

Pytania dotyczące interpretacji zmienionej ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (tj. Dz. U. z 2019 poz. 1421 z późn. zm.) („UoBR”)

1. Due diligence

Usługa due diligence (DD) nie jest usługą pokrewną w rozumieniu art. 2 pkt 6 UoBR ani nie jest usługą zawodową biegłego rewidenta w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 3 (nie jest usługą przeprowadzaną zgodnie z krajowym (ani międzynarodowym) standardem usług pokrewnych)

Ogólny opis

- usługa DD generalnie jest przeprowadzana w związku z potencjalną transakcją nabycia/sprzedaży jednostki przez kupującego/sprzedającego lub udzieleniem finansowania jednostce;
- usługa polega na wykonywaniu procedur analityczno-sprawdzających (często określanych w języku angielskim jako investigation - type), które mają na celu wsparcie informacyjne procesu transakcyjnego prowadzanego przez kierownictwo jednostki;
- usługa DD może obejmować nie tylko aspekty finansowe, ale także komercyjne (klientów, dostawców, rynki, konkurencję, benchmarki, itp.); ponadto, obecnie wykonywane usługi DD obejmują także aspekty podatkowe, IT, prawne.

Argumenty

- Zleceniodawca usługi DD określa obszary analiz do wykonania przez zleceniobiorcę, a nie precyzyjne procedury do wykonania.

[zgodnie z KSUP 4400 celem usługi jest przeprowadzenie procedur o charakterze badania, które zostały uzgodnione przez biegłego rewidenta, jednostkę oraz odpowiednie strony trzecie]

[kwestie które powinny być zawarte w liście intencyjnym (umowie) powinny obejmować wykaz procedur, które zostaną wykonane jako uzgodnione pomiędzy stronami]

- Analizy przedstawiane przez zleceniobiorcę w raporcie mają charakter subiektywny: koncentrują się na wskaźnikach, co do których nie istnieje powszechnie uznana literatura i brak jest ujednoczonych standardów dotyczących ich kalkulacji (np. skorygowana EBITDA, skorygowany kapitał obrotowy, zadłużenie netto) dlatego też analiza w ramach DD jest, ze względu na jej charakter, wysoce subiektywna; często w ramach tej usługi zleceniobiorca proponuje (wskazuje) korekty, które mogą pozostawać w sprzeczności z określonymi zasadami rachunkowości, ale adresują określone parametry transakcji lub ignorują błędy w stosowanych przez spółkę zasadach rachunkowości z uwagi na okoliczności (np. fakt dla której strony transakcji usługa jest wykonywana).

[zgodnie z KSUP 4400 użytkownicy raportu oceniają procedury i ustalenia zawarte w raporcie biegłego rewidenta i wyciągają własne wnioski z przeprowadzonych procedur i zgłoszonych ustaleń faktycznych]

- DD bardzo często przeprowadzane jest przy ograniczonym dostępie do informacji i dokumentów, a także do kierownictwa i personelu podmiotu będącego celem rozważanej transakcji (tzw. targetu); często w środowisku data room / virtual data room; bez dostępu do siedziby targetu.

[KSUP 4400 wymaga, aby informacje finansowe/niefinansowe, do których zostaną zastosowane uzgodnione procedury (AUP) zostały zidentyfikowane w umowie oraz w raporcie]

- Zleceniobiorca przeprowadzający DD bardzo często nie ma możliwości zachowania kopii dokumentacji i jedynym dokumentem jest raport z usługi.

[Zgodnie z KSUP 4400 biegły powinien udokumentować zagadnienia, które są ważne dla dostarczenia dowodów uzasadniających raport z faktycznych ustaleń oraz dowodów, że usługa została wykonana zgodnie z niniejszym standardem oraz warunkami zlecenia]

Usługa, która polegałaby na wykonaniu uzgodnionych procedur i spełniałaby wszystkie cechy usługi pokrewnej oraz wymogi standardu usług pokrewnych (krajowego/międzynarodowego) 4400 powinna zostać zaklasyfikowana jako taka usługa. Przykładem takiej usługi może być usługa Studium przypadku nr 6 wskazana w dokumencie IFAC z 2017 *Usługi dotyczące uzgodnionych procedur, Możliwość rozwoju i wzrostu wartości*.



Usługi dotyczące
uzgodnionych proced

2. Usługi sporządzenia sprawozdań finansowych a usługi kompilacji

Usługa sporządzenia sprawozdania finansowego nie jest usługą pokrewną (kompilacji) w rozumieniu art. 2 pkt 6 UoBR ani nie jest usługą zawodową biegłego rewidenta w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 3.

