



PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
MARIAN BANAŚ

KANCELARIA SENATU



03980200743467
RPW/3700/2023 P zał.
2023-02-20 rej. Borczon Szymon

KPK-KPP.023.1.2023

Warszawa, 14 lutego 2023 r.

Pan
Krzysztof Kwiatkowski
Przewodniczący
Komisji Ustawodawczej
Senat RP

W nawiązaniu do pisma w sprawie inicjatywy ustawodawczej dotyczącej zmiany ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (druk senacki nr 894; BPS.DKS.KU.0401.1.2023), przedstawiam następującą opinię Najwyższej Izby Kontroli.

Proponowane w projekcie ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym rozwiązania stanowią, w ocenie Najwyższej Izby Kontroli, istotny krok w kierunku zwiększenia nadzoru nad badaniami sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego, co powinno przyczynić się do poprawy jakości informacji wynikających z tych sprawozdań.

Oceniając pozytywnie kierunek proponowanych zmian, należałoby zwrócić jednak uwagę na następujące kwestie:

I. W odniesieniu do zmiany proponowanej w art. 1 pkt 1 projektu:

1. Dotychczasowa treść art. 73 zmienianej ustawy (po proponowanej zmianie art. 73 ust. 1) odnosi się wyłącznie do świadczenia usług innych niż badanie, podczas gdy proponowany art. 73 ust. 2 odnosi się również do usług badania sprawozdań finansowych.

2. Nie jest jasne, czy intencją wnioskodawców był zakaz świadczenia usług atestacyjnych lub usług pokrewnych w każdym przypadku, gdy firma audytorska świadczy usługi doradztwa podatkowego dla danego klienta, czy tylko w przypadku, gdy firma audytorska świadczy jednocześnie usługi doradztwa podatkowego i badania sprawozdania finansowego dla klienta. Za pierwszą interpretacją przemawia fakt, że badanie sprawozdania jest usługą atestacyjną (por. art. 2 pkt 5 i 7 zmienianej ustawy¹), gdyż w przeciwnym przypadku wykonywanie usługi badania

¹ Art. 2 Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o: (...)

5) usługach atestacyjnych - należy przez to rozumieć 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; (...)

(czyli usługi atestacyjnej) oraz doradztwa podatkowego dla tego samego klienta skutkowałoby zakazem wykonywania usług atestacyjnych (w tym badania sprawozdania finansowego) dla klienta. Za drugą interpretacją natomiast przemawia użycie sformułowania „badanej jednostki”.

3. Usługi pokrewne obejmują usługi polegające na przeprowadzeniu uzgodnionych procedur oraz usługi kompilacji informacji finansowych (art. 2 pkt 6 zmienianej ustawy²), co oznacza, że wykonywanie usług doradztwa podatkowego przez firmę audytorską będzie wiązać się z zakazem świadczenia na rzecz tego samego klienta takich usług jak:

- sporządzenie zestawień („sporządzenia i prezentacji historycznych informacji finansowych bez uzyskania jakiegokolwiek zapewnienia dotyczącego tych informacji” a także odpowiednio „informacji finansowych innych niż historyczne informacje finansowe oraz do usług kompilacji informacji niefinansowych” w myśl *Krajowego Standardu Usług Pokrewnych 4410 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Pokrewnych 4410 (Zmienionego) Usługi Kompilacji*)
- weryfikacja w zakresie takich zagadnień jak kwalifikowalność wydatków w ramach programu finansowania, przychody dla ustalenia tantiem, czynszu lub opłat franczyzowych opartych na procencie przychodów, liczba pasażerów zgłaszanych do organu lotnictwa cywilnego, obserwowanie zniszczenia podrobionych lub wadliwych dóbr zgłaszanych do organu regulacyjnego, procesów generowania danych dla losowań loterii zgłaszanych do organu regulacyjnego czy ilości emisji gazów cieplarnianych zgłaszanej do organu regulacyjnego (przykłady wymienione w par. A2 *Krajowego Standardu Usług Pokrewnych 4400 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Pokrewnych 4400 (Zmienionego) Usługi Wykonania Uzgodnionych Procedur*).

