

Warszawa, 24 lutego 2023 r.

ZDG/DAiL/0070/02.23/MS

KANCELARIA SENATU



03980200748066  
RPV/4258/2023 P zał.  
2023-02-28 rej. Bronisz Karol

Pan  
Tomasz Grodzki  
Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej

*Seanowcy Paacie Marszałku,*

w związku z podjętą inicjatywą ustawodawczą grupy senatorów z dnia 11 stycznia 2023 r. dotyczącą projektu ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (druk senacki nr 894) – dalej „Projekt”, Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej przedstawiają poniżej stanowisko do ww. Projektu, prosząc o jego uwzględnienie na dalszym etapie prac legislacyjnych.

Na wstępie pragniemy zaznaczyć, że przedłożenie grupy senatorów reguluje niezwykle istotną materię, wymagającą przeprowadzenia dokładnych prac analitycznych, które pozwolą na pełne zobrazowanie skutków wprowadzenia projektowanej regulacji. Pracodawcy RP wyrażają przy tym gotowość do wsparcia merytorycznego przy dalszym procedowaniu projektowanych przepisów.

#### UWAGI DO PROJEKTU

Przyjęte w Projekcie rozwiązania legislacyjne mogą skutkować nadmierną regulacją prawa oraz jego niecelowym zaostrzeniem w obszarze działalności biegłych rewidentów i firm audytorskich. Dotychczasowe, restrykcyjne regulacje, w ocenie Pracodawców RP stanowią wystarczające zabezpieczenie działalności biegłych rewidentów i firm audytorskich. Propozycje zawarte w Projekcie w znacznym stopniu dublują istniejące już zakazy i uprawnienia poszczególnych organów, na co należy zwrócić szczególną uwagę. Projekt zawiera również szereg wad, jeśli chodzi o jego zgodność z zasadami techniki prawodawczej (dalej „ZTP”) czy z zasadami poprawnej legislacji wynikającymi z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Ustawodawca w ostatnich latach dokonywał nowelizacji przepisów stanowiących o działalności biegłych rewidentów i firm audytorskich, wobec czego projektowana ustawa jest kolejnym aktem ingerującym w przedmiotową materię. Wprowadzenie kolejnych prawnych obostrzeń w działalności biegłych rewidentów i firm audytorskich może przynieść niepożądane efekty wśród przedsiębiorców, zarówno korzystających z usług tychże podmiotów, jak również wykonujących określoną działalność.

Przechodząc do rozważań szczegółowych, uprzejmie prosimy o szczególne zwrócenie uwagi na skutki projektowanych rozwiązań, o których mowa szerzej poniżej.

