



Warszawa, 26 stycznia 2023 r.

SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Komisja Ustawodawcza
UST.141.19.2023

**Pani
Barbara Misterska-Dragan
Prezes Krajowej Rady Biegłych
Rewidentów**

Szanowna Pani Prezes,

W związku z pismem (R-20230102-002) dotyczącym zlecenia przygotowania opinii przez Biuro Analiz Sejmowych w przedmiocie możliwości pełnienia funkcji kluczowego biegłego rewidenta przez podwykonawcę, któremu firma audytorska powierzyła wykonywanie niektórych czynności stosownie do art. 48 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz podpisania przez tę osobę sprawozdania z badania, a także zgodności tego przepisu z Konstytucją RP, niniejszym przekazuję ww. opinię do stosownego wykorzystania.

Z wyrazami szacunku

Przewodniczący Komisji
Ustawodawczej


Arkadiusz Myrcha

Warszawa, 20 stycznia 2023 r.

BAS-97/23A

Pan Poseł
Arkadiusz Myrcha
Przewodniczący Komisji
Ustawodawczej

Szanowny Panie Przewodniczący

W związku z zamówieniem Pana Posła w załączeniu, przesyłam opinię prawną w przedmiocie możliwości pełnienia funkcji kluczowego biegłego rewidenta przez podwykonawcę, w rozumieniu art. 48 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz podpisania przez tę osobę sprawozdania z badania, a także zgodności tego przepisu z Konstytucją RP

Opinię sporządził dr hab. Bogusław Uliasz.

Sobolewski

Przemysław Sobolewski
Dyrektor Biura Analiz Sejmowych

OPINIA ZEWNĘTRZNA

**AUTOR WSKAZANY PRZEZ POSŁA ARKADIUSZA MYRCHE
PRZEWODNICZĄCEGO KOMISJI USTAWODAWCZEJ**

dr hab. Bogusław Uljasz

Dębowczyk Uljasz Radcowie Prawni Sp.p.

Warszawa

BAS-97/23A

Warszawa, 20 stycznia 2023 r.

OPINIA PRAWNA

w przedmiocie możliwości pełnienia funkcji kluczowego biegłego rewidenta przez podwykonawcę, w rozumieniu art. 48 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz podpisania przez tę osobę sprawozdania z badania, a także zgodności tego przepisu z Konstytucją RP

Przywołane akty normatywne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dn. 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm.)
- Ustawa z dn. 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2022 r., poz. 1302)

Zastosowane skróty i terminy

„**Konstytucja RP**” Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dn. 2 kwietnia 1997 r.

„**Ustawa**” Ustawa z dn. 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym

Streszczenie tez opinii

- Przepis art. 48 ust. 2 Ustawy w zakresie, w jakim odnosi się do wykonania przez podwykonawców w imieniu i na rzecz firmy audytorskiej niektórych czynności badania, budzi poważne zastrzeżenia co do zgodności z Konstytucją RP, w szczególności wyrażoną w art. 2 zasadą określoności przepisów prawa.
- Przepis art. 48 ust. 2 Ustawy budzi również wątpliwości w obszarze możliwości pełnienia funkcji kluczowego biegłego rewidenta przez podwykonawcę w rozumieniu ww. przepisu oraz podpisania przez tę osobę sprawozdania z badania.

Uwagi wprowadzające i zakres opinii

Przedmiotem niniejszej opinii jest analiza zagadnienia związanego z możliwością pełnienia funkcji kluczowego biegłego rewidenta przez podwykonawcę, w rozumieniu art. 48 ust. 2 Ustawy oraz podpisania przez tę osobę sprawozdania z badania, a także zgodności tego przepisu z Konstytucją RP.

