

## **Wytyczne dotyczące usługi atestacyjnej biegłego rewidenta polegającej na ocenie sprawozdania o wynagrodzeniach zarządu i rady nadzorczej spółek publicznych**

### *Wprowadzenie*

Zgodnie z art. 90g ustawy z dnia 29 lipca 2005 roku o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (t.j. Dz.U. z 2020 roku poz. 2080) (dalej „ustawa o ofercie publicznej”) rada nadzorcza spółki publicznej<sup>1</sup> będzie co roku sporządzać sprawozdanie o wynagrodzeniach członków zarządu i rady nadzorczej. Zakres tego sprawozdania jest określony w przywołanym przepisie, którego treść zamieszczamy na końcu wytycznych. Pierwsze takie sprawozdanie będzie sporządzone łącznie za lata 2019 - 2020. Kolejne będą obejmować jeden rok. Sprawozdanie o wynagrodzeniach jest odrębne od sprawozdania finansowego oraz raportu rocznego. Sprawozdanie jest przedstawiane walnemu zgromadzeniu, które podejmuje uchwałę o charakterze doradczym (nie zatwierdzającym). Spółka powinna zapewnić bezpłatne udostępnianie tego sprawozdania na stronie internetowej spółki przez 10 lat od zakończenia obrad walnego zgromadzenia.

Zgodnie z przepisami art. 90g ust. 10 ustawy o ofercie publicznej sprawozdanie o wynagrodzeniach podlega ocenie biegłego rewidenta.

### *Strona odpowiedzialna za zagadnienie będące przedmiotem usługi*

Odpowiedzialność za sporządzenie i treść sprawozdania o wynagrodzeniach ponoszą członkowie rady nadzorczej. Rada nadzorcza ponosi także odpowiedzialność za zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie systemu kontroli wewnętrznej zapewniającego sporządzenie sprawozdania o wynagrodzeniach wolnego od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem.

Komisja Europejska opublikowała projekt wskazówek dotyczących sporządzenia takiego sprawozdania: [https://ec.europa.eu/info/consultations/public-consultation-remuneration-report-guidelines-implementing-shareholders-rights-directive\\_lt](https://ec.europa.eu/info/consultations/public-consultation-remuneration-report-guidelines-implementing-shareholders-rights-directive_lt)

### *Strona użytkująca (zamierzeni użytkownicy)*

W związku z tym, że sprawozdanie o wynagrodzeniach przekazywane jest walnemu zgromadzeniu, raport z wykonania usługi będzie skierowany do walnego zgromadzenia oraz rady nadzorczej (jako strony odpowiedzialnej). Spółka będzie prezentować sprawozdanie o wynagrodzeniach na swojej stronie internetowej. Kwestia zamieszczenia raportu biegłego rewidenta na stronie internetowej spółki powinna zostać uregulowana w umowie o wykonanie usługi.

---

<sup>1</sup> Z zakresu stosowania całego rozdziału 4A zostały zwolnione jednostki wymienione w art. 90c ust. 2 ustawy o ofercie publicznej.

### *Strona oceniająca*

Sprawozdanie o wynagrodzeniach podlega ocenie biegłego rewidenta „w zakresie zamieszczenia w nim informacji wymaganych” przepisem ustawy o ofercie publicznej. Zgodnie z interpretacją Ministerstwa Finansów usługa biegłego rewidenta ma polegać na sprawdzeniu kompletności ujawnień w sprawozdaniu o wynagrodzeniach w stosunku do wymogów zawartych w art. 90g ustawy o ofercie publicznej.<sup>2</sup> Biegły rewident sprawdza zatem, czy w sprawozdaniu o wynagrodzeniach zostały zamieszczone informacje wymienione w art. 90g ust. 1 - 5 oraz ust. 8 ustawy o ofercie publicznej oraz czy informacje te zostały zamieszczone w odniesieniu do wszystkich członków organów. Biegły rewident nie weryfikuje natomiast, czy zamieszczone kwoty i informacje są prawidłowe.

Usługa będzie przeprowadzana zgodnie z Krajowym Standardem Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3000 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionego) – „*Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*”, przyjętym uchwałą nr 3436/52e/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 8 kwietnia 2019 roku (z późniejszymi zmianami). Będzie to usługa dająca racjonalną pewność.

### *Mające zastosowanie kryteria*

Kryteria są to wzorce wykorzystywane do pomiaru lub oceny zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, wykorzystywane dla określonego zlecenia i biegły rewident oczekuje, że będą zastosowane podczas sporządzania przedmiotu zagadnienia. Biegły rewident identyfikuje mające zastosowanie kryteria, względem których zagadnienie będące przedmiotem zlecenia było mierzone lub oceniane, aby zamierzeni użytkownicy mogli zrozumieć podstawę wniosku biegłego rewidenta. W tym przypadku jest to kompletność informacji określonej w art. 90g ust. 1 - 5 oraz ust. 8 ustawy o ofercie publicznej.

### *Wymogi etyczne*

Biegły rewident wykonując usługę przestrzega zasad niezależności i innych stosownych wymogów etycznych określonych w Międzynarodowym kodeksie etyki zawodowych księgowych (w tym w Międzynarodowych standardach niezależności) Rady Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych, przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 roku w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów (kodeks IESBA) oraz innych zasad etycznych obowiązujących w Polsce.

### *Kontrola jakości*

Firma audytorska i biegły rewident są zobowiązani przestrzegać postanowień uchwały nr 2040/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 3 marca 2018 roku, z późniejszymi zmianami, w sprawie krajowych standardów kontroli jakości. Obejmuje to między innymi:

---

<sup>2</sup> (<https://www.pibr.org.pl/pl/aktualnosci/1444,Nowa-usluga-bieglego-rewidenta-dla-spolek-publicznych->)

- wykonywanie odpowiednich procedur odnośnie akceptacji i kontynuacji relacji z klientem i zleceń,
- zaplanowanie i wykonywanie (w tym odpowiednie kierowanie i nadzór) zlecenia, aby było zgodne ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi,
- przeprowadzanie przeglądów zgodnie z politykami i procedurami firmy w zakresie przeglądu oraz dokonanie przeglądu dokumentacji zlecenia na dzień lub przed datą raportu atestacyjnego,
- zgromadzenie odpowiedniej dokumentacji zlecenia, aby dostarczyć dowodów osiągnięcia celów biegłego rewidenta oraz że zlecenie zostało wykonane zgodnie z KSUA 3000 (Z) oraz stosownymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi, oraz
- przeprowadzenie przez zespół wykonujący zlecenie odpowiednich konsultacji na temat trudnych i spornych spraw.

### *Uzgodnienie warunków zlecenia*

Umowę na ocenę sprawozdania o wynagrodzeniach firma audytorska podpisuje ze spółką, z zgodnie z reprezentacją spółki. W związku z tym, że umowa nie zostanie podpisana ze stroną odpowiedzialną, należy zadbać o to, by spółka (zarząd) zapewniła, że strona odpowiedzialna wypełni określone w umowie obowiązki, w tym dotrzyma terminów oraz dostarczy biegłemu niezbędną informację. Ze względu na to, że sprawozdanie o wynagrodzeniach będzie podlegało dyskusji lub opinii walnego zgromadzenia zasadnym jest, aby określony w umowie harmonogram wykonywania prac w związku z usługą uwzględniał planowany termin walnego zgromadzenia.

Wymagane jest również dopełnienie obowiązków wynikających z art. 5 ust. 4 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 537/2014 z 16 kwietnia 2014 roku w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE, dotyczących zatwierdzenia przez komitet audytu po dokonaniu oceny zagrożeń, ale zasadniczo przed podpisaniem umowy/akceptacją usługi przez firmę audytorską/biegłego rewidenta. Usługa w zakresie wskazanym ustawą o ofercie publicznej jest czynnością rewizji finansowej, a zatem na mocy art. 136 ust. 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 o biegłych rewidentach”) jest usługą dozwoloną dla jednostek zainteresowania publicznego, dla której biegły rewident prowadzi badanie ustawowe.

W przypadku, gdy biegły rewident wykonujący badanie ustawowe wykonuje usługę w szerszym zakresie i udziela poświadczenia wykraczającego poza wymogi ustawy o ofercie publicznej, powinien rozważyć, czy mieści się ona w zakresie wyznaczonym przez art. 136 ust. 2 - 3 ustawy o biegłych rewidentach. W takiej sytuacji raport biegłego rewidenta powinien wyraźnie oddzielać poświadczenie wydane na podstawie ustawy o ofercie publicznej od poświadczenia dotyczącego dodatkowego zakresu.

## *Planowanie*

Biegły rewident planuje zlecenie tak, aby zostało wykonane w sposób efektywny, w tym, ustalając zakres, rozłożenie w czasie i kierunek zlecenia oraz rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres planowanych procedur, które są konieczne, aby osiągnąć cel biegłego rewidenta.

Rodzaj i zakres działań w ramach planowania będzie się różnić w zależności od okoliczności zlecenia, na przykład ze względu na złożoność zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i kryteria. Przykłady głównych spraw, które mogą zostać rozważone, obejmują:

- charakterystykę zlecenia, która definiuje jego zakres, w tym warunki zlecenia i charakterystykę zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia i kryteriów,
- oczekiwany termin i rodzaj wymaganej komunikacji,
- proces zlecenia,
- zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia, w tym rodzaju ryzyka, które może wpłynąć na zniekształcenie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia,
- identyfikację zamierzonych użytkowników i ich potrzeb informacyjnych oraz rozważenie istotności i elementów ryzyka zlecenia,
- zakres, w jakim istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka oszustwa,
- rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres zasobów niezbędnych do wykonania zlecenia (personel, eksperci),
- wpływ funkcji audytu wewnętrznego na zlecenie.

Biegły rewident jest odpowiedzialny za przygotowanie ogólnej strategii i planu zlecenia. Planowanie nie jest odrębną fazą, ale raczej ciągłym i powtarzalnym procesem poprzez całe zlecenie. W wyniku nieoczekiwanych zdarzeń, zmian w warunkach lub uzyskanych dowodach, biegły rewident może być zmuszony do zweryfikowania ogólnej strategii i planu zlecenia, a przez to wynikających z nich planowanego rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur.

## *Istotność*

Biegły rewident ustala istotność podczas planowania i wykonywania usługi atestacyjnej, w tym podczas ustalania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur oraz oceny czy informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia są kompletne i nie zawierają istotnych zniekształceń. Zniekształcenia, w tym pominięcia, uznawane są za istotne, jeżeli można byłoby racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie wpłyną na stosowne decyzje zamierzonych użytkowników podejmowane na podstawie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Istotność jest rozważana w odniesieniu tylko do tej części, która jest objęta zleceniem.

