsza niż data sprawozdania finansowego	1	1%	1%	1	2%
Badanie zobowiązań warunkowych i roszczeń	1	1%	1%	1	2%
Nadużycia, błędy i naruszenia prawa	1	1%	1%	1	2%
Inne nieprawidłowości	4	2%	2%	4	7%

Liczba stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła ogółem 115 (w roku 2014 stwierdzono 495 nieprawidłowości).

Z powyższego zestawienia wynika, że często stwierdzano brak odpowiednich i wystarczających dowodów potwierdzających badanie stwierdzeń wskazanych w ust. 13 KSRF nr 1 – w 11% dokumentacji rewizyjnych (w roku 2014 – w 32%). Nieprawidłowości stwierdzono również w zakresie planowania - 13% dokumentacji rewizyjnych (w roku 2014 - 28%). Ponadto

powtarzała się nieprawidłowość związana z wadliwością oświadczenia kierownika jednostki w związku z niedostosowaniem jego brzmienia do ust. 29 oraz ust. 82 lit. f) KSRF nr 1.

Istotna liczba nieprawidłowości dotyczyła wadliwości opinii (7% dokumentacji rewizyjnych), w tym:

- wskazania w opinii, że badanie przeprowadzono zgodnie z MSRF w sytuacji, gdy dokumentacja rewizyjna nie potwierdzała zastosowania tych standardów,
- zamieszczenia uzupełniającego objaśnienia, które miało formę ukrytego zastrzeżenia,
- braku zamieszczenia szczególnego objaśnienia, o którym mowa w ust. 70 KSRF nr 1.

Istotną nieprawidłowością opinii z badania była jej wadliwość w związku z oceną zdolności jednostki do kontynuowania działalności (w 3% dokumentacji rewizyjnych).

Kontrola prawidłowości działania podmiotu uprawnionego

Nie stwierdzono nieprawidłowości w 49 podmiotach (w roku 2014 - 30). W pozostałych kontrolach liczba stwierdzonych nieprawidłowości wyniosła łącznie 12 (w roku 2014 - 59). Obszary najczęściej stwierdzanych nieprawidłowości ujęto w tab. 5.

Tabela 5 Obszary nieprawidłowości w zakresie działania podmiotu uprawnionego

zakres kontroli	liczba nieprawidłowości	% podmiotów
Zgodność działalności z ustawą	4	7%
Kompletność i terminowość publikacji sprawozdania z przejrzystości	3	5%
Kompletność i zgodność danych wykazanych na liście podmiotów	2	4%
Posiadanie ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej z tytułu prowadzenia działalności	2	4%

Wnioski do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego wobec kluczowych biegłych rewidentów

W wyniku kontroli przeprowadzonych w 2015 roku, Komisja złożyła w 2015 roku do KRD wnioski o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego wobec 14 kluczowych biegłych rewidentów. W 2016 roku złożono jeszcze 1 wniosek dotyczący kontroli wykonanej w 2015 roku.

Ponadto w roku 2015 skierowano do KRD 15 wniosków, w tym 12 na zalecenie KNA, z kontroli wykonanych w latach wcześniejszych.

Kryteria przyjęte dla formułowania wniosków do KRD o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego wymieniono w załączniku E.

Wnioski do KRBR

Zamiarem Komisji wyrażonym w postanowieniach o sposobie zakończenia kontroli przeprowadzonych w 2015 roku było złożenie 7 wniosków do KRBR o ukaranie podmiotu uprawnionego.

Do końca 2015 roku, w wyniku kontroli przeprowadzonych w 2015 roku, przekazano 3 wnioski (w tym 1 zawiadomienie dotyczące niepoddania się kontroli). W ślad za sukcesywnym zatwierdzaniem przez KNA raportów z kontroli z planu kontroli z lat wcześniejszych, do KRBR w roku 2015 skierowano 8 wniosków, w tym 7 na zalecenie KNA. Dla porównania w 2014 roku Komisja, w wykonaniu dyspozycji KNA, złożyła 31 wniosków o nałożenie kary na podmiot.

6. Kontrole w pozostałych podmiotach

Kontrole planowe

Wykonane w poprzednich latach plany kontroli umożliwiły przyjęcie mniejszej liczby kontroli do planu na rok 2015. W ciągu roku, zgodnie z przyjętym harmonogramem, przeprowadzono kontrole planowe w 127 podmiotach, ze 154 przyjętych do planu. W roku 2015 został zamknięty 6-letni cykl kontrolny.