Relevantne przepisy prawa

Art. 2 Konstytucji RP stanowi, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Zgodnie z treścią art. 2 pkt 12 Ustawy, ilekroć w Ustawie jest mowa o kluczowym biegłym rewidencie - należy przez to rozumieć: a) w przypadku badania sprawozdania finansowego - biegłego rewidenta wyznaczonego przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie danego badania w imieniu firmy audytorskiej lub b) w przypadku badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej – biegłego rewidenta wyznaczonego przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej w imieniu firmy audytorskiej na poziomie jednostki dominującej danej

grupy kapitałowej oraz biegłego rewidenta wyznaczonego jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej na poziomie istotnych jednostek zależnych objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym danej grupy kapitałowej, lub c) biegłego rewidenta podpisującego sprawozdanie z badania;

Ustawa w art. 3 ust. 2 stanowi, że biegły rewident może wykonywać zawód jako: 1) osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek, o której mowa w art. 46 pkt 1 lub 2) wspólnik firmy audytorskiej, o której mowa w art. 46 pkt 2-4, lub 2) osoba fizyczna pozostająca w stosunku pracy z firmą audytorską, o której mowa w art. 46, lub 4) osoba fizyczna, w tym osoba prowadząca działalność gospodarczą, inna niż osoba, o której mowa w art. 46 pkt 1, która zawarła umowę cywilnoprawną z firmą audytorską, o której mowa w art. 46.

Przepis art. 4 Ustawy statuuje warunki wpisu do rejestru biegłych rewidentów. Biegłym rewidentem jest osoba wpisana do rejestru biegłych rewidentów (ust. 1). Do rejestru może być wpisana osoba fizyczna, która: 1) korzysta z pełni praw publicznych oraz ma pełną zdolność do czynności prawnych; 2) ma nieposzlakowaną opinię i swoim dotychczasowym postępowaniem, w tym w trakcie postępowania kwalifikacyjnego, daje rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta; 3) nie była skazana prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe; 4) ukończyła studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznane w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne i włada językiem polskim w mowie i piśmie; 5) odbyła: a) roczną praktykę w zakresie rachunkowości w państwie Unii Europejskiej oraz co najmniej 2-letnią aplikację w firmie audytorskiej zarejestrowanej w państwie Unii Europejskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta lub biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie Unii Europejskiej albo b) 3-letnią aplikację w firmie audytorskiej zarejestrowanej w państwie Unii Europejskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta lub biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie Unii Europejskiej - przy czym spełnienie tych warunków zostało stwierdzone przez Komisję; 6) złożyła przed Komisją egzaminy dla kandydatów na biegłego rewidenta z wiedzy w zakresie wskazanym w art. 14 ust. 1 i 2; 7) złożyła przed Komisją egzamin dyplomowy; 8) złożyła ślubowanie (ust. 2). Do rejestru może być wpisana również osoba fizyczna, która: 1) posiada co najmniej 15-letnie doświadczenie zawodowe w zakresie

rachunkowości, prawa, finansów i rewizji finansowej, podczas którego nabyła umiejętności wymagane od biegłych rewidentów; 2) spełniła warunki, o których mowa w ust. 2 pkt 1-4 oraz 6-8 (ust. 3). Do rejestru może być wpisana osoba fizyczna, która posiada uprawnienia do przeprowadzania obowiązkowych badań sprawozdań finansowych, uzyskane w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie Unii Europejskiej, oraz złoży przed Komisją egzamin w języku polskim z prawa gospodarczego obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej, w zakresie niezbędnym do wykonywania badań sprawozdań finansowych (ust. 4). Do rejestru może być wpisana, na zasadzie wzajemności, osoba fizyczna, która posiada uprawnienia do przeprowadzania obowiązkowych badań sprawozdań finansowych, uzyskane w państwie trzecim, jeżeli spełnia wymagania w zakresie kwalifikacji zawodowych zgodne z warunkami określonymi w niniejszej ustawie lub równoważne oraz złoży przed Komisją egzamin w języku polskim z prawa gospodarczego obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej, w zakresie niezbędnym do wykonywania badań sprawozdań finansowych (ust. 5).