W kontekście zlecenia, polegającego na ocenie kompletności umieszczenia informacji w sprawozdaniu o wynagrodzeniach kryterium do oceny istotności zniekształcenia będzie przede wszystkim fakt umieszczenia ujawnienia (w tym stosunku do poszczególnych członków organów) bądź nie. Niemniej jednak, w przypadku zidentyfikowania braku ujawnienia biegły rewident powinien rozważyć specyficzne okoliczności, w tym czego lub kogo dotyczy brak oraz jaki jest powód nieumieszczenia wymaganej informacji oraz czy ma to wpływ na jego wniosek.

#### *Zrozumienie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz innych okoliczności zlecenia*

Biegły rewident zapoznaje się z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia oraz innymi okolicznościami towarzyszącymi zleceniu. W oparciu o zdobytą wiedzę oszacowuje ryzyko istotnego zniekształcenia danego zagadnienia.

Biegły rewident kieruje zapytania do strony odpowiedzialnej dotyczące tego:

- czy posiada ona wiedzę o jakichkolwiek rzeczywistych, podejrzewanych lub domniemych celowych zniekształceniach lub nieprzestrzeganiu przepisów prawa i regulacji, wpływających na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia,
- czy strona odpowiedzialna posiada funkcję audytu wewnętrznego, a jeżeli tak, kieruje dalsze zapytania, aby uzyskać zrozumienie działalności i głównych ustaleń funkcji audytu wewnętrznego w odniesieniu do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, oraz
- czy strona odpowiedzialna korzystała z jakichkolwiek ekspertów podczas sporządzania informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

Zrozumienie kontroli wewnętrznej dotyczącej sporządzenia sprawozdania o wynagrodzeniach pomaga biegłemu rewidentowi w identyfikowaniu rodzajów zniekształceń i czynników, które wpływają na ryzyka istotnego zniekształcenia w informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Biegły rewident ocenia zaprojektowanie oraz wdrożenie stosownych kontroli poprzez wykonywanie dodatkowych procedur do zapytań kierowanych do strony odpowiedzialnej. W tym przypadku mogą to być także zapytania kierowane do spółki, w tym zarządu. Stosowność kontroli w danych okolicznościach zlecenia powinna być oceniana poprzez zastosowanie zawodowego osądu.

Podczas zlecenia atestacyjnego dającego racjonalną pewność, wyniki procesu oszacowania ryzyka przez stronę odpowiedzialną mogą także pomóc biegłemu rewidentowi w uzyskaniu zrozumienia zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia oraz innych okoliczności zlecenia.

#### *Rodzaj, czas przeprowadzania i zakres procedur*

Biegły rewident wybiera zestaw procedur do wykonania zlecenia, aby uzyskać racjonalną pewność. Procedury takie jak: inspekcja, obserwacja, potwierdzenie, ponowne obliczenie, ponowne wykonanie, procedury analityczne, zapytania mogą być wykorzystywane, na przykład, do planowania lub wykonywania zlecenia, zależnie od kontekstu, w którym są one stosowane przez biegłego rewidenta. Podczas projektowania i przeprowadzania procedur biegły rewident rozważa stosowność i wiarygodność informacji, które mają zostać wykorzystane jako dowody. Jeżeli dowody uzyskane z jednego źródła są niezgodne z tymi

uzyskanymi z innego, lub jeżeli biegły rewident ma wątpliwości dotyczące wiarygodności informacji, które mają zostać wykorzystane jako dowody, ustala jakie zmiany lub uzupełnienia procedur są konieczne, aby rozwiązać sprawę oraz rozważyć wpływ danej sprawy, jeżeli jakakolwiek występuje, na inne aspekty zlecenia.

#### *Gromadzenie nieskorygowanych zniekształceń*

Nieskorygowane zniekształcenia są gromadzone podczas zlecenia (zobacz par. 51 KSUA 3000 (Z)) w celu dokonania oceny, czy pojedynczo lub łącznie są istotne podczas formułowania wniosku biegłego rewidenta. Biegły rewident może wyznaczyć kwotę, poniżej której zniekształcenia byłyby w sposób oczywisty błahie i nie musiałyby być gromadzone, ponieważ oczekuje, że gromadzenie takich kwot wyraźnie nie miałoby istotnego wpływu na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Sformułowanie „w sposób oczywisty błahie” nie jest innym określeniem dla „nieistotne”. Kwestie, które są w sposób oczywisty błahie, będą całkowicie różnego (mniejszego) rzędu wielkości niż istotność ustalona przez biegłego rewidenta i będą sprawami, które są wyraźnie błahie, bez względu na to, czy wzięte pojedynczo, czy łącznie oraz czy oceniane przez pryzmat wszelkich kryteriów wielkości, rodzaju lub okoliczności. Gdy istnieje jakakolwiek niepewność dotycząca tego, czy jedna lub więcej pozycji jest w sposób oczywisty błaha, sprawa ta nie jest uważana za w sposób oczywisty błahą.

#### *Pisemne oświadczenia*

Zgodnie ze standardem biegły rewident powinien uzyskać od strony odpowiedzialnej oświadczenie podpisane przez wszystkich członków rady nadzorczej:

- w którym potwierdzają oni swoją odpowiedzialność za sprawozdanie o wynagrodzeniach, w tym za kompletność zawartych w nim informacji względem wymogów przepisów prawa oraz za zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymywanie systemu kontroli wewnętrznej w tym zakresie,
- o kompletności informacji zamieszczonych w sprawozdaniu o wynagrodzeniach względem wymogów przepisów prawa,
- że dostarczyli biegłemu rewidentowi wszelkich odpowiednich informacji oraz wyjaśnień, danych i dokumentów, o które biegły rewident poprosił i które są niezbędne do wykonania usługi.

