

UZASADNIENIE
ponownych konsultacji projektu uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w sprawie
ustanowienia Krajowego Standardu Badania 600 (Zmienionego)
zawierającej przepisy regulacyjne

I. Przyczyny wprowadzenia regulacji

Przepisy ustawy z dnia 22 grudnia 2015 r. o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 334) wprowadziły obowiązek zapewnienia proporcjonalności, uzasadnionego i niedyskryminującego charakteru przepisów regulacyjnych¹. W tym celu podmiot opracowujący projekt przepisu regulacyjnego przeprowadza ocenę projektowanych przepisów, którą przedstawia się w uzasadnieniu do projektu aktu normatywnego, oraz przeprowadza ich konsultację.

Projekt uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w sprawie ustanowienia Krajowego Standardu Badania 600 (Zmienionego) (dalej „uchwała”) stanowi wykonanie ustawowego obowiązku nałożonego na Polską Izbę Biegłych Rewidentów zawartego w art. 25 ust. 1 pkt 2) ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1015 – dalej „ustawa o biegłych rewidentach”). Zgodnie z tym przepisem, do zadań Polskiej Izby Biegłych Rewidentów należy w szczególności ustanawianie krajowych standardów wykonywania zawodu.

Krajowe standardy wykonywania zawodu ustanawiane przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów są przyjmowane w brzmieniu międzynarodowych standardów opracowywanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB) działającą w strukturze Międzynarodowej Federacji Księgowych (International Federation of Accountants – IFAC), z uwzględnieniem zapisów dostosowujących ich treść do zgodności z przepisami polskiego i unijnego prawa. IFAC jest globalną organizacją zawodowych księgowych, zrzeszającą 180 organizacji członkowskich i stowarzyszonych w 135 jurysdykcjach, reprezentujących ponad 3 miliony zawodowych księgowych. Członkowie IFAC są zobowiązani – na podstawie Oświadczeń dotyczących Obowiązków Członkowskich (ang. Statements of Membership Obligations – SMOs) – stosować się do wydawanych wymogów dotyczących międzynarodowych standardów i innych dokumentów wydawanych przez IAASB. Celem IAASB jest służba w interesie publicznym poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów badania, innych usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych, a także ułatwienie procesu harmonizacji międzynarodowych i krajowych standardów badania i usług atestacyjnych, a w konsekwencji

¹ przepis regulacyjny – przepisy prawa polskiego określające formalne kwalifikacje niezbędne do wykonywania zawodów regulowanych lub wymagania kwalifikacyjne, od spełnienia których jest uzależnione podejmowanie lub wykonywanie działalności regulowanych, oraz, o ile jest to wymagane, warunki wykonywania zawodów regulowanych, a także podejmowania lub wykonywania działalności regulowanych.

polepszenie jakości i spójności praktyk na całym świecie oraz wzmocnienie zaufania publicznego do zawodu biegłego rewidenta i świadczonych przez biegłych rewidentów usług.

II. Ocena zgodności projektowanych przepisów regulacyjnych z zasadami proporcjonalności, uzasadnionego i niedyskryminującego charakteru.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów przeprowadziła w sposób obiektywny i niezależny ocenę zgodności projektowanych przepisów z zasadami proporcjonalności, uzasadnionego i niedyskryminującego charakteru.

Uchwała będąca przedmiotem konsultacji publicznych, która ustanawia Krajowy Standard Badania 600 (Zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 600 (zmienionego) – „Szczególne rozważania – Badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)”, obejmuje swoim zakresem szczególne kwestie, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych grupy (badanie grupy), m.in. do badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych. Krajowy standard badania ustanawiany uchwałą zawiera nowe i zmienione wymogi oraz materiały objaśniające, które mają na celu lepsze dostosowanie jego treści do niedawno wprowadzonych oraz zmienionych standardów, takich jak Krajowy Standard Kontroli Jakości 1 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 1 – „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych”, Krajowy Standard Badania 220 (Zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 220 (zmienionego) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego” i Krajowy Standard Badania 315 (Zmieniony w 2022 r.) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia”, a w konsekwencji uspojnienie całego systemu krajowych standardów kontroli jakości oraz krajowych standardów wykonywania zawodu. Zmiany wprowadzone do Krajowego Standardu Badania 600 (Zmienionego) prowadzić mają do proaktywnego zarządzania jakością na poziomie zlecenia oraz na poziomie części składowych grupy, zapewnienia przydatności treści standardu do różnego rodzaju okoliczności oraz zmieniającego się otoczenia, wzmocnienia potrzeby poprawy komunikacji i współdziałania podczas audytu oraz wspierania zawodowego sceptycyzmu i niezależności biegłego rewidenta. Nowe i zmienione wymogi dotyczą odpowiedzialności biegłego rewidenta związanej z zawodowym sceptycyzmem, ale także planowania i przeprowadzania badania sprawozdania finansowego grupy, dwukierunkowej komunikacji między audytorem grupy, a audytorami części składowych grupy oraz dokumentacji. Krajowy Standard Badania 600 (Zmieniony) wyjaśnia również, w jaki sposób wymogi zawarte w Krajowym Standardzie Badania 220 (Zmienionym) mają zastosowanie do zarządzania i osiągania jakości badania podczas badania grupy, w tym wystarczających i odpowiednich zasobów do wykonania zlecenia oraz kierowania i nadzoru zespołu wykonującego zlecenie oraz oceny jego pracy. Ponadto Krajowy Standard Badania 600 (Zmieniony) ustanawiany uchwałą będącą przedmiotem