Formy działalności firmy audytorskiej określone zostały w art. 46 Ustawy. Zgodnie z jego treścią, firmą audytorską jest jednostka, w której badania sprawozdań finansowych przeprowadzają biegli rewidenci, wpisana na listę, o której mowa w art. 57 ust. 1, i prowadząca działalność w jednej z następujących form: 1) działalności gospodarczej prowadzonej przez biegłego rewidenta we własnym imieniu i na własny rachunek; 2) spółki cywilnej, spółki jawnej lub spółki partnerskiej, w której większość głosów posiadają biegli rewidenci lub firmy audytorskie, zatwierdzone co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; w spółkach, w których powołano zarząd, większość członków zarządu stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich jest biegły rewident; 3) spółki komandytowej, w której komplementariuszami są wyłącznie biegli rewidenci lub firmy audytorskie zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; 4) spółki kapitałowej lub spółdzielni, które spełniają następujące wymagania: a) większość członków zarządu stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich jest biegły rewident, b) większość głosów na walnym zgromadzeniu posiadają biegli rewidenci lub firmy audytorskie zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej, c) większość członków organów nadzorczych stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni

co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; 5) spółdzielczego związku rewizyjnego, który spełnia następujące wymagania: a) zatrudnia do badania biegłych rewidentów, b) większość członków zarządu stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich jest biegły rewident.

Tematyka odpowiedzialności wobec badanej jednostki, a także powierzenie podwykonawcy wykonywania czynności firmy audytorskiej zostały uregulowane w art. 48 Ustawy. Odpowiedzialność wobec badanej jednostki za przeprowadzenie badania ponosi firma audytorska zawierająca umowę o przeprowadzenie badania (ust. 1). Przeprowadzając badanie, firma audytorska może, w drodze umowy zawartej w formie pisemnej, powierzyć osobie fizycznej, osobie prawnej lub jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej wpisanej na listę, o której mowa w art. 57 ust. 1, zwanej dalej "podwykonawcą", wykonanie w jej imieniu i na jej rzecz niektórych czynności badania (ust. 2).

Z kolei w art. 86 Ustawy wprowadza regulacje związane z podpisaniem sprawozdania z badania. Sprawozdanie z badania jest podpisywane przez biegłego rewidenta (ust. 1 zdanie pierwsze). W przypadku gdy badanie ustawowe jest przeprowadzane przez więcej niż jedną firmę audytorską, każda z firm audytorskich biorących udział w badaniu wyznacza co najmniej jednego biegłego do podpisania sprawozdania z badania (ust. 2). Przepisu ust. 2 nie stosuje się w przypadku, o którym mowa w art. 48 (ust. 3).

Analiza prawna

Na wstępie koniecznym jest omówienie zasady demokratycznego państwa prawnego określonej w art. 2 Konstytucji RP. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dn. 11 stycznia 2000 r. o sygn. akt K 7/99 wskazał, że na zasadę tę składa się szereg elementów, a jednym z istotniejszych jest zasada przyzwoitej legislacji, w tym - wymaganie określoności przepisów, które muszą być formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny (zob. Wyrok TK z dn. 11 stycznia 2000 r., K 7/99, OTK 2000, nr 1, poz. 2).

Trybunał posługuje się pojęciem „określoności prawa” w szerokim znaczeniu (zob. np. wyrok z 25 lipca 2012 r., pkt 2.1.2.2.1). Z zasady określoności prawa wynika, że każdy przepis aktu prawotwórczego (normatywnego) zwłaszcza zaś dotyczący wolności i praw jednostki lub przewidujący możliwość stosowania wobec

niej sankcji, powinien być sformułowany w sposób poprawny, jasny i precyzyjny, tym samym zapewniający przewidywalność skutków jego zastosowania. Poprawność w tym zestawieniu obejmuje zarówno jego warstwę językową, jak i strukturę logiczną; jasność oznacza klarowność i zrozumiałość dla adresatów, zaś precyzja powinna gwarantować, że nałożone nim obowiązki będą sformułowane na tyle konkretnie, by ich treść była oczywista i umożliwiała egzekucję (zob. M. Zubik, W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom I, wyd. II*, red. L. Garlicki, Warszawa 2016, art. 2).