Tabela 6 Podstawowe dane na temat kontroli przeprowadzonych w latach 2013-2015 w podmiotach niewykonujących czynności rewizji finansowej na rzecz JZP

Pozostałe podmioty	2015	2014	2013
Przeprowadzone kontrole	127	407	340

Forma zakończenia kontroli:

- bez zaleceń - 42 kontroli,
- wystąpienie pokontrolne z zaleceniami – 32 kontrole,
- wystąpienie pokontrolne z zaleceniami i wyznaczenie do kontroli w roku 2016 – 5 kontroli,
- wystąpienie pokontrolne z zaleceniami i wyznaczenie do kontroli w roku 2017 – 12 kontroli,
- wystąpienie pokontrolne z zaleceniami i wyznaczenie do kontroli w roku 2018 – 2 kontrole,
- wystąpienie pokontrolne z zaleceniami i wniosek do KRBR – 6 kontroli,
- wystąpienie pokontrolne z zaleceniami i wniosek do KRBR (po kontroli formalno-prawnej, gdyż podmiot bada JZP) – 1 kontrola,
- wystąpienie pokontrolne z zaleceniami, wnioski do KRBR oraz wyznaczenie do kontroli w roku 2017 - 1 kontrola,
- wystąpienie pokontrolne z zaleceniami, wniosek do KRBR oraz wniosek o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego - 6 kontroli,
- wystąpienie pokontrolne z zaleceniami, wniosek do KRBR, wniosek o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego oraz wyznaczenie do kontroli w 2017 – 9 kontroli,
- wystąpienie pokontrolne z zaleceniami, wniosek do KRBR, wniosek o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego, wyznaczenie do kontroli w 2016 – 1 kontrola,
- wystąpienie pokontrolne z zaleceniami i wniosek do wniosek o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego – 2 kontrole,
- wystąpienie pokontrolne z zaleceniami, wniosek o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego oraz wyznaczenie do kontroli w roku 2017 – 2 kontrole,
- zawiadomienie KRBR – 6 kontroli.

Ustalenia kontroli nie odbiegają od wyników kontroli przedstawionych w części 5. Wybrane dane liczbowe przedstawiono w załączniku B.

Podejście w oparciu o ocenę ryzyka

Do kontroli wybierano dokumentacje badania biorąc pod uwagę ocenę ryzyka. Szczególną uwagę Komisja przykładła do obowiązkowego uwzględniania w kontroli dokumentacji badania sprawozdań finansowych spółek, których akcje są notowane w alternatywnym systemie obrotu. Działania Komisji uwzględniają sygnały otrzymywane od kierownictwa Giełdy Papierów Wartościowych.

Kontrole pozaplanowe

W ciągu 2015 roku przeprowadzono pięć kontroli pozaplanowych.

W następstwie informacji otrzymanych od przedstawicieli Giełdy Papierów Warto-

ściowych, Komisja zdecydowała o przeprowadzeniu trzech kontroli. Jednak w jednym przypadku do kontroli nie doszło z winy podmiotu. KKN podjęła decyzję o zawiadomieniu KRBR o niepoddaniu się kontroli. Drugą kontrolę zakończono wystąpieniem z zaleceniami, wnioskiem o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego, wnioskiem do KRBR oraz zapowiedzią kontroli w roku 2017. Trzecią kontrolę zakończono wystąpieniem z zaleceniami i wnioskiem o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego.

Na wniosek KRD, Komisja przeprowadziła kontrole w dwóch podmiotach. Kontrole zakończono, w jednym przypadku wystąpieniem pokontrolnym z zaleceniami, w drugim nie stwierdzono nieprawidłowości.

7. Dokonania roku 2015

Podstawowym celem KKN była w 2015 r. sprawna realizacja rocznych planów kontroli.

Procedury kontroli oraz wzór protokołu kontroli

Wprowadzone przez KKN nowe procedury wykonywania kontroli, zastosowane w 2014 r. przez kontrolerów do kontroli planowych w podmiotach wykonujących czynności rewizyjne na rzecz JZP, były w 2015 r. wykorzystywane przez wizytatorów do kontroli w pozostałych podmiotach. W 2015 r. po raz pierwszy zastosowano zmodyfikowany (uproszczony) wzór protokołu kontroli planowych.

