



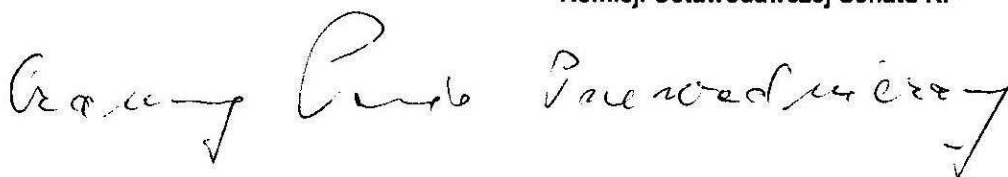
PREZES  
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI  
MARIAN BANAS

KANCELARIA SENATU  
  
03980200800960  
RPW/12620/2023 P zeł.  
2023-06-14 rej. Bronisz Karol

KPK-KPP.023.12.2023

Warszawa, dnia 9 czerwca 2023 r.

Pan Krzysztof Kwiatkowski  
Przewodniczący  
Komisji Ustawodawczej Senatu RP



W nawiązaniu do pisma z dnia 26 maja br. znak: BPS.DKS.KU.0401.12.2023 w sprawie przedstawienia opinii do projektu ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, ustawy o rachunkowości oraz ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym (druk senacki nr 979), uprzejmie informuję, że proponowane zmiany stanowią istotny krok w kierunku zwiększenia nadzoru nad badaniami sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego, co powinno przyczynić się do poprawy jakości informacji wynikających z tych sprawozdań.

W opinii Najwyższej Izby Kontroli oceniając pozytywnie kierunek proponowanych zmian, należy jednak zwrócić uwagę na następujące kwestie:

**I. Odnośnie do art. 1 pkt 1 proponowanej ustawy w brzmieniu:**

*w art. 2 w pkt 9 w lit. i średnik zastępuje się przecinkiem i dodaje się lit. j w brzmieniu: „j) spółki zamierzające ubiegać się o dopuszczenie papierów wartościowych do obrotu na rynku regulowanym, od dnia podjęcia przez właściwy organ spółki uchwały w sprawie ubiegania się o dopuszczenie papierów wartościowych do obrotu na rynku regulowanym;”*

1. Należy zwrócić uwagę, że po dodaniu powyższego przepisu definicja *jednostki zainteresowania publicznego* obejmowałaby jednostki „zamierzające ubiegać się” oraz dopuszczone do obrotu, natomiast nie obejmie jednostek w trakcie procesu ubiegania się („jednostek ubiegających się”) o dopuszczenie papierów wartościowych do obrotu na rynku regulowanym

2. Wejście w życie proponowanych przepisów spowoduje, że od dnia podjęcia uchwały w sprawie dopuszczenia papierów wartościowych do obrotu na rynku regulowanym w spółce powinien być już opracowany i działać system kontroli wewnętrznej, o którym mowa w art. 138a. W praktyce zatem proces przygotowania się do ubiegania się jednostki o dopuszczenie papierów wartościowych do obrotu musiałby się zacząć w jednostce przed podjęciem stosownej uchwały przez właściwy organ, zazwyczaj właścicieli (akcjonariuszy) jednostki. Wskazane byłoby rozważenie zmiany proponowanych przepisów tak, by system kontroli wewnętrznej, o którym mowa w art. 138a, działał w momencie złożenia formalnego wniosku do organu kierującego rynkiem regulowanym, a nie w momencie wyrażenia intencji przez organ jednostki.

3. W przepisie nie wskazano, czy spółka traci status *jednostki zainteresowania publicznego*, a jeżeli tak to w którym momencie, jeżeli jej właściwy organ podjął uchwałę w sprawie ubiegania się o dopuszczenie papierów wartościowych do obrotu na rynku regulowanym, a mimo to nie wystąpiła ona z wnioskiem o dopuszczenie papierów wartościowych do obrotu lub wniosek ten został odrzucony.

**II. Odnośnie do art. 1 pkt 2 proponowanej ustawy w brzmieniu:**

*art. 83 ust. 3 po pkt 16 dodaje się pkt 16a w brzmieniu:*

„16a) informację o tym, czy spółka będąca jednostką zainteresowania publicznego sporządziła oświadczenie, o którym mowa w art. 49c ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości;”

Oświadczenie, o którym mowa w art. 49c ustawy o rachunkowości ma być, zgodnie z opiniowanym projektem, jednym z elementów sprawozdania z działalności, jego wyodrębnioną częścią. Zgodnie z art. 83 ust. 3 pkt 10 ustawy zmienianej, w sprawozdaniu biegłego należy zawrzeć opinię, czy sprawozdanie z działalności zostało sporządzone zgodnie z przepisami [...], co między innymi implikuje ocenę, czy zawiera ono wszystkie elementy wymagane przepisami. Proponowany punkt 16a wydaje się zatem powieleniem informacji zawartej w punkcie 10.

### III. Odnośnie do art. 1 pkt 4 proponowanej ustawy w brzmieniu:

po art. 138 dodaje się art. 138a w brzmieniu:

„Art. 138a. 1. Spółki będące jednostkami zainteresowania publicznego mają obowiązek opracowania i wdrożenia systemu kontroli wewnętrznej w celu zapewnienia wiarygodności sprawozdawczości finansowej.

2. Skuteczność funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej podlega corocznej ocenie firmy audytorskiej w ramach usługi atestacyjnej innej niż badanie. Do zlecenia przeprowadzenia oceny przepisy art. 66 oraz art. 67 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości stosuje się odpowiednio.