Zasada określoności prawa nakazuje unikać stanowienia przepisów nieprecyzyjnych, niejednoznacznych oraz powodujących istotne wątpliwości prawne, a także posługujących się niezdefiniowanymi pojęciami albo mających niezrozumiałą treść (zob. M. Zubik, W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom I, wyd. II*, red. L. Garlicki, Warszawa 2016, art. 2).

Przystępując do analizy treści art. 48 Ustawy w zakresie w jakim odnosi się on do powierzenia podwykonawcy wykonywania czynności firmy audytorskiej, należy wskazać, że doktrynie znane jest stanowisko D. Wajdy - zgodnie z treścią którego - kluczowy biegły rewident nie może być podwykonawcą w rozumieniu ww. regulacji. Autor powyższego stanowiska wskazuje, że z końcowego fragmentu art. 48 ust. 2 Ustawy wynika, iż przedmiotem umowy o podwykonawstwo może być powierzenie podwykonawcy „niektórych czynności badania”. Podwykonawca zatem może zostać przez firmę audytorską umownie upoważniony do wykonania tylko konkretnie oznaczonych elementów składających się na badanie. W kontekście zaś instytucji tzw. kluczowego biegłego rewidenta, D. Wajda wskazuje, że firma audytorska wybrana do przeprowadzenia badania nie może zlecić innej firmie audytorskiej prowadzonej w formie działalności gospodarczej przez biegłego rewidenta wykonanie czynności kluczowego biegłego rewidenta, gdyż wówczas dochodziłoby do istotnej rozbieżności w zakresie rozumienia zwrotu „niektórych czynności badania” w kontekście odpowiedzialności kluczowego biegłego rewidenta. Zdaniem autora ww. stanowiska, trudno przyjąć, że „niektóre czynności badania” mogą obejmować sprawowanie nadzoru nad przebiegiem badania bądź czynnościami wykonywanymi przez członków zespołu audytorskiego, skoro kluczowy biegły rewident odpowiada za przeprowadzenie całości badania sprawozdania finansowego. Nadzór nad badaniem obejmuje kontrolę nad całym procesem badania, ponieważ biegły rewident przejmuje odpowiedzialność za ocenę

prawidłowości całego sporządzonego sprawozdania finansowego. Oznacza to, że musi mieć on wgląd do akt badania oraz możliwość ich całościowej analizy. Zdaniem ww. autora jest zatem wręcz przeciwnie, udział kluczowego biegłego rewidenta w badaniu powoduje sytuację, w której czynności wykonywane przez tę osobę ze swej istoty powinny być uznane za „przeważające czynności badania”. Wniosek ten ma potwierdzać również treść art. 83 Ustawy, który określa wymogi, jakie powinno spełniać sprawozdanie z badania. Wywiązanie się przez kluczowego biegłego rewidenta z obowiązków wynikających z przedmiotowej regulacji, a zwłaszcza w odniesieniu do konieczności sformułowania opinii, o których mowa w art. 83 ust. 3 pkt 8, 9, 10 Ustawy, za co jest on odpowiedzialny, wymaga znajomości całej dokumentacji z badania. Z kolei uzyskanie takiej wiedzy nie jest możliwe na podstawie powierzenia tylko „niektórych czynności badania”, a zatem po zapoznaniu się tylko z wybranymi obszarami badania (zob. D. Wajda [w:] *Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Komentarz*, red. K. Ślęzak, M. Ślęzak, Warszawa 2018, art. 48).

Powyższe stanowisko w ocenie autora niniejszej opinii nie zasługuje na aprobatę z poniższych względów.

