

Załącznik
do uchwały Nr 1713/25a/2021
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 25 czerwca 2021 r.

Warszawa, dnia 23 czerwca 2021 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie

ul. Jasna 2/4

00-013 Warszawa

Skarżący: **Rada Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego**

ul. Kolejowa 1

01-217 Warszawa

Organ: **Krajowa Rada Biegłych Rewidentów**

Polska Izba Biegłych Rewidentów

Al. Jana Pawła II 80

00-175 Warszawa

ODPOWIEDŹ NA SKARGĘ

Działając w imieniu Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, organu Polskiej Izby Biegłych Rewidentów w oparciu o art. 31 ust. 4 pkt 1 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”, w zw. z § 14 ust. 1 pkt 2 statutu Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, stanowiącego załącznik do uchwały Nr 5 Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów z dnia 21 marca 2010 r. w sprawie statutu Krajowej Izby Biegłych Rewidentów (z późn. zm.)¹ – dalej: „Statut”, na podstawie

¹ Uchwała Nr 5 Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów z dnia 21 marca 2010 r. w sprawie statutu Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, zmieniona uchwałą Nr 46/2015 VIII Krajowego Zjazdu Biegłych

art. 54 § 2 Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 z późn. zm.) – dalej (p.p.s.a.) przekazuję:

- 1) skargę Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, stanowiącą załącznik do uchwały Nr 16/I/2021 Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego z dnia 20 kwietnia 2021 r. na stanowisko Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 1/2021 z dnia 5 lutego 2021 r. w sprawie możliwości świadczenia usług przez biegłych rewidentów seniorów,
- 2) kompletne i uporządkowane akta sprawy,
- 3) odpowiedzieć na skargę, o której mowa w pkt 1 powyżej, oraz
- 4) wnoszę, w oparciu o art. 103 ust. 3 Ustawy, o oddalenie ww. skargi i zasądzenie od Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego zwrotu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według właściwych norm.

UZASADNIENIE

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów – dalej „KRBR”, nie zgadza się ze stanowiskiem Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego – dalej „Rada Agencji”, zaprezentowanym w przedmiotowej skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie i poniżej przedstawia szczegółową argumentację przemawiającą za oddaleniem wniesionej skargi.

Na mocy art. 30 ust. 1 Ustawy, KRBR kieruje działalnością samorządu w okresach między Krajowymi Zjazdami Biegłych Rewidentów. Zgodnie z art. 30 ust. 2 pkt 4 Ustawy, do kompetencji KRBR należą wszystkie sprawy niezastrzeżone przepisami Ustawy dla innych organów, w szczególności: podejmowanie innych uchwał, które uzna za celowe do właściwego funkcjonowania Polskiej Izby Biegłych Rewidentów. W zakresie w jakim Rada Agencji wskazuje kompetencje KRBR do podjęcia zaskarżonego stanowiska organu Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, KRBR nie kwestionuje wniosków organu nadzoru w tym obszarze. Treść podjętego stanowiska KRBR wskazuje na fakt, że

Rewidentów z dnia 26 czerwca 2015 r. zmieniająca statut Krajowej Izby Biegłych Rewidentów oraz uchwałami Nr 3/2018 do 6/2018 Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów z dnia 19 czerwca 2018 r. w sprawie zmiany uchwały w sprawie statutu Krajowej Izby Biegłych Rewidentów oraz uchwałami Nr 46/2019 do 47/2019 IX Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów z dnia 12 czerwca 2019 r. w sprawie zmiany statutu Polskiej Izby Biegłych Rewidentów.

samorząd zawodowy biegłych rewidentów w trosce o ochronę interesów zawodowych swoich członków (art. 25 ust. 1 pkt 2 Ustawy oraz § 3 ust. 3 Statutu), którzy jako biegli rewidenci mogą wykonywać zawód w imieniu firmy audytorskiej wyszła naprzeciw oczekiwaniom biegłych rewidentów pracujących w firmach audytorskich, którzy powzięli wątpliwości, w jakim zakresie i w jakich sytuacjach oraz w jaki sposób można wykorzystywać dotychczasową wiedzę i umiejętności biegłych rewidentów, którzy zgodnie z art. 19 Ustawy osiągnęli wiek emerytalny i na swój wniosek wystąpili z samorządu biegłych rewidentów - "biegłych rewidentów seniorów". Wątpliwości dotyczyły zwłaszcza roli biegłego rewidenta seniora w zespołach wykonujących badanie.

