



Polska Izba Biegłych
Rewidentów

CENTRUM
EDUKACJI
PIBR



ALERT SPECJALNY

BADANIE ZA 2024 ROK

KOMISJA DS. STANDARYZACJI USŁUG
ŚWIADCZONYCH PRZEZ BIEGŁYCH REWIDENTÓW

Spis treści

1. Wprowadzenie | 3
2. Podstawowe przepisy prawa dotyczące badania za 2024 rok | 4
3. Regulacje obowiązujące do badania za 2024 rok | 18
4. Szczególne zagadnienia | 46
5. Sprawozdawczość biegłego rewidenta z badania za 2024 rok | 72
6. Interpretacje MF dotyczące przepisów prawa | 81
7. Wsparcie dla biegłych rewidentów oraz firm audytorskich w badaniu | 83
8. Praktyczne wskazówki IFAC, IAASB oraz IESBA | 96
9. Komunikaty i opracowania PANA | 97
10. Co przed nami w perspektywie 2025 r. i kolejnych lat? | 99
11. Załączniki | 110

Załącznik nr 1 – Wykaz standardów obowiązujących podczas badania rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2024 r. lub później | 111

1. WPROWADZENIE

Szanowni Państwo,

Alert jest kontynuacją cyklu „Alertów specjalnych”, powstających z myślą o wsparciu biegłych rewidentów i firm audytorskich w procesie badania sprawozdań finansowych. Opracowanie zawiera podsumowanie najważniejszych zmian i nowości w zakresie standardów oraz przepisów prawa i dotyczy badania sprawozdań finansowych sporządzonych **na dzień 31 grudnia 2024 r.**

Dla poprawy przejrzystości Alertu oraz zmniejszenia jego obszerności, w tym wydaniu raczej odwołujemy się do zasobów informacyjnych, gdzie dany temat jest szerzej opisany (np. przykładowe sprawozdanie z badania lub przykładowe oświadczenie kierownika jednostki) zamiast szczegółowego przedstawiania każdego z poruszonych zagadnień. Ponadto to wydanie pomija informacje, które były szerzej opisane w poprzednich Alertach specjalnych.

Wszystkie informacje, a także treść uchwał i ustaw, o których mowa dalej, są dostępne na stronie internetowej PIBR (www.pibr.org.pl).

Życzymy Państwu przyjemnej lektury.

W razie pytań zapraszamy do kontaktu z Biurem PIBR.

Podziękowanie

Opracowanie materiałów wspierających do ustanowionych nowych lub zmienionych standardów, jak również przygotowanie różnego rodzaju wskazówek często jest poprzedzone zebraniem Państwa opinii (opinii biegłych rewidentów i firm audytorskich) oraz informacji na temat Waszych doświadczeń. W ten sposób uczestniczycie Państwo w tworzeniu dobrych praktyk audytowych oraz przyczyniacie się do tworzenia opracowań, z których korzysta większość środowiska biegłych rewidentów.

Za wszystkie Państwa uwagi i sugestie serdecznie dziękujemy.

2. PODSTAWOWE PRZEPISY PRAWA DOTYCZĄCE BADANIA ZA 2024 ROK

2.1. USTAWA O BIEGŁYCH REWIDENTACH

Działalność firm audytorskich i wykonywanie zawodu przez biegłych rewidentów uregulowane jest w ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym („ustawa o biegłych rewidentach”).

Aktualny adres publikacyjny brzmi: t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1035 z późn. zm.



Tekst ustawy o biegłych rewidentach, w wersji ujednoliconej po zmianach z 2024 r., można pobrać [tutaj](#) lub z Bazy Internetowego Systemu Aktów Prawnych – [ISAP](#).

Poniżej przedstawiamy informacje o zmianach ustawy o biegłych rewidentach, jakie miały miejsce w 2024 r.:

1) Nowelizacja – sprawozdanie o podatku dochodowym w podziale na kraje

Zmiana wynika z ustawy z dnia 12 kwietnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw („ustawa zmieniająca”), która została ogłoszona w Dzienniku Ustaw z dnia 23 kwietnia 2024 r., pod poz. 619. Ustawa weszła w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, z wyjątkiem art. 1 pkt 2 w zakresie art. 63m ust. 4 pkt 1 i ust. 5 i art. 63n ust. 5 pkt 1 i ust. 6, art. 2 oraz art. 3, które wejdą w życie z dniem 22 czerwca 2025 r.

Ustawa zmieniająca przewiduje obowiązek sporządzania przez największe wielonarodowe przedsiębiorstwa sprawozdania o podatku dochodowym w podziale na kraje.¹

Ustawa stanowi wdrożenie dyrektywy z 24 listopada 2021 r. zmieniającej dyrektywę o rachunkowości. Zmiany te zostały przyjęte na poziomie UE, aby poprzez publiczne ujawnianie informacji podatkowych zwiększyć presję na przedsiębiorstwa wielonarodowe, aby te unikały przenoszenia zysków z jednego kraju do drugiego w celu obniżenia płaconych podatków.

¹ Informacje zostały przygotowane na podstawie aktualności Ministerstwa Finansów pt. „Nowelizacja ustawy o rachunkowości – sprawozdania o podatku dochodowym w podziale na kraje”.

Obowiązkiem przedstawiania informacji podatkowych będą objęte:

- polskie jednostki samodzielne oraz jednostki dominujące najwyższego szczebla, których przychody netto ze sprzedaży przekraczają kwotę 3,5 mld PLN, oraz
- jednostki samodzielne oraz jednostki dominujące najwyższego szczebla z państw trzecich, których przychody netto ze sprzedaży przekraczają kwotę 750 mln EUR.

Warunkiem jest, że przychody te muszą być generowane przynajmniej w dwóch jurysdykcjach podatkowych. Informacje będą prezentowane odrębnie dla krajów Europejskiego Obszaru Gospodarczego oraz tzw. rajów podatkowych, w których działa jednostka lub grupa. Dla pozostałych krajów informacje będą prezentowane łącznie.

Zakres danych podlegających ujawnieniu obejmuje m. in. wysokość osiągniętych przychodów, kwotę zysku lub straty przed opodatkowaniem, kwotę podatku dochodowego należnego i zapłaconego, kwotę niepodzielonego zysku z lat ubiegłych, czy liczbę pracowników. Sprawozdanie o podatku dochodowym w podziale na kraje będzie sporządzane w formacie elektronicznym. Sprawozdanie to będzie składane do Krajowego Rejestru Sądowego oraz umieszczane na stronie internetowej przedsiębiorstwa.

Ustawa zmieniająca, artykułem nr 3, zmieniała także ustawę o biegłych rewidentach, poprzez dodanie pkt 16a w art. 83² w ust. 3 po pkt 16, w brzmieniu:

„16a) informację o tym, czy jednostka, o której mowa w art. 63m ust. 1 albo art. 63n ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, w odniesieniu do roku obrotowego poprzedzającego rok obrotowy, za który sporządzono sprawozdanie finansowe objęte badaniem, miała obowiązek złożenia do właściwego rejestru sądowego sprawozdania o podatku dochodowym zgodnie z art. 63m ust. 4 pkt 1 i ust. 5 albo art. 63n ust. 5 pkt 1 i ust. 6 tej ustawy, a jeżeli miała taki obowiązek – informację o tym, czy sprawozdanie to zostało złożone do właściwego rejestru sądowego zgodnie z tymi przepisami;”.

Przepisy ustaw zmienianych w art. 1–3 ustawy zmieniającej, w tym ustawy o biegłych rewidentach, mają zastosowanie **po raz pierwszy do sprawozdania o podatku dochodowym za rok obrotowy rozpoczynający się po dniu 21 czerwca 2024 r.**

Ustawa zmieniająca dostępna jest [na stronie internetowej Dziennika Ustaw](#).

2) Tekst jednolity³

Tekst jednolity strukturyzuje zmiany ustawy od czasu opublikowania jej poprzedniego tekstu jednolitego.

12 lipca 2024 r. w Dzienniku Ustaw pod poz. 1035 zostało opublikowane obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 11 czerwca 2024 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym.

² Art. 83 ustawy o biegłych rewidentach dotyczy sprawozdania z badania sprawozdania finansowego.

³ Więcej na ten temat w aktualności pt. [„Nowy tekst jednolity ustawy o biegłych rewidentach”](#).

Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej zawiera objaśnienie, jakie zmiany zostały uwzględnione w tekście jednolitym. Były to zmiany wprowadzone:

- 1) ustawą z dnia 7 lipca 2023 r. o ogólnoeuropejskim indywidualnym produkcie emerytalnym,
- 2) ustawą z dnia 16 sierpnia 2023 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z zapewnieniem rozwoju rynku finansowego oraz ochrony inwestorów na tym rynku,
- 3) ustawą z dnia 12 kwietnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (o której mowa w poprzednim podpunkcie tej części Alertu)

oraz zmiany wynikające z przepisów ogłoszonych przed dniem 5 czerwca 2024 r.

Obwieszczenie wymienia także zmiany, których nie obejmuje obecny tekst jednolity.

3) Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju (lub tu zamiennie: ESG) i jej atestacja – przepisy wdrażające CSRD^{4,5}

Ustawa z 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw została opublikowana 17 grudnia 2024 r. w Dzienniku Ustaw pod poz. 1863 („ustawa ESG”).

Ustawa ESG dostępna jest na [stronie internetowej Dziennika Ustaw](#).

Ustawa ta m.in. implementuje dwa akty prawne Unii Europejskiej:

- 1) dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do **sprawozdawczości** przedsiębiorstw w zakresie **zrównoważonego rozwoju** (CSRD – Corporate Sustainability Reporting Directive),
- 2) dyrektywę delegowaną Komisji (UE) 2023/2775 z dnia 17 października 2023 r. zmieniającą dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE w odniesieniu do dostosowania **kryteriów wielkości przedsiębiorstwa** dla mikro-, małych, średnich i dużych jednostek lub grup.

Nowe przepisy wprowadzają obowiązek sporządzania sprawozdawczości ESG przez określoną grupę przedsiębiorstw i poddania jej atestacji przez biegłych rewidentów.

Najważniejsze zmiany w zakresie sprawozdawczości ESG to:

- jednolite standardy raportowania – odejście od dotychczasowej dowolności w wyborze standardów sprawozdawczości ESG na rzecz Europejskich Standardów Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju (European Sustainability Reporting Standards – ESRS),
- szerszy zakres informacji ESG – wymóg przedstawiania szczegółowych informacji nt. kwestii zrównoważonego rozwoju z obszaru środowiskowego, społecznego oraz ładu korporacyjnego – zgodnie z wymogami ESRS,

⁴ O przebiegu procesu implementacji CSRD na bieżąco informowaliśmy w aktualnościach PIBR.

⁵ Informacje zostały przygotowane na podstawie aktualności Ministerstwa Finansów pt. „Sprawozdawczość ESG – nowe przepisy wdrażające CSRD” oraz komunikatu pt. „Ustawa wdrażająca CSRD i dyrektywę delegowaną ws. progów opublikowana w Dzienniku Ustaw”.

- miejsce raportowania – informacje ESG będą prezentowane obowiązkowo w odrębnej sekcji sprawozdania z działalności jednostki,
- digitalizacja – sprawozdania z działalności jednostek raportujących ESG będą obowiązkowo sporządzane w formie elektronicznej umożliwiającym analizę danych,
- weryfikacja sprawozdawczości ESG – obowiązek poddania atestacji przez biegłych rewidentów.

Ustawa w ślad za dyrektywą delegowaną UE podnosi również kryteria wielkości przedsiębiorstw mikro i małych. Spowoduje to, że więcej jednostek będzie mogło skorzystać z uproszczeń w zakresie rachunkowości.

⇒ Pierwsza sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju

Zgodnie z art. 14 ust. 5 ustawy ESG, po raz pierwszy nowe przepisy mają zastosowanie do sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej sporządzanej w 2025 r. za rok obrotowy 2024:

- w przypadku jednostek, które dotychczas były zobowiązane sporządzać oświadczenie na temat informacji niefinansowych, tj.:
 1. jednostek, o których mowa w art. 49b ust. 1 ustawy o rachunkowości (w brzmieniu przed nowelizacją wprowadzoną przez ustawę ESG), czyli obecnie raportujących największych jednostek zainteresowania publicznego (JZP, np. emitenci, banki, zakłady ubezpieczeń),
 2. jednostek dominujących, o których mowa w art. 55 ust. 2b ustawy o rachunkowości (w brzmieniu przed nowelizacją wprowadzoną przez ustawę ESG), czyli obecnie raportujących JZP na czele największych grup kapitałowych,

przy czym należy podkreślić, że wskazane w tych przepisach suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego i przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy zostały odpowiednio podwyższone na:

- 110.000.000 zł i 220.000.000 zł – dla JZP oraz JZP na czele największych grup kapitałowych – po dokonaniu wyłączeń konsolidacyjnych (łączne dane jednostki dominującej oraz wszystkich jednostek zależnych każdego szczebla),
- 132.000.000 zł i 264.000.000 zł – dla JZP na czele największych grup kapitałowych – przed dokonaniem wyłączeń konsolidacyjnych (łączne dane jednostki dominującej oraz wszystkich jednostek zależnych każdego szczebla).

⇒ Umowa o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju za rok obrotowy, który rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2025 r.

Ustawa przewiduje ułatwienia w zakresie zawarcia umowy o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju za rok obrotowy, który rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2025 r. Przepisy przejściowe umożliwiają:

- przed dniem wejścia w życie ustawy, tj. przed 1 stycznia 2025 r., zawarcie umowy z każdą firmą audytorską bez konieczności stosowania szczególnej procedury wyboru, pod warunkiem, że wyboru tego nie dokonał kierownik jednostki,
- po dniu wejścia w życie ustawy, zawarcie umowy z firmą audytorską wybraną do badania sprawozdania finansowego, bez konieczności przeprowadzania dodatkowych procedur wyboru.

⇒ Stopniowe objęcie obowiązkiem raportowania poszczególnych grup przedsiębiorstw⁶



⇒ Zmiany dotyczące ustawy o biegłych rewidentach w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

Ustawa ESG określa zasady:

- przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przez biegłego rewidenta,
- sporządzania sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
- zachowania niezależności biegłych rewidentów i firm audytorskich,
- nabywania uprawnień do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

⁶ Zwracamy uwagę, że Komisja Europejska zaproponowała, aby opóźnić wejście w życie wymogów sprawozdawczych dla przedsiębiorstw obecnie objętych zakresem CSRD oraz, aby obowiązki sprawozdawcze w zakresie zrównoważonego rozwoju skoncentrować na największych przedsiębiorstwach. Więcej na ten temat w aktualności pt. „Komisja Europejska proponuje zmiany w kwestii raportowania ESG” oraz pt. „Potencjalny wpływ pakietu Omnibus I na obowiązki sprawozdawczości ESG – tabela MF”.

Ustawa ESG przewiduje, że:

- nadzór publiczny nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta oraz działalnością firm audytorskich w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju sprawuje Polska Agencja Nadzoru Audytowego (PANA),
- Krajowa Rada Biegłych Rewidentów (KRBR) będzie właściwa do wpisu do rejestru biegłych rewidentów informacji o uprawnieniu biegłego rewidenta do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

⇒ **Przepisy przejściowe dotyczące nabycia uprawnień do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju**

Ustawa ESG przewiduje szczegółowe przepisy przejściowe regulujące nabycie uprawnień do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju:

- co do zasady biegli rewidenci wpisani do rejestru nabędą uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego,
- będą oni jednak zobowiązani do odbycia szkolenia w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w ramach obowiązkowego doskonalenia zawodowego (co powinno nastąpić najpóźniej do końca 2026 r.).

O sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz jej atestacji, w tym o zmianach zaproponowanych przez Komisję Europejską, jest też mowa z części 4.1 Alertu – „Zagadnienia szczególne”.

⇒ **Czytelne zdefiniowanie jednostek mikro i jednostek małych w ustawie o rachunkowości**

Nowe przepisy bardziej czytelnie definiują jednostki mikro i jednostki małe oraz warunki uzyskiwania i utraty statusu takich jednostek w celu korzystania z uproszczeń sprawozdawczych i ewidencyjnych.

Jednostkę mikro i jednostkę małą określają jedynie wielkości progowe, tj. przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów, suma aktywów bilansu oraz średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty.

⇒ **Nowe progi dotyczące uproszczeń sprawozdawczych i ewidencyjnych**

Podwyższenie progów spowodowało, że większa liczba jednostek może skorzystać z dotychczasowych uproszczeń sprawozdawczych i ewidencyjnych. Uproszczenia te dotyczą jednostek, które w roku obrotowym, za który sporządzają sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości (w przypadku jednostki rozpoczynającej działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą brany będzie pod uwagę rok obrotowy, w którym rozpoczęła ona działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą):

jednostka	suma aktywów bilansu	przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów	średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty
Mikro	2 000 000 zł	4 000 000 zł	10
Mała	33 000 000 zł	66 000 000 zł	50

Uwaga! Jednostka traci możliwość korzystania z uproszczeń, jeżeli nie będzie spełniać kryteriów progowych w dwóch kolejnych latach obrotowych, tj. przekroczy w danym roku obrotowym oraz w roku obrotowym poprzedzającym ten rok odpowiednio dwie z trzech ww. wielkości progowych.

Nowe progi mają zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się po dniu 31 grudnia 2023 r.

Podjęte przed dniem wejścia w życie ustawy decyzje organu zatwierdzającego dotyczące uproszczeń sprawozdawczych pozostają w mocy do sprawozdań sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się w okresie od dnia 1 stycznia 2024 r. do dnia poprzedzającego dzień wejścia w życie niniejszej ustawy.

⇒ Nowe progi do badania sprawozdań finansowych

suma aktywów bilansu	przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów	średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty
3 125 000 euro	6 250 000 euro	50

Uwaga! W ramach ujednolicenia pojęcia przychodów netto ze sprzedaży stosowanego w ustawie usunięto kategorię przychodów z operacji finansowych. Obecnie limit ten wyznaczają przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów.

Nowe progi mają zastosowanie po raz pierwszy do roku obrotowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2024 r., przy czym na potrzeby ustalenia spełnienia warunków określonych w tych przepisach uwzględnia się sumę aktywów bilansu oraz przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 30a ustawy o rachunkowości, osiągnięte w poprzednim roku obrotowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2023 r.

⇒ Nowy próg obowiązujący do prowadzenia ksiąg rachunkowych

Podwyższono limit przychodów netto ze sprzedaży obligujących do prowadzenia ksiąg rachunkowych o 25% – po zmianie wynosi on 2 500 000 euro.

Uwaga! W ramach ujednolicenia pojęcia przychodów netto ze sprzedaży stosowanego w ustawie usunięto kategorię przychodów z operacji finansowych. Obecnie limit ten wyznaczają przychody netto ze sprzedaży ze sprzedaży towarów i produktów.

Nowy próg ma zastosowanie po raz pierwszy do roku obrotowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2024 r., przy czym na potrzeby ustalenia spełnienia warunku określonego w tych przepisach uwzględnia się przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 30a ustawy o rachunkowości, osiągnięte w poprzednim roku obrotowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2023 r.

⇒ Ujednolicenie zakresu pojęcia przychodów netto ze sprzedaży

Wprowadzenie pojęcia przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów do słowniczka ustawy – art. 3 ust. 1 pkt 30a.

W przypadku jednostek innych niż określone w lit. b–e w ww. pkt 30a ustawy o rachunkowości (niektóre jednostki sektora finansowego, a także stosujące MSSF albo inne ramy sprawozdawczości finansowej), przez przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów rozumie się przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów, z uwzględnieniem dotacji, opustów, rabatów i innych zwiększeń lub zmniejszeń, bez podatku od towarów i usług oraz innych podatków bezpośrednio związanych z obrotem.

Nastąpiło ujednolicenie zakresu pojęcia przychodów netto ze sprzedaży dla różnych celów, tj. dla obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych, w kryteriach korzystania z uproszczeń ewidencyjnych i sprawozdawczych, w kryteriach progów do badania oraz dla celów prezentacyjnych (odpowiednie usunięcie z poszczególnych przepisów kategorii materiałów i przychodów z operacji finansowych).

⇒ Inne zmiany w ustawie o rachunkowości

Zgodnie z nowelizacją nastąpiło jednoznaczne wskazanie, że jednostki mikro i jednostki małe nie są objęte obowiązkiem sporządzania zestawienia zmian w kapitale oraz rachunku przepływów pieniężnych (w miejsce dotychczasowego obowiązku sporządzania tych dokumentów z jednoczesną możliwością zwolnienia z ich sporządzania).

Podwyższenie o 25% progów dotyczących zwolnienia z obowiązku sporządzania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Usunięcie pozycji G w rachunku zysków i strat, w załączniku nr 4, jako konsekwencja usunięcia przepisu art. 47 ust. 3a ustawy. Jednostki mikro nie będą już ustalać różnicy pomiędzy przychodami a kosztami, która, po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego, zwiększała odpowiednio przychody lub koszty w następnym roku obrotowym (różnica dodatnia mogła być zaliczona na zwiększenie kapitału (funduszu) podstawowego).

⇒ Pozostałe zmiany

• Podwykonawstwo

Jedna ze zmian wprowadzonych ustawą ESG do ustawy o biegłych rewidentach dotyczyła podwykonawstwa i polegała na dodaniu w art. 48 ustępu 2a w brzmieniu „Przedmiotem umowy, o której mowa w ust. 2, nie może być powierzenie funkcji kluczowego biegłego rewidenta i kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.”.

Art. 48 ust. 2, do którego odwołuje się ten nowy przepis, określa, że „Przeprowadzając badanie lub atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, firma audytorska może, w drodze umowy zawartej w formie pisemnej, powierzyć wykonanie w jej imieniu i na jej rzecz niektórych czynności badania lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju osobie fizycznej, osobie prawnej lub jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej:

1. wpisanym na listę, o której mowa w art. 57 ust. 1 – w przypadku czynności badania,
2. wpisanym na listę, o której mowa w art. 57 ust. 1, i posiadających zdolność do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – w przypadku czynności atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – zwanych dalej „podwykonawcami”.

Uwaga:

Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości MF, w odpowiedzi na pytanie PIBR, wyjaśnił, że ustawa zmieniająca (ustawa ESG) **nie przewiduje żadnych przepisów przejściowych odnośnie do wprowadzania ust. 2a w art. 48, tym samym od 1 stycznia 2025 r. nie jest możliwe powierzenie w ramach podwykonawstwa funkcji kluczowego biegłego rewidenta** (kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju) i dotyczy to zarówno nowych umów, zawieranych po tej dacie, jak i umów, które już obowiązują na moment wejścia w życie przepisu, umowy takie wymagają odpowiedniego dostosowania do obecnie obowiązującej regulacji.⁷

• Zmiana nazwy systemu opracowanego i wdrożonego przez firmy audytorskie

Dotychczasowe określenie „system wewnętrznej kontroli jakości”, o którym jest mowa m.in. w art. 50 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, zostało zastąpione określeniem „**system zarządzania jakością**”.

• Zmiana nazewnictwa z SWKJ na SZJ

Ustawa ESG wprowadziła także zmianę nazewnictwa z dotychczasowego – „krajowe standardy kontroli jakości” na: „**krajowe standardy zarządzania jakością**”. Przy czym, art. 29 ust. 2 ustawy ESG stanowi, że uchwały w brzmieniu dotychczasowym, zachowują moc do dnia wejścia w życie nowych uchwał w przedmiotowym zakresie w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą.

Przy okazji przypominamy, że PIBR przetłumaczyła ustawę na język angielski.⁸ Od czasu przetłumaczenia ustawy i jej udostępnienia – 27 lipca 2020 r. – zostały uchwalone zmiany ustawy opisane w poprzednich Alertach specjalnych, których tłumaczenie nie uwzględnia.

⁷ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Ważna zmiana dla firm audytorskich”.

⁸ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Anglojęzyczny tekst znowelizowanej ustawy o biegłych rewidentach”. Należy pamiętać, że jest to tylko tłumaczenie i w razie jakichkolwiek wątpliwości interpretacyjnych, należy kierować się polskim brzmieniem przepisów.

2.2. ROZPORZĄDZENIE UE nr 537/2014

Biegłych rewidentów i firmy audytorskie przeprowadzających badania ustawowe sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego („JZP”) obowiązują dodatkowo przepisy rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 537/2014 z 16 kwietnia 2014 roku w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE („rozporządzenie 537/2014” – Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77, z późn. zm.).

Uwaga:

Rozporządzenie 537/2014 było zmieniane przez:

- Dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (Tekst mający znaczenie dla EOG) (pobierz – [tutaj](#)).
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2023/2869 z dnia 13 grudnia 2023 r. zmieniające niektóre rozporządzenia w odniesieniu do ustanowienia i działania europejskiego pojedynczego punktu dostępu (Tekst mający znaczenie dla EOG) (pobierz – [tutaj](#)).



Aktualne brzmienie rozporządzenia 537/2014 można pobrać – [tutaj](#).

2.3. USTAWA O RACHUNKOWOŚCI

Wybrane informacje o zmianach ustawy o rachunkowości, jakie miały miejsce w 2024 r., zostały opisane we wcześniejszym punkcie Alertu specjalnego dotyczącym zmian w ustawie o biegłych rewidentach.

Aktualny adres publikacyjny ustawy o rachunkowości – t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.



Najnowszy ujednolicony tekst ustawy o rachunkowości można pobrać [tutaj](#) lub Internetowego Systemu Aktów Prawnych – [ISAP](#).

W tej części chcemy również wspomnieć o zmianie, a w zasadzie nowym brzmieniu jednego z aktów wykonawczych do ustawy o rachunkowości, czyli o rozporządzeniu w sprawie instrumentów finansowych.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 17 listopada 2024 r. w sprawie uznawania i metod wyceny oraz ujawniania i prezentacji instrumentów finansowych (Dz. U. poz. 1750) zastąpiło rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 277), obowiązujące od dnia 1 stycznia 2002 r.

Zastosowanie

Przepisy nowego rozporządzenia mają zastosowanie obowiązkowo po raz pierwszy do sprawozdań finansowych sporządzanych za rok obrotowy rozpoczynający się po dniu 31 grudnia 2024 r., tj. za 2025 r. (§ 47 ust. 1 pkt 1). Jednocześnie przewidziano możliwość zastosowania nowych przepisów do sprawozdań finansowych sporządzanych za rok obrotowy rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2025 r., tj. za 2024 r. (§ 47 ust. 1 pkt 2). Jednostki, które nie zdecydują się na wcześniejsze zastosowanie nowego rozporządzenia – stosownie do § 47 ust. 1 pkt 2 – stosują dotychczasowe przepisy zawarte w uchylanym rozporządzeniu.



(pobierz nowe rozporządzenie – [tutaj](#))

e-sprawozdania finansowe i e-sprawozdania z działalności

Struktury logiczne udostępnione w BIP MF mają zastosowanie tylko do sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z polskimi standardami rachunkowości. Jednostki sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF/MSR nie stosują struktur logicznych. Emitenci stosują format określony w rozporządzeniu Komisji (UE) 2019/815, link: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A02019R0815-20230119>.

Struktury logiczne są dostępne na [stronie internetowej Ministerstwa Finansów](#).

Wizualizacji e-sprawozdania finansowego można dokonać za pośrednictwem narzędzia udostępnionego przez Ministerstwo Finansów – przejdź do „[Wizualizacji dokumentu](#)”.

Stanowiska:

W 2024 r. zostało opublikowane **Stanowisko w sprawie ustalania wartości godziwej dla potrzeb rozliczania połączeń jednostek metodą nabycia** (komunikat Ministra Finansów z dnia 5 stycznia 2024 r. opublikowany 8 marca 2024 r. w Dz. U., pod poz. 23).



(pobierz – [tutaj](#)).

Konsultowane projekty:

Prowadził następujące konsultacje:

- 1) Projekt Stanowiska w sprawie sprawozdania finansowego sporządzanego na dzień inny niż dzień kończący rok obrotowy (przejdź do [strony internetowej MF](#)).^{9,10}
- 2) Projekt Stanowiska w sprawie klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych oraz identyfikacji tych, które są związane z obrotem (podatki obrotowe) (przejdź do [strony internetowej MF](#)).^{11,12}

2.4. KODEKS SPÓŁEK HANDLOWYCH

Chcielibyśmy również przypomnieć o zmianie **Kodeksu spółek handlowych**, która weszła w życie w 2022 r. (pobierz ustawę [tutaj](#)), w części mającej związek z badaniem sprawozdań finansowych. **Nowością** wprowadzoną przez tę nowelizację KSH jest udział kluczowego biegłego rewidenta lub innego przedstawiciela firmy audytorskiej w posiedzeniu rady nadzorczej, którego przedmiotem jest m.in. ocena sprawozdania finansowego i sprawozdania zarządu oraz wniosków zarządu dotyczących podziału zysku lub pokrycia straty. **Obowiązek ten odnosi się do spółek kapitałowych, których sprawozdanie finansowe podlega badaniu ustawowemu.** (więcej na temat tej zmiany można przeczytać w pkt. 2.4. „**PODSTAWOWE PRZEPISY PRAWA DOTYCZĄCE BADANIA ZA 2022 ROK**” w [Alercie specjalnym – Badanie za 2022 r.](#)).

⁹ Więcej na ten temat w aktualności pt. „[Projekt Stanowiska w sprawie sprawozdania finansowego sporządzanego na dzień inny niż dzień kończący rok obrotowy](#)”.

¹⁰ Posłuchaj „Poranka z PIBR” na ten temat – więcej w aktualności pt. „[Zapraszamy na „Poranek z PIBR” dot. projektu stanowiska KSR – 28 października 2024 r.](#)”.

¹¹ Więcej na ten temat w aktualności pt. „[Projekt Stanowiska KSR dot. klasyfikacji obciążeń publicznoprawnych](#)”.

¹² Posłuchaj „Poranka z PIBR” na ten temat – więcej w aktualności pt. „[Poranek z PIBR” nt. podatków obrotowych w związku z projektem stanowiska KSR](#)”.

2.5. ZAKAZ ŚWIADCZENIA NIEKTÓRYCH RODZAJÓW USŁUG, W TYM AUDYTOWYCH I KSIĘGOWYCH, DLA PODMIOTÓW ROSYJSKICH

Uwaga:

Przypominamy, że w ramach sankcji będących skutkiem rosyjskiej agresji na Ukrainę, Unia Europejska wprowadziła **zakaz świadczenia niektórych rodzajów usług, w tym audytowych i księgowych, dla podmiotów rosyjskich i białoruskich**.¹³

Unia Europejska przyjęła pakiety sankcji i ograniczeń wobec Rosji, będących reakcją UE na rosyjską agresję wobec Ukrainy¹⁴. Przypominamy, że w ramach unijnych sankcji wprowadzono zakaz świadczenia – bezpośrednio lub pośrednio – usług rachunkowych, audytowych (w tym w zakresie badań ustawowych), księgowych, doradztwa podatkowego, doradztwa w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania oraz usług public relations na rzecz rządu rosyjskiego oraz osób prawnych, podmiotów i organów mających siedzibę w Rosji. Zakaz ten obowiązuje od 4 czerwca 2022 r.¹⁵

Sankcje gospodarcze dotyczą również Białorusi.

