



Warszawa, 14 marca 2023 roku

---

Sprawa: Podwykonawstwo firm audytorskich  
Znak sprawy: DWR6.5201.9.2022  
Kontakt: Kancelaria MF  
tel.: +48 22 694 55 55  
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

---

**Pani Barbara Misterska-Dragan**  
Prezes Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
Polska Izba Biegłych Rewidentów  
al. Jana Pawła II 80  
00-175 Warszawa

Szanowna Pani Prezes,

w odpowiedzi na pismo z 26 maja 2022 r., znak: P-20220526-001 Polskiej Izby Biegłych Rewidentów (dalej: „PIBR”), uzupełnione o opinię prawną z 20 stycznia 2023 r. znak: BAS-97/23a w przedmiocie pełnienia funkcji kluczowego biegłego rewidenta przez podwykonawcę, w rozumieniu art. 48 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym<sup>1</sup>, Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości Ministerstwa Finansów (dalej: „DWR”) wyjaśnia jak poniżej.

Zgodnie z art. 48 ust. 2 uobr 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.

Zgodnie z art. 49 uobr w przypadku gdy czynności badania są realizowane przez podwykonawców lub osoby, o których mowa w art. 3 ust. 2 pkt 4:  
1) zasady etyki zawodowej, przepisy w zakresie niezależności, rotacji kluczowego biegłego rewidenta oraz rotacji firmy audytorskiej mają zastosowanie do całego

zespołu wykonującego badanie, w tym do podwykonawców i osób, o których mowa w art. 3 ust. 2 pkt 4;

2) podwykonawca lub osoba, o której mowa w art. 3 ust. 2 pkt 4, jest obowiązana przestrzegać polityk i procedur przeprowadzania badań ustawowych ustanowionych przez firmę audytorską zlecającą wykonanie niektórych czynności badania w ramach umowy, o której mowa w art. 48 ust. 2, lub umowy, o której mowa w art. 3 ust. 2 pkt 4.

Wskazane powyżej przepisy regulują relacje pomiędzy firmą audytorską zawierającą umowę o przeprowadzenie badania z jednostką badaną a firmą audytorską (podwykonawcą), która wykonuje niektóre czynności badania. Umowa podwykonawstwa powinna określać zakres zleconych czynności i wynagrodzenie za ich realizację, a także zakres odpowiedzialności za nienależyte wykonanie umowy. Z uwagi, iż w art. 48 wskazano, że podwykonawcy można powierzyć jedynie niektóre czynności badania, a contrario nie jest możliwe zlecenie całości badania w ramach umowy podwykonawstwa.

Ocena danego stanu faktycznego i zastosowania przepisów uobr, w tym zakresu wykonywanych czynności przez podwykonawcę podlegać winna każdorazowo w odniesieniu do zapisów konkretnej umowy.

Zaznaczyć należy, iż w poruszanej sprawie brak jest ugruntowanego orzecznictwa sądowego, które wskazywałoby na przyjęty kierunek interpretacji tego zagadnienia. Stanowiska doktryny, choć mogą być pomocne, to jednak nie mają charakteru decydującego (rozstrzygającego).

W związku z powyższym wobec pojawiających się rozbieżności, DWR rozważy czy nie należałoby doprecyzować przepisów regulujących podwykonawstwo.

## **Podstawa Prawna**

1. Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022 r. poz. 1302 z późn. zm., zwana w piśmie: „uobr”).

Z wyrazami szacunku

**Joanna Stachura**

Dyrektor

Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości

Do wiadomości:

Polska Agencja Nadzoru Audytowego, ul. Kolejowa 1, 01-217 Warszawa.