Procedury wykonywania kontroli oraz wzór protokołu kontroli zostały udostępnione na stronie internetowej KIBR pod adresem http://kibr.org.pl/pl/dokumenty_kkn.

W przekonaniu Komisji udostępnienie procedur pozwala kluczowym biegłym rewidentom oraz podmiotom, nie tylko lepiej przygotować się do kontroli, ale również wpływa na efektywność procesu kontrolnego. Procedury mogą być również pomocne w bieżącej pracy biegłego rewidenta, służąc np. za listę kontrolną w planowaniu czy przebiegu badania. Należy jednak zaznaczyć, że procedury nie stanowią i nie mogą stanowić zamkniętego katalogu zagadnień, które mogą być objęte kontrolą.

Szkolenia i sytuacja kadrowa

W 2015 roku Komisja zorganizowała dwa szkolenia dla wizytatorów i kontrolerów. Pierwsze szkolenie, odbywające się w dniach 11 – 13 maja 2015 r., było

w całości poświęcone procedurom wykonywania kontroli i nowemu wzorowi protokołu kontroli. Szkolenie miało charakter warsztatów wykonywania procedur kontroli. Celem szkolenia było przygotowanie wizytatorów do przeprowadzenia kontroli w roku 2015. Drugie szkolenie, odbywające się w dniach 8 – 9 września 2015 r., poświęcone było m. in. strategii działania opracowanej przez Komisję IV kadencji, kontroli dokumentacji badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, warunkom prawnym wykonywania usług po wprowadzeniu KSRF w brzmieniu MSB, MSUP i MSUA IAASB, kluczowym aspektem kontroli przestrzegania zasad etyki zawodowej w kontekście usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz kategoryzacji ustaleń kontroli.

W dniach 15 – 19 czerwca 2015 r. zostało zorganizowane dla kontrolerów 5 dniowe szkolenie z zakresu badania sprawozdań finansowych instytucji finansowych (banków, zakładów ubezpieczeń i funduszy inwestycyjnych).

Na koniec roku 2015 zespół kontrolerów liczył 9 osób (oprócz kierownika kontrolerów).

Zespół wizytatorów przeprowadzających kontrole w pozostałych podmiotach na podstawie umów zleceń liczył 74 osoby.

Z uwagi na fakt, że z dniem 31 grudnia 2015 r. wygaszały umowy zawarte z wizytatorami, Komisja we wrześniu 2015 r. rozpoczęła rekrutację osób do wykonywania zadań wizytatora. W wyniku rekrutacji wyłoniono 69 wizytatorów, w tym 60 osób, które już wykonywały te zadania i 9 osób nowych.

8. Planowane działania na 2016 rok

W 2016 roku KKN skoncentruje działania na terminowym wykonywaniu harmonogramów kontroli, a ponadto na doskonaleniu sposobów wykonywania zadań, a w szczególności na:

- 1) ulepszaniu procedur kontroli w celu uwzględnienia zasady proporcjonalności stosowania KSRF i MSKJ 1,
- 2) wdrażaniu zasad kwalifikowania do istotnych i nieistotnych nieprawidłowości stwierdzanych w toku kontroli, w celu zapewnienia porównywalności wyników kontroli przeprowadzanych przez różne zespoły kontrolerów i wizytatorów i odpowiedniego stosowania działań pokontrolnych,
- 3) opracowaniu procedur kontroli dokumentacji badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych i przeglądów sprawozdań finansowych,
- 4) udziale w opracowywaniu, we współpracy z Bankiem Światowym przy realizacji *Planu działania*, podręcznika wykonywania przez KKN zadań w zakresie kontroli SKJ w podmiotach uprawnionych (podręcznik ma zawierać m.in. opis zadań KKN na tle warunków prawnych, bazujące na dorobku krajowym i mię-

dzynarodowym wzory dokumentów powstających w związku z kontrolami, procedury kontroli oraz komentarze do wzorów i procedur),

Osiąganie wymienionych celów będzie możliwe dzięki intensywnemu szkoleniu kontrolerów i wizytatorów.