Takich ograniczeń nie nałożono na inne podmioty wykonujące usługi doradztwa podatkowego.

4. W uzasadnieniu proponowanej ustawy wskazano, że proponowany art. 73 ust. 2 zmienianej ustawy będzie służyć *ochronie interesu publicznego oraz zapewnieniu transparentności i zaufania do podmiotów rynku finansowego*, nie wyjaśniono jednak szczegółowo, w jaki sposób zakaz ten przyczyni się do osiągnięcia tak zdefiniowanego celu. Z zamieszczonego uzasadnienia wynika, że prawdopodobnie celem projektowanego przepisu było uniknięcie okoliczności, gdy biegły rewident w procesie badania sprawozdania finansowego ocenia efekty usług świadczonych przez siebie lub firmę audytorską, w której jest zatrudniony. W szczególności nie wskazano, dlaczego przewiduje się zakaz świadczenia usług atestacyjnych lub pokrewnych w każdym przypadku świadczenia usług doradztwa podatkowego dla tego samego klienta; należy przy tym zauważyć, że w dokumencie *Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)*, stanowiącym zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów³ wskazano okoliczności, w których świadczenie usług podatkowych dla klienta badania sprawozdania finansowego nie musi prowadzić do ograniczenia niezależności biegłego rewidenta. Ponadto, w uzasadnieniu proponowanego przepisu nie wyjaśniono, dlaczego zakaz ma obejmować wyłącznie łączenie usług atestacyjnych i pokrewnych z doradztwem podatkowym, a nie z innymi usługami, jakie może świadczyć firma audytorska, wymienionymi w art. 47 zmienianej ustawy, to jest między innymi:

- usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych,
- prowadzenie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego,
- wykonywanie ekspertyz lub sporządzanie opinii ekonomiczno-finansowych,
- świadczenie usług doradztwa lub zarządzania, wymagających posiadania wiedzy z zakresu rachunkowości, rewizji finansowej, prawa podatkowego oraz organizacji i funkcjonowania przedsiębiorstw,

7) *czynnościach rewizji finansowej - należy przez to rozumieć usługi atestacyjne obejmujące badania, a także przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi atestacyjne określone przepisami prawa, zastrzeżone dla biegłego rewidenta.*

² Art. 2 Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o: (...)

6) *usługach pokrewnych - należy przez to rozumieć usługi polegające na przeprowadzeniu uzgodnionych procedur, wykonywanych w oparciu o uzgodniony cel, zakres prac i sposób ich wykonania, których opis i wynik są przedstawione w raporcie z wykonania usługi, lub usługi kompilacji informacji finansowych, których celem jest wykorzystanie wiedzy z zakresu rachunkowości do zebrania, sklasyfikowania i podsumowania informacji finansowych.*

³ Zgodnie z uchwałą nr 3431/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów.

- świadczenie usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów.

W ustawie o biegłych rewidentach wyłączono jedynie możliwość badania sprawozdania finansowego (a ściślej uczestniczenia w określaniu wyniku badania badanej jednostki ani wpływania w inny sposób *na ten wynik*, art. 69 ust. 9 zmienianej ustawy) między innymi w sytuacji, gdy firma audytorska, biegły rewident lub członkowie zespołu wykonującego badanie uczestniczyli w prowadzeniu ksiąg rachunkowych lub sporządzaniu dokumentacji księgowej lub sprawozdań finansowych badanej jednostki w roku obrotowym poprzedzającym okres objęty badaniem, w okresie objętym badanym sprawozdaniem lub okresie przeprowadzania badania. Tymczasem zauważyć należy, że świadczenie usług atestacyjnych (innych niż badanie sprawozdania finansowego) lub usług pokrewnych na rzecz klienta, któremu firma audytorska świadczy usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, w większości sytuacji prowadzi do ograniczenia niezależności biegłego rewidenta poprzez wystąpienie autokontroli (braku rzetelnej oceny świadczonych przez siebie lub pracodawcę usług).