Ogólny opis

W ramach usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, o którym mowa w art. 76a UoR biegły rewident/firma audytorska może sporządzać sprawozdania finansowe jednostki, dla której podjął się prowadzić usługowo księgi.

Według art. 2 pkt 6 UoBR usługami pokrewnymi są m.in. usługi kompilacji informacji finansowych, tj. usługi, których celem jest wykorzystanie wiadomości z zakresu rachunkowości do zebrania, sklasyfikowania i podsumowania informacji finansowych.

Na podstawie tej definicji można wnioskować, że sporządzenie sprawozdania finansowego w ramach usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych może być także usługą kompilacji, o której mowa w UoBR.

Argumenty

- Art. 47 ust. 2 UoBR stanowi, iż przedmiotem działalności firmy audytorskiej może być usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych (pkt 1) lub świadczenie usług pokrewnych (pkt 8). Z postanowień tych wynika, że ustawodawca rozróżnia te dwie usługi. Objęte są one różnymi obowiązkami, np. firma audytorska obowiązana jest do zawarcia umowy ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej odrębnie dla każdego z tych zakresów działalności. Inne są również obowiązki administracyjne związane ze świadczeniem tych usług.
- Według definicji zawartej w art. 76a ustawy o rachunkowości („UoR”), usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych jest działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów Prawo przedsiębiorców, polegającą na świadczeniu usług w zakresie czynności, o których mowa w art. 4 ust. 3 pkt 2-6. Wśród tych czynności ustawa wymienia:
 - prowadzenie, na podstawie dowodów księgowych, ksiąg rachunkowych, ujmujących zapisy zdarzeń w porządku chronologicznym i systematycznym;
 - okresowe ustalanie lub sprawdzanie drogą inwentaryzacji rzeczywistego stanu aktywów i pasywów;
 - wycenę aktywów i pasywów oraz ustalanie wyniku finansowego;
 - sporządzanie sprawozdań finansowych;
 - gromadzenie i przechowywanie dowodów księgowych oraz pozostałej dokumentacji przewidzianej ustawą.

A zatem wykonanie w ramach działalności gospodarczej którejkolwiek z ww. czynności, w tym sporządzenia sprawozdań finansowych, należy do kategorii usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych w rozumieniu UoR. Takie też rozumienie usługowego prowadzenia ksiąg należy przyjąć na potrzeby UoBR.

Powyższe prowadzi do wniosku, że wykonanie przez firmę audytorską którejkolwiek z czynności wymienionych w art. 4 ust. 3 pkt 2-6 UoR należy uznać za świadczenie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, o którym mowa w art. 47 ust. 2 pkt 1). Sporządzenie sprawozdania finansowego, o którym mowa w art. 45 UoR lub skonsolidowanego sprawozdania finansowego (art. 55), będzie tego typu usługą, a z uwagi na odrębność każdej pozycji w katalogu usług wymienionych w art. 47 ust. 2 UoBR, usługa ta nie może być jednocześnie usługą kompilacji.

- Zgodnie ze standardem KSUP 4410 z usługą kompilacji mamy do czynienia jeśli kierownik jednostki zwróci się odrębnie do biegłego rewidenta o udzielenie pomocy w sporządzeniu i prezentacji informacji finansowych jednostki.

Przy usłudze kompilacji w rozumieniu tego standardu, kierownik jednostki jest odpowiedzialny za: informacje finansowe oraz ich sporządzenie i prezentację zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, które są dopuszczalne w świetle zamierzonego wykorzystania informacji finansowych oraz zamierzonych użytkowników, za dokładność i kompletność zapisów, dokumentów, wyjaśnień i innych informacji udostępnianych przez kierownika jednostki dla celów zlecenia kompilacji oraz osądy niezbędne dla sporządzenia i prezentacji informacji finansowych, w tym za te, przy których biegły rewident może udzielać pomocy w trakcie zlecenia kompilacji.

Biegły rewident natomiast jest odpowiedzialny za skompilowanie informacji finansowych a standard wskazuje jakie czynności w ramach tej kompilacji biegły rewident powinien przeprowadzić. Standard wymaga także wydania raportu z usługi o określonej zawartości.

Ponadto należy zauważyć, że standard KSUP 4410 (w par. 3) nakłada na firmę audytorską lub biegłego rewidenta obowiązek stosownego rozważenia, czy zlecenie powinno zostać wykonane zgodnie ze standardem. Regulacja ta wprowadza odpowiednie kryteria oceny, a także założenie, zgodnie z którym jeżeli obligatoryjne zastosowanie standardu nie jest wymagane ani przez przepisy prawa lub regulacje, ani przez mające zastosowanie standardy zawodowe lub w inny sposób, biegły rewident może pomimo to dojść do wniosku, że zastosowanie niniejszego standardu jest odpowiednie w danych okolicznościach. Inne regulacje prawne lub zawodowe nie nakładają na biegłego rewidenta obowiązku stosowania standardu, co prowadzi do wniosku, że to jego ocena stanowi jedyne kryterium wyboru – czy sporządzenie sprawozdania finansowego będzie wykonywane przy wykorzystaniu postanowień KSUP 4410.