Więcej informacji o sankcjach związanych z agresją na Ukrainę znajduje się na stronie Ministerstwa Finansów pod adresem: <https://www.gov.pl/web/kas/sankcje-w-zwiazku-z-agresja-na-ukraine>.

Lista osób i podmiotów objętych sankcjami krajowymi dostępna jest na stronie internetowej Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji pod adresem: <https://www.gov.pl/web/mswia/lista-osob-i-podmiotow-objetych-sankcjami>.

¹³ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Zakaz świadczenia usług audytowych i księgowych dla rosyjskich podmiotów”.

¹⁴ Decyzja Rady 2022/884 z dnia 3 czerwca 2022 r. w sprawie zmiany decyzji 2014/512/WPZiB dotyczącej środków ograniczających w związku z działaniami Rosji destabilizującymi sytuację na Ukrainie oraz rozporządzenie Rady 2022/879 z dnia 3 czerwca 2022 r. zmieniające rozporządzenie 833/2014 dotyczące środków ograniczających w związku z działaniami Rosji destabilizującymi sytuację na Ukrainie.

¹⁵ Komunikat resortu finansów w sprawie sankcji znajduje się na stronie <https://www.gov.pl/web/finanse/unia-europejska-wprowadza-zakaz-swiadczenia-uslug-ksiegowych-i-audytowych-dla-podmiotow-rosyjskich>.

3. REGULACJE OBOWIĄZUJĄCE DO BADANIA ZA 2024 ROK

3.1. KRAJOWE STANDARDY BADANIA (KSB) oraz KSUA 3001 PL

W 2024 r. KRBR nie ustanowiła żadnego nowego lub zmienianego krajowego standardu mającego związek z badaniem sprawozdań finansowych.

Do badania sprawozdania finansowego za 2024 rok ma zastosowanie:

- uchwała KRBR nr 3430/52a/2019 z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów¹⁶ („uchwała nr 3430/52a/2019”) z późniejszymi zmianami, tzw. uchwała bazowa,
- uchwała Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego nr 38/I/2022 z dnia 15 listopada 2022 r. w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego),
- a także może mieć zastosowanie – uchwała KRBR nr 1975/32a/2021 z dnia 17 grudnia 2021 r. w sprawie krajowego standardu usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” (KSUA 3001PL).

Podsumowanie najważniejszych zmian w 2024 r. w obowiązywaniu standardów krajowych:

⇒ Początek obowiązywania

Uchwała nr 2731/50a/2023 KRBR z dnia 5 maja 2023 r. w przedmiocie przyjęcia zmian w uchwale w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, a także w uchwale w sprawie krajowych standardów przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowych standardów usług pokrewnych.

- Są to zmiany uzgodnieniowe do krajowych standardów wykonywania zawodu („KSWZ”) związane ze standardami zarządzania jakością, czyli KSKJ 1, KSKJ 2 oraz KSB 220 (Z). Zmiany dotyczą m.in.:
 - KSB: 200, 210, 230, 250 (Z), 260 (Z), 300, 315 (Z w 2022), 500, 540 (Z), 600, 610 (Z), 620, 700 (Z), 701, 720 (Z), 805 (Z) oraz Przedmowy do dokumentów międzynarodowych standardów zarządzania jakością, badania, przeglądu, innych usług atestacyjnych i pokrewnych oraz Międzynarodowych ramowych założeń usług atestacyjnych.
 - KSB w zmienionym brzmieniu mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2024 r. lub później. Od 1 stycznia 2025 r. stosowane mogą być już wyłącznie KSB w zmienionym brzmieniu.

Więcej informacji na ten temat opisano dalej.

¹⁶ Uchwała nr 3430/52a/2019 to jeden pakiet krajowych standardów badania w brzmieniu międzynarodowych standardów badania opublikowanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board, „IAASB”) w opracowaniu pt.: „2016–2017 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements”.

⇒ **Koniec możliwości stosowania standardów w poprzednim brzmieniu**, niezależnie od tego, jakiego okresu sprawozdawczego dotyczy badane sprawozdanie finansowe (tzw. moment odcięcia). Od 1 stycznia 2024 r. stosuje się:

- **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” i pozostałe standardy w zmienionym brzmieniu związanym z tym KSB 315 (Z w 2022). **Nie stosujemy już poprzedniego brzmienia tego standardu, czyli KSB 315 (Z).**
- **Krajowy Standard Badania 220 (Zmieniony)** w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 220 (zmienionego) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego („KSB 220 (Z)”). **Nie stosujemy już poprzedniego brzmienia tego standardu, czyli KSB 220.**

⇒ **Możliwe wcześniejsze zastosowanie**

- Jest możliwość wcześniejszego zastosowania **Krajowego Standardu Badania 600 (Zmienionego)** w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 600 (zmienionego) – „Szczególne rozważania – Badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)”. KSB 600 (Z) będzie miał obligatoryjne zastosowanie do badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2025 r. lub później. Od dnia 1 stycznia 2026 r. będzie mieć zastosowanie wyłącznie KSB 600 (Z), niezależnie od tego, jakiego okresu sprawozdawczego dotyczy badane skonsolidowane sprawozdanie finansowe i nie będziemy już stosować poprzedniego brzmienia tego standardu, czyli KSB 600.

Od czasu wprowadzenia pakietu krajowych standardów badania („KSB”) przyjętego uchwałą nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r.¹⁷, tzw. uchwałą bazową, miały miejsce następujące zmiany ich brzmienia lub zostały ustanowione nowe standardy:

¹⁷ Uchwała nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. została zmieniona uchwałą nr 3589/54/2019 KRBR z dnia 7 maja 2019 r. w sprawie zmiany uchwały w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów. Uchwała nr 3589/54/2019 nie zmieniła jednak brzmienia KSB.

I. Standardy, dla których minął już moment obowiązkowego ich zastosowania

L.p.	Nr uchwały	Data uchwały	Organ ustanawiający	Ustanowiony nowy/zmieniony KSB	Zmiany uzgodnieniowe do innych standardów	Początek obowiązkowego zastosowania nowego/zmienionego standardu/-ów	Koniec możliwości stosowania standardów w dotychczasowym brzmieniu (tzw. moment odcięcia)
1.	1107/15a/2020 ¹⁸	8 września 2020 r.	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów	Krajowy Standard Badania 540 (Zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania 540 (zmienionego) – „Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień” („KSB 540 (Z)”).	Uchwałą nr 1107/15a/2020 zostały przyjęte zmiany do innych standardów: – będące konsekwencją KSB 540 (Z), – jak również zmiany wynikające z przyjętego wcześniej KSB 250 (Z) – „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”. Zmianie uległo łącznie 17 standardów: • KSB: 200, 210, 220, 230, 240, 260 (Z), 450, 500, 580, 700 (Z), 701, • KSP: 2400 (Z), • KSUA: 3000 (Z), 3402, 3410, • KSUP: 4410, • KSKJ.	• KSB 540 (Z) oraz pozostałe standardy badania i przeglądu w zmienionym brzmieniu mają zastosowanie do usług za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później; • zmienione brzmienie standardów dotyczących innych usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych ma zastosowanie do usług rozpoczętych od dnia 1 stycznia 2022 r.; • moment rozpoczęcia stosowania zmienionego brzmienia krajowych standardów kontroli jakości świadczonych usług.	Z dniem 31 grudnia 2021 r. Od 1 stycznia 2022 r. zastosowanie miał już wyłącznie KSB 540 (Z) i pozostałe standardy w zmienionym brzmieniu.

¹⁸ Więcej na temat uchwały nr 1107/15a/2020 KRBR w przedmiocie przyjęcia Krajowego Standardu Badania 540 (Zmienionego) oraz przyjęcia zmian w uchwale w sprawie krajowych standardów kontroli jakości, uchwale w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, a także uchwale w sprawie krajowych standardów przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowych standardów usług pokrewnych można przeczytać w aktualności pt. „Zatwierdzony już jest KSB 540 (Zmieniony)”.

L.p.	Nr uchwały	Data uchwały	Organ ustanawiający	Ustanowiony nowy/zmieniony KSB	Zmiany uzgodnieniowe do innych standardów	Początek obowiązkowego zastosowania nowego/zmienionego standardu/-ów	Koniec możliwości stosowania standardów w dotychczasowym brzmieniu (tzw. moment odcięcia)
2.	1975/32a/2021 ¹⁹	17 grudnia 2021 r.	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów	Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” („KSUA 3001PL”)	Standard nie wprowadził zmian do innych krajowych standardów wykonywania zawodu.	KSUA 3001PL ma zastosowanie do badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później.	KSUA 3001PL to nowy, polski standard, który nie ma odpowiednika w standardach międzynarodowych.
3.	2272/38a/2022 ²⁰	7 lipca 2022 r.	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów	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” („KSB 315 (Z w 2022 r.)”)	Zmiany do: • KSB: 200, 210, 230, 240, 250 (Z), 260 (Z), 265, 300, 330, 402, 500, 501, 530, 540 (Z), 550, 600, 610 (Z), 620, 701, 720 (Z).	Do badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2023 r. lub później. Przewidziano także możliwość wcześniejszego ich zastosowania.	Z dniem 31 grudnia 2023 r. Od dnia 1 stycznia 2024 r. ma już zastosowanie wyłącznie KSB 315 (Z w 2022 r.) i pozostałe standardy w zmienionym brzmieniu.

¹⁹ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Nowy standard do badania ESEF”.

²⁰ Więcej na ten temat w aktualności pt. „KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) został zatwierdzony”.

L.p.	Nr uchwały	Data uchwały	Organ ustanawiający	Ustanowiony nowy/zmieniony KSB	Zmiany uzgodnieniowe do innych standardów	Początek obowiązkowego zastosowania nowego/zmienionego standardu/-ów	Koniec możliwości stosowania standardów w dotychczasowym brzmieniu (tzw. moment odcięcia)
4.	Uchwała Nr 38/I/2022 Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego w sprawie krajowych standardów kontroli jakości oraz Krajowego Standardu Badania 220 (Zmienionego) ²¹	15 listopada 2022 r.	Rada Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego	- Krajowy Standard Badania 220 (zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 220 (zmienionego) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego („KSB 220 (Z)”) a także krajowe standardy kontroli jakości: - 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” („KSKJ 1”), - Krajowy Standard Kontroli Jakości 2 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 2 – „Kontrolę jakości wykonania zlecenia” („KSKJ 2”).	Zmiany uzgodnieniowe związane ze standardami zarządzania jakością do krajowych standardów wykonywania zawodu („KSWZ”) zostały ustanowione na mocy uchwały KRBR nr 2731/50a/2023, ujętej poniżej w tabeli.	1. KSB 220 (Z) – do badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2023 r. lub później. 2. Firmy audytorskie były zobowiązane do dostosowania swoich systemów wewnętrznej kontroli jakości do postanowień KSKJ 1 i ich wdrożenia do dnia 1 stycznia 2023 r. niezależnie od rodzaju świadczonych usług. Należało również odpowiednio objąć systemem wewnętrznej kontroli jakości i stosować postanowienia KSKJ 1 do działalności polegającej na usługowym prowadzeniu ksiąg rachunkowych oraz innych usług, czynności i działalności. 3. KSKJ 2 ma zastosowanie do: - badania i usług przeglądu sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2023 r. i później, oraz - usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz usług pokrewnych rozpoczynających się 1 stycznia 2023 r. i później.	Od 1 stycznia 2024 r. stosuje się wyłącznie KSB 220 (Z). Krajowy standard kontroli jakości w brzmieniu przyjętym uchwałą nr 2040/37a/2018 (czyli w brzmieniu MSKJ 1) miał zastosowanie do dnia rozpoczęcia działania rozwiązań, o których mowa w ust. 2 uchwały nr 38/I/2022, a po tym dniu, z zastrzeżeniem ust. 4 ww. uchwały, wyłącznie w zakresie uregulowanym w paragrafach 36 – 42 dotyczących kontroli jakości wykonania zlecenia do: 1) usług badania i przeglądu sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się przed 1 stycznia 2023 r., 2) usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz usług pokrewnych rozpoczynających się przed 1 stycznia 2023 r. Od 1 stycznia 2024 r. stosuje się wyłącznie KSKJ 2.

²¹ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Rada PANA wprowadziła standardy zarządzania jakością”. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, 21 czerwca 2023 r., oddalił skargę Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w sprawie zastrzeżeń Rady PANA do uchwały KRBR związanej z ustanowieniem krajowych standardów kontroli jakości oraz Krajowego Standardu Badania 220 (Z). Krajowa Rada Biegłych Rewidentów podjęła decyzję o złożeniu skargi kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Skarga została złożona 5 września 2023 r. Do czasu wydania wyroku przez Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie, obowiązują standardy w brzmieniu wprowadzonym przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego uchwałą nr 38/I/2022 z dnia 15 listopada 2022 r.

L.p.	Nr uchwały	Data uchwały	Organ ustanawiający	Ustanowiony nowy/zmieniony KSB	Zmiany uzgodnieniowe do innych standardów	Początek obowiązkowego zastosowania nowego/zmienionego standardu/-ów	Koniec możliwości stosowania standardów w dotychczasowym brzmieniu (tzw. moment odcięcia)
5.	2731/50a/2023 ²²	5 maja 2023 r.	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów	Tą uchwałą nie był ustanowiony żaden nowy/zmieniony standard.	Zmiany uzgodnieniowe do krajowych standardów wykonywania zawodu („KSWZ”) związane są ze standardami zarządzania jakością, wprowadzonymi na mocy uchwały Rady PANA, czyli KSKJ 1, KSKJ 2 oraz KSB 220 (Z). Zmiany dotyczą: • KSB: 200, 210, 230, 250 (Z), 260 (Z), 300, 315 (Z w 2022), 500, 540 (Z), 600, 610 (Z), 620, 700 (Z), 701, 720 (Z), 805 (Z), • KSP: 2400 (Z), • KSUA: 3000 (Z), 3400, 3402, 3410, 3420, • KSUP: 4400 (Z), 4410 (Z), • Przedmowy do dokumentów międzynarodowych standardów zarządzania jakością, badania, przeglądu, innych usług atestacyjnych i pokrewnych oraz Międzynarodowych ramowych założeń usług atestacyjnych.	• KSB oraz KSP w zmienionym brzmieniu – do badania lub przeglądu sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2024 r. lub później, • KSUA oraz KSUP w zmienionym brzmieniu – do usług rozpoczetych 1 stycznia 2024 r. lub później. Przewidziano także możliwość wcześniejszego ich zastosowania.	Od 1 stycznia 2025 r. stosowane mogą być już wyłącznie KSB i KSP w zmienionym brzmieniu.

²² Więcej na ten temat w aktualności pt. „Zmiana KSWZ związana ze standardami zarządzania jakością”.

L.p.	Nr uchwały	Data uchwały	Organ ustanawiający	Ustanowiony nowy/zmieniony KSB	Zmiany uzgodnieniowe do innych standardów	Początek obowiązkowego zastosowania nowego/zmienionego standardu/-ów	Koniec możliwości stosowania standardów w dotychczasowym brzmieniu (tzw. moment odcięcia)
6	854/20a/2025 ²³	23 stycznia 2025 r.	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów	Krajowy Standard Usług Atestacji Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju 3002PL – „Usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju” („KSUA 3002PL”)	Standard nie wprowadził zmian do innych krajowych standardów wykonywania zawodu.	KSUA 3002PL ma zastosowanie po raz pierwszy do wykonywania usług atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju sporządzonej za rok obrotowy rozpoczynający się po dniu 31 grudnia 2023 r. i będzie obowiązywał do czasu przyjęcia do prawa Unii Europejskiej, w formie rozporządzenia Komisji Europejskiej, i wejścia w życie standardu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.	KSUA 3002PL to nowy, polski standard, który nie ma odpowiednika w standardach międzynarodowych.

Uwaga:

W załączniku nr 1 znajduje się wykaz wszystkich obecnie obowiązujących KSB, w tym ujednolicone brzmienie każdego ze zmienionych standardów z uwzględnieniem obowiązujących już zmian.

²³ Więcej na ten temat w aktualności pt. „KSUA 3002PL zatwierdzony”. Atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest odrębną usługą od badania sprawozdania finansowego – więcej na ten temat w pkt. 4.1 Alertu.

II. Standardy, dla których nie minął jeszcze moment obowiązkowego ich zastosowania²⁴

L.p.	Nr uchwały	Data uchwały	Organ ustanawiający	Ustanowiony nowy/zmieniony KSB	Zmiany uzgodnieniowe do innych standardów	Początek obowiązkowego zastosowania nowego/ zmienionego standardu/-ów	Koniec możliwości stosowania standardów w dotychczasowym brzmieniu (tzw. moment odcięcia)
1.	105/4/2023 ²⁵	18 września 2023 r.	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów	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)” („KSB 600 (Z)”)	Zmiany uzgodnieniowe związane z KSB 600 (Z) oczekują na ustanowienie, tj. wprowadzenie ich do systemu polskich regulacji.	KSB 600 (Z) ma zastosowanie do badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2025 r. lub później. Przewidziano także możliwość wcześniejszego zastosowania zmienionego brzmienia standardu.	Z dniem 31 grudnia 2025 r. Od dnia 1 stycznia 2026 r. będzie mieć zastosowanie wyłącznie KSB 600 (Z), niezależnie od tego jakiego okresu sprawozdawczego dotyczy badane skonsolidowane sprawozdanie finansowe.

²⁴ Więcej informacji znajduje się w cz. 10. Co przed nami w perspektywie 2025 r. i kolejnych lat?
²⁵ Więcej na ten temat w aktualności pt. „KSB 600 (Zmieniony) został zatwierdzony”.

PAMIĘTAJ!

Przypominamy, że do obecnie przeprowadzanego badania sprawozdania finansowego ma zastosowanie najnowszy pakiet obowiązujących krajowych standardów badania (KSB) (zgodnie z § 4 ust. 8 uchwały nr 3430/52a/2019), z uwzględnieniem zmian KSB wprowadzonych od momentu podjęcia tej uchwały. Oznacza to, że biegły rewident przeprowadzając badanie sprawozdania finansowego lub innej historycznej informacji finansowej, niezależnie od tego, za jaki okres zostało ono sporządzone, powinien stosować najnowszą obowiązującą wersję standardów i nie powinien stosować już wersji wcześniejszych (przyjętych poprzednimi uchwałami KRBR).

Przypominamy, że stosując KSB należy brać pod uwagę niżej wskazane dokumenty:

- 1) „Przedmowę do dokumentów międzynarodowych standardów zarządzania jakością, badania, przeglądu, innych usług atestacyjnych i pokrewnych”,
- 2) „Międzynarodowe ramowe założenia usług atestacyjnych”.

Brzmienie tych dokumentów, przyjętych uchwałą nr 3430/52a/2019, zostało zmienione na mocy uchwały nr 2731/50a/2023.

Nowy proces w ramach ustanawiania standardów – tzw. „polonizacja”

Krajowe Standardy Badania („KSB”) do 2021 r. były przyjmowane w brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania. Twórcą standardów międzynarodowych jest Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (ang. International Auditing and Assurance Standards Board, ang. skrót „IAASB”)²⁶.

Od 2022 roku standardy są przyjmowane z uwzględnieniem nowego procesu w trakcie ich ustanawiania, tzw. polonizacji. Standardy są nie tylko przetłumaczone na język polski, ale dodatkowo podlegają dostosowaniu ich brzmienia do zgodności z przepisami polskiego i unijnego prawa. Zmiany związane z tym nowym procesem są wyróżnione w tekście kolorem szarym, a w tytule standardu dodane jest określenie „PL”.

Z uwzględnieniem polonizacji zostały dotychczas ustanowione lub wprowadzone następujące KSB:

- 1) KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia”,
- 2) KSB 220 (Zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 220 (zmienionego) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego”,
- 3) KSB 600 (Zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 600 (zmienionego) – „Szczególne rozważania – Badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)”.²⁷

²⁶ Więcej informacji o Radzie Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych oraz jej pracach można znaleźć pod adresem: <https://www.iaasb.org/about-iaasb>.

²⁷ Procesowi polonizacji podlegały także dwa krajowe standardy kontroli jakości wprowadzone w ramach pakietu standardów zarządzania jakością, tj. KSKJ 1 oraz KSKJ 2.

Ustawowy obowiązek przeprowadzania konsultacji publicznych projektów aktów normatywnych (uchwał)²⁸

Podmiot opracowujący projekt przepisu regulacyjnego, jakim jest Krajowa Rada Biegłych Rewidentów, zobowiązany jest do przeprowadzenia oceny projektowanych przepisów, którą przedstawia w uzasadnieniu do projektu aktu normatywnego, oraz przeprowadzenia konsultacji publicznych.

Obowiązek ten wynika z 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), z dodanego rozdziału 6a *Zapewnianie proporcjonalności, uzasadnionego i niedyskryminującego charakteru przepisów regulacyjnych i wymogów dotyczących świadczenia usług transgranicznych*. Przepisem regulacyjnym, w rozumieniu ww. ustawy, jest przepis prawa polskiego określający 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.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów, uchwałą nr 2613/47a/2023 z dnia 30 stycznia 2023 r., określiła **Zasady procedowania uchwał zawierających przepisy regulacyjne** („Zasady procedowania”).

Zmiana zasad konsultacji publicznych

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów zmieniła Zasady procedowania związane z przeprowadzeniem konsultacji publicznych, wprowadzone ww. uchwałą nr 2613/47a/2023, podejmując:

- _ uchwałą KRBR nr 58/3a/2023 z dnia 29 sierpnia 2023 r.,
- _ uchwałą KRBR nr 604/14/2024 z dnia 25 czerwca 2024 r.

Z tekstem jednolitym uchwały KRBR w sprawie Zasad procedowania można zapoznać się – [tutaj](#).

Zgodnie z Zasadami procedowania, opracowany projekt uchwały wraz z uzasadnieniem zawierającym ocenę zgodności projektowanych przepisów regulacyjnych z zasadami proporcjonalności, uzasadnionego i niedyskryminującego charakteru podlega konsultacjom publicznym poprzez jego publikację na stronie internetowej Polskiej Izby Biegłych Rewidentów w zakładce „Aktualności” oraz w Biuletynie Informacji Publicznej. W ramach przeprowadzanych konsultacji publicznych wyznaczony jest termin na zgłaszanie uwag. Wyniki przeprowadzanych konsultacji są publikowane na stronie internetowej Polskiej Izby Biegłych Rewidentów w zakładce „Aktualności” oraz w Biuletynie Informacji Publicznej.

²⁸ Więcej na ten temat w aktualności pt. [„Obowiązek przeprowadzenia konsultacji projektu aktu normatywnego”](#).

Uwaga:**Zmiana krajowych standardów wykonywania zawodu związana ze standardami zarządzania jakością**

5 maja 2023 r. KRBR podjęła **uchwałę nr 2731/50a/2023** w przedmiocie przyjęcia zmian w uchwale w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, a także w uchwale w sprawie krajowych standardów przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowych standardów usług pokrewnych. Uchwała KRBR weszła w życie z dniem jej zatwierdzenia przez Radę PANA, 11 lipca 2023 r.²⁹

Zmiany krajowych standardów wykonywania zawodu (KSWZ) są **związane z czwartym i piątym elementem pakietu standardów zarządzania jakością**. Pierwsze trzy elementy pakietu, czyli KSKJ 1, KSKJ 2 oraz KSB 220 (Z) obowiązują w wersji wprowadzonej przez Radę PANA.

Do uchwały dołączone są dwa załączniki:

- zmiany **krajowych standardów badania oraz innych dokumentów** – zmienione zostały KSB: 200, 210, 230, 250 (Z), 260 (Z), 300, 315 (Z w 2022), 500, 540 (Z), 600, 610 (Z), 620, 700 (Z), 701, 720 (Z), 805 (Z) oraz Przedmowa do dokumentów międzynarodowych standardów zarządzania jakością, badania, przeglądu, innych usług atestacyjnych i pokrewnych;
- zmiany **krajowego standardu przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd, krajowych standardów usług pokrewnych oraz innych dokumentów** – zmienione zostały KSP: 2400 (Z); KSUA: 3000 (Z), 3400, 3402, 3410, 3420; KSUP: 4400 (Z), 4410 (Z) oraz Międzynarodowe ramowe założenia usług atestacyjnych.

Początek obowiązywania zmienionych standardów:

- krajowe standardy badania oraz krajowy standard przeglądu, w zmienionym brzmieniu, mają zastosowanie **do badania lub przeglądu sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2024 r. lub później**;
- krajowe standardy usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowe standardy usług pokrewnych, w zmienionym brzmieniu, mają zastosowanie do usług rozpoczętych 1 stycznia 2024 r. lub później.

Oznacza to, że zmienione brzmienie krajowych standardów badania ma już obligatoryjne zastosowanie do badania sprawozdań finansowych za 2024 rok.

Krajowe standardy badania i przeglądu w dotychczasowym brzmieniu, bez zmian wprowadzonych na mocy ww. uchwały, będą stosowne do 31 grudnia 2024 r. Od 1 stycznia 2025 r. stosowane mogą być już wyłącznie standardy w zmienionym brzmieniu.

²⁹ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Zmiana KSWZ związana ze standardami zarządzania jakością”.

Linki:

- [Uchwała KRBR nr 2731/50a/2023 z dnia 5 maja 2023 r.](#),
- [Zmiany krajowych standardów badania oraz innych dokumentów wynikające z wprowadzenia KSKJ 1, KSKJ 2 oraz KSB 220 \(Z\) \(załącznik nr 1 do uchwały\)](#),
- [Zmiany krajowego standardu przeglądu, krajowych standardów usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd, krajowych standardów usług pokrewnych oraz innych dokumentów wynikające z wprowadzenia KSKJ 1, KSKJ 2 oraz KSB 220 \(Z\) \(załącznik nr 2 do uchwały\)](#).

W ramach procesu ustanowienia tych zmian KSWZ, KRBR **przeprowadziła konsultacje publiczne**.³⁰

Uchwała została zamieszczona również w sekcji „[Prawo i standardy](#)” oraz na podstronie „Projekty standardów”, gdzie zgromadzone są wszystkie informacje związane ze standardami zarządzania jakością – „[Nowe standardy zarządzania jakością](#)”.

Wsparcie PIBR:

Ujednolicone brzmienie standardów po zmianach dostosowawczych związanych ze standardami zarządzania jakością (przyjętych uchwałą nr 2731/50a/2023 KRBR)

W ramach wsparcia dla biegłych rewidentów i firm audytorskich, przygotowaliśmy ujednolicone brzmienie ww. standardów oraz innych dokumentów.

Aby zmiany były czytelne, zostały one oznaczone kolorem fioletowym. Ponadto tekst usunięty/zastępowany wraz z powiązаныmi przypisami został przekreślony.

Należy pamiętać, że przygotowany w ten sposób pakiet zmienionych standardów jest rodzajem praktycznego wsparcia. W razie jakichkolwiek wątpliwości, należy kierować się brzmieniem uchwał KRBR i standardów stanowiących załączniki do tych uchwał.

Ujednolicone brzmienie standardów można pobrać z:

- [Wyszukiwarki standardów](#) po wybraniu filtrów: rodzaj usługi: Badanie; dzień bilansowy: 31.12.2024 r. lub
- zakładki pt. [Ujednolicone brzmienie standardów po zmianach dostosowawczych związanych ze standardami zarządzania jakością \(przyjętych uchwałą nr 2731/50a/2023 KRBR\)](#).

Komplet krajowych standardów badania, w ujednoliconym brzmieniu, został też przedstawiony w [załączniku nr 1 do Alertu](#).

³⁰ Więcej na ten temat w aktualności pt. „[Konsultacje publiczne – zmiany w KSWZ](#)”.

STANDARD DO BADANIA ZGODNOŚCI Z ROZPORZĄDZENIEM ESEF – KSUA 3001PL

Badając sprawozdanie finansowe sporządzone w formacie ESEF (ang. European Single Electronic Format) i oznakowane zgodnie z wymogami rozporządzenia ESEF ([rozporządzenie UE nr 2019/815](#)), zastosowanie ma również **KSUA 3001PL**, czyli standard ustanowiony przez KRBR uchwałą nr 1975/32a/2021 w sprawie Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” („KSUA 3001PL”).³¹

Dla przypomnienia:

Usługi, do których zastosowanie ma standard:

1. badanie sprawozdań finansowych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, zgodnie z postanowieniami rozporządzenia 2019/815;
2. badanie sprawozdań finansowych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych innych jednostek sporządzonych zgodnie z MSSF w formacie, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815, a w przypadku skonsolidowanych sprawozdań finansowych, także gdy zostały oznakowane zgodnie z wymogami tego rozporządzenia.

Początek obowiązywania:

KSUA 3001PL miał po raz pierwszy zastosowanie do usług badania sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze kończące się **31 grudnia 2021 r. i później**.

Linki:

- [uchwała nr 1975/32a/2021 KRBR z dnia 17 grudnia 2021 r. w sprawie krajowego standardu usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd 3001PL](#),
- [KSUA 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”](#).

Dla przypomnienia:

Zgodnie z rozporządzeniem UE nr 2019/815:

- wszystkie raporty roczne sporządzane są przez emitentów w formacie XHTML,
- skonsolidowane sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z MSSF, będące składnikami skonsolidowanych raportów rocznych, znakowane są przy użyciu języka znaczników XBRL,
- znaczniki XBRL powinny być umieszczone w dokumencie XHTML przy użyciu specyfikacji standardu Inline XBRL,

³¹ Więcej na temat w aktualności pt. „[Nowy standard do badania ESEF](#)”.

- taksonomia, która ma być stosowana, stanowi rozszerzenie taksonomii MSSF opracowanej przez Fundację MSSF,
- począwszy od 1 stycznia 2020 r., podstawowe części sprawozdania finansowego (tj. sprawozdanie z sytuacji finansowej, sprawozdanie z zysków lub strat i całkowitych dochodów, sprawozdanie z przepływów pieniężnych, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym), zawarte w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z MSSF, znakowane są szczegółowo.
- Ponadto, począwszy od 1 stycznia 2022 r., obowiązkowe jest blokowe znakowanie informacji dodatkowej do skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sporządzonego w formacie ESEF.

Uwaga:

Taksonomia podstawowa, która ma być stosowana na potrzeby jednolitego elektronicznego formatu raportowania, opiera się na taksonomii MSSF i stanowi jej rozszerzenie. Fundacja MSSF corocznie aktualizuje taksonomię MSSF. W związku z tym konieczna jest **aktualizacja regulacyjnych standardów technicznych**, aby uwzględnić poszczególne coroczne aktualizacje taksonomii MSSF.