Rada Agencji nie podzieliła stanowiska KRBR w zakresie w jakim KRBR wypowiedziała się w granicach dozwolonych przepisami prawa roli biegłego rewidenta seniora jako kontrolera jakości wykonania zlecenia, skupiając się jedynie na brzmieniu odpowiednich postanowień krajowych standardów kontroli jakości - Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, wydanego przez Międzynarodową Federację Księgowych za pośrednictwem Rady Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych, który stanowi załącznik nr 1 do uchwały Nr 2040/37a/2018 KRBR z dnia 3 marca 2018 r. w sprawie krajowych standardów kontroli jakości – dalej: „KSKJ”, całkowicie pomijając rangę przepisów Ustawy w tym zakresie.

Przepis rangi ustawowej w art. 2 pkt 16 Ustawy definiuje zespół wykonujący badanie, przez które to pojęcie należy rozumieć wszystkie osoby zaangażowane w przeprowadzanie badania, w szczególności biegłych rewidentów, osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia, kadre kierowniczą wyższego szczebla oraz osoby odbywające aplikację, o której mowa w art. 4 ust. 2 pkt 5 Ustawy, uczestniczących w przeprowadzonym badaniu, a także zatrudnianych przez firmę audytorską ekspertów oraz inne osoby wykonujące, w ramach danego badania, czynności na zlecenie lub pod kontrolą biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej. Jedną z podstawowych zasad interpretacji znaczenia przepisów prawnych jest danie pierwszeństwa wykładni literalnej/językowej. Z wykładni literalnej powyższego przepisu wynika, że ustawodawca dopuszcza, aby kontrolerem jakości mogła być osoba niebędąca biegłym rewidentem, czyli też biegły rewident senior. Ustawodawca uznał bowiem, że to nie uprawnienia zawodowe potwierdzone wpisem do rejestru biegłych rewidentów są niezbędne do

wykonywania czynności kontrolera jakości, a pewien zasób wiedzy, doświadczenia i umiejętności, który jest oceniany oddzielnie od przynależności do samorządu zawodowego biegłych rewidentów.

Takie brzmienie normy prawnej wskazywałoby na fakt, że osoby posiadające tytuł biegłego rewidenta seniora mogą być kontrolerami jakości wykonania każdego zlecenia, jednak jak słusznie w swoim stanowisku zauważyła KRBR, nie bez znaczenia jest brzmienie art. 8 ust. 2 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, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE, które jednoznacznie wskazuje, że kontrolę jakości wykonania zlecenia przeprowadza biegły rewident i dotyczy to tylko badania jednostek zainteresowania publicznego zgodnie z adresem unijnego ustawodawcy. Zatem KRBR wydała swoje stanowisko w powyższym zakresie z poszanowaniem hierarchii aktów prawnych i obowiązujących źródeł prawa, wskazując, że nie ma przeszkód aby w zespole wykonującym badanie mogła też znaleźć się osoba posiadająca tytuł biegłego rewidenta seniora.

Na mocy ustawowej kompetencji art. 30 ust. 2 pkt 3 lit. b Ustawy KRBR uchwaliła obowiązujące KSKJ, zatwierdzone przez organ kontroli. Odnosząc się do brzmienia treści KSKJ, KRBR wskazuje jak poniżej.

Postanowienie paragrafu 12 lit. c KSKJ definiuje partnera odpowiedzialnego za zlecenie, wskazując, że jest to „partner lub inna osoba z firmy, która odpowiada za zlecenie i jego przeprowadzenie oraz za wydane w imieniu firmy sprawozdanie, oraz która – jeżeli jest to wymagane – otrzymała odpowiednie upoważnienie od organizacji zawodowej, organu prawnego lub regulacyjnego”. W oryginalnej wersji językowej Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, wydanego przez Międzynarodową Federację Księgowych za pośrednictwem Rady Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych, zacytowany fragment brzmi następująco: *The partner or other person in the firm who is responsible for the engagement and its performance, and for the report that is issued on behalf of the firm, and who, where required, has the appropriate authority from a professional, legal or regulatory body.*

