



**Opinia do ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym
(druk nr 526)**

I. Cel i przedmiot ustawy

Podstawowym celem opiniowanej ustawy jest implementacja do polskiego porządku prawnego dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniającej dyrektywy Rady 78/660/EWG w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek i 83/349/EWG w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków i innych instytucji finansowych oraz uchylającej dyrektywę Rady 84/253/EWG w sprawie zatwierdzania osób odpowiedzialnych za dokonywanie ustawowych kontroli dokumentów rachunkowych.

Ponadto opiniowana ustawa dokonuje zmian w stanie prawnym obowiązującym na podstawie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie.

Opiniowany akt prawny definiuje pojęcia ustawowe takie m.in. jak: "biegły rewident grupy", "czynności rewizji finansowej", "jednostka zainteresowania publicznego", "kluczowy biegły rewident" i "standardy rewizji finansowej".

Opiniowana ustawa określa warunki konieczne do otrzymania tytułu biegłego rewidenta, w tym szczegółowo reguluje skład osobowy, kadencję, sposób oraz tryb powoływania i odwoływania Komisji Egzaminacyjnej, która przeprowadza egzaminy dla kandydatów dla biegłych rewidentów.

W porównaniu z obowiązującym stanem prawnym nowym elementem jest ustawowe określenie dziedzin wiedzy, z których przeprowadzane będą egzaminy dla kandydatów na biegłych rewidentów.

Opiniowana ustawa utrzymuje obecne rozwiązania, w myśl których możliwe będzie uzyskanie wpisu do rejestru biegłych rewidentów także przez osobę posiadającą uprawnienia

do wykonywania zawodu biegłego rewidenta uzyskane w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, po spełnieniu określonych przez ustawę warunków.

Zgodnie z opiniowaną ustawą możliwymi formami wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów będą: prowadzenie działalności we własnym imieniu i na własny rachunek, bycie współnikiem podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, pozostawanie w stosunku pracy z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych oraz wykonywanie zawodu na podstawie umowy cywilnoprawnej zawartej z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych.

Część przepisów opiniowanej ustawy jest poświęcona samorządowi zawodowemu biegłych rewidentów. Do jego organów zalicza się: Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów, Krajową Radę Biegłych Rewidentów, Krajową Komisję Rewizyjną, Krajowy Sąd Dyscyplinarny, Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego oraz Krajową Komisję Nadzoru.

Istotną zmianą jest odmienny tryb odwoławczy w postępowaniu dyscyplinarnym – orzeczenia w sprawach odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów drugiej instancji wydawane będą przez sąd okręgowy właściwy ze względu na miejsce zamieszkania obwinionego.

Opiniowana ustawa określa wymogi, jakie musi spełniać podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych. Konieczne będzie wykonywanie w tych podmiotach czynności rewizji finansowej przez biegłych rewidentów oraz uzyskanie wpisu na listę. Przesądzająca będzie także forma prowadzonej działalności – działalność gospodarcza we własnym imieniu i na własny rachunek, spółka osobowa, spółka kapitałowa, spółdzielnia oraz spółdzielczy związek rewizyjny. W przypadku 4 ostatnich podmiotów określono dodatkowe wymagania dotyczące m.in. składu zarządu i rady nadzorczej oraz posiadania w spółce lub na walnym zgromadzeniu większości głosów przez biegłych rewidentów.

Podstawowym przedmiotem działalności podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych będzie wykonywanie czynności rewizji finansowej. Podmioty te będą mogły także m.in. prowadzić: księgi rachunkowe i podatkowe, postępowania upadłościowe lub likwidacyjne oraz działalność wydawniczą lub szkoleniową w zakresie rachunkowości, rewizji finansowej i podatków.

Biegli rewidenci będą obowiązani do przestrzegania zasad etyki zawodowej, a także niezależności i bezstronności. Kryteria niezachowania niezależności i bezstronności szczegółowo określa ustawa, przy czym będą one miały zastosowanie także do podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.

Kolejny obowiązek biegłych rewidentów oraz podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych będzie polegał na zachowaniu tajemnicy zawodowej. Obowiązek ten nie będzie ograniczony w czasie. Ustawa przewiduje odstępstwa od tego obowiązku.

Opiniowana ustawa przesądza, że organem, który będzie sprawował nadzór publiczny nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta, działalnością podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, będzie Komisja Nadzoru Audytowego. Zadania tego organu będą wykonywane przy pomocy komórki organizacyjnej działającej w strukturze Ministerstwa Finansów, odpowiedzialnej za rachunkowość i rewizję finansową. Podstawowym zadaniem z szerokiego katalogu uprawnień Komisji Nadzoru Audytowego będzie przeprowadzanie kontroli oraz uczestniczenie w kontrolach. Ustawa w sposób wyczerpujący reguluje kwestie dotyczące czynności kontrolnych, podmiotów upoważnionych do ich przeprowadzenia, sporządzania protokołów kontroli oraz wydawania decyzji pokontrolnych.