Standard w par. A15 wskazuje, że biegły rewident może zostać także zaangażowany do wykonania w imieniu kierownika jednostki pewnych innych czynności, dodatkowych do zlecenia kompilacji, np. o zebranie, sklasyfikowanie i podsumowanie księgowych danych bazowych jednostki oraz ich przekształcenie w dokumentację księgową poprzez stworzenie zestawienia obrotów i sald. Zestawienie obrotów i sald byłoby następnie wykorzystane jako informacja bazowa, na podstawie, której biegły rewident może kompilować informacje finansowe będące przedmiotem zlecenia kompilacji przyjętego zgodnie ze standardem. Wskazane jest, iż standard nie odnosi się do takich dodatkowych czynności, które biegły rewident może wykonywać, aby udzielić pomocy kierownikowi jednostki w innych obszarach, poprzedzających kompilowanie sprawozdań finansowych jednostki. Zapis ten wskazuje, że wykonanie usługi zgodnie ze standardem jest możliwe gdy firma audytorska lub biegły rewident nie prowadzi ksiąg rachunkowych, a usługa sporządzenia sprawozdania finansowego będzie odrębną czynnością, wykonaną w oparciu o dane przekazane przez zleceniodawcę.

- Należy także wziąć pod uwagę fakt, iż zgodnie z UoBR, firma audytorska ma obowiązek opracowania i wdrożenia systemu wewnętrznej kontroli jakości zgodnie z krajowymi standardami kontroli jakości, przez które rozumie się zasady wewnętrznej kontroli jakości przyjęte przez KRBR i zatwierdzone przez KNA. Takim standardem jest KSKJ 1. Standard ten odnosi się do badań i przeglądów sprawozdań finansowych oraz innych zleceń usług atestacyjnych i pokrewnych. I nie dotyczy usług innych niż te zawodowe, a taką właśnie usługą jest prowadzenie ksiąg rachunkowych. Ani UoBR w art. 47 ani UoR w art. 76a nie nakazuje firmie audytorskiej świadczącej usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych stosowania standardu usług pokrewnych, w szczególności KSUP 4410. Świadczenie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych opiera się na umowie pomiędzy podmiotem wykonującym tą usługę a jednostką, w której obowiązki i prawa kształtowane są przez strony umowy a nie przez konkretny standard. Usługowe prowadzenie ksiąg może być także świadczone przez jednostkę, która nie posiada statusu firmy audytorskiej. Podmiot taki nie ma obowiązku stosowania (i nie stosuje) krajowych standardów wykonywania zawodu przewidzianych dla profesji biegłego rewidenta.

Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, iż usługowe prowadzenie ksiąg, które może obejmować sporządzanie sprawozdania finansowego dla jednostki, nie jest usługą pokrewną w rozumieniu UoBR ani usługą, dla której przewidziane są krajowe standardy usług pokrewnych.

3. Wejście w życie zmienionych przepisów

Art. 39 ustawy z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw („ustawa zmieniająca”) wskazuje, że: „Firmy audytorskie dostosują organizację wewnętrzną, system wewnętrzną kontroli jakości oraz dokumentację do wymogów określonych w ustawie (...) w terminie do dnia 31 sierpnia 2020 r.

Przepis ten nie definiuje o jaką dokumentację chodzi, a zatem przyjąć należy, że chodzi o wszelką dokumentację, do której odnoszą się zmieniane przepisy.

Ustawa zmieniająca, dokonuje między innymi modyfikacji treści art. 67 UoBR, nakładając na firmy audytorskie („FA”) nowe obowiązki dotyczące sporządzania i przechowywania przez FA „dokumentacji” – przy czym chodzi tu zarówno o dokumentację dotyczącą naruszeń (art. 67 ust. 1) jak i „dokumentację klienta”. (art. 67 ust. 3). Nowym wymogiem dla FA jest obowiązek sporządzania dokumentacji klienta, w tym akt zleceń, w języku polskim.

Mając na uwadze powyższe, treść przepisu art. 39 ustawy zmieniającej daje podstawę do przyjęcia, że mimo iż wejście w życie zmienionego przepisu art. 67 nastąpi z dniem 1 stycznia 2020 r., to FA mają czas na dostosowanie tej dokumentacji do nowych wymogów do dnia 31 sierpnia 2020 r.