Natomiast, w paragrafie 12 lit. m KSKJ definicja partnera stanowi, że partnerem jest „każda osoba uprawniona do zaciągnięcia w imieniu firmy zobowiązania do wykonania zlecenia usług zawodowych (*Any individual with authority to bind the firm with respect to the performance of a professional services engagement*). Należy przez to rozumieć osobę umocowaną zgodnie z reprezentacją firmy audytorskiej wynikającą z odpowiednich przepisów prawa oraz aktów wewnętrznych (np. umowy spółki) do podejmowania czynności w imieniu danego podmiotu, w tym do zaciągania prawnie wiążących zobowiązań np. zawierania umów o świadczenie określonych usług w ramach działalności gospodarczej wykonywanej przed reprezentowany podmiot. Nie wyczerpuje to jednak definicji z paragrafu 12 lit. c KSKJ, bowiem osobą odpowiedzialną za zlecenie nie musi być w każdym przypadku partner (umocowany do reprezentacji), ale także inna osoba przypisana do danego zlecenia w ramach wewnętrznej organizacji podmiotu realizującego zlecenie; a dodatkowo wymagane jest by partner lub taka osoba, w przypadkach wynikających z przepisów prawa (w tym wewnętrznego, przyjętych standardów itp.), powinna posiadać kompetencje do wykonywania danych czynności wynikające z indywidualnego rozstrzygnięcia (decyzja administracyjna lub czynność materialno-prawna) wydanego przez organizację zawodową, organ regulacyjny lub inny podmiot, któremu przekazano kompetencje do wydawania indywidualnych rozstrzygnięć w tego rodzaju sprawach (legal body). Jeżeli jednak przepisy prawa nie wymagają tych kompetencji, to nie jest wymagane również potwierdzenie wskazanych kompetencji w formie indywidualnego rozstrzygnięcia.

Pomocne przy wyinterpretowaniu definicji wydaje się sięgnięcie do „Zastosowań i innych materiałów objaśniających” KSKJ. Stosownie do punktu A47, o tym, co stanowi wystarczającą i odpowiednią wiedzę merytoryczną, doświadczenie i uprawnienia decydują okoliczności związane ze zleceniem. Na przykład osoba przeprowadzająca kontrolę jakości wykonania zlecenia badania sprawozdań finansowych jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych powinna posiadać wystarczające i odpowiednie doświadczenie oraz uprawnienia do występowania w charakterze partnera odpowiedzialnego za badanie sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych. W oryginalnej wersji językowej zacytowany fragment brzmi następująco: “*What constitutes sufficient and appropriate technical expertise, experience and authority depends on the circumstances of the engagement. For example, the engagement quality control reviewer for an audit of the financial statements of a listed entity is likely to be an individual with sufficient and appropriate*

experience and authority to act as an audit engagement partner on audits of financial statements of listed entities”. Przytoczony przykład pozwala zrozumieć kwestię przyznanych uprawnień w odniesieniu do szczególnie istotnych podmiotów badanych w ramach zlecenia. A contrario w pozostałych przypadkach nie będzie wymagane tak rygorystyczne spojrzenie na uprawnienia danej osoby, a wystarczające będzie skoncentrowanie się na odpowiednich kompetencjach merytorycznych i funkcjonalnych (organizacyjnych).

Dla odróżnienia zgodnie z paragrafem 12 lit. e KSKJ osobą przeprowadzającą kontrolę jakości wykonania zlecenia jest "partner, inna osoba z firmy, odpowiednio wykwalifikowana osoba spoza firmy lub zespół złożony z takich osób, z których żadna nie jest członkiem zespołu wykonującego zlecenie, posiadających wystarczające i odpowiednie doświadczenie i uprawnienia do przeprowadzenia obiektywnej oceny znaczących osądów oraz wniosków sformułowanych przez zespół wykonujący zlecenie podczas sporządzania sprawozdania. W oryginalnej wersji językowej zacytowany fragment brzmi następująco „*A partner, other person in the firm, suitably qualified external person, or a team made up of such individuals, none of whom is part of the engagement team, with sufficient and appropriate experience and authority to objectively evaluate the significant judgments the engagement team made and the conclusions it reached in formulating the report*”. Wskazana definicja wyklucza łączenie wykonywania czynności w ramach zlecenia oraz kontroli jakości wykonanego zlecenia (ich kompetencje są rozłączne). Kontrolą jakości może zajmować się partner (ponownie osoba umocowana do reprezentacji), inna osoba w tym podmiocie, odpowiednio wykwalifikowana osoba spoza podmiotu lub grupa złożona z osób z tych trzech kategorii. Osoba lub osoby kontrolujące powinny wykazywać się wystarczającym i odpowiednim doświadczeniem oraz kompetencjami umożliwiającymi przeprowadzenie kontroli jakości. W tym miejscu brak jest odniesienia do kompetencji przyznanej przez jakikolwiek organ, co należałoby tłumaczyć jako celowe rozróżnienie kompetencyjne. Partner odpowiedzialny za zlecenie, w przewidzianych prawem przypadkach, powinien posiadać kompetencje przyznane przez właściwy organ (zewnętrzny nadzór nad działalnością), natomiast kontroler jakości powinien się legitymować kompetencjami niewywodzonymi z autorytetu organu, przez który zostały przyznane. Otwiera to możliwości interpretacji tych kompetencji jako kompetencji o charakterze merytorycznym lub funkcjonalnym, odnoszącym się do pozycji w organizacji (sprawowana funkcja, możliwość oceny pracy innych osób w sposób niezależny, brak podległości służbowej wobec osób