Jednostki zainteresowania publicznego zostają zaliczone na gruncie opiniowanej ustawy do podmiotów mających szczególne znaczenie dla gospodarki. Z tego względu wskazane jest zapewnienie wysokiej jakości badania i przeglądów sprawozdań finansowych tych jednostek. Cel ten ma być osiągnięty poprzez obowiązkowe działanie w takich jednostkach komitetu audytu, którego członkowie będą powoływani przez radę nadzorczą lub komisję rewizyjną spośród członków tych organów.

Jeden z rozdziałów opiniowanej ustawy dotyczy zasad współpracy Komisji Nadzoru Audytowego z innymi państwami Unii Europejskiej i państwami trzecimi. Współpraca ta będzie polegała m.in. na wymianie informacji i dokumentów.

Poza przedstawionymi powyżej najistotniejszymi rozwiązaniami opiniowany akt prawny wprowadza zmiany w: Prawie spółdzielczym, ustawie o rachunkowości, ustawie o działach administracji rządowej, ustawie o obrocie instrumentami finansowymi oraz ustawie o nadzorze nad rynkiem finansowym.

Przepisy intertemporalne regulują kwestie przejściowe związane z dostosowaniem się do nowych wymogów wprowadzanych opiniowaną ustawą, z toczącymi się postępowaniami dyscyplinarnymi, z utrzymaniem w mocy aktów wykonawczych, zapewnieniem ciągłości działań organów samorządu zawodowego biegłych rewidentów oraz Komisji Egzaminacyjnej.

II. Przebieg prac legislacyjnych

Projekt opiniowanej ustawy był przedłożeniem rządowym (druk sejmowy nr 1627). W toku prac legislacyjnych w Sejmie ustawą zajmowała się Komisja Finansów Publicznych. W sprawozdaniu z prac Komisji (druk sejmowy nr 1834) znalazł się projekt ustawy odbiegający od wersji rządowej. Zmiany dotyczyły m.in. tytułu i terminologii ustawy, składu i liczebności Komisji Egzaminacyjnej, doprecyzowania zasad składania egzaminu na biegłego rewidenta, uzupełnienia katalogu podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, zadań Komisji Nadzoru Audytowego oraz skrócenia okresu rotacji kluczowego biegłego rewidenta. Sprawozdanie Komisji Finansów Publicznych zawierało także 3 wnioski mniejszości. W drugim czytaniu zgłoszono 7 poprawek (druk sejmowy nr 1834-A), które odnosiły się do: zasad dokonywania wpisu do rejestru biegłych rewidentów, wysokości opłat egzaminacyjnych, zasad zaliczania stażu zawodowego na poczet wymaganej rocznej praktyki w zakresie rachunkowości oraz obowiązków Komisji Nadzoru Audytowego. W toku trzeciego czytania wszystkie poprawki zostały odrzucone i opiniowana ustawa została uchwalona na 39 posiedzeniu Sejmu w dniu 3 kwietnia 2009 roku w brzmieniu zaproponowanym przez Komisję.

III. Uwagi szczegółowe

1. W art. 2 w pkt 8 w definicji "państwo Unii Europejskiej" konieczna jest zmiana redakcyjna.

Propozycja poprawki:

- w art. 2 w pkt 8 wyrazy "*strony umowy*" zastępuje się wyrazami "*stronę umowy*".

2. Doprecyzowania wymaga art. 3 ust. 2 pkt 1 poprzez wyraźne wskazanie, że jedną z form wykonywania zawodu przez biegłego rewidenta jest prowadzenie działalności gospodarczej we własnym imieniu i na własny rachunek.

Propozycja poprawki:

- w art. 3 w ust. 2 w pkt 1 po wyrazie "*działalność*" dodaje się wyraz "*gospodarczą*".

3. Konieczne jest ujednoczenie terminologii ustawy w odniesieniu do wymogu polegającego na korzystaniu z pełni praw publicznych.

Propozycje poprawek:

- w art. 5 w ust. 2 w pkt 1 wyrazy "*korzysta w pełni z praw publicznych*" zastępuje się wyrazami "*korzysta z pełni praw publicznych*",

- w art. 6 w ust. 2 w pkt 2 oraz w art. 67 w ust. 1 w pkt 2 wyrazy "korzystają w pełni z praw publicznych" zastępuje się wyrazami "korzystają z pełni praw publicznych".

4. Przepis art. 6 ust. 1 pkt 1 wymaga zmian w interpunkcji.

Propozycja poprawki:

- w art. 6 w ust. 1 w pkt 1 skreśla się przecinek przed wyrazem "wybrane".

5. Na gruncie art. 6 ust. 5 mogą powstać wątpliwości dotyczące momentu, w którym kończy się kadencja osoby powołanej w miejsce zmarłego członka Komisji Egzaminacyjnej. Wydaje się, że kwestia ta powinna być uregulowana podobnie, jak w przypadku zakończenia kadencji osoby powołanej w miejsce odwołanego członka.

