

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 kontrole: 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



OPINIA PRAWNA

w przedmiocie:

**SENACKIEGO PROJEKTU USTAWY O ZMIANIE USTAWY O BIEGŁYCH
REWIDENTACH, FIRMACH AUDYTORSKICH ORAZ NADZORZE
PUBLICZNYM**

przygotowana na zlecenie:

KRAJOWEJ RADY BIEGŁYCH REWIDENTÓW

SPORZĄDZONA: 10 LUTEGO 2023 ROKU W WARSZAWIE

I. ŹRÓDŁA PRAWA

- (1). Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm.)
- (2). Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022 r., poz. 1302 ze zm.)
- (3). Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.)
- (4). Ustawa z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym (Dz. U. z 2022 r., poz. 660 ze zm.)
- (5). Rozporządzenie 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 poz. 77 ze zm.)
- (6). Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r., poz. 283 ze zm.)
- (7). Uchwała nr 3430/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów

II. DEFINICJE I SKRÓTY

- | | | |
|------|---------------------------------|--|
| (1). | „Opiniujący” | Prof. dr hab. Marek Chmaj, Chmaj i Partnerzy spółka partnerska z siedzibą w Warszawie |
| (2). | „KRBR” lub „Zleceniodawca” | Krajowa Rada Biegłych Rewidentów |
| (3). | „Projekt Ustawy” | Senacki projekt ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (druk nr 894) |
| (4). | „Ustawa o biegłych rewidentach” | Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022 r., poz. 1302) |
| (5). | „Konstytucja RP” | Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm.) |
| (6). | „Zasady Techniki Prawodawczej” | Załącznik do Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r., poz. 283 ze zm.) |
| (7). | „KNF” | Komisja Nadzoru Finansowego |
| (8). | „Rozporządzenie nr 537/2014” | Rozporządzenie 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 poz. 77 ze zm.)
(9).	„Ustawa o rachunkowości”	Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.)
(10).	„JZP”	Jednostka zainteresowania publicznego

III. PRZEDMIOT OPINII

Zakres opinii obejmuje analizę proponowanych zmian Ustawy o biegłych rewidentach zawartych w Projekcie Ustawy na tle obowiązującego prawa, w tym zgodności projektowanych zmian z Konstytucją RP.

IV. STAN FAKTYCZNY

Grupa senatorów działając w oparciu o treść art. 76 ust. 1 Uchwały Senatu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 23 listopada 1990 r. Regulamin Senatu zwróciła się do Marszałka Senatu Rzeczypospolitej Polskiej o podjęcie postępowania w sprawie inicjatywy ustawodawczej dotyczącej Projektu Ustawy.

Projekt Ustawy w art. 1 zakłada wprowadzenie w Ustawie o biegłych rewidentach następujących zmian:

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 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;”

W uzasadnieniu do Projektu Ustawy wskazano m. in., że został on opracowany 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.

Wskazano również, że 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. Jedną ze zmian mającą zwiększyć transparentność działania podmiotów rynku finansowego jest oddzielenie wykonywania czynności rewizji finansowej i usług doradztwa podatkowego, co odzwierciedlenie znalazło w art. 1 pkt 1 Projektu Ustawy. Projektodawca wskazał, że 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. Wobec tego 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.

Zdaniem projektodawcy, 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 zmierzać ma do zredukowania zagrożenia polegającego na nieobiektywnym badaniu sprawozdań finansowych.

W uzasadnieniu nadto podniesiono, że w celu zapewnienia bezpieczeństwa rynku finansowego oraz integralności nadzoru finansowego należy także rozszerzyć uprawnienia KNF w zakresie nadzoru nad działalnością firm audytorskich, świadczących usługi atestacyjne na rzecz JZP. Z powyższych względów Projekt Ustawy przewiduje przyznanie

KNF dodatkowych kompetencji związanych z audytem. Projekt Ustawy zakłada, że KNF uzyska uprawnienia do:

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

W uzasadnieniu zaproponowano, by Projekt Ustawy wszedł w życie po upływie 3 miesięcy od dnia ogłoszenia. Przyjęty okres dostosowawczy jest – zdaniem projektodawcy – wystarczający dla adresatów (firm audytorskich, badanych jednostek oraz KNF) 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.

V. ANALIZA PRAWNA

Zasady precyzji i komunikatywności przepisów prawnych została unormowana w § 6 Zasad Techniki Prawodawczej (stanowiących załącznik do ww. rozporządzenia), która nakazuje, by przepisy ustawy redagowane były tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy. Zgodnie z tym przepisem można mówić o następujących zasadach: precyzji tekstu aktu normatywnego, komunikatywności takiego tekstu dla jego adresatów, adekwatności takiego tekstu do zamiaru prawodawcy. Dwie pierwsze są szczególnie ważne z punktu widzenia realizacji zasady prawidłowej legislacji, są one bowiem bezpośrednio związane z zasadą określoności przepisów prawnych sformułowaną przez Trybunał Konstytucyjny. Z kolei zasada adekwatności jest swoistą metazasadą dla wielu innych zasad techniki prawodawczej. Zasady te mają charakter celowościowy, podpowiadają, jak prawodawca powinien wyrażać normy prawne w formie przepisów prawnych, aby skutecznie przekazać swoje intencje. W tym sensie również zasada precyzji i zasada komunikatywności sprzyjają realizacji zasady adekwatności, ponieważ trudno byłoby uznać, że prawodawca wyraził się w sposób adekwatny do swoich intencji, jeśli przekaz był nieprecyzyjny lub niekomunikatywny (zob. G. Wierczyński [w:] *Komentarz do rozporządzenia w sprawie "Zasad techniki prawodawczej"* [w:] *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz, wyd. II, Warszawa 2016, Załącznik @1 § 6*).

Zasada precyzji w redagowaniu przepisów prawnych oznacza, że należy tak redagować przepisy, by w sposób jednoznaczny: wyznaczały adresatom, co i w jakiej sytuacji jest zakazane, nakazane lub dozwolone (w tym kontekście zasada precyzji wiąże się obowiązkiem przestrzegania prawa wyrażonym w art. 83 Konstytucji RP), określały przesłanki ich stosowania przez organy władzy publicznej, by nie były one oskarżane o arbitralność w stosowaniu prawa (w tym kontekście zasada precyzji wiąże się z zasadą legalizmu, wyrażoną w art. 7 Konstytucji RP, w myśl której organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa, oraz z zasadą podziału i wzajemnego

równoważenia się władz, wyrażoną w art. 10 Konstytucji RP - dla przestrzegania tych zasad niezbędne jest tak precyzyjne i jednoznaczne wyznaczenie kompetencji poszczególnych organów, by nie było wątpliwości, kto ponosi odpowiedzialność zarówno za określone działania, jak i bezczynność w danej sprawie).

