

Załącznik nr 2  
do protokołu posiedzenia  
Komisji Nadzoru Audytowego  
z dnia 23 stycznia 2019 r.

**Uchwała Nr 24/2019**  
**Komisji Nadzoru Audytowego**  
z dnia 21 stycznia 2019 r.

**w sprawie przedstawienia zastrzeżeń do uchwały nr 2682/47/2018 Krajowej Rady  
Biegłych Rewidentów z dnia 16 października 2018 roku w sprawie wybranych  
krajowych standardów badania oraz innych dokumentów**

**§ 1.**

Działając na podstawie art. 98 ust. 1 i art. 102 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. poz. 1089 z późn. zm.), Komisja Nadzoru Audytowego (KNA) postanawia przedstawić zastrzeżenia do uchwały nr 2682/47/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 października 2018 r. w sprawie wybranych krajowych standardów badania oraz innych dokumentów, które stanowią załącznik do niniejszej uchwały.

**§ 2.**

Postanawia się przekazać do Krajowej Rady Biegłych Rewidentów pismo z zastrzeżeniami, o których mowa w § 1.

**§ 3.**

Uchwała podlega publikacji na stronie internetowej [www.kna.gov.pl](http://www.kna.gov.pl).

**§ 4.**

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Zastępca Przewodniczącego  
Komisji Nadzoru Audytowego

  
Ilona Pieczyńska-Czerna



*Załącznik do uchwały Nr 21/2019  
Komisji Nadzoru Audytowego  
z dnia 21 stycznia 2019 r.  
w sprawie przedstawienia  
zastrzeżeń do uchwały nr  
2682/47/2018 Krajowej Rady  
Biegłych Rewidentów z dnia 16  
października 2018 roku w sprawie  
wybranych krajowych standardów  
badania oraz innych dokumentów*

**Zastrzeżenia do uchwały nr 2682/47/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 października 2018 r. w sprawie wybranych krajowych standardów badania oraz innych dokumentów**

W wyniku analizy uchwały nr 2682/47/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 października 2018 r. w sprawie wybranych krajowych standardów badania oraz innych dokumentów (dalej: uchwała nr 2682/47/2018), Komisja Nadzoru Audytowego (KNA) przedstawia następujące zastrzeżenia:

1) Zastrzeżenia dotyczące treści uchwały nr 2682/47/2018:

- Uchwała ta ma charakter uchwały zmieniającej standardy przyjęte w uchwale nr 2041/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 5 marca 2018 r. w sprawie krajowych standardów wykonywania zawodu (dalej: uchwała nr 2041/37a/2018). W związku z powyższym, zmiany wprowadzane tą uchwałą powinny odnosić się do odpowiednich jednostek redakcyjnych (paragrafów, ustępów lub punktów)<sup>1</sup> zmienianej uchwały nr 2041/37a/2018 w sposób nie budzący wątpliwości. Przykładowo w sposób jednoznaczny można wskazać, która konkretna jednostka redakcyjna zmienianej uchwały otrzymuje nowe brzmienie (np. konkretny punkt § 2 ust. 1 uchwały nr 2041/37a/2018 z uwagi na zmianę tytułu standardu), zostaje uchylona bądź że nowe brzmienie otrzymuje jedynie załącznik wymieniony w danej jednostce redakcyjnej zmienianej uchwały.

Zaproponowany sposób redakcji uchwały nr 2682/47/2018, zwłaszcza § 3 ust. 1, sprawia, że trudno w sposób jednoznaczny ocenić skutki zmian, które wywołuje ta uchwała. Przy rozumieniu, że wszystkie standardy wymienione w § 2 ust. 1 uchwały nr 2041/37a/2018 zostają „zastąpione” standardami wymienionymi w § 3 ust. 1 uchwały nr 2682/47/2018, zapis taki oznacza m.in. uchylenie standardów 800, 805 i 810, które wprowadzone zostały uchwałą nr 2041/37a/2018 w § 2 ust. 1 punkty 34-36, bez wprowadzenia w ich miejsce nowych tekstów standardów.

- Zapis w preambule uchwały nr 2682/47/2018 informujący o tym, że Krajowa Rada Biegłych Rewidentów udostępnia biegłym rewidentom Krajowe Standardy Badania i inne dokumenty w aktualnym brzmieniu Międzynarodowych Standardów Badania i dokumentów towarzyszących wydanych przez Międzynarodową Federację Księgowych za pośrednictwem Rady Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB

---

<sup>1</sup> Precyzyjniej byłoby określać jednostki redakcyjne uchwały jako np. „§ 2 ust. 1” zamiast „§ 2.1”.