Podobna luka prawna istnieje w związku z art. 68 ust. 2, który reguluje te same zagadnienia w przypadku członków Komisji Nadzoru Audytowego.

Propozycje poprawek:

- w art. 6 w ust. 5 po wyrazie "odwołanego" dodaje się wyrazy "lub zmarłego",
- w art. 68 w ust. 2 po wyrazie "odwołanego" dodaje się wyrazy "lub zmarłego".

6. Zgodnie z opiniowaną ustawą Krajowa Rada Biegłych Rewidentów określi w drodze uchwały warunki udzielania zwolnienia kandydata na biegłego rewidenta z egzaminów z przedmiotów objętych postępowaniem kwalifikacyjnym, jeżeli w tym zakresie kandydat zdał egzaminy uniwersyteckie lub równorzędne (art. 9 ust. 5). Należy rozważyć czy nie jest celowe określenie w uchwale także warunków udzielania zwolnień kandydata na biegłego rewidenta, który posiada uprawnienia inspektora kontroli skarbowej, z egzaminu z prawa podatkowego. W przypadku odpowiedzi twierdzącej należałoby uzupełnić odesłanie w art. 9 w ust. 9 w pkt 5.

Propozycja poprawki:

- w art. 9 w ust. 9 w pkt 5 po wyrazach "w ust. 5" dodaje się wyrazy "i 6".

7. Należy zwrócić uwagę na szereg przepisów pojawiających się w opiniowanej ustawie, w których użyto sformułowań nieostrych – "powiązany w inny sposób" (art. 10 ust. 2 pkt 5,

art. 53 ust. 3 pkt 6, art. 74 ust. 8). Zastrzeżenia jakie można odnieść do tego rodzaju sformułowań dotyczą ich nadmiernie ocennego charakteru.

8. W art. 26 w ust. 8 konieczna jest zmiana redakcyjna.

Propozycja poprawki:

- w art. 26 w ust. 8 wyrazy "o którym" zastępuje się wyrazami "o której".

9. W art. 28 w ust. 1 należy dokonać korekty językowej.

Propozycja poprawki:

- w art. 28 ust. 1 otrzymuje brzmienie:

"1. Organy Krajowej Izby Biegłych Rewidentów są obowiązane doręczać Komisji Nadzoru Audytowego uchwały, w terminie 14 dni od dnia ich podjęcia."

10. W art. 31 w ust. 5 jako wymiar dyscyplinarnej kary pieniężnej przyjmuje się wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę. Należy podnieść, że prawidłowe byłoby odesłanie w tym przepisie do ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę. Przytoczona ustawa stanowi podstawę ustalania i ogłaszania minimalnego wynagrodzenia za pracę, natomiast obwieszczenie Prezesa Rady Ministrów w "Monitorze Polskim" jest formą publikacji wysokości tego wynagrodzenia.

Podobne zastrzeżenia budzi przepis art. 71 ust. 1.

Propozycje poprawek:

- w art. 31 w ust. 5 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

"Karę pieniężną wymierza się do 2-krotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę, które jest ogłaszane na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. Nr 200, poz. 1679 z późn. zm.)."

- w art. 71 w ust. 1 zdanie drugie otrzymuje brzmienie:

"Wynagrodzenie nie może przekroczyć wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę, które jest ogłaszane na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. Nr 200, poz. 1679 z późn. zm.)."

11. W art. 50 konieczne jest uzupełnienie przepisu zawartego w ust. 2.

Propozycja poprawki:

- w art. 50 w ust. 2 po wyrazie "umowy" dodaje się wyraz "ubezpieczenia".

12. W art. 61 w ust. 2 i 5 posłużono się terminem "istotna jednostka wchodząca w skład grupy kapitałowej". W związku z tym, że na gruncie opiniowanej ustawy pojęcie to nie zostało wyjaśnione, powstaje wątpliwość czy będzie ono rozumiane prawidłowo i w sposób jednolity.

13. W art. 86 w ust. 2 w pkt 6 nie jest konieczne przytaczanie tytułu ustawy o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych. Wystarczające i prawidłowe będzie odesłanie do słowniczka pojęć ustawowych.

Propozycja poprawki:

- w art. 86 w ust. 2 pkt 6 otrzymuje brzmienie:

"6) spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, o których mowa w art. 2 pkt 4 lit. c."

14. 14-dniowe *vacatio legis*, zawarte w art. 122, jest zgodne z art. 4 ust. 1 ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych oraz niektórych innych aktów prawnych, w myśl którego akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzą w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia. Należy jednak zwrócić uwagę, że przytoczony przepis dopuszcza możliwość określenia w danym akcie normatywnym terminu dłuższego. Zważywszy na tematykę oraz rozległy zakres opiniowanej ustawy dłuższe *vacatio legis* byłoby uzasadnione.

Agata Karwowska-Sokołowska

Główny legislator