

Warszawa, dnia 17 lutego 2023 r.

Znak: NS-20230217-003

**Szanowny Pan**  
**Krzysztof Kwiatkowski**  
Senator  
Przewodniczący Komisji  
Ustawodawczej w Senacie  
Rzeczypospolitej Polskiej

*Szanowny Panie,*

w imieniu Krajowej Rady Biegłych Rewidentów dziękuję za przesłanie do opiniowania *projektu ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym* (druk senacki nr 894 – dalej „**Projekt**”).

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów i całe środowisko biegłych rewidentów z dużym niepokojem przyjęły informację o inicjatywie legislacyjnej grupy senatorów z dnia 11 stycznia 2023 r. w zakresie propozycji zmian do Ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022 r. poz. 1302 i 2640 – dalej „**Ustawa**”). Krajowa Rada Biegłych Rewidentów nie popiera żadnych rozwiązań przewidzianych w Projekcie i zwraca się o niepodejmowanie prac legislacyjnych dotyczących tego Projektu, ponieważ:

- w 2017 r. i kolejnych latach dokonano już kompleksowego udoskonalenia systemu nadzoru audytowego w Polsce, na którego potrzebę powołują się autorzy Projektu,
- wyniki kontroli przeprowadzanych przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego (dalej „PANA”) nie wskazują na występowanie nieprawidłowości, którym miałby zapobiegać Projekt,
- Projekt w zakresie odpowiedzialności za naruszenie zakazu łączenia usług dubluje już istniejącą w Ustawie podstawę nałożenia kary administracyjnej,
- w uzasadnieniu Projektu mowa o rozdzieleniu usług doradztwa podatkowego i rewizji finansowej - tymczasem Projekt wprowadza znacznie szerszy zakaz łączenia doradztwa z *wszelkimi* usługami atestacyjnymi i pokrewnymi,
- Projekt nie może spełnić założonych celów, ponieważ de facto dopuszcza łączenie usług atestacyjnych niezarezerwowanych dla biegłych rewidentów z doradztwem podatkowym przez wszystkie podmioty inne niż firmy audytorskie,
- Projekt utrudni małym i średnim przedsiębiorstwom nie będącym jednostkami zainteresowania publicznego (dalej „nie-JZP”) dostęp do doradztwa podatkowego, które w obecnym stanie prawnym może towarzyszyć badaniu sprawozdania finansowego,

- **Projekt w sposób nadmierny, a przy tym nieprecyzyjny, rozszerza uprawnienia Komisji Nadzoru Finansowego (dalej „KNF”), wchodząc z jednej strony w kompetencje PANA, z drugiej - statutowych organów jednostek badanych.**

\*\*\*

W art. 1 pkt 1. Projektu wprowadza się zakaz łączenia świadczenia usług atestacyjnych lub pokrewnych na rzecz badanej jednostki z wykonywaniem usług doradztwa podatkowego na rzecz albo na zlecenie takiej jednostki. W uzasadnieniu autorzy projektu nawiązują do sprawy Getback S.A. pisząc, że niezbędne jest przygotowanie kompleksowego pakietu propozycji legislacyjnych, które ograniczą ryzyko zaistnienia w przyszłości podobnych nieuczciwych praktyk rynkowych.

Tymczasem nieprawidłowości związane z działalnością Getback S.A. oraz zidentyfikowane niedoskonałości przepisów prawa spowodowały już podjęcie szerokich działań legislacyjnych, których celem było uszczelnienie systemu prawnego. Uchwalona w roku 2017 oraz znowelizowana w roku 2019 ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym zawiera wiele restrykcyjnych przepisów dotyczących nadzoru nad działalnością firm audytorskich i biegłych rewidentów oraz ograniczeń w przedmiocie ich działalności:

- utworzono nowy organ nadzoru nad firmami audytorskimi i biegłymi rewidentami – Polską Agencję Nadzoru Audytowego, która przejęła bezpośredni nadzór nad działalnością firm audytorskich, również w zakresie usług atestacyjnych i pokrewnych wykonywanych na rzecz nie-JZP,
- wprowadzono liczne restrykcyjne zasady i wymogi w zakresie niezależności biegłych rewidentów i firm audytorskich, zarówno tych świadczących usługi na rzecz JZP jak i nie JZP,
- wprowadzono zakaz świadczenia przez audytora badającego sprawozdania finansowe jednostki zainteresowania publicznego jakichkolwiek innych usług niż czynności rewizji finansowej, w tym również wykonywania doradztwa podatkowego, za wyjątkiem nielicznych usług wymienionych w art. 136 Ustawy.