konsultacji wyjaśnia różne rodzaje ograniczeń, które mogą zaistnieć, takie jak ograniczenia w dostępie do ludzi i informacji (np. dostęp do kierownictwa części składowej grupy, osób sprawujących nadzór nad częścią składową grupy, audytorów części składowej grupy) oraz zawiera również wskazówki dotyczące sposobów przewyciężenia takich ograniczeń. Dodatkowo postanowienia będące przedmiotem projektowanej regulacji zawierają udoskonalone wymagania dotyczące dokumentacji i materiały objaśniające, aby podkreślić powiązanie z wymogami zawartymi w Krajowym Standardzie Badania 230 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 230 – „Dokumentacja badania” oraz wymogami dotyczącymi dokumentacji zawartymi w innych odpowiednich krajowych standardach badania. Zmieniony standard wyjaśnia również, co biegły rewident grupy może potrzebować udokumentować w różnych sytuacjach, w tym w przypadku ograniczeń w dostępie do dokumentacji badania audytora części składowej grupy. W ocenie Krajowej Rady Biegłych Rewidentów brak ustanowienia Krajowego Standardu Badania 600 (Zmienionego) będącego przedmiotem projektowanej regulacji powodować będzie rzeczywiste niespójności w obowiązujących już krajowych standardach kontroli jakości oraz krajowych standardach wykonywania zawodu, do których stosowania biegli rewidenty są zobowiązani ustawowo, o czym stanowi art. 8 pkt 3 ustawy o biegłych rewidentach. Zatem brak ustanowienia uchwały w brzmieniu podlegającym konsultacjom stanowić będzie ryzyko dla możliwości wywiązania się biegłych rewidentów z ich obowiązków ustawowych, w tym dotyczących działania w interesie publicznym. Wobec powyższego dotychczasowa regulacja krajowego standardu badania, bez wprowadzenia zmiany wynikających z projektowanej uchwały, będzie niewystarczająca i niespójna. Projektowana regulacja ma na celu utrzymanie wysokich standardów świadczenia usług przez biegłych rewidentów oraz zapewnienie ochrony grup kapitałowych, których skonsolidowane sprawozdania finansowe podlegają badaniu, ale również ochronie ich odbiorców. W ocenie Krajowej Rady Biegłych Rewidentów projektowane przepisy są odpowiednie dla osiągnięcia założonego celu i nie wykraczają poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów stwierdza również, że podjęcie uchwały w przedstawionym do konsultacji brzmieniu jest uzasadnione celami służącymi interesowi publicznemu, do których należy zmiana krajowego standardu badania, o którym mowa w załączniku do uchwały. Zapewnienie zgodnego funkcjonowania całego systemu krajowych standardów wykonywania zawodu oraz krajowych standardów kontroli jakości obowiązujących biegłych rewidentów i firmy audytorskie, a w związku z tym zabezpieczenie spójnego wykonywania zobowiązań dotyczących jakości na poziomie firm audytorskich przez biegłych rewidentów leży również w interesie publicznym. Celem interesu publicznego, który ma zostać osiągnięty w wyniku ustanowienia projektowanej regulacji jest zapewnienie wystandaryzowanych usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie, nie tylko na poziomie krajowym, ale również na poziomie międzynarodowym, dzięki ustanawianiu standardów opracowywanych przez instytucje międzynarodowe. Wymogi dotyczące

badan sprawozdan finansowych grup, wpisują się w całość świadczonych przez biegłych rewidentów usług, a ich prawidłowość wykonywania jest kluczowa dla utrzymania zaufania do usług oraz zawodu biegłego rewidenta.