Najnowsze aktualizacje:

- Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2025/19 z dnia 26 września 2024 r. zmieniające regulacyjne standardy techniczne określone w rozporządzeniu delegowanym (UE) 2019/815 w odniesieniu do dokonanej w 2024 r. aktualizacji taksonomii na potrzeby jednolitego elektronicznego formatu raportowania ([plik PDF](#))

Narzędzia informatyczne wspomagające badanie ESEF

Firmy audytorskie i biegli rewidentzi przeprowadzający badanie sprawozdań finansowych, zgodnych z wymogami ESEF, powinni rozważyć skorzystanie ze specjalistycznego narzędzia informatycznego wspomagającego takie badanie. W Polsce i w Unii Europejskiej wielu dostawców oferuje tego typu narzędzia IT. Wybór konkretnych rozwiązań należy do firm audytorskich, które badają sprawozdania finansowe spółek giełdowych.³²

UKNF o ESEF

Informacje pt. „Jednolity Europejski Format Raportowania (ang. *European Single Electronic Format, ESEF*)” znajdują się pod adresem: <https://www.knf.gov.pl/komunikacja/raportowanie/ESEF>.

³² 8 marca 2021 r., jako jeden z elementów wsparcia dla firm audytorskich i biegłych rewidentów, przedstawiliśmy informacje o dostawcach specjalistycznych narzędzi informatycznych wspomagających badanie sprawozdań finansowych zgodnych z ESEF. Aby ułatwić kontakt z wybranymi dostawcami, podaliśmy dane kontaktowe tych dostawców, którzy zwrócili się do PIBR z taką propozycją. Informacje o firmach zostały przedstawione na stronie internetowej PIBR, w aktualności pt. „Narzędzia informatyczne wspomagające badanie ESEF”. Zaznaczamy, że PIBR nie pośredniczy w nawiązaniu współpracy z tymi firmami. Informujemy, że PIBR nie jest w żaden sposób powiązany z którąkolwiek z tych firm. Jednocześnie zastrzegamy, że PIBR nie promuje ani nie rekomenduje żadnej ze wskazanych firm, ani żadnego z rozwiązań informatycznych udostępnionych przez te firmy. PIBR nie ponosi również odpowiedzialności za przekazywane przez te firmy informacje, jak również za wyniki pracy biegłych rewidentów, którzy zdecydują się na wykorzystanie oferowanych narzędzi. Aby sprawdzić, czy wykorzystywane oprogramowanie jest oprogramowaniem, które zostało sprawdzone przez XBRL International pod kątem zgodności ze specyfikacjami XBRL, można przejść do strony internetowej pod adresem: <https://software.xbrl.org/>.

3.2. KRAJOWE STANDARDY KONTROLI JAKOŚCI

Dla przypomnienia:

Od 1 stycznia 2023 r. firmy audytorskie zaczęły stosować w prowadzeniu działalności **nową koncepcję – zarządzanie jakością**.

Istotą zmian było przejście z dotychczasowego procesu kontroli jakości na proces zarządzania ryzykiem. Ten proces ma charakter ciągły i proaktywny, w efekcie czego będzie stale doskonalony i dostosowywany do otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego firmy audytorskiej, czyli do jej wielkości czy specyfiki obsługiwanych klientów.

Więcej na ten temat oraz o przygotowanym przez PIBR i inne organizacje wsparciu można przeczytać w [Alercie specjalnym – Badanie za 2023 r.](#)

Pakiet nowych standardów zarządzania jakością obejmuje:

1. 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” („KSKJ 1”),
2. Krajowy Standard Kontroli Jakości 2 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (PL) 2 – „Kontrolę jakości wykonania zlecenia” („KSKJ 2”),
3. Krajowy Standard Badania 220 (Zmieniony) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 220 (zmienionego) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego” („KSB 220 (Z)”).

Nazewnictwo standardów krajowych, w odróżnieniu od standardów międzynarodowych, pozostało niezmienione na moment podejmowania przez KRBR uchwały, a potem przez Radę PANA, ponieważ w ten sposób standardy były określone w ustawie o biegłych rewidentach.

Uwaga:

Ustawa z 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw, o czym jest mowa we wcześniejszej części Alertu – pkt. 2.1 – omawiającej zmiany w ustawie o biegłych rewidentach, wprowadziła m.in.:

– zmianę nazwy systemu opracowanego i wdrożonego przez firmy audytorskie

Dotychczasowe określenie „system wewnętrznej kontroli jakości” („SWKJ”), o którym jest mowa m.in. w art. 50 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, zostało zastąpione określeniem „system zarządzania jakością” („SZJ”).

– zmianę nazewnictwa z SWKJ na SZJ

Dotychczasowe nazewnictwo: „krajowe standardy kontroli jakości” zostało zastąpione określeniem: „krajowe standardy zarządzania jakością”. Przy czym, art. 29 ust. 2 tej ustawy zmieniającej stanowi, że uchwały w brzmieniu dotychczasowym zachowują moc do dnia wejścia w życie nowych uchwał w przedmiotowym zakresie w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą.

Uwaga:

Do czasu wydania przez Naczelny Sąd Administracyjny wyroku w sprawie ze skargi kasacyjnej, obowiązują standardy w brzmieniu wprowadzonym przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego uchwałą nr 38/I/2022 z dnia 15 listopada 2022 r. (pobierz treść uchwały nr 38/I/2022 [tutaj](#)).

Dla przypomnienia:

Zmiany wprowadzone w pakiecie standardów zarządzania jakością przez Radę PANA w stosunku do brzmienia zaproponowanego przez KRBR dotyczą m.in.:

- objęcia w odpowiedni sposób systemem wewnętrznej kontroli jakości i stosowania postanowień KSKJ 1 do działalności polegającej na usługowym prowadzeniu ksiąg rachunkowych oraz innych usług, czynności i działalności (KSKJ 1 par. 1),
- obowiązku rotacji kontrolera jakości wykonania zlecenia na wszystkich zleceniach, jeżeli taka kontrola jest wymagana, a nie tylko zleceniach wykonywanych na rzecz jednostek zainteresowania publicznego (JZP), z jednoczesnym skróceniem okresu pełnienia funkcji i karencji. Obecne brzmienie regulacji brzmi: „Firma audytorska ustala zasady rotacji kontrolera jakości wykonania zlecenia w odniesieniu do usług podlegających takiej kontroli oraz zastrzeżonych dla biegłych rewidentów i firm audytorskich. 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.” (KSKJ 2 par. 19-1).

Uwaga:

- Przypominamy o ocenie SWKJ, której dokonuje się na określony moment w czasie i co najmniej raz w roku.
- Przypominamy także, że powinien być przeprowadzony monitoring okresowy SWKJ w oparciu o wymogi KSKJ 1.

Wsparcie PIBR:

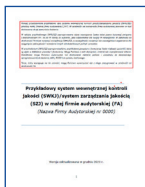
- Zaktualizowana przykładowa dokumentacja opisująca system wewnętrznej kontroli jakości w mniej złożonej firmie audytorskiej

W 2022 r., w ramach wsparcia dla małych, mniej złożonych firm audytorskich, przygotowaliśmy „Przykładowy system wewnętrznej kontroli jakości (SWKJ)/system zarządzania jakością (SZJ) w małej firmie audytorskiej (FA)”.³³

³³ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Przykładowa dokumentacja SWKJ – nowe opracowanie PIBR dla małych FA” oraz pt. „Zaktualizowana przykładowa dokumentacja SWKJ dla małych FA”.

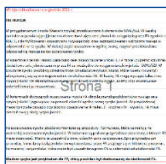
W grudniu 2023 r. została opublikowana zaktualizowana wersja tego opracowania³⁴, które składa się z dwóch części i obejmuje:

- przykładową dokumentację opisującą system wewnętrznej kontroli jakości, w tym przykładowe procedury i formularze,



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

- macierz ryzyk – ryzyka i reakcje.³⁵



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

Podkreślamy, że **opracowanie PIBR** jest skierowane do małych/mniej złożonych firm audytorskich, **ma przykładowy charakter i wymaga dostosowania do specyfiki firmy audytorskiej** korzystającej z tego opracowania oraz uszczegółowienia, a także uzupełniła o stosowne własne formularze (własne polityki oraz procedury).

Webinar z cyklu „Biegle na ważne tematy”

Pierwszy webinar z cyklu „Biegle na ważne tematy” był poświęcony „Zaktualizowanej przykładowej dokumentacji opisującej system wewnętrznej kontroli jakości w mniej złożonej firmie audytorskiej”.

Istnieje możliwość odsłuchania nagrania z tego webinaru (przejdź do nagrania, które jest udostępnione na stronie internetowej Centrum Edukacji PIBR – w zakładce [e-learning](#) – [tutaj](#)).

³⁴ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Zaktualizowana dokumentacja SWKJ dla małej firmy audytorskiej”.

³⁵ Więcej na temat tego opracowania PIBR można przeczytać w aktualności pt. „Zaktualizowana dokumentacja SWKJ dla małej firmy audytorskiej”.

Nowe opracowania IAASB

W 2024 r. opublikowana została ostatnia część serii „Zarządzanie jakością: wdrożenie w małej firmie”:

- Część trzecia: Monitorowanie i korygowanie



(pobierz przetłumaczone opracowanie – [tutaj](#))

Poprzednie części z tej serii:

- W 2022 r. została udostępniona – Część pierwsza: Czas się przygotować na nowe standardy zarządzania jakością



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#));

- W 2023 r. – Część druga: Opracowanie szczegółowego planu wdrożenia³⁶



(pobierz przetłumaczone opracowanie – [tutaj](#))

³⁶ Więcej na ten temat w aktualności pt. „[Nowe tłumaczenia materiałów wspierających](#)”.

Zestaw narzędzi do zarządzania jakością dla małych i średnich firm

Celem zestawu narzędzi jest dostarczenie pakietu przykładowych dokumentów (tj. polityk, list kontrolnych, przykładów pism i formularzy), aby zapewnić wsparcie nienależącym do sieci firmom audytorskim przy wdrażaniu reakcji na zidentyfikowane ryzyka jakości oraz reakcji mających na celu zmniejszenie takich ryzyk, zgodnie z wymogami określonymi w elemencie „Proces oszacowania ryzyka przez firmę” MSZJ 1.



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

Ilustracyjna macierz ryzyka – Przewodnik uzupełniający do Zestawu narzędzi zarządzania jakością

Celem przewodnika jest zapewnienie wsparcia nienależącym do sieci firmom audytorskim w identyfikacji, oszacowaniu i dokumentowaniu ryzyk jakości zgodnie z wymogami określonymi w elemencie „Proces oszacowania ryzyka przez firmę” MSZJ 1.



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

3.3. ZASADY ETYKI ZAWODOWEJ BIEGŁYCH REWIDENTÓW

W zależności od terminu, w jakim zostały uzgodnione z klientem warunki zlecenia badania, zastosowanie mają odpowiednio zasady etyki, przyjęte:

- wcześniejszą **uchwałą nr 3431/52a/2019** KRBR w dniu 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów – **gdy warunki zlecenia zostały uzgodnione przed 1 lipca 2024 r.**

lub

- nową **uchwałą nr 207/7a/2023** KRBR z dnia 17 grudnia 2023 r., z późn. zm. – **gdy warunki zlecenia zostały uzgodnione 1 lipca 2024 r. lub później**, z możliwością wcześniejszego stosowania nowych regulacji

Wcześniejsza uchwała nr 3431/52a/2019 KRBR z dnia 25 marca 2019 r.

Uchwała nr 3431/52a/2019 w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów („uchwała nr 3431/52a/2019”), która jako zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów wprowadziła „*Międzynarodowy Kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)*” przyjęty przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (ang. International Ethics Standards Board for Accountants, ang. skrót „IESBA”), z późn. zm. („Kodeks etyki”). Pełna treść Kodeksu etyki stanowi załącznik nr 1 do uchwały nr 3431/52a/2019.³⁷

Późniejsza zmiana Kodeksu etyki wynikała z podjętej przez KRBR 6 sierpnia 2021 r. uchwały nr 1760/27a/2021 w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów. Uchwała weszła w życie z dniem jej zatwierdzenia przez Radę PANA, czyli 13 października 2021 r.³⁸ Zmiana polegała na zastąpieniu dotychczasowego brzmienia „Części 4B – Niezależność dla zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu” brzmieniem zmienionym. (Więcej na ten temat można przeczytać w „[Alercie specjalnym – Badanie za 2021 rok](#)”).

Uwaga:**Nowa uchwała nr 207/7a/2023 KRBR z dnia 17 grudnia 2023 r.**^{39,40}

W dniu 17 grudnia 2023 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów podjęła uchwałę Nr 207/7a/2023 w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, dalej Kodeks etyki. Regulacja uwzględnia zastrzeżenia Rady PANA zgłoszone we wcześniej prowadzonej procedurze zatwierdzania uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów oraz jest wynikiem konsultacji prowadzonych z organem nadzoru. Uchwała weszła w życie z dniem jej zatwierdzenia przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, czyli 19 grudnia 2023 r. (uchwała Rady PANA Nr 47/I/2023).



(pobierz nowy Kodeks etyki – [tutaj](#))

³⁷ Więcej na temat nowego Kodeksu etyki można przeczytać w pkt. 3.3 „Alertu specjalnego – Badanie za 2019 r.”.

³⁸ Więcej na temat tej uchwały można przeczytać w aktualności pt. „Zmiana Kodeksu etyki”.

³⁹ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Nowy Kodeks etyki przyjęty”.

⁴⁰ Uchwała KRBR nr 207/7a/2023 z dnia 17 grudnia 2023 r. to nowa uchwała podjęta przez KRBR po uchyleniu dwóch wcześniejszych uchwał KRBR w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, w procesie ustanawiania których Rada PANA zgłosiła zastrzeżenia.

Jako nowy Kodeks etyki do polskiego porządku prawnego został przyjęty „Podręcznik Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)”, wydanie z 2022 r., ustanowiony przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA).^{41,42}

Podręcznik ten uwzględnia ujednolicone brzmienie Kodeksu etyki z uwzględnieniem zmian, jakie IESBA wprowadziła do Kodeksu od jego wydania z 2018 r.⁴³, a mianowicie:

1. Zmiany do Kodeksu uwydatniające rolę zawodowego księgowego i jego oczekiwane mentalne nastawienie;
2. Zmiany do Kodeksu dotyczące obiektywizmu kontrolera jakości wykonania zlecenia (KJWZ) i innych odpowiednich kontrolerów;
3. Zmiany postanowień Kodeksu odnoszących się do wynagrodzeń;
4. Zmiany postanowień Kodeksu dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych;
5. Zmiany dostosowawcze do Kodeksu dotyczące zarządzania jakością.⁴⁴

Nowy proces – polonizacja

Zwracamy uwagę, że po raz pierwszy Kodeks etyki, w zakresie swojej regulacji, uwzględnia przepisy prawa obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej oraz obowiązki, których celowość ustanowienia wynika z obserwacji i wniosków Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego z przeprowadzonych kontroli, które zostały oznaczone w Kodeksie etyki kolorem szarym (jest to proces tzw. „polonizacji”).

Nowy wymóg, dodatkowy w stosunku do brzmienia międzynarodowej regulacji

Dodatkowy wymóg wprowadzony w ramach polonizacji, to **okres rotacji dla badań ustawowych jednostek niebędących jednostkami zainteresowania publicznego** poprzez dodanie paragrafu R540-3.1. Zgodnie z tym paragrafem, **partner odpowiedzialny za zlecenie lub osoba pełniąca jakąkolwiek inną rolę kluczowego partnera odpowiedzialnego za badanie (za wyjątkiem osoby pełniącej funkcję kontrolera jakości wykonania zlecenia) nie może przeprowadzać badania ustawowego ani łączyć takich ról w odniesieniu do tej samej jednostki niebędącej jednostką zainteresowania publicznego przez nieprzerwany okres dłuższy niż 10 lat (okres „pełnienia funkcji”). Osoba ta może ponownie uczestniczyć w przeprowadzaniu badania ustawowego w tej jednostce po upływie co najmniej 3 lat od zakończenia ostatniego badania (okres „karencji”).**

10-letni okres pełnienia funkcji kluczowego partnera odpowiedzialnego za badanie ustawowe tej samej jednostki liczony jest od pierwszego roku obrotowego badanej jednostki rozpoczynającego się po dniu wejścia w życie uchwały KRBR nr 207/7a/2023, tj. od roku obrotowego rozpoczynającego się po 19 grudnia 2023 r.

⁴¹ Oryginalne brzmienie opracowania – „2022 IESBA Handbooks of the International Code of Ethics for Professional Accountants” – można pobrać tutaj.

⁴² Więcej informacji na temat prac IESBA oraz zmian Kodeksu etyki IESBA można znaleźć na stronie internetowej pod adresem: <https://www.ethicsboard.org/standards-pronouncements>.

⁴³ Handbook IESBA z 2018 r. był podstawą do ustalenia brzmienia Kodeksu etyki przyjętego przez KRBR uchwałą nr 3431/52a/2019 w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów.

⁴⁴ O wszystkich tych zmianach informowaliśmy w Alercie specjalnym – Badanie za 2022 r. cz. 10. „Co przed nami w perspektywie 2023 r. i kolejnych lat?”.

Początek obowiązywania

Kodeks etyki ma zastosowanie do wykonywania **czynności, dla których warunki zlecenia zostały uzgodnione 1 lipca 2024 r. lub później, z możliwością ich wcześniejszego stosowania**. W przypadku skorzystania z możliwości wcześniejszego zastosowania Kodeksu etyki, fakt ten powinien być udokumentowany w sposób i na zasadach określonych w systemie wewnętrznej kontroli jakości obowiązującym w firmie audytorskiej.

Linki:

- _ Uchwała Nr 207/7a/2023 KRBR z dnia 17 grudnia 2023 r. (pobierz [tutaj](#)),
- _ Zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów (załącznik do uchwały – pobierz [tutaj](#)).

W ramach procesu ustanowienia nowego brzmienia Kodeksu etyki KRBR **przeprowadziła konsultacje publiczne**.⁴⁵

Zmiana ww. uchwały nr 207/7a/2023

22 grudnia 2023 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów podjęła uchwałę nr 240/8a/2023 w przedmiocie zmiany uchwały w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów (tj. uchwały nr 207/7a/2023 KRBR z dnia 17 grudnia 2023 r., o której mowa powyżej) (pobierz [tutaj](#)). Uchwała KRBR weszła w życie z dniem jej zatwierdzenia przez Radę PANA, czyli 28 grudnia 2023 r. (uchwała nr 49/1/2023 Rady PANA – pobierz [tutaj](#)).

Zmiana dotyczyła dookreślenia, że **do czasu obowiązkowego zastosowania Kodeksu etyki w nowym brzmieniu stosowany będzie Kodeks w brzmieniu dotychczasowym**.⁴⁶

Uchwały KRBR zostały również zamieszczone w sekcji „[Prawo i standardy](#)” oraz na nowej podstronie „[Projekty standardów](#)”.

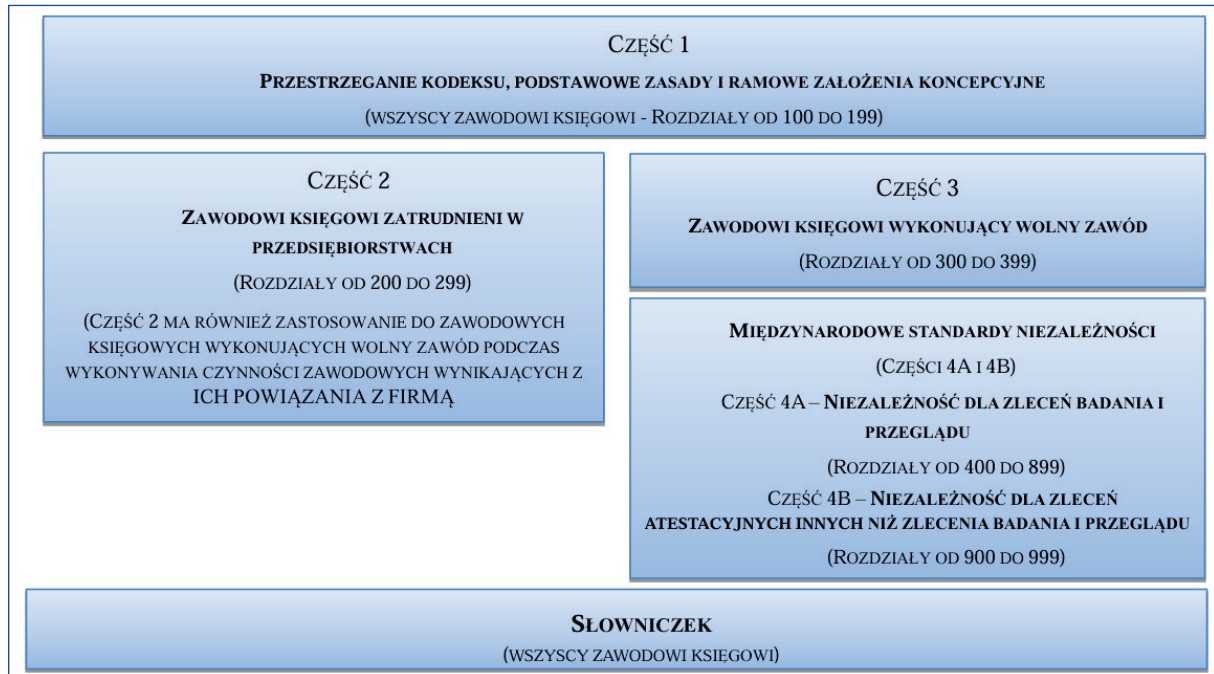
⁴⁵ Więcej na ten temat można przeczytać:

- w aktualności pt. „[Konsultacje publiczne – Kodeks etyki](#)” oraz
- w związku prowadzeniem ponownych konsultacji związanych z planowanym podjęciem, w trybie art. 102 ustawy o biegłych rewidentach, nowej uchwały w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej, uwzględniającej zastrzeżenia zgłoszone przez Radę PANA, w aktualności pt. „[Ponowne konsultacje publiczne – zasady etyki zawodowej](#)”,
- a także, po uchyleniu przez KRBR dwóch wcześniejszych swoich uchwał w sprawie nowych zasad etyki, przy procedowaniu trzeciej uchwały KRBR, uznawanej jako nowa uchwała w procesie stanowienia tej regulacji, w aktualności pt. „[Nowe konsultacje publiczne – zasady etyki zawodowej](#)”.

⁴⁶ Więcej na ten temat w aktualności pt. „[Zmiana w uchwale ws. nowych zasad etyki](#)”.

Dla przypomnienia:

Ogólny schemat Kodeksu etyki nie uległ zmianie i przedstawia się następująco:

**Wsparcie PIBR:**

W celu wsparcia biegłych rewidentów oraz firm audytorskich w stosowaniu nowego Kodeksu etyki w działalności zawodowej, Komisja ds. etyki KRBR opracowała:

– **Wykaz kluczowych zmian, jakie IESBA wprowadziła do Kodeksu 2022 od jego wydania z 2018 r.**

w opracowaniu skoncentrowano się na przepisach, które dotyczą biegłych rewidentów wykonujących zawód oraz firm audytorskich, tj. Części 1, 3 oraz 4A.



(pobierz opracowanie [tutaj](#)).

Aktualność, przy współpracy z Regionalnym Oddziałem PIBR w Poznaniu, na temat wpływu nowego Kodeksu etyki na dokumentację firmy audytorskiej⁴⁷

Uwaga:

Firmy audytorskie i biegli rewidenci są zobowiązani do dostosowania dokumentacji, w tym akt badania do nowych zasad etyki, czyli aktualizacji i zmiany dokumentacji firm audytorskich, w tym treści:

- **dokumentacji systemu wewnętrznej kontroli jakości (SWKJ/SZJ)**

Zmiany w dokumentacji systemu wewnętrznej kontroli jakości obowiązującego w danej firmie audytorskiej powinny być związane z aktualizacją wszystkich tych polityk i procedur, które w szczególności odnoszą się do zasad etyki i niezależności, np. formularzy (wzorów) oświadczeń o niezależności.

Zwracamy także uwagę, że wprowadzony został m.in. okres rotacji dla badań ustawowych jednostek niebędących jednostkami zainteresowania publicznego poprzez dodanie paragrafu R540-3.1 (o czym była mowa wcześniej). Te nowe wymogi także powinny zostać odpowiednio uwzględnione przez firmy audytorskie w politykach i procedurach systemu wewnętrznej kontroli jakości.

- **stosowanych wzorów umów**

W przypadku uzgodnienia warunków zlecenia 1 lipca 2024 r. lub później, konieczne jest dostosowanie dotychczasowych wzorów umów do nowych wymogów w zakresie etyki zawodowej, chyba że firma audytorska stosowała już te przepisy wcześniej. Pod pojęciem uzgodnienia warunków zlecenia badania należy rozumieć, zgodnie z par. 10 KSB 210, zawarcie stosownej umowy lub innej właściwej formy pisemnego porozumienia. Konieczność dostosowania umów dotyczy zatem tych z nich, które zostały zawarte dnia 1 lipca 2024 r. lub później. Jeśli umowy zostały zawarte przed 1 lipca 2024 r., zmian nie należy dokonywać.

- **sprawozdań z badania sprawozdań finansowych**

Konieczna jest również zmiana treści sprawozdania z badania, o ile zastosowanie ma nowy Kodeks etyki. Proponowane zapisy w tym zakresie zostały zamieszczone w praktycznych przykładach sprawozdań z badania za 2024 r. dostępnych na stronie PIBR (link – <https://www.pibr.org.pl/pl/Praktyczne-przyklady-sprawozdan-z-badania-sprawozdan-finansowych-za-2024-rok>).

⁴⁷ Więcej na ten temat w aktualności pt. „[Dokumentacja firmy audytorskiej a nowy Kodeks etyki](#)”.

Ponadto, PIBR przetłumaczyła następujące publikacje Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA):

- „Zmiany do Kodeksu uwytatniające rolę zawodowego księgowego i jego oczekiwane mentalne nastawienie” – Podstawa wniosków



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

- „Zmiany do Kodeksu dotyczące obiektywizmu osoby przeprowadzającej przegląd jakości zlecenia oraz innych odpowiednich osób przeprowadzających przegląd” – Podstawa wniosków



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

- „Zmiany postanowień Kodeksu odnoszących się do wynagrodzeń” – Podstawa wniosków



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

- Zmiany postanowień Kodeksu odnoszących się do wynagrodzeń – Pytania i odpowiedzi opracowane przez pracowników IESBA



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

– „Zmiany postanowień Kodeksu dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych” – Podstawa wniosków



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

– Zmienione postanowienia Kodeksu dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych – Pytania i odpowiedzi pracowników IESBA



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

– „Zmiany dostosowawcze do Kodeksu dotyczące zarządzania jakością” – Podstawa wniosków



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#)).

Opublikowane uchwały KRBR oraz materiały wspierające są też zamieszczone w sekcji: [Nowy Kodeks etyki IESBA | PIBR](#).

Uwaga:

Chcielibyśmy zwrócić także Państwa uwagę na jeden z zapisów w nowym Kodeksie etyki, aby pamiętać o odpowiednim zastosowaniu tych wymogów, o ile zaistnieją przesłanki ku temu:

- **R410.31** Po przeprowadzeniu dyskusji z osobami sprawującymi nadzór zgodnie z paragrafem R410.30, **o ile klient badania będący jednostką zainteresowania publicznego nie dokona stosownych ujawnień, z zastrzeżeniem paragrafu R410.32, firma ujawnia publicznie:**
 - (a) wynagrodzenia wypłacone lub należne firmie i firmom należącym do sieci za badanie sprawozdań finansowych, o których firma wyraża opinię;

- (b) wynagrodzenia, inne niż ujawnione na podstawie lit. a), pobrane od klienta z tytułu świadczenia usług przez firmę lub firmę należącą do sieci w okresie objętym sprawozdaniem finansowym, o którym firma wyraża opinię. Dla celów niniejszego ustępu wynagrodzenia takie obejmują wyłącznie wynagrodzenia pobierane od klienta i jego podmiotów powiązanych, nad którymi klient sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę, które są objęte konsolidacją w sprawozdaniu finansowym, na temat którego firma będzie wyrażać opinię;
- (c) wszelkie wynagrodzenia inne niż ujawnione na mocy lit. a) i b), pobierane od wszelkich innych powiązanych jednostek, nad którymi klient badania sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę, za świadczenie usług przez firmę lub firmę należącą do sieci, jeżeli firma wie lub ma powody sądzić, że takie wynagrodzenia są istotne dla oceny niezależności firmy; oraz
- (d) jeżeli ma to zastosowanie, fakt, że łączne wynagrodzenie otrzymane przez firmę od klienta badania stanowi lub prawdopodobnie będzie stanowić ponad 15% łącznego wynagrodzenia otrzymanego przez firmę przez dwa kolejne lata oraz rok, w którym sytuacja ta zaistniała po raz pierwszy.

- 410.31 A1 Firma może również ujawnić inne informacje dotyczące wynagrodzeń, które ułatwią użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie zapłaconych lub należnych wynagrodzeń oraz ich wpływu na niezależność firmy, tak jak w przykładach opisanych w paragrafie 410.30 A1.
- 410.31 A2 Czynniki, które firma może wziąć pod uwagę przy dokonywaniu ustaleń wymaganych przez paragraf R410.31(c), zostały przedstawione w paragrafie 410.26 A1.
- 410.31 A3 Ujawniając informacje dotyczące wynagrodzeń zgodnie z paragrafem R410.31, firma może ujawniać te informacje w sposób, jaki uzna za stosowny, biorąc pod uwagę względy czasowe i dostępność informacji dla interesariuszy, na przykład:
 - na stronie internetowej firmy;
 - w sporządzonym przez firmę sprawozdaniu z przejrzystości;
 - w sprawozdaniu dotyczącym jakości badania;
 - poprzez ukierunkowaną komunikację z konkretnymi interesariuszami, na przykład list do akcjonariuszy;
 - w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

Wsparcie PIBR:

– Bank dylematów etycznych⁴⁸

Przypominamy, że z inicjatywy Komisji ds. etyki, KRBR w 2020 r. zainicjowała projekt, którego celem jest zebranie przykładów dylematów etycznych, z którymi mierzą się w swojej praktyce zawodowej biegli rewidenci. Wybrane przykłady przekazywane do PIBR przy pomocy formularza kontaktowego⁴⁹ są

⁴⁸ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Bank dylematów etycznych”.

⁴⁹ Formularz, za pomocą którego można przedstawiać opisy dylematów etycznych, jest dostępny w [panelu biegłego rewidenta po zalogowaniu](#).

na bieżąco analizowane przez Komisję ds. etyki i przekształcane w przykładowe dylematy etyczne. Opisy przykładowych dylematów, są dostępne po zalogowaniu w panelu biegłego rewidenta. Uwaga, wyjaśnienia Komisji są dla biegłych rewidentów jedynie wskazówką i nie stanowią prawnie wiążącej interpretacji przepisów prawa i standardów wykonywania usług biegłego rewidenta.

