

Warszawa, 1 września 2020 r.

Znak: P-20200901-002

Pani Joanna Stachura
Dyrektor Departamentu
Efektywności Wydatków Publicznych
i Rachunkowości

Pani Agnieszka Stachniak
Zastępca Dyrektora Departamentu
Efektywności Wydatków Publicznych
i Rachunkowości

Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Szanowni Państwo,

zwracamy się z uprzejmą prośbą o spotkanie w celu omówienia wątpliwości związanych z zapisami art. 66 ust. 6 ustawy o rachunkowości.

„6. Badanie sprawozdania finansowego przeprowadzone z naruszeniem przepisów:

- 1) art. 69 ust. 6, 7 i 9, art. 70, art. 72 ust. 2, art. 135 ust. 2 i art. 136 ustawy o biegłych rewidentach,
 - 2) art. 4 i art. 5 oraz art. 17 ust. 1 akapit drugi i ust. 3 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE, w przypadku badania ustawowego jednostki zainteresowania publicznego w rozumieniu art. 2 pkt 9 ustawy o biegłych rewidentach
- jest nieważne z mocy prawa.”

Przepis ten wskazuje, w jakich okolicznościach badanie przeprowadzone przez biegłego rewidenta jest nieważne z mocy prawa (naruszenie wskazanych przepisów, które odnoszą się do niezależności biegłego rewidenta i firmy audytorskiej).

W związku z tym przepisem pojawiają się wśród biegłych rewidentów różne zapytania, jak należy rozumieć ten przepis, a także wskazywane są liczne wątpliwości co do jego zastosowania. W szczególności dotyczą one:

- 1) Wystąpienia nieistotnego naruszenia, które w żaden sposób nie wpływa na niezależność samego procesu badania sprawozdania finansowego (w aspekcie niezależności umysłu i niezależności wizerunku), na przykład, gdy firma należąca do sieci biegłego rewidenta wykona usługę na rzecz jednostki dominującej

JZP, która nie dość, że jest nieistotna, to nie ma w zupełności wpływu na badane sprawozdanie jednostki w Polsce, niemniej jest usługą zabronioną wg prawa krajowego jednostki dominującej? Można tutaj wskazać na zapisy Rozporządzenia 537/2014, które dopuszcza (po przyjęciu opcji przez dany kraj członkowski) możliwość świadczenia wybranych usług z czarnej listy usług zabronionych, w sytuacji, gdy – nie mają one lub mają nieistotny łącznie lub osobno – bezpośredni wpływ na badane sprawozdania finansowe; oszacowanie wpływu na badanie jest wszechstronne i udokumentowane oraz wyjaśnione komitetowi audytu, a biegły rewident/firma audytorska przestrzegają zasad niezależności ustanowionych w Dyrektywie 2006/43. A zatem nawet Rozporządzenie dopuszcza możliwość świadczenia usługi zasadniczo zakazanej przez ustawodawcę unijnego, gdy nie ma ona istotnego wpływu na badane sprawozdanie finansowe.

- 2) W przypadku wystąpienia nieistotnego naruszenia (jeśli audytor ma utrzymać swój mandat), czy wystarczające są następujące działania: komunikacja z osobami sprawującymi nadzór po stronie badanej jednostki, w tym na poziomie jednostki dominującej i uzyskanie ich oceny sytuacji/potwierdzenie, że naruszenie nie stanowi obciążenia dla niezależności badania sprawozdania finansowego; zastosowanie odpowiednich możliwych do zastosowania zabezpieczeń; komunikacja z PANA/KNF; ujawnienie informacji w sprawozdaniu z badania i w dodatkowym sprawozdaniu dla komitetu audytu (w przypadku badania JZP)?
- 3) Czy identyfikowane przez PANA w wyniku przeprowadzanych kontroli naruszenia mają prowadzić do „automatycznej” nieważności badania z mocy prawa?
- 4) Czy jeśli doszło do naruszenia, o którym mowa w przepisie, to czy oświadczenia składane wcześniej przez firmę audytorską (dla celów dokumentacji wewnętrznej oraz wobec stron trzecich, zgodnie z wymogami) należy uznać za składanie fałszywych oświadczeń? Obecne brzmienie przepisu zakłada nieważność z mocy prawa badania ze skutkiem ex nunc (od teraz), a więc badanie powinno być traktowane jakby go nie było od razu, gdy takie naruszenie zostanie zidentyfikowane. Rozumiemy, że podmiotem właściwym do przekazania badanej jednostce informacji o nieważności badania z mocy prawa jest PANA i/lub KRBR w zakresie, w jakim jest podmiotem uprawnionym do prowadzenia postępowań w przedmiocie wymierzenia kar (kar administracyjnych) wobec firm audytorskich lub biegłych rewidentów, a naruszenia te muszą być stwierdzone „ponad wszelką wątpliwość”. Co powinna zrobić badana jednostka, która o nieważności badania może się dowiedzieć z dużym opóźnieniem (np. po kilku latach, kiedy prawomocnym wyrokiem zakończyło się postępowanie wobec firmy audytorskiej)? Czy uzasadnione będzie zaangażowanie innego biegłego rewidenta do zbadania tego sprawozdania, nawet w sytuacji, gdy przesłanką uznania nieważności badania było nieistotne naruszenie przepisów, o których mowa, bez wpływu na niezależność całego badania, zarówno w aspekcie niezależności wizerunku jak i umysłu?
- 5) Czy w powyższym przypadku zastosowanie mają przepisy art. 82 ustawy o biegłych rewidentach (zastąpienie firmy audytorskiej inną firmą audytorską)?
- 6) Czy obowiązki firmy audytorskiej, o których mowa w art. 67 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach (sporządzanie i przechowywanie dokumentacji dotyczącej naruszeń przepisów ustawy o biegłych rewidentach i rozporządzenia nr 537/2014 i skutków tych naruszeń, a także środków podjętych w celu przeciwdziałania tym naruszeniom) odnoszą się także do naruszeń, o których mowa w rozważanym przepisie ustawy o rachunkowości?
- 7) W sytuacji, gdy badanie nie zostało jeszcze rozpoczęte lub jest na wczesnym etapie, a zidentyfikowane zostaną naruszenia, o których mowa w przepisie, zmiana audytora nie spowoduje dużych kosztów zarówno po stronie jednostki jak i audytora. Niemniej jednak, gdy badanie jest już zaawansowane bądź zostało zakończone, zmiana audytora wiązać się będzie z dodatkowymi kosztami po stronie jednostki (koszt zatrudnienia innego audytora plus koszty związane z ‘obsługą’ ponownego badania). Czy w takich

sytuacjach, w przypadku zidentyfikowania nieistotnych naruszeń nie byłoby uzasadnione interesem publicznym i względami ekonomicznymi dopuszczenie ważności badania, pod warunkiem, że określone kryteria zostaną spełnione (patrz pkt 2 powyżej)?

Liczymy na otwartość z Państwa strony w powyższym temacie i możliwość spotkania, w tym poprzez aplikację MS Teams, w najbliższym czasie.

Z poważaniem,

P r e z e s
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

B a r b a r a M i s t e r s k a - D r a g a n