Ponadto projektowane przepisy, w ocenie Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, nie zawierają regulacji bezpośrednio albo pośrednio dyskryminującej ze względu na przynależność państwową lub miejsce zamieszkania. Zmiany w krajowych standardach wykonywania zawodu wprowadzane na mocy uchwały skierowane są i obowiązywać będą wszystkich biegłych rewidentów wpisanych do rejestru, bez znaczenia na podstawie wpisu, przynależność państwową, miejsce zamieszkania czy też miejsce świadczenia usług, do których zastosowanie będzie mieć projektowana regulacja. Oznacza to, że biegły rewident z innego kraju członkowskiego Unii Europejskiej, który uzyskał prawo do wykonywania zawodu na terenie Polski będzie mieć takie same prawa jak i obowiązki wynikające z ustanawianej regulacji. Z powyższego należy wyprowadzić wniosek, że projektowane przepisy regulacyjne są niedyskryminujące.

III. Podsumowanie konsultacji publicznych przeprowadzonych w dniach 11 – 25 maja 2023 r.

W dniach 11 – 25 maja 2023 r. zostały przeprowadzone konsultacje publiczne projektu pierwszej uchwały KRBR.²

W trakcie konsultacji publicznych, przeprowadzonych zgodnie z Zasadami procedowania uchwał zawierających przepisy regulacyjne, które stanowią załącznik do uchwały Nr 2613/47a/2023 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 30 stycznia 2023 r. w sprawie zasad procedowania uchwał zawierających przepisy regulacyjne (z późn. zm.³), zwanych dalej „Zasadami procedowania”, nie wpłynęły uwagi.

IV. Zmiana projektowanych przepisów regulacyjnych.

Uchwałą, wobec której Krajowa Rada Biegłych Rewidentów dokonała oceny zgodności, zgodnie z pkt II powyżej, oraz której brzmienie zostało poddane konsultacjom publicznym, nie weszła w życie z uwagi na brak jej zatwierdzenia przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego w trybie określonym w art. 102 ustawy o biegłych rewidentach. Rada Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego przedstawiła zastrzeżenia wraz z uzasadnieniem do projektu uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów.⁴

² Więcej na temat tych konsultacji publicznych można przeczytać w aktualności pt. „[Konsultacje publiczne – KSB 600 \(Z\)](#)”.

³ Uchwała Nr 2613/47a/2023 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 30 stycznia 2023 r. w sprawie zasad procedowania uchwał zawierających przepisy regulacyjne, zmieniona uchwałą Nr 58/3a/2023 z dnia 29 sierpnia 2023 r. Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w przedmiocie zmiany uchwały w sprawie zasad procedowania uchwał zawierających przepisy regulacyjne (zmiana dotyczyła m.in. możliwości skrócenia terminu na zgłaszanie uwag w ramach konsultacji).

⁴ Z zastrzeżeniami Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego można zapoznać się tutaj [link do uchwały Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego](#).

Stosownie do procedury określonej w art. 102 ustawy o biegłych rewidentach, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów, po analizie przedstawionych zastrzeżeń wraz z uzasadnieniem, zdecydowała o uwzględnieniu zastrzeżeń oraz wprowadzeniu stosownych zmian w załączniku do uchwały.

Wobec powyższego należy uznać, że projektowane przepisy regulacyjne po zmianach są niedyskryminacyjne, odpowiednie dla osiągnięcia założonego celu i nie wykraczają poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tego celu.

V. Przesłanki skrócenia terminu konsultacji projektowanej regulacji zawierającej przepisy regulacyjne.

Procedura przyjmowania przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów uchwał podlegających zatwierdzeniu przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, w tym między innymi uchwały w sprawie krajowych standardów wykonywania zawodu, została przez ustawodawcę określona w art. 102 ustawy o biegłych rewidentach. Zgodnie ze wskazanym przepisem, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów jest zobowiązana do podjęcia określonych czynności w terminie 30 dni, a w szczególnie uzasadnionych przypadkach w terminie 60 dni od dnia doręczenia zastrzeżeń Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

Z uwagi na obowiązek dochowania przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów terminów określonych w art. 102 ustawy o biegłych rewidentach, a także na charakter proponowanych zmian przedstawionych przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego w postaci zastrzeżeń do projektowanej regulacji oraz ilość i wagę wprowadzonych zmian w załączniku do uchwały, w ocenie Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, przeprowadzenie konsultacji w określonym w § 5 ust. 3 Zasad procedowania terminie nie musi mieć zastosowania. Zmiany uwzględnione w projektowanej regulacji polegają na przedstawieniu już obowiązujących biegłych rewidentów regulacji. Powyższe przemawia za zasadnością skorzystania z możliwości przewidzianej w § 5 ust. 3a Zasad procedowania, tj. skrócenia terminu na zgłaszanie uwag w ramach konsultacji do 2 dni.