

DPP-DPPZRP.0211.2.2023.BB

Warszawa, 15 lutego 2023 r.

**Pan  
Krzysztof Kwiatkowski  
Przewodniczący  
Komisji Ustawodawczej  
Senatu Rzeczypospolitej Polskiej**

*Szanowny Panie Przewodniczący,*

w odpowiedzi na pismo, znak: BPS.DKS.KU.0401.1.2023, z dnia 30 stycznia 2023 r. zawierające prośbę o opinię dotyczącą senackiego projektu ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (druk senacki nr 894), przedstawiam poniższe stanowisko.

Co do zasady projektowaną regulację należy zaopiniować negatywnie z niżej wskazanych powodów.

**1. Dodanie ust. 2 do art. 73 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022 r. poz. 1302, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą”.**

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, że w porządku prawnym już istnieją przepisy regulujące problematykę której dotyczy proponowana zmiana w odniesieniu do jednostek zainteresowania publicznego, dalej zwanych „JZP” zdefiniowanych w art. 2 pkt 9 ustawy. Artykuł 5 rozporządzenia 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, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz.U.U.E.L.2014.158.77 z 27.05.2014, str. 77, z późn zm.), dalej zwanego „Rozporządzeniem”, przewiduje już zakaz świadczenia przez audytorów badających sprawozdania finansowe danej JZP usług zabronionych, niebędących badaniem sprawozdań finansowych, w tym usług podatkowych (art. 5 ust. 1 akapit drugi lit. a Rozporządzenia). Dodatkowo ustawa w art. 136 ust. 2 określa listę usług dozwolonych, tj. takich których nie uznaje się za usługi zabronione w rozumieniu Rozporządzenia. Jednak i w tym przypadku,

zgodnie z art. 136 ust. 3 ustawy, ich świadczenie jest możliwe jedynie w zakresie niezwiązanym z polityką podatkową badanej jednostki.

Nie jest jasne czy projektowana regulacja miałaby objąć wszystkie jednostki czy tylko podmioty będące JZP. Zatem aby ograniczyć możliwość rozbieżnych interpretacji projektowana regulacja powinna określić wzajemny stosunek przewidywanego art. 73 ust. 2 ustawy i obecnie obowiązującego art. 136 ustawy.

Co do zasady wykonywanie czynności atestacyjnych lub pokrewnych na rzecz danej jednostki powinno wykluczać doradztwo podatkowe. W sytuacji wykonywania czynności atestacyjnych potwierdzających poziom wyniku finansowego podmiotu, który nie jest zobowiązany do półrocznego przeglądu sprawozdania finansowego powinno wyłączać możliwość wykonywania na rzecz tego samego podmiotu czynności doradztwa podatkowego.

Zgadając się z koniecznością kontynuowania procesu podwyższania jakości nadzoru nad tymi jednostkami w celu podnoszenia jakości sprawozdawczości finansowej i dbałości o niezależność biegłych rewidentów oraz firm audytorskich od jednostek badanych, uznając przy tym rolę nadzoru publicznego ponoszącego ostateczną odpowiedzialność za skuteczność realizowanego nadzoru, należy zauważyć że właściwymi do oceny skutków takich regulacji dla środowiska audytorskiego będą PIBR oraz PANA.

## **2. Dodanie do art. 89 ust. 1 ustawy pkt 4.**

W ocenie UKNF propozycja jest niezasadna. Kontrolą przeprowadzanych badań sprawozdań finansowych oraz usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe oraz usług pokrewnych zajmuje się wyznaczony zgodnie z art. 32 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 i 83/349/EWG oraz uchylającej dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz. Urz. UE L 157 z 09.06.2006, str. 87, z późn. zm.) oraz art. 20 Rozporządzenia, właściwy organ, tj. PANA. Dodatkowo art. 20 ust. 3 Rozporządzenia wyraźnie wskazuje, że przypadku wyznaczenia większej liczby właściwych organów odpowiedzialnych za wykonywanie zadań przewidzianych Rozporządzeniem organy te muszą być zorganizowane w sposób zapewniający wyraźny podział zadań.