Niejasność przepisów nie powinna prowadzić do tego, że pewne osoby zrezygnują z korzystania z przysługujących im uprawnień tylko dlatego, że nie są pewne ich zakresu (w tym kontekście zasada określoności wiąże się z zasadą proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP).

Odpowiednia precyzja przepisów prawnych ma istotne znaczenie z punktu widzenia praw jednostki. Znalazło to wyraz w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka. W sprawie *Sunday Times v. Wielka Brytania* Trybunał orzekł m.in., że "ze sformułowania "przewidziane przez ustawę" (ang. "prescribed by law" - "przewidziane przez prawo") płyną dwa wymogi. Po pierwsze, norma prawna musi być właściwie stosowalna: obywatel musi mieć możliwość odczytania właściwego wskazania płynącego z normy w przypadku stosowania danych zasad prawnych w konkretnej sprawie. Po drugie, norma nie może zostać uznana za "ustawę" (ang. "law" - prawo), jeżeli nie jest sformułowana dostatecznie precyzyjnie, aby umożliwić obywatelowi dostosowania swojego zachowania: musi on mieć możliwość - w razie potrzeby przy odpowiedniej poradzie - przewidzieć, do stopnia racjonalnego w konkretnych okolicznościach, konsekwencje, jakimi skutkuje dane zachowanie" (wyrok ETPCz z dnia 26 kwietnia 1979 r., 6538/74, LEX nr 80816). Trybunał podtrzymał tę linię orzekania w wyroku w sprawie *Hashman i Harrup v. Wielka Brytania*. Stwierdził w nim m.in., że "jednym z warunków wynikających z określenia "przewidziana przez prawo" jest jego przewidywalność. Normy nie można uznać za prawo, jeśli nie jest sformułowana na tyle precyzyjnie, by obywatel mógł wedle niej regulować swoje zachowanie" (wyrok ETPCz z dnia 25 listopada 1999 r. 25594/94, LEX nr 76932).

Skuteczność prawa, zakładana w modelu racjonalnego tworzenia prawa, zależy m.in. od jego odbioru przez adresatów. Niekomunikatywne przepisy prawne byłyby mało skuteczne, racjonalny model tworzenia prawa oznacza więc komunikatywne posługiwanie się językiem prawnym. Zasada komunikatywności oznacza, że tekst przepisu ustawy powinien być tak zredagowany, by dla jego przeciętnego adresata był on zrozumiały, tj. by przeciętny adresat danego przepisu prawnego odczytywał z danego przepisu tę treść, którą zawarł w niej prawodawca (zob. G. Wierczyński [w:] *Komentarz do rozporządzenia w sprawie "Zasad techniki prawodawczej"* [w:] *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2016, Załącznik @1 § 6).

Zasady precyzji i komunikatywności wiążą się z ukształtowaną w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasadą określoności przepisów prawa. Trybunał Konstytucyjny wyprowadził ją z klauzuli demokratycznego państwa prawnego, traktując jako jedną z zasad poprawnej legislacji. W orzeczeniu z dnia 19 czerwca 1992 r., U 6/92, OTK 1992, nr 1, poz. 13, Trybunał ujął to następująco: "z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika, że każda regulacja prawna, nawet o charakterze ustawowym, dająca organowi państwowemu uprawnienia do wkraczania w sferę praw i wolności obywatelskich, musi

spełnić wymóg dostatecznej określoności. Należy przez to rozumieć precyzyjne wyznaczenie dopuszczalnego zakresu ingerencji". W późniejszych orzeczeniach Trybunał Konstytucyjny wywodził zasadę określoności również z innych zasad konstytucyjnych, takich jak zasada określoności przepisów karnych (art. 42 Konstytucji RP) czy zasada proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP). Przykładowo w wyroku z dnia 12 stycznia 2000 r., P 11/98, OTK 2000, nr 1, poz. 3, Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że "uzależnienie dopuszczalności ograniczeń praw i wolności od ich ustanowienia "tylko w ustawie" jest czymś więcej niż tylko przypomnieniem ogólnej zasady wyłączności ustawy dla normowania sytuacji prawnej jednostek, stanowiącej klasyczny element idei państwa prawnego. Jest to także sformułowanie wymogu odpowiedniej szczegółowości unormowania ustawowego. Skoro ograniczenia konstytucyjnych praw i wolności mogą być ustanawiane "tylko" w ustawie, to kryje się w tym nakaz kompletności unormowania ustawowego, które musi samodzielnie określać wszystkie podstawowe elementy ograniczenia danego prawa i wolności tak, aby już na podstawie lektury przepisów ustawy można było wyznaczyć kompletny zarys (kontur) tego ograniczenia".

Zgodnie zaś z obecnie dominującym stanowiskiem, przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności z: przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny, wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP zasadą proporcjonalności, wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP zasadą państwa prawnego (zob. np. wyrok TK dnia 30 października 2001 r., K 33/00, OTK 2001, nr 7, poz. 217).

Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że "niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności powinno być traktowane jako środek ostateczny stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające. Z reguły niejasność przepisu powodująca jego niekonstytucyjność musi mieć charakter "kwalifikowany", przez wystąpienie określonych dodatkowych okoliczności z nią związanych, które nie mają miejsca w każdym przypadku wątpliwości co do rozumienia określonego przepisu. Dlatego tylko daleko idące, istotne rozbieżności interpretacyjne albo już występujące w praktyce, albo - jak to ma miejsce w przypadku kontroli prewencyjnej - takie, których z bardzo wysokim prawdopodobieństwem można się spodziewać w przyszłości, mogą być podstawą stwierdzenia niezgodności z Konstytucją określonego przepisu prawa. Ponadto skutki tych rozbieżności muszą być istotne dla adresatów i wynikać z niejednorodnego stosowania lub niepewności co do sposobu stosowania. Dotykać one winny prawnie chronionych interesów adresatów norm prawnych i występować w pewnym nasileniu" (wyrok TK z dnia 3 grudnia 2002 r., P 13/02, OTK-A 2002, nr 7, poz. 90; zob. też np. wyrok TK z dnia 20 czerwca 2005 r., K 4/04, OTK-A, nr 6, poz. 64; wyrok TK z dnia 13 września 2005 r., K 38/04, OTK-A 2005, nr 8, poz. 92).

