

Kraków, 25.04.2025

Ministerstwo Finansów

W związku z ogłoszonymi konsultacjami w zakresie rewizji ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1035 z późn. zm.), przedstawiam propozycje zmian systemowych (opis) oraz szczegółowych zmian przepisów (załącznik nr 2) przepracowanych w ramach prowadzonego projektu badawczego- naukowego przy afiliacji Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie.

Zmiany systemowe

Przywrócenie większej roli sprawowania pieczy nad rynkiem audytorskim przez PIBR

Zmiana modelu nadzoru publicznego nad audytem w 2019 r., w wyniku której powołano Polską Agencję Nadzoru Audytowego (PANA) jako organ właściwy w odniesieniu do wszystkich firm audytorskich i biegłych rewidentów, miała na celu zwiększenie skuteczności nadzoru, dostosowanie polskiego systemu do europejskich standardów oraz wzmocnienie ochrony interesu publicznego na rynku kapitałowym. Jednym z głównych powodów reformy była ocena, że wcześniejszy model, w którym kompetencje były podzielone pomiędzy Komisję Nadzoru Audytowego (KNA) i Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR), nie zapewniał pełnej niezależności nadzoru nad firmami audytorskimi badającymi jednostki zainteresowania publicznego (JZP).

Jednakże przyjęte rozwiązania, przenoszące pełnię kompetencji nadzorczych do PANA, doprowadziły do nadmiernej koncentracji kompetencji w rękach organu administracji publicznej oraz do ograniczenia konstytucyjnie gwarantowanej roli samorządu zawodowego biegłych rewidentów, wynikającej z art. 17 ust. 1 Konstytucji RP. Samorząd zawodowy, zgodnie z konstytucyjną zasadą sprawowania pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodu zaufania publicznego, powinien mieć realną i istotną rolę w nadzorze nad wykonywaniem zawodu, przynajmniej w odniesieniu do firm audytorskich niebadających JZP oraz świadczenia innych usług objętych krajowymi standardami wykonywania zawodu.

Wprowadzenie w 2019 r. modelu całkowitej dominacji PANA nad wszystkimi firmami audytorskimi naruszyło zasadę decentralizacji administracji publicznej, a także wpłynęło negatywnie na efektywność nadzoru wobec mniejszych firm audytorskich, które w praktyce nie wykonują badań jednostek zainteresowania publicznego i nie uczestniczą w rynku kapitałowym o znaczeniu systemowym. Jednocześnie ograniczenie kompetencji samorządu wywołało wątpliwości konstytucyjne wskazywane już na etapie prac legislacyjnych, m.in. przez Biuro Analiz Sejmowych, w szczególności w kontekście realizacji

zasady dwuinstancyjności postępowania administracyjnego oraz samodzielności organizacyjnej i funkcjonalnej samorządów zawodowych.

Zgodnie z art. 17 ust. 1 Konstytucji RP, podstawowym zadaniem samorządu zawodowego jest sprawowanie pieczy nad należytym wykonywaniem zawodu, co obejmuje m.in. ustalanie norm etycznych, dopuszczanie do zawodu, prowadzenie postępowań dyscyplinarnych oraz kontrolę jakości wykonywanych czynności zawodowych. Piecza ta powinna mieć charakter aktywny i rzeczywisty, a nie ograniczać się wyłącznie do funkcji organizacyjnych czy szkoleniowych.

W związku z powyższym, celowe i uzasadnione jest przywrócenie modelu, w którym:

- ❖ PANA koncentruje się na nadzorze nad firmami audytorskimi przeprowadzającymi badania ustawowe jednostek zainteresowania publicznego (JZP), zgodnie z wysokimi standardami europejskimi dotyczącymi rynku kapitałowego,
- ❖ natomiast Polska Izba Biegłych Rewidentów (PIBR) odzyskuje kompetencje sprawowania pieczy nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi badającymi inne jednostki niż JZP oraz wykonującymi inne usługi objęte krajowymi standardami zawodowymi.

