

**Uwagi Krajowej Izby Biegłych Rewidentów do projektu ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (projekt z dnia z dnia 11 kwietnia 2016 r., opublikowany w dniu 14 kwietnia 2016 r.)  
po konferencji uzgodnieniowej, jaka odbyła się w dniu 24 czerwca 2016 r.**

Obecny projekt ustawy	Propozycja zmiany	UZASADNIENIE
<p>Art. 50. 1. Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych jest zobowiązany do ustanowienia:</p> <p>1) polityk i procedur zapewniających by:</p> <p>(...)</p> <p>c) zlecenie ważnych czynności badania w ramach podwykonawstwa nie odbywało się w sposób pogarszający jakość wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych oraz ograniczający możliwość sprawowania przez Komisję Nadzoru Audytowego lub właściwe organy Krajowej Izby Biegłych Rewidentów nadzoru nad przestrzeganiem przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych i biegłych rewidentów działających w jego imieniu;</p> <p>(...)</p> <p>3. Przeprowadzając badanie podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych może, w drodze umowy zawartej w formie pisemnej, powierzyć osobie fizycznej, osobie prawnej lub jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, zwanej dalej „podwykonawcą” wpisanej odpowiednio do rejestru biegłych rewidentów lub na listę podmiotów uprawnionych, wykonanie w jego</p>	<p>Art. 50. 1. Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych jest zobowiązany do ustanowienia:</p> <p>1) polityk i procedur zapewniających by:</p> <p>(...)</p> <p>c) zlecenie ważnych czynności badania w ramach podwykonawstwa nie odbywało się w sposób pogarszający jakość wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych oraz ograniczający możliwość sprawowania przez Komisję Nadzoru Audytowego lub właściwe organy Krajowej Izby Biegłych Rewidentów nadzoru nad przestrzeganiem przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych i biegłych rewidentów działających w jego imieniu;</p> <p>(...)</p> <p>3. Przeprowadzając badanie podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych może, w drodze umowy zawartej w formie pisemnej, powierzyć osobie fizycznej, osobie prawnej lub jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, zwanej dalej „podwykonawcą” wpisanej odpowiednio do rejestru biegłych rewidentów lub na listę podmiotów uprawnionych, wykonanie w jego imieniu i na jego rzecz, czynności</p>	<p>Celem zaproponowanej zmiany jest uniknięcie wprowadzenia niezamierzonych barier w dotychczasowym modelu prowadzenia działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych opartym na współpracy z podwykonawcami, którymi są inne podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych (osoby fizyczne lub osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą).</p> <p>Zaproponowana zmiana uniemożliwi natomiast faktyczne całkowite przekazywanie zlecenia do podwykonawcy, co jest modelem niezgodnym ze standardem kontroli jakości MSKJ1.</p> <p>Nadzór na realizacją zlecenia wymaga zaangażowania własnych zasobów, bezpośredniej aktywności, a także wzięcia pełnej odpowiedzialności wobec jednostki badanej za wykonanie badania.</p> <p>Zobowiązanie do przestrzegania przez podwykonawcę polityk i procedur podmiotu uprawnionego do badania wymaga od tego podmiotu zbudowania odpowiedniego do modelu podwykonawstwa systemu kontroli jakości, aby zapewnić odpowiednią jakość badania.</p>

