

Uchwała Nr 24/I/2023

Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego

z dnia 11 lipca 2023 r.

w sprawie przedstawienia zastrzeżeń do uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 2806/51a/2023 z dnia 31 maja 2023 r. w sprawie ustanowienia Krajowego Standardu Badania 600 (Zmienionego)

§ 1.

Działając na podstawie art. 94m ust. 1 i art. 102 ust. 1 w zw. z art. 30 ust. 2 pkt 3 lit. a 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 2806/51a/2023 z dnia 31 maja 2023 r. w sprawie ustanowienia Krajowego Standardu Badania 600 (Zmienionego), (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 2806/51a/2023 z dnia 31 maja 2023 r. w sprawie
ustanowienia Krajowego Standardu Badania 600 (Zmienionego)**

W wyniku analizy uchwały nr 2806/51a/2023 z dnia 31 maja 2023 r. w sprawie ustanowienia Krajowego Standardu Badania 600 (Zmienionego) Rada Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego przedstawia w poniższej tabeli następujące zastrzeżenia.

I. Zastrzeżenia dotyczące nieuwzględnienia w regulacji przepisów prawa obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej		
Lp.	Opis	Uzasadnienie
1.	Niezastrzeżenie, że kluczowy biegły rewident nie powołuje się w treści sprawozdania z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego na pracę innych (w tym biegłych rewidentów części grupy lub ekspertów)	<p>Zgodnie z par. 53 załącznika do uchwały „Sprawozdanie audytora o sprawozdaniu finansowym grupy nie odwołuje się do audytora części składowej grupy, chyba że jest to wymagane przez przepisy prawa lub regulację, aby zawrzeć takie odwołanie. Jeżeli takie odwołanie jest wymagane przez przepisy prawa lub regulację, sprawozdanie audytora wskazuje, że odwołanie nie pomniejsza odpowiedzialności partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy lub firmy partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy za opinię z badania grupy. (Zob. par. A157-A158)”.</p> <p>Przepisy prawa obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej nie nakładają obowiązku odwoływania się w sprawozdaniu z badania do wyników pracy innych. W związku z tym niezbędne jest wyraźne wskazanie w treści załącznika do uchwały, że kluczowy biegły rewident nie powołuje się w treści sprawozdania z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego na pracę innych (w tym biegłych rewidentów części grupy lub ekspertów) bo może to zostać niewłaściwie zrozumiane przez użytkowników sprawozdań finansowych, jako zastrzeżenie (jeżeli sformułowano opinię bez zastrzeżeń lub tylko z uzupełniającym objaśnieniem), lub jako informacja o podziale odpowiedzialności (jeżeli dowodem potwierdzającym zasadność zastrzeżenia lub innej modyfikacji opinii jest praca biegłych rewidentów części grupy lub ekspertów).</p>

2.	<p>Niewłaściwe i niezrozumiałe zdefiniowanie osoby w głównym stopniu odpowiedzialnej za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego poprzez sformułowanie dwóch sprzecznych ze sobą i niezgodnych z ustawą definicji tzn. „Audytora grupy” oraz „Partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy”</p>	<p>W par. 14(h) załącznika do uchwały („Definicje”) wskazano, że „Audytor grupy” to „partner odpowiedzialny za zlecenie dla grupy oraz członkowie zespołu wykonującego zlecenie inni niż audytorzy części składowych grupy.” Dalej wskazano, że „Audytor grupy jest odpowiedzialny za: (i) ustalenie ogólnej strategii badania grupy i plan badania grupy, (ii) kierowanie i nadzorowanie audytorów części składowych grupy i dokonywanie przeglądu ich pracy, (iii) ocenę wniosków wyciągniętych z dowodów badania uzyskanych jako podstawa dla sformułowania opinii o sprawozdaniu finansowym grupy.</p> <p>Dla zleceń badania przeprowadzanych zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach, przez audytora grupy należy rozumieć biegłego rewidenta oraz osoby z nim współpracujące, zgodnie z definicją zawartą w KSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragraf 13.(d), inne niż audytorzy części składowych grupy, podczas badania sprawozdania finansowego grupy.”</p> <p>W powyższej definicji zastrzeżenie budzi zwłaszcza fakt, że:</p> <p>(a) „Audytor grupy” nie został zdefiniowany jako „kluczowy biegły rewident” zgodnie z zapisami art. 2 ust. 12 ustawy mającymi zastosowanie do badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej,</p> <p>(b) członkowie zespołu wykonującego zlecenie inni niż audytorzy części składowych grupy oraz osoby współpracujące z kluczowym biegłym rewidentem poprzez włączenie do definicji „audytora grupy” zostali zrównani z kluczowym biegłym rewidentem w zakresie odpowiedzialności za tak kluczowe elementy procesu badania jak ustalenie ogólnej strategii badania grupy i planu badania grupy,</p> <p>(c) podjęto próbę dostosowania tego terminu do zapisów prawa krajowego przez odniesienie do „Międzynarodowych Standardów Badania”.</p> <p>W par. 14(j) załącznika do uchwały („Definicje”) zawarta jest dodatkowa i różniąca się od pojęcia „Audytor grupy” definicja „Partnera odpowiedzialnego za zlecenie dla grupy” z której wynika, że to on a nie „Audytor grupy” jest kluczowym biegłym rewidentem. W dalszej części załącznika do uchwały oba pojęcia są używane</p>
----	---	---