Takie rozwiązanie:

- zapewnia proporcjonalność nadzoru do skali działalności audytorskiej,
- przywraca konstytucyjny model funkcjonowania samorządu zawodowego,
- umożliwia efektywniejsze wykorzystanie zasobów nadzorczych,
- wzmacnia odpowiedzialność środowiska zawodowego za jakość wykonywanych usług.

Zmiana przywraca również zaufanie środowiska audytorskiego do systemu nadzoru i zapewnia, że działania nadzorcze wobec mniejszych firm audytorskich będą prowadzone w duchu współpracy i wsparcia, a nie wyłącznie w trybie administracyjno-represyjnym.

Przyznanie PIBR kompetencji do wydawania interpretacji, wskazówek standardów wykonywania zawodu

Standardy wykonywania zawodu biegłego rewidenta, zarówno krajowe, jak i międzynarodowe, stanowią fundament prawidłowego świadczenia usług rewizyjnych i zapewnienia jakości badań sprawozdań finansowych. Jednak stosowanie tych standardów w praktyce zawodowej często wymaga ich wykładni i doprecyzowania w kontekście konkretnych sytuacji rynkowych oraz praktycznych problemów interpretacyjnych.

W obecnym stanie prawnym brak jest w Polsce formalnie wyznaczonego podmiotu odpowiedzialnego za oficjalne wydawanie interpretacji standardów zawodowych. Polska Agencja Nadzoru Audytowego, jako organ nadzorczy, skupia się na ocenie stosowania standardów w toku kontroli i postępowań administracyjnych, natomiast nie prowadzi działalności interpretacyjnej o charakterze systemowym i prospektywnym. Z kolei samorząd zawodowy biegłych rewidentów, reprezentowany przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów

(PIBR), jest naturalnym i właściwym organem do realizacji tej funkcji, uwzględniając swój charakter, rolę konstytucyjną i kompetencje środowiskowe.

Przyznanie PIBR kompetencji do wydawania interpretacji standardów jest w pełni zgodne z konstytucyjną funkcją samorządu zawodowego, określoną w art. 17 ust. 1 Konstytucji RP, polegającą na sprawowaniu pieczy nad należytym wykonywaniem zawodu zaufania publicznego. Piecza ta obejmuje m.in. dbanie o właściwe stosowanie norm zawodowych, wyjaśnianie wątpliwości interpretacyjnych oraz promowanie jednolitych zasad wykonywania zawodu.

Wydawanie przez PIBR interpretacji standardów przyniosłoby następujące korzyści:

- Ujednolicenie praktyki zawodowej: interpretacje stanowiłyby wskazówki dla biegłych rewidentów i firm audytorskich w zakresie stosowania standardów, co ograniczyłoby rozbieżności i niepewność w praktyce.
- Wzmocnienie ochrony interesu publicznego: zapewnienie spójnego stosowania standardów rewizji finansowej przyczynia się do poprawy jakości badań i rzetelności sprawozdań finansowych.
- Ochrona praw biegłych rewidentów: oficjalne interpretacje zmniejszają ryzyko arbitralnych ocen w toku kontroli i postępowań administracyjnych, zapewniając rewidentom jasność co do oczekiwanych standardów działania.
- Realizacja zasady pomocniczości: kompetencja interpretacyjna w rękach samorządu zawodowego wzmacnia jego rolę w organizacji i nadzorze nad wykonywaniem zawodu zaufania publicznego, przy zachowaniu nadzoru publicznego nad rynkiem kluczowym.

Wydawane przez PIBR interpretacje miałyby charakter:

- niewiążący dla organów nadzoru (de iure),
- ale uznawany jako ważny punkt odniesienia w praktyce stosowania prawa,
- podobnie jak interpretacje wydawane w innych zawodach zaufania publicznego (np. interpretