



**SENAT  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ  
X KADENCJA**

Warszawa, dnia 11 stycznia 2023 r.

**Druk nr 894**

**Pan  
Tomasz GRODZKI  
MARSZAŁEK SENATU  
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Na podstawie art. 76 ust. 1 Regulaminu Senatu, my niżej podpisani senatorowie wnosimy o podjęcie postępowania w sprawie inicjatywy ustawodawczej dotyczącej projektu ustawy

**o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym.**

Do reprezentowania nas w dalszych pracach nad tym projektem ustawy upoważniamy pana senatora Wadima Tyszkiewicza.

W załączeniu przekazujemy projekt ustawy wraz z uzasadnieniem.

- |                         |                                  |
|-------------------------|----------------------------------|
| (-) Ryszard Bober       | (-) Agnieszka Kołacz-Leszczyńska |
| (-) Marek Borowski      | (-) Krzysztof Kwiatkowski        |
| (-) Jacek Bury          | (-) Jan Filip Libicki            |
| (-) Leszek Czarnobaj    | (-) Ewa Matecka                  |
| (-) Zygmunt Frankiewicz | (-) Janusz Pęcherz               |
| (-) Stanisław Gawłowski | (-) Aleksander Pociąg            |
| (-) Janusz Gromek       | (-) Wadim Tyszkiewicz            |
| (-) Magdalena Kochan    |                                  |

## U S T A W A

z dnia

### **o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym**

**Art. 1.** W ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2022 r. poz. 1302 i 2640) wprowadza się następujące zmiany:

- 1) w art. 73 dotychczasową treść oznacza się jako ust. 1 i dodaje się ust. 2 w brzmieniu:

„2. Świadczenie usług atestacyjnych lub usług pokrewnych na rzecz badanej jednostki nie może być łączone z wykonywaniem doradztwa podatkowego na rzecz albo na zlecenie takiej jednostki.”;
- 2) w art. 89:
  - a) w ust. 1 w pkt 3 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 4 w brzmieniu:

„4) sprawuje kontrolę nad warunkami przeprowadzania ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego.”;
  - b) w ust. 2 w pkt 3 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 4 i 5 w brzmieniu:

„4) przeprowadzania kontroli sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego;

5) żądania zmiany firmy audytorskiej, świadczącej usługi atestacyjne lub usługi pokrewne na rzecz jednostki zainteresowania publicznego.”
- 3) w art. 182 w ust. 1 po pkt 5 dodaje się pkt 5a w brzmieniu:

„5a) narusza zakaz wynikający z art. 73 ust. 2;”;
- 4) w art. 192 w ust. 1 po pkt 4 dodaje się pkt 4a w brzmieniu:

„4a) nie dokonają zmiany firmy audytorskiej na żądanie, o którym mowa w art. 89 ust. 2 pkt 5;”.

**Art. 2.** Ustawa wchodzi w życie po upływie 3 miesięcy od dnia ogłoszenia.

## Uzasadnienie

Projekt ustawy opracowano w związku z realizacją rekomendacji Senackiego Zespołu do spraw Spółki GetBack S.A. i uchwałą Senatu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 czerwca 2022 r. w sprawie ustaleń poczynionych przez Senacki Zespół do spraw Spółki GetBack S.A.

W trakcie prac Senackiego Zespołu do spraw Spółki GetBack S.A. zidentyfikowano liczne mankamenty obowiązującego prawa w zakresie bezpieczeństwa rynku finansowego oraz integralności nadzoru finansowego. Z uwagi na skalę problemu, który dotknął podmioty poszkodowane na skutek działalności przedsiębiorców uczestniczących w emitowaniu i oferowaniu obligacji korporacyjnych inwestorom nieprofesjonalnym, niezbędne jest przygotowanie kompleksowego pakietu propozycji legislacyjnych, które ograniczą ryzyko zaistnienia w przyszłości podobnych nieuczciwych praktyk rynkowych.