W wyroku z dnia 18 marca 2010 r., K 8/o8, OTK-A 2010, nr 3, poz. 23, Trybunał Konstytucyjny podsumował swoje ustalenia w sprawie zasady określoności przepisów prawa. Powtórzył m.in., że "dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są trzy założenia: każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa powinien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom; przepis powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewnione były jednolita wykładnia i jego jednolite stosowanie; przepis powinien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulacje ograniczające korzystanie z konstytucyjnych praw i wolności".

W kontekście dalszej analizy konieczne jest przywołanie stanowiska Trybunału Konstytucyjnego zawartego w wyroku z dnia 20 czerwca 2017 r., sygn. akt P 124/15, w którym Trybunał wskazał, że granice dopuszczalności wyprowadzania przez ustawodawcę kar pieniężnych poza systemem prawa karnego wyznacza Konstytucja RP, a w szczególności art. 2 Konstytucji RP. Postanowienie to nakłada na władzę publiczną powinność działania w sposób, który zagwarantuje obywatelom poczucie bezpieczeństwa prawnego, a przez to zapewni ich zaufanie do państwa i jego instytucji. Z nakazem tym są instrumentalnie związane wymagania, takie jak: konieczność jasnego i precyzyjnego określenia treści obowiązków administracyjnych, którym uchybienie jest podstawą wymierzenia kary pieniężnej (zasada określoności czynu objętego sankcją); niedopuszczalność ustanawiania kar pieniężnych z mocą wsteczną (*lex retro non agit*) ani wstecznego ich zaostrzenia (*lex severior retro non agit*); zakaz podwójnego (wielokrotnego) wymierzania kar pieniężnych wobec tej samej osoby za ten sam delikt administracyjny, a także nakaz zachowania proporcjonalności reakcji na naruszenie obowiązków administracyjnych (zakaz nadmiernej represyjności). Istotne ograniczenie nadużywania przez państwo *ius puniendi* stanowi zasada *ne bis in idem*, której treścią jest zakaz podwójnego (wielokrotnego) karania tej samej osoby za popełnienie tego samego czynu zabronionego pod groźbą kary. Zakaz podwójnego (wielokrotnego) karania nie został wprost wyrażony w postanowieniach Konstytucji RP, jednakże, zdaniem Trybunału, nie budzi wątpliwości, że stanowi on podstawową gwarancję demokratycznego państwa prawnego, wobec czego musi być wiązany z treścią art. 2 Konstytucji RP. W orzecznictwie ugruntowało się jednocześnie szerokie rozumienie zasady *ne bis in idem*. Trybunał przyjął, że zakaz podwójnego (wielokrotnego) karania obejmuje nie tylko sprawy i postępowania uznane za karne przez ustawy zwykłe (prawo karne *sensu stricto*), lecz także sprawy i postępowania niemające formalnie karnoprawnego charakteru, o ile wiążą się ze stosowaniem środków w istocie represyjnych (prawo karne *sensu largo*). Zakaz podwójnego (wielokrotnego) karania musi zatem być brany pod uwagę zarówno w wypadku zbiegu dwóch (kilku) kar kryminalnych w rozumieniu ustawowym, jak i w razie zbiegu sankcji określonych w przepisach karnych oraz sankcji przewidzianych w innych przepisach prawa publicznego (w tym w przepisach prawa administracyjnego), jeżeli przewidują one formy odpowiedzialności prawnej mające cechę represyjności. Zdaniem Trybunału zasada *ne bis in idem* ma charakter bezwzględny w tym sensie, że z istoty nie może podlegać ograniczeniom. "Wszelkie odstępstwa od tej zasady, w szczególności zaś stworzenie organowi władzy publicznej kompetencji do dwukrotnego zastosowania środka represyjnego wobec tego samego podmiotu za ten sam czyn,

stanowiłoby naruszenie regulacji konstytucyjnych" (wyrok z 3 listopada 2004 r., sygn. K 18/03, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 103, cz. III, pkt 3.3). Trybunał stwierdził, że naruszenie Konstytucji RP będzie miało miejsce zawsze wtedy, gdy w związku z tym samym czynem dojdzie do zastosowania wobec tej samej osoby dwóch (lub więcej) "kar" w sensie konstytucyjnym, które realizują w istocie ten sam cel, mianowicie są reakcją na zamach na te same dobra objęte ochroną prawną.

Nadto, z uwagi, iż Projekt Ustawy winien być zgodny z Zasadami Techniki Prawodawczej, koniecznym jest w tym miejscu omówienie poszczególnych reguł obowiązujących przy formułowaniu aktów prawnych.

Elementy uzasadnienia projektu ustawy określone zostały w § 12 Zasad Techniki Prawodawczej. Zgodnie z jego treścią, uzasadnienie projektu ustawy, oprócz spełnienia wymagań określonych w ustawach, w regulaminie Sejmu i w regulaminie pracy Rady Ministrów, powinno zawierać m. in. przedstawienie możliwości podjęcia alternatywnych w stosunku do uchwalenia projektowanej ustawy środków umożliwiających osiągnięcie zamierzonego celu, ze wskazaniem, czy środki te zostały podjęte, a w przypadku ich podjęcia - przedstawienie osiągniętych wyników. W myśl powyższej zasady, w uzasadnieniu należy zamieścić informacje o tym, jakie były rozważane alternatywne rozwiązania prawne i inne niż prawne środki oddziaływania umożliwiające osiągnięcie zamierzonych celów i dlaczego z nich zrezygnowano. Należy w szczególności wskazać, które z tych środków zostały podjęte, oraz przedstawić osiągnięte wyniki. Pozwala to uniknąć ponownego rozważania tych rozwiązań w przyszłości. Niezależnie od powyższego uzasadnienie powinno być jasne i wyczerpujące. Warto je podzielić na część ogólną i szczegółową. W części ogólnej zwięźle omawia się stan faktyczny i prawny w dziedzinie, która ma być objęta regulacją, a następnie wyjaśnia się cel i założenia nowego aktu normatywnego. W tej części powinny się znaleźć informacje o wszystkich elementach wymienionych w § 1 Zasad Techniki Prawodawczej (zob. G. Wierczyński [w:] *Komentarz do rozporządzenia w sprawie "Zasad techniki prawodawczej"* [w:] *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2016, Załącznik @1 § 12).