W art. 1 pkt 1) Projektu proponuje się wprowadzenie zakazu, zgodnie z którym świadczenie usług atestacyjnych lub usług pokrewnych na rzecz badanej jednostki nie może być łączone ze świadczeniem usług doradztwa podatkowego na rzecz albo zlecenie takiej jednostki. Należy pamiętać, że zgodnie z art. 5 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących badania sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. U. UE. L. z 2014 r. nr 158, poz. 77 ze zm.) – dalej „Rozporządzenie nr 537/2014”, audytor przeprowadzający badanie sprawozdania finansowego jednostki zainteresowania publicznego (dalej „JZP”), nie może świadczyć usług tam wymienionych, w tym licznych usług podatkowych. Państwa członkowskie mogą jednak dopuścić świadczenie niektórych usług podatkowych, co jednak w Polsce nie zostało uwzględnione. Zgodnie z art. 136 Ustawy audytor badający sprawozdanie finansowe JZP może wykonywać na rzecz badanej jednostki enumeratywnie wymienione w przepisach usługi, wśród których usług doradztwa podatkowego brak. Powyższe wprost wskazuje, że regulacje dot. świadczenia usług doradztwa podatkowego istnieją już w nowelizowanej ustawie, a zatem projektowany art. 1 pkt 1) Projektu prowadzi w swojej istocie do ustanowienia podwójnych przepisów odnoszących się do tego samego zakazu, z tymże zakaz wyrażony w art. 1 pkt 1) Projektu idzie znacznie dalej. Zakaz proponowany w Projekcie obejmuje swoim zasięgiem nie tylko usługi polegające na badaniu rocznych sprawozdań finansowych, ale także wszelkie usługi atestacyjne i usługi pokrewne. Jest to więc wyjątkowo szeroki zakaz, nieodnajdujący swojego uzasadnienia ani w argumentacji przedstawionej w uzasadnieniu do Projektu, ani tym bardziej w przepisach unijnych. W uzasadnieniu projektodawcy podnieśli, że celem Projektu jest oddzielenie wykonywania czynności rewizji finansowej i usług doradztwa prawnego. Z definicji legalnej „czynności rewizji finansowej” wynika, że przez czynności te należy rozumieć usługi atestacyjne obejmujące badania, a także przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi atestacyjne określone przepisami prawa, przewidziane dla biegłego rewidenta. W ramach przedmiotowej definicji nie mieszczą się usługi pokrewne oraz usługi atestacyjne nieokreślone przepisami prawa i niezastrzeżone dla biegłego rewidenta. Wydaje się zatem, że intencja projektodawców była całkowicie inna niż ta, która wybrzmiała w art. 1 pkt 1) Projektu. Zakaz ustanowiony w powołanym przepisie ma obejmować bowiem szeroko rozumiane usługi atestacyjne i usługi pokrewne. Z uwagi na powyższe wątpliwości interpretacyjne oraz wyjątkowo szeroki zakres proponowanego zakazu, postulujemy o dokonanie wnikliwej analizy projektowanego rozwiązania, w tym przeprowadzenie konsultacji Projektu z szerokim gronem podmiotów, które niniejszym zakazem ma zostać objęte. Ponadto, ustanawianie dalszych zakazów związanych ze świadczeniem usług przez firmy audytorskie, winno być poddane pogłębionej analizie. Należy pamiętać, że w systemie prawnym (zarówno na poziomie norm unijnych i ustawowych, ale również na poziomie aktów prawnych wydawanych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów) istnieją już zakazy dotyczące świadczenia określonych usług przez biegłych rewidentów. Wprowadzanie dalszych restrykcji w tym aspekcie powinno zostać poprzedzone szczegółową analizą zasadności takich rozwiązań, o co postulujemy.

Działalność firm audytorskich i biegłych rewidentów w aktualnym brzmieniu ustawy o biegłych rewidentach jest obwarowana wieloma restrykcyjnymi wymogami oraz sankcjami (np. art. 50-53, art. 55, art. 64, art. 69, art. 73 i art. 74 Ustawy). Wydaje się, że dalsze zaostrzenie zasad działalności tych podmiotów, może implikować negatywne konsekwencje w zakresie prowadzenia określonej działalności, w tym może negatywnie wpłynąć na przedsiębiorstwa,

które korzystają z usług tychże podmiotów. W szczególności trzeba zwrócić uwagę na przedsiębiorstwa z sektora MŚP, które przykładowo ze względu na ograniczenia finansowe, mogą nie być w stanie korzystać z usług atestacyjnych, pokrewnych i doradztwa podatkowego świadczonych przez odrębne podmioty. Często się zdarza, że to jedna firma świadczy usługi atestacyjne inne niż badanie sprawozdania finansowego, w tym usługi nieobjęte zakazem wynikającym z art. 136 Ustawy, co przekłada się na ekonomiczność takiego zabiegu ze strony zlecającego. Co więcej, restrykcyjne regulacje odnoszące się do usług świadczonych przez firmy audytorskie mogą negatywnie wpłynąć na konkurencyjność rynku, ograniczając, w stosunku do większych podmiotów, konkurencyjność firm z sektora MŚP. Biorąc pod uwagę powyższe aspekty, właściwym działaniem ze strony ustawodawcy byłoby poddanie Projektu szczegółowej ocenie jego skutków w odniesieniu do szerokiego grona odbiorców regulacji. Niewątpliwie cennym byłoby również uwzględnienie głosów środowiska oraz dokonanie oceny dotychczas obowiązujących przepisów pod kątem ich funkcji ochronnych w stosunku do podmiotów, o których projektodawcy wspominają w uzasadnieniu do Projektu.