5. Choć nie jest to wskazane wprost w proponowanym przepisie, zakaz miałby dotyczyć doradztwa podatkowego świadczonego przez firmę audytorską, przepis nie odnosi się w żaden sposób do usług świadczonych przez podmioty powiązane z firmą audytorską lub podmioty należące do sieci, o których mowa w art. 2 pkt 14 i 15 zmienianej ustawy⁴. Zauważyć należy, że świadczenie usługi atestacyjnej obejmującej ocenę usług doradztwa podatkowego świadczonych przez podmioty powiązane lub podmioty w sieci również może prowadzić do konfliktu interesów lub autokontroli biegłego rewidenta.

6. Proponowany przepis dotyczyć będzie usług świadczonych na rzecz wszystkich jednostek, nie tylko jednostek zainteresowania publicznego, tymczasem jako cel jego wprowadzenia wskazano *zapewnienie transparentności i zaufania do podmiotów rynku finansowego*. Zauważyć zatem należy, że oddziaływanie proponowanego przepisu będzie szersze niż wynikałoby to z deklarowanego celu. W ocenie Najwyższej Izby Kontroli objęcie proponowanym przepisem (po jego doprecyzowaniu) wszystkich jednostek, nie tylko jednostek zainteresowania publicznego, jest uzasadnione.

II. Zmiana wprowadzana art. 1 pkt 2 lit. a proponowanej ustawy:

1. Nie jest jasne, w jaki sposób uprawnienie Komisji Nadzoru Finansowego jest różne od uprawnień tego organu wynikających z art. 89 zmienianej ustawy:

Art. 89 1. Komisja Nadzoru Finansowego:

1) *sprawuje nadzór publiczny nad stosowaniem przez jednostki zainteresowania publicznego przepisów tytułu III rozporządzenia nr 537/2014;*

2) *wykonuje zadania przewidziane dla właściwego organu, wskazane w art. 16 ust. 3 lit. f i art. 17 ust. 6 rozporządzenia nr 537/2014;*

3) *monitoruje przestrzeganie przepisów dotyczących powołania, składu i funkcjonowania komitetu audytu albo rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego lub kontrolnego w przypadku powierzenia im funkcji komitetu audytu.*

2. *Komisji Nadzoru Finansowego w celu realizacji zadań, o których mowa w ust. 1, przysługuje prawo:*

1) *żądania, w określonym terminie i zakresie, udzielenia informacji, wyjaśnień i przekazania dokumentów lub sporządzenia ich kopii, w tym objętych obowiązkiem zachowania tajemnicy, od osób i podmiotów wskazanych w art. 23 ust. 3 akapit drugi rozporządzenia nr 537/2014;*

2) *przeprowadzenia kontroli w siedzibie jednostki zainteresowania publicznego;*

3) *nakładania kar administracyjnych, o których mowa w art. 193 ust. 1, na osoby i podmioty za naruszenia, o których mowa w art. 192 ust. 1.*

3. *Komisja Nadzoru Finansowego publikuje na stronie internetowej:*

⁴ Art. 2 Ilekroć w niniejszej ustawie jest mowa o: (...)

14) *sieci - należy przez to rozumieć strukturę:*

a) *której celem jest współpraca i do której należy biegły rewident lub firma audytorska oraz*

b) *której celem jest podział zysków lub kosztów lub która funkcjonuje w ramach wspólnych powiązań właścicielskich, lub która posiada wspólny system kontroli lub wspólne zarządzanie, lub która posiada wspólną politykę i procedury kontroli jakości, lub która posiada wspólną strategię gospodarczą, lub która korzysta ze wspólnego oznaczenia lub znaczącej części zasobów;*

15) *podmiocie powiązanym z firmą audytorską - należy przez to rozumieć podmiot, niezależnie od jego formy prawnej, który jest bezpośrednio lub pośrednio związany z firmą audytorską poprzez wspólne powiązania właścicielskie, system kontroli lub zarządzanie.*

- 1) do końca roku kalendarzowego - informację dotyczącą planowanych działań na rok następny,
- 2) do dnia 31 maja następnego roku - roczne sprawozdanie dotyczące podjętych działań za poprzedni rok - w zakresie, o którym mowa w ust. 1.