W treści w § 14 ust. 1 Zasad Techniki Prawodawczej określono, że ustawa zawiera: 1) tytuł; 2) przepisy merytoryczne; 3) przepisy o wejściu ustawy w życie. Ponadto, § 14 ust. 2 Zasad Techniki Prawodawczej wskazano, że ustawa zawiera także przepisy przejściowe lub dostosowujące oraz przepisy uchylające, jeżeli reguluje dziedzinę spraw uprzednio unormowaną przez inną ustawę.

Z kolei § 30 Zasad Techniki Prawodawczej stanowi, że w przepisach przejściowych reguluje się wpływ nowej albo znowelizowanej ustawy na stosunki powstałe pod działaniem ustawy albo ustaw dotychczasowych bez względu na to, czy do tych stosunków zamierza się stosować przepisy dotychczasowe, przepisy nowe czy przepisy regulujące ten wpływ w sposób odmienny od przepisów dotychczasowych i przepisów nowych. W przepisach przejściowych rozstrzyga się w szczególności: 1) sposób zakończenia postępowań będących w toku (wszczętych w czasie obowiązywania dotychczasowych przepisów i niezakończonych ostatecznie do dnia ich uchylecia albo zmiany), skuteczność czynności

dokonanych w postępowaniu oraz organy lub instytucje właściwe do zakończenia postępowania i terminy przekazania im spraw; 2) czy i w jakim zakresie utrzymuje się czasowo w mocy instytucje prawne zniesione przez nowe przepisy; 3) czy zachowuje się uprawnienia i obowiązki oraz kompetencje powstałe w czasie obowiązywania uchylanych albo wcześniej uchylonych przepisów oraz czy skuteczne są czynności dokonane w czasie obowiązywania tych przepisów; sprawy te reguluje się tylko w przypadku, gdy nie chce się zachować powstałych uprawnień, obowiązków lub kompetencji albo chce się je zmienić albo też gdy chce się uznać dokonane czynności za bezskuteczne; 4) czy i w jakim zakresie stosuje się nowe przepisy do uprawnień, obowiązków, kompetencji oraz czynności, o których mowa w pkt 3; 5) czy i w jakim zakresie utrzymuje się czasowo w mocy przepisy wykonawcze wydane na podstawie dotychczasowych przepisów upoważniających.

Zgodnie z zasadą *tempus regit actum* normy ustanowione w danym akcie należy stosować do oceny zdarzeń, które mają miejsce w czasie obowiązywania tego aktu, a więc po wejściu w życie, a przed wygaśnięciem lub uchycieniem tego aktu. W praktyce akty normatywne nie wchodzi w życie w próżni, lecz w momencie, kiedy cały czas trwają skutki określonych zdarzeń, które miały miejsce w przeszłości, trwają określone postępowania, utrzymują się określone stosunki prawne. Do uregulowania kwestii intertemporalnych, czyli kwestii tego, jak wchodzący w życie nowy akt normatywny wpływa na istniejące w danym momencie stosunki prawne, służą przepisy przejściowe. Ani w nauce prawa, ani w orzecznictwie sądowym nie wykształciła się jakkolwiek powszechnie przyjęta reguła intertemporalna, która reguluje kwestię oceny tych zachowań, zdarzeń czy stosunków prawnych, które zaszły w czasie obowiązywania starej normy, ale one same lub ich skutki trwają nadal w czasie obowiązywania nowej normy. Brak takiej ogólnej reguły powoduje, że w każdej sytuacji, gdy ustawa reguluje sprawy, które wcześniej były już w jakikolwiek sposób i w jakimkolwiek zakresie uregulowane prawnie, wpływ nowej ustawy na stosunki powstałe pod działaniem ustawy albo ustaw dotychczasowych należy uregulować w przepisach przejściowych. Dlatego właśnie w Zasadach Techniki Prawodawczej w dwóch miejscach podkreśla się nakaz regulowania wpływu nowej ustawy na stosunki powstałe pod działaniem ustawy albo ustaw dotychczasowych. Nakaz ten wynika zarówno z § 30 ust. 1, jak i z § 14 ust. 2 Zasad Techniki Prawodawczej. Należy dodatkowo podkreślić, że jest to jeden z najważniejszych nakazów współczesnej techniki prawodawczej. Konieczność wyraźnego regulowania kwestii związanych z wprowadzaniem w życie nowych aktów normatywnych jest często podkreślana w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego i sądów administracyjnych. Był tego zapewne świadom ustawodawca, gdyż w przepisie upoważniającym do wydania rozporządzenia w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" wyraźnie zaznaczył, że w rozporządzeniu tym należy określić w szczególności "reguły przeprowadzania zmian w systemie prawa" (zob. G. Wierczyński [w:] *Komentarz do rozporządzenia w sprawie "Zasad techniki prawodawczej"* [w:] *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz, wyd. II, Warszawa 2016, Załącznik @1 § 30*).

Powinnością racjonalnego ustawodawcy, właściwie stosującego Zasady Techniki Prawodawczej, jest wydanie przepisów dostosowujących zastany stan prawny do nowych rozwiązań i przewidujących także termin, do którego miałyby to nastąpić (zob. uchwała SN z dnia 28 września 2000 r., III ZP 21/00, OSNP 2001, nr 2, poz. 30). Stanowienie przepisów