W pierwszej kolejności podnieść należy, że w art. 3 ust. 2 Ustawy przedstawione zostały możliwe formy wykonywania zawodu przez biegłego rewidenta. W przepisie tym ustawodawca użył spójnika „lub” wskazującego na zastosowanie alternatywy łącznej (nierozłącznej), co oznacza, że wystarcza spełnienie jednej z alternatywnych przesłanek, ale mogą być także jednocześnie spełnione dwie lub więcej przesłanek zawartych w tym przepisie. Tym samym zasadnym jest przyjęcie, że biegły rewident może wykonywać zawód jako osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek, o której mowa w art. 46 pkt 1, lub wspólnik firmy audytorskiej, o której mowa w art. 46 pkt 2-4, lub osoba fizyczna pozostająca w stosunku pracy z firmą audytorską, o której mowa w art. 46, lub osoba fizyczna, w tym osoba prowadząca działalność gospodarczą, inna niż osoba, o której mowa w art. 46 pkt 1, która zawarła umowę cywilnoprawną z firmą audytorską, o której mowa w art. 46. Biegły rewident mógłby wykonywać zawód również w kilku formach jednocześnie. Zatem raz jeszcze należy podkreślić, że użycie w tym przepisie spójnika "lub" wyrażającego alternatywę łączną, czyli dopuszczającego możliwość współwystępowania sytuacji komunikowanych przez zdanie łączone tym spójnikiem. Odmienna wykładnia tego

przepisu byłaby uprawniona wówczas, gdyby możliwe formy wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów były połączone spójnikiem "albo" oznaczającym alternatywę rozłączną, czyli odnoszącą się do możliwości wykluczających się.

Nie można tracić z pola widzenia, że zarówno art. 3 Ustawy odnoszący się do form wykonywania zawodu przez biegłego rewidenta, jak i art. 4 Ustawy stanowiący o warunkach wpisu do rejestru biegłych rewidentów, zostały umiejscowione przez ustawodawcę w Rozdziale 2 Ustawy, który normuje kwestie związane z uzyskiwaniem uprawnień i wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta. Niewątpliwie przepisy tego Rozdziału odnoszą się do biegłego rewidenta jako osoby fizycznej, która po spełnieniu określonych warunków może uzyskać wpis do rejestru biegłych rewidentów i wykonywać ten zawód w określonej Ustawą formie. Ponadto Rozdział ten stanowi o m. in. obowiązkach biegłego rewidenta, doskonaleniu zawodowym, czy wreszcie rejestrze biegłych rewidentów.

Z kolei przepisy art. 46 i 48 Ustawy zostały umieszczone przez ustawodawcę w Rozdziale 4, który reguluje działalność firm audytorskich. Mowa w nim przede wszystkim o formach działalności firm audytorskich, przedmiocie ich działalności i obowiązkach, odpowiedzialności za szkodę, wpisie na listę firm audytorskich itd. W szczególności należy zwrócić uwagę na przepis art. 46 Ustawy, który wyjaśnia znaczenie normatywne terminu „firma audytorska”, jak również wyznacza katalog form, w jakich firma audytorska może prowadzić działalność. Zaznaczyć jednak należy, że ani art. 46 Ustawy, ani żaden inny znajdujący się w ww. Rozdziale 4, czy też w całej Ustawie nie reguluje dopuszczalnych form współpracy firm audytorskich z biegłymi rewidentami. Jedynie przepis art. 48 Ustawy stanowiący o odpowiedzialności wobec badanej jednostki i powierzeniu podwykonawcy wykonywania czynności firmy audytorskiej, w ust. 2 przyznaje firmie audytorskiej przeprowadzającej badanie uprawnienie do powierzenia (w drodze umowy zawartej w formie pisemnej) osobie fizycznej, osobie prawnej lub jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej wpisanej na listę, o której mowa w art. 57 ust. 1, wykonanie w jej imieniu i na jej rzecz niektórych czynności badania.