W przypadku, gdy któryś z członków rady nadzorczej nie podpisze oświadczenia, należy rozważyć, czy nie stanowi to ograniczenia zakresu oraz ewentualny wpływ takiego ograniczenia na wniosek atestacyjny biegłego rewidenta.

Przykład oświadczenia strony odpowiedzialnej został przedstawiony w załączniku nr 2 do wytycznych.

### *Formułowanie wniosku atestacyjnego*

Biegły rewident ocenia wystarczalność i odpowiedniość uzyskanych dowodów w kontekście zlecenia oraz, jeżeli jest to konieczne w danych okolicznościach, stara się uzyskać dalsze dowody. Biegły rewident rozważa wszelkie stosowne dowody, niezależnie od tego, czy pojawiły się one, aby potwierdzać, czy też zaprzeczać pomiarowi lub ocenie zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem mających zastosowanie kryteriów. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać niezbędnych dalszych dowodów, rozważa ich wpływ na wniosek biegłego rewidenta. Biegły rewident formułuje wniosek na temat, czy informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest kompletna i nie zawiera istotnego zniekształcenia.

Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów, występuje ograniczenie zakresu i biegły rewident wyraża wniosek z zastrzeżeniem lub odmawia wyrażenia wniosku.

Biegły rewident wyraża wniosek niezmodyfikowany, gdy wyciąga wniosek, że sprawozdanie o wynagrodzeniach zawiera wszystkie elementy wymienione w ustawie o ofercie publicznej.

Biegły rewident wyraża wniosek zmodyfikowany, gdy sprawozdanie o wynagrodzeniach nie zawiera wszystkich elementów wymienionych w ustawie o ofercie publicznej. W takich przypadkach biegły rewident wyraża wniosek z zastrzeżeniem lub wniosek negatywny.

Jeżeli w toku prac biegły rewident, niezależnie od kompletności ujawnień stwierdzi, że informacje zawarte w sprawozdaniu o wynagrodzeniach są zniekształcone lub wprowadzają w błąd, biegły rewident omawia te kwestie z osobami odpowiedzialnymi za sporządzenie sprawozdania o wynagrodzeniach. Jeżeli kwestie te nie zostały rozwiązane zgodnie z oczekiwaniami biegłego rewidenta, rozważa on wpływ tych kwestii na wniosek lub zwraca uwagę na te kwestie w akapicie objaśniającym.

Jeżeli w toku prac biegły rewident, niezależnie od kompletności ujawnień, uważa za konieczne, aby zwrócić uwagę zamierzonych użytkowników na sprawę zaprezentowaną w sprawozdaniu o wynagrodzeniach, która według osądu biegłego rewidenta jest tak ważna, że jest ona fundamentalna dla zrozumienia tego sprawozdania przez zamierzonych użytkowników (akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi) biegły rewident dokonuje tego w osobnym akapicie raportu atestacyjnego, z odpowiednim nagłówkiem, który wyraźnie wskazuje, że wniosek biegłego rewidenta nie jest zmodyfikowany na skutek tej sprawy.

### *Sporządzanie raportu biegłego rewidenta*

Raport biegłego rewidenta ma formę pisemną i zawiera jasne wyrażenie wniosku biegłego rewidenta na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Wniosek biegłego rewidenta jest jednoznacznie oddzielony od informacji lub wyjaśnień, w tym akapitów objaśniających ze zwróceniem uwagi, akapitów zawierających inne sprawy, ustaleń dotyczących określonych aspektów zlecenia, rekomendacji lub dodatkowych informacji włączonych do raportu biegłego rewidenta. Użyte sformułowania wyjaśniają jednoznacznie, że akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi, akapit zawierający inne sprawy, ustalenia, rekomendacje lub dodatkowe informacje nie mają na celu odwrócić uwagi od wniosku biegłego rewidenta.

Załącznik nr 1 do wytycznych zawiera przykład raportu biegłego rewidenta potwierdzającego kompletność sprawozdania o wynagrodzeniach, zawierającego wniosek bez zastrzeżeń.

### *Dokumentacja*

Biegły rewident terminowo sporządza dokumentację zlecenia, która dostarcza podstaw do sporządzenia raportu biegłego rewidenta i która jest wystarczająca i odpowiednia, aby umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, niemającemu wcześniejszego związku ze zleceniem, zrozumienie:

- rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wykonanych w celu zapewnienia przestrzegania KSUA 3000 (Z) oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych,
- wyników przeprowadzonych procedur oraz uzyskanych dowodów, oraz
- znaczących spraw jakie pojawiły się w trakcie zlecenia, wyciągniętych wniosków ich dotyczących oraz istotnych zawodowych osądów dokonanych podczas dochodzenia do tych wniosków.

Dokumentacja zawiera opis wnioskowania biegłego rewidenta dotyczącego wszystkich znaczących spraw, które wymagają zastosowania zawodowego osądu oraz powiązanych wniosków. Gdy występują trudne pytania o zasady lub zawodowy osąd, dokumentacja, która zawiera stosowne fakty, które były znane biegłemu rewidentowi w czasie, gdy wniosek był wysnuwany, może pomóc mu w potwierdzeniu stanowiska biegłego rewidenta.