Dyspozycja art. 1 pkt 2) Projektu przewiduje przyznanie Komisji Nadzoru Finansowego (dalej „KNF”) dodatkowych kompetencji w zakresie uprawnień kontrolnych i nadzorczych. W aktualnym brzmieniu Projektu, KNF uzyskałby możliwość wykonywania kontroli nad warunkami przeprowadzania ustawowych badań sprawozdań finansowych (art. 1 pkt 2) lit. a) Projektu), przeprowadzania kontroli sprawozdań finansowych JZP oraz żądania zmiany firmy audytorskiej, świadczącej usługi atestacyjne lub usługi pokrewne na rzecz JZP (art. 1 pkt 2) lit. b) Projektu). Należy zaznaczyć, że na podstawie ustawy o biegłych rewidentach utworzono organ nadzoru w postaci Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (dalej „PANA”). Podmiot ten został wyposażony w szereg kompetencji o charakterze kontrolnym i nadzorczym w stosunku do biegłych rewidentów i firm audytorskich. PANA może w szczególności przeprowadzać kontrole tematyczne i doraźne czy monitorować rynek w zakresie usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie (zob. szerzej art. 90 Ustawy). W opinii Pracodawców RP nadzór i kontrola sprawowana przez Agencję w aktualnym stanie prawnym, w sposób wystarczający zabezpiecza interesy podmiotów, które zgodnie z opinią wyrażoną w uzasadnieniu do Projektu (zob. str. 1 uzasadnienia) są narażone na negatywne konsekwencje „działalności przedsiębiorców uczestniczących w emitowaniu i oferowaniu obligacji korporacyjnych inwestorom nieprofesjonalnym”. Wprowadzenie proponowanych zmian w zakresie kontroli i nadzoru przez KNF wydaje się być bezcelowe, albowiem jakość przeprowadzanych badań i niezależność biegłych rewidentów oraz firm audytorskich jest już monitorowana przez PANA. W przypadku wejścia w życie projektowanych przepisów, dojdzie do sytuacji, w której dwa podmioty posiadałyby tożsame kompetencje nadzorcze i kontrole. Powyższe może także prowadzić do powstania sporów kompetencyjnych pomiędzy KNF a PANA.

Abstrahując od oceny skutków regulacji i analizy dotychczasowych rozwiązań, należy wskazać na wady projektu w zakresie zasad techniki prawodawczej oraz zasad odnoszących się do poprawnej legislacji. Projektodawcy w uzasadnieniu do Projektu nie przedstawili jakiegokolwiek argumentacji odnoszącej się do przyznania KNF kompetencji nadzorczych i kontrolnych, o których mowa w art. 1 pkt 2 lit. a)-b) Projektu. Lakoniczność proponowanych rozwiązań nastręcza trudności w dokonaniu wykładni projektowanych przepisów. Ogólne sformułowania jak „sprawuje kontrolę”, „przeprowadzanie kontroli” czy „żądania zmiany firmy audytorskiej” bez wyraźnego określenia w stosunku do jakiego kręgu podmiotów te uprawnienia są przyznawane, spowodują, że KNF będzie mógł podejmować arbitralne decyzje w zakresie czynności kontrolnych i nadzorczych. Nie jest bowiem jasne w jakich okolicznościach

i z jakiego powodu KNF będzie mógł żądać zmiany firmy audytorskiej świadczącej usługi atestacyjne lub usługi pokrewne na rzecz JZP. Tożsama sytuacja ma miejsce w odniesieniu do kontroli, o której mowa w art. 1 pkt 1) lit a) – nie jest jasnym, kto miałby być kontrolowany – czy JZP, czy też firmy audytorskie. Przepisy natomiast, zgodnie z ZTP, powinny być formułowane w sposób jasny, zrozumiały i nienastępujący trudności interpretacyjnych. Projektowana regulacja wydaje się nie czynić zadość powyższym wymogom. W zakresie art. 1 pkt 2) lit. b) Projektu warto również nadmienić, że prawo do sprawowania kontroli sprawozdań finansowych JZP przez KNF zostało już przyznane na mocy przepisów ustawy z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym (Dz. U. z 2022 r., poz. 660 ze zm.). Całkowicie niezrozumiałym więc jest dublowanie przepisów zawartych już w innym akcie prawnym (prawo powielaczowe).

