

**Departament Efektywności Wydatków
Publicznych i Rachunkowości**

DR2.5201.40.2019

Pani
Barbara Misterska-Dragan
Prezes Krajowej Rady Biegłych
Rewidentów
al. Jana Pawła II 80
00-075 Warszawa

Szanowna Pani Prezes,

w odpowiedzi na dodatkowe pytania przekazane w związku z pismem znak: P-20191002-004, dotyczące interpretacji ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2019 r. poz. 1421, z późn. zm., dalej: „ustawa” lub „ustawa o biegłych rewidentach”) oraz nowelizacji ustawy o biegłych rewidentach, ustawą z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2019 r. poz. 1571 ze zm., dalej: „ustawa zmieniająca”), Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości uprzejmie informuje jak poniżej.

Odnosząc się do kwestii dostosowania działalności firm audytorskich wyjaśnić należy, że zgodnie z art. 39 ustawy zmieniającej, firmy audytorskie dostosują organizację wewnętrzną, system wewnętrznego nadzoru jakości oraz dokumentację do wymogów określonych w ustawie zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, w terminie do dnia 31 sierpnia 2020 r. Należy również podkreślić, iż wymogi ustawy w zakresie polityk i procedur dla świadczenia usług włączonych pod nadzór (usługi atestacyjne inne niż badanie i usługi pokrewne) nie niosą ze sobą znaczących zmian w stosunku do wymogów w zakresie takich usług wymaganych przez obecne przepisy MSKJ1 (standard kontroli jakości w firmie audytorskiej), który wymaga opracowania przez firmę audytorską zasad i procedur zapewniających zgodność usługi z wymogami standardów ich świadczenia, a także procedur dotyczących gromadzenia, zamykania i przechowywania akt zleceń dla wszystkich usług świadczonych przez firmę audytorską zgodnie ze standardami wykonywania zawodu.

Wymogi ustawy dotyczące tworzenia i zawartości akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie, czy też usług pokrewnych i ich zamieszczania w dokumentacji klienta nie narzucają firmom audytorskim warunków co do zawartości takich akt – tę kwestię reguluje każda firma audytorska we własnym zakresie – zgodnie z politykami i procedurami świadczenia takich usług.

W kwestii dokumentacji, o której mowa w art. 39 ustawy zmieniającej wyjaśnić należy, że chodzi o dokumentację w szerokim znaczeniu. W tym znaczeniu dokumentacja obejmuje także dokumentację dotyczącą organizacji wewnętrznej firmy audytorskiej, o czym mowa jest w szczególności w rozdziale 5 ustawy o biegłych rewidentach, jaki i systemu wewnętrznej kontroli jakości oraz pozostałą dokumentację, o której mowa w ustawie o biegłych rewidentach.

Zgodnie z obowiązującymi od 1.01.2020 r. przepisami ustawy o biegłych, firma audytorska powinna sporządzać dokumentację systemu wewnętrznej kontroli jakości oraz dokumentację corocznej oceny systemu wewnętrznej kontroli jakości w języku polskim (art. 50 ustawy o biegłych). W języku polskim powinna być również – stosownie do art. 67 ust. 4a ustawy, sporządzana dokumentacja klienta oraz akta badania (wyjątkami wskazanymi w ustawie tj. dokumentacja o której mowa w ust. 3 pkt 4a oraz w ust. 4 pkt 7, 10 i 13 może być sporządzana w języku obcym, ale na potrzeby kontroli należy zapewnić jej tłumaczenie). Z uwagi, iż przepisy te weszły w życie z dniem 01.01.2020 r. mają one zastosowanie do wszystkich zleceń prowadzonych, „będących w toku” przez firmę audytorską na ten dzień oraz zleceń rozpoczętych po tym dniu. Jak już zostało wspomniane, przepis o charakterze intertemporalnym zawarty w art. 39 ustawy zmieniającej umożliwia firmom audytorskim dostosowanie się do nowych wymogów do dnia 31 sierpnia 2020 r. Analogicznie należy interpretować obowiązek zawarty w art. 67 ust. 5a dotyczący zamknięcia akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie oraz akt zleceń usług pokrewnych nie później niż 60 dni po dniu sporządzenia sprawozdania z wykonania tych usług i 5-letniego okresu ich przechowywania. Z uwagi, iż przepis ten obowiązuje od 1.01.2020r. ma on zastosowanie do zleceń, które na ten dzień były „w toku”, czyli nie zostały zamknięte oraz do zleceń rozpoczętych po tym dniu.

Odnosząc się do kwestii charakteru usługi sporządzenia sprawozdania finansowego, czy można przyjąć, iż nie jest ona usługą pokrewną (kompilacji) w rozumieniu art. 2 pkt 6 ustawy o biegłych rewidentach ani nie jest usługą zawodową biegłego rewidenta w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy) należy wyjaśnić należy jak poniżej.