<p>imieniu i na jego rzecz, niektórych ważnych czynności badania.</p> <p>4. Przedmiotem umowy, o której mowa w ust. 3, nie może być realizacja całego zlecenia badania.</p> <p>5. W przypadku, gdy w ramach badania niektóre jego czynności są realizowane przez podwykonawców w oparciu o umowę, o której mowa w ust. 3 to:</p> <p>1) kodeks etyki zawodowej, przepisy w zakresie niezależności, rotacji kluczowego biegłego rewidenta, czy też rotacji podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych mają zastosowanie do całego zespołu wykonującego badanie, w tym do podwykonawców;</p> <p>2) odpowiedzialność wobec jednostki badanej za całe badanie ponosi podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych zlecający podwykonawstwo.</p> <p>(...)</p>	<p>badania.</p> <p>4. Umowa podwykonawstwa nie zwalnia podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z obowiązku nadzorowania badania.</p> <p>5. W przypadku, gdy czynności badania są realizowane przez podwykonawców w oparciu o umowę, o której mowa w ust. 3 to:</p> <p>1) kodeks etyki zawodowej, przepisy w zakresie niezależności, rotacji kluczowego biegłego rewidenta, czy też rotacji podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych mają zastosowanie do całego zespołu wykonującego badanie, w tym do podwykonawców;</p> <p>2) odpowiedzialność wobec jednostki badanej za przeprowadzenie badania zawsze ponosi podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych zlecający podwykonawstwo;</p> <p>3) podwykonawca zobowiązany jest przestrzegać ustanowionych przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych polityk i procedur przeprowadzania badań ustawowych.</p> <p>(...)</p>	<p>Zaproponowana zmiana przeciwdziałać będzie sytuacjom, kiedy podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych przyjmuje zlecenie z myślą o zarobieniu na prowizji i jest „pustą” strukturą, która pozyskuje zlecenia po to aby „alokować” je na zewnątrz u podwykonawców.</p>
<p>Brak definicji „usługi pokrewne”</p>	<p>Usługi pokrewne – usługi wymagające wiedzy, kompetencji i doświadczenia niezbędnych do wykonania usługi, którą nie jest czynność rewizji finansowej oraz inna usługa atestacyjna niezastrzeżona dla biegłego rewidenta.</p>	<p>Usługa pokrewna została określona w standardach zawodowych księgowych jako usługa nieatestacyjna, której wykonania podejmuje się zawodowy księgowy pod warunkiem, że posiada on wiedzę, kompetencje i doświadczenie niezbędne do właściwego wykonania tej usługi. Ocena ta dokonywana jest w kontekście kodeksu etyki zawodowej IFAC.</p>

		<p>Usługa pokrewna w rozumieniu standardów wykonywania usług pokrewnych IAASB może dotyczyć nieograniczonego katalogu usług nieatestacyjnych: ekspertyz finansowo-księgowych, sporządzenia sprawozdania finansowego, sporządzenia rozliczenia podatkowego, analiz rozwiązań organizacyjnych, w tym doradztwa podatkowego, doradztwa organizacyjnego, wykonania uzgodnionych procedur audytorskich etc.</p>
<p>Art. 37. 1. Podstawowym przedmiotem działalności podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych jest wykonywanie czynności rewizji finansowej. 2. Przedmiotem działalności podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, o którym mowa w art. 36 pkt 1-4, może być również: 1) usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych; 2) doradztwo podatkowe; 3) prowadzenie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego; 4) działalność wydawnicza lub szkoleniowa w zakresie rachunkowości, rewizji finansowej i podatków; 5) wykonywanie ekspertyz lub opinii ekonomiczno-finansowych; 6) świadczenie usług doradztwa lub zarządzania, wymagających posiadania wiedzy z dziedziny rachunkowości lub rewizji finansowej;</p>	<p>Art. 37. 1. Podstawowym przedmiotem działalności podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych jest wykonywanie czynności rewizji finansowej. 2. Przedmiotem działalności podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, o którym mowa w art. 36 pkt 1-4, może być również: 1) usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych; 2) doradztwo podatkowe; 3) prowadzenie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego; 4) działalność wydawnicza lub szkoleniowa w zakresie rachunkowości, rewizji finansowej i podatków; 5) wykonywanie ekspertyz lub opinii ekonomiczno-finansowych; 6) świadczenie usług doradztwa lub zarządzania, wymagających posiadania wiedzy z rachunkowości, rewizji finansowej, prawa podatkowego, organizacji i funkcjonowania przedsiębiorstw;</p>	<p>Z uwagi na swoje przygotowanie kompetencyjne oraz doświadczenie audytorskie, podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych wspierają klientów w przeprowadzaniu zmian organizacyjnych w procesach zarządzania firmą w kontekście skuteczności kontroli wewnętrznych, zgodności procedur z prawem podatkowym, pracy, księgowym i finansowym, modeli budżetowania etc. Podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych wykorzystują swoją wiedzę pomagając przedsiębiorstwom budować strategię, a ich wkład nie ogranicza się do oceny księgowego wpływu.</p> <p>Dotychczas zdefiniowany zakres art.37 rodzi wątpliwości interpretacyjne, czy podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych mogą świadczyć usługi doradcze w zakresie zarządzania (zarządzanie to nie rachunkowość i rewizja finansowa). A przecież proces badania wymaga wiedzy z zakresu zarządzania przedsiębiorstwem, w tym zarządzania ryzykiem, systemów kontroli wewnętrznej, prawa pracy czy</p>