W 2016 roku KKN zamierza też:

- czynnie uczestniczyć w opiniowaniu nowelizacji ustawy, a następnie we wdrażaniu nowych rozwiązań,
- inicjować i pozytywnie odpowiadać na inicjatywy spotkań biegłych rewidentów w Regionalnych Oddziałach KIBR z przedstawicielami KKN,
- kontynuować wykonywanie, wspólnie z Komisją ds. szkoleń KRBR, zadania ustalonego przez VIII Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów, polegającego na rekomendowaniu szkoleń popularyzujących dobre praktyki w wykonywaniu działalności przez podmioty uprawnione i biegłych rewidentów,
- kontynuować harmonijną współpracę z KNA, z innymi organami KIBR, z KNF, z GPW oraz z innymi organami i instytucjami.

Załączniki

A) Zasady i tryb przeprowadzania kontroli przez KKN w podmiotach wykonujących czynności rewizji finansowej na rzecz JZP

Zasady i tryb przeprowadzania kontroli został określony w ustawie oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów z 15 stycznia 2010 r. w sprawie kontroli wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów i działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych (Dz. U. Nr 16, poz. 83).

KKN przeprowadza kontrole planowe według planu kontroli na dany rok, zatwierdzonego przez KNA.

W ciągu 30 dni od daty zakończenia kontroli w siedzibie podmiotu sporządzany jest protokół kontroli. W praktyce protokół wysyłany jest do podmiotu po upływie krótszego czasu.

KKN podejmuje stosowne postanowienia o sposobie zakończenia kontroli: bez zaleceń, z zaleceniami oraz ewentualnymi wnioskami do KRД i/lub KRBR, a następnie wysyła do KNA raport z kontroli, który w przypadku kontroli planowej podlega zatwierdzeniu przez KNA.

KNA może zalecać KKN wprowadzanie zmian do treści raportu z kontroli oraz postanowień KKN kończących kontrolę. Na wniosek KNA w kontrolach mogą uczestniczyć, jako obserwatorzy, z prawem dostępu do wszelkich dokumentów, pracownicy komórki organizacyjnej urzędu obsługującego Ministra Finansów odpowiedzialnej za rachunkowość i rewizję finansową. W 2015 r. KNA nie korzystała z tego uprawnienia.

Po podjęciu przez KKN postanowienia o sposobie zakończenia kontroli, w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, wysyłane jest do podmiotu wystąpienie pokontrolne, do KRД wniosek o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego, zaś złożenie wniosku do KRBR o ukaranie podmiotu następuje po zatwierdzeniu przez KNA raportu z kontroli.

B) Dane liczbowe charakteryzujące kontrole

Podstawowe dane na temat kontroli planowych w latach 2013-2015 w podmiotach badających sprawozdania finansowe JZP przedstawione zostały w tabeli 1.

Dla 45 podmiotów kontrola w roku 2015 była kolejną kontrolą planową po wejściu w życie ustawy. Dla 12 podmiotów, w związku z nawiązaniem przez podmioty współpracy z JZP, kontrola została przeprowadzona po raz pierwszy przez kontrolerów.

Kontrolą objęto łącznie 196 dokumentacji rewizyjnych sporządzonych przez 163 biegłych rewidentów (w 2014 roku odpowiednio: 187 dokumentacji i 149 biegłych rewidentów).

Tabela 7 Dokumentacje rewizyjne objęte kontrolą w latach 2013-2015, wg rodzaju jednostek

Wyszczególnienie	2015	2014	2013
JZP, w tym:	127	142	152
banki	26	35	47
<i>w tym banki spółdzielcze</i>	24	26	41
spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe	6	26	11
fundusze inwestycyjne	3	3	7
domy maklerskie	3	1	3
zakłady ubezpieczeń	6	4	9
OFE, PTE	0	0	0
spółki publiczne	83	73	75
pozostałe jednostki (nie JZP)	69	45	122
Razem	196	187	274

Znaczący udział dokumentacji badania sprawozdań finansowych innych jednostek niż JZP w ogólnej liczbie kontrolowanych dokumentacji rewizyjnych wynika ze świadczenia przez część podmiotów czynności rewizji finansowej na rzecz wyłącznie jednej JZP oraz przyjęcia założenia, że w miarę możliwości próbą obejmowane są czynności rewizji finansowej wykonywane w ciągu ostatnich dwóch lat.

