

Uchwała Nr 23/I/2023

Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego

z dnia 11 lipca 2023 r.

w sprawie przedstawienia zastrzeżeń do uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 2732/50a/2023 z dnia 5 maja 2023 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów

§ 1.

Działając na podstawie art. 94m ust. 1 i art. 102 ust. 1 w zw. z art. 30 ust. 2 pkt 3 lit. c ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2023 r. poz. 1015), (dalej: ustawa), Rada Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (dalej: Rada Agencji) przedstawia zastrzeżenia do uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów (dalej: KRBR) nr 2732/50a/2023 z dnia 5 maja 2023 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, (dalej: uchwała) wraz z uzasadnieniem, stanowiące załącznik do uchwały.

§ 2.

Rada Agencji zwraca się do Prezesa Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego o zawiadomienie KRBR o treści niniejszej uchwały poprzez jej doręczenie.

§ 3.

Uchwała podlega publikacji na stronie internetowej Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

§ 4.

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Marcin Obroniecki

Prezes

Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego

*- podpisano kwalifikowanym podpisem
elektronicznym -*

**Zastrzeżenia do uchwały nr 2732/50a/2023 z dnia 5 maja 2023 r. w sprawie zasad etyki
zawodowej biegłych rewidentów**

W wyniku analizy uchwały nr 2732/50a/2023 z dnia 5 maja 2023 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów Rada Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego przedstawia w poniższej tabeli następujące zastrzeżenia.

I. Zastrzeżenie o charakterze ogólnym		
Lp.	Opis	Uzasadnienie
1.	Nieuwzględnienie w treści załącznika nr 1 do uchwały postanowień doprowadzających jego treść do zgodności z przepisami prawa, w tym oczekiwań organu nadzoru publicznego w powyższym zakresie a także spostrzeżeń i wniosków wynikających z kontroli przeprowadzanych przez ten organ	Zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów wprowadzone uchwałą, w zakresie swojej regulacji, powinny uwzględniać przepisy prawa obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej oraz tam, gdzie jest to zasadne nakładać dodatkowe obowiązki wynikające z obserwacji i wniosków płynących z kontroli przeprowadzonych przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego w zakresie stosowania wcześniej ustanowionych zasad etyki i powiązanych z nimi standardów. Oczekiwania co do formy i zakresu zmian dostosowujących standardy i regulacje międzynarodowe do wymogów krajowych przed ich ustanowieniem jako standardy i regulacje krajowe zostały przekazane KRBR w trakcie ustanawiania krajowych standardów kontroli jakości oraz Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego).
II. Zastrzeżenia dotyczące nieuwzględnienia w regulacji przepisów prawa obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej		
Lp.	Opis	Uzasadnienie
2.	Nieuwzględnienie w treści uchwały oraz w załączniku nr 1 do uchwały postanowień wyjaśniających relację między zasadami etyki zawodowej biegłych rewidentów wprowadzonymi uchwałą a regulacjami prawa powszechnie obowiązującego	Uchwała, przez niedostosowanie załącznika nr 1 do uchwały do przepisów prawa obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej, które są często bardziej wymagające może prowadzić do wątpliwości interpretacyjnych i narażać biegłych rewidentów i firmy audytorskie na niepotrzebne ryzyko. W treści uchwały powinny znaleźć się postanowienia jednoznacznie wskazujące jak powinien postąpić biegły rewident lub firma audytorska w sytuacji, w