IFAC), znajdujących się w opracowaniu pt. „Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017”, jest nieprecyzyjny i może wprowadzać w błąd potencjalnego użytkownika standardów pragnącego porównać wersję przyjętych krajowych standardów ze standardami międzynarodowymi w oryginalnej wersji językowej. Nie zawiera on bowiem informacji, że niektóre z przyjętych standardów, uwzględniają już zmiany przewidziane przez IAASB do obowiązkowego stosowania do późniejszych okresów sprawozdawczych wskazane oddzielnie w sekcji „New and revised standards not yet effective”, a nie uwzględnione jeszcze w treści konkretnych standardów ujętych w poszczególnych wcześniejszych sekcjach opracowania.

- Krajowa Rada Biegłych Rewidentów powinna rozważyć terminy stosowania zmienionych standardów, o których mowa w § 2 ust.1, biorąc pod uwagę terminy dla Krajowej Rady Biegłych Rewidentów i Komisji Nadzoru Audytowego wskazane w art. 102 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym.

2) Zastrzeżenia dotyczące krajowych standardów badania przyjętych uchwałą 2682/47/2018 z dnia 16 października 2018:

Przyjęte uchwałą nr 2682/47/2018 tłumaczenia wybranych krajowych standardów badania oraz innych dokumentów wymagają ponownej weryfikacji pod kątem kompletności, poprawności i czytelności tekstu.

Dodatkowo KNA przedstawia ogólne uwagi dotyczące koncepcji przyjmowania i udostępniania krajowych standardów wykonywania zawodu przyjmowanych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów.

Niezależnie od przyjętego modelu wprowadzania standardów (np. a - przyjęcie jednej uchwały dla wszystkich krajowych standardów wykonywania zawodu a następnie dokonywanie w niej zmian kolejnymi uchwałami ze wskazaniem okresu obowiązywania zmian; b - przyjmowanie jedną uchwałą standardów do czynności rewizji finansowej za dany rok obrotowy) Krajowa Rada Biegłych Rewidentów powinna przyjmować standardy w sposób konsekwentny i nie budzący wątpliwości odnośnie do zakresu wprowadzanych zmian i okresów ich stosowania. Biorąc pod uwagę zakres i konstrukcję uchwały nr 2041/37a/2018 należy przypuszczać, że Krajowa Rada Biegłych Rewidentów przyjęła ww. rozwiązanie a) i dąży do tego, by docelowo wszystkie krajowe standardy wykonywania zawodu w brzmieniu międzynarodowych standardów IFAC były objęte jedną uchwałą, do której wprowadzane są zmiany ze wskazaniem od kiedy mają zastosowanie. Zaletą takiego rozwiązania jest to, że biegły rewident, wykonując daną czynność, powołuje się stale na jedną uchwałę wprowadzającą standardy (ze zmianami) – podobnie jak ma to miejsce w przypadku aktów prawa powszechnie obowiązującego, co powinno być ułatwieniem w praktyce działania biegłych rewidentów i firm audytorskich.

Dokonując zmian w uchwale wprowadzającej standardy, szczególnie, gdy zmiany te są kompleksowe i wprowadzane nie jedną a większą ilością uchwał, należy jednakże zwracać uwagę, aby poszczególne zmiany były ze sobą spójne i nie wykluczały się wzajemnie. W niniejszym przypadku, konstrukcja uchwały nr 2682/47/2018 z dnia 16 października 2018 r., jak już wskazano powyżej w niniejszym tekście, ma charakter uchwały zmieniającej w stosunku do uchwały nr 2041/37a/2018. Zmianie podlega § 2 ust. 1 w/w uchwały, regulujący