– Webinary w ramach cyklu „Poranki z PIBR”

W ramach nowej inicjatywy edukacyjnej PIBR pod hasłem „Poranki z PIBR”, Komisja ds. etyki zorganizowała dwa webinary:

- 1) w dniu 28 maja 2024 r. na temat: **„Kluczowe zmiany w Kodeksie etyki 2024 – czego nie wolno nam przeoczyć?”** – eksperci opowiedzieli o powodach wprowadzenia zmian w Kodeksie etyki, który wszedł w życie 1 lipca 2024 roku, oraz o kluczowych zmianach, polonizacji Kodeksu i wpływie zmian na codzienną pracę biegłych rewidentów;
(obejrzyj nagranie z webinaru – [tutaj](#))
- 2) w dniu 10 września 2024 r. na temat: **„Czy ustalenie wynagrodzeń za prace audytowe jest wyzwaniem dla środowiska biegłych rewidentów?”** – eksperci rozmawiali o aspektach cenotwórczych i wyzwaniach związanych z ustalaniem wynagrodzenia biorąc pod uwagę art. 80 ustawy o biegłych rewidentach i nowy Kodeks etyki oraz wnosząc do dyskusji perspektywę zróżnicowanych wielkością firm audytorskich.
(obejrzyj nagranie z webinaru – [tutaj](#))

4. SZCZEGÓLNE ZAGADNIENIA

W tej części Alertu chcemy przybliżyć wybrane ważne kwestie oraz nowe opracowania.

4.1. Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju oraz jej atestacja



Dyrektywa UE w sprawie sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (tzw. CSRD) i jej implementacja

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (w skrócie „CSRD” lub „dyrektywa CSRD”) nie jest bezpośrednio stosowana w państwach członkowskich. Jej postanowienia zaczynają obowiązywać dopiero po dokonaniu transpozycji do prawa krajowego. KRBR aktywnie uczestniczyła w całym procesie jej implementacji. Ostateczny kształt przepisów krajowych, w tym wybrane przez Polskę wskazane w dyrektywie opcje, poznaliśmy po opublikowaniu zmienionego brzmienia ustawy o rachunkowości oraz ustawy o biegłych rewidentach. Państwa członkowskie na transpozycję CSRD miały czas do 6 lipca 2024 r. W Polsce proces implementacji opóźnił się.

Ustawa z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw została opublikowana w Dzienniku Ustaw w dniu 17 grudnia 2024 r. pod pozycją nr 1863. Jej postanowienia, z pewnymi wyjątkami, weszły w życie 1 stycznia 2025 r.⁵⁰

Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju

Nowa dyrektywa CSRD zastąpiła dotychczasową dyrektywę w sprawie ujawniania informacji niefinansowych. Sprawozdawczość w zakresie zrównoważonego rozwoju obejmuje raportowanie o ESG. ESG to skrót od angielskiej nazwy trzech elementów:

- E – Środowisko (z ang. *Environmental*),
- S – Społeczeństwo (z ang. *Social*) i
- G – Ład korporacyjny (z ang. *Governance*).

⁵⁰ Więcej informacji na temat ustawy z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw przedstawiliśmy w pkt. 2.1 Alertu.

Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju jednostki lub grupy kapitałowej będzie umieszczana w ramach sprawozdania z działalności jednostki lub odpowiednio grupy kapitałowej, jako wyodrębniona jego część, i będzie prezentowana w jednolitym elektronicznym formacie raportowania.

Dyrektywa CSRD znacznie rozszerzyła katalog podmiotów zobowiązanych do raportowania informacji. Sprawozdawczość będzie wprowadzana etapowo, do lat obrotowych rozpoczynających się od:

- **1 stycznia 2024 r.** – największe jednostki zainteresowania publicznego, tj. jednostki notowane, banki i ubezpieczyciele, mające powyżej 500 pracowników (na poziomie jednostkowym) i największe grupy kapitałowe, których jednostką dominującą jest JZP (na poziomie skonsolidowanym), które poprzednio raportowały na temat informacji niefinansowych;
- **1 stycznia 2025 r.** – pozostałe duże jednostki i pozostałe duże grupy;
- **1 stycznia 2026 r.** – średnie i małe spółki giełdowe, z wyłączeniem notowanych spółek mikro (które będą mogły skorzystać z 2-letniej opcji *opt-out*, tj. nieprzedstawiania sprawozdawczości).

Omnibus I⁵¹

26 lutego 2025 r. Komisja Europejska przedstawiła pierwszy pakiet uproszczeń w obszarze zrównoważonego rozwoju, tzw. Omnibus I. Uproszczenia dotyczą m.in. dyrektywy o sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (CSRD). Komisja Europejska zaproponowała, aby opóźnić wejście w życie wymogów sprawozdawczych dla przedsiębiorstw obecnie objętych zakresem CSRD oraz, aby obowiązki sprawozdawcze w zakresie zrównoważonego rozwoju skoncentrować na największych przedsiębiorstwach.

Propozycja Komisji Europejskiej jest udostępniona pod adresem: https://commission.europa.eu/publications/omnibus-i_en, komunikat prasowy na ten temat znajduje się pod adresem: https://europa.eu/newsroom/ecpc-failover/pdf/ip-25-614_pl.pdf.

W chwili obecnej zmiany wynikające z Omnibus I mają charakter propozycji (nie jest przesądzony termin i zakres zmian). Ostateczne decyzje dotyczące zaproponowanych zmian będą zależeć od dalszego przebiegu unijnego procesu legislacyjnego, w tym ewentualnych poprawek oraz zatwierdzenia przez Radę UE i Parlament Europejski. Zmiany te będą wymagały również implementacji do krajowego porządku prawnego.

Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju

Zasadniczą zmianą było również opracowanie zestawu europejskich standardów sprawozdawczości (w przyszłości także uproszczonej wersji dla mniejszych jednostek), które zastąpiły dotychczasową swobodę wyboru standardów.

⁵¹ Zwracamy uwagę, że Komisja Europejska zaproponowała, aby opóźnić wejście w życie wymogów sprawozdawczych dla przedsiębiorstw obecnie objętych zakresem CSRD oraz, aby obowiązki sprawozdawcze w zakresie zrównoważonego rozwoju skoncentrować na największych przedsiębiorstwach. Więcej na ten temat można przeczytać w aktualności pt. „Komisja Europejska proponuje zmiany w kwestii raportowania ESG” oraz pt. „Potencjalny wpływ pakietu Omnibus I na obowiązki sprawozdawczości ESG – tabela MF”.

31 lipca 2023 r. Komisja Europejska przyjęła rozporządzenie delegowane przyjmujące Europejskie Standardy Sprawozdawczości w zakresie Zrównoważonego Rozwoju (ESSZR, ang. *European Sustainability Reporting Standards*, skrót ESRS).⁵² Jest to pierwszy zestaw 12 uniwersalnych standardów, na który składają się:

- 2 standardy przekrojowe oraz
- 10 standardów tematycznych obejmujących 5 standardów dotyczących kwestii środowiskowych, 4 standardy dotyczące kwestii społecznych oraz 1 standard dotyczący kwestii zarządczych.

Standardy te zostały zastosowane przez pierwszą grupę jednostek (największe jednostki zainteresowania publicznego obecnie raportujące informacje niefinansowe) już do sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju za 2024 r.

Harmonogram wydania przez Komisję Europejską rozporządzeń zawierających obowiązkowe standardy:

- do 30 czerwca 2023 r. – dla dużych jednostek standardy pełne/bazowe (zostały już przyjęte),
- do 30 czerwca 2024 r. – pakiet uproszczonych standardów dla małych i średnich jednostek notowanych,
- do 30 czerwca 2024 r. – dla dużych jednostek standardy sektorowe (rozważane jest przesunięcie terminu do 30 czerwca 2026 r.),
- do 30 czerwca 2024 r. – standardy dla jednostek z państw trzecich (rozważane jest przesunięcie terminu do 30 czerwca 2026 r.).

Atestacja przez biegłych rewidentów

Aby uwiarygodnić raportowane przez przedsiębiorstwa informacje, konieczna będzie ich atestacja. **W Polsce**, z uwagi na uwarunkowania prawno-regulacyjne, **atestację mogą przeprowadzać wyłącznie biegli rewidentzi wykonujący usługi w imieniu firm audytorskich**. (CSRD przewiduje również opcję dla krajów członkowskich – innych certyfikowanych niezależnych dostawców usług atestacyjnych, pod warunkiem, że będą oni podlegać wymogom równoważnym z wymogami określonymi w Dyrektywie 2006/43/WE).

Na początku, po wejściu w życie nowych przepisów prawa, wszyscy biegli rewidentzi wpisani do rejestru biegłych rewidentów przed dniem 1 stycznia 2024 r. są „z urzędu” uprawnieni do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, bez konieczności zdawania dodatkowych egzaminów czy też odbywania aplikacji. Jednakże są oni zobowiązani do uzupełnienia wiedzy poprzez odbycie, w określonym terminie wskazanym w ustawie, dodatkowych szkoleń w ramach obowiązkowego doskonalenia zawodowego w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz jej atestacji. W przypadku nieuzupełnienia wiedzy we wskazanym terminie, KRBR będzie podejmowała uchwałę o wykreśleniu z rejestru informacji o posiadaniu przez danego biegłego rewidenta uprawnienia do takiej atestacji.

⁵² Więcej na ten temat w aktualności pt. „Europejskie Standardy Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju”.

Osoby, które rozpoczęły postępowanie kwalifikacyjne na biegłego rewidenta przed 1 stycznia 2024 r. i zostaną wpisane do rejestru biegłych rewidentów przed 1 stycznia 2026 r., również nabędą „z urzędu” uprawnienia do atestacji informacji o zrównoważonym rozwoju. Jednakże i do nich będzie miał zastosowanie obowiązek uzupełnienia wiedzy w ramach dodatkowego obligatoryjnego doskonalenia zawodowego.

Natomiast osoby wpisywane do rejestru od dnia 1 stycznia 2026 r., jeżeli będą chciały uzyskać uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, będą musiały zdać dodatkowe egzaminy oraz odbyć aplikację w tym zakresie. Będzie to można zrobić albo w trakcie postępowania kwalifikacyjnego na biegłego rewidenta lub też później posiadając już tytuł biegłego rewidenta.

ATESTACJA SPRAWOZDAWCZOŚCI ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU

Dyrektywa CSRD stanowi, że państwa członkowskie wymagają atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie ze standardami atestacji, przyjętymi przez Komisję Europejską. Harmonogram wydania przez Komisję Europejską rozporządzeń zawierających te standardy przedstawia się następująco:

- do 1 października 2026 r. – standard atestacji dającej ograniczoną pewność,
- do 1 października 2028 r. – standard atestacji dającej racjonalną pewność (wcześniej nastąpi ocena, czy jest możliwe uzyskanie racjonalnej pewności).

Dopóki Komisja Europejska nie przyjmie standardu atestacji, państwa członkowskie mogą stosować krajowe standardy, procedury lub wymogi dotyczące atestacji.

Atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest odrębną usługą od badania sprawozdania finansowego.

Pierwsze zlecenia atestacji dotyczą sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju za 2024 rok. Informacje te będą publikowane w 2025 r.

Z powodu opóźnienia w implementacji CSRD do polskiego prawa, przesunął się termin uchwalenia krajowego standardu atestacji. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów planowała, że nastąpi to w sierpniu 2024 r. przy założeniu, że wdrożenie CSRD do ustawy o rachunkowości i ustawy o biegłych rewidentach nastąpi w zakładanym w dyrektywie terminie, czyli do 6 lipca 2024 r.

Intensywne prace nad projektem krajowego standardu trwały przez cały 2024 rok. KRBR w styczniu 2025 r. zakończyła prace związane z opracowaniem rozwiązań obowiązujących w okresie przejściowym, czyli do czasu przyjęcia unijnego standardu atestacji.

Zakończenie prac nad projektem standardu do atestacji, podobnie jak uruchomienie szkoleń dla biegłych rewidentów w ramach obligatoryjnego doskonalenia zawodowego (ODZ), było uwarunkowane zakończeniem procesu implementacji CSRD w Polsce. W terminie 30 dni od dnia 1 stycznia 2025 r., czyli od dnia wejścia w życie ustawy z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów zobowiązana był podjąć uchwałę w sprawie standardu atestacji.

KRBR w dniu 23 stycznia 2025 r. podjęła uchwałę nr 854/20a/2025 w sprawie ustanowienia krajowego standardu usług atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Uchwała weszła w życie z dniem jej zatwierdzenia przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (uchwałą nr 3/II/2025), 28 stycznia 2025 r.

Krajowy Standard Usług Atestacji Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju 3002PL⁵³

Jako krajowy standard atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju został ustanowiony **Krajowy Standard Usług Atestacji Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju 3002PL – „Usługa atestacyjna dająca ograniczoną pewność w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju” („KSUA 3002PL”)**.

Obowiązek ustanowienia standardu wynikał z postanowień zmienionej ustawy o biegłych rewidentach.

KSUA 3002PL nie ma swojego odpowiednika w standardach międzynarodowych. Polska jest jednym z nielicznych krajów Unii Europejskiej, który opracował taki standard.

Biegły rewident będzie wyrażał opinię o zgodności:

- a) sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (grupy kapitałowej) z obowiązującymi przepisami prawa, w tym zgodności ze standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w rozumieniu art. 63p pkt 2 ustawy o rachunkowości albo ze standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla małych i średnich jednostek w rozumieniu art. 63p pkt 3 tej ustawy,
- b) ze standardami, o których mowa w lit. a, procesu oceny istotności przeprowadzonego przez jednostkę w celu identyfikacji informacji ujętych w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
- c) oznakowania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (grupy kapitałowej) z wymogami określonymi w art. 63zc ustawy o rachunkowości, *<element na razie nie obowiązujący>*
- d) sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (grupy kapitałowej) z wymogami sprawozdawczymi zawartymi w art. 8 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniającego rozporządzenie (UE) 2019/2088.

Początek obowiązywania

KSUA 3002PL ma zastosowanie po raz pierwszy do wykonywania usług atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju sporządzonej za rok obrotowy rozpoczynający się po dniu 31 grudnia 2023 r. i będzie obowiązywał do czasu przyjęcia do prawa Unii Europejskiej, w formie rozporządzenia Komisji Europejskiej, i wejścia w życie standardu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

⁵³ Więcej na ten temat w aktualności pt. „[KSUA 3002PL zatwierdzony](#)”.

Zmiany innych standardów

KSUA 3002PL nie towarzyszyły zmiany w innych krajowych standardach wykonywania zawodu ani krajowych standardach kontroli jakości.

Prekonsultacje

Zanim KRBR ustanowiła KSUA 3002PL, projekt standardu był dwukrotnie upubliczniony.

31 października 2024 r. zostały uruchomione, trwające miesiąc, prekonsultacje. Celem tego etapu prac było jak najszybsze udostępnienie projektu biegłym rewidentom i firmom audytorskim oraz szerokiemu gronu interesariuszy, aby umożliwić zapoznanie się z jego treścią, a także zebranie wstępnych uwag i komentarzy. Wszystkie nadesłane komentarze i uwagi zostały przeanalizowane oraz odpowiednio uwzględnione w finalnej wersji standardu.

Finalne brzmienie projektu było poddane odrębnym konsultacjom publicznym.

Konsultacje publiczne

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów, jako podmiot opracowujący projekt przepisu regulacyjnego, zobowiązana jest do przeprowadzenia oceny projektowanych przepisów, którą przedstawia w uzasadnieniu do projektu aktu normatywnego, oraz przeprowadzenia konsultacji publicznych.⁵⁴

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów przeprowadziła ocenę zgodności projektowanych nowych przepisów regulacyjnych – KSUA 3002PL – z zasadami proporcjonalności, uzasadnionego i niedyskryminującego charakteru, która została przedstawiona w uzasadnieniu do projektu uchwały. Uzasadnienie zawierało również wyjaśnienie przyczyn ustanowienia KSUA 3002PL. Konsultacje publiczne projektu tej uchwały trwały od 20.12.2024 r. do 03.01.2025 r.

W trakcie trwania konsultacji publicznych zgłoszono uwagi. Te z uwag, które zostały uznane za zasadne wpłynęły na zmianę, w odpowiedni sposób, brzmienia uchwały, w tym KSUA 3002PL.

Wynik konsultacji KSUA 3002PL został opublikowany 23.01.2025 r.

Uzgodnienia z PANA

Projekt standardu, na poszczególnych etapach prac, był także przedstawiany i roboczo uzgadniany z Polską Agencją Nadzoru Audytowego.

⁵⁴ Więcej informacji na temat konsultacji publicznych znajduje się w pkt. 3.1 Alertu, w części zatytułowanej „Ustawowy obowiązek przeprowadzania konsultacji publicznych projektów aktów normatywnych (uchwał)”.

Przykładowe sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów, w ramach dodatkowego wparcia, przygotowała także przykładowe dwa sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Opracowany materiał jest powiązany z wymogami KSUA 3002PL. Przykłady nie wyczerpują wszystkich możliwości ani nie mają zastosowania do wszystkich sytuacji. Należy je czytać w kontekście opisanych w nich założeń. Sprawozdanie z wykonania konkretnego zlecenia atestacji powinno być dostosowane przez kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju do faktów i okoliczności tego zlecenia.

⇒ Przykładowe sprawozdanie z atestacji z opinią niezmodyfikowaną⁵⁵



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

⇒ Przykładowe sprawozdanie z atestacji z opinią zmodyfikowaną – z zastrzeżeniem⁵⁶



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

Wytyczne KEONA

Komitet Europejskich Organów Nadzoru Audytowego (KEONA), na prośbę Komisji Europejskiej, opracował niewiążące Wytyczne dotyczące usług atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dających ograniczoną pewność. Wytyczne mają na celu ułatwienie harmonizacji takich usług we wszystkich państwach członkowskich. KEONA opublikowała projekt wytycznych na początku lipca 2024 r. 22.07.2024 r. zostały zakończone konsultacje. Wytyczne – w j. angielskim – opublikowano 30 września 2024 r.

KRBR w toku prac nad projektem KSUA 3002PL uwzględniła także te wytyczne KEONA.

⁵⁵ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Sprawozdanie z atestacji ESG”.

⁵⁶ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Zmodyfikowana opinia z atestacji ESG”.

ISSA 5000

Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (ang. skrót IAASB), twórca standardów międzynarodowych, opracowała Międzynarodowy Standard Atestacji Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju 5000 – „Ogólne wymagania dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju” oraz proponowane zmiany dostosowawcze (ang. International Standard on Sustainability Assurance 5000, „General Requirements for Sustainability Assurance Engagements”, (“ISSA 5000”)) and Conforming and Consequential Amendments to Other IAASB Standards Arising from ISSA 5000.

Projekt ISSA 5000 został opublikowany w sierpniu 2023 r. ISSA 5000 będzie miał zastosowanie do informacji ujawnianych w ramach dowolnego tematu zrównoważonego rozwoju i przygotowanych z wykorzystaniem różnych ram sprawozdawczości. Jest to kompleksowy, samodzielny standard odpowiedni do atestacji zarówno z ograniczonym, jak i racjonalnym poziomem zapewnienia i będzie mógł być stosowany zarówno przez biegłych rewidentów, jak i inne osoby uprawnione do takiej atestacji. Przez co standard możemy określić jako „uniwersalny”. Konsultacje IAASB trwały do 1 grudnia 2023 r.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów włączyła się w instytucjonalne konsultacje projektu ISSA 5000 i w imieniu swoim oraz polskich biegłych rewidentów przesała do IAASB komentarze.

ISSA 5000, w finalnym brzmieniu, został opublikowany 12.11.2024 r.

Mimo iż ISSA 5000 jest standardem uniwersalnym, KRBR w odpowiedni sposób uwzględniła jego wymagania w KSUA 3002PL.

Porada techniczna KEONA dotycząca ISSA 5000

Komisja Europejska zwróciła się do KEONA z prośbą o przygotowanie doradztwa technicznego w celu opracowania dodatków specyficznych dla UE (i możliwych wyłączeń) do ISSA 5000, które zostaną wykorzystane do przygotowania aktu delegowanego przyjmującego standardy atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju o ograniczonej pewności. Wyłączenia obejmą elementy, które są sprzeczne z przepisami prawa UE, jeśli takie istnieją, oraz te specyficzne dla racjonalnej pewności. Przykłady takich elementów obejmują: opinię atestacyjną na temat zgodności sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju z wymogami dotyczącymi oznakowania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz z wymogami przewidzianymi w art. 8 rozporządzenia (UE) 2020/852, a także format i treść sprawozdania z atestacji. Wnioski z prac KEONA powinny zostać przekazane do Komisji Europejskiej do maja 2025 r.

Przybliżanie tematyki standardu

Jedną z pierwszych okazji do przybliżenia założeń nowego standardu – KSUA 3002PL – była m.in. jubileuszowa XXV Doroczna Konferencja Audytu odbywająca się w dniach 7–9 października 2024 r.

W ramach inicjatywy edukacyjnej pod hasłem „Poranki z PIBR”, 16 października 2024 r. odbył się webinar pt. „Atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju”. Osoby prowadzące spotkanie (m.in. Jarosław Dac,

przedstawiciel KRBR i Przewodniczący Komisji ds. standaryzacji) przybliżyli ramy takiej atestacji, założenia projektowanego standardu atestacji i kluczowe kwestie, a także zwrócili szczególną uwagę na ocenę analizy podwójnej istotności przeprowadzonej przez jednostkę. Webinar był skierowany do biegłych rewidentów, a także przedstawicieli jednostek, które będą raportować zgodnie z ESRS, aby dobrze przygotować się do tej współpracy.

7 listopada 2024 r. Polska Agencja Nadzoru Audytowego zorganizowała spotkanie z przedstawicielami firm audytorskich badających jednostki zainteresowania publicznego, do udziału w którym zostali zaproszeni przedstawiciele Krajowej Rady Biegłych Rewidentów. Spotkanie było kolejną okazją do rozmowy na temat atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Jarosław Dac, przedstawiciel KRBR i Przewodniczący Komisji ds. standaryzacji, w dyskusji panelowej pt. „Sprawozdawczość i atestacja w zakresie zrównoważonego rozwoju – doświadczenia z wdrożenia nowej usługi i wyzwania na przyszłość”, przybliżył założenia projektu krajowego standardu atestacji.

Przygotowania do współpracy z ekspertami

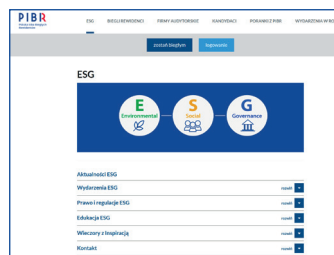
Atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju może wymagać korzystania z usług ekspertów, zwłaszcza w dziedzinie klimatu i środowiska. W ramach inicjatyw Krajowej Rady Biegłych Rewidentów skupionych na przygotowywaniu biegłych rewidentów do świadczenia tej nowej usługi, 17 czerwca 2024 r. Prezes i Członkowie KRBR spotkali się z przedstawicielami kluczowych instytucji regulacyjnych i organizacji, aby zainicjować dyskusję o usystematyzowaniu zasad możliwego świadczenia usług przez takich ekspertów.

Na spotkaniu obecni byli przedstawiciele: Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości Ministerstwa Finansów, Departamentu Instrumentów Środowiskowych Ministerstwa Klimatu i Środowiska, Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, Polskiego Centrum Akredytacji, Generalnej Dyrekcji Ochrony Środowiska, Stowarzyszenia Polskie Forum Zarządzania Środowiskowego.

Spotkanie miało charakter inicjujący dalsze prace operacyjne.

Wydzielone zasoby informacyjne dotyczące ESG

Na naszej stronie internetowej wydzieliliśmy zakładkę o nazwie „ESG”, gdzie gromadzimy różnego rodzaju informacje i opracowania związane z tą tematyką.



(przejdź do ESG – [tutaj](#))

SYSTEM SZKOLEŃ ODZ

Uwaga:

Biegli rewidenci, chcący utrzymać uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (SZR), zobowiązani są do odbycia cyklu szkoleń obowiązkowego doskonalenia zawodowego (ODZ ESG).⁵⁷

Nie będzie to jednak zwalniać z podstawowego obowiązku obligatoryjnego doskonalenia zawodowego (ODZ) w wymiarze 24 godz. rocznie, obowiązującej każdego biegłego rewidenta.

Zgodnie z ustawą zmieniającą ustawę o biegłych rewidentach (UoBR), która weszła w życie 1 stycznia 2025 r., uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju uzyskali biegli rewidenci wpisani do rejestru biegłych rewidentów przed dniem 1 stycznia 2024 r. albo, którzy przystąpili do postępowania kwalifikacyjnego przed dniem 1 stycznia 2024 r. i zostali wpisani do rejestru biegłych rewidentów w okresie od dnia 1 stycznia 2024 r. do dnia 31 grudnia 2024 r.

Stosowna informacja o uprawnieniu do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju została już dodana w prowadzonym przez KRBR rejestrze biegłych rewidentów na [stronie PIBR](#).

To ustawowe przyznanie uprawnień nastąpiło tylko na okres przejściowy, tj. do 31 grudnia 2026 r.

Biegli rewidenci, którzy chcą utrzymać uprawnienia do atestacji SZR (potocznie „atestacja ESG”) po okresie przejściowym, są zobowiązani do odbycia cyklu szkoleń obowiązkowego doskonalenia zawodowego (ODZ ESG) z zakresu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego w terminie do **31 grudnia 2026 r.** Procedowany cykl szkoleń zakłada odbycie ODZ ESG w wymiarze minimum 88 godz., w tym 8 godz. samokształcenia.

Ważne!

Odbycie ODZ ESG z zakresu atestacji SZR nie zwalnia z obowiązku szkoleniowego w wymiarze 24 godz. ODZ rocznie z tematyki określonej na dany rok (tzw. podstawowy obowiązek ODZ).

Centrum Edukacji PIBR przygotowało pierwszą turę obligatoryjnych szkoleń, przygotowujących biegłych rewidentów do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i zarazem pozwalających na wypełnienie obowiązku odbycia ODZ ESG. W planach jest otwarcie kolejnej puli kursów.

⁵⁷ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Cykl szkoleń dla biegłych rewidentów z zakresu atestacji SZR a zasady ODZ”.

Uchwała KRBR nr 853/20a/2025 dot. zakresu tematycznego oraz minimalnej liczby godzin ODZ SZR⁵⁸

Uchwała KRBR jest do pobrania – [tutaj](#).

Zakres tematyczny oraz minimalna liczba godzin szkolenia w podziale na moduły:

- Moduł 1: Wprowadzenie do raportowania kwestii zrównoważonego rozwoju, uregulowania formalnoprawne (4 godz.)
- Moduł 2: Wymogi standardów przekrojowych ESRS 1 i ESRS 2 (8 godz.)
- Moduł 3: Proces badania podwójnej istotności i identyfikacja istotnych kwestii zrównoważonego rozwoju (8 godz.)
- Moduł 4: Unijna Taksonomia działalności zrównoważonej środowiskowo (8 godz.)
- Moduł 5: Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju – raportowanie kwestii środowiskowych (16 godz.)
- Moduł 6: Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju – raportowanie kwestii społecznych (8 godz.)
- Moduł 7: Ład korporacyjny: ESRS 2 (od GOV 1 do GOV 5) i ESRS G1 (4 godz.)
- Moduł 8: Zrównoważony rozwój w sektorze finansowym (4 godz.)
- Moduł 9: Standardy atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – wymogi formalne (4 godz.)
- Moduł 10: Standardy atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – procedury (12 godz.)
- Moduł 11: Standardy atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – sprawozdanie (4 godz.)

Wytyczne organizacyjno-metodyczne

KRBR w dniu 30 stycznia 2025 r. podjęła uchwałę [Nr 965/21a/2025](#) w sprawie [Wytycznych](#) organizacyjno-metodycznych szkoleń w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w ramach Obligatoryjnego Doskonalenia Zawodowego Biegłych Rewidentów dotyczącego szkolenia z zakresu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej oraz atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym w zakresie wynikającym z art. 14 ust. 2a ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym.

„Poranek z PIBR” pt. „Obowiązki szkoleniowe biegłych rewidentów związane z atestacją sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju”

24 lutego 2025 r. został zorganizowany webinar, podczas którego prowadzący omówili m.in. zmiany w ustawie o biegłych rewidentach dotyczące doskonalenia zawodowego, zakres tematyczny szkoleń ODZ SZR i wymagania co do realizacji liczby godzin, wpis do rejestru biegłych rewidentów uprawnień do atestacji.

(obejrzyj nagranie z webinaru – [tutaj](#))

⁵⁸ Więcej na ten temat w aktualności pt. [„Uchwała KRBR dot. zakresu tematycznego oraz minimalnej liczby godzin ODZ SZR”](#).

4.2. Przeciwdziałanie praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (ang. Anti-Money Laundering, AML)

W ustawie z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1124, z późn. zm.) („ustawa AML”) – biegły rewident jest wymieniony jako jedna z „instytucji obowiązanych” (art. 2 ust. 1 pkt 15).⁵⁹

Tekst ujednolicony⁶⁰ ustawy AML, obejmujący najnowsze jej zmiany, można pobrać [tutaj](#) lub z Bazy Internetowego Systemu Aktów Prawnych – ISAP.

Na temat tej ustawy oraz wynikających z niej obowiązków dla firm audytorskich i biegłych rewidentów pisaliśmy wcześniej, w pkt. 4.4 [Alertu specjalnego – Badanie za 2021 r.](#)

W kontekście sankcji związanych z wojną w Ukrainie przypominamy o obowiązujących wymogach, interpretacjach i dostępnych materiałach dotyczących ustawy AML oraz o zakazie świadczenia usług audytowych i księgowych dla podmiotów rosyjskich i białoruskich.⁶¹

Ważne:

Sankcje w związku z agresją na Ukrainę

Przypominamy o zakazie świadczenia niektórych rodzajów usług, w tym audytowych i księgowych, dla podmiotów rosyjskich i białoruskich. Informacje na ten temat są dostępne na stronie internetowej:

- [MF – Krajowa Administracja Skarbowa](#) oraz
- [Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji](#).

(przeczytaj także pkt. 2.5 niniejszego Alertu – „Zakaz świadczenia niektórych rodzajów usług, w tym audytowych i księgowych, dla podmiotów rosyjskich”).

Dla przypomnienia:

⇒ Interpretacja MF zapisów ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu⁶²

Departament Informacji Finansowej w MF w 2020 r., w odpowiedzi na dwa pisma KRBR, wyjaśnił, że z literalnego brzmienia przepisu ustawy AML wynika, że instytucją obowiązaną są biegli rewidentzi. Przepisu tego nie sposób jednak odczytywać w oderwaniu od dyrektywy 2015/849 – źródła zmian w polskiej ustawie w wyniku implementacji prawa unijnego, która wskazuje, że przepisy dyrektywy mają zastosowanie do osób fizycznych lub prawnych podczas wykonywania ich działalności zawodowej biegłych rewidentów. Zdaniem resortu może

⁵⁹ Objaśnienie skrótów: AML – ang. Anti-Money Laundering, CFT – ang. Combating the Financing of Terrorism.