	w tym samym przedmiocie, w szczególności ustawy oraz rozporządzenia nr 537/2014 ¹	której zastosowanie się do sposobu postępowania opisanego w zasadach etyki zawodowej biegłych rewidentów stać będzie w sprzeczności z przepisami prawa powszechnie obowiązującego lub prowadzić do niewypełnienia obowiązków ustanowionych tymi przepisami.
3.	Nieuwzględnienie w treści załącznika nr 1 do uchwały informacji dotyczących obowiązków przestrzegania zasad etyki zawodowej, zachowania zawodowego sceptycyzmu oraz niezależności zawartych w ustawie	W załączniku nr 1 do uchwały pominięto szczegółowe wymogi dotyczące obowiązków przestrzegania zasad etyki zawodowej, zachowania zawodowego sceptycyzmu oraz niezależności zawarte w art. 69-73 (niezależność) oraz art. 74-80 ustawy. Wymogi ustawowe są bardziej rygorystyczne, dają mniejszą dowolność interpretacji w praktyce oraz nakładają więcej obowiązków niż wynika to z obecnej treści załącznika nr 1 do uchwały.
4.	Niezastrzeżenie, że w żadnej sytuacji i bez względu na to kto jest klientem badania nie jest możliwe świadczenie na rzecz klienta badania usług z zakresu rachunkowości i usług księgowych obejmujących sporządzenie sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię, branie aktywnego udziału w prowadzeniu ksiąg rachunkowych lub sporządzenie informacji finansowych stanowiących podstawę tego sprawozdania finansowego	Zgodnie z par. R601.5 „Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć na rzecz klienta badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego, usług z zakresu rachunkowości i usług księgowych obejmujących sporządzenie sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię, lub sporządzenia informacji finansowych stanowiących podstawę tego sprawozdania finansowego, chyba że: (a) usługi mają rutynowy lub mechaniczny charakter; oraz (b) firma reaguje na wszelkie zagrożenia, które nie są na akceptowalnym poziomie.” Jako przykład usług, które mogą być uważane za rutynowe lub mechaniczne podano w par. 601.5A2 „sporządzanie sprawozdania finansowego na podstawie informacji zawartych w zatwierdzonym przez klienta zestawieniu obrotów i sald oraz sporządzanie powiązanych not na podstawie zatwierdzonych przez klienta zapisów.” Zdaniem Rady Agencji nie jest możliwe rozpoznanie i zastosowanie właściwych zabezpieczeń mogących wyeliminować zagrożenie dla niezależności lub zredukować je do możliwego do zaakceptowania poziomu w sytuacji, kiedy biegły rewident lub firma audytorska sporządza sprawozdanie finansowe, o

¹ rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE

		<p>którym wyrazi opinię, sporządza informacje finansowe stanowiące podstawę tego sprawozdania finansowego lub bierze aktywny udział w prowadzeniu ksiąg rachunkowych. W takiej sytuacji zawsze istnieje zagrożenie wystąpienia autokontroli, które stosownie do art. 69 ust. 6 ustawy wyklucza możliwość przeprowadzenia badania. Wprowadzenie zakazu świadczenia takich usług już w treści załącznika nr 1 jest tym bardziej zasadne, że zgodnie z art. 83 ustawy biegły rewident wyraża opinię nie tylko o badanym sprawozdaniu finansowym, ale również o tym czy zostało ono sporządzone na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg rachunkowych. Dopuszczenie możliwości świadczenia takich usług nawet w wyjątkowych sytuacjach i tylko na rzecz podmiotów innych niż jednostki zainteresowania publicznego podważyłoby wiarygodność procesu badania w oczach użytkowników sprawozdań finansowych.</p>
5.	<p>Nieuwzględnienie w treści załącznika nr 2 do uchwały faktu, że pojęcie „zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód” odnosi się nie tylko do biegłych rewidentów, ale również do firm audytorskich</p>	<p>W treści załącznika nr 2 do uchwały pojęcie „zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód” zostało uznane za tożsame z pojęciem „biegły rewident wykonujący zawód” (art. 3 ust. 1 ustawy) i ogranicza się do osób fizycznych. Tymczasem zgodnie z paragrafem 300.3 znajdującym się w części 3 załącznika nr 1 do uchwały, w którym zdefiniowano wymogi dla zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód jednoznacznie wskazano, że „W niniejszej części definicja pojęcia „zawodowy księgowy” odnosi się do indywidualnych zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód oraz ich firm.”</p>
6.	<p>Niezastrzeżenie, że funkcję kontrolera upoważnionego do przeglądu wykonanej pracy lub zrealizowanych usług może pełnić tylko biegły rewident</p>	<p>W par. 300.8.A4 załącznika nr 1 do uchwały („Odpowiedni kontroler”) wskazano, że „Odpowiedni kontroler to profesjonalista posiadający niezbędną wiedzę, umiejętności, doświadczenie i upoważnienie do przeprowadzenia w obiektywny sposób przeglądu wykonanej pracy lub zrealizowanych usług. Taką osobą może być zawodowy księgowy”. W treści załącznika nr 2 do uchwały pojęcie „zawodowy księgowy” zostało uznane za tożsame z pojęciem „biegły rewident” (art. 4 ust. 1 ustawy). Użycie słowa „może” wskazuje, że mogą być to również inne osoby niż biegli rewidenty. Rada Agencji uważa, że w razie świadczenia usług zastrzeżonych dla biegłych rewidentów i firm audytorskich funkcję kontrolera upoważnionego do</p>