3. Biegły rewident sporządza na piśmie sprawozdanie z oceny, o której mowa w ust. 2.

4. Sprawozdanie z oceny, o której mowa w ust. 2, zawiera opinię biegłego rewidenta o skuteczności funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej. Przepisy art. 83 ust. 2, ust. 3 pkt 1, 2, 7, 17 i 18 oraz ust. 5 stosuje się odpowiednio.”

1. Przepis nie precyzuje, czy usługa atestacyjna może być wykonywana przez tego samego biegłego, który wykonuje badanie sprawozdania finansowego, co byłoby najrozsądniejsze. Jeżeli usługi te będą wykonywane przez różne firmy audytorskie czy biegłych, to możliwe jest, że oceną oni różnie system kontroli wewnętrznej

2. Proponowane przepisy nie zawierają żadnych wymogów co do zmiany biegłego przeprowadzającego usługę oceny skuteczności funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej. Możliwa jest zatem sytuacja, że biegły rewident wykonujący usługę po jej zakończeniu obejmie jedno ze stanowisk wymienionych w art. 76 ust. 1 zmienianej ustawy lub sytuacja, w której kluczowy biegły rewident po upływie pięcioletniego okresu, o którym mowa w art. 134 ust. 2 zmienianej ustawy będzie dokonywał oceny skuteczności systemu kontroli wewnętrznej przez kolejne trzy lata, a po tym okresie ponownie jako kluczowy biegły rewident będzie badał sprawozdanie finansowe, co byłoby sprzeczne z założeniami, jakie leżały u podstaw ograniczenia maksymalnego okresu, przez jaki jedna osoba może pełnić funkcję kluczowego biegłego w jednostce zainteresowania publicznego. Zgodna z przepisami będzie także sytuacja, gdy ten sam biegły rewident będzie oceniał system kontroli wewnętrznej dłużej niż pięć lat, chociaż taka sytuacja, tak samo jak pełnienie funkcji kluczowego biegłego rewidenta, zwiększa ryzyko utraty niezależności biegłego.

3. W ustępie 1 proponowanego zapisu jest mowa o systemie kontroli wewnętrznej w celu zapewnienia wiarygodności sprawozdawczości finansowej. Natomiast w ustępie 2 wymóg opiniowania odniesiono do systemu kontroli wewnętrznej, co sugeruje, że ocenić należy również te elementy systemu kontroli wewnętrznej, które nie mają wpływu na sprawozdawczość finansową lub ich wpływ jest pośredni i minimalny

### IV. Odnośnie do art. 2 pkt 5 lit. b proponowanej ustawy w brzmieniu:

w art. 77 pkt 2 otrzymuje brzmienie:

„[Kto wbrew przepisom ustawy dopuszcza do:] 2) niesporządzenia sprawozdania finansowego, skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sprawozdania z oceny, o którym mowa w art. 138a ust. 3 ustawy o biegłych rewidentach, sprawozdania z działalności, sprawozdania z działalności grupy kapitałowej, sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej, skonsolidowanego sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej, sporządzenia ich niezgodnie z przepisami ustawy lub zawarcia w tych sprawozdaniach nierzetelnych danych;”

Nie jest jasne, dlaczego wśród obowiązków kierownika jednostki (tj. sporządzenia sprawozdań dotyczących działalności spółki) wymieniono obowiązek nałożony na biegłego rewidenta jako podmiot zewnętrzny wobec jednostki, która ma poddać ocenie system kontroli wewnętrznej. Zauważyć przy tym należy, że zgodnie z proponowanymi zmianami ustawy o rachunkowości w art. 78 ust. 1a przewidziana jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za wydanie niezgodnej ze stanem faktycznym opinii o skuteczności funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej, a w art. 79 pkt 1a – odpowiedzialność kierownika jednostki, który zaniechał poddania ocenie systemu kontroli wewnętrznej będąc do tego zobowiązanym. Zatem nie jest zrozumiałe, kto miałby ponosić

odpowiedzialności za dopuszczenie do *niesporządzenia sprawozdania z oceny*, o którym mowa w art. 138a ust. 3 ustawy o biegłych rewidentach.

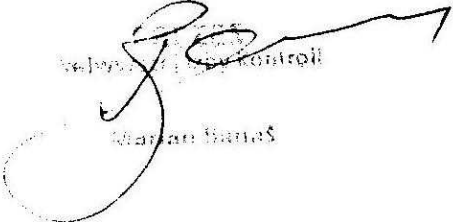
**V. Odnośnie do art. 2 pkt 7 lit. b proponowanej ustawy w brzmieniu:**

w art. 79 pkt 4 otrzymuje brzmienie:

„[Kto wbrew przepisom ustawy:] 4) nie składa sprawozdania finansowego, skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sprawozdania z oceny, o którym mowa w art. 138a ust. 3 ustawy o biegłych rewidentach, sprawozdania z działalności, sprawozdania z działalności grupy kapitałowej, sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej lub skonsolidowanego sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej we właściwym rejestrze sądowym,”

W proponowanym zapisie przewidziano odpowiedzialność w postaci grzywny albo kary ograniczenia wolności z tytułu niezłożenia do sądu rejestrowego sprawozdania z oceny systemu kontroli wewnętrznej, podczas gdy niezłożenie sprawozdania biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego takiej odpowiedzialności nie podlega.

2 porządnie



Marjan Banaś