Jedną ze zmian mających zwiększyć transparentność działania podmiotów rynku finansowego jest oddzielenie wykonywania czynności rewizji finansowej i usług doradztwa podatkowego (art. 1 pkt 1 projektu). W rozumieniu art. 2 pkt 7 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2022 r. poz. 1302 i 2640, zwana dalej „ustawą o biegłych rewidentach”) przez „czynności rewizji finansowej” należy rozumieć usługi atestacyjne obejmujące badania, a także przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi atestacyjne określone przepisami prawa, zastrzeżone dla biegłego rewidenta. Z kolei przez „usługi atestacyjne” rozumie się usługi mające na celu uwiarygodnienie w wysokim lub umiarkowanym stopniu zagadnień obejmujących w szczególności informacje finansowe i niefinansowe, systemy, procesy, a także aspekty zachowań lub postaw określonych podmiotów, w oparciu o dowody uzyskane w trakcie przeprowadzenia odpowiednich procedur, stanowiące podstawę wydawanej, zgodnie z przyjętymi kryteriami, oceny zagadnień będących przedmiotem tych usług, zamieszczonej w sprawozdaniu z wykonanej usługi (art. 2 pkt 5 ustawy o biegłych rewidentach).

Przedmiotem działalności firmy audytorskiej jest wykonywanie czynności rewizji finansowej. Firmą audytorską jest jednostka, w której badania sprawozdań finansowych przeprowadzają biegli rewidenci, wpisana na listę 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.

Firmy audytorskie dokonują badań ustawowych albo dobrowolnych rocznych sprawozdań finansowych. Badanie ustawowe to badania o charakterze obligatoryjnym. Obowiązek badania sprawozdania finansowego wynika z art. 64 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2021 r. poz. 217, 2105 i 2106), zwanej dalej „ustawą o rachunkowości”, przepisów innych ustaw lub przepisów prawa Unii Europejskiej. Na podstawie art. 64 ustawy o rachunkowości badaniu podlegają roczne skonsolidowane sprawozdania finansowe grup kapitałowych oraz roczne sprawozdania finansowe – kontynuujących działalność:

- 1) banków krajowych, oddziałów instytucji kredytowych, oddziałów banków zagranicznych, zakładów ubezpieczeń, zakładów reasekuracji, głównych oddziałów i oddziałów zakładów ubezpieczeń, głównych oddziałów i oddziałów zakładów reasekuracji oraz oddziałów zagranicznych firm inwestycyjnych;

- 2) spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych;
- 3) jednostek działających na podstawie przepisów o obrocie papierami wartościowymi, przepisów o świadczeniu usług finansowania społecznościowego dla przedsięwzięć gospodarczych oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi oraz jednostek, o których mowa w art. 2 ust. 2b ustawy o rachunkowości (alternatywnych spółek inwestycyjnych w rozumieniu przepisów o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi tym uprawnionych do posługiwania się nazwą „EuVECA” albo „EuSEF”);
- 4) jednostek działających na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
- 5) krajowych instytucji płatniczych i instytucji pieniądza elektronicznego;
- 6) spółek akcyjnych, z wyjątkiem spółek będących na dzień bilansowy w organizacji;
- 7) pozostałych jednostek, które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniły co najmniej dwa z następujących warunków:
  - a) średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób,
  - b) suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2 500 000 euro,
  - c) przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5 000 000 euro.

W przypadku firm audytorskich wymienionych w art. 46 pkt 1-4 ustawy o biegłych rewidentach przedmiotem ich działalności (obok wykonywania czynności rewizji finansowej) może być również **doradztwo podatkowe**.

Oddzielenie wykonywania czynności rewizji finansowej od usług doradztwa podatkowego ma służyć – w ocenie projektodawcy – ochronie interesu publicznego oraz zapewnieniu transparentności i zaufania do podmiotów rynku finansowego.