		<p>weryfikacji (w terminologii par. 300.8.A4 załącznika nr 1 do uchwały – przeglądu) wykonanej pracy lub zrealizowanych usług może pełnić tylko biegły rewident. Rada Agencji podtrzymuje wyrażone wcześniej stanowisko, że kontrolerem musi być osoba, która m.in. „posiada uprawnienia do przeprowadzenia obiektywnej oceny znaczących osądów oraz wniosków sformułowanych przez zespół wykonujący zlecenie”. Uprawnienie musi wynikać z normy prawnej i niewątpliwie należy do sfery kompetencji, a więc do sfery bytów konwencyjnych.</p> <p>Pełnienie tej funkcji przez osobę niedysponującą odpowiednimi umiejętnościami i wiedzą, a więc osobę inną niż biegły rewident, może skutkować obniżeniem jakości usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie, a tym samym zagrażać bezpieczeństwu obrotu gospodarczego.</p> <p>W związku z tym niezbędne jest wprowadzenie odpowiednich postanowień w treści załącznika nr 1 do uchwały (dotyczy to przykładowo par. 325.4 oraz 325.5A2).</p>
7.	Niezastrzeżenie, że wymogi dotyczące niezależności nie mogą być modyfikowane, gdy sprawozdanie z badania zawiera ograniczenia dotyczące wykorzystania i rozpowszechniania	<p>W par. 400.9 załącznika nr 1 do uchwały wskazano, że „Sprawozdanie z badania może zawierać ograniczenie dotyczące wykorzystania i rozpowszechniania. Jeżeli zawiera ono takie ograniczenie, a warunki określone w Rozdziale 800 są spełnione, wówczas wymogi dotyczące niezależności w niniejszej Części mogą być zmodyfikowane jak ustalono w Rozdziale 800.”</p> <p>Zdaniem Rady Agencji obowiązujące obecnie przepisy i regulacje nie dopuszczają możliwości różnicowania wymogów dotyczących niezależności w zależności od istnienia lub nie ewentualnych ograniczeń dotyczących wykorzystania i rozpowszechniania sprawozdania z badania.</p>
<p>III. Zastrzeżenia dotyczące nieuwzględnienia w regulacji obowiązków, których celowość ustanowienia wynika z obserwacji i wniosków płynących z kontroli przeprowadzonych przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego w zakresie stosowania zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów</p>		
	Opis	Uzasadnienie
8.	Niewprowadzenie obowiązku rotacji osób pełniących kluczowe funkcje w	<p>W par. 540.5 załącznika nr 1 do uchwały („Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego”) wskazano, że „Z zastrzeżeniem</p>

	<p>odniesieniu do badań sprawozdań finansowych podmiotów innych niż jednostki zainteresowania publicznego</p>	<p>postanowień paragrafów od R540.7 do R540.9, w odniesieniu do badania jednostki zainteresowania publicznego, dana osoba nie może pełnić żadnej z poniższych ról ani połączenia takich ról, przez okres dłuższy niż łącznie siedem kolejnych lat (okres „pełnienia funkcji”): (a) partnera odpowiedzialnego za zlecenie; (b) osoby wyznaczonej jako osoba odpowiedzialna za przeprowadzenie kontroli jakości wykonania zlecenia; lub (c) jakiegokolwiek innej roli kluczowego partnera badania. Po okresie pełnienia funkcji dana osoba odbywa okres „karencji” zgodnie z postanowieniami paragrafów od R540.11 do R540.19.”</p> <p>Wymogów podobnych do wskazanych powyżej nie nałożono na osoby pełniące kluczowe funkcje w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych podmiotów innych niż jednostki zainteresowania publicznego. Rada Agencji podziela pogląd odzwierciedlony w par. 600.15A1 załącznika nr 1 do uchwały, że „Kiedy klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego, interesariusze mają większe oczekiwania co do niezależności firmy” nie oznacza to jednak, że poziom niezależności przy świadczeniu usług atestacyjnych na rzecz innych jednostek może być obniżony. Obserwacje i wnioski płynące z kontroli przeprowadzonych przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego co do stosowania zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów potwierdzają, że wykonywanie długoterminowo tych samych usług przez tę samą osobę stanowi nadmierne zagrożenie dla jej bezstronności, niezależności i sceptycyzmu, a przez to wpływa negatywnie na jakość świadczonych usług i zaufanie do działalności firm audytorskich. Niezbędne jest zatem wprowadzenie takiego samego obowiązku rotacji osób pełniących kluczowe funkcje w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych podmiotów innych niż jednostki zainteresowania publicznego.</p>
9.	<p>Nieuwzględnienie obowiązków wprowadzonych uchwałą nr 38/I/2022 Rady Agencji² związanych z rotacją kontrolera jakości zlecenia w odniesieniu do</p>	<p>Zgodnie z par. 19-1 załącznika nr 2 do uchwały nr 38/I/2022 Rady Agencji z dnia 15 listopada 2022 r. w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego) firma audytorska ustala zasady rotacji kontrolera jakości wykonania zlecenia w odniesieniu do usług</p>