Należy pamiętać, że wymienione restrykcje obowiązują także polskie jednostki, które nie mają statusu JZP, ale należą do grupy kapitałowej JZP zarówno z Polski, jak i z innego kraju Unii, niezależnie od tego czy są badane przez firmę, która ma świadczyć usługi czy nie. Obowiązujące obecnie przepisy Ustawy oraz wdrożone w Polsce przepisy 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. UE. L. z 2014 r. Nr 158, str. 77 z późn. zm. – dalej „**Rozporządzenie nr 537/2014**”) są bardziej restrykcyjne niż w większości krajów Unii Europejskiej i, naszym zdaniem, w sposób wystarczający zabezpieczają niezależność biegłych rewidentów i firm audytorskich. Zgodnie z art. 5 Rozporządzenia nr 537/2014 audytor badający sprawozdania finansowe JZP nie może świadczyć usług tam wymienionych. Obejmują one również wymienione w punkcie 1. a) liczne usługi podatkowe. Jednakże państwa członkowskie mogą dopuścić świadczenie niektórych usług podatkowych i wiele krajów Unii

Europejskiej skorzystało z tej opcji. W Polsce przyjęto inne podejście. Zgodnie z art. 136 ustawy o biegłych rewidentach audytor badający sprawozdania finansowe JZP może wykonywać na rzecz badanej jednostki jedynie nieliczne usługi tam wymienione, w których nie ma usług doradztwa podatkowego (całkowity zakaz).

Ponadto zwracamy uwagę, że zakaz świadczenia usług dotyczy wyłącznie usług świadczonych dla klientów, których roczne sprawozdania finansowe bada dany biegły rewident czy firma audytorska. Propozycja senatorów zmierza do zakazu świadczenia usług podatkowych również dla klientów, którym świadczone są wszelkie usługi atestacyjne (w tym badanie rocznych sprawozdań finansowych) oraz usługi pokrewne. Taki zakaz nie obowiązuje w żadnym kraju Unii Europejskiej.

Dalsze nieuzasadnione zaostrzanie przepisów prawa, proponowane w Projekcie, przyczyni się do nadmiernej regulacji bez zwiększania jej skuteczności, ta bowiem nie wynika z przyjmowania nowych obostrzeń.

Przyjęte w Projekcie rozwiązanie legislacyjne skutkowałoby wprowadzeniem, w przypadku badań sprawozdań finansowych JZP, podwójnych przepisów zakazujących świadczenia usług doradztwa podatkowego. Pierwszy zakaz wynika z art. 5 Rozporządzenia nr 537/2014 w zw. z art. 136 Ustawy, natomiast drugi wynikałby z przyjęcia proponowanej zmiany art. 73 poprzez dodanie ust. 2 zgodnie z treścią Projektu. W konsekwencji, to samo jednostkowe naruszenie zakazu świadczenia usług doradztwa podatkowego w przypadku badania JZP na podstawie dwóch równoległych przepisów Ustawy podlegać będzie karze administracyjnej zarówno jako świadczenie usług zabronionych w rozumieniu art. 5 Rozporządzenia 537/2014 oraz art. 136 Ustawy (art. 182 ust. 1 pkt 4 Ustawy) *jak również* naruszenie zakazu wynikającego z art. 73 ust. 2 Ustawy (art. 182 ust. 1 pkt 5a wynikający z art. 1 pkt 3 Projektu).

W uzasadnieniu do Projektu mowa jest o konieczności oddzielenia wykonywania czynności rewizji finansowej od usług doradztwa. Sam Projekt idzie jednak znacznie dalej, przyjmując zakaz łączenia usług doradztwa podatkowego ze *wszelkimi* usługami atestacyjnymi i pokrewnymi, co obejmuje również usługi atestacyjne nieokreślone przepisami prawa i niezastrzeżone dla biegłego rewidenta (a zatem niespełniające definicji czynności rewizji finansowej) oraz usługi pokrewne, które nie wchodzą w ogóle w zakres definicji czynności rewizji finansowej. Autorzy Projektu nie przedstawili żadnego uzasadnienia takiego zakazu, przede wszystkim nie wskazując, w jaki sposób obecnie obowiązujące przepisy prawa i zakazy zagrażają niezależności firm audytorskich.