Należy przy tym pamiętać, że biegły rewident przeprowadzając badanie oraz wykonując usługę atestacyjną inną niż badanie lub usługę pokrewną jest obowiązany działać w interesie publicznym. Zawód biegłego rewidenta jest zawodem zaufania publicznego. Jak wskazuje się w literaturze, „podstawowy dylemat z ustrojowym usytuowaniem biegłego rewidenta dotyczy

(...) tego, że z jednej strony biegły ma wykonywać zadania w szeroko rozumianym interesie publicznym, z drugiej natomiast zasady wynagradzania za badanie wynikają w przeważającej mierze, o ile nie prawie wyłącznie, z reguł rynkowych. Taka sytuacja prowadzi nieuchronnie do dość wyraźnego dylematu, który, stworzony przez ustawodawcę, powoduje, że biegły popada w zależność ekonomiczną od badanej jednostki, będąc jednocześnie zobowiązanym do bezwzględnej ochrony interesu publicznego”.<sup>1)</sup>

Łączenie czynności rewizji finansowej z usługami doradztwa podatkowego może prowadzić do ograniczenia realizacji jednej z podstawowych funkcji rachunkowości, tj. funkcji atestacyjnej. Funkcja ta służy poświadczeniu wartości badanego podmiotu i odwzorowania przez rachunkowość rzeczywistości gospodarczej tego podmiotu. Jest to swoisty atest wiarygodności udzielany przez niezależnych biegłych rewidentów po przeprowadzeniu badania sprawozdań finansowych. Łączenie czynności rewizji finansowej z usługami doradztwa podatkowego w odniesieniu do, na rzecz albo na zlecenie tego samego podmiotu może negatywnie wpływać na wiarygodność określenia wyniku badania sprawozdania finansowego. Oddzielenie czynności rewizji finansowej od usług doradztwa podatkowego wykonywanych wobec badanego podmiotu zmierza do zredukowania zagrożenia polegającego na nieobiektywnym badaniu sprawozdań finansowych.

W przypadku naruszenia zakazu wynikającego z dodawanego art. 73 ust. 2 firma audytorska będzie podlegała karze administracyjnej (art. 1 pkt 3 projektu).

W celu zapewnienia bezpieczeństwa rynku finansowego oraz integralności nadzoru finansowego należy także rozszerzyć uprawnienia Komisji Nadzoru Finansowego w zakresie nadzoru nad działalnością firm audytorskich, świadczących usługi atestacyjne na rzecz jednostek zainteresowania publicznego.<sup>2)</sup>

---

<sup>1)</sup> Zob. M. Ślebzak, Komentarz do art. 69 ustawy o biegłych rewidentach [w:] Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Komentarz, red. K. Ślebzak, M. Ślebzak, Warszawa 2018.

<sup>2)</sup> Zgodnie z art. 2 pkt 9 ustawy o biegłych rewidentach przez „jednostki zainteresowania publicznego” należy rozumieć jednostki interesu publicznego, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającym decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77 oraz Dz. Urz. UE L 170 z 11.06.2014, str. 66), zwanym dalej "rozporządzeniem nr 537/2014", obejmujące:

- 1) emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym państwa Unii Europejskiej, mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, których sprawozdania finansowe objęte są obowiązkiem badania ustawowego;
- 2) banki krajowe, oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe;

W projekcie przewiduje się przyznanie Komisji Nadzoru Finansowego dodatkowych kompetencji związanych z audytem. Komisji uzyska uprawnienia do:

- 1) kontroli procesu audytu w jednostkach zainteresowania publicznego (w przypadku podejrzenia manipulacji bilansowej) – art. 1 pkt 2 lit. a projektu;
- 2) kontroli sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego – art. 1 pkt 2 lit. b projektu;
- 3) żądania zmiany firmy audytorskiej, świadczącej usługi atestacyjne lub usługi pokrewne na rzecz jednostki zainteresowania publicznego – art. 1 pkt 2 lit. b projektu.

W przypadku niedokonania zmiany firmy audytorskiej na żądanie, o którym mowa w dodawanym art. 89 ust. 2 pkt 5, jednostka zainteresowania publicznego, członek jej zarządu lub innego organu zarządzającego lub rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego, lub komitetu audytu oraz podmioty z nimi powiązane oraz powiązane strony trzecie, o których mowa w art. 23 ust. 3 akapit drugi lit. c rozporządzenia nr 537/2014, będą podlegali karze administracyjnej (art. 1 pkt 4 projektu).

