

**KOMUNIKAT NR 4/2020  
KRAJOWEJ RADY BIEGŁYCH REWIDENTÓW**

z dnia 26 października 2020 r.

**w sprawie stosowania regulacji prawnych dotyczących wynagrodzeń,  
w tym wynikających z ustawy o minimalnym wynagrodzeniu za pracę**

Polska Agencja Nadzoru Audytowego (PANA) w piśmie kierowanym do Krajowej Rady Biegłych Rewidentów po posiedzeniu Rady PANA w dniu 24 lipca 2020 r., wskazała na konieczność opracowania wytycznych dla firm audytorskich (na przykład w postaci dobrych praktyk) w zakresie zawierania umów cywilnoprawnych z biegłymi rewidentami, jak również z podwykonawcami prowadzącymi jednoosobowe działalności gospodarcze, o ile nie zatrudniają pracowników lub nie zawierają umów ze zleceniobiorcami. Pismo PANA stanowi załącznik do niniejszego komunikatu.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów - w pierwszym etapie realizacji zaleceń PANA - przypomina o obowiązujących, niektórych przepisach prawa związanych z wynagrodzeniami, które powinny być stosowane przez firmy audytorskie.

Zgodnie z art. 80 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1415), dalej „ustawa o biegłych rewidentach”, wynagrodzenie za przeprowadzenie badania odzwierciedla pracochłonność oraz stopień złożoności prac i wymagane kwalifikacje. Przepis ten stosuje się odpowiednio także w przypadku świadczenia usług atestacyjnych innych niż badanie lub usług pokrewnych. Weryfikacja zasad naliczania wynagrodzenia jest objęta zakresem kontroli PANA, której na podstawie art. 112 ust. 1 pkt 6 ustawy o biegłych rewidentach podlegają firmy audytorskie.

Celem uniknięcia ewentualnych nieprawidłowości odnośnie naliczania wynagrodzenia przypominamy o obowiązujących regulacjach dotyczących minimalnej stawki godzinowej,

wynikających z ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2177 z późn. zm.), dalej „ustawa o minimalnym wynagrodzeniu”.

Zgodnie z art. 8a. ust. 1 ustawy o minimalnym wynagrodzeniu, w przypadku umów zlecenia i umów o świadczenie usług, wysokość wynagrodzenia przyjmującego zlecenie lub świadczącego usługi, powinna być ustalona w umowie w taki sposób, aby wysokość wynagrodzenia za każdą godzinę wykonania zlecenia lub świadczenia usług nie była niższa niż wysokość minimalnej stawki godzinowej ustalonej zgodnie z przepisami tej ustawy.

W miejscu tym wskazać należy, że za przyjmującego zlecenie lub świadczącego usługi zgodnie z ustawą o minimalnym wynagrodzeniu, uznać należy zarówno:

- osobę fizyczną niewykonyującą jednoosobowej działalności gospodarczej,
- jak i osobę fizyczną wykonującą działalność gospodarczą zarejestrowaną w Rzeczypospolitej Polskiej albo w państwie niebędącym państwem członkowskim Unii Europejskiej lub państwem Europejskiego Obszaru Gospodarczego, niezatrudniającą pracowników lub niezawierającą umów ze zleceniobiorcami (w tym inną firmę audytorską).

Art. 8b. ustawy o minimalnym wynagrodzeniu nakłada na strony danej umowy obowiązek określenia w umowie sposobu potwierdzania liczby godzin wykonania zlecenia lub świadczenia usług. W przypadku, gdy strony w umowie nie określą sposobu potwierdzania liczby godzin wykonania zlecenia lub świadczenia usług, przyjmujący zlecenie lub świadczący usługi zobowiązany jest przedłożyć w formie pisemnej, elektronicznej lub dokumentowej informację o liczbie godzin wykonania zlecenia lub świadczenia usług, w terminie poprzedzającym termin wypłaty wynagrodzenia.

Ponadto należy przypomnieć, że zgodnie z przepisami ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1740), w razie odpłatnego zlecenia lub świadczenia usług, wynagrodzenie należy się przyjmującemu dopiero po wykonaniu zlecenia lub realizacji usługi, chyba że co innego wynika z umowy lub z przepisów szczególnych.