W ocenie UKNF powyższa propozycja zmiany przepisów nie zapewniłaby takiego podziału. Należy zauważyć, że KNF współpracuje z PANA w zakresie realizacji zadań dotyczących

nadzoru publicznego (art. 95 ust. 4a ustawy oraz art. 17b ustawy z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym). W ramach tej współpracy KNF przekazuje do PANA informacje dotyczące zidentyfikowanych możliwych zaniechań lub nieprawidłowości w działalności firm audytorskich dokonujących badania sprawozdań finansowych podmiotów objętych nadzorem KNF, a także informacje mogące mieć znaczenie z punktu widzenia przeprowadzanych przez PANA kontroli w tych firmach audytorskich.

Ponadto należy wskazać, że zarówno w treści proponowanej zmiany do ustawy jak i w uzasadnieniu nie ma informacji precyzującej strony/stronę odpowiedzialne/odpowiedzialną za ustalenie warunków przeprowadzania ustawowych badań sprawozdań finansowych JZP. Doprecyzowania wymaga również pojęcie warunków przeprowadzania ustawowych badań sprawozdań finansowych JZP, bowiem niejasne jest, czy zakresem kontroli mają być objęte „szczególne warunki przeprowadzania badań ustawowych w jednostkach zainteresowania publicznego”, o których mowa w rozdziale 8 ustawy stworzone przez JZP i działające w niej organy (w tym Komitet Audytu), czy również warunki jakie kreuje sama firma audytorska?

Warto podkreślić, że w myśl art. 192 ust. 1 ustawy JZP, 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, podlegają karze administracyjnej za naruszenie przepisów ustawy lub Rozporządzenia nakładanej przez KNF w zakresie niewypełnienia obowiązków dot. warunków badania ustawowego sprawozdania finansowego JZP określonych w rozdziale 8 ustawy.

Jeśli oczekiwaniem projektodawców byłoby, że kontrolą objęta zostanie zarówno odpowiedzialność JZP, jak i firmy audytorskiej, to następuje nałożenie kompetencji KNF i PANA. Zgodnie z art. 90 ust. 1 pkt 3 ustawy do przeprowadzania kontroli w firmie audytorskiej w zakresie dotyczącym badań ustawowych oraz w zakresie dotyczącym usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu w celu zweryfikowania poprawności wykonania tych usług upoważniona jest PANA.

Przepisy wraz z uzasadnieniem powinny zostać doprecyzowane tak, aby identyfikowały zakres podmiotów odpowiedzialnych za ustalenie warunków przeprowadzania ustawowych badań JZP żeby uniknąć kolizji kompetencji PANA względem firm audytorskich oraz biegłych rewidentów i KNF w stosunku do JZP i jej organów (w tym Komitetów Audytu).

Ponadto wskazuję, że UKNF nie posiada zbudowanych niezbędnych kompetencji oraz zasobów w zakresie nadzoru nad działalnością firm audytorskich w zakresie kontroli procesu audytu. W szczególności kontrola nad warunkami przeprowadzenia ustawowych badań jednostek zainteresowania publicznego wymagałaby zatrudnienia licznego grona doświadczonych specjalistów w zakresie rewizji finansowej, których kompetencje i znajomość uregulowań prawnych i najlepszych praktyk rynkowych w zakresie badania sprawozdań finansowych pozwoliłaby na osiągnięcie celów określonych w uzasadnieniu dołączonym do projektu.

W tym zakresie organem właściwym merytorycznie byłaby PANA działająca na podstawie ustawy, jako organ właściwy do nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami (art. 88 ustawy). Kompetencje PANA dotyczące nadzoru publicznego nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta oraz działalnością firm audytorskich (art. 88 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy) wskazują na posiadane przez ten organ doświadczenia i wiedzy w zakresie właściwej oceny czynności biegłych rewidentów i firm audytorskich w ramach badania sprawozdań jednostek zainteresowania publicznego.