⁶⁰ Tekst ujednolicony to przygotowane przez Biuro Legislacyjne Kancelarii Sejmu opracowanie z naniesionymi zmianami na tekst aktu prawnego i służy wyłącznie ułatwieniu stosowania zmienionego aktu.

⁶¹ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Czy pamiętasz o AML?”.

⁶² Więcej na ten temat w aktualności pt. „MF wyjaśnia zapisy ustawy AML”.

to prowadzić do wniosku, że poza przypadkiem, kiedy biegły rewident wykonuje zawód jako osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek, w pozostałych przypadkach instytucją obowiązaną powinna być firma audytorska.

Potwierdzono ponadto, że obowiązki jako instytucji obowiązanych powstają w związku z wykonywaniem działalności biegłych rewidentów, czyli podczas:

- 1) wykonywania czynności rewizji finansowej,
- 2) świadczenia usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów,
- 3) świadczenia usług pokrewnych

– zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu. Obowiązki nie powstają natomiast w przypadku świadczenia innych usług, jak np. prowadzenia szkoleń czy przygotowania w ramach doradztwa dla klienta narzędzi w formie arkusza Excel.

Wyjaśniono również – w odniesieniu do oceny ryzyka i rozpoznawania ryzyka – iż biegli rewidentzi, co do zasady, należą do kategorii instytucji obowiązanych narażonych w mniejszym stopniu na ryzyko prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu. W związku z tym przygotowanie oceny ryzyka może być przeprowadzone na podstawie czynników ryzyka odnoszących się do: klientów, państw lub obszarów geograficznych, produktów, usług transakcji lub kanałów ich dostaw, z uwzględnieniem analizy czynników ryzyka. Należy jednak mieć na uwadze, że wskazany katalog nie jest katalogiem zamkniętym.

⇒ Pismo Generalnego Inspektora Informacji Finansowej⁶³

W 2020 r. Generalny Inspektor Informacji Finansowej (GIIF) skierował do KRBR pismo z prośbą o jego rozpowszechnienie. W piśmie GIIF przypominał biegłym rewidentom o wybranych obowiązkach wynikających z ustawy AML, obejmujących:

- Ocenę ryzyka, z podkreśleniem, że przeprowadzenie takiej oceny jest jednym z kluczowych obowiązków, który determinuje kolejne działania, m.in. dotyczące procesów i kształtu wewnętrznych procedur, czy też zakresu i sposobu stosowania środków bezpieczeństwa finansowego.
- Rozpoznanie ryzyka związanego ze stosunkami gospodarczymi lub transakcją okazjonalną oraz ocenienie jego poziomu. GIIF wskazuje na częsty błąd polegający na zestawieniu ze sobą tego obowiązku oraz obowiązku wskazanego powyżej.
- Stosowanie środków bezpieczeństwa finansowego w zakresie i z intensywnością uwzględniającymi rozpoznane ryzyko związane ze stosunkami gospodarczymi lub z transakcją okazjonalną. Wszystkie środki bezpieczeństwa finansowego muszą zostać zastosowane, poza wyjątkiem określonym w art. 38 ustawy AML. Modyfikacjom może podlegać jedynie ich intensywność i, w zależności od ryzyka, zakres.

⁶³ Więcej na ten temat w aktualności pt. „GIIF przypomina o obowiązkach wynikających z ustawy AML”.

- _ Zawiadomienie GIIF o okolicznościach, które mogą wskazywać na podejrzenie popełnienia przestępstwa.
- _ Stosowanie szczególnych środków ograniczających wobec osób i podmiotów. Biegli rewidentzi są zobligowani do weryfikacji swoich klientów na wskazanych listach sankcyjnych. W przypadku wątpliwości GIIF zachęca do wysyłania pytań na dedykowaną skrzynkę mailową.
- _ Zapewnienie udziału osób wykonujących obowiązki związane z AML w programach szkoleniowych.

V dyrektywa AML

30 kwietnia 2021 r. została opublikowana ustawa z dnia 30 marca 2021 r. o zmianie ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 815) (ustawa zmieniająca) (z jej treścią można zapoznać się [tutaj](#)).^{64,65} **Ta nowela to efekt implementacji tzw. V dyrektywy AML.**

Przepisy ustawy zostały nowelizowane w następującym, mającym związek z obowiązkami firm audytorskich i biegłych rewidentów, zakresie:

1. Zmiana definicji niektórych pojęć zawartych w ustawie – np. „beneficjent rzeczywisty”, „osoba zajmująca eksponowane stanowisko polityczne”.
2. Pozostałe najważniejsze zmiany dotyczyły:
 - cyklicznej aktualizacji wewnętrznej procedury,
 - zakresu ochrony pracowników, zgłaszających anonimowo nieprawidłowości,
 - zasad przechowywania dokumentacji, w tym okresu przechowywania dokumentacji,
 - stosowania środków bezpieczeństwa finansowego,
 - sposobu weryfikacji tożsamości klienta, osoby upoważnionej do działania w jego imieniu oraz beneficjenta rzeczywistego,
 - stosowania uproszczonych środków bezpieczeństwa finansowego oraz wzmożonych środków bezpieczeństwa finansowego,
 - rozszerzenia zakresu szkolenia pracowników o kwestie ochrony danych osobowych.

Ponadto, na instytucje obowiązane, w tym biegłych rewidentów, nałożono obowiązek odnotowania rozbieżności pomiędzy danymi zawartymi w Centralnym Rejestrze Beneficjentów Rzeczywistych, a informacjami o kliencie, pozyskanymi przez instytucję obowiązaną oraz podjęcia działań w celu wyjaśnienia tych rozbieżności. Naruszenie ww. obowiązków może spowodować nałożenie na instytucję obowiązaną kar finansowych.

⁶⁴ Więcej na ten temat w aktualności pt. „AML – czy coś się zmieniło?”.

⁶⁵ O najważniejszych zmianach w ustawie AML można też przeczytać w [komunikacie MF](#).

Ważne:**Cykliczne obowiązki wynikające z ustawy AML**

Firma audytorska powinna zapewnić realizację obowiązków wynikających z ustawy AML, zarówno tych bieżących, jak i cyklicznych, do których należą:

- **Ocena ryzyka związanego z praniem pieniędzy i finansowaniem terroryzmu odnoszącego się do działalności instytucji obowiązanej** (art. 27) – taką ocenę ryzyka sporządza się w postaci papierowej lub elektronicznej i **w razie potrzeby, nie rzadziej jednak niż co 2 lata, aktualizuje**, w szczególności w związku ze zmianami czynników ryzyka dotyczących klientów, państw lub obszarów geograficznych, produktów, usług, transakcji lub kanałów ich dostaw. Działania te mają być proporcjonalne do charakteru i wielkości instytucji obowiązanej. Przy ocenianiu ryzyka można uwzględniać obowiązującą krajową ocenę ryzyka, jak również sprawozdanie Komisji Europejskiej, o którym mowa w art. 6 ust. 1–3 dyrektywy 2015/849.
- **Bieżąca weryfikacja oraz, w razie potrzeby, aktualizacja wewnętrznej procedury** instytucji obowiązanej (art. 50), dostosowanej do specyfiki działalności danej firmy audytorskiej.

Wsparcie PIBR:

O przygotowanym przez PIBR wsparciu dla firm audytorskich i biegłych rewidentów, które pomagają w realizacji obowiązków wynikających z ustawy AML, można przeczytać w pkt. 4.3 [„Alertu specjalnego – Badanie za 2020 rok”](#) oraz w pkt. 4.4 [Alertu specjalnego – Badanie za 2021 r.](#)

Dla przypomnienia:

⇒ **Opracowanie AML – trzecie zaktualizowane wydanie**⁶⁶

„Wewnętrzna procedura wprowadzona na podstawie art. 50 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu”

Trzecie wydanie materiałów zostało udostępnione przez PIBR 17 września 2021 r. W ramach wsparcia firm audytorskich i biegłych rewidentów w dostosowaniu m.in. do zmian w ustawie AML związanych z wdrożeniem V dyrektywy AML.

Materiał jest udostępniony w formacie pdf, a także w formacie Word, ułatwiającym bezpośrednią implementację wskazówek. Zaktualizowany materiał został przygotowany tylko dla członków naszego samorządu, dlatego można go pobrać ze strony internetowej PIBR, z profilu biegłego rewidenta po zalogowaniu się, w sekcji „rozwiń panel”, dostępnej w lewym górnym rogu strony ([pobierz opracowanie](#)).

⁶⁶ Więcej na ten temat w aktualności pt. [„Trzecie zaktualizowane wydanie opracowania AML”](#).

Trzecie wydanie, tak jak poprzednie, składa się z trzech części:

1. „przykładowej wewnętrznej procedury” w zakresie przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu wymaganej przez art. 50 ustawy AML. Procedura ma przykładowy charakter, ale może zostać w prosty sposób zaimplementowana w firmie audytorskiej. W opracowaniu zamieszczone są też przykładowe oświadczenia i inne praktyczne wskazówki.



2. zestawienia obowiązków wynikających z ustawy AML wraz ze wskazaniem terminu lub częstotliwości ich realizacji



3. wykazu linków do przydatnych komunikatów GIIF



⇒ Przewodnik IFAC – Przeciwdziałanie praniu pieniędzy

„Przeciwdziałanie praniu pieniędzy, Podstawy” to przygotowany przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC), przetłumaczony przez PIBR, wieloczęściowy przewodnik, wspierający zawodowych księgowych w procedurach i narzędziach przeciwdziałania praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu („AML”). Przewodnik pomaga zawodowym księgowym lepiej zrozumieć, jak działa pranie pieniędzy, ryzyko, z którym się borykają, oraz co mogą zrobić, aby złagodzić to ryzyko i wnieść pozytywny wkład w interes publiczny.⁶⁷

Seria IFAC adresuje międzynarodowy charakter tego zjawiska, nie uwzględnia specyfiki dyrektywy unijnej AML.

⁶⁷ Więcej o każdej z poszczególnych części można przeczytać w „Aktualnościach” PIBR.

W 2020 r. ukazały się trzy pierwsze części, które zostały omówione w „Alertcie specjalnym – Badanie za 2020 r.”:

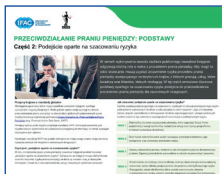
- „**Przeciwdziałanie praniu pieniędzy: podstawy – Część 1: Wprowadzenie do zasad przeciwdziałania praniu pieniędzy dla zawodowych księgowych**”



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

Z pierwszej części dowiedzieć się można, czym jest ryzyko prania pieniędzy, jak przebiega proceder prania pieniędzy oraz poznać podstawowe pojęcia wiążące się z problematyką prania pieniędzy.

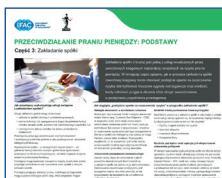
- „**Przeciwdziałanie praniu pieniędzy: podstawy – Część 2: Podejście oparte na szacowaniu ryzyka**”



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

Zawodowi księgowi powinni rozumieć trzy kluczowe obszary ryzyka przy nawiązywaniu współpracy z nowymi firmami lub przy świadczeniu usług na rzecz klientów. Te ryzyka to: ryzyko geograficzne, ryzyko związane z klientem oraz ryzyko związane z usługami. Ogólną zasadą podejścia opartego na oszacowaniu ryzyka powinno być – w sytuacji podwyższonego ryzyka – zastosowanie wzmożonych środków w celu zarządzania takim ryzykiem i jego zmniejszenia. Zakres, stopień, częstotliwość i intensywność środków zapobiegawczych i przeprowadzanych kontroli powinna być wzmożona w przypadkach scenariuszy o podwyższonym ryzyku.

- „**Przeciwdziałanie praniu pieniędzy: podstawy – Część 3: Zakładanie spółki**”

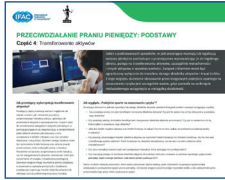


(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

Księgowy powinien dążyć do zrozumienia, z jakich powodów ekonomicznych klient zwrócił się o założenie spółki lub pomoc w jej administrowaniu.

W 2021 r. zostały opublikowane kolejne trzy części, omówione w „[Alercie specjalnym – Badanie za 2021 r.](#)”:

– „**Przeciwdziałanie praniu pieniędzy: podstawy – Część 4: Transferowanie aktywów**”



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

Kolejna część przewodnika przybliży ryzyka związane z transferowaniem aktywów, które jest jednym z podstawowych sposobów służących maskowaniu lub legalizowaniu wpływów pieniężnych pochodzących z przestępstwa. W przewodniku wymienione zostały kluczowe sygnały ostrzegawcze, mogące świadczyć o tym, że mamy do czynienia z procederem prania pieniędzy. Podobnie jak w poprzednich częściach przewodnika, także i w tej można odnaleźć studium przypadku.

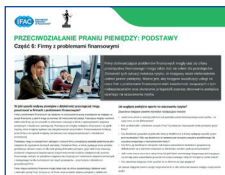
– „**Przeciwdziałanie praniu pieniędzy: podstawy – Część 5: Doradztwo podatkowe**”



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

Ta część przewodnika przedstawia zagrożenia wynikające z prób wykorzystania doradztwa podatkowego do ukrycia wpływów pieniężnych z działalności przestępczej lub unikania opodatkowania legalnego przychodu. Podobnie jak w poprzednich częściach przewodnika, w dokumencie znajduje się także analiza dwóch przykładowych sytuacji, w których możemy mieć podejrzenia o pranie pieniędzy. Jedna z tych sytuacji dotyczy unikania opodatkowania, druga dotyczy inżynierii podatkowej.

– „**Przeciwdziałanie praniu pieniędzy: podstawy – Część 6: Firmy z problemami finansowymi**”



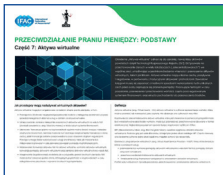
(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

Szósta część przewodnika zwraca uwagę na sytuacje, w których firmy znajdujące się w finansowych problemach mogą stać się ofiarą przestępstwa finansowego i być celem dla przestępców.

Do wcześniej sześciu publikacji z serii (na początku było założenie, że seria będzie obejmowała sześć elementów), w 2022 r. doszły kolejne trzy części.⁶⁸

Podobnie jak w poprzednich opracowaniach, w trzech nowych częściach przewodnika można znaleźć studia przypadku, praktyczne wskazówki czy listy kontrolne, a przede wszystkim odniesienia do bardziej szczegółowych publikacji edukacyjnych czy standardów.

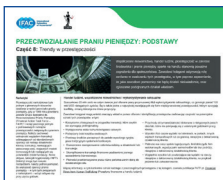
– „Przeciwdziałanie praniu pieniędzy: podstawy – Część 7: Aktywa wirtualne”



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

Przestępcy mogą korzystać z aktywów wirtualnych – aktywów wykorzystujących technologię rozproszonego rejestru (na przykład kryptowaluty czy tokeny NFT) – na każdym etapie prania pieniędzy, poczynając od pierwotnego przestępstwa (w przewodniku przywołany jest przykład ataku ransomware na amerykańskiego operatora rurociągu). Przewodnik daje m.in. wskazówki, w jakich sytuacjach związanych z aktywami wirtualnymi księgowy powinien odmówić wykonania usługi.

– „Przeciwdziałanie praniu pieniędzy: podstawy – Część 8: Trendy w przestępczości”

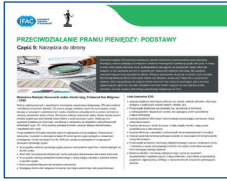


(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

Przewodnik pokrótce opisuje najważniejsze kategorie przestępstw, w których zwalczaniu i zgłaszaniu zawodowi księgowi mogą odgrywać ważną rolę: przestępstwa narkotykowe, handel ludźmi, finansowanie terroryzmu, pranie pieniędzy oparte na handlu, przestępstwa przeciwko środowisku (w tym nielegalny obrót fauną i florą), korupcja, a także wyłudzenie pieniędzy związane z Covid-19. Warto podkreślić, że na każdy z tych tematów powstała osobna publikacja Grupy Specjalnej ds. Przeciwdziałania Praniu Pieniędzy (ang. Financial Action Task Force, FATF)

⁶⁸ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Nowe części przewodnika AML już dostępne”.

– „Przeciwdziałanie praniu pieniędzy: podstawy – Część 9: Narzędzia do obrony”



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

Przewodnik przedstawia dwa najważniejsze z wielu dostępnych zawodowym księgowym narzędzi zapobiegania praniu pieniędzy: wzmożoną należytą staranność wobec klienta oraz składanie raportów o podejrzanym działaniu, które dają podstawy do podjęcia kroków prawnych. Należy przy tym pamiętać, że nie są to czynności zapewniające zgodność, a raczej niezbędne elementy działań mających na celu wykrycie prania pieniędzy i ochronę reputacji konkretnego zawodowego księgowego lub firmy.

Uwaga:

Przydatne informacje i materiały GIIF

Informacje związane z tematyką AML można znaleźć na dedykowanej stronie internetowej Ministerstwa Finansów w sekcji „**Generalny Inspektor Informacji Finansowej**”, pod adresem internetowym: <https://www.gov.pl/web/finanse/generalny-inspektor-informacji-finansowej>.

Znajdują się tu m.in. akty prawne, aktualności i komunikaty z zakresu działalności GIIF, przydatne publikacje i opracowania.

Krajowa ocena ryzyka (KOR)

Państwa uwagę chcielibyśmy zwrócić także na **ostatnią Krajową ocenę ryzyka prania pieniędzy oraz finansowania terroryzmu 2023 (KOR2023)**. Nowa, opublikowana po 4 latach od swojego poprzednika. KOR2023 uwzględnia istotne wydarzenia, które miały miejsce od ostatniego KOR2019 – pandemia SARS-COV-2, wojna w Ukrainie – a które znacząco wpłynęły na praktykę AML/CFT.

Przykładowo KOR2023 porusza ważne w polityce AML/CFT zagadnienia, takie jak:

- opisy i przykłady najczęściej wykorzystywanych mechanizmów prania pieniędzy oraz finansowania terroryzmu – na co zwrócić uwagę w relacjach gospodarczych?
- podatność branżowa na pranie pieniędzy i finansowanie terroryzmu – czyli, kto musi się mieć szczególnie na baczności?
- środki mitygujące ryzyko prania pieniędzy i finansowania terroryzmu – jak bronić się przed praniem pieniędzy i finansowaniem terroryzmu przez naszą firmę?

Instytucje obowiązane nie mają obowiązku dostosować swej wewnętrznej procedury do KOR, jednak jest to opracowanie pomocne przy tworzeniu i aktualizacji własnej polityki AML/CFT i przeprowadzaniu oceny ryzyka.



Krajowa ocena ryzyka 2023 wraz z aneksami dostępna jest pod adresem: <https://www.gov.pl/web/finanse/krajowa-ocena-ryzyka-prania-pieniedzy-oraz-finansowania-terroryzmu>.

Ważne

Obowiązek szkoleniowy – Komunikat nr 92 w sprawie obowiązku szkoleniowego określonego w ustawie AML – komunikat GIIF, UKNF i NBP⁶⁹

W Alercie prezentujemy wybrane informacje z tego komunikatu, pełna jego treść jest dostępna pod adresem: <https://www.gov.pl/web/finanse/komunikat-nr-92-w-sprawie-obowiazku-szkoleniowego-okreslonego-w-ustawie-aml--komunikat-giif-uknf-i-nbp>.

Cel komunikatu

Komunikat przedstawia dobre praktyki oraz oczekiwania Generalnego Inspektora Informacji Finansowej (GIIF), Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego (UKNF) oraz Narodowego Banku Polskiego (NBP) (dalej łącznie: „Organy kontroli”) dotyczące zapewnienia udziału osób, które wykonują obowiązki związane z przeciwdziałaniem praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (AML/CFT), w programach szkoleniowych z zakresu realizacji tych obowiązków, z uwzględnieniem tematyki ochrony danych osobowych.

Kogo dotyczy komunikat

Komunikat ma zastosowanie do instytucji obowiązanych wymienionych w art. 2 ust. 1 ustawy AML <czyli dotyczy także firm audytorskich>.

Obowiązek szkoleniowy, określony w art. 52 ustawy AML, dotyczy nie tylko pracowników instytucji obowiązanych, którzy związani są z tymi instytucjami stosunkiem pracy, lecz wszystkich osób wykonujących obowiązki związane z AML/CFT. Obowiązek ten dotyczy również członków zarządu lub innego organu zarządzającego odpowiedzialnych za obszar AML.

Powierzenie wykonywania obowiązków dotyczących AML/CFT osobie, która nie została odpowiednio przeszkolona, jest brakiem w realizacji obowiązku określonego w art. 52 ustawy AML i jest zagrożone karą administracyjną, zgodnie z art. 147 pkt 9 ustawy AML.

⁶⁹ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Obowiązek szkoleniowy w ustawie AML”.

Obowiązek określenia systemu szkoleń w procedurze wewnętrznej

Procedura wewnętrzna w zakresie AML/CFT powinna określać zasady upowszechniania wśród pracowników instytucji obowiązanej wiedzy z zakresu przepisów o AML/CFT, z uwzględnieniem charakteru, rodzaju i rozmiaru prowadzonej działalności.

Forma programów szkoleniowych

Obowiązek szkoleniowy może zostać zrealizowany poprzez szkolenia wewnętrzne instytucji obowiązanej, jak i poprzez udział osób wykonujących zadania z obszaru AML/CFT w szkoleniach zewnętrznych. Kursy szkoleniowe mogą odbywać się stacjonarnie, jak też w formie online.

Publikacje, wytyczne i komunikaty, udostępniane na stronie internetowej Ministerstwa Finansów, będące realizacją przez GIIF obowiązku udostępniania wiedzy i informacji z zakresu AML/CFT, a także stanowiska i wytyczne UKNF i NBP są istotnym wsparciem edukacyjnym oraz narzędziem pomocniczym w podnoszeniu świadomości w zakresie AML/CFT. Jednak z uwagi na ich ogólny lub selektywny charakter, samo zapoznanie się z nimi nie wystarcza do uznania przez Organy kontroli prawidłowej realizacji obowiązku określonego w art. 52 ustawy AML.

Co ważne, samokształcenie nie jest realizacją obowiązku określonego w art. 52 ustawy AML, przy czym dotyczy to również zawodów prawniczych będących instytucjami obowiązаныmi. Samokształcenie może jedynie być uzupełnieniem profesjonalnych szkoleń.

Organy kontroli oczekują zatem weryfikacji przez instytucje obowiązane dotychczasowej praktyki wypełniania obowiązku wynikającego z art. 52 ustawy AML i niezwłocznego podjęcia kroków zmierzających do prawidłowej realizacji tego obowiązku.

Dokumentowanie udziału w programach szkoleniowych

Wypełnienie przez instytucje obowiązane obowiązku szkoleniowego musi być udokumentowane. Z dokumentów powinno jednoznacznie wynikać, kto, kiedy, w jakim zakresie i przez kogo został przeszkolony. Dowodem udziału pracownika w szkoleniu, w przypadku szkoleń wewnętrznych, powinna być co najmniej lista obecności wraz z programem szkolenia zawierającym wszystkie wskazane informacje. W przypadku szkoleń zewnętrznych, dowodem udziału w szkoleniu może być np. certyfikat uczestnictwa oraz program szkolenia. Dobrą praktyką jest zakończenie szkolenia testem sprawdzającym wiedzę.

Szkolenia sprzed nowelizacji ustawy AML

Potwierdzenia wypełnienia obowiązku szkoleniowego poprzez udział w szkoleniu przed 2018 rokiem utraciły aktualność wraz z wejściem w życie ustawy AML 13 lipca 2018 roku. Dotyczy to także wszelkich zaświadczeń i certyfikatów potwierdzających ukończenie kursów i szkoleń.

Instytucja obowiązana powinna każdorazowo, po istotnych zmianach w przepisach prawa krajowego lub unijnego z obszaru AML/CFT, którym podlega, organizować szkolenia uzupełniające uwzględniające te zmiany i odpowiednio je dokumentować.

W związku z nowelizacją ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu z dnia 30 marca 2021 r. oraz kolejnymi jej nowelizacjami, kurs e-learningowy „przeciwdziałanie praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu”, organizowany przez GIIF do 2022 roku, nie potwierdza realizacji obowiązku szkoleniowego zgodnego z obecnym stanem prawnym i wymaga uzupełnienia.

Szkolenia GIIF

Warto zainteresować się wznowionym **programem szkoleniowym** GIIF – plan nieodpłatnych szkoleń w I półroczu 2025 r. można znaleźć – [tutaj](#).

Odbycie szkolenia **nie wypełnia jednak obowiązku szkoleniowego określonego w art. 52 ustawy AML**.

Przyszłe zmiany – nowy pakiet unijnych regulacji AML/CFT

19 czerwca 2024 r. Unia Europejska opublikowała finalną wersję ostatnich części pakietu regulacji z zakresu AML/CFT, który niesie za sobą istotne zmiany dla instytucji obowiązanych. Wejście w życie nowych przepisów będzie następowało stopniowo w kolejnych latach, co pozwala na odpowiednie wykorzystanie tego okresu, aby dostosować wewnętrzne polityki, procedury oraz systemy do nowego porządku prawnego.

Zaznaczyć trzeba, że dyrektywa unijna nie jest prawem bezpośrednio obowiązującym w państwach członkowskich. Konieczna jest jej transpozycja do krajowego systemu prawnego. Inaczej jest w przypadku rozporządzenia unijnego, które jest bezpośrednio stosowane przez państwa należące do Unii Europejskiej i jest aktem prawnym wiążącym wszystkie instytucje zobowiązane.

Pakiet regulacji AML/CFT składa się z 3 aktów prawnych:

⇒ Rozporządzenie 2024/1620

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2024/1620 z dnia 31 maja 2024 r. w sprawie ustanowienia Urzędu ds. Przeciwdziałania Praniu Pieniędzy i Finansowaniu Terroryzmu oraz zmiany rozporządzeń (UE) nr 1093/2010, (UE) nr 1094/2010 i (UE) nr 1095/2010

To przepisy ustanawiające Urząd ds. Przeciwdziałania Praniu Pieniędzy i Finansowaniu Terroryzmu (z ang. the Anti-Money Laundering and Countering the Financing of Terrorism Authority, „AMLA”) oraz definiujące jego strukturę, role, zadania oraz uprawnienia. AMLA została utworzona 26 czerwca 2024 r., a działalność operacyjną instytucja powinna rozpocząć w połowie 2025 r.



Rozporządzenie 2024/1620 pobierz [tutaj](#)

⇒ Rozporządzenie 2024/1624

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2024/1624 z dnia 31 maja 2024 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu.

Jest to zharmonizowany zbiór przepisów AML/CFT dotyczących środków, które mają być stosowane przez instytucje obowiązane w celu zapobiegania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu oraz wymogów dotyczących przejrzystości w zakresie struktury własnościowej podmiotów prawnych, trustów i podobnych porozumień prawnych. Przepisy te w dotychczasowym kształcie były ujęte w Dyrektywie UE 2015/849.



Rozporządzenie 2024/1624 pobierz [tutaj](#)

⇒ VI Dyrektywa AML

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2024/1640 z dnia 31 maja 2024 r. w sprawie mechanizmów, które państwa członkowskie powinny wprowadzić w celu zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniająca dyrektywę (UE) 2019/1937 oraz zmieniająca i uchylająca dyrektywę (UE) 2015/849

Nowa Dyrektywa AML uchyla Dyrektywę (UE) 2015/849, zmienioną Dyrektywą (UE) 2018/843. VI Dyrektywa AML ustanawia przepisy dotyczące m.in.: identyfikacji ryzyk prania pieniędzy i finansowania terroryzmu na poziomie UE i państw członkowskich, utworzenia centralnych rejestrów beneficjentów rzeczywistych, rejestrów rachunków bankowych i elektronicznych systemów wyszukiwania danych oraz dostępu do informacji przechowywanych w tych rejestrach, a także punktów dostępu do informacji o nieruchomościach. Dyrektywa określa również obowiązki i zadania jednostek analityki finansowej (z ang. Financial Intelligence Unit) oraz organów zaangażowanych w nadzór nad podmiotami zobowiązanymi.



VI Dyrektywa AML pobierz [tutaj](#)

Wejście w życie

Państwa członkowskie zostały zobowiązane do przyjęcia przepisów niezbędnych do wykonania dyrektywy AML do dnia 10 lipca 2027 r., natomiast przepisy dyrektywy dotyczące uzasadnionego dostępu do rejestru beneficjentów rzeczywistych do dnia 10 lipca 2026 r., pojedynczego punktu dostępu do informacji o nieruchomościach do dnia 10 lipca 2029 r. Natomiast zmiany w dyrektywie 2015/849 wprowadzone przez dyrektywę AML do dnia 10 lipca 2025 r. Rozporządzenie AML jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich i będzie stosowane od 10 lipca 2027 r., z pewnymi wyjątkami.

Wybrane zmiany w przepisach regulacyjnych:

Wybrane obszary, w których nowe prawo wprowadza modyfikacje, to m.in.:

- Utworzenie AMLA jako centralnego organu nadzorczego

Głównym zadaniem AMLA będzie bezpośredni nadzór nad 40 grupami i instytucjami finansowymi o wysokim profilu ryzyka, prowadzącymi działalność w co najmniej sześciu państwach członkowskich UE. Rozpoczęcie bezpośredniego nadzoru planowane jest na 1 stycznia 2028 r.

- Rozszerzony zakres podmiotów zobowiązanych do przestrzegania regulacji AML/CFT

Za podmioty zobowiązane, podlegające przepisom AML/CFT, będą uznane m.in.: osoby prowadzące handel metalami szlachetnymi i kamieniami szlachetnymi oraz innymi towarami o wysokiej wartości, dostawcy usług finansowania społecznościowego (z ang. crowdfunding) i pośrednicy w zakresie finansowania społecznościowego oraz agenci piłkarscy i niektóre kluby piłkarskie.

- Ujednolicone (zharmonizowane) środki należytej staranności wobec klienta

Podmioty zobowiązane będą miały obowiązek stosowania ujednoliczonych na poziomie UE zasad identyfikacji klienta, beneficjenta rzeczywistego oraz weryfikacji ich tożsamości, uzyskiwania informacji na temat celu i charakteru stosunków gospodarczych, monitorowania stosunków gospodarczych oraz transakcji klientów, weryfikacji, czy klient lub beneficjent rzeczywisty podlegają sankcjom finansowym. Rozporządzenie 2024/1624 reguluje również zasady stosowania uproszczonych oraz wzmocnionych środków należytej staranności.