Pracodawcy RP pragną również zwrócić uwagę, że do analogicznej sytuacji, tj. dublowania istniejących już środków prewencyjnych i sankcyjnych, może dojść w przypadku wprowadzenia kolejnych kar administracyjnych, o których mowa w art. 1 pkt 3) i 4) Projektu. Zgodnie z art. 1 pkt 3) Projektu KNF będzie mógł nałożyć karę administracyjną za naruszenie zakazu określonego w art. 73 ust. 2, natomiast wedle treści art. 1 pkt 4) Projektu, w przypadku braku dokonania zmiany firmy audytorskiej na żądanie KNF, organ ten nakłada na JZP karę administracyjną. W konsekwencji regulacji art. 1 pkt 3) Projektu, firma audytorska, za ten sam delikt mogłaby być dwukrotnie sankcjonowana karą administracyjną. Takie ukształtowanie zakresu odpowiedzialności niewątpliwie stanowi naruszenie zasady *ne bis in idem*. Co więcej, propozycja brzmienia art. 1 pkt 3) i 4) Projektu prowadzi do nadregulacji prawa i dublowania środków represyjnych za ten sam czyn, co jest niezgodne z zasadami państwa prawnego. Jak już podniesiono, w przypadku badań sprawozdań finansowych JZP, zakaz świadczenia usług doradztwa podatkowego wynika z art. 5 Rozporządzenia nr 537/2014 w zw. z art. 136 Ustawy, a za naruszenie tego zakazu przewidziana jest kara administracyjna określona w art. 182 ust. 1 pkt 4) Ustawy. Naruszenie tożsamego w istocie zakazu, który miałby wprowadzić art. 1 pkt 1) Projektu, skutkowałoby nałożeniem kolejnej kary pieniężnej - art. 1 pkt 3) Projektu. W świetle zasad demokratycznego państwa prawnego oraz zasady *ne bis in idem*, de facto respektowanej przez Ustawę (zob. uzasadnienie do projektu Ustawy), takie ukształtowanie przepisów jest niedopuszczalne.

W ocenie Pracodawców RP należy również zwrócić szczególną ocenę na przewidziane w projekcie *vacatio legis*, a także na brak przepisów przejściowych. Nakaz odpowiedniego okresu dostosowawczego, powiązany z brakiem przepisów intertemporalnych, może spowodować negatywne skutki dla przedsiębiorców w zakresie kwestii finansowych oraz kwestii związanych z dopełnieniem ustawowych obowiązków sprawozdawczych. Trzymiesięczne *vacatio legis* może okazać się nie być wystarczającym do dostosowania się do nowej rzeczywistości, w tym wypowiedzenia i zmiany dotychczas zawartych umów. Koniecznym w tym kontekście jest wysłuchanie stanowiska przedstawicieli środowisk firm audytorskich. Co istotne, brak przepisów przejściowych może implikować znaczące problemy po stronie szeroko rozumianych przedsiębiorców. Przepisy przejściowe w swojej istocie powinny określać wpływ znowelizowanego aktu na stosunki powstałe w reżimie dotychczasowej ustawy. Wymaga podkreślenia, że obowiązkiem ustawodawcy, wynikającym z zasad techniki prawodawczej, jest wydanie przepisów przejściowych, których w niniejszym Projekcie brak. Brak przedmiotowej regulacji może nastąpić znacznych problemów organizacyjnych, w tym skutkować stratami finansowymi po stronie przedsiębiorców, spowodowanymi koniecznością rozwiązania zawartych już umów o badanie sprawozdania finansowego z audytorami, którzy świadczyli w badanym roku usługi doradztwa podatkowego.

Zasada prawidłowej legislacji i immanentnie powiązana z nią zasada zaufania obywatela do państwa wymaga, aby ustawodawca dokładał odpowiednich starań celem właściwego uregulowania kwestii intertemporalnych odnoszących się do sytuacji prawnej podmiotów, na które zmiany mają wpływać. Brak uregulowania tych kwestii może rodzić niekorzystne konsekwencje po stronie podmiotów, na które projektowana regulacja wpływa, co może mieć miejsce w niniejszym przypadku.

Konkludując, w ocenie Pracodawców RP, projektowana nowela ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym zawiera szereg nieścisłości, wątpliwości interpretacyjnych, zdublowanych przepisów, wobec czego postulujemy o poddanie Projektu wnikliwym konsultacjom i pogłębionej analizie, w toku których zdanie na temat projektowanych zmian i ich konsekwencji powinni przedstawić wszyscy zainteresowani, w tym przede wszystkim przedstawiciele środowisk biegłych rewidentów, firm audytorskich oraz szeroko rozumiane grono przedsiębiorców korzystających z usług atestacyjnych i pokrewnych świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie.

Janusz Zygmunt Szlachetka,