przejściowych musi obejmować wszystkie sytuacje, które mogą pojawiać się na tle wprowadzania w życie nowych uregulowań, i nie może pomijać ochrony praw jakiejkolwiek grupy podmiotów dotkniętych tymi przepisami, nawet gdy grupa ta jest znikoma liczebnie (tak m.in. TK w wyroku z dnia 24 października 2000 r., SK 7/00, OTK 2000, nr 7, poz. 256; WSA we Wrocławiu w wyrokach z dnia 19 grudnia 2006 r.: I SA/Wr 1057/06, LEX nr 211485, i I SA/Wr 1058/06, LEX nr 389681; WSA w Warszawie w wyrokach z dnia 30 stycznia 2006 r.: III SA/Wa 1453/05, LEX nr 233425, i III SA/Wa 2592/05, LEX nr 233431). Konstytucja RP wymaga, by sytuacja prawna osób dotkniętych nową regulacją była poddana takim przepisom przejściowym, by mogły mieć one czas na dokończenie przedsięwzięć podjętych na podstawie wcześniejszej regulacji w przeświadczeniu, że będzie ona miała charakter stabilny; zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa nakazuje ustawodawcy należyte zabezpieczenie "interesów w toku" (tak TK w orzeczeniu z dnia 15 lipca 1996 r., K 5/96, OTK 1996, nr 4, poz. 30; a także w wyrokach: z dnia 8 kwietnia 1998 r., K 10/97, OTK 1998, nr 3, poz. 29; z dnia 28 stycznia 2003 r., SK 37/01, OTK-A 2003, nr 1, poz. 3; z dnia 10 kwietnia 2006 r., SK 30/04, OTK-A 2006, nr 4, poz. 42; z dnia 18 lipca 2006 r., P 6/05, OTK-A 2006, nr 7, poz. 81; z dnia 18 września 2006 r., SK 15/05, OTK-A 2006, nr 8, poz. 106; z dnia 3 listopada 2006 r., K 31/06, OTK-A 2006, nr 10, poz. 147). Na ustawodawcy ciąży obowiązek starannego uwzględniania za pomocą powszechnie przyjętych technik stanowienia prawa, ze szczególnym uwzględnieniem techniki przepisów przejściowych, ochrony praw słusznie nabytych i ochrony interesów będących w toku. Ustawodawca, chcąc pozostawać w zgodzie z klauzulą demokratycznego państwa prawnego, musi uwzględniać przy kolejnych modyfikacjach stanu prawnego jego konsekwencje faktyczne i prawne, jakie zrodził on do chwili wejścia w życie nowych uregulowań. W związku z tym, że demokratyczne państwo prawne oznacza państwo, w którym chroni się zaufanie obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, ustawodawca, dokonując kolejnych zmian stanu prawnego, nie może stracić z pola widzenia interesów podmiotów, jakie ukształtowały się przed dokonaniem zmiany stanu prawnego (tak TK w wyrokach: z dnia 13 kwietnia 1999 r., K 36/98, OTK 1999, nr 3, poz. 10; z dnia 12 stycznia 2000 r., P 11/98, OTK 2000, nr 1, poz. 3; z dnia 14 czerwca 2000 r., P 3/00, OTK 2000, nr 5, poz. 138; z dnia 10 lipca 2000 r., SK 21/99, OTK 2000, nr 5, poz. 144; z dnia 24 października 2000 r., SK 7/00, OTK 2000, nr 7, poz. 256; z dnia 10 kwietnia 2006 r., SK 30/04, OTK-A 2006, nr 4, poz. 42; z dnia 19 marca 2007 r., K 47/05, OTK-A 2007, nr 3, poz. 27).

Zarówno w świetle powyższych rozważań, jak i cytowanego orzecznictwa należy uznać, że nakaz ustanawiania przepisów przejściowych wyczerpująco regulujących kwestie wymienione w § 30 Zasad Techniki Prawodawczej jest zasadą wynikającą z tak ważnych zasad konstytucyjnych, jak zasada poprawnej legislacji, zasada ochrony praw nabytych, zasada niedziałania prawa wstecz, zasada pewności prawa. Brak takich przepisów w sytuacji, która wymaga ich ustanowienia, jest jednym z poważniejszych przypadków naruszeń Zasad Techniki Prawodawczej, które mogą skutkować stwierdzeniem niekonstytucyjności ustawy. Stanowi bowiem naruszenie wyżej wymienionych zasad konstytucyjnych (w konkretnych sytuacjach może też stanowić naruszenie innych zasad wyrażonych w Konstytucji RP). Zaniedbanie to jest szczególnie dotkliwe, jeśli zważyć, że Trybunał Konstytucyjny może jedynie eliminować pewne przepisy z obrotu, nie jest natomiast w stanie naprawić zaniedbań prawodawcy. Zaniedbań tych nie są w stanie naprawić również sądy. Jak słusznie

zauważył Naczelny Sąd Administracyjny w Bydgoszczy: "problem przepisów przejściowych nie może być załatwiony poprzez orzecznictwo sądów administracyjnych [...], stosowne rozwiązania muszą zostać określone przez ustawę" (wyrok NSA w Bydgoszczy z dnia 26 czerwca 2003 r., SA/Bd 1358/03, CBOSA).

Zatem obecnie nie ma już wątpliwości, że brak przepisów przejściowych oznacza lukę w zakresie rozstrzygnięcia problemów intertemporalnych i z żadnego z przepisów obowiązującej Konstytucji RP nie da się wyprowadzić "domniemania" bezpośredniego działania prawa nowego. Trzeba więc kwestie intertemporalne rozstrzygać wyraźnymi przepisami przejściowymi.

Powyższe rozważania mają istotne znaczenie w kontekście zaproponowanych rozwiązań z Projekcie Ustawy.

Na wstępie konieczne staje się stanowcze stwierdzenie, że Ustawa o biegłych rewidentach w obecnym kształcie zawiera szereg zasadniczych przepisów zarówno w obszarze nadzoru publicznego działalności firm audytorskich i biegłych rewidentów oraz ograniczeń w przedmiocie prowadzonej działalności. Zmiany jakim została poddana Ustawa o biegłych rewidentach były odpowiedzią na poprawienie obowiązującego wówczas prawa w zakresie bezpieczeństwa rynku finansowego oraz integralności nadzoru finansowego.

Wprowadzone do Ustawy o biegłych rewidentach restrykcyjne przepisy obejmowały utworzenie nowego organu, jakim jest Polska Agencja Nadzoru Audytowego, której zakres nadzoru publicznego określony został w art. 88 Ustawy o biegłych rewidentach i dotyczy m. in. wykonywania zawodu biegłego rewidenta oraz działalności firm audytorskich. Wprowadzone zostały nadto liczne bezwzględne zasady niezależności biegłych rewidentów, czy też - za wyjątkiem nielicznych usług wymienionych w art. 136 Ustawy o biegłych rewidentach - wprowadzono zakaz świadczenia przez audytora badającego sprawozdania finansowe JZP jakichkolwiek innych usług niż czynności rewizji finansowej, w tym również wykonywania doradztwa podatkowego.

W ocenie Opiniującego, dalsze zaostrzenie przepisów prawa, z którym mamy do czynienia na kanwie Projektu Ustawy jest niecelowe i co więcej zmierza do nadmiernej regulacji prawa. W konsekwencji nie doprowadzi to do zwiększenia efektywności proponowanych w Projekcie Ustawy rozwiązań, a wręcz spowoduje utrudnienie w funkcjonowaniu podmiotów zobowiązanych do ich stosowania.

Zatem już tylko powyższe względy dają podstawę do odstąpienia od dalszego procedowania nad Projektem Ustawy.