wykonujących zlecenie, co mogłoby wpływać na osąd kontrolera). Z tego względu za racjonalne należy uznać, że kontrolerem jakości może być osoba niebędąca członkiem podmiotu kontrolowanego, zdefiniowana jako w paragrafie 12 lit. s KSKJ jako odpowiednio wykwalifikowana osoba spoza firmy tj. „osoba spoza firmy posiadająca umiejętności kompetencje do występowania w charakterze partnera odpowiedzialnego za zlecenie, np. może nią być partner z innej firmy lub (odpowiednio wykwalifikowany) pracownik z organizacji zawodowych księgowych, której członkowie mogą przeprowadzać badania i przeglądy historycznych informacji finansowych lub świadczyć inne usługi atestacyjne lub pokrewne, albo osoba z firmy świadczącej stosowne usługi kontroli jakości”. W oryginalnej wersji zacytowany fragment brzmi następująco *“An individual outside the firm with the competence and capabilities to act as an engagement partner, for example, a partner of another firm, or an employee (with appropriate experience) of either a professional accountancy body whose members may perform audits and reviews of historical financial information, or other assurance or related services engagements, or of an organization that provides relevant quality control services.* Zasadne wydaje się w tym kontekście zastrzeżenie, że osoba odpowiednio wykwalifikowana powinna posiadać odpowiednią wiedzę (competence) oraz umiejętności (capabilities). Wymieniono także, jakie osoby przykładowo mogą spełniać te funkcje do których zaliczono partnera z innego podmiotu (osoba reprezentująca, jeżeli przepisy tego wymagają, posiadająca przyznane uprawnienia) lub pracowników profesjonalnych organizacji lub podmiotu zajmujących się kontrolą jakości (w tym odpowiedniego samorządu zawodowego). Rozwiązania przyjęte w międzynarodowych standardach w oderwaniu od konkretnego porządku prawnego wydają się być niejasne, jednak ich istotą jest zachowanie pewnej elastyczności, która powinna być wykorzystana przy przełożeniu na system danego kraju.

Biorąc powyższe pod uwagę, zdaniem KRBR wydaje się, że nie w każdym przypadku partner odpowiedzialny za zlecenie będzie musiał się legitymować przyznanymi uprawnieniami wynikającymi z przepisów prawa, a z kolei osoba przeprowadzająca kontrolę jakości będzie oceniana na podstawie swojej wiedzy, doświadczenia i pozycji w organizacji zapewniających możliwości prawidłowego wykonania zadań, a wyłącznie w szczególnych przypadkach powinna się legitymować przyznanymi uprawnieniami.

Omówione przykłady wskazują, że żadna z tych funkcji nie jest dedykowana wyłącznie biegłym rewidentom jako członkom samorządu zawodowego, a zatem także inne osoby, spełniające warunki,

przede wszystkim merytoryczne, będą mogły pełnić wymienione funkcje. Sprawowanie funkcji nie jest przecież związane honorowym mianem biegłego rewidenta seniora, jeżeli nie spełniałby on przesłanek kompetencyjnych, merytorycznych i organizacyjnych (funkcja w organizacji, niezależność).

Należy mieć również na uwadze systemowe narzędzia kontroli, które mogą zostać zastosowane do biegłych rewidentów seniorów na zasadach ogólnych w przypadku wykonywania funkcji omówionych powyżej:

- dobór osób przeprowadzających kontrolę jakości mieści się w kompetencji firmy audytorskiej (podmiotu wykonującego zlecenie), z tego względu to sama firma może decydować o dobrane odpowiednich osób, o ile wprost przepis prawa nie wymaga do danej czynności przyznanych uprawnień, np. przynależności do samorządu zawodowego biegłych rewidentów. W przeciwnym wypadku to rozwiązania przyjęte w Systemie Wewnętrznej Kontroli Jakości – dalej także: „SWKJ” powinny odzwierciedlać prawidłowość przyjętych przez firmę audytorską rozwiązań także w zakresie doboru osób wykonujących określone zadania;
- System Wewnętrznej Kontroli Jakości powinien realizować odpowiednie standardy kontroli jakości (zgodność z aktami prawa, w tym wewnętrznego), jak również podlega zewnętrznemu nadzorowi realizowanemu zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach, a nieprawidłowości SWKJ mogą skutkować nałożeniem kary administracyjnej;
- odpowiedzialność prawnoadministracyjna przewidziana w art. 182 ust. 2 Ustawy została rozszerzona także na członków zarządu lub innego organu zarządzającego oraz członków rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego firmy audytorskiej, oraz członków zespołu wykonującego badanie podejmujących decyzję co do wyniku badania, co wskazuje, że osoby nieprzynależące do samorządu zawodowego biegłych rewidentów, a uczestniczące w czynnościach np. przeprowadzające kontrolę jakości, również podlegają nadzorowi i ponoszą odpowiedzialność za nieprzestrzeganie przepisów prawa.

Ponadto KRBR zauważa, że działając jako organ Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, jest w trakcie prac, które mają na celu zmienić standardy kontroli jakości i transponować rozwiązania i zapisy międzynarodowe do polskiego porządku prawa. Jednak wydaje się, że bez zmian ustawowych w tym zakresie (art. 2 pkt 16 Ustawy), zapisy mogą nadal być interpretowane z zaprezentowanym przez KRBR stanowiskiem.

Zagadnienie związane z kontrolą jakości zlecenia przeprowadzaną przez niezależnego kontrolera jakości będą regulowane w nowym standardzie zarządzania jakością International Standard on Quality Management (ISQM) 2, Engagement Quality Reviews.

Standard ten podobnie jak Quality Management 1 (dotyczy zarządzania jakością w firmie audytorskiej) oraz ISA 220 (Revised) (dotyczy zarządzania jakością na zleceniu badania sprawozdania finansowego) zostały przyjęte w grudniu 2020 r. przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) i obecnie są na etapie tłumaczenia jako Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością 1 i 2.

Tekst standardu definiuje kontrolera jakości zlecenia jako – *A partner, other individual in the firm or external individual appointed by the firm to perform the engagement quality review*. Cały standard poświęcony jest kontroli jakości i kontrolerowi jakości, wydaje się, że standard ten nie odnosi się do formalnych kwalifikacji. Cechą standardów jest ich uniwersalność, dzięki czemu ich elastyczne podejście pozwala dostosować ich interpretację do wszystkich członkowskich jurysdykcji. W materiałach aplikacyjnych można znaleźć następujące zdanie *For example, in some jurisdiction, the engagement quality reviewer may need to possess certain qualifications or be licensed to be able to perform the review*.

Biorąc powyższe pod uwagę KRBR stoi na stanowisku, że zdanie wyrażone w zaskarżonej uchwale ma umocowanie w obowiązujących przepisach. Tym bardziej nie można zgodzić się z Radą Agencji w zakresie w jakim zarzuca, że stanowisko wydane przez KRBR narusza art. 3 Ustawy. KRBR nie podważyła w żaden sposób roli wykonywanego zawodu biegłego rewidenta poprzez rozszerzenie kompetencji zastrzeżonych wyłącznie dla biegłych rewidentów na osoby posiadające tytuł biegłego rewidenta seniora. KRBR jedynie wypowiedziała się w zakresie możliwości wykorzystania wiedzy i doświadczenia ww. osób przy współpracy w zespole wykonującym badanie. Nietrafny jest zatem zarzut naruszenie Ustawy w tym zakresie.

Nie można zgodzić się z tym, że KRBR na podstawie art. 19 Ustawy przypisuje osobom posiadającym statut biegłego rewidenta seniora, dodatkowe kompetencje. Zaskarżone stanowisko KRBR nie ma charakteru prawnokształtującego, a ma na celu ułatwienie pracy i sprawne jej zorganizowanie członkom samorządu zawodowego. Ostatecznie to firmy audytorskie ponoszą konsekwencję doboru członków do zespołu wykonującego zlecenie.

Biorąc powyższe pod uwagę, w ocenie KRBR mimo postawy ostrożnościowej ze strony organu nadzoru, pragniemy wskazać, że skarga w tym stanie rzeczy jest bezzasadna i powinna zostać oddalona. KRBR działała w granicach przyznanych jej kompetencji, czego nie kwestionuje Rada Agencji. Rzekome naruszenia art. 3 Ustawy nie znajdują uzasadnienia w przedmiotowej kwestii.

Prezes

Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

Barbara Mistowska - Dragan

Załączniki:

- skarga Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego,
- akta sprawy,
- odpis odpowiedzi na skargę.