- Ujednolicone zasady ustalania beneficjenta rzeczywistego

Definicja beneficjenta rzeczywistego na poziomie UE została zharmonizowana. Próg uznania osoby za beneficjenta rzeczywistego został pozostawiony na poziomie 'co najmniej 25%' udziałów lub akcji, lub praw głosu, lub innych udziałów własnościowych (warto dodać, że Komisja Europejska może ustalić niższy 15% próg dla podmiotów korporacyjnych narażonych na podwyższone ryzyko prania pieniędzy i finansowania terroryzmu). Rozporządzenie 2024/1624 dostarcza również wyjaśnień dotyczących metodologii stosowanej do ustanowienia beneficjenta rzeczywistego w strukturze wielopoziomowej, a szczególnie w przypadku współistnienia udziałów własnościowych i kontroli.

– Ogólnounijny limit dużych płatności gotówkowych za towary lub usługi

Osoby prowadzące handel towarami lub świadczące usługi na terenie UE mogą przyjmować lub dokonywać płatności gotówką wyłącznie do kwoty 10.000 EUR (lub równowartości w walucie krajowej). Państwa członkowskie mogą przyjąć niższe limity i powiadomić o tym fakcie Komisję Europejską.

– Weryfikacja informacji w centralnych rejestrach beneficjentów rzeczywistych

VI Dyrektywa AML zawiera zapisy mające na celu zapewnienie, że informacje na temat beneficjentów rzeczywistych przechowywane w centralnych rejestrach są adekwatne, dokładne i aktualne. W związku z tym państwa członkowskie UE powinny zapewnić podmiotom odpowiedzialnym za centralne rejestry uprawnienia i zasoby niezbędne do weryfikacji beneficjentów rzeczywistych i prawdziwości przekazanych im informacji. Obejmuje to m. in. możliwość zwrócenia się o potrzebne dane lub możliwość przeprowadzania inspekcji na miejscu w siedzibie statutowej podmiotów prawnych.

– Uregulowany dostęp do centralnych rejestrów beneficjentów rzeczywistych

VI Dyrektywa AML reguluje zasady dostępu do informacji o beneficjentach rzeczywistych przechowywanych w centralnych rejestrach dla różnych podmiotów, w tym organów podatkowych, AMLA do celów analiz podejrzanych transakcji, Prokuratury Europejskiej, Europejskiego Urzędu ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych oraz podmiotów zobowiązanych przy stosowaniu środków należytej staranności wobec klienta. Ponadto, każda osoba fizyczna lub prawna, która wykaże uzasadniony interes w odniesieniu do celu zapobiegania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu, np. dziennikarze śledczy, powinna mieć dostęp do określonych informacji o beneficjentach rzeczywistych.

Nowy pakiet regulacji AML/CFT to tylko początek zapowiedzianych zmian. Na przestrzeni kolejnych lat AMLA będzie opracowywała dodatkowe projekty regulacyjnych i wykonawczych standardów technicznych, do przedstawienia Komisji Europejskiej do przyjęcia, wytycznych, zaleceń i opinii, więc można spodziewać się wprowadzenia nowych przepisów, zasad, praktyk i obowiązków dla instytucji obowiązanych.

5. SPRAWOZDAWCZOŚĆ BIEGŁEGO REWIDENTA Z BADANIA ZA 2024 ROK

5.1. Sprawozdanie z badania

Obowiązek sporządzenia i zakres informacji, które powinny być zawarte w sprawozdaniu z badania określają:

- przepisy art. od 83 do art. 87 ustawy o biegłych rewidentach,
- krajowe standardy badania (KSB),
- dla JZP – art. 10 rozporządzenia 537/2014,
- a także, o ile ten standard ma zastosowanie, KSUA 3001PL.

Pamiętaj!

Sprawozdanie z badania ma następujący układ:

SPRAWOZDANIE NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA Z BADANIA
Adresat
SEGMENT A <i>„Sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego”</i>
I. Opinia/Opinia z zastrzeżeniem/Opinia negatywna/Odmowa wydania opinii
II. Podstawa opinii/Podstawa opinii z zastrzeżeniem/Podstawa opinii negatywnej/Podstawa odmowy wydania opinii
III. Akapit objaśniający*/Istotna niepewność dotycząca kontynuacji działalności/Inne sprawy*
IV. Kluczowe sprawy badania**
V. Odpowiedzialność kierownika jednostki (oraz – jeśli występują – osób odpowiedzialnych za nadzór nad sprawozdawczością finansową)
VI. Odpowiedzialność biegłego rewidenta
VII. Inne informacje
SEGMENT B <i>„Sprawozdanie na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych” ***</i>
Dane identyfikujące firmę audytorską i kluczowego biegłego rewidenta Data sprawozdania biegłego rewidenta

* – Umieszczenie tej sekcji w sprawozdaniu z badania może być różne.

** – Umieszczenie tej sekcji w sprawozdaniu z badania może być różne.

*** – W tej części sprawozdania z badania znajduje się **opinia zgodna z wymogami KSUA 3001PL**.⁷⁰

⁷⁰ Na treść segmentu B sprawozdania z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego – pt. „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji” – wpływ ma obowiązek zastosowania standardu **KSUA 3001PL** – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” – oraz wnioski wyciągnięte z prac wykonanych zgodnie z wymogami tego standardu.

Omówienie ww. poszczególnych elementów układu i zakresu informacyjnego sprawozdania z badania można znaleźć w załączniku nr 2 w „Alertcie specjalnym – Badanie 2018 r.”.

Uwaga:

Ustawa z dnia 6 grudnia 2024 r. o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw wprowadziła zmiany brzmienia m.in. art. 83 ustawy o biegłych rewidentach dotyczące ust. 3 – pkt 10 i 11 otrzymały brzmienie:

- „10) opinię, czy sprawozdanie z działalności, **w zakresie niedotyczącym sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju**, zostało sporządzone zgodnie z przepisami oraz, czy jest zgodne z informacjami zawartymi w <wykreślono słowo rocznym> sprawozdaniu finansowym;
- 11) oświadczenie o tym, czy w świetle wiedzy o jednostce i jej otoczeniu uzyskanej podczas badania stwierdzono istotne zniekształcenia w sprawozdaniu z działalności, **w zakresie niedotyczącym sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju**, oraz wskazanie, na czym polega każde takie istotne zniekształcenie;”.

Obowiązek sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, będącej częścią sprawozdania z działalności, za 2024 r. dotyczy tylko jednostek określonych w ustawie o rachunkowości – największych jednostek zainteresowania publicznego (JZP) i ich grup kapitałowych.

Jeżeli klient sporządza **sprawozdawczość równoważonego rozwoju** (grupy kapitałowej), która jest wyodrębnioną częścią sprawozdania z działalności (grupy kapitałowej), to jej atestacja jest odrębną usługą od badania sprawozdania finansowego.

Wyniki i wnioski z tej atestacji przedstawia się w **odrębnym od sprawozdania z badania sprawozdania finansowego – sprawozdaniu z atestacji sprawozdawczości równoważonego rozwoju (grupy kapitałowej).**

Wsparcie PIBR:

Przykładowe sprawozdania z badania sprawozdania finansowego za 2024 r.⁷¹

Tak jak co roku, przygotowaliśmy praktyczne wsparcie w badaniu sprawozdań finansowych za 2024 rok. Przykłady nie są obowiązującymi wzorami, a pełnią funkcję wspierającą dla firm audytorskich oraz biegłych rewidentów.

Dla przypomnienia, w załącznikach od 2.1 do 2.10 do uchwały KRBR nr 3430/52a/2019 z późn. zm., tzw. „uchwały bazowej”, zamieszczone są przykłady ilustrujące sprawozdania z badania dla różnych okoliczności, z jakimi może zetknąć się biegły rewident w trakcie badania. Na tych przykładach ilustrujących są oparte, aktualizowane co roku, przykłady praktyczne.

Ta opinia została dodana podczas jednej z ostatnich nowelizacji ustawy o biegłych rewidentach, i jest to opinia na temat zgodności oznakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sporządzonego w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, z wymogami rozporządzenia 2019/815 (rozporządzenie ESEF).

⁷¹ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Praktyczne wsparcie w badaniu za 2024 r.”.

W aktualizowanych co roku praktycznych przykładach zamieszczone są m.in. zaktualizowane adresy publikacyjne ustaw. Jest też odniesienie do najnowszych zmian w:

- przepisach prawa, w tym ustawie o biegłych rewidentach (związanych ze sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju),
- krajowych standardach badania (zmianie ich brzmienia na skutek zmian uzgodnieniowych związanych z pakietem standardów zarządzania jakością) oraz
- zasadach etyki (o ile ma to zastosowanie powołanie się na wymogi nowego Kodeksu etyki – informacje na ten temat zostały przedstawione w pkt. 3.3 Alertu).

Biegli rewidenci mogą stosować przykłady sprawozdania z badania mając na uwadze, że przykłady mają uniwersalny charakter i każdorazowo powinny zostać dostosowane do okoliczności konkretnego zlecenia badania.

Praktyczne przykłady sprawozdań z badania, oparte na przykładach ilustrujących stanowiących załączniki do uchwały nr [3430/52a/2019](#) z późn. zm., obejmują cztery dokumenty:

- sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego jednostki **niebędącej JZP** sporządzonego zgodnie z ustawą o rachunkowości,



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

- sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego spółki **notowanej na giełdzie** (JZP) sporządzonego zgodnie z MSSF,



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

- sprawozdanie z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego **grupy kapitałowej**, w której jednostka dominująca jest jednostką **niebędącą JZP**, sporządzonego zgodnie z ustawą o rachunkowości,



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

- sprawozdanie z badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego **grupy kapitałowej**, w której **jednostka dominująca jest spółką notowaną na giełdzie (JZP)**, sporządzonego zgodnie z MSSF.



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

W praktycznych przykładach za 2024 rok, **zmiana brzmienia art. 83 ust. 3 pkt 10) oraz 11) ustawy o biegłych rewidentach związanych ze sprawozdawczością zrównoważonego rozwoju** została uwzględniona w następujący sposób, w zależności od tego, czy badana jednostka (grupa kapitałowa) sporządza lub nie sporządza sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, odpowiednio dla badania jednostkowego lub też skonsolidowanego sprawozdania finansowego:

- W sekcji „Odpowiedzialność biegłego rewidenta”, gdzie jest opisana odpowiedzialność wynikająca z ustawy o biegłych rewidentach oraz ze standardów, zapis brzmi:

⇒ „Naszym obowiązkiem zgodnie z wymogami Ustawy o biegłych rewidentach jest również wydanie opinii, czy Sprawozdanie z działalności, **w zakresie niedotyczącym sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju**, zostało sporządzone zgodnie z przepisami oraz, czy jest zgodne z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.”

Zapis „w zakresie niedotyczącym sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju” został dodany jako wskazanie ustawowej odpowiedzialności biegłego rewidenta wynikającej z art. 83 ust. 3.

- W sekcji „Opinia o Sprawozdaniu z działalności”

Zapisy w tej części pozostały niezmienione w stosunku do poprzedniego (2023) roku.

Np. w przykładzie nr 1 zapisy te brzmią:

⇒ „Na podstawie wykonanej w trakcie badania pracy, naszym zdaniem, Sprawozdanie z działalności Spółki:

- zostało sporządzone zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości,
- jest zgodne z informacjami zawartymi w sprawozdaniu finansowym.”

W przypisie dolnym zostało to wyjaśnione – zamiast ogólnego sformułowania „o zgodności z przepisami” mamy wskazane konkretne kryterium oceny, czyli art. 49 ustawy o rachunkowości. Art. 49 nie odnosi się do sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju ani nie zawiera wymogów związanych z tą sprawozdawczością. W związku z tym, w akapicie przykładowego sprawozdania z badania dotyczącym opinii o sprawozdaniu z działalności jest pominięty zacytowany wyżej, rozszerzony zapis art. 87 ust. 3 pkt 10) ustawy o biegłych rewidentach – „w zakresie nie dotyczącym sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju”.

Kolejny zapis w tej części sprawozdania z badania brzmi:

⇒ „Ponadto, w świetle wiedzy o Spółce i jej otoczeniu uzyskanej podczas naszego badania oświadczamy, że nie stwierdziliśmy w Sprawozdaniu z działalności istotnych zniekształceń.”

Wymogi zawarte w KSB 720 (Z) – „*Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji*” odnoszą się do całości Innych informacji. KSB 720 (Z) w tym wypadku stosuje się odpowiednio. W związku z tym, w akapicie przykładowego sprawozdania z badania jest pominięty zacytowany wyżej, rozszerzony zapis art. 87 ust. 3 pkt 11) ustawy o biegłych rewidentach – „w zakresie nie dotyczącym sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju”.

– Dla badanych jednostek, które sporządzają sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju (grupy kapitałowej) zaproponowana została **odrębna sekcja** w sprawozdaniu z badania pt. „**Informacja o sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i jej atestacji**” z informacją, że podlega ona odrębnemu zleceniu atestacyjnemu przeprowadzonemu przez tę samą firmę audytorską oraz przez tego samego kluczowego biegłego rewidenta, który bada sprawozdanie finansowe i/lub inną firmę audytorską i/lub przez innego kluczowego biegłego rewidenta.

Ponadto, zaproponowano wskazanie, że w przypadku, gdy sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zawiera zmodyfikowaną opinię, to kluczowy biegły rewident badający sprawozdanie finansowe zamieszcza informację o tej modyfikacji w swoim sprawozdaniu z badania sprawozdania finansowego.

Uwaga:

W sprawozdaniu z badania należy wskazać, czy już korzystano z **wymogów nowego Kodeksu etyki** (uchwała nr 207/7a/2023 z dnia 17 grudnia 2023 r., z późn. zm.), czy też z **dotychczasowego brzmienia Kodeksu** (uchwała nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 r., z późn. zm.) – informacje na ten temat zostały przedstawione w pkt. 3.3 Alertu.

Pamiętaj:

Przypominamy, że od 1 stycznia 2020 r. sprawozdanie z badania wszystkich jednostek **sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym** biegłego rewidenta (art. 86 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach).

Legislator przewidział dla sprawozdania z badania tylko jeden rodzaj podpisu, czyli kwalifikowany podpis elektroniczny. Biegły rewident na sprawozdaniu z badania nie ma możliwości złożenia, inaczej niż w przypadku sprawozdań finansowych, innych rodzajów podpisów.

Analogiczne postanowienia dotyczą sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, które też sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

Dla przypomnienia:

- Jeżeli biegły rewident zamierza wydać **inny rodzaj opinii niż opinia bez zastrzeżeń**, powinien zastosować wymogi **KSB 705 (Z)** – „*Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”.

Biegli rewidentzi, którzy zamierzają wyrazić **opinię** o sprawozdaniu finansowym **inną niż bez zastrzeżeń** (czyli opinię zmodyfikowaną), **powinni przeanalizować wpływ modyfikacji tej opinii na znajdujące się w sprawozdaniu z badania inne opinie, stwierdzenia, oświadczenia lub informacje** wymagane przez postanowienia art. 83 ustawy o biegłych rewidentach oraz, jeżeli klient jest JZP, przez art. 10 rozporządzenia 537/2014, np. na opinię o sprawozdaniu z działalności.

Uwaga:

Przypominamy, że zgodnie z postanowieniami art. 138 ustawy o biegłych rewidentach, w przypadku przeprowadzania **badania ustawowego JZP**, firma audytorska niezwłocznie przekazuje PANA informacje, o których mowa w art. 12 ust. 1 akapit pierwszy lit. c rozporządzenia nr 537/2014, **które mogą spowodować odmowę wydania opinii z badania sprawozdań finansowych lub wydanie negatywnej opinii lub opinii z zastrzeżeniami**. Zgłoszenia można dokonać wykorzystując udostępniony przez PANA formularz⁷².

- Sprawozdanie z badania może zawierać **objaśnienia**, w których biegły rewident odnosi się do spraw, na które zwrócił uwagę podczas badania, a które nie powodują wydania opinii z zastrzeżeniami. W tym przypadku zastosowanie mają wymogi **KSB 706 (Z)** – „*Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”.
- Przypominamy także o **KSB 701** – „*Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”, który ma zastosowanie do badań pełnych sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia **jednostek notowanych na giełdzie oraz okoliczności, gdy biegły rewident, poza tym decyduje o przekazaniu kluczowych spraw badania w sprawozdaniu biegłego rewidenta**.

⁷² Więcej na ten temat na stronie internetowej PANA – „[Informacja o możliwości odmowy wydania opinii z badania ustawowego sprawozdania finansowego lub wydania negatywnej opinii lub wydania opinii z zastrzeżeniami](#)”.

Na zakres zastosowania KSB 701, w tym treść sprawozdania z badania, wpływ ma otrzymane pismo z Komisji Nadzoru Audytowego związane z interpretacją pojęcia „jednostki notowane na giełdzie papierów wartościowych” (patrz aktualność pt. „Stanowisko KNA dotyczące stosowania KSB 701” lub por. pkt. „6. Interpretacje Ministerstwa Finansów i Komisji Nadzoru Audytowego dotyczące procesu badania” – [Alert specjalny – Badanie za 2019 r.](#)). W związku z tym, KSB 701 dotyczy badania szerszego kręgu jednostek i ma zastosowanie także do sporządzenia sprawozdania z badania sprawozdań finansowych jednostek, których papiery wartościowe notowane są na takich rynkach, jak NewConnect i Catalyst.⁷³

KSB 701 ma zastosowanie również do sporządzenia sprawozdania z badania sprawozdania finansowego JZP, jako realizacja części ujawnień wymaganych przez rozporządzenie 537/2024.

Uwaga:

W sprawozdaniu z badania powinno się wskazać, o ile skorzystano z takiej możliwości, że podczas badania skorzystano z możliwości wcześniejszego zastosowania standardu/ów, dla którego/ych nie minął jeszcze termin ich obowiązkowego zastosowania.

Do badania sprawozdania finansowego/skonsolidowanego sprawozdania finansowego za 2024 r. możliwe jest wcześniejsze zastosowanie KSB 600 (Z), o czym mowa w cz. 10 niniejszego Alertu.

Pamiętaj!

Należy pamiętać tam, gdzie to zasadne, o odpowiednim uwzględnieniu wymogów standardu – **KSUA 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”** – w tym, tych odnoszących się do sprawozdawczości biegłego rewidenta.

Podsumowując:

- Badanie zgodności z wymogami rozporządzenia ESEF obejmuje między innymi ocenę, czy roczne sprawozdanie finansowe oraz roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało zaprezentowane w formacie wymaganym przez rozporządzenie ESEF, czyli formacie XHTML. Ocena ta mieści się w ogólnym stwierdzeniu zawartym w **opinii biegłego rewidenta o tym, czy sprawozdanie finansowe/skonsolidowane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi jednostkę/jednostkę dominującą przepisami prawa** (patrz paragraf 4 [KSUA 3001PL](#)).

⁷³ Informacje na temat alternatywnego systemu obrotu, w tym wymogi dotyczące raportów okresowych, można znaleźć odpowiednio:

- NewConnect – pod adresem: <https://newconnect.pl/regulacje-prawne>
- Catalyst – pod adresem: <https://gpwcatalyst.pl/regulacje-prawne>
- BondSpot – pod adresem <http://bondspot.pl/Regulacje>.

– **Opinia na temat zgodności oznakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sporządzonego w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, z wymogami rozporządzenia 2019/815 (rozporządzenie ESEF) o standardach technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania, stanowi wydzieloną część sprawozdania z badania i jest zamieszczona w segmencie B sprawozdania z badania, czyli w części pt. „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji”.**

Format sprawozdania z badania

Emitenci – zgodnie z wymogami rozporządzenia ESEF – sporządzają swoje raporty roczne oraz skonsolidowane raporty roczne w formacie XHTML. Sprawozdanie z badania jest elementem odpowiednio raportu rocznego lub skonsolidowanego raportu rocznego. Dlatego obowiązek sporządzenia sprawozdania z badania w formacie XHTML dotyczy badania sprawozdań finansowych emitentów, których papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym. Zatem, jeżeli klient jest **emitentem papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym**, wówczas sprawozdanie z badania jego jednostkowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych **powinno być sporządzone w formacie XHTML**.

W przypadku badania sprawozdania finansowego jednostek innych niż emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, sprawozdanie z badania jednostkowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z MSSF, może, ale nie musi być sporządzone w formacie XHTML. Zalecamy, aby wybór konkretnej formy elektronicznej sprawozdania z badania został uzgodniony pomiędzy firmą audytorską a klientem. Jeżeli klient – jednostka inna niż emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym – sporządzający skonsolidowane sprawozdanie finansowe zgodnie z MSSF, sporządził to sprawozdanie w formacie, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815 (XHTML) oraz, gdy zostało ono znakowane (zgodnie z wybraną przez klienta opcją zawartą w zmienionej w 2021 roku ustawie o rachunkowości) zgodnie z wymogami tego rozporządzenia, wówczas zasadne jest, aby sprawozdanie z badania również było sporządzone w formacie XHTML.

5.2. Sprawozdanie dodatkowe dla komitetu audytu

Dla przypomnienia:

Obowiązek sporządzenia sprawozdania dodatkowego **dotyczy wyłącznie** badań ustawowych sprawozdań finansowych **JZP**.

Sprawozdanie dodatkowe jest sporządzane na piśmie i przedstawiane Komitetowi Audytu **nie później niż w dniu złożenia sprawozdania z badania**.

Zakres informacji, które należy zamieścić w tym sprawozdaniu, jest określony w **art. 11 rozporządzenia 537/2014**.

Wsparcie PIBR:

Jeżeli szukasz podpowiedzi i pomocy w zakresie tego, jak sporządzać sprawozdanie dodatkowe dla komitetu audytu zapoznaj się ze wskazówkami udostępnionymi na naszej stronie internetowej.

Informacja objaśniająca: wskazówki PIBR zostały udostępnione w marcu 2018 r. (aktualność pt. „[Jak sporządzać sprawozdanie dodatkowe dla komitetu audytu?](#)”) i nie uwzględniają zmian brzmienia standardów, które miały miejsce od tego czasu, jak np. KSB 250 (Z), KSB 260 (Z), KSB 540 (Z), KSB 570 (Z), KSB 700 (Z), KSB 705 (Z), KSB 315 (Zw2022)).



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

6. INTERPRETACJE MF DOTYCZĄCE PRZEPISÓW PRAWA

Zachęcamy do zapoznania się z treścią pytań PIBR do Ministerstwa Finansów oraz odpowiedziami, które zawierają interpretacje przepisów ustawy o biegłych rewidentach lub ustawy o rachunkowości. Wszystkie pytania i odpowiedzi dostępne są na stronie internetowej PIBR w „Aktualnościach”.

Odpowiedzi udostępnione w 2024 r.:

W 2024 r. nie otrzymaliśmy nowych interpretacji MF.

Dla przypomnienia przedstawiamy także wcześniejsze interpretacje MF lub KNA:

Odpowiedzi udostępnione w 2023 r.:

- [Pojęcie przepis prawa](#)
- [Podwykonawstwo](#)
- [Badanie oddziału przedsiębiorcy zagranicznego](#)
- [Ponownie o limicie wynagrodzeń od JZP](#)

Odpowiedzi udostępnione w 2022 r.:

W 2022 r. nie otrzymaliśmy nowych interpretacji MF.

Odpowiedzi udostępnione w 2021 r.:

- [Limit wynagrodzeń za usługi dla JZP](#)
- [Przyjęcie przez RN sprawozdania o wynagrodzeniach](#)
- [Zastąpienie firmy audytorskiej](#)
- [Badanie po przekształceniu spółki](#)

Odpowiedzi udostępnione w 2020 r.:

- [Rotacja firmy audytorskiej współpracującej z JZP po zmianie ustawy o biegłych rewidentach](#)
- [Zamknięcie ksiąg rachunkowych oraz kontynuacja działalności](#)
- [Nieważność badania z mocy prawa](#)
- [Uzyskanie przez spółki komandytowe statusu podatnika CIT](#)
- [Kod GTU_12 a usługi badania sprawozdań finansowych](#)

Odpowiedzi udostępnione w 2019 r.:

- [Forma śródrocznych sprawozdań finansowych emitentów](#)
- [Opinia i raport czy sprawozdanie z badania?](#)
- [KSB 701 ma zastosowanie także do badania sprawozdań finansowych jednostek z NewConnect i Catalyst](#)

Odpowiedzi udostępnione w 2018 r.:

- [Treść sprawozdania z badania w przypadku odmowy wydania opinii](#)
- [Dodatkowe informacje w sprawozdaniu z badania](#)
- [Adres publikacyjny ustawy o rachunkowości](#)
- [Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania z działalności](#)
- [Data e-podpisu kończy proces sporządzenia elektronicznego sprawozdania z badania](#)

Ponadto przypominamy, że na stronie internetowej MF, pod adresem <https://www.gov.pl/web/finanse/pytania-i-odpowiedzi-rewizja-finansowa?page=1&size=10>, dostępne są odpowiedzi na inne pytania związane z rewizją finansową.

7. WSPARCIE DLA BIEGŁYCH REWIDENTÓW ORAZ FIRM AUDYTORSKICH W BADANIU

Przedstawiamy nowe materiały i opracowania, które zostały udostępnione w 2024 r. lub na początku 2025 r., mające związek z badaniem, inne niż opisane w innych częściach Alertu.

7.1. Komunikacja z doradcami prawnymi jednostki⁷⁴

25 czerwca 2024 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów podjęła uchwałę w sprawie wskazówek dotyczących wybranych aspektów komunikacji z doradcami prawnymi badanej jednostki ([uchwała nr 593/14/2024](#)).

Wskazówki mają niewiążący charakter, zostały opracowane w odpowiedzi na pojawiające się kwestie, z którymi biegli rewidentzi mają do czynienia podczas pozyskiwania informacji od doradców prawnych badanych jednostek, a także w celu wskazania możliwych rozwiązań, których zastosowanie mogą rozważyć. Materiał jest też odpowiedzią na zmieniające się okoliczności współpracy z klientami i ich doradcami, a także na zmianę form i sposobów pozyskania dowodów badania, związanych z postępującym zastępowaniem dokumentów i dowodów badania w formie papierowej na rzecz cyfryzacji i powszechnego posługiwania się dowodami badania w formie elektronicznej. Opracowanie odnosi się do wybranych aspektów komunikacji z doradcami prawnymi jednostki i wskazuje na najważniejsze wymogi wynikające ze standardów.



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

7.2. Wsparcie w realizacji obowiązków wynikających z ustawy o ochronie sygnalistów⁷⁵

Uwaga:

24 czerwca 2024 r. w Dzienniku Ustaw została opublikowana ustawa z 14 czerwca 2024 r. o ochronie sygnalistów („ustawa”). Ustawa wdraża do krajowego porządku prawnego przepisy [dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady \(UE\) 2019/1937](#) z dnia 23 października 2019 r. w sprawie ochrony osób zgłaszających naruszenia prawa Unii.⁷⁶

⁷⁴ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Komunikacja z doradcami prawnymi jednostki”.

⁷⁵ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Sygnaliści – praktyczne wsparcie dla firm audytorskich”.

⁷⁶ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Ustawa o ochronie sygnalistów – nowe obowiązki dla firm audytorskich”.

Ustawa weszła w życie po upływie 3 miesięcy od dnia ogłoszenia, czyli 25 września 2024 r., z wyjątkiem art. 5 ust. 4, art. 25 ust. 1 pkt 8 oraz przepisów rozdziału 4, które weszły w życie po upływie 6 miesięcy od dnia ogłoszenia (są to przepisy dot. zgłoszeń zewnętrznych). Pierwsze zgłoszenia, zgodnie z przepisami ustawy, sygnaliści mogli sygnalizować już na jesieni 2024 r.

Dlaczego to takie ważne dla firm audytorskich?

Po wejściu w życie ustawy podmiot prawny (zdefiniowany w art. 2 ustawy) miał obowiązek opracowania procedury zgłoszeń wewnętrznych, określających zasady przyjmowania zgłoszeń od sygnalistów. Musiał także stworzyć kanały ich przyjmowania.

Wewnętrzną procedurę dokonywania zgłoszeń naruszeń prawa i podejmowania działań następnych musi opracować podmiot prawny, na rzecz którego pracę zarobkową wykonuje co najmniej 50 osób. Ten próg nie dotyczy jednak podmiotów prawnych wykonujących działalność w zakresie usług, produktów i rynków finansowych oraz przeciwdziałania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu, bezpieczeństwa transportu i ochrony środowiska, objętych zakresem stosowania aktów prawnych Unii Europejskiej wymienionych w części I.B i II załącznika do dyrektywy 2019/1937 (w części I.B – jest to rozporządzenie nr 537/2014, w części II – dyrektywa 2006/43/WE w sprawie badań ustawowych). **Powyższe oznacza, że obowiązek opracowania i wdrożenia procedury zgłoszeń wewnętrznych obejmuje wszystkie firmy audytorskie, bez względu na liczbę zatrudnionych osób.**



(pobierz ustawę [tutaj](#))

Nowa ustawa o ochronie sygnalistów **wprowadziła obowiązek opracowania i wdrożenia procedury zgłoszeń wewnętrznych i podejmowania działań następnych („Procedura”)**, dotyczący wszystkich firm audytorskich.

Przygotowana przez PIBR przykładowa Procedura zawiera zapisy dotyczące m.in. przedmiotu zgłoszenia wewnętrznego, wymienia, kto może być sygnalistą, jakie są rodzaje zgłoszeń wewnętrznych i sposoby ich przekazywania, kto może być upoważniony do przyjmowania zgłoszeń oraz do podejmowania działań następnych, proponuje tryb postępowania z informacjami o naruszeniach prawa oraz wskazuje na możliwość dokonywania anonimowych zgłoszeń.

Ważnym elementem opracowania są również załączniki zawierające propozycje zakresu informacji, jakie mogą być zawarte m.in. w zgłoszeniu wewnętrznym, upoważnieniu do przyjmowania zgłoszeń, upoważnieniu do podejmowania działań następnych, rejestrze zgłoszeń, protokole z czynności postępowania wyjaśniającego, a także informacji związanej z RODO.

Pomocne w zrozumieniu i posługiwaniu się Procedurą są również dołączone do niej **wyjaśnienia**.

Opracowanie ma przykładowy charakter, wymaga dostosowania do specyfiki korzystającej z niego firmy audytorskiej, a także, o ile okaże się to potrzebne, odpowiedniego uszczegółowienia lub uzupełnienia o stosowne rozwiązania (własne polityki oraz procedury).



Opracowanie zostało przygotowane wyłącznie dla członków naszego samorządu, dlatego można je pobrać z [profilu biegłego rewidenta](#). Materiał udostępniamy w formacie pdf, ale także w Word – ułatwiającym bezpośrednią jego implementację.

7.3. Oświadczenie kierownika jednostki⁷⁷

Jak co roku, przygotowaliśmy zaktualizowane przykładowe oświadczenie kierownika jednostki, udostępnione w Wyszukiwarce standardów, po wybraniu filtrów: rodzaj usługi: Badanie; dzień bilansowy: 31.12.2024 r., w sekcji pt. „Inne pomocne materiały”.