Zgodnie z art. 2 pkt 6 ustawy, przez usługi pokrewne - należy rozumieć usługi polegające na przeprowadzeniu uzgodnionych procedur, wykonywanych w oparciu o uzgodniony cel, zakres prac i sposób ich wykonania, których opis i wynik są przedstawione w raporcie z wykonania usługi, lub usługi kompilacji informacji finansowych, których celem jest wykorzystanie wiedzy z zakresu rachunkowości do zebrania, sklasyfikowania i podsumowania informacji finansowych.

Zgodnie z art. 47. ust 1 ustawy przedmiotem działalności firmy audytorskiej jest wykonywanie czynności rewizji finansowej.

Stosownie do ust. 2 ustawy w przypadku firmy audytorskiej, o której mowa w art. 46 pkt 1-4, przedmiotem działalności może być również:

- 1) usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych;
- 2) doradztwo podatkowe;

- 3) prowadzenie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego;
- 4) działalność wydawnicza lub szkoleniowa w zakresie rachunkowości, rewizji finansowej i podatków;
- 5) wykonywanie ekspertyz lub sporządzanie opinii ekonomiczno-finansowych;
- 6) świadczenie usług doradztwa lub zarządzania, wymagających posiadania wiedzy z zakresu rachunkowości, rewizji finansowej, prawa podatkowego oraz organizacji i funkcjonowania przedsiębiorstw;
- 7) świadczenie usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów;
- 8) świadczenie usług pokrewnych;
- 9) świadczenie innych usług zastrzeżonych w odrębnych przepisach do wykonywania przez biegłych rewidentów.

Z kolei zgodnie z art. 76a ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351 z późn. zm.) wynika, iż usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych polega na świadczeniu usług, o których mowa w 4 ust. 3 pkt 5 tej ustawy do których zaliczone zostało między innymi sporządzenie sprawozdań finansowych. Łączna analiza obu przepisów pozwala na stwierdzenie, iż usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych (które swoim zakresem obejmuje również sporządzanie sprawozdań finansowych) nie zalicza się do usług pokrewnych, gdyż oba rodzaje usług zostały wymienione odrębnie w katalogu zawartym w art. 47 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach. Natomiast jeżeli przedmiotem zlecenia firmy audytorskiej (biegłego rewidenta) jest usługa polegająca na wykorzystaniu przez biegłego rewidenta wiedzy eksperckiej z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości w celu udzielenia pomocy kierownikowi jednostki w sporządzeniu i prezentacji informacji finansowych, analizując definicję usług pokrewnych należy uznać, iż usługa taka spełnia definicję usługi pokrewnej – usługi kompilacji.

Odnosząc się do usług due dilligence, na wstępie należy wskazać, iż pojęcie to nie zostało zdefiniowane w polskim porządku prawnym, a zatem nie jest prawnie określony zakres tych usług. Usługi due diligence mogą obejmować swoim zakresem różne obszary m.in.: finansowe, podatkowe, prawne, rynkowe, operacyjne oraz IT. Przykładowo należy wskazać, iż odnośnie usług due dilligence w zakresie kondycji ekonomiczno-finansowej jednostki, ma zastosowanie Krajowy Standard Usług Pokrewnych 4401PL „Uzgodnione procedury wykonywane w związku z transakcjami papierami wartościowymi wymagającymi sporządzenia prospektu”, stanowiący załącznik do uchwały nr 3598/54a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 17 maja 2019 r. Zastosowanie powyższego standardu wskazuje, iż usługa ta ma charakter usługi pokrewnej.

Mając powyższe na uwadze trudno się jest zgodzić z Państwa jednoznacznym, generalnym stwierdzeniem, że usługa due dilligence nie jest usługą pokrewną w rozumieniu art. 2 ust. 6 ustawy i nie jest usługą zawodową biegłego rewidenta w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 3 ustawy. Ze względu

na różnorodny zakres usług tego typu, określenie charakteru danej usługi możliwe jest po szczegółowej analizie jej zakresu zlecenia, a także zakresu pracy i zaangażowania biegłego rewidenta przy wykonywaniu tej usługi. Bez tych informacji nie jest możliwe jednoznaczne przesądzenie czy dana usługa due dilligence spełnia definicję usług pokrewnych, a tym samym zalicza się, czy też nie do katalogu usług pokrewnych.

Z poważaniem,

Zastępca Dyrektora
Departamentu Efektywności Wydatków
Publicznych i Rachunkowości
Agnieszka Stachniak

/podpisano bezpiecznym podpisem
elektronicznym/

Do wiadomości:
Polska Agencja Nadzoru Audytowego