Zgodnie natomiast z przywołaną powyżej ustawą o minimalnym wynagrodzeniu, w przypadku umów zawartych na czas dłuższy niż 1 miesiąc, wypłaty wynagrodzenia w wysokości wynikającej z wysokości minimalnej stawki godzinowej dokonuje się co najmniej raz w miesiącu.

Drugim etapem realizacji zaleceń PANA będzie przygotowanie przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów - wskazówek (w postaci dobrych praktyk) w zakresie wynagrodzenia i ewidencjonowania czasu pracy.

PREZES  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

Barbara Mistowska-Dragan



Marcin Obroniecki  
Prezes Polskiej Agencji  
Nadzoru Audytowego

Nr. sprawy: 191/PANA/2020/AB

Szanowna Pani  
Barbara Mistowska-Dragan  
Prezes  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

*Szanowna Pani Prezes,*

działając w porozumieniu z Radą Agencji na podstawie art. 90 ust. 1 pkt 15a) ppkt a) 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.)<sup>1</sup> uprzejmie informuję, że w toku prowadzonych czynności nadzorczych, zgodnie z art. 112 ust 1 pkt 6 ustawy, Agencja zidentyfikowała w niektórych podmiotach problem związany z brakiem ewidencji liczby godzin pracy wykonywanej przez biegłych rewidentów zatrudnionych na umowy zlecenie. Powyższe oznacza również brak podstaw do wyceny czynności wykonywanych przez firmy audytorskie zgodnie z art. 80 ust 2 ustawy.

W związku z powyższym pragnę wskazać na konieczność opracowania wytycznych dla firm audytorskich (na przykład w postaci dobrych praktyk) w zakresie zawierania umów cywilnoprawnych z biegłymi rewidentami, jak również z podwykonawcami prowadzącymi jednoosobowe działalności gospodarcze, o ile nie zatrudniają pracowników lub nie zawierają umów ze zleceniobiorcami. Szczegółowe zagadnienia związane z dobrymi praktykami powinny zawierać przynajmniej odniesienie do:

- 1) przeprowadzania przez biegłych rewidentów czynności rewizji finansowej (np. badania sprawozdania finansowego obejmującego badanie wstępne i badanie zasadnicze), w okresie dłuższym niż miesiąc;
- 2) Kodeksu cywilnego (art. 744), który wskazuje na to, że wynagrodzenie należne wypłacane jest dopiero po wykonaniu zlecenia, chyba, że co innego wynika z umowy lub z przepisów szczególnych;
- 3) ustawy o wynagrodzeniach minimalnych (t.j. Dz.U z 2018 poz. 2177 ze zmianami), która w art. 8a ust. 6 wskazuje na konieczność wypłaty wynagrodzenia w stawce minimalnej przynajmniej raz w miesiącu, a w art. 8b wskazuje na obowiązek potwierdzania liczby godzin wykonania zlecenia.

Ponadto pragnę zwrócić uwagę na konieczność zachowania zgodności ewidencji godzin z aktami badania, a szczególnie z datami wykonania poszczególnych czynności przez biegłych rewidentów. Jednocześnie prowadzona ewidencja liczby godzin wykonania zlecenia powinna pomóc firmom audytorskim w prawidłowej kalkulacji wynagrodzenia za badanie zgodnie z art. 80 ust. 2 ustawy.

---

<sup>1</sup> Dalej: ustawa

Biorąc pod uwagę powyższe wydaje się, że właściwe będzie opracowanie dobrych praktyk w terminie umożliwiającym zastosowanie powyższych wskazań przed terminem rozpoczęciem zawierania umów z biegłymi rewidentami ukształtowanym przez praktykę, to jest do końca sierpnia br.

*Z poważaniem,*

Marcin Obroniecki  
Prezes  
Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego

Marcin  
Obroniecki; PANA

Elektronicznie podpisany przez  
Marcin Obroniecki; PANA  
Data: 2020.07.24 14:06:40  
+02'00'