Nie jest ani konieczne, ani praktyczne, aby dokumentować każdą rozważaną sprawę lub dokonany zawodowy osąd podczas zlecenia. Ponadto biegły rewident nie potrzebuje dokumentować osobno (na przykład w formie listy kontrolnej) zgodności ze sprawami, jeśli zgodność ta jest wykazana w dokumentach zawartych w aktach zlecenia. Podobnie, biegły rewident nie musi ujmować w aktach zlecenia zastąpionych wersji wstępnych dokumentów roboczych, notatek, które odzwierciedlają niekompletne lub wstępne przemyślenia, wcześniejszych kopii dokumentów skorygowanych z powodu błędów typograficznych lub innych oraz duplikatów dokumentów.

Stosując zawodowy osąd do oceny zakresu dokumentacji, która ma zostać sporządzona i zachowana, biegły rewident może rozważyć, co jest niezbędne do zapewnienia zrozumienia wykonanej pracy oraz podstawy kluczowych decyzji podjętych (ale nie szczegółowych aspektów zlecenia) innemu biegłemu rewidentowi, który nie miał wcześniejszego doświadczenia ze zleceniem. Inny biegły rewident może jedynie być w stanie uzyskać zrozumienie szczegółowych aspektów zlecenia poprzez omówienie ich z biegłym rewidentem, który sporządził dokumentację.

Dokumentacja może zawierać na przykład zapis:

- cech identyfikujących poszczególne pozycje testowanych spraw,
- kto wykonał pracę podczas zlecenia oraz datę zakończenia tej pracy,
- kto dokonał przeglądu pracy wykonanej podczas zlecenia oraz datę i zakres takiego przeglądu, oraz
- omówienia znaczących spraw z jednostką oraz innymi osobami, w tym charakter omawianych znaczących spraw oraz kiedy i z kim omówienie miało miejsce.



Dokumentacja może zawierać na przykład zapisy:

- kwestii zidentyfikowanych w odniesieniu do zgodności ze stosownymi wymogami etycznymi oraz w jaki sposób zostały one rozwiązane,
- wniosków na temat zgodności z wymogami niezależności, które mają zastosowanie dla zlecenia oraz wszelkich stosownych rozmów z firmą, które wspierają te wnioski,
- podjętych wniosków odnośnie akceptacji i kontynuacji współpracy z klientem oraz zlecenia atestacyjnego,
- charakteru i zakresu, oraz wniosków wynikających z konsultacji przeprowadzonych podczas trwania zlecenia.

Biegły rewident gromadzi dokumentację zlecenia w aktach zlecenia i terminowo kończy administracyjny proces gromadzenia ostatecznych akt zlecenia po dacie raportu atestacyjnego, który nie dotyczy przeprowadzania nowych procedur lub wyciągania nowych wniosków. Jakikolwiek zmiany mogą być dokonywane w dokumentacji podczas procesu ostatecznego gromadzenia, jeżeli mają charakter administracyjny.

Przykłady takich zmian obejmują:

- usuwanie lub wyrzucanie zastąpionej dokumentacji,
- sortowanie, zestawianie i opatrzenie odnośnikami dokumentów roboczych,
- podpisywanie list kontrolnych dotyczących procesu gromadzenia akt,
- dokumentowanie dowodów, które biegły rewident uzyskał, omówił i uzgodnił z odpowiednimi członkami zespołu wykonującego zlecenie przed datą raportu atestacyjnego.

Po zakończeniu gromadzenia ostatecznych akt zlecenia biegły rewident nie usuwa ani nie wyrzuca żadnego rodzaju dokumentacji zlecenia przed końcem okresu jej przechowywania.

### *Przykładowe procedury*

Przykładowe procedury mogą obejmować:

- zapoznanie się z treścią sprawozdania o wynagrodzeniach i porównanie zawartych w nim informacji do mających zastosowanie wymogów;
- zapoznanie się z uchwałami walnego zgromadzenia spółki dotyczącymi polityki wynagrodzeń członków zarządu i rady nadzorczej oraz uszczegóławiającymi je uchwałami rady nadzorczej;
- ustalenie, poprzez porównanie do dokumentów korporacyjnych, listy osób odnośnie których istnieje wymóg zamieszczenia informacji w sprawozdaniu o wynagrodzeniach i ustalenie, poprzez zapytania osób odpowiedzialnych za przygotowanie sprawozdania, a tam gdzie uznano to za stosowne, również bezpośrednio osób których dotyczy wymóg zamieszczenia informacji, czy wszystkie informacje przewidziane kryteriami dotyczącymi sporządzenia sprawozdania o wynagrodzeniach zostały ujawnione.

Powyższe procedury nie stanowią zamkniętego katalogu procedur, których wykonanie powinien rozważyć i przeprowadzić biegły rewident w związku z wykonywaną usługą.