Przechodząc do analizy poszczególnych rozwiązań zawartych w Projekcie Ustawy, uwagę należy w pierwszej kolejności zwrócić na treść art. 1 pkt 1 Projektu Ustawy, w którym wprowadzono zakaz świadczenia usług atestacyjnych lub usług pokrewnych na rzecz badanej jednostki połączonych z wykonywaniem doradztwa podatkowego na rzecz albo na zlecenie takiej jednostki. W kontekście powyższego rozwiązania należy zaznaczyć,

że wprowadzenie tego rozwiązania, gdy chodzi o badania sprawozdań finansowych JZP, doprowadzi do obowiązywania podwójnych przepisów zakazujących świadczenia usług doradztwa podatkowego. Pierwszy bowiem zakaz wynika z art. 5 ust. 1 Rozporządzenia nr 537/2014 w zw. z art. 136 ust. 1 Ustawy o biegłych rewidentach. Drugi z kolei zakaz wynikałby z przyjęcia proponowanej zmiany w art. 73 Ustawy o biegłych rewidentach poprzez dodanie ust. 2 zgodnie treścią Projektu Ustawy. W konsekwencji to samo (jednostkowe) naruszenie zakazu świadczenia usług doradztwa podatkowego w przypadku badania JZP będzie podlegało karze administracyjnej, której źródłem będą dwa konkurencyjne przepisy Ustawy o biegłych rewidentach. W przypadku bowiem świadczenia usług zabronionych w rozumieniu art. 5 ust. 1 Rozporządzenia nr 537/2014 oraz art. 136 ust. 1 Ustawy o biegłych rewidentach będzie to przepis art. 182 ust. 1 pkt 4 Ustawy o biegłych rewidentach. Z kolei w sytuacji naruszenia zakazu wprowadzonego do Ustawy o biegłych rewidentach na mocy art. 1 pkt 1 Projektu Ustawy – będzie to przepis wynikający z art. 1 pkt 3 Projektu Ustawy. W konsekwencji doprowadzi to do stworzenia organowi uprawnionemu do nałożenia kary administracyjnej kompetencji do dwukrotnego zastosowania środka represyjnego wobec tego samego podmiotu i za ten sam czyn.

Zwrócenia uwagi wymaga również, że w uzasadnieniu do Projektu poruszono jedynie kwestię oddzielenia czynności rewizji finansowej od usług doradztwa podatkowego wykonywanych wobec badanego podmiotu, które zmierzać ma do zredukowania zagrożenia polegającego na nieobiektywnym badaniu sprawozdań finansowych. Jednakże w projektowanych zmianach wprowadzono zakaz świadczenia usług atestacyjnych lub usług pokrewnych na rzecz badanej jednostki połączonych z wykonywaniem doradztwa podatkowego na rzecz albo na zlecenie takiej jednostki. Zatem, Projekt Ustawy w art. 1 pkt 1 obejmuje znacznie szerszy zakres usług i w swoim założeniu wymaga zakazu łączenia usług doradztwa podatkowego z wszelkimi usługami atestacyjnymi i pokrewnymi, tj. również z tymi usługami atestacyjnymi, które nie są określone przepisami prawa – nie są zastrzeżone dla biegłego rewidenta (czyli nie odpowiadają definicji czynności rewizji finansowej), oraz usługami pokrewnymi nie będącymi czynnościami rewizji finansowej. Z kolei projektodawca zaniechał uzasadnienia tak proponowanych zmian. Przypomnienia w tym miejscu wymaga, że czynności rewizji finansowej to usługi atestacyjne obejmujące badania, a także przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi atestacyjne określone przepisami prawa, zastrzeżone dla biegłego rewidenta (art. 2 pkt 7 Ustawy o biegłych rewidentach). Usługi atestacyjne to 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). Z kolei usługi pokrewne to 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 (art. 2 pkt 6 Ustawy o biegłych rewidentach).

W uzasadnieniu do Projektu Ustawy podniesiono również, że łączenie czynności rewizji finansowej z usługami doradztwa podatkowego może prowadzić do ograniczenia realizacji jednej z podstawowych funkcji rachunkowości, tj. funkcji atestacyjnej, a także że funkcja ta służy poświadczeniu wartości podmiotu i odwzorowania przez rachunkowość rzeczywistości gospodarczej tego podmiotu. Podniesienia w powyższym kontekście wymaga, że celem badania - zgodnie z uchwałą nr 3430/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 21 marca 2019 r. w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów - nie jest poświadczenie wartości badanego podmiotu, a uzyskanie racjonalnej pewności, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, z powodu oszustwa lub błędu, co umożliwić ma biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz sporządzenie sprawozdania na temat sprawozdania finansowego. Zatem zadaniem biegłego rewidenta nie jest – jak wskazał projektodawca - potwierdzenie wartości badanego podmiotu, a jedynie uwiarygodnienie jego sprawozdania finansowego.

Według art. 1 pkt 1 Projektu Ustawy zakaz łączenia usług miałby dotyczyć wszystkich jednostek, tj. zarówno JZP i jednostek niebędących JZP. Przewidziane w Ustawie o biegłych rewidentach, a także w Rozporządzeniu nr 537/2014, ograniczenia świadczenia usług innych niż badanie dotyczy wyłącznie JZP zdefiniowanych w art. 2 pkt 9 Ustawy o biegłych rewidentach. Tutaj ponownie należy wskazać, iż projektodawca w uzasadnieniu do Projektu Ustawy nie uzasadnił konieczności objęcia ww. zakazem również jednostek niebędących JZP. Takie rozwiązanie godzi w interesy szczególnie małych i średnich podmiotów, dla których biegły rewident badający sprawozdania finansowe jest często jedynym doradcą w zakresie, w jakim pozwalają mu to standardy zawodowe i przepisy prawa. Pozbawienie małych i średnich jednostek możliwości korzystania z usług biegłego rewidenta w zakresie doradztwa podatkowego może doprowadzić do nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych narażając Skarb Państwa na straty, a jednostki na negatywne konsekwencje nieprawidłowych rozliczeń podatkowych.