		<p>zamiennie (np. par. 27, 29, 30, 53) a relacja między tymi dwoma pojęciami nie została określona.</p> <p>Takie postanowienia załącznika do uchwały są nie tylko niezgodne z art. 2 ust. 12 ustawy, nie uwzględniają treści art. 81 ustawy, ale również mogą wprowadzać w błąd i powodować problemy z ustaleniem odpowiedzialności za jakość badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych. W związku z tym, konieczne jest dokonanie niezbędnych zmian w treści całego załącznika do uchwały dostosowujących go do ustawy (ze szczególnym uwzględnieniem zapisów art. 2 ust. 12, art. 2 ust. 16 oraz art. 81 ustawy).</p>
3.	<p>Niewłaściwe i niezrozumiałe zdefiniowanie pojęcia „Audytor części składowej grupy”</p>	<p>W par. 14(c) załącznika do uchwały („Definicje”) wskazano, że „Audytor części składowej grupy” to „audytor, który wykonuje prace rewizyjne związane z częścią składową grupy dla celów badania grupy. Audytor części składowej grupy jest częścią zespołu wykonującego zlecenie dla badania grupy. (Zob. par. A21-A23).</p> <p>Dla zleceń badania przeprowadzanych zgodnie z ustawą z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022 r. poz. 1302 z późn. zm.; dalej „ustawa o biegłych rewidentach”), przez audytora części składowej grupy należy rozumieć biegłego rewidenta oraz osoby z nim współpracujące, zgodnie z definicją zawartą w KSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragraf 13.(d), podczas badania sprawozdania finansowego części składowej grupy.”</p> <p>W powyższej definicji zastrzeżenie budzi zwłaszcza fakt, że:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) osoby współpracujące z biegłym rewidentem, które nie muszą mieć kwalifikacji biegłego rewidenta zostały włączone do definicji, (b) podjęto próbę dostosowania tego terminu do zapisów prawa krajowego przez niezrozumiałe odniesienie do „Międzynarodowych Standardów Badania”, (c) nie wyjaśniono relacji między niewystępującym w ustawie pojęciem „Audytor części składowej grupy” a terminem ustawowym „zespół wykonujący badanie”. <p>W związku z powyższym, konieczne jest dokonanie</p>

		odpowiednich zmian w treści całego załącznika do uchwały dostosowujących go do ustawy ze szczególnym uwzględnieniem zapisów dotyczących kluczowego biegłego rewidenta (art. 2 ust. 12 ustawy), zespołu wykonującego badanie (art. 2 ust. 16 ustawy) oraz firmy audytorskiej grupy (art. 81 ustawy).
II. Zastrzeżenia dotyczące nieuwzględnienia w regulacji obowiązków, których celowość ustanowienia wynika obserwacji i wniosków płynących z kontroli przeprowadzonych przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego		
	Opis	Uzasadnienie
4.	Niewprowadzenie obowiązku odpowiedniego stosowania KSB 600 (Zmienionego) do sprawozdań łącznych	<p>W par. 3 załącznika do uchwały („Zakres niniejszego MSB”) wskazano, że „Jak wyjaśniono w KSB 220 (Z), ten MSB (PL), dostosowany tak, jak to konieczne w danych okolicznościach, może także być przydatny podczas badania sprawozdania finansowego innego niż badanie grupy, gdy zespół wykonujący zlecenie obejmuje osoby z innej firmy. Na przykład, niniejszy MSB (PL) może być przydatny, gdy angażuje się taką osobę do obserwacji spisu z natury zapasów, inspekcji rzeczowych aktywów trwałych lub wykonywania procedur badania w centrum usług wspólnych w odległej lokalizacji.”</p> <p>W opisie zakresu stosowania tego standardu pominięto budzące często problemy praktyczne badania podmiotów, w skład których wchodzi jednostki organizacyjne sporządzające samodzielne sprawozdania finansowe i które muszą sporządzać łączne sprawozdanie finansowe (art. 51 ust. 1 ustawy o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, ze zm.)). Niezbędne jest więc wskazanie w załączniku do uchwały, że standard KSB 600 (Zmieniony) powinien być odpowiednio (tzn. tam, gdzie to możliwe wprost a tam, gdzie to niezbędne po odpowiednim dostosowaniu) stosowany do badania podmiotów lub części składowych grupy sporządzających łączne sprawozdania finansowe.</p>
5.	Niezastrzeżenie, że biegły rewident części składowej grupy nie może być kontrolerem jakości badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego ani kontrolerem jakości	W par. 6-8 załącznika do uchwały („Zaangażowanie audytorów części składowych grupy”) opisane zostały wybrane kwestie związane z celem wykorzystania pracy audytorów części składowych grupy oraz wpływem jaki może mieć to na ryzyko przeoczenia. W materiale tym pominięto istotne kwestie związane z wymogami niezależności, które

	badania części składowej grupy	<p>mogą wpływać na ważność badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.</p> <p>W sytuacji, w której biegły rewident części składowej grupy byłby jednocześnie kontrolerem jakości badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego lub kontrolerem jakości badania samej części składowej grupy powstałoby zagrożenie wystąpienia autokontroli, które stosownie do art. 69 ust. 6 ustawy wyklucza możliwość przeprowadzenia badania.</p> <p>W związku z powyższym niezbędne jest wprowadzenie odpowiednich zastrzeżeń w treści załącznika do uchwały.</p>
--	--------------------------------	--