² Uchwała Nr 38/I/2022 Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego z dnia 15 listopada 2022 r. w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego)

	usług podlegających takiej kontroli oraz zastrzeżonych dla biegłych rewidentów i firm audytorskich	podlegających takiej kontroli oraz zastrzeżonych dla biegłych rewidentów i firm audytorskich (bez względu na to czy usługa dotyczy jednostki zainteresowania publicznego czy nie). Obowiązkowa zmiana kontrolera jakości wykonania zlecenia powinna następować po maksymalnie czterech latach pełnienia takiej funkcji na zleceniu, a ewentualna powtórna nominacja dla tej samej osoby mogłaby następować po co najmniej dwóch latach przerwy. Zapisy te nie zostały uwzględnione w treści załącznika 1 do uchwały.
IV. Inne zastrzeżenia		
	Opis	Uzasadnienie
10.	Niejednoznaczne wskazanie w treści uchwały, co było przedmiotem ustanowienia przez KRBR	Zgodnie z par. 2 uchwały „Ustanawia się Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności), jako zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów, o których mowa w art. 30 ust. 2 pkt 3 lit. c ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1302 z późn. zm.), zwane dalej „Zasadami etyki”, wprowadzony przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA), który stanowi załącznik nr 1 do niniejszej Uchwały.” We wspomnianym załączniku znajduje się natomiast „Podręcznik Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)” w którego treści znajdują się również inne elementy niż tylko sam kodeks. Treść uchwały i załącznika powinna zostać tak zmieniona, aby nie budziła wątpliwości co zostało ustanowione jako zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów, o jakich mowa w art. 30 ust. 2 pkt 3 lit. c ustawy.
11.	Nieuwzględnienie w treści załącznika nr 2 do uchwały szeregu definicji i objaśnień oraz niedostosowanie słowniczka znajdującego się na końcu załącznika nr 1 do uchwały do wymogów ustawy	W par. 4 uchwały zawarto słownik definicji „w odniesieniu do wybranych pojęć użytych w Zasadach etyki w kontekście wymogów ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1302 z późn. zm.) oraz rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu

		<p>publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. U. UE. L. z 2014 r. Nr 158, str. 77 z późn. zm.). Słownik definicji stanowi załącznik nr 2 do niniejszej Uchwały.’’ Mimo, że w założeniu chodziło o wybrane definicje zdaniem Rady Agencji we wspomnianym załączniku (oraz bezpośrednio w treści załącznika nr 1 do uchwały) brakuje szeregu definicji i objaśnień, które są niezbędne już w tym dokumencie dla uzyskania zgodności w zakresie swojej regulacji z prawem obowiązującym w Rzeczypospolitej Polskiej oraz uwzględniających dodatkowe obowiązki, których ustanowienie jest celowe w kontekście obserwacji i wniosków płynących z kontroli przeprowadzonych przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego w zakresie stosowania zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów oraz innych powiązanych standardów (część z nich została wspomniana w treści innych zastrzeżeń). Na końcu załącznika nr 1 do uchwały znajduje się jeszcze inny słowniczek, który nie podlegał jakimkolwiek dostosowaniu do przepisów prawa i regulacji obowiązujących biegłych rewidentów i firmy audytorskie. Brak tego dostosowania może prowadzić do nieprawidłowej interpretacji i błędnego stosowania w praktyce wymogów zawartych w zasadach etyki zawodowej biegłych rewidentów. Szczególne wątpliwości budzi brak wyraźnego wskazania, że rolę „odpowiedniego kontrolera”, „kontrolera jakości wykonania zlecenia” oraz „kluczowego partnera odpowiedzialnego za badanie” pełnić może tylko biegły rewident.</p>
12.	Niekompletne przywołanie art. 3 ust. 1 ustawy	<p>W treści załącznika nr 2 do uchwały przywołano art. 3 ust. 1 ustawy z pominięciem sformułowania „ - zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu”. Informacja ta jest kluczowa z punktu widzenia wskazania przez ustawodawcę na czym polega wykonywanie zawodu przez biegłego rewidenta i jej nieuwzględnienie może prowadzić do powstania sporów interpretacyjnych.</p>
13.	Uwzględnienie w wykazie wykorzystywanych skrótów i standardów na końcu załącznika nr 1 do uchwały informacji niezawartych w tym załączniku	<p>W załączniku nr 1 do uchwały na str. 248 znajduje się tabela opisana jako „Wykaz skrótów i standardów zawartych w niniejszym kodeksie Wykaz skrótów”. W jej treści znajduje się odniesienie do dwóch pozycji, których nie ma w treści tego załącznika tzn. „CoCo Chartered Professional Accountants of Canada Criteria of Control” oraz „COSO Committee</p>

		of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission”.
--	--	--