Art. 1 pkt 2. lit a) Projektu Ustawy rozszerza przewidziane w art. 89 Ustawy o biegłych rewidentach zadania KNF o kontrolę nad warunkami przeprowadzania ustawowych badań sprawozdań finansowych JZP. Podniesienia w powyższym zakresie wymaga, iż projektodawca całkowicie zaniechał określenia zasad tej kontroli, jej zakresu oraz okoliczności, w jakich kontrola ta miałaby się odbywać. Nie można również zapominać, że projektowana zmiana jest niedopuszczalna już z tego względu, że wykluczone jest kontrolowanie czynności biegłego rewidenta w trakcie przeprowadzania badania sprawozdania finansowego do czasu zakończenia badania i wydania sprawozdania z badania. Należy ponownie wskazać, że i dla tych rozwiązań projektodawca nie przedstawił uzasadnienia. Wprowadzenie powyższych zmian jest nadto niecelowe, bowiem jakość przeprowadzanych badań oraz niezależność firmy audytorskiej i biegłego rewidenta weryfikowana jest przez Państwową Agencję Nadzoru Audytowego, co w konsekwencji doprowadzi do posiadania tych samych ustawowych zadań przez dwa odrębne podmioty.

Nie można również zapominać, że osoby sprawujące nadzór w jednostkach badanych mają również ustawowe zadania, by dbać o jakość badania oraz niezależność audytorów.

W art. 1 pkt 2. lit b) Projektu Ustawy wprowadzono możliwość żądania przez KNF zmiany firmy audytorskiej świadczącej usługi atestacyjne lub usługi pokrewne na rzecz JZP. Tu również projektodawca nie przedstawił uzasadnienia wprowadzenia takiego rozwiązania. Nie jest więc jasne po spełnieniu jakich warunków KNF mogłaby żądać zmiany firmy audytorskiej. Proponowany przepis narusza też prawa statutowych organów jednostek. Zgodnie bowiem z art. 66 ust. 4 Ustawy o rachunkowości, wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej. Ponadto powyższe rozwiązanie zaproponowane w Projekcie Ustawy nie jest też spójne z ustawowymi zasadami rozwiązywania umowy o badanie sprawozdania finansowego. W Projekcie Ustawy nie wskazano bowiem jakie przesłanki dają podstawę do żądania przez KNF zmiany firmy audytorskiej i czy do wystąpienia z takim żądaniem konieczne będzie zaistnienie uzasadnionej podstawy, o której mowa w art. 66 ust. 7 Ustawy o rachunkowości. Zgodnie z przywołanym przepisem, rozwiązanie umowy o badanie sprawozdania finansowego jest możliwe jedynie w sytuacji zaistnienia uzasadnionej podstawy. Za uzasadnioną podstawę uznaje się w szczególności: 1) wystąpienie zdarzeń uniemożliwiających spełnienie wymagań określonych przepisami prawa dotyczącymi przeprowadzenia badania, zasadami etyki zawodowej, niezależności lub krajowymi standardami wykonywania zawodu; 2) niedotrzymanie warunków umowy innych niż skutkujące możliwością wyrażenia opinii z zastrzeżeniami, opinii negatywnej lub odmowy wyrażenia opinii; 3) przekształcenia, zmiany właścicielskie, zmiany organizacyjne uzasadniające zmianę firmy audytorskiej lub nieprzeprowadzenie badania. Powyższa uwaga jest szczególnie istotna, z uwagi na penalizację rozwiązania umowy o badanie w przypadku nieuzasadnionej podstawy. Zgodnie bowiem z treścią art. 79 pkt 8 Ustawy o rachunkowości, kto rozwiązuje umowę o badanie sprawozdania finansowego, bez uzasadnionej podstawy, lub nie informuje Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, a w odpowiednich przypadkach - KNF, o rozwiązaniu tej umowy - podlega grzywnie albo karze ograniczenia wolności.

Wątpliwości budzi również propozycja przyznania prawa do przeprowadzania przez KNF kontroli sprawozdań finansowych JZP. Istniejące przepisy określone w ustawie z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym (Dz. U. z 2022 r., poz. 660 ze zm.) już obecnie przyznają KNF prawo do przeglądów sprawozdań finansowych JZP. Z kolei projektowane zmiany nie określają okoliczności, procedur i szczegółowych zasad przeprowadzenia tej kontroli.

Uzasadniając propozycję 3-miesięcznego *vacatio legis* projektodawca wskazał, że iż jest to wystarczający czas do tego, by badane podmioty, jak i ich audytorzy przygotowali się merytorycznie i organizacyjnie do wdrożenia oraz zastosowania nowych regulacji, a w szczególności do tego, aby firmy audytorskie i ich klienci zmienili wiążące ich umowy. Co jednak ważne, w Projekcie Ustawy brak jest przepisów przejściowych. Niewątpliwie na gruncie tak sformułowanego Projektu Ustawy dojdzie do sytuacji, w której jeśli usługi doradztwa podatkowego będą już świadczone w badanym roku przez wybranego


do badania sprawozdań finansowych audytora, z którym zawarto umowę o badanie przed wejściem w życie Projektu Ustawy, nie będzie on mógł wykonać wymaganego ustawą badania sprawozdania finansowego. Z kolei na gruncie Projektu Ustawy wymagane będzie rozwiązanie umowy z dotychczasowym audytorem, wybór nowego audytora, powtórzenie przez nowego audytora już przeprowadzonych procedur badania. W konsekwencji narazi to jednostkę na dodatkowe koszty i może zagrozić niedotrzymaniem ustawowych terminów związanych ze sprawozdawczością finansową.

W tym zakresie wręcz obligatoryjne jest uregulowanie kwestii intertemporalnych, czyli kwestii tego, jak wchodzące w życie projektowane zmiany wpłyną na istniejące w danym momencie stosunki prawne, i niewątpliwie narzędziem regulującym powyższą kwestię są przepisy przejściowe.