Z powyższych przepisów zasadne jest wywiedzenie wniosku, że biegły rewident wykonujący zawód jako osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek (którego działalność gospodarcza wpisana jest na listę firm audytorskich), może współpracować z inną firmą audytorską na podstawie umowy cywilnoprawnej. Co więcej, firma audytorska, przeprowadzając

badanie może, w drodze umowy zawartej w formie pisemnej, powierzyć takiemu biegłemu rewidentowi, wykonanie w jej imieniu i na jej rzecz niektórych czynności badania.

Przechodząc do zagadnienia związanego z możliwością pełnienia funkcji kluczowego biegłego rewidenta przez podwykonawcę, któremu firma audytorska powierzyła wykonanie niektórych czynności zgodnie z art. 48 ust. 2 Ustawy, zasadne jest przypomnienie ustawowej definicji kluczowego biegłego rewidenta. Otóż stosownie do treści art. 2 pkt 12 Ustawy, kluczowym biegłym rewidentem jest:

- w przypadku badania sprawozdania finansowego – biegły rewident wyznaczony przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialny za przeprowadzenie danego badania w imieniu firmy audytorskiej lub

- w przypadku badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej – biegły rewident wyznaczony przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialny za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej w imieniu firmy audytorskiej na poziomie jednostki dominującej danej grupy kapitałowej oraz biegły rewident wyznaczony jako w głównym stopniu odpowiedzialny za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej na poziomie istotnych jednostek zależnych objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym danej grupy kapitałowej, lub

- biegły rewident podpisujący sprawozdanie z badania.

Z powyższego przepisu zatem jednoznacznie wynika, że kluczowy biegły rewident nie jest odpowiedzialny za przeprowadzenie całości badania, a jedynie w jego głównym stopniu. Co więcej, z ww. definicji nie wynika również, aby kluczowy biegły rewident był zobowiązany do przeprowadzenia całości badania w imieniu i na rzecz firmy audytorskiej. W praktyce udział kluczowego biegłego rewidenta w badaniu sprowadza się do pozostawania częścią zespołu wykonującego badanie.

Przepis art. 48 ust. 2 Ustawy stanowi, iż firma audytorska, przeprowadzając badanie może powierzyć podwykonawcy wykonanie w jej imieniu i na jej rzecz niektórych czynności badania. Z przepisu tego wynika zatem, że podwykonawcy nie można powierzyć wykonania całości badania, a jedynie niektóre czynności. Ustawa jednak w tym zakresie stanowi dość ogólnikowo, bowiem ani nie precyzuje jakie

czynności mogą zostać powierzone podwykonawcy w zakresie przeprowadzenia badania, względnie jakich nie wolno podwykonawcy powierzyć.

Zestawiając jednak definicję kluczowego biegłego rewidenta, który odpowiedzialny jest w głównym stopniu za przeprowadzenie badania z treścią art. 48 ust. 2 Ustawy należy w sposób stanowczy opowiedzieć się za stanowiskiem, że podwykonawca w rozumieniu ww. przepisu może również pełnić funkcję kluczowego biegłego rewidenta. Co więcej, należy również wskazać, że powierzenie przez firmę audytorską podwykonawcy funkcji kluczowego biegłego rewidenta nie będzie tożsame z powierzeniem przeprowadzenia całości badania. W przypadku bowiem czynności wykonywanych przez kluczowego biegłego rewidenta te niektóre czynności związane z wykonaniem badania mogą obejmować chociażby odpowiedzialność za opracowanie i zatwierdzenie strategii oraz planu badania, sprawowanie nadzoru nad przebiegiem badania i czynnościami wykonywanymi przez członków zespołu audytorskiego, czy wreszcie sformułowanie końcowych wniosków z badania lub podpisanie sprawozdania z badania.