Tabela 8 Podstawowe dane na temat kontroli przeprowadzonych w latach 2013-2015 w podmiotach niewykonujących czynności rewizji finansowej na rzecz JZP

Pozostałe podmioty	2015	2014	2013
Planowane kontrole	154	454	404
Kontrole niewykonane w tym:	27	45	64
– skreślenie podmiotu	9	29	32
– przełożone przez KKN	7	7	17
– odmowa przyjęcia*	4	4	4
– inne	7	7	11
Przeprowadzone kontrole	127	407	340
Liczba wizytatorów	74	80	74

* - w tych przypadkach Komisja skierowała zawiadomienie do KRBR o niepoddaniu się kontroli

KKN przyjęła następujące kryteria wyboru do kontroli pozostałych podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych:

- podmioty z planu kontroli w roku 2014 przełożone decyzją KKN na rok 2015,
- podmioty z planu kontroli w roku 2014 zakończone zapowiedzią ponownej kontroli w 2015 roku,
- wpisane na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych w roku 2010,
- podmioty, które były kontrolowane w roku 2013, jako podmioty badające JZP, a aktualnie nie mają takiego statusu,
- podmioty z innych względów ujęte w planie kontroli.

Łącznie w planie kontroli ujęto 154 podmioty, a ostatecznie skontrolowano 127 podmiotów.

Nie przeprowadzono kontroli w 27 podmiotach wobec:

- skreślenia z listy podmiotów uprawnionych – 9,
- przełożenia kontroli na rok 2016 (np. choroba biegłego rewidenta) – 7,
- informacji o wykonywaniu czynności rewizji finansowej na rzecz JZP – 7,
- niedopuszczenia do przeprowadzenia kontroli – 4 (w tych przypadkach Komisja skierowała zawiadomienie do KRBR o niepoddaniu się kontroli).

C) Zakres przedmiotowy kontroli

Zgodnie z ustawą zakres kontroli planowych obejmuje przestrzeganie przepisów i procedur związanych z wykonywaniem czynności rewizji finansowej przez biegłych rewidentów oraz z działalnością podmiotów uprawnionych, w tym kontrolę:

- a) systemu kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych,
- b) zgodności działalności podmiotu uprawnionego z przepisami prawa,
- c) dokumentacji rewizyjnych z wykonanych czynności rewizji finansowej, w tym zgodności z obowiązującymi standardami rewizji finansowej i wymogami dotyczącymi niezależności,
- d) ilości i jakości wykorzystywanych zasobów kadrowych,
- e) naliczonego wynagrodzenia za czynności rewizji finansowej.

Podczas kontroli weryfikowana jest prawidłowość działalności podmiotu, SKJ w aspekcie za-projektowania, wdrożenia i skutecznego funkcjonowania, jak również próba dokumentacji z wykonanych czynności rewizji finansowej. Próba dokumentacji rewizyjnej jest określana zgodnie z postanowieniem KKN w sprawie wyboru i liczby dokumentacji badań sprawozdań finansowych do weryfikacji podczas kontroli podmiotu uprawnionego.

D) Kryteria doboru dokumentacji do kontroli

Przy wyborze dokumentacji do próby uwzględnia się, czy:

- dokumentacja dotyczy badania sprawozdania finansowego JZP,
- dokumentacja została przygotowana przez kluczowego biegłego rewidenta, który wykonuje znaczącą liczbę czynności rewizji finansowej w imieniu kontrolowanego podmiotu, z dążeniem do tego, aby poddać kontroli dokumentację badania jak największej liczby biegłych rewidentów,
- osoba przeprowadzająca przegląd jakości zlecenia jest powiązana z podmiotem umową o pracę, czy też umową cywilno-prawną, tak by uzyskać potwierdzenie stosowania standardów wewnętrznej kontroli jakości zleceń realizowanych przez pracowników i pozostałych biegłych rewidentów.

Wybór dokumentacji rewizyjnej uwzględnia także wyniki oceny ryzyka, jak np. to, czy klient jest klientem, którego akcje notowane są na rynku New Connect.

W przypadku podmiotów uprawnionych wykonujących czynności rewizji finansowej w JZP, głównym kryterium przy wyborze próby dokumentacji jest to, czy określona czynność rewizji finansowej została wykonana na rzecz JZP. Powyższe kryterium jest wiodące z uwagi na fakt, że ryzyko wydania niewłaściwej opinii i/lub raportu w przypadku wykonywania czynności rewizji finansowej na rzecz JZP, może być brzemienne w skutki dla szerokiego grona interesariuszy. Okres wykonywania czynności rewizji finansowej i ich dokumentowania był ograniczony do ostatnich dwóch lat.

Liczebność próby wynosiła od 1 do 6 dokumentacji badania sprawozdań finansowych (w niektórych przypadkach ulegała ona zwiększeniu w wyniku decyzji KKN).