Co gorsza, zakaz nie obejmuje podmiotów innych niż firmy audytorskie, a również świadczących usługi atestacyjne i pokrewne niezastrzeżone dla biegłych rewidentów. Tymczasem, należy z całą mocą podkreślić, że przy wykonywaniu usług atestacyjnych dla klientów innych niż klienci badania lub przeglądu sprawozdań finansowych to firmy audytorskie i biegłych rewidentów obowiązuje Kodeks Etyki IESBA, w szczególności rozdział 4B, który określa wymogi w zakresie niezależności. Dodatkowo, w roku 2023 zostaną zakończone prace Krajowej Rady Biegłych Rewidentów nad dodatkowym wzmocnieniem tych wymogów.

Przewidziane w Ustawie, a także w Rozporządzeniu 537/2014 ograniczenia świadczenia usług innych niż badanie dotyczą wyłącznie JZP zdefiniowanych w art. 2 pkt 9 Ustawy. Tymczasem proponowany w art. 1 pkt 1. Projektu zakaz łączenia usług miałby dotyczyć zarówno jednostek zainteresowania publicznego, jak i jednostek niebędących jednostkami zainteresowania publicznego, ale autorzy Projektu nie przedstawili w uzasadnieniu żadnych argumentów za tak znaczącym rozszerzeniem zakazu. Naszym zdaniem, takie rozwiązanie godzi w interesy tych podmiotów, dla których biegły rewident badający sprawozdania finansowe jest często jedynym doradcą – w zakresie, na jaki pozwalają mu przepisy prawa i standardy zawodowe. Usługi takie mogą dotyczyć chociażby dodatkowych prac związanych z weryfikacją prawidłowości rozliczeń podatkowych. Pozbawienie zwłaszcza małych i średnich jednostek możliwości korzystania z usług biegłego rewidenta w zakresie doradztwa podatkowego może prowadzić do nieprawidłowości, narażając Skarb Państwa na straty, a jednostki na negatywne konsekwencje błędnych rozliczeń podatkowych.

W art. 1 pkt 2. lit a) Projektu rozszerza się przewidziane w art. 89 Ustawy zadania KNF o “kontrolę nad warunkami przeprowadzania ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego”. To bardzo ogólne sformułowanie: autorzy nie zdefiniowali, o jakie warunki chodzi, nie określili zakresu kontroli ani nie wskazali, w jakich okolicznościach miałyby być przeprowadzana. Nie jest nawet jasne, jakiego podmiotu miałyby dotyczyć kontrola: firmy audytorskiej czy JZP.

Nie przedstawiono żadnego uzasadnienia do proponowanego rozszerzenia zakresu zadań KNF. Jakość przeprowadzanych badań oraz niezależność firmy audytorskiej i biegłego rewidenta weryfikowana jest przez PANA w trakcie regularnych kontroli. Również osoby sprawujące nadzór w jednostkach badanych mają ustawowe zadania dotyczące dbania o jakość badania oraz niezależność audytorów. W naszej ocenie niedopuszczalne jest także kontrolowanie czynności biegłego rewidenta w trakcie przeprowadzania badania sprawozdania finansowego do czasu zakończenia badania i wydania sprawozdania z badania, gdyż takie działania stoją w sprzeczności z wymogami niezależności.

W art. 1 pkt 2. lit b) Projektu wprowadza się możliwość żądania przez KNF zmiany firmy audytorskiej świadczącej usługi atestacyjne lub usługi pokrewne na rzecz JZP. Tu również nie przedstawiono uzasadnienia takiego rozwiązania. Nie jest więc jasne, jakie przesłanki dają podstawę do żądania przez KNF zmiany firmy audytorskiej – z pewnością jednak rozwiązanie to nie jest spójne z obowiązującymi ustawowymi zasadami rozwiązywania umów o badanie sprawozdania finansowego. To, czy KNF posiadała będzie dowolność w tym zakresie, czy też do wystąpienia z takim żądaniem konieczne będzie zaistnienia uzasadnionej podstawy, o której mowa w art. 66 ust. 7 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 – dalej „Ustawa o rachunkowości”), jest szczególnie istotne z uwagi na penalizację rozwiązania umowy o badanie w przypadku nieuzasadnionej podstawy (art. 79 pkt 8 Ustawy o rachunkowości). Proponowany przepis narusza też prawa statutowych organów jednostek: zgodnie z art. 66 ust. 4 Ustawy o rachunkowości wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki.