Przechodząc do analizy zagadnienia związanego z podpisaniem sprawozdania z badania należy przypomnieć treść art. 86 Ustawy, który stanowi, że sprawozdanie z badania jest podpisywane przez biegłego rewidenta (ust. 1). W przypadku zaś gdy badanie ustawowe jest przeprowadzane przez więcej niż jedną firmę audytorską, każda z firm audytorskich biorących udział w badaniu wyznacza co najmniej jednego biegłego rewidenta do podpisania sprawozdania z badania (ust. 2), przy czym przepisu tego nie stosuje się w przypadku, o którym mowa w art. 48 Ustawy (ust. 3). Wyłączenie, o którym mowa w ust. 3 jest jasne i logiczne, bowiem w sytuacji opisanej w art. 48 ust. 2 Ustawy mowa jest o wykonaniu przez podwykonawcę w imieniu firmy audytorskiej i na jej rzecz niektórych czynności badania. Zatem podwykonawca taki nie wykonuje czynności badania w imieniu własnym, a w imieniu i na rzecz firmy audytorskiej, która powierzyła mu wykonanie niektórych czynności badania. Wobec powyższego należy opowiedzieć się za stanowiskiem, iż podwykonawca pełniący funkcję kluczowego biegłego rewidenta może podpisać sprawozdanie z badania.

Nadanie innej wykładni ww. przepisów, w szczególności uznającej, iż podwykonawca w rozumieniu art. 48 ust. 2 Ustawy nie może pełnić funkcji kluczowego biegłego rewidenta będzie niezgodne z Konstytucją, ponieważ będzie prowadziło do wniosku, że przepis ten został zredagowany z naruszeniem zasady określoności przepisów prawa, w zakresie, w jakim odnosi się do niektórych

czynności badania. W tej części przepis ten precyzyjnie nie wyznacza, jakie czynności badania mogą zostać powierzone podwykonawcy lub jakich czynności podwykonawca wykonywać nie może, zatem wykładnia zawężająca będzie niezgodna z wyrażoną w art. 2 Konstytucją RP zasadą państwa prawnego.

Konkluzje

- 1. Biegły rewident wykonujący zawód jako osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek (którego działalność gospodarcza wpisana jest na listę firm audytorskich) może współpracować z inną firmą audytorską na podstawie umowy cywilnoprawnej.**
- 2. Firma audytorska, przeprowadzając badanie może powierzyć - w drodze umowy zawartej w formie pisemnej - biegłemu rewidentowi wykonującemu zawód jako osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek (którego działalność gospodarcza wpisana jest na listę firm audytorskich) wykonanie w jej imieniu i na jej rzecz niektórych czynności badania.**
- 3. Kluczowy biegły rewident nie jest odpowiedzialny za przeprowadzenie całości badania, a jedynie w jego głównym stopniu.**
- 4. Podwykonawca w rozumieniu art. 48 ust. 2 Ustawy może pełnić funkcję kluczowego biegłego rewidenta.**
- 5. Powierzenie przez firmę audytorską podwykonawcy w rozumieniu art. 48 ust. 2 Ustawy funkcji kluczowego biegłego rewidenta nie będzie tożsame z powierzeniem przeprowadzenia całości badania.**
- 6. Podwykonawca w rozumieniu art. 48 ust. 2 Ustawy pełniący funkcję kluczowego biegłego rewidenta może podpisać sprawozdanie z badania.**
- 7. Przyjęcie wykładni, iż podwykonawca w rozumieniu art. 48 ust. 2 Ustawy nie może pełnić funkcji kluczowego biegłego rewidenta i nie może**

podpisać sprawozdania z badania będzie niezgodne z art. 2 Konstytucji RP, w szczególności z zasadą określoności przepisów prawa.

- 8. Przepis art. 48 ust. 2 Ustawy w zakresie, w jakim odnosi się do niektórych czynności badania, daje podstawę do stwierdzenia, iż został on zredagowany z naruszeniem zasady określoności przepisów prawa, bowiem precyzyjnie nie wyznacza, jakie czynności badania mogą zostać powierzone podwykonawcy lub jakich czynności podwykonawca wykonywać nie może. Wykładnia zawężająca w odniesieniu do podwykonawcy będzie jednak niezgodna z wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP zasadą państwa prawnego.**