## **Treść art. 90g ustawy o ofercie publicznej**

1. *Rada nadzorcza spółki sporządza corocznie sprawozdanie o wynagrodzeniach przedstawiające kompleksowy przegląd wynagrodzeń, w tym wszystkich świadczeń, niezależnie od ich formy, otrzymanych przez poszczególnych członków zarządu i rady nadzorczej lub należnych poszczególnym członkom zarządu i rady nadzorczej w ostatnim roku obrotowym, zgodnie z polityką wynagrodzeń. Za informacje zawarte w sprawozdaniu o wynagrodzeniach odpowiadają członkowie rady nadzorczej spółki.*
2. *Sprawozdanie o wynagrodzeniach w odniesieniu do każdego członka zarządu i rady nadzorczej zawiera w szczególności:*
  - 1) *wysokość całkowitego wynagrodzenia w podziale na składniki, o których mowa w art. 90d ust. 3 pkt 1, oraz wzajemne proporcje między tymi składnikami wynagrodzenia;*
  - 2) *wyjaśnienie sposobu, w jaki całkowite wynagrodzenie jest zgodne z przyjętą polityką wynagrodzeń, w tym w jaki sposób przyczynia się do osiągnięcia długoterminowych wyników spółki;*
  - 3) *informacje na temat sposobu, w jaki zostały zastosowane kryteria dotyczące wyników;*
  - 4) *informację o zmianie, w ujęciu rocznym, wynagrodzenia, wyników spółki oraz średniego wynagrodzenia pracowników tej spółki niebędących członkami zarządu ani rady nadzorczej, w okresie co najmniej pięciu ostatnich lat obrotowych, w ujęciu łącznym, w sposób umożliwiający porównanie;*
  - 5) *wysokość wynagrodzenia od podmiotów należących do tej samej grupy kapitałowej w rozumieniu ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2019 r. poz. 351, 1495, 1571, 1655 i 1680);*
  - 6) *liczbę przyznanych lub zaoferowanych instrumentów finansowych oraz główne warunki wykonywania praw z tych instrumentów, w tym cenę i datę wykonania oraz ich zmiany;*
  - 7) *informacje na temat korzystania z możliwości żądania zwrotu zmiennych składników wynagrodzenia;*
  - 8) *informacje dotyczące odstępstw od procedury wdrażania polityki wynagrodzeń oraz odstępstw zastosowanych zgodnie z art. 90f, w tym wyjaśnienie przesłanek i trybu, oraz wskazanie elementów, od których zastosowano odstępstwa.*
3. *Informacje dotyczące lat obrotowych, za które rada nadzorcza nie była obowiązana do sporządzania sprawozdania o wynagrodzeniach, mogą być podane na podstawie szacunków, w przypadku gdy zostanie to wyraźnie wskazane w sprawozdaniu o wynagrodzeniach, lub pominięte.*
4. *W sprawozdaniu o wynagrodzeniach nie zamieszcza się danych osobowych członków zarządu i rady nadzorczej, o których mowa w art. 9 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz.Urz. UE L 119 z 04.05.2016, str. 1, z późn. zm.227)).*
5. *W przypadku gdy w skład wynagrodzenia członków zarządu i rady nadzorczej wchodzi świadczenia pieniężne lub niepieniężne przyznane na rzecz osób najbliższych takich osób,*

w sprawozdaniu o wynagrodzeniach zamieszcza się informacje o wartości takich świadczeń. Za osobę najbliższą uznaje się małżonka, wstępnego, zstępnego, rodzeństwo, powinowatego w tej samej linii lub tym samym stopniu, osobę pozostającą w stosunku przysposobienia oraz jej małżonka, a także osobę pozostającą we wspólnym pożyciu. W informacjach tych nie podaje się:

- 1) podstawy przyznania takich świadczeń;
  - 2) danych osobowych osób, na rzecz których je wypłacono.
6. Walne zgromadzenie podejmuje uchwałę opiniującą sprawozdanie o wynagrodzeniach. Uchwała ma charakter doradczy.
7. W spółce będącej:
- 1) jednostką małą w rozumieniu ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, lub
  - 2) spółką inną niż jednostka mała w rozumieniu ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, która w roku obrotowym, za który sporządza sprawozdanie finansowe, oraz w roku poprzedzającym ten rok obrotowy, a w przypadku spółki rozpoczynającej działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości - w roku obrotowym, w którym rozpoczęła działalność albo prowadzenie ksiąg rachunkowych w sposób określony tą ustawą, nie przekroczyła co najmniej dwóch z trzech następujących wielkości:
    - a) 127 500 000 zł - w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
    - b) 255 000 000 zł - w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
    - c) 250 osób - w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty- zamiast powzięcia uchwały, o której mowa w ust. 6, walne zgromadzenie może przeprowadzić dyskusję nad sprawozdaniem o wynagrodzeniach.
8. Sprawozdanie o wynagrodzeniach zawiera wyjaśnienie, w jaki sposób została w nim uwzględniona uchwała, o której mowa w ust. 6, lub dyskusja, o której mowa w ust. 7, odnoszące się do poprzedniego sprawozdania o wynagrodzeniach.
9. Spółka zamieszcza sprawozdanie o wynagrodzeniach na swojej stronie internetowej i udostępnia je bezpłatnie przez co najmniej 10 lat od zakończenia obrad walnego zgromadzenia, o którym mowa w ust. 6 lub 7. Jeżeli spółka udostępnia sprawozdanie o wynagrodzeniach po tym okresie, sprawozdanie nie zawiera danych osobowych członków zarządu i rady nadzorczej.
10. Sprawozdanie o wynagrodzeniach poddaje się ocenie biegłego rewidenta w zakresie zamieszczenia w nim informacji wymaganych na podstawie ust. 1-5 oraz 8.

*Przykład ilustrujący*

**RAPORT NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA  
Z WYKONANIA USŁUGI DAJĄCEJ RACJONALNĄ PEWNOŚĆ  
W ZAKRESIE OCENY SPRAWOZDANIA O WYNAGRODZENIACH**

**Dla Walnego Zgromadzenia i Rady Nadzorczej ..... [nazwa spółki]**

Zostaliśmy zaangażowani do dokonania oceny załączonego sprawozdania o wynagrodzeniach ..... [nazwa spółki], dalej „spółka” za rok/lata ..... w zakresie kompletności zamieszczonych w nim informacji wymaganych na podstawie art. 90g ust. 1 - 5 oraz 8 ustawy z dnia 29 lipca 2005 roku o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (t.j. Dz.U. z 2020 roku poz. 2080) (dalej „ustawa o ofercie publicznej”).