Podobnie niedopuszczalnie nieprecyzyjna jest propozycja przyznania prawa do przeprowadzania przez KNF kontroli sprawozdań finansowych JZP. Projektowane przepisy nie określają okoliczności, procedur i szczegółowych zasad przeprowadzania tej kontroli.

Przewidziane w Projekcie 3-miesięczne *vacatio legis* nie wystarczy do tego, aby badane podmioty i ich audytorzy zdążyli przygotować się merytorycznie i organizacyjnie do zastosowania nowych regulacji, a w szczególności zmienić wiążące ich umowy. Wbrew temu, co twierdzą autorzy Projektu, ingerencja w zawarte już umowy o badanie i umowy o świadczenie usług doradztwa podatkowego nie jest zgodna z zasadą demokratycznego państwa prawnego.

Co więcej, w propozycji brak jest również przepisów przejściowych. Jeśli usługi doradztwa podatkowego były świadczone w danym roku przez wybranego do badania sprawozdań finansowych audytora, z którym umowę o badanie zawarto przed wejściem w życie Projektu, nie będzie on mógł wykonać wymaganego Ustawą badania sprawozdania finansowego. To wymagać będzie rozwiązania umowy z dotychczasowym audytorem, wyboru nowego audytora i powtórzenia przez niego przeprowadzonych już procedur badania. W konsekwencji narazi to jednostkę na dodatkowe koszty i może zagrozić niedotrzymaniem ustawowych terminów związanych ze sprawozdawczością finansową.

Na koniec warto wspomnieć o licznych niepokojących przejawach niepełnej wiedzy autorów Projektu w dziedzinie, którą chcą regulować.

- Obowiązujące przepisy określone w Ustawie z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym już obecnie przyznają KNF prawo do przeglądów sprawozdań finansowych JZP i takie przeglądy, połączone z wydawaniem rekomendacji, są przeprowadzane już od dłuższego czasu.
- W uzasadnieniu do Projektu jego autorzy powołują się na rozwiązania niemieckie, tymczasem zakaz dotyczący usług doradztwa jest tam skierowany wyłącznie do JZP i nie dotyczy innych podmiotów. Jedyne zawarte w przepisach niemieckich ograniczenia związane z usługami dla nie-JZP, w tym usługami doradztwa, są zbieżne z tymi już zawartymi w polskiej Ustawie.
- Autorzy Projektu wydają się nie rozumieć wynikającego ze standardów badania celu badania sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów. W uzasadnieniu do Projektu czytamy mianowicie, że łączenie czynności rewizji finansowej z usługami doradztwa podatkowego może prowadzić do ograniczenia realizacji jednej z podstawowych funkcji rachunkowości, tj. funkcji atestacyjnej oraz że funkcja ta służy “poświadczeniu wartości podmiotu i odwzorowania przez rachunkowość rzeczywistości gospodarczej tego podmiotu”. Tymczasem biegły rewident w żadnym razie nie potwierdza wartości badanego podmiotu, jedynie uwiarygadnia jego sprawozdania finansowe: wyraża opinię o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało we wszystkich istotnych aspektach sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi

założeń sprawozdawczości finansowej oraz sporządza sprawozdanie na temat badania sprawozdania finansowego.

Jednocześnie w załączeniu do niniejszego pisma przesyłamy opinię prawną w przedmiocie proponowanych w Projekcie rozwiązań prawnych.

*Z wyrazami szacunku,*

Prezes  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

Barbara Misterska-Dragan

Załącznik:

Opinia prawna prof. dr hab. Marka Chmaja w przedmiocie senackiego projektu ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym przygotowana na zlecenie Krajowej Rady Biegłych Rewidentów