Przykład nie jest obowiązującym wzorem, pełni funkcję wspierającą dla firm audytorskich oraz biegłych rewidentów.

W 2024 r. nie było zmian w przepisach prawa, w tym w ustawie o biegłych rewidentach czy krajowych standardach badania, które wpłynęłyby na konieczność dodania nowych lub zmianę dotychczasowych zapisów w tym dokumencie.



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

⁷⁷ Więcej na ten temat w aktualności pt. „[Praktyczne wsparcie w badaniu za 2024 r.](#)”.

Dla przypomnienia:

Przypominamy także o wybranych opracowaniach PIBR udostępnionych w poprzednich latach:

7.4. Dokumentacja SWKJ dla małej firmy audytorskiej

Opracowanie PIBR z zakresu wdrożenia nowych standardów zarządzania jakością, o którym mowa w aktualności pt. „Zaktualizowana dokumentacja SWKJ dla małej firmy audytorskiej”, zostało opisane we wcześniejszej części alertu – pkt. 3.2 – poświęconej Krajowym Standardom Kontroli Jakości.

7.5. Odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania w zakresie znakowania zbiorowego skonsolidowanych sprawozdań finansowych emitentów za 2022 rok⁷⁸

Celem opracowania było wsparcie biegłych w rozważaniach dotyczących zakresu procedur odpowiednich do okoliczności zastanych podczas badania ESEF, w odniesieniu do omawianego zagadnienia.



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

7.6. Wykaz usług w powiązaniu z KSWZ

Zestawienie przedstawia najczęściej wykonywane przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie usługi w powiązaniu z krajowymi standardami wykonywania zawodu („KSWZ”), które powinny być zastosowane do ich realizacji, a także wskazówki dotyczące usług świadczonych przez biegłych rewidentów dla Państwowej Komisji Wyborczej („PKW”), o których jest mowa w [ustawie o partiach politycznych](#).⁷⁹



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

⁷⁸ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Odpowiedzi na pytania dotyczące ESEF”.

⁷⁹ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Zestawienie usług i KSWZ” oraz w aktualności pt. „Zaktualizowany wykaz usług oraz wskazówki dotyczące usług dla PKW”.

Pamiętaj:

Przy okazji przypominamy o aktualności pt. „MF o świadczeniu usług zgodnie z KSWZ”.

7.7. Potwierdzenia bankowe

Zaktualizowane dobre praktyki – pierwszy aneks do porozumienia PIBR – ZBP

Celem podpisanego w 2021 r. porozumienia PIBR oraz Związku Banków Polskich („ZBP”) było ustandaryzowanie jednej z podstawowych procedur wykonywanych przez biegłych rewidentów, zgodnie z wymogami [KSB 505](#), podczas badania sprawozdań finansowych.⁸⁰

Zachęcamy, aby zaktualizowane dobre praktyki dotyczące potwierdzeń bankowych były stosowane także do badania sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2024 r. lub później.

Dokumenty składające się na dobre praktyki:

- _ pismo do banków (zał. nr 1)



(pobierz załącznik [tutaj](#))

- _ słowniczek podstawowych pojęć (zał. nr 2)



(pobierz załącznik [tutaj](#))

⁸⁰ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Dobre praktyki w zakresie potwierdzeń bankowych” oraz w aktualności pt. „Aktualizacja przykładowych potwierdzeń bankowych”, a także w aktualności pt. „Kolejne porozumienie PIBR i ZBP”.

- instrukcja przygotowania potwierdzenia bankowego (zał. nr 3)



(pobierz załącznik [tutaj](#))

- informacje o procesie potwierdzeń bankowych (zał. nr 4)

materiał ma na celu doprecyzowanie kwestii procesowych od strony banku, związanych ze składaniem wniosku o potwierdzenie bankowe oraz uzyskaniem potwierdzeń bankowych



(pobierz załącznik [tutaj](#)).

List do banków oraz biegłych rewidentów

Stosowanie wystandaryzowanego przykładowego potwierdzenia bankowego ma duże zalety. Uproszczony został sposób komunikowania się audytorów i banków, zarówno co do zakresu przekazywanych danych, jak i sposobu ich dostarczania. Przykładowe potwierdzenie bankowe jest powszechnie stosowane przez zdecydowaną większość banków oraz audytorów.

Sygnatariusze porozumienia uzgodnili także, że forma elektroniczna składania wniosków o potwierdzenie oraz odpowiedzi z banków do audytora jest metodą rekomendowaną, a proces upowszechnienia tej metody powinien być kontynuowany. Wskazali także, że istnieją jeszcze kwestie, które wymagają dalszego usprawnienia, w tym m.in. wymagana standardami zawodowymi kontrola audytorów nad procesem potwierdzeń, bezpośrednie przekazywanie pisma do firmy audytorskiej, a nie do klienta banku, kompletność przekazywanych danych i informacji. Wszystkie kwestie zostały wymienione we wspomnianym liście.



Z treścią listu PIBR i ZBP do biegłych rewidentów oraz banków można zapoznać się [tutaj](#).

Porozumienie PIBR i ZBP w sprawie przyjęcia zestawu dobrych praktyk dotyczących zakresu potwierdzania przez Bank – Depozytariusza

10 maja 2022 r. Prezes KRBR oraz Prezes ZBP podpisali kolejne, drugie już porozumienie.⁸¹

Porozumienie dotyczy dobrych praktyk związanych z potwierdzaniem przez Banki – Depozytariuszy informacji na temat wybranych instrumentów finansowych oraz innych danych dotyczących funduszy inwestycyjnych/emerytalnych zarządzanych przez TFI/PTE. Jego treść została wypracowana wspólnie przez PIBR oraz ZBP, przy aktywnym udziale Rady Banków Depozytariuszy.



Treść porozumienia pomiędzy PIBR i ZBP dostępna jest [tutaj](#), załącznik do porozumienia – przykładowe pismo do Banku – Depozytariusza można pobrać [tutaj](#).

7.8. Wskazówki dotyczące dobrych praktyk szacowania pracochłonności usług badania⁸²

Art. 80 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach określa zasady ustalania przez firmę audytorską wynagrodzenia za przeprowadzenie badania. W myśl tych przepisów, **wynagrodzenie za przeprowadzenie badania odzwierciedla pracochłonność oraz stopień złożoności prac i wymagane kwalifikacje.**

Wskazówki są rodzajem dobrych praktyk, które mogą być stosowane przez firmy audytorskie i biegłych rewidentów po dostosowaniu do wielkości i wewnętrznej struktury organizacyjnej firmy audytorskiej oraz złożoności realizowanych zleceń. Wskazówki mają sprzyjać podnoszeniu jakości badania sprawozdań finansowych, pomóc firmom audytorskim i biegłym rewidentom w efektywnym planowaniu pracy i zasobów, ale także, co ważne, w uzasadnieniu czasu trwania badania w komunikacji z klientem.



(pobierz opracowanie [tutaj](#)).

⁸¹ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Kolejne porozumienie PIBR i ZBP”.

⁸² Więcej na ten temat w aktualności pt. „Jak oszacować pracochłonność?”.

7.9. Wskazówki dotyczące zapewnienia dostępu do wszelkich informacji w przypadku zastępowania firmy audytorskiej inną firmą audytorską⁸³



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

Uwaga:

Wcześniej MF wyjaśniło, że z zastąpieniem firmy audytorskiej mamy do czynienia w sytuacji „skutecznego” przeprowadzenia ostatniego badania sprawozdania finansowego przez poprzednią firmę audytorską.⁸⁴

7.10. Umowa o badanie

Dla przypomnienia:

Przypominamy, że ustawa o rachunkowości (art. 66 ust. 5) posługuje się pojęciem „**pierwszej umowy o badanie ustawowe**”. W przypadku badania ustawowego, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach, pierwsza umowa o badanie sprawozdania finansowego jest zawierana z firmą audytorską na **okres nie krótszy niż dwa lata, z możliwością przedłużenia na kolejne co najmniej dwuletnie okresy**. Przy kontynuacji współpracy z klientem, z którym była zawarta „pierwsza umowa”, kolejna umowa również powinna być zawarta na co najmniej dwuletni okres.

Wsparcie PIBR:

W 2019 r. KRBR przyjęła [komunikat nr 3/2019](#) w sprawie przykładowej umowy o przeprowadzenie badania ustawowego sprawozdania finansowego.⁸⁵ Załącznikiem do komunikatu jest przykładowa umowa, która może zostać wykorzystana do nowo zawieranych umów.



(pobierz przykładową umowę [tutaj](#))

⁸³ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Zastępowanie firmy audytorskiej – wskazówki PIBR”.

⁸⁴ Więcej na ten temat w aktualności pt. „MF o zastąpieniu firmy audytorskiej”.

⁸⁵ Komunikat nr 3/2019 KRBR z dnia 22 listopada 2019 r. w sprawie przyjęcia przykładowej umowy o przeprowadzenie badania ustawowego sprawozdania finansowego wraz z załącznikami jest dostępny na stronie internetowej www.pibr.org.pl w zakładce „Prawo i standardy/Regulacje PIBR/Komunikaty KRBR” w sekcji „Biegli i firmy audytorskie”.

Pamiętaj!

- Treść przykładowej umowy o badanie powinna być indywidualnie dostosowana przez firmy audytorskie do okoliczności konkretnego zlecenia.
- Od 1 stycznia 2020 r. już wszystkie sprawozdania z badania są sporządzane w postaci elektronicznej oraz opatrywane kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta.
- Przed podpisaniem umowy o badanie należy wcześniej wybrać audytora. Wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej.
- Umowa o badanie powinna być zawarta w terminie umożliwiającym udział w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych klienta.
- Osobą zawierającą umowę o badanie sprawozdania finansowego w imieniu badanej jednostki jest jej kierownik.⁸⁶
- Umowy o badanie podpisane z emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym lub innymi jednostkami sporządzającymi sprawozdania finansowe zgodnie z MSSF w formacie, o którym mowa w rozporządzeniu ESEF (rozporządzenie 2019/815), a w przypadku skonsolidowanych sprawozdań finansowych, także gdy, zgodnie z wybraną przez jednostkę opcją określoną w zmienionej ustawie o rachunkowości, zostały znakowane zgodnie z wymogami rozporządzenia 2019/815, powinny zawierać odpowiednie zapisy dotyczące wymogów związanych z usługą atestacyjną wykonaną zgodnie z uchwałą nr 1975/32a/2021 KRBR w sprawie Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” (KSUA 3001PL).⁸⁷

Rozwiązanie umowy o badanie**Dla przypomnienia:**

Rozwiązanie umowy o badanie sprawozdania finansowego jest możliwe wyłącznie w sytuacji zaistnienia uzasadnionej podstawy. Przykładowy katalog takich okoliczności został wymieniony w art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości.⁸⁸

⁸⁶ W przypadku, gdy np. **zarząd klienta** jest **wieloosobowy**, za kierownika jednostki uważa się członków tego organu. Oznacza to, że uprawnienie do zawierania umów w przypadku badanych jednostek będzie tożsame ze sposobem reprezentacji ustalonym dla danej jednostki w umowie/statucie spółki lub w odpowiednich przepisach. Więcej na ten temat w aktualności pt. „Umowa o badanie nie musi być podpisywana przez wszystkich członków zarządu klienta”.

⁸⁷ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Nowy standard do badania ESEF”.

⁸⁸ Zgodnie z art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości, za uzasadnioną podstawę uznaje się w szczególności:

- 1) wystąpienie zdarzeń uniemożliwiających spełnienie wymagań określonych przepisami prawa dotyczącymi przeprowadzenia badania, zasadami etyki zawodowej, niezależności lub krajowymi standardami wykonywania zawodu;
- 2) niedotrzymanie warunków umowy innych niż skutkujące możliwością wyrażenia opinii z zastrzeżeniami, opinii negatywnej lub odmowy wyrażenia opinii;
- 3) przekształcenia, zmiany właścicielskie, zmiany organizacyjne uzasadniające zmianę firmy audytorskiej lub nieprzeprowadzenie badania.

W przypadku rozwiązania umowy o badanie sprawozdania finansowego, zarówno firma audytorska, jak i badana jednostka powinny poinformować o tym fakcie niezwłocznie. Informacja o rozwiązaniu umowy o badanie wraz z podaniem przyczyn powinna być skierowana do PANA. Odpowiedni formularz można pobrać pod adresem: <https://pana.gov.pl/formularze/rozwiązanie-umowy-o-badanie-sprawozdania-finansowego/>.

W przypadku rozwiązania umowy z klientem, który jest JZP, należy również poinformować Komisję Nadzoru Finansowego.

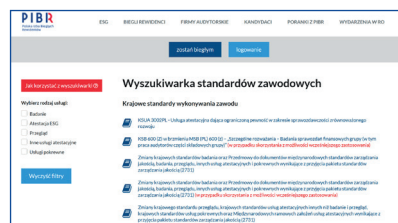
Takie same wymogi odnoszą się do umowy o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

7.11. Wyszukiwarka standardów

„Wyszukiwarka standardów” pomaga wybrać obowiązujące standardy. Obejmuje ona nie tylko usługi badania, ale również przegląd, inne usługi atestacyjne, a także usługi pokrewne oraz od 2024 r. także atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (atestację ESG). Wyszukiwarka umożliwia filtrowanie i grupowanie dokumentów według zdefiniowanych parametrów.

W „Wyszukiwarce” jest dodany okres „31.12.2024 r.”, który filtruje wszystkie standardy i przykłady obowiązujące podczas badania sprawozdania finansowego sporządzonego na ten dzień bilansowy.

Biegli rewidenci znajdą tam treść standardów, w tym ujednoliconą wersję ich brzmienia, przykłady sprawozdań z badania, a także inne pomocne materiały.



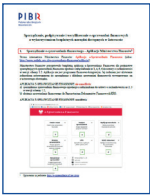
(przejdź do Wyszukiwarki – [tutaj](#))

Uwaga:

W Wyszukiwarce standardów są zamieszczone także **praktyczne przykłady sprawozdań z badania**, dostępne po wybraniu filtrów: rodzaj usługi: Badanie; dzień bilansowy: 31.12.2024 r. Dla wyróżnienia, link do nich został oznaczony kolorem czerwonym.

Niezależnie od „Wyszukiwarki standardów” wszystkie uporządkowane chronologicznie regulacje PIBR, w tym uchwały KRBR, dostępne są w dziale „[Regulacje PIBR](#)”.

7.12. Miniprzewodnik PIBR – „Jak sporządzić, podpisać i zweryfikować e-sprawozdanie finansowe?”⁸⁹



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

7.13. Wskazówki dotyczące potwierdzeń zewnętrznych w warunkach badania zdalnego⁹⁰



(pobierz opracowanie [tutaj](#))

7.14. Inne narzędzia wspomagające badanie

Przewodnik MSB-procedury



Dla przypomnienia:

W 2017 r. został udostępniony „*Przewodnik MSB – procedury Wydanie II*”. Celem opracowania było wsparcie biegłych rewidentów w badaniu sprawozdań finansowych według nowych (na tamten czas) dla biegłych rewidentów standardów (MSB), a także tworzenie nowej, dobrej praktyki audytu.

⁸⁹ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Miniprzewodnik – Jak sporządzić, podpisać i zweryfikować e-sprawozdanie finansowe?”.

⁹⁰ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Potwierdzenia zewnętrzne – wskazówki PIBR”.

Przewodnik to zestaw procedur, których zastosowanie ułatwia sprawne przejście przez proces badania. Materiał jest przede wszystkim wsparciem dla biegłych rewidentów pracujących z firmami z sektora małych i średnich przedsiębiorstw. Materiał należy traktować jako ogólne wytyczne, a korzystanie z Przewodnika nie zastąpi znajomości i stosowania standardów badania. Wykorzystując przedstawiony w przewodniku indeks i programy badania, użytkownik zyskuje uporządkowaną dokumentację badania, sporządzoną w sprawdzony i zweryfikowany sposób.

Pamiętaj!

W Przewodniku można znaleźć **wiele praktycznych pomocy**, które są też dostępne w Kompasie 2, jak np.:

w „załączniku 2. – Próbkowanie w badaniu wiarygodności”:

- ⇒ **przykładowy model szacowania wielkości próby w zależności od poziomów ryzyka** – [plik E.1 – dostępnym na serwerze PIBR](#) (arkusz Excel),
- ⇒ **przykładowe zastosowanie metody próbkowania według jednostek pieniężnych** – [plik E.2 – dostępnym na serwerze PIBR](#) (arkusz Excel);

Przewodnik MSB – procedury jest udostępniony w **dwóch wersjach: pdf i edytowalnym Word**. Można go pobrać z [profilu biegłego rewidenta](#), po zalogowaniu, w sekcji „Rozwiń panel” dostępnej w lewym górnym rogu strony. Przewodnik w pdf można również pobrać z „e-Biblioteki”.

Aktualizacja cz. I „Przewodnika MSB-procedury”

W 2021 r. opublikowaliśmy zaktualizowaną „Część I. Czynności wstępne” opracowania, która dotyczy współpracy z klientem, przyjęcia zlecenia oraz wyznaczenia zespołu badającego.⁹¹

Zaktualizowany materiał można pobrać [tutaj](#), z panelu biegłego rewidenta (po zalogowaniu się) lub z [e-Biblioteki](#).

W analogicznym zakresie został zaktualizowany Kompas 2.0.

Przypominamy, że niezależnie od procedur akceptacji klienta i zlecenia, firma audytorska, biegły rewident i członkowie zespołu audytorskiego, o czym mowa w Przewodniku, przed przystąpieniem do badania składają oświadczenie o spełnieniu wymogów niezależności. Zwracamy uwagę, że takie oświadczenie musi zawierać – wymaganą przez art. 74 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach – klauzulę o treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.”

Uwaga:

Chcemy także podkreślić, że ani Przewodnik, ani Kompas 2.0 nie stanowi wzorcowej dokumentacji. Materiał należy traktować jako ogólne wskazówki. Zaproponowane procedury powinny być dostosowane do uwarunkowań konkretnego zlecenia badania. Korzystanie z Przewodnika lub Kompas 2.0 nie zwalnia ani firmy audytorskiej, ani biegłego rewidenta z odpowiedzialności za prawidłowe stosowanie ustawy o biegłych rewidentach oraz krajowych standardów badania.

⁹¹ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Aktualizacja cz. I „Przewodnika MSB-procedury”.

Od momentu, kiedy udostępniliśmy drugie wydanie **Przewodnika oraz Kompas 2.0** minęło już kilka lat. W tym czasie zmieniły się niektóre standardy badania (przyjęto KSB: 700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z), 570 (Z) oraz 250 (Z), jak również KSB 540 (Z), KSB 315 (Zw2022) oraz KSUA 3001PL. Firmy audytorskie i biegli rewidenci powinni we własnym zakresie wprowadzić związane z tym niezbędne zmiany i dostosowania. Pomocny w indywidualnym dostosowaniu do wymogów zmienionych standardów może być m.in. udostępniony zaktualizowany Przewodnik IFAC (aktualność pt. „Przewodnik IFAC stosowania MSB po polsku”).

KOMPAS 2

W kolejnym kroku wspierania biegłych rewidentów w badaniu, w 2018 r. uruchomiliśmy **Kompas 2** – bezpłatne narzędzie wspomagające badanie zgodne z MSB.

Aplikacja jest dostępna z poziomu konta firmy audytorskiej – <https://www.pibr.org.pl/pl/auth/login>.

Kompas łączy w jednym wygodnym narzędziu zalety „Przewodnika MSB – procedury” i „Wyszukiwarki standardów”, dostępnej online na stronie PIBR.

W razie pytań lub wątpliwości na użytkowników czeka: infolinia telefoniczna (728 871 871) i adres e-mailowy (kompas@pibr.org.pl). Na kanale PIBR w serwisie YouTube można także zobaczyć serię osiemnastu krótkich filmów instruktażowych, prowadzących krok po kroku przez najważniejsze funkcjonalności Kompas.

Wszyscy zalogowani biegli rewidenci oraz kandydaci do zawodu mogą korzystać z wersji demonstracyjnej, która pozwala skorzystać z wszystkich funkcjonalności aplikacji bez wprowadzania realnych danych czy logowania się poprzez profil firmy audytorskiej. Możliwość bezpiecznego przejścia całej ścieżki badania to duże ułatwienie przy pierwszym kontakcie z aplikacją, a także cenne narzędzie edukacyjne dla tych, którzy dopiero zdobywają uprawnienia.

8. PRAKTYCZNE WSKAZÓWKI IFAC, IAASB ORAZ IESBA

Kolejną formą pomocy w stosowaniu krajowych standardów w brzmieniu standardów międzynarodowych są udostępnione w „e-Bibliotece”, przetłumaczone przez PIBR na język polski, publikacje IFAC, IAASB (Rady Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych, ang. International Auditing and Assurance Standards Board) oraz IESBA (Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych, ang. International Ethics Standards Board for Accountants).

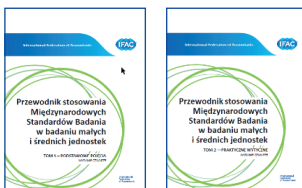
Zachęcamy do zapoznania się z nowymi opracowaniami, które zostały opisane w innych częściach Alertu – przy omawianiu danej tematyki.

Poniżej przypominamy o wybranych, wcześniej udostępnionych opracowaniach.

Nowe wydanie „Przewodnika stosowania Międzynarodowych Standardów Badania w badaniu małych i średnich jednostek”⁹²

Przewodnik składa się z dwóch tomów:

- tom 1 – podstawowe pojęcia,
- tom 2 – praktyczne wytyczne.

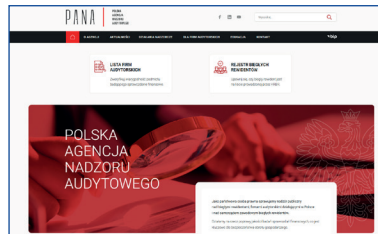


Przewodnik IFAC w języku polskim można pobrać tutaj ([tom 1](#) – podstawowe pojęcia; [tom 2](#) – praktyczne wytyczne) lub z naszej [e-Biblioteki](#).

⁹² Więcej na ten temat w aktualności pt. „Przewodnik IFAC stosowania MSB po polsku”.

9. KOMUNIKATY I OPRACOWANIA PANA

Wszystkie informacje dotyczące działalności Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego można znaleźć na stronie internetowej pod adresem: <https://pana.gov.pl/>.



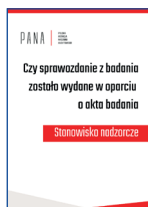
Chcielibyśmy zwrócić uwagę na wybrane komunikaty opublikowane w 2024 roku:

⇒ STANOWISKA NADZORCZE

Stanowiska nadzorcze PANA to seria nowych opracowań PANA, dostępne na stronie internetowej – [tutaj](#).

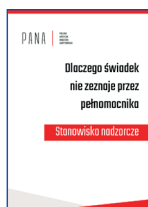
Dotychczas zostały opublikowane:

– Czy sprawozdanie z badania zostało wydane w oparciu o akta badania



(pobierz opracowanie – [tutaj](#))

– Dlaczego świadek nie zeznaje przez pełnomocnika



(pobierz opracowanie – [tutaj](#))

_ Oświadczenia o niezależności składane w systemie informatycznym firmy audytorskiej



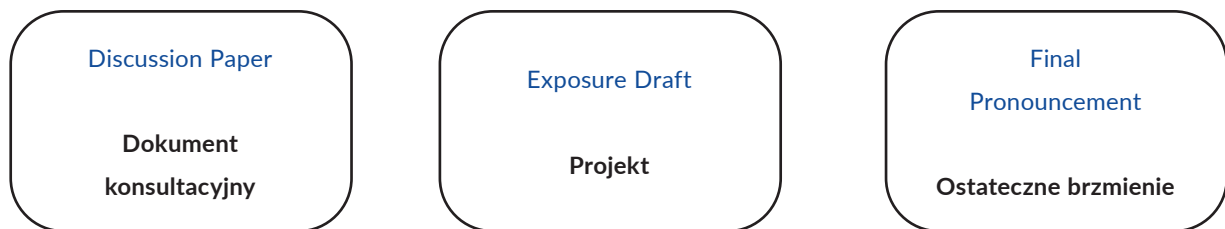
(pobierz opracowanie – [tutaj](#))

Z innymi opracowaniami PANA można zapoznać się na stronie internetowej PANA (przejdź do opracowań PANA – [tutaj](#)).

10. CO PRZED NAMI W PERSPEKTYWIE 2025 R. I KOLEJNYCH LAT?

Przypomnijmy, jak obecnie, od 2022 roku, wygląda proces:

– proces przyjmowania przez IAASB standardów międzynarodowych



Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (ang. The International Auditing and Assurance Standards Board, ang. skrót IAASB)⁹³ jest twórcą międzynarodowych: standardów badania, standardów usług atestacyjnych innych niż badanie oraz usług pokrewnych, a także – poprzednio – międzynarodowego standardu kontroli jakości nr 1, zastąpionego przez międzynarodowe standardy zarządzania jakością.

Informacje na temat strategii IAASB oraz planu działania na lata 2024–2027, w tym prac związanych ze zmianą standardów międzynarodowych, można znaleźć pod adresem: <https://www.iaasb.org/publications/proposed-strategy-and-work-plan-2024-2027>.

Do wdrożenia międzynarodowych standardów do systemu polskich regulacji wymagana jest uchwała KRBR ustanawiająca te standardy jako krajowe standardy wykonywania zawodu lub krajowe standardy kontroli jakości, która podlega zatwierdzeniu przez Radę PANA.

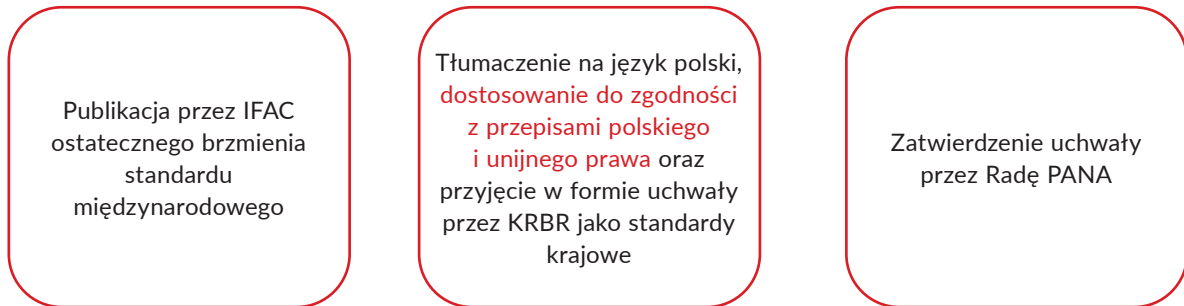
– proces ustanawiania standardów krajowych

Od 2022 roku, nowe lub zmienione standardy międzynarodowe, które są przyjmowane jako standardy krajowe podlegają nowemu, **dodatkowemu procesowi** tzw. „**polonizacji**”.

Proces ten polega na dostosowaniu brzmienia nowo ustanawianych standardów do zgodności z przepisami polskiego i unijnego prawa. Ponadto, na wniosek Rady PANA, nakładane są dodatkowe obowiązki wynikające z obserwacji i wniosków płynących z kontroli przeprowadzonych przez PANA w zakresie stosowania wcześniej ustanowionych standardów. Zmiany związane z tym nowym procesem są **wyróżnione w tekście standardu kolorem szarym, a w tytule standardu poprzez dodanie określenia „PL”**.

⁹³ Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB)) poprzednio funkcjonowała w ramach IFAC. Obecnie, po zmianach strukturalno-organizacyjnych, wraz z Radą Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (International Ethics Standard Board for Accountants (IESBA)) jest częścią Międzynarodowej Fundacji Etyki i Audytu (International Foundation for Ethics and Audit, (IFEA)) (więcej o IFEA pod adresem: <https://www.ethicsandaudit.org/>). IFEA jest organizacją non-profit – wspierającą między innymi tworzenie w interesie publicznym wysokiej jakości międzynarodowych standardów etycznych, badania oraz atestacji dla zawodowych księgowych. IFEA pełni te funkcje poprzez dwie Rady – IAASB oraz IESBA, które działają niezależnie i wydają swoje standardy i związane z nimi dokumenty w oparciu o zatwierdzone należyte procedury i Ramy Interesu Publicznego. Nadzór nad nimi sprawuje Rada Nadzoru nad Interesem Publicznym (Public Interest Oversight Board, PIOB). (IFAC dalej zarządza prawami autorskimi wydawanych standardów).

Proces ustanawiania standardów krajowych z uwzględnieniem nowego elementu procesu przedstawia się teraz następująco:



Analogicznie proces przebiega w przypadku ustanawiania zmian opracowywanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (ang. International Ethics Standards Board for Accountants, ang. skrót IESBA) do Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności) jako zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów.

Planowane jest odejście od polonizacji w dotychczasowym wydaniu. Kwestia ta będzie podlegała uzgodnieniom pomiędzy Krajową Radą Biegłych Rewidentów a Radą PANA.

I. Standardy przyjęte przez KRBR i zatwierdzone przez Radę PANA, dla których nie minął jeszcze termin obowiązkowego ich zastosowania:

- 1) 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)” („KSB 600 (Z)“)

18 września 2023 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów podjęła uchwałę nr 105/4/2023 w sprawie ustanowienia Krajowego Standardu Badania 600 (Zmienionego). Uchwała uwzględnia zastrzeżenia Rady PANA do pierwszej uchwały KRBR. Uchwała weszła w życie z dniem jej zatwierdzenia przez Radę PANA, 17 października 2023 r. (uchwała nr 40/I/2023).⁹⁴

Linki:

- Uchwała nr 105/4/2023 KRBR z dnia 18 września 2023 r. (pobierz [tutaj](#))
- KSB 600 (Zmieniony) w brzmieniu MSB (PL) 600 (zmienionego) – „Szczególne rozważania – Badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)” (załącznik do uchwały – pobierz [tutaj](#)).

Informacje na ten temat zostały opisane w [Alercie Specjalnym – Badanie za 2023 rok](#), w związku z tym nie powiela się ich w tym Alercie.

⁹⁴ Więcej na ten temat w aktualności pt. „KSB 600 (Zmieniony) został zatwierdzony”.

Zmiany innych standardów związane z MSB 600 (Z)

Opublikowane przez IAASB związane z MSB 600 (zmienionym) zmiany do innych standardów międzynarodowych dopiero będą procedowane jako ustanowienie zmian do krajowych standardów kontroli jakości oraz krajowych standardów wykonywania zawodu. Zmiany te są włączone do prac KRBR związanych z najnowszym Handobkiem IAASB 2023–2024.



(pobierz opracowanie w j. ang. – [tutaj](#))

II. Zmiany międzynarodowych standardów i kodeksu etyki, które dopiero będą objęte procesem wdrożenia:

1) Najnowszy Handbook IAASB 2023–2024⁹⁵

Handbook zawiera najnowsze ujednolicone brzmienie wszystkich międzynarodowych standardów, w tym wprowadzone tzw. zmiany uzgodnieniowe i dostosowawcze (ang. conforming and consequential amendments) do standardów, wynikające z dotychczas zmienionych standardów, dla których upłynął określony przez IAASB termin ich stosowania.