Proponując powyższe zmiany wzorowano się na między innymi na rozwiązaniach przewidzianych w niemieckiej ustawie o wzmocnieniu integralności rynku finansowego z dnia 3 czerwca 2021 r. (Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität).<sup>3)</sup>

- 
- 3) zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji oraz główne oddziały i oddziały zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji w rozumieniu ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej;
  - 4) instytucje pieniądza elektronicznego i krajowe instytucje płatnicze w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych, spełniające kryteria dużej jednostki;
  - 5) otwarte fundusze emerytalne, dobrowolne fundusze emerytalne oraz powszechne towarzystwa emerytalne w rozumieniu ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych;
  - 6) fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz publiczne fundusze inwestycyjne zamknięte w rozumieniu ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi;
  - 7) towarzystwa w rozumieniu ustawy wymienionej w pkt 6, które na koniec danego roku obrotowego oraz na koniec roku obrotowego poprzedzającego dany rok obrotowy zarządzały aktywami o wartości nie mniejszej niż 10 000 000 000 zł oraz które zarządzały funduszami posiadającymi łącznie nie mniej niż 30 000 rejestrów otwartych dla uczestników;
  - 8) podmioty prowadzące działalność maklerską, które na koniec danego roku obrotowego oraz na koniec roku obrotowego poprzedzającego dany rok obrotowy posiadały na rachunkach klientów aktywa o wartości nie mniejszej niż 10 000 000 000 zł lub zarządzały aktywami o wartości nie mniejszej niż 10 000 000 000 zł i jednocześnie posiadały minimum 10 000 klientów, z wyłączeniem podmiotów prowadzących działalność wyłącznie w zakresie przyjmowania i przekazywania zleceń nabycia lub zbycia instrumentów finansowych lub w zakresie doradztwa inwestycyjnego w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi;
  - 9) spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe w rozumieniu ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych, spełniające kryteria dużej jednostki.

<sup>3)</sup> Zob. w: Bundesgesetzblatt Jahrgang 2021 Teil I Nr. 30:

Mając na względzie art. 2 Konstytucji i wynikającą z zasady demokratycznego państwa prawnego zasadę odpowiedniej *vacatio legis*, proponuje się żeby ustawa weszła w życie po upływie 3 miesięcy od dnia ogłoszenia. Przyjęty w art. 3 projektu okres dostosowawczy jest – zdaniem projektodawcy – wystarczający dla adresatów (firm audytorskich, badanych jednostek oraz Komisji Nadzoru Finansowego) do tego, aby przygotowali się oni merytorycznie i organizacyjnie do wdrożenia oraz zastosowania nowych regulacji, a w szczególności do tego, aby firmy audytorskie i ich klienci zmienili wiążące ich umowy.

Oczekiwane skutki społeczne, gospodarcze i finansowe projektowanej ustawy zostaną przedstawione w ocenie skutków regulacji.

Projektowana ustawa zostanie poddana konsultacjom, a przedstawione w ich ramach opinie i uwagi zostaną zamieszczone na senackiej stronie internetowej. Wyniki tych konsultacji zostaną przedstawione w ocenie skutków regulacji.

Projektowana ustawa jest zgodna z prawem Unii Europejskiej.

---

[https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger\\_BGBI&start=//%5B@attr\\_id=%27bgbl121s1534.pdf%27%5D#\\_\\_bgbl\\_\\_%2F%2F\\*%5B%40attr\\_id%3D%27bgbl121s1534.pdf%27%5D\\_\\_1672921385661](https://www.bgbl.de/xaver/bgbl/start.xav?startbk=Bundesanzeiger_BGBI&start=//%5B@attr_id=%27bgbl121s1534.pdf%27%5D#__bgbl__%2F%2F*%5B%40attr_id%3D%27bgbl121s1534.pdf%27%5D__1672921385661)

.....

T ł o c z o n o   z   p o l e c e n i a   M a r s z a ł k a   S e n a t u

.....