VI. KONKLUZJE

1. **PROJEKT USTAWY ZMIERZA DO DALSZEGO NIECELOWEGO ZAOSTRZENIA PRZEPISÓW PRAWA I TYM SAMYM PROWADZI DO NADMIERNEJ REGULACJI PRAWA.**
2. **ART. 1 PKT 1 PROJEKTU USTAWY W ZW. Z ART. 1 PKT 3 PROJEKTU USTAWY NARUSZA PODSTAWOWĄ GWARANCJĘ DEMOKRATYCZNEGO PAŃSTWA PRAWNEGO WYRAŻONĄ W ART. 2 KONSTYTUCJI RP, BOWIEM PROWADZI DO USTANOWIENIA PODWÓJNYCH PRZEPISÓW ZAKAZUJĄCYCH ŚWIADCZENIA USŁUG DORADZTWA PODATKOWEGO W POŁĄCZENIU ZE ŚWIADCZENIEM USŁUG ATESTACYJNYCH LUB USŁUG POKREWNYCH NA RZECZ BADANYCH JEDNOSTEK NIE BĘDĄCYCH JZP, CO W KONSEKWENCJI STWARZA KOMPETENCJĘ DO DWUKROTNEGO ZASTOSOWANIA ŚRODKA REPRESYJNEGO WOBEC TEGO SAMEGO PODMIOTU ZA TEN SAM CZYN.**
3. **PROJEKT USTAWY NIE ZAWIERA UZASADNIENIA DO USTANOWIENIA ZAKAZU ŚWIADCZENIA USŁUG ATESTACYJNYCH LUB USŁUG POKREWNYCH NA RZECZ BADANEJ JEDNOSTKI (W TYM JEDNOSTKI NIEBĘDĄCEJ JZP) POŁĄCZONYCH Z WYKONYWANIEM DORADZTWA PODATKOWEGO NA RZECZ ALBO NA ZLECENIE TAKIEJ JEDNOSTKI (O KTÓRYM MOWA W ART. 1 PKT 1 PROJEKTU USTAWY), A WOBEC TEGO NARUSZA § 12 ZASAD TECHNIKI PRAWODAWCZEJ.**
4. **ART. 1 PKT 2 LIT. A) PROJEKTU USTAWY W ZAKRESIE W JAKIM PRZYZNAJE KNF W RAMACH PEŁNIENIA NADZORU PUBLICZNEGO SPRAWOWANIE KONTROLI NAD WARUNKAMI PRZEPROWADZANIA USTAWOWYCH BADAŃ SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH JZP, ZOSTAŁ ZREDAGOWANY Z NARUSZENIEM ZASADY OKREŚLONOŚCI PRZEPISÓW PRAWA, BOWIEM PRECYZYJNIE NIE WYZNACZA ZASAD PRZEPROWADZENIA KONTROLI, JEJ ZAKRESU ORAZ OKOLICZNOŚCI W JAKICH MIAŁABY ONA SIĘ ODBYWAĆ. W POWYŻSZYM ZAKRESIE ART. 1 PKT 2 LIT. A) PROJEKTU USTAWY POZOSTAJE NIEJASNY W STOPNIU DAJĄCYM PODSTAWĘ DO STWIERDZENIA JEGO NIEZGODNOŚCI Z WYRAŻONĄ W ART. 2 KONSTYTUCJI RP ZASADĄ PAŃSTWA PRAWNEGO.**

5. PRYZNANIE KNF W ART. 1 PKT 2 LIT. A) PROJEKTU USTAWY UPRAWNIENIA DO SPRAWOWANIA KONTROLI NAD WARUNKAMI PRZEPROWADZANIA USTAWOWYCH BADAŃ SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH JZP JEST TOŻSAME Z ZAKRESEM NADZORU I ZADANIAMI PAŃSTWOWEJ AGENCJI NADZORU AUDYTOWEGO OKREŚLONYMI W USTAWIE O BIEGŁYCH REWIDENTACH, CO W KONSEKWENCJI DOPROWADZI DO SPORÓW KOMPETENCYJNYCH.
6. PROJEKT USTAWY NIE ZAWIERA UZASADNIENIA ROZSZERZENIA ZAKRESU NADZORU KNF W ZAKRESIE SPRAWOWANIA KONTROLI NAD WARUNKAMI PRZEPROWADZANIA USTAWOWYCH BADAŃ SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH JZP (O KTÓRYM MOWA W ART. 1 PKT 2 LIT A) PROJEKTU USTAWY), A WOBEC TEGO NARUSZA § 12 ZASAD TECHNIKI PRAWODAWCZEJ.
7. ART. 1 PKT 2 LIT. B) PROJEKTU USTAWY W ZAKRESIE W JAKIM PRYZNAJE KNF PRAWO DO ŻĄDANIA ZMIANY FIRMY AUDYTORSKIEJ, ŚWIADCZĄCEJ USŁUGI ATESTACYJNE LUB USŁUGI POKREWNE NA RZECZ JZP, ZOSTAŁ ZREDAGOWANY Z NARUSZENIEM ZASADY OKREŚLONOŚCI PRZEPISÓW PRAWA, BOWIEM NIE OKREŚLA PRZESEŁANEK DAJĄCYCH PODSTAWĘ DO ŻĄDANIA PRZEZ KNF ZMIANY FIRMY AUDYTORSKIEJ. W POWYŻSZYM ZAKRESIE ART. 1 PKT 2 LIT. A) PROJEKTU USTAWY POZOSTAJE NIEJASNY W STOPNIU DAJĄCYM PODSTAWĘ DO STWIERDZENIA JEGO NIEZGODNOŚCI Z WYRAŻONĄ W ART. 2 KONSTYTUCJI RP ZASADĄ PAŃSTWA PRAWNEGO.
8. PROJEKT USTAWY NIE ZAWIERA UZASADNIENIA ROZSZERZENIA ZAKRESU UPRAWIEŃ KNF W ZAKRESIE PRZEPROWADZANIA KONTROLI SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH JZP I SPRAWOWANIA KONTROLI NAD WARUNKAMI PRZEPROWADZANIA USTAWOWYCH NADAŃ SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH JZP (O KTÓRYCH MOWA W ART. 1 PKT 2 LIT B) PROJEKTU USTAWY), A WOBEC TEGO NARUSZA § 12 ZASAD TECHNIKI PRAWODAWCZEJ.
9. BRAK USTANOWIENIA PRZEPISÓW PRZEJŚCIOWYCH W ZAKRESIE STOSOWANIA ZMIAN ZAWARTYCH W PROJEKCIE USTAWY NARUSZA NAKAZ USTANAWIANIA PRZEPISÓW PRZEJŚCIOWYCH ZAWARTY W ZASADACH TECHNIKI PRAWODAWCZEJ ORAZ ZASADY KONSTYTUCYJNE, JAK ZASADA POPRAWNEJ LEGISLACJI, ZASADA OCHRONY PRAW NABYTYCH, ZASADA NIEDZIAŁANIA PRAWA WSTECZ I ZASADA PEWNOŚCI PRAWA.


prof. dr hab. Marek Chmaj

Niniejsza Opinia została sporządzona w oparciu o informacje przekazane przez Zleceniodawcę. W związku z tym należy zastrzec, że wnioski zawarte w niniejszej Opinii odnoszą się wyłącznie do informacji i dokumentów przedstawionych przez Zleceniodawcę oraz oparte są na najlepszej wiedzy, zarówno z zakresu problematyki prawa, jak i interpretacji tekstów. W przypadku ewentualnego ujawnienia się nowych, nie znanych dotychczas okoliczności, wszystkie lub niektóre wnioski mogą wymagać dodatkowej analizy.