Opublikowany w sierpniu 2024 r. Handbook po raz pierwszy składa się z czterech tomów.

Nowe wydanie zawiera:

- pakiet nowych standardów zarządzania jakością: MSZJ 1, MSZJ 2, MSB 220 (z) oraz zmiany uzgodnieniowe do MSB oraz innych standardów (pakiet standardów zarządzania jakością oraz związane z nim zmiany uzgodnieniowe zostały już zaimplementowane do systemu polskich regulacji),
- MSUP 4400 (z), (ten standard również został już zaimplementowany do systemu polskich regulacji).

⁹⁵ Pełny tytuł tego opracowania brzmi „2023–2024 Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements”. Więcej informacji na ten temat znajduje się na stronie internetowej IAASB pod adresem: <https://www.iaasb.org/publications/2023-2024-handbook-international-quality-management-auditing-review-other-assurance-and-related>.

Na końcu tomu 1 znajdują się standardy, dla których nie minął jeszcze określony przez IAASB termin ich zastosowania:

- MSB 600 (zmieniony) oraz związane z nim zmiany uzgodnieniowe. (MSB 600 (Z) został już zaimplementowany do systemu polskich regulacji, związane z nim zmiany uzgodnieniowe jeszcze nie),
- zmiany o wąskim zakresie do MSB 700 (Z) oraz MSB 260 (Z), o czym jest mowa dalej,
- Międzynarodowy Standard Badania do badania Mniej Złożonych Jednostek (MSB dla MZJ, ISA for LCE), chociaż nie wszedł jeszcze w życie w jurysdykcjach, które przyjęły ten standard. (Standard ten nie został jeszcze zaimplementowany do systemu polskich regulacji).

W PIBR trwają prace związane z przetłumaczeniem zestawu standardów znajdujących się w tym opracowaniu IAASB, a także ujednoliceniem brzmienia krajowych standardów wykonywania zwodu.

2) Zmiany o wąskim zakresie do MSB 700 (Z) oraz MSB 260 (Z)⁹⁶

W grudniu 2021 r. Rada Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA) zakończyła swój projekt dotyczący definicji podmiotu notowanego na giełdzie oraz jednostki zainteresowania publicznego. Zmienione brzmienie Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności) („Kodeks IESBA”) zawiera nowy wymóg przejrzystości, który nakłada obowiązek publicznego ujawniania informacji o zastosowaniu wymogów niezależności podczas badania sprawozdania finansowego.

Mające związek z tymi zmianami Kodeksu IESBA, zmiany do Międzynarodowego Standardu Badania 700 (zmienionego) – „*Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*” („MSB 700 (Z)”) oraz Międzynarodowego Standardu Badania 260 (zmienionego) – „*Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*” („MSB 260 (Z)”), zapewniają jasne i praktyczne ramy dla wdrożenia tego nowego wymogu poprzez odpowiednią komunikację w sprawozdaniu z badania oraz z osobami sprawującymi nadzór.

Z angielskim brzmieniem zmian do MSB 700 (Z) oraz MSB 260 (Z) można zapoznać się [tutaj](#), „Podstawę wniosków” – można pobrać [tutaj](#).

KRBR przeprowadzi proces wdrożenia tych zmian do polskich regulacji, czyli krajowych standardów badania. Zmiany te są włączone do prac związanych z Handbook’iem IAASB 2023–2024.

⁹⁶ Więcej na ten temat w aktualności pt. „[Zmiana MSB 700 \(Z\) oraz MSB 260 \(Z\)](#)”.

3) Nowy standard do badania mniej złożonych jednostek⁹⁷

W lipcu 2021 r. IAASB opublikował projekt nowego, odrębnego standardu dotyczącego badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (ang. Less Complex Entities, LCE, polski skrót „MSB dla MZJ”).

IAASB opracował projekt standardu, który jest proporcjonalny do typowego charakteru i okoliczności badania mniej złożonej jednostki, odpowiada na wyzwania interesariuszy i stanowi rozwiązanie globalne. Nowy, odrębny standard adresuje wyzwania związane ze złożonością, zrozumiałością, skalowalnością i proporcjonalnością, ale jednocześnie korzysta z podobnych koncepcji i zasad, jakie są zawarte w Międzynarodowych Standardach Badania (MSB), w tym badanie oparte na ryzyku, w celu uzyskania racjonalnej pewności oraz wystarczających i odpowiednich dowodów badania pozwalających wyrazić opinię o sprawozdaniu finansowym.

W ramach projektu, w 2021 r. zostały opublikowane następujące części:

- projekt standardu (Proponowany Międzynarodowy Standard Badania do badania sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek) (pobierz przetłumaczony dokument [tutaj](#));
- dotatkowe wskazówki (Publikacja zawiera dodatkowe informacje, które mogą być pomocne przy przyjmowaniu i wdrażaniu tego standardu (pobierz przetłumaczony dokument [tutaj](#));
- załącznik nr 1 (słownik pojęć) (pobierz przetłumaczony dokument [tutaj](#)).
- dotatkowe wskazówki dotyczące sprawozdania z badania (pobierz przetłumaczony dokument [tutaj](#));
- dokumenty mapujące (dwa dokumenty ilustrujące, w jaki sposób wymogi dotychczasowych Międzynarodowych Standardów Badania zostały lub nie zostały włączone do proponowanego nowego standardu) (te dwa dokumenty mapujące nie podlegały tłumaczeniu).

Opublikowany 24 stycznia 2023 r. przez IAASB projekt nowej części – rozdziału 10 „Badanie sprawozdań finansowych grup” był kontynuacją ww. projektu. Audyty grupowe nie były objęte zakresem pierwotnego projektu MSB dla MZJ. Biorąc pod uwagę opinie interesariuszy, IAASB opracował propozycje dotyczące audytów mniej złożonych grup. Wraz z włączeniem do tego projektu kwestii związanych z audytami grupowymi IAASB zaproponował też inne zmiany w MSB dla MZJ.

W grudniu 2023 r. Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB) opublikowała finalne brzmienie tego nowego standardu badania.

Z brzmieniem standardu oraz przygotowanymi przez IAASB materiałami wspierającymi, w j. angielskim, można zapoznać się pod adresem: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-audits-financial-statements-less-complex-entities>.

KRBR przeprowadzi proces wdrożenia tego standardu do polskich regulacji, czyli krajowych standardów badania.

⁹⁷ Więcej o pracach związanych z opracowaniem nowego standardu można przeczytać na stronie internetowej IAASB: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/audits-less-complex-entities>.

4) Zmiany w Kodeksie etyki IESBA⁹⁸

Rada Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA) w ostatnim czasie opracowała i zatwierdziła szereg zmian do Kodeksu etyki.

W 2024 r. – z inicjatywy Komisji ds. etyki – PIBR przetłumaczyła na język polski i opublikowała na stronie internetowej (w sekcjach: „[eBiblioteka](#)”, „[Współpraca międzynarodowa](#)” oraz „[Projekty standardów](#)”) część z tych opracowań – jest to robocze tłumaczenie. Tłumaczenie tych zmian ma charakter edukacyjny i nie jest wiążące dla biegłych rewidentów w Polsce do czasu przyjęcia ich uchwałą KRBR i zatwierdzenia przez Radę PANA. Dla ułatwienia, poniżej podano linki do tych przetłumaczonych materiałów.

W [Alercie specjalnym – Badanie za 2023 r.](#) zostały opisane wcześniejsze, jeszcze nie obowiązujące w Polsce, trzy zmiany Kodeksu etyki dotyczące:

1) definicji podmiotu notowanego oraz jednostki zainteresowania publicznego⁹⁹



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

2) definicji zespołu wykonującego zlecenie oraz audytów grupowych¹⁰⁰



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

3) zmian związanych z technologią¹⁰¹



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

⁹⁸ Więcej informacji na temat prac IESBA oraz zmian Kodeksu etyki IESBA można znaleźć na stronie internetowej pod adresem: <https://www.ethicsboard.org/standards-pronouncements>.

⁹⁹ Więcej na ten temat w aktualności pt. „[Nowe definicje jednostki notowanej i JZP w Kodeksie etyki](#)”.

¹⁰⁰ Więcej na ten temat w aktualności pt. „[Zmiany w Kodeksie IESBA dotyczące definicji zespołu wykonującego zlecenie i badania grupy](#)”.

¹⁰¹ Więcej na ten temat w aktualności pt. „[Zmiany w Kodeksie związane z technologią](#)”.

Najnowsze zmiany w Kodeksie etyki, to:

4) Planowanie podatkowe i powiązane usługi – opublikowane 14 kwietnia 2024 r.¹⁰²

Celem standardów planowania podatkowego IESBA jest zapewnienie ram opartych na zasadach i dostarczenie globalnego wzorca etycznego mającego zastosowanie do usług i czynności związanych z planowaniem podatkowym. Pozwoli to na ustanowienie spójnego punktu odniesienia dla wszystkich zawodowych księgowych, a także innych specjalistów ds. podatków, którym zaleca się korzystanie ze standardów podczas świadczenia usług w zakresie planowania podatkowego. Ma to na celu zapewnić uwzględnienie interesu publicznego, a także potencjalnych konsekwencji dla reputacji.

Standardy te są szczególnie istotne w kontekście rosnącej kontroli publicznej schematów unikania opodatkowania, które mogą zaszkodzić wiarygodności i reputacji spółek, a także stwarzać ryzyko sporów sądowych i szkodzić interesowi publicznemu. W odpowiedzi na rosnące obawy o interes publiczny, podstawowym celem tych standardów jest zapewnienie etycznej, wiarygodnej podstawy doradztwa w zakresie ustaleń dotyczących planowania podatkowego, a tym samym przywrócenie zaufania publicznego i instytucjonalnego w temacie, który jest kluczowy dla umowy społecznej między korporacjami a rynkiem, który je wspiera.

5) Międzynarodowe standardy etyki dla atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (w tym Międzynarodowe standardy niezależności) i inne powiązane zmiany Kodeksu – opublikowane 17 stycznia 2025 r.¹⁰³

Te zmiany Kodeksu odnoszą się do krytycznych ryzyk dla integralności, jakości i skuteczności raportowania zrównoważonego rozwoju i atestacji, takich jak stronniczość, konflikty interesów, naciski na działanie nieetyczne, oszustwa, w tym greenwashing, nieprzestrzeganie przepisów i regulacji oraz zagrożenia dla niezależności.



(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

6) Korzystanie z pracy zewnętrznego eksperta – opublikowane 17 stycznia 2025 r.¹⁰⁴

Zmiany te mają służyć jako wskazówki dla profesjonalnych księgowych lub praktyków, którzy będą wykonywali usługi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w ocenie, czy zewnętrzny ekspert posiada niezbędne kompetencje, umiejętności i obiektywizm, aby wykorzystać pracę tego eksperta do zamierzonych celów. Norma zawiera również postanowienia ułatwiające stosowanie ram koncepcyjnych Kodeksu podczas korzystania z pracy zewnętrznego eksperta.

¹⁰² Więcej na ten temat w aktualności pt. „Zmiany do Kodeksu etyki w zakresie planowania podatkowego”.

¹⁰³ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Projekty standardów etyki IESBA po polsku”.

¹⁰⁴ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Projekty standardów etyki IESBA po polsku”.

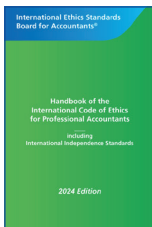


(pobierz przetłumaczone opracowanie [tutaj](#))

Zmiany te oczekują na ustanowienie jako krajowe regulacje w formie uchwały KRBR zatwierdzanej przez Radę PANA.

Nowy Handbook 2024

Ponadto, 29 sierpnia 2024 r. IESBA opublikowała najnowszy Handbook 2024. Do opracowania zostały włączone zmiany dotyczące: definicji podmiotu notowanego oraz jednostki zainteresowania publicznego, definicji zespołu wykonującego zlecenie oraz audytów grupowych, a także zmiany związane z technologią.



(pobierz opracowanie – [tutaj](#))

III. Projekty w toku prac IAASB

1) Dowody badania i reakcja na ryzyko

IAASB przeprowadził konsultacje dotyczące projektu zmienionego brzmienia Międzynarodowego Standardu Badania 500 – „Dowody badania” oraz propozycje związanych z tym zmian do innych MSB.¹⁰⁵ Konsultacje zostały zakończone 24 kwietnia 2023 r.

Po konsultacjach IAASB zrezygnował z kontynuowania projektu rewizji standardu **MSB 500** w dotychczasowym kształcie. Planowany jest nowy, rozszerzony projekt, łączący aspekty osądów dotyczących wystarczających i odpowiednich dowodów badania (MSB 500) oraz aspekty odpowiedzialności biegłego rewidenta za zaprojektowanie i przeprowadzenie procedur badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania (**MSB 330 i MSB 520**). Standard (lub standardy) ma też zwrócić uwagę na wpływ technologii.

Harmonogram prac:

Initiation of Information Gathering	Project Proposal	Exposure Draft	Comment Period Closes	Final approval
March 2024	December 2024	December 2025	TBC	March 2027

¹⁰⁵ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Konsultacje projektu MSB 500 (Z)”.

2) Eksperci – zmiany o wąskim zakresie

Jest to projekt, który ma na celu rozważenie ukierunkowanych zmian do standardów IAASB wynikających z niedawno zatwierdzonych zmian przez Międzynarodową Radę Standardów Etyki dla Księgowych w Międzynarodowym Kodeksie Etyki dla Księgowych (w tym Międzynarodowych Standardach Niezależności) (Kodeks IESBA) związanych z korzystaniem z pracy eksperta zewnętrznego, aby standardy obu Rad mogły być stosowane razem.

Harmonogram prac:

Initiation of Information Gathering	Project Proposal	Exposure Draft	Comment Period Closes	Final approval
December 2024	March 2025	March 2025	July 2025	September 2025

3) Zmiana MSB 240 – „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”¹⁰⁶

W ostatnich latach upadłości przedsiębiorstw i skandale na całym świecie sprawiły, że temat oszustw wysunął się na pierwszy plan i doprowadził do pytań ze strony interesariuszy o rolę i obowiązki biegłego rewidenta związane z oszustwami w badaniu sprawozdań finansowych. Cele projektu, które wspierają interes publiczny, obejmowały:

1. wyjaśnienie roli i odpowiedzialności biegłego rewidenta,
2. promowanie spójnych zachowań i ułatwianie skutecznego reagowania na zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem poprzez ustanowienie bardziej rygorystycznych wymogów oraz ulepszenie i doprecyzowanie materiału objaśniającego tam, gdzie to konieczne,
3. wzmocnienie znaczenia, w trakcie całego badania, odpowiedniego stosowania zawodowego sceptycyzmu,
4. zwiększenie przejrzystości procedur związanych z oszustwami, w tym wzmocnienie komunikacji z osobami sprawującymi nadzór oraz wymogów dotyczących sprawozdawczości biegłego rewidenta.

Harmonogram prac:

Information Gathering, 1 st Board Discussion	Project Proposal	Exposure Draft	Comment Period Closes	Final Approval
April 2020	December 2021	December 2023	June 2024	March 2025

¹⁰⁶ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Konsultacje projektu MSB 240 (zmienionego)”.

4) Projekt MSB 570 (Z 202x) – „Kontynuacja działalności”¹⁰⁷

Utrzymująca się niepewność w środowisku gospodarczym, upadki korporacyjne oraz zawirowania w sektorze usług finansowych, ponadto wojna i globalna pandemia zwiększyły ryzyko i skoncentrowały uwagę na wyzwaniach związanych z odpowiedzialnością biegłych rewidentów i pracą związaną z oceną kierownictwa co do zdolności jednostki do kontynuacji działalności.

Zaproponowane przez IAASB zmiany brzmienia Międzynarodowego Standardu Badania 570 – „Kontynuacja działalności” oraz związane z tym propozycje zmiany do innych MSB są odpowiedzią na te wyzwania i mają na celu:

- promowanie spójnej praktyki oraz ułatwienie skutecznego reagowania na zidentyfikowane ryzyko istotnego zniekształcenia związane z kontynuacją działalności,
- wzmocnienie dokonywanej przez biegłego rewidenta oceny osądu kierownictwa w zakresie kontynuacji działalności, w tym wzmocnienie znaczenia, w trakcie badania, odpowiedniego stosowania zawodowego sceptycyzmu oraz
- zwiększenie przejrzystości w odniesieniu do obowiązków i pracy biegłego rewidenta związanej z kontynuacją działalności, w tym wzmocnienie komunikacji i wymogów sprawozdawczych.

Przetłumaczony na język polski projekt można pobrać [tutaj](#).

Tłumaczenia udostępniamy m.in., aby umożliwić zapoznanie się z proponowanymi przez IAASB kierunkami zmian. Chcemy podkreślić, że jest to robocze tłumaczenie, nie była wykonana merytoryczna jego weryfikacja i tłumaczenie nie jest autoryzowane przez PIBR.

Źródłowe informacje znajdują się na stronie internetowej IAASB pod adresem: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/going-concern>.

Harmonogram prac:

Information Gathering, 1 st Board Discussion	Project Proposal	Exposure Draft	Comment Period Closes	Final Approval
August 2020	March 2022	March 2023	August 2023	December 2024

IAASB zatwierdziła MSB 570 (zmieniony w 2024) – 12 grudnia 2024 r. Standard zostanie opublikowany po certyfikacji przez Public Interest Oversight Board (PIOB), co jest spodziewane w kwietniu 2025 r. IAASB określił, że standard będzie miał zastosowanie do badania sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2026 r. lub później.

¹⁰⁷ Więcej na ten temat w aktualności pt. „Konsultacje projektu MSB 570 (Z 202x)”.

5) Zmiany w standardach międzynarodowych dotyczących nowych definicji jednostki notowanej na giełdzie i jednostki zainteresowania publicznego¹⁰⁸

To zmiany o wąskim zakresie w Międzynarodowych Standardach Zarządzania Jakością (MSZJ) i Międzynarodowych Standardach Badania (MSB) będące wynikiem zmian definicji jednostki notowanej na giełdzie i jednostki zainteresowania publicznego („JZP”) w Kodeksie etyki, przyjętym przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (ang. skrót IESBA).

Ze względu na rozbieżności między propozycjami IAASB dot. JZP a zmianami IESBA projekt ostatecznego stanowiska IAASB różni się od stanowiska, które zostało przedstawione w styczniu 2024 r. w Exposure Draft projektu IAASB – PIE Track 2.

Harmonogram prac:

Information Gathering, 1 st Board Discussion	Project Proposal	Exposure Draft	Comment Period Closes	Final Approval
July 2020	March 2022	December 2023	April 2024	June 2025

IV. Pozostałe zmiany

Nowy Międzynarodowy Standard Atestacji Sprawozdawczości Zrównoważonego Rozwoju – ISSA 5000¹⁰⁹

Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB) przygotowania dedykowany takiej usłudze atestacyjnej standard – International Standard on Sustainability Assurance 5000, General Requirements for Sustainability Assurance Engagements (ang. skrót ISSA 5000). Więcej na temat ISSA 5000 można przeczytać w pkt. 4.1 Alertu – „Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju oraz jej atestacja”.

¹⁰⁸ Więcej na ten temat w aktualnościach pt.: „Konsultacje zmian w standardach międzynarodowych”.

¹⁰⁹ Więcej na ten temat w naszych aktualnościach pt.: „Konsultacje projektu dot. atestacji zrównoważonego rozwoju”, „Materiały towarzyszące projektowi ISSA 5000” oraz na stronie internetowej IAASB – International Standard on Sustainability Assurance 5000, General Requirements for Sustainability Assurance Engagements oraz pod adresem: <https://www.iaasb.org/consultations-projects/sustainability-assurance>.

11. ZAŁĄCZNIKI

- 1) Załącznik nr 1 – Wykaz standardów obowiązujących podczas badania pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy kończące się dnia 31 grudnia 2024 r. lub później.

Warszawa, 24 marca 2025 r.

ZAŁĄCZNIK NR 1 – WYKAZ STANDARDÓW OBOWIĄZUJĄCYCH PODCZAS BADANIA ROCZNEGO SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO SPORZĄDZONEGO ZA OKRESY KOŃCZĄCE SIĘ DNIA 31 GRUDNIA 2024 R. LUB PÓŹNIEJ

W części „3.1 KRAJOWE STANDARDY BADANIA (KSB) oraz KSUA 3001 PL” Alertu jest mowa o tym, że do badania sprawozdania finansowego za 2024 rok ma zastosowanie uchwała nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów („uchwała nr 3430/52a/2019”)¹¹⁰ z późniejszymi zmianami, tzw. uchwała bazowa. Zmiany tej uchwały zostały zaprezentowane w części 3.1 w formie tabelarycznej z podziałem na:

- zmiany już obowiązujące do badania sprawozdań finansowych za 2024 r. oraz
- zmiany, dla których nie upłynął jeszcze termin obligatoryjnego ich zastosowania.

Pamiętaj:

Przeprowadzając badanie pełnego rocznego sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy **kończące się dnia 31 grudnia 2024 r. lub później**, biegli rewidenci stosują najnowsze, obowiązujące brzmienie **Krajowych Standardów Badania („KSB”)** w brzmieniu **Międzynarodowych Standardów Badania („MSB”)**. Są to 34 standardy z grupy od „200” do „700”:

Uwaga:

Ujednolicone brzmienie standardów po zmianach dostosowawczych związanych ze standardami zarządzania jakością (przyjętych uchwałą nr 2731/50a/2023 KRBR)

Na mocy uchwały nr 2731/50a/2023 KRBR z dnia 5 maja 2023 r. zostały przyjęte zmiany dostosowawcze (ang. *conforming and consequential amendments*) do krajowych standardów wykonywania zawodu oraz innych dokumentów, wynikające z wprowadzonego KSKJ 1, KSKJ 2 oraz KSB 220 (Z) (aktualność pt. „Zmiana KSWZ związana ze standardami zarządzania jakością | PIBR”). (Informacje na ten temat zostały opisane także w cz. 3.1 niniejszego Alertu)

Zmiany dotyczą m.in.:

- Przedmowy do dokumentów międzynarodowych standardów zarządzania jakością, badania, przeglądu, innych usług atestacyjnych i pokrewnych oraz

¹¹⁰ Uchwała nr 3430/52a/2019 KRBR z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów to jeden pakiet wszystkich krajowych standardów badania (odpowiadający brzmieniu międzynarodowych standardów badania opublikowanych przez IAASB w opracowaniu pt. „Handbook IAASB 2016–2017”).

- 16 standardów z grupy krajowych standardów badania (KSB): 200, 210, 230, 250 (Z), 260 (Z), 300, 315 (Z w 2022), 500, 540 (Z), 600 (w brzmieniu przed zmianą tego standardu na mocy uchwały KRBR nr 105/4/2023), 610 (Z), 620, 700 (Z), 701, 720 (Z), 805 (Z)

(załącznik nr 1 do ww. uchwały)

- Międzynarodowych ramowych założeń usług atestacyjnych

(załącznik nr 2 do ww. uchwały).

W ramach wsparcia dla biegłych rewidentów i firm audytorskich, przygotowaliśmy ujednolicone brzmienie ww. standardów oraz innych dokumentów.

Aby zmiany były czytelne, zostały one oznaczone kolorem fioletowym. Ponadto tekst usunięty/zastępowany wraz z powiązanymi przypisami został przekreślony.

Należy pamiętać, że przygotowany w ten sposób pakiet zmienionych standardów jest rodzajem praktycznego wsparcia. W razie jakichkolwiek wątpliwości, należy kierować się brzmieniem uchwał KRBR i standardów stanowiących załączniki do tych uchwał.

Ujednolicone brzmienie standardów można pobrać z:

- [Wyszukiwarki standardów](#) po wybraniu filtrów: rodzaj usługi: Badanie; dzień bilansowy: 31.12.2024 r. lub
- zakładki pt. [Ujednolicone brzmienie standardów po zmianach dostosowawczych związanych ze standardami zarządzania jakością \(przyjętych uchwałą nr 2731/50a/2023 KRBR\)](#).

Poniżej zaprezentowano pierwotny tekst KSB oraz ujednolicone jego brzmienie

- 1) [KSB 200 w brzmieniu MSB 200](#) – „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”,
 - [KSB 200 – Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania – ujednolicone brzmienie](#)
- 2) [KSB 210 w brzmieniu MSB 210](#) – „Uzgadnianie warunków zleceń badania”,
 - [KSB 210 – Uzgadnianie warunków zleceń badania – ujednolicone brzmienie](#)
- 3) [KSB 220 \(Z\) w brzmieniu MSB \(PL\) 220 \(zmienionego\)](#) – „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego” – (jest to standard z pakietu standardów zarządzania jakością wprowadzony uchwałą Rady PANA)
- 4) [KSB 230 w brzmieniu MSB 230](#) – „Dokumentacja badania”,
 - [KSB 230 – Dokumentacja badania – ujednolicone brzmienie](#)

- 5) KSB 240 w brzmieniu MSB 240 – „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”,
 - KSB 240 – Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw – ujednolicone brzmienie
- 6) KSB 250 (Z) w brzmieniu MSB 250 (zmienionego) – „Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego”,
 - KSB 250 (Z) – Rozważenie przepisów prawa i regulacji w badaniu sprawozdania finansowego – ujednolicone brzmienie
- 7) KSB 260 (Z) w brzmieniu MSB 260 (zmienionego) – „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór”,
 - KSB 260 (Z) – Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór – ujednolicone brzmienie
- 8) KSB 265 w brzmieniu MSB 265 – „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej”,
 - KSB 265 – Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o słabościach kontroli wewnętrznej – ujednolicone brzmienie
- 9) KSB 300 w brzmieniu MSB 300 – „Planowanie badania sprawozdania finansowego”,
 - KSB 300 – Planowanie badania sprawozdania finansowego – ujednolicone brzmienie
- 10) KSB 315 (Zmieniony w 2022 r.) w brzmieniu MSB (PL) 315 (zmienionego w 2019 r.) – „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia”
 - KSB 315 (Z w 2022) – Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia – ujednolicone brzmienie
- 11) KSB 320 w brzmieniu MSB 320 – „Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania”,
- 12) KSB 330 w brzmieniu MSB 330 – „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka”,
 - KSB 330 – Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka – ujednolicone brzmienie
- 13) KSB 402 w brzmieniu MSB 402 – „Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej”,
 - KSB 402 – Okoliczności wymagające uwzględnienia przy badaniu jednostki korzystającej z organizacji usługowej – ujednolicone brzmienie
- 14) KSB 450 w brzmieniu MSB 450 – „Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania”,
 - KSB 450 – Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania – ujednolicone brzmienie
- 15) KSB 500 w brzmieniu MSB 500 – „Dowody badania”,
 - KSB 500 – Dowody badania – ujednolicone brzmienie
- 16) KSB 501 w brzmieniu MSB 501 – „Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji”,
 - KSB 501 – Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji – ujednolicone brzmienie

-
- 17) KSB 505 w brzmieniu MSB 505 – „Potwierdzenia zewnętrzne”,
 - 18) KSB 510 w brzmieniu MSB 510 – „Zlecenia badania po raz pierwszy – stany początkowe”,
 - 19) KSB 520 w brzmieniu MSB 520 – „Procedury analityczne”,
 - 20) KSB 530 w brzmieniu MSB 530 – „Próbkowanie”,
 - KSB 530 – Próbkowanie – ujednolicone brzmienie
 - 21) KSB 540 (Z) w brzmieniu MSB 540 (zmienionego) – „Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień”,
 - KSB 540 (Z) – Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych ujawnień – ujednolicone brzmienie
 - 22) KSB 550 w brzmieniu MSB 550 – „Strony powiązane”,
 - KSB 550 – Strony powiązane – ujednolicone brzmienie
 - 23) KSB 560 w brzmieniu MSB 560 – „Późniejsze zdarzenia”,
 - 24) KSB 570 (Z) brzmieniu MSB 570 (zmienionego) – „Kontynuacja działalności”,
 - 25) KSB 580 w brzmieniu MSB 580 – „Pisemne oświadczenia”,
 - KSB 580 – Pisemne oświadczenia – ujednolicone brzmienie
 - 26) KSB 600 w brzmieniu MSB 600 – „Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)”,
 - KSB 600 – Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy) – ujednolicone brzmienie
 - 27) KSB 610 (Z) w brzmieniu MSB 610 (zmienionego w 2013 r.) – „Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych”,
 - KSB 610 (Z) – Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych – ujednolicone brzmienie
 - 28) KSB 620 w brzmieniu MSB 620 – „Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta”,
 - KSB 620 – Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta – ujednolicone brzmienie
 - 29) KSB 700 (Z) w brzmieniu MSB 700 (zmienionego) – „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”,
 - KSB 700 (Z) – Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego – ujednolicone brzmienie
 - 30) KSB 701 w brzmieniu MSB 701 – „Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”,
 - KSB 701 – Przedstawianie kluczowych spraw badania w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta – ujednolicone brzmienie

-
- 31) KSB 705 (Z) w brzmieniu MSB 705 (zmienionego) – „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”,
- 32) KSB 706 (Z) w brzmieniu MSB 706 (zmienionego) – „Akapity objaśniające ze zwróceniem uwagi oraz akapity zawierające inne sprawy w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”,
- 33) KSB 710 w brzmieniu MSB 710 – „Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdania finansowe”,
- 34) KSB 720 (Z) w brzmieniu MSB 720 (zmienionego) – „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”,
- KSB 720 (Z) – Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji – ujednolicone brzmienie.

Badając sprawozdanie finansowe sporządzone w formacie ESEF (ang. European Single Electronic Format) i oznakowane zgodnie z wymogami rozporządzenia ESEF (rozporządzenie UE nr 2019/815), zastosowanie ma również **KSUA 3001PL**, czyli standard ustanowiony przez KRBR uchwałą nr 1975/32a/2021 w sprawie **Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”** („KSUA 3001PL”).¹¹¹

KSUA 3001PL – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania”.

Do badania sprawozdania finansowego/skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego na dzień 31.12.2024 r. istnieje możliwość zastosowania, o ile firma audytorska zdecyduje się na jego wcześniejsze zastosowanie:

- Krajowego Standardu Badania 600 (Zmienionego) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Badania (PL) 600 (zmienionego) – „Szczególne rozważania – Badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)” (zmieniony standard nie ma jeszcze obligatoryjnego zastosowania do badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego za 2024 rok. Będzie stosowany do badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 1 stycznia 2025 r. lub później, z możliwością jego wcześniejszego stosowania).

¹¹¹ Więcej na temat tej uchwały w aktualności pt. „Nowy standard do badania ESEF”.



Polska Izba Biegłych Rewidentów
al. Jana Pawła II 80, 00-175 Warszawa
tel. 22 637 30 81-83
<https://www.pibr.org.pl/>