<p>7) świadczenie usług atestacyjnych, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów;  8) świadczenie usług pokrewnych;  9) świadczenie innych usług zastrzeżonych w odrębnych przepisach do wykonywania przez biegłych rewidentów.</p>	<p>7) świadczenie usług atestacyjnych, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów;  8) świadczenie usług pokrewnych;  9) świadczenie innych usług zastrzeżonych w odrębnych przepisach do wykonywania przez biegłych rewidentów.  3. podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych może również prowadzić działalność polegającą na uzyskiwaniu pożytków z posiadanego majątku. Działalność ta nie może być jednak działalnością podstawową.</p>	<p>prawa podatkowego etc.</p> <p>Wprowadzenie ust.3 uzasadnione jest wątpliwościami interpretacyjnymi, czy podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych może w przypadku posiadania własnej nieruchomości wynajmować niewykorzystane powierzchnie biurowe. Podobnie istnieją wątpliwości czy podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych może prowadzić własną działalność lokacyjną. Dopuszczenie takiej możliwości zgodne jest z konstytucyjną zasadą swobody prowadzenia działalności gospodarczej. Uregulowanie tej kwestii powinno nastąpić z uwagi na fakt, że KAŻDE działanie niezgodne ustawą jest karane (patrz art. 79 projektu).</p>
<p>Art. 93 ust. 5 pkt 5 - zakres sprawozdania z badania</p>	<p>Proponujemy, aby z treści sprawozdania z badania wyłączyć stwierdzenia wymienione w art. 93 ust. 5 pkt 5 oraz wskazanie, że stwierdzenia te zawarte powinny być w sprawozdaniu z usługi atestacyjnej wykonanej według odpowiedniego krajowego standardu rewizji finansowej.</p>	<p>Zdaniem KIBR nie jest właściwe zostawienie kwestii art. 93 jako nierozwiązanej (pozostawiając rozbieżność zdań, jak to ma teraz miejsce) ze względu na wagę tego zagadnienia i bardzo spójne i jednoznaczne stanowisko środowiska biegłych rewidentów.</p> <p>Naszym zdaniem pozostawienie wymogu umieszczania w sprawozdaniu stwierdzeń pkt. 5 sprzeczne będzie z możliwymi do wykonania w oparciu o MSB procedurami. Przyjęcie do stosowania w badaniu sprawozdania finansowego MSB ma bowiem swoje daleko idące konsekwencje. Z technicznego punktu widzenia nie jest bowiem możliwe w</p>