### **3. Dodanie do art. 89 ust. 2 ustawy pkt 4 i 5.**

Pkt 4 – propozycja niezasadna. Nie doprecyzowano co należy rozumieć pod pojęciem „przeprowadzania kontroli sprawozdań finansowych”. Również uzasadnienie do propozycji nowelizacji nie precyzuje charakteru tego działania. Wskazana ustawa nie jest właściwym aktem prawnym do regulowania kwestii nadzoru nad sprawozdawczością finansową JZP. Obszary te są uregulowane w ustawach sektorowych dotyczących poszczególnych rodzajów JZP nadzorowanych przez KNF. Przykładowo nadzór nad sprawozdawczością finansową JZP będących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, jest uregulowany w ustawie o ofercie publicznej. Sprawozdania finansowe ww. jednostek stanowią część publikowanych informacji okresowych, o których mowa w art. 56 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (Dz. U. z 2022 r., poz. 2554). KNF w ramach prowadzonego nadzoru dokonuje analizy sprawozdań finansowych pod względem zgodności z właściwymi przepisami oraz podejmuje odpowiednie, przewidziane prawem, środki nadzorcze, określone w szczególności w art. 68 i 96 tej ustawy.

Pkt 5 – propozycja jest zbyt ogólna, aby można było się do niej odnieść w sposób merytoryczny. Propozycja nie wskazuje przesłanek, na podstawie których można byłoby skierować takie

żądanie. Przesłanki powinny być ściśle określone, tj. w taki sposób, aby nie rodziły wątpliwości interpretacyjnych dla adresatów przepisu.

Jednakże kierunkowo proponowana zmiana jest zmianą, która wzmacnia nadzór. Zaproponowane narzędzie nadzorcze było już wykorzystywane w praktyce nadzorczej sektora ubezpieczeniowego w przypadku stwierdzenia, że wybrana przez JZP firma audytorska nie spełnia kryteriów stawianych w wymaganiach ofertowych. Przedstawiony kierunek zmian jest również spójny z postulatami przekazywanymi już do Ministerstwa Finansów i dotyczącymi możliwości zawarcia umowy o badanie na okres krótszy niż dwa lata (rozważana zmiana art. 66 ust. 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r., poz. 120)). W przypadku wprowadzenia zmiany w art. 89 ust. 2 pkt 5 ustawy uzasadniona byłaby też zmiana proponowana w art. 192 ust. 1 pkt 4a ustawy (kara administracyjna za brak zmiany na żądanie KNF firmy audytorskiej).

#### **4. Dodanie w art. 182 ust. 1 ustawy pkt 5a.**

Brzmienie tego przepisu powinno być skorelowane z zakresem zmian dokonywanym w art. 73 ustawy. Powinien zostać zredagowany po ustaleniu zakresu przedmiotowego i podmiotowego projektowanego art. 73 ust. 2 ustawy –vide uwagi do art. 73 ust 2 ustawy. W tym miejscu należy jedynie zauważyć że art. 182 ust. 1 pkt 4 obecnie obowiązującej ustawy przewiduje już karę administracyjną za naruszenie przepisów w zakresie świadczenia usług zabronionych w rozumieniu art. 5 Rozporządzenia oraz art. 136 ustawy lub naruszenia warunków ich świadczenia. Przepis ten obejmuje możliwość nałożenia przez PANA sankcji na firmę audytorską świadczącą usługi związane z polityką podatkową badanej jednostki (które są zakazane ww. przepisami).

#### **5. Dodanie w art. 192 ust. 1 ustawy pkt 4a.**

Brzmienie tego przepisu powinno być skorelowane z projektowanym art. 89 ust. 2 pkt 5 ustawy, dlatego też w tym kontekście należy odesłać do uwag do tej propozycji zawartych w pkt 3 niniejszego pisma.

*Z poważaniem,*  
**Jacek Jastrzębski**  
Przewodniczący  
Komisji Nadzoru Finansowego  
*/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/*