następujące standardy: 200, 210, 220, 230, 240, 250, 260, 265, 300, 315, 320, 330, 402, 450, 500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 550, 560, 570, 580, 600, 610, 620, 700, 705, 706, 710, 720, 800, 805 oraz 810. Uchwałą nr 2682/47/2018 wprowadzono w/w standardy, poza standardami 260, 570, 700, 701, 705, 706, 720, 800, 805 oraz 810. Standardy 800, 805 oraz 810, KRBR planowała przyjąć osobną uchwałą, która nie została zatwierdzona przez KNA. Skoro jednakże, jak wynika z treści uchwały nr 2682/47/2018, jej istotą jest „zastąpienie” § 2 ust. 1 uchwały nr 2041/37a/2018 treścią określoną w § 1 ust. 1 uchwały nr 2682/47/2018, a w której, jak już wskazano uprzednio, wymieniono wszystkie standardy poprzednio regulowane przez § 2 ust. 1 uchwały nr 2041/37a/2018 z wyłączeniem 260, 570, 700, 701, 705, 706, 720, 800, 805 oraz 810, to w istocie takie rozwiązanie powoduje, że nawet przy założeniu, iż KNA zatwierdziłaby uchwałę wprowadzającą standardy 800, 805 oraz 810, to po zatwierdzeniu uchwały nr 2682/47/2018, wprowadzającej nową treść § 2 ust. 1 uchwały nr 2041/37a/2018, standardy 800, 805 oraz 810, czy to w brzmieniu pierwotnym, czy też zmienionym, zostałyby usunięte z uchwały nr 2041/37a/2018. Jak wskazuje bowiem treść § 1 ust. 1 uchwały nr 2682/47/2018, jej przedmiotem jest „wprowadzenie do stosowania (...) Krajowych Standardów Badania (...), które zastępują Krajowe Standardy Badania wprowadzone uchwałą nr 2041/37a/2018 (...), wskazane w §2.1 tejże uchwały, z zastrzeżeniem obowiązywania uchwały Nr 2039/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 19 lutego 2018 r. w sprawie krajowych standardów badania (700 (Z), 701, 705 (Z), 706 (Z), 720 (Z), 260 (Z) 570 (Z))”. Powyższe, w ocenie KNA, należy rozumieć w taki sposób, iż „zastąpieniu” podlega cały § 2 ust. 1 uchwały nr 2041/37a/2018, z zastrzeżeniem obowiązywania zmian wprowadzonych uchwałą nr 2039/37a/2018. Bez wątpliwa zasadne jest zastrzeżenie, iż zmiany wprowadzone uchwałą nr 2039/37a/2018 pozostają w mocy, ale tym bardziej niezrozumiałe jest w ocenie KNA czemu podobnego zastrzeżenia nie zastosowano w stosunku do zmian wprowadzonych uchwałą nr 2470/45/2018 dot. standardów 800, 805 i 810, tym bardziej, iż powyższą uchwałą KRBR przyjęła 28 sierpnia 2018 r., podczas gdy uchwałą nr 2682/47/2018 przyjęto dnia 16 października 2018 r. Powyższe jest tym bardziej istotne, iż w uchwale nr 2470/45/2018 dot. standardów 800, 805 i 810 KRBR również przyjęła konstrukcję „zastąpienia” standardów wymienionych w uchwale nr 2041/37a/2018, a nie ich wprowadzenia, zatem przy założeniu, iż w pierwszej kolejności do obrotu prawnego weszłaby w/w uchwała nr 2470/45/2018 a w dalszej kolejności uchwała nr 2682/47/2018, to uchwała nr 2682/47/2018 spowodowałaby „usunięcie” standardów 800, 805 i 810 wprowadzonych uchwałą nr 2470/45/2018. Natomiast przy założeniu, iż w pierwszej kolejności do obrotu prawnego weszłaby w/w uchwała nr 2682/47/2018 a w dalszej kolejności uchwała nr 2470/45/2018, to niemożliwe byłoby „zastąpienie” standardów 800, 805 i 810 w uchwale nr 2041/37a/2018, gdyż uprzednio zostałyby one z niej usunięte uchwałą nr 2682/47/2018. Reasumując, niemożliwe byłoby jednoczesne wprowadzenie zmian określonych w uchwałach nr 2682/47/2018 i nr 2470/45/2018, gdyż konstrukcja uchwały nr 2682/47/2018 powoduje wykluczenie zmian planowanych w uchwale nr 2470/45/2018. Należy zaznaczyć, iż KNA nie zatwierdziła uchwały nr 2470/45/2018, przedstawiając do niej zastrzeżenia, i w konsekwencji w dniu 9 stycznia 2019 r. KRBR podjęła uchwałą nr 2997/49a/2019 w sprawie przyjęcia standardów 800, 805 i 810. Konstrukcja w/w uchwały jest analogiczna w stosunku do uchwały nr 2470/45/2018, tj. „zastąpieniu” podlega nie cały paragraf w uchwale nr 2041/37a/2018, a jedynie poszczególne standardy w nim wymienione, tj. 800, 805 i 810.

Niezależnie od formalnego wprowadzania kolejnych standardów i zmian do standardów konkretnymi uchwałami Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, rolą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów powinno być udostępnienie treści standardów w sposób „przyjazny” dla ich użytkowników, umożliwiający łatwe zidentyfikowanie odpowiedniego standardu mającego zastosowanie do danego okresu a także zidentyfikowanie uchwał samorządu wprowadzających

standardy dla danego okresu. W tym celu można publikować teksty ujednolicone uchwał, grupować standardy obowiązujące dla danego okresu sprawozdawczego w postaci podręczników/skryptów (z poszanowaniem praw autorskich IFAC i wymagań IFAC) z wykorzystaniem dostępnych narzędzi elektronicznych, przy zapewnieniu ich bieżącego aktualizowania.