W szczególności, w proponowanym przepisie nie sprecyzowano, czy uprawnienia kontrolne Komisji Nadzoru Finansowego mają się odnosić tylko do jednostek zainteresowania publicznego podlegających badaniu sprawozdania finansowego, czy również firm audytorskich i ewentualnie w jakim zakresie. W tym ostatnim przypadku niezbędne jest zapewnienie, że nie zostanie naruszona niezależność biegłego rewidenta.

2. U uzasadnieniu do proponowanej ustawy wskazano, że Komisja uzyska m.in. uprawnienia do:

- 1) kontroli procesu audytu w jednostkach zainteresowania publicznego (w przypadku podejrzenia manipulacji bilansowej) – art. 1 pkt 2 lit. a projektu.

Zauważyć w związku z tym należy, że pojęcia "kontrola nad warunkami przeprowadzenia ustawowych badań" i „kontrola procesu audytu” nie są tożsame. Ponadto w proponowanej treści przepisu nie ma ograniczenia uprawnienia Komisji Nadzoru Finansowego do „przypadku podejrzenia manipulacji bilansowej”.

III. Odnośnie art. 1 pkt 2 lit. b proponowanej ustawy:

1. Proponowane rozszerzenie uprawnień i kompetencji Komisji Nadzoru Finansowego niewątpliwie przyczyni się do zwiększenia możliwości oddziaływania tego organu, jednak, ze względu na daleko idące konsekwencje zastosowania proponowanych uprawnień (opisane w punktach 2 i 3), okoliczności ich stosowania powinny być ściśle ograniczone w przepisach rangi ustawowej.

2. Uprawnienie przewidywane w proponowanym art. 89 pkt 5, to jest żądanie zmiany firmy audytorskiej, może być poczytywane jako potencjalna forma ograniczenia niezależności biegłego rewidenta („musimy wydać opinię o sprawozdaniu zgodną z oczekiwaniami, w przeciwnym przypadku KNF zażąda zmiany firmy audytorskiej od wszystkich jednostek zainteresowania publicznego, które badamy”) oraz ograniczenia swobody decyzji organów jednostek zainteresowania publicznego dokonujących wyboru firmy audytorskiej („musimy wybrać firmę audytorską zgodnie z oczekiwaniami, w przeciwnym przypadku KNF zażąda zmiany firmy audytorskiej”), a także zmniejszyć zaufanie publiczne do biegłych i wydawanych przez nich opinii.

3. Uprawnienie przewidywane w proponowanym art. 89 pkt 5 może też spowodować negatywne postrzeżenie firmy audytorskiej, której zmiany zażądała Komisja Nadzoru Finansowego, przez opinię publiczną i potencjalnych klientów, a w konsekwencji upadłość tej firmy oraz ewentualne żądanie odszkodowań przez właścicieli zagranicznych (w tym właścicieli znaku firmowego) w postępowaniach arbitrażowych. Nie przewidziano przy tym żadnej formy odwołania od takiej decyzji dla firmy audytorskiej.

4. Kontrola przebiegu procesu badania sprawozdania finansowego jest uprawnieniem Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (art. 106 i 123a zmienianej ustawy). Zatem zwiększenie uprawnień Komisji Nadzoru Finansowego o możliwość *przeprowadzania kontroli sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego* może prowadzić do sytuacji, gdy dwa niezależne organy będą kontrolować przebieg tego samego badania sprawozdania finansowego.

Pozytywnie odnosząc się do podejmowanych działań na rzecz ograniczenia niedoskonałości przepisów w zakresie bezpieczeństwa rynku finansowego oraz integralności nadzoru finansowego, wyrażam nadzieję, że przedstawione wyżej wątpliwości zostaną rozważone podczas prac nad przedmiotowym projektem.