*Identyfikacja kryteriów i opis przedmiotu usługi*

Sprawozdanie o wynagrodzeniach zostało sporządzone przez Radę Nadzorczą w celu spełnienia wymogów art. 90g ust. 1 ustawy o ofercie publicznej. Mające zastosowanie wymogi dotyczące sprawozdania o wynagrodzeniach są zawarte w ustawie o ofercie publicznej. [Na dzień wydania wytycznych KRBR wytyczne Komisji Europejskiej nie zostały opublikowane: Dodatkowo uzupełniające wytyczne są zawarte w Wytycznych dotyczących standardowej prezentacji sprawozdania o wynagrodzeniach zgodnie z Dyrektywą 2007/36/WE Parlamentu Europejskiego i Rady, zmienioną Dyrektywą (UE) 2017/828, w zakresie zachęcania akcjonariuszy do długoterminowego zaangażowania.]

Wymogi opisane w zdaniu poprzednim określają podstawę sporządzenia sprawozdania o wynagrodzeniach i stanowią, naszym zdaniem, odpowiednie kryteria do sformułowania przez nas wniosku dającego racjonalną pewność.

Zgodnie z wymogami art. 90g ust. 10 ustawy o ofercie publicznej, sprawozdanie o wynagrodzeniach poddaje się ocenie biegłego rewidenta w zakresie zamieszczenia w nim informacji wymaganych na podstawie art. 90g ust. 1 - 5 oraz 8 ustawy o ofercie publicznej. Niniejszy raport stanowi spełnienie tego wymogu.

Przez ocenę biegłego rewidenta, o której mowa w zdaniu poprzedzającym i stanowiącą podstawę do sformułowania przez nas wniosku dającego racjonalną pewność, rozumiemy ocenę czy, we wszystkich istotnych aspektach, zakres informacji zaprezentowanych w sprawozdaniu o wynagrodzeniach jest kompletny, a informacje zostały ujawnione ze szczegółowością wymaganą przez ustawę o ofercie publicznej.

### *Odpowiedzialność Członków Rady Nadzorczej*

Zgodnie z ustawą o ofercie publicznej Członkowie Rady Nadzorczej spółki są odpowiedzialni za sporządzenie sprawozdania o wynagrodzeniach zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, a w szczególności za kompletność tego sprawozdania oraz za informacje w nim zawarte.

Odpowiedzialność Rady Nadzorczej obejmuje również zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie systemu kontroli wewnętrznej zapewniającego sporządzenie kompletnego sprawozdania o wynagrodzeniach wolnego od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem.

### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta*

Naszym celem była ocena kompletności informacji zamieszczonych w załączonym sprawozdaniu o wynagrodzeniach względem kryterium określonym w sekcji *Identyfikacja kryteriów i opis przedmiotu usługi* i wyrażenie na podstawie uzyskanych dowodów niezależnego wniosku z wykonanej usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność.

Wykonaliśmy usługę zgodnie z regulacjami Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3000 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionego) – „*Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*”, przyjętego uchwałą nr 3436/52e/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 8 kwietnia 2019 roku, z późniejszymi zmianami (dalej: „KSUA 3000 (Z)”).

Standard ten nakłada na biegłego rewidenta obowiązek zaplanowania i wykonania procedur w taki sposób, aby uzyskać racjonalną pewność, że sprawozdanie o wynagrodzeniach zostało przygotowane kompletnie zgodnie z określonymi kryteriami.

Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że usługa przeprowadzona zgodnie z KSUA 3000 (Z) zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie.

Wybór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od jego oszacowania ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem. Przeprowadzając oszacowanie tego ryzyka biegły rewident bierze pod uwagę kontrolę wewnętrzną związaną ze sporządzeniem kompletnego sprawozdania w celu zaplanowania stosownych procedur, które mają zapewnić biegłemu rewidentowi wystarczające i odpowiednie do okoliczności dowody. Ocena funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej nie została przeprowadzona w celu wyrażenia wniosku na temat skuteczności jej działania.

### *Podsumowanie wykonanych prac oraz ograniczenia naszych procedur*

Zaplanowane i przeprowadzone przez nas procedury obejmowały w szczególności:

- zapoznanie się z treścią sprawozdania o wynagrodzeniach i porównanie zawartych w nim informacji do mających zastosowanie wymogów;
- zapoznanie się z uchwałami Walnego Zgromadzenia spółki dotyczącymi polityki wynagrodzeń Członków Zarządu i Rady Nadzorczej oraz uszczegóławiającymi je uchwałami Rady Nadzorczej;

- ustalenie, poprzez porównanie do dokumentów korporacyjnych, listy osób odnośnie do których istnieje wymóg zamieszczenia informacji w sprawozdaniu o wynagrodzeniach i ustalenie, poprzez zapytania osób odpowiedzialnych za przygotowanie sprawozdania, a tam, gdzie uznaliśmy to za stosowne, również bezpośrednio osób których dotyczy wymóg zamieszczenia informacji, czy wszystkie informacje przewidziane kryteriami dotyczącymi sporządzenia sprawozdania o wynagrodzeniach zostały ujawnione.
- *[wymienić inne, jeśli je wykonano]*

Nasze procedury miały wyłącznie na celu uzyskanie dowodów, że informacje zamieszczone przez Radę Nadzorczą w sprawozdaniu o wynagrodzeniach pod kątem ich kompletności są zgodne z mającymi zastosowanie wymogami. Celem naszych prac nie była ocena wystarczalności informacji umieszczonych w sprawozdaniu o wynagrodzeniach pod kątem celu przygotowania sprawozdania o wynagrodzeniach ani ocena poprawności i rzetelności informacji w nim zawartych, w szczególności co do ujawnionych kwot, w tym dokonanych za poprzednie lata szacunków, liczb, dat, ujęcia w podziale, sposobów alokacji, zgodności z przyjętą przez Zarząd polityką wynagrodzeń.