		<p> sprawozdaniu z badania zgodnym z MSB wpisanie stwierdzeń nt. współczynnika wypłacalności, prawidłowości ustalenia rezerw techniczno-ubezpieczeniowych. Przyczyną tego jest fakt, że MSB nie zawierają w sobie ŻADNYCH procedur, których wykonanie miałyby zakończyć się umieszczeniem w sprawozdaniu postulowanych stwierdzeń. MSB są niestety standardami bardzo rygorystycznymi i nie pozwalają umieszczać w sprawozdaniu z badania stwierdzeń, które nie są wynikiem wykonania zasad i procedur zawartych w MSB.</p> <p> Aby stwierdzenia postulowane mogły być zakomunikowane interesariuszom, należy wykonać dodatkowe procedury. A te zawarte są w innym międzynarodowym standardzie - MSUA 3000.</p> <p> W przypadku niezgodności stwierdzenia pkt. 5 ze stanem faktycznym, podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych będzie miał podstawy do uniknięcia odpowiedzialności, ponieważ regulator nakazuje raportować takie stwierdzenia, których przetestowanie nie jest możliwe zgodnie z MSB.</p> <p> Podkreślamy, że kształt sprawozdania z badania wynika zarówno z wymogów przepisów unijnych, jak z wymogów MSB.</p> <p> Zaznaczamy, iż dotychczas stwierdzenia proponowane przez KNF zgodnie z KSRF zawarte były nie w opinii, <u>a w raporcie uzupełniającym</u>. Stwierdzenia te są istotne dla regulatora i dla jednostki, a nie dotyczą szerokiego kręgu</p>
--	--	---

		<p>odbiorców sprawozdania z badania, dlatego też powinny być uznane za wnioski z innego typu zlecenia. Należy również zaznaczyć, iż istniejący obecnie wymóg umieszczenia określonych stwierdzeń w raporcie uzupełniającym opinię z badania nie jest równoważny z wymogiem zaproponowanym w projekcie ustawy, a obecny zakres procedur wykonywanych obecnie w celu zamieszczenia stwierdzenia w raporcie jest znacznie mniejszy od tego, który musiałby być wykonany, aby zamieścić stwierdzenie w sprawozdaniu z badania.</p> <p>Dodatkowo, zwracamy uwagę, iż zgodnie ze znowelizowanym MSB 701, biegły rewident będzie miał obowiązek przedstawienia w sprawozdaniu z badania informacji o obszarach największego znaczenia i największego ryzyka. Będzie zobowiązany opisać tego typu zagadnienia, a więc istotne i wrażliwe obszary badania.</p>
Art. 6 ust. 6 - okres przechowywania dokumentacji z odbycia obowiązkowego szkolenia zawodowego	Skrócenie okresu przechowywania z 6 lat w projekcie do 3 lat.	Jeszcze raz prosimy o uwzględnienie postulatu, gdyż okres 3-letni w odniesieniu do tego typu dokumentacji uważamy za wystarczający.
Art. 56 ust. 4 i 5 - przedawnienie	Proponujemy pozostawienie aktualnie obowiązującego okresu przedawnienia przewinienia wynoszącego 3 lata (ust. 5) oraz odniesienie do karalności przewinienia z upływem 5 lat od jego popełnienia.	Uważamy, że terminy kontroli nie powinny być powiązane z przedawnieniem przewinienia lub okresem jego karalności. Kontrole nie są jedynym źródłem wykrywania nieprawidłowości, a dodatkowo w praktyce kontrole dotyczą ostatniego roku.
Art. 72 - zatarcie	Proponujemy wprowadzenie skalowalności zatarcia: 1 rok w przypadku kary pieniężnej, inne kary 3 lata.	Takie rozwiązanie jest już samo w sobie odstraszające. Przedłużanie okresu zatarcia nie wniesie żadnych dodatkowych restrykcji, a

		jedynie może spowodować natychmiastową rezygnację z wykonywania zawodu.
Art. 84 ust. 1	Proponujemy usunięcie restrykcji dotyczącej możliwości świadczenia usług na rzecz nie-JZP.	Restrykcje te nie są uzasadnione przepisami unijnymi. Ograniczenie uderza w małe i średnie polskie przedsiębiorstwa, będzie wpływać na ich konkurencyjność i ograniczy ich innowacyjność.
Przepisy przejściowe		Ze względu na wagę przepisów przejściowych dla organizacji podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz jednostek zainteresowania publicznego, zwracamy się z uprzejmą prośbą o przekazanie projektowanych przepisów przejściowych w jak najszybszym terminie, tak abyśmy mogli odnieść się do nich w terminie co najmniej 14-dniowym. Przepisy te nie były przedmiotem naszych uwag ze względu na brak ostatecznego projektu w tym zakresie.