W uzasadnieniu ustawy zmieniającej w pkt 140 uzasadnienia wskazano: „W art. 39 projektu przewidziano odpowiedni okres na dostosowanie przez firmy audytorskie swojej organizacji wewnętrznej, systemu wewnętrzną kontroli jakości oraz dokumentacji do wymogów niniejszej ustawy. Z uwagi na to, iż nowe przepisy dotyczące organizacji wewnętrznej firmy audytorskiej wchodzi w życie 1 stycznia 2020 r., wskazano, iż firmy do dnia 30 kwietnia 2020 r. [termin ten został zmieniony w senacie na 31 sierpnia 2020 r.] są zobowiązane do dostosowania się do nowych wymogów. Mają one zatem odpowiednio długi czas, gdyż wynosi on 4 miesiące, aby dokonać odpowiednich zmian.”

Skoro ustawodawca rozdzielił ww. elementy odrębnie wskazując „organizację wewnętrzną” i „system wewnętrzną kontroli jakości” od „dokumentacji”, to tym samym wskazał jednoznacznie, że nie chodzi o dokumentację dotyczącą systemu wewnętrzną kontroli jakości lecz o inną dokumentację wskazaną w ustawie – dokumentację z art. 67 UoBR.

A zatem możliwe jest przyjęcie następującej interpretacji:

- zakres „dokumentacji”, o której mowa w art. 39 nowelizacji odnosi się do wszelkiej dokumentacji, którą zgodnie z UoBR ma obowiązek sporządzać FA, w tym dokumentacji ‘systemowej’ jak również dokumentacji klientów;
- nowy wymóg wchodzi w życie 1.01.2020 r., a czas na dostosowanie jest do 31.08.2020 r. – okres pomiędzy 1.01.2020 r. a 31.08.2020 r. jest okresem przejściowym/ dostosowawczym, podczas którego już stosuje się nowe zasady, ale jeszcze nie ma sankcji za brak dostosowania;
- FA ma obowiązek sporządzania dokumentacji klienta (w tym akt badania oraz akt zleceń atestacyjnych innych niż badanie i akt zleceń usług pokrewnych) w j. polskim dla usług rozpoczętych po 1.01.2020 r. (bez względu na okres, którego dotyczą usługi).
Jeśli dokumentacja dla takich usług, rozpoczętych po 1.01.2020 r., będzie sporządzana w j. obcym, to FA ma czas na dostosowanie (czyli jej przetłumaczenie) do 31.08.2020 r. Sankcje mogą być ewentualnie dopiero nakładane po 1.09.2020 r., jeśli FA dla usług rozpoczętych po 1.01.2020 r. nie będzie miała dokumentacji klienta w j. polskim.
W stosunku do dokumentacji klienta (obejmującej także akta badań wykonanych na rzecz klienta) sporządzonej przed 1.01.2020 r. wymóg sporządzania w j. polskim nie obowiązuje, tj. FA nie ma obowiązku tłumaczenia tej dokumentacji do 31.08.2020 r. w sytuacji gdy jest ona w j. obcym. Obowiązek taki nastąpi dopiero wtedy, gdy dokumentacja taka zostanie wybrana do kontroli PANA a osoby kontrolujące zażądają tłumaczenia.
- Obowiązek zamykania akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie oraz akt zleceń usług pokrewnych w ciągu 60 dni po dniu sporządzenia sprawozdania z wykonania usługi oraz ich przechowywania przez okres 5 lat dotyczy akt zleceń ww. usług, które FA rozpoczęła wykonywać po 1.01.2020 r. Obowiązek ten nie dotyczy akt zleceń usług, które zostały rozpoczęte przed 1.01.2020 r., bez względu na to czy sprawozdanie z ich wykonania zostało wydane przed czy po 1.01.2020 r.

Kolejna wątpliwość dotycząca interpretacji zapisów art. 39 ustawy zmieniającej odnosi się do systemu wewnętrznej kontroli jakości. Firma audytorska ma obowiązek dostosowania swojego systemu wewnętrznej kontroli jakości, o którym mowa w art. 50 UoBR, do znowelizowanej ustawy w terminie do 31.08.2020 r. Naszym zdaniem oznacza to, że firma audytorska powinna do 31.08.2020 r. zaprojektować i wdrożyć wszelkie zmiany, które są potrzebne dla zapewnienia zgodności systemu z wymogami zmienionej UoBR, niezależnie od tego, że art. 50 i art. 64 UoBR w zmienionym brzmieniu, zgodnie z zapisami ustawy zmieniającej, wchodzi w życie 01.01.2020 r.