Sprawozdanie o wynagrodzeniach nie podlegało badaniu w rozumieniu Krajowych Standardów Badania. W trakcie wykonanych procedur atestacyjnych nie przeprowadziliśmy badania ani przeglądu informacji wykorzystanych do sporządzenia sprawozdania o wynagrodzeniach i dlatego nie przyjmujemy odpowiedzialności za wydanie lub aktualizację jakichkolwiek raportów lub opinii o historycznych informacjach finansowych spółki.

Uważamy, że uzyskane przez nas dowody stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia przez nas poniższego wniosku.

#### *Wymogi etyczne, w tym niezależność*

Przeprowadzając usługę biegły rewident i firma audytorska przestrzegali wymogów niezależności i innych wymogów etycznych określonych w Międzynarodowym kodeksie etyki zawodowych księgowych (w tym w Międzynarodowych standardach niezależności) Rady Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych, przyjętym uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nr 3431/52a/2019 z dnia 25 marca 2019 roku w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów (dalej kodeks IESBA). Kodeks IESBA oparty jest na podstawowych zasadach dotyczących uczciwości, obiektywizmu, zawodowych kompetencji i należytej staranności, zachowania poufności oraz profesjonalnego postępowania. Przestrzegaliśmy również innych wymogów niezależności i etyki, które mają zastosowanie dla niniejszej usługi atestacyjnej w Polsce.

#### *Wymogi kontroli jakości*

Firma audytorska stosuje Krajowe Standardy Kontroli Jakości w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1 - „*Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych*” przyjęte uchwałą nr 2040/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 3 marca 2018 roku, z późniejszymi zmianami (dalej KSKJ).

Zgodnie z wymogami KSKJ firma audytorska utrzymuje kompleksowy system kontroli jakości obejmujący udokumentowane polityki i procedury odnośnie zgodności z wymogami etycznymi, standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi.

### *Wniosek*

Podstawę sformułowania wniosku biegłego rewidenta stanowią kwestie opisane powyżej, dlatego wniosek powinien być czytany z uwzględnieniem tych kwestii.

Naszym zdaniem załączone sprawozdanie o wynagrodzeniach, we wszystkich istotnych aspektach, zawiera wszystkie elementy wymienione w art. 90g ust. 1 - 5 oraz 8 ustawy o ofercie publicznej.

### *Ograniczenie zastosowania*

Niniejszy raport został sporządzony przez ..... [nazwa firmy audytorskiej] dla Walnego Zgromadzenia Akcjonariuszy i Rady Nadzorczej i jest przeznaczony wyłącznie w celu opisanym w części *Identyfikacja kryteriów i opis przedmiotu usługi* i nie powinien być wykorzystywany w żadnych innych celach.

..... [nazwa firmy audytorskiej] nie przyjmuje w związku z tym raportem żadnej odpowiedzialności wynikającej z relacji umownych i pozaumownych (w tym z tytułu zaniedbania) w odniesieniu do stron trzecich w kontekście niniejszego raportu. Powyższe nie zwalnia nas z odpowiedzialności w sytuacjach, w których takie zwolnienie jest wyłączone z mocy prawa.

..... [imię i nazwisko biegłego rewidenta], nr ..... [numer w rejestrze]

Przeprowadzając[a/y] usługę w imieniu ..... [nazwa firmy audytorskiej]  
wpisanej na listę firm audytorskich pod numerem ..... [numer wpisu na liście]

..... [miejsowość, data raportu]

**PRZYKŁADOWE OŚWIADCZENIE RADY NADZORCZEJ**

Do: ..... [nazwa firmy audytorskiej] wpisanej na listę firm audytorskich pod numerem ..... [numer wpisu na liście]

W związku z wykonywaniem przez Państwa oceny sprawozdania o wynagrodzeniach ..... [nazwa spółki] za rok/lata ..... w zakresie zamieszczenia w nim informacji wymaganych art. 90g ust. 1 - 5 oraz 8 ustawy z dnia 29 lipca 2005 roku o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (t.j. Dz.U. z 2020 roku poz. 2080) (dalej „ustawa o ofercie publicznej”) oświadczamy, że:

- potwierdzamy naszą odpowiedzialność za sprawozdanie o wynagrodzeniach, w tym za kompletność zawartych w nim informacji względem wymogów przepisów prawa oraz za system kontroli wewnętrznej w tym zakresie,
- sprawozdanie o wynagrodzeniach jest kompletne w stosunku do wymogów przepisów prawa, tj. zawiera wszystkie elementy określone w art. 90g ust. 1 - 5 oraz 8 ustawy o ofercie publicznej oraz w odniesieniu do wszystkich członków zarządu oraz rady nadzorczej i ich osób najbliższych oraz wszystkich składników ich wynagrodzenia,
- dostarczyliśmy Państwu wszelkich odpowiednich informacji oraz wyjaśnień, danych i dokumentów, o które Państwo poprosili i które są niezbędne do wykonania usługi.

.....  
.....  
.....  
.....  
.....

[podpisy członków rady nadzorczej]