E) Kryteria wnioskowania do KRD

Każda propozycja wniosku o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego jest indywidualnie rozpatrywana przez KKN.

KKN składa wniosek do KRD o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego przeciwko biegłemu rewidentowi w przypadkach poważnego, niebudzącego wątpliwości naruszenia standardów rewizji finansowej, zasad niezależności lub etyki zawodowej. Do przypadków tych należą w szczególności:

- brak udokumentowania badania stwierdzeń wymienionych w ust. 13 KSRF nr 1,
- nieprawidłowe udokumentowanie planowania badania,
- wadliwość opinii z powodu zamieszczenia uzupełniającego objaśnienia, które ma formę ukrytego zastrzeżenia lub brak zamieszczenia szczególnego objaśnienia, o którym jest mowa w ust. 70 KSRF nr 1,
- wadliwość opinii w związku z oceną zdolności jednostki do kontynuowania działalności,
- wyrażenie opinii o sprawozdaniu finansowym w dacie wcześniejszej niż data sprawozdania finansowego,
- włączenie do dokumentacji rewizyjnej sprawozdania finansowego niepodpisanego przez wszystkich członków kierownika jednostki.

F) Zaawansowanie zatwierdzania przez KNA raportów z kontroli KKN

Tabela 9 Zaawansowanie zatwierdzania raportów wg stanu na 31 grudnia 2015 r.

Status raportów	raporty z kontroli wykonanych w 2015 roku	raporty z kontroli wykonanych w 2014 roku	raporty z kontroli wykonanych w 2013 roku
zatwierdzone bez zmian	1	11	26
zatwierdzone po wprowadzeniu zmian	-	2	51
odmowa zatwierdzenia raportu	-	1	6
niepodlegające zatwierdzeniu	-	-	1*
w toku zatwierdzania	54	36	0
Razem	55	50	84

*Podmiot nie wykonywał czynności rewizji finansowej w JZP.

Wszystkie kontrole przeprowadzane w 2015 r. zostały zakończone i raporty z nich przekazane do KNA przed końcem grudnia 2015 r.

Zmiany w raportach z kontroli, wymagane dla ich zatwierdzenia, dotyczyły głównie uwzględnienia zaleceń KNA odnośnie złożenia lub modyfikacji wniosków do KRD i/lub wniosków do KRBR.

G) Spis tabel

		strona
Tabela 1	Kontrole planowe w latach 2013-2015 w podmiotach wykonujących czynności rewizji finansowej na rzecz JZP	7
Tabela 2	Liczba zastrzeżeń wniesionych przez podmioty w latach 2014 - 2015 na tle liczby kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości oraz liczba zastrzeżeń uznanych przez KKN	8
Tabela 3	Wyniki kontroli SKJ w latach 2014-2015	9
Tabela 4	Najczęściej stwierdzane nieprawidłowości w dokumentacji badania sprawozdań finansowych	10
Tabela 5	Obszary nieprawidłowości w zakresie działania podmiotu uprawnionego	11
Tabela 6	Podstawowe dane na temat kontroli przeprowadzonych w latach 2013-2015 w podmiotach niewykonujących czynności rewizji finansowej na rzecz JZP	13
Tabela 7	Dokumentacje rewizyjne objęte kontrolą w latach 2013-2015, wg rodzaju jednostek	18
Tabela 8	Podstawowe dane na temat kontroli przeprowadzonych w latach 2013-2015 w podmiotach niewykonujących czynności rewizji finansowej na rzecz JZP	19
Tabela 9	Zaawansowanie zatwierdzania raportów wg stanu na 31 grudnia 2015 r.	23

H) Słownik stosowanych skrótów

GPW –	Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie S.A.,
JZP –	jednostka zainteresowania publicznego,
KIBR –	Krajowa Izba Biegłych Rewidentów,
KNA –	Komisja Nadzoru Audytowego,
KKN lub Komisja –	Krajowa Komisja Nadzoru,
KRBR –	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów,
KRD –	Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny,
SKJ –	system kontroli jakości,
KSRF –	krajowe standardy rewizji finansowej,
MSRF –	międzynarodowe standardy rewizji finansowej,
podmiot uprawniony lub podmiot lub firma audytorska –	podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych,
ustawa –	ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (t. j. Dz. U. z 2015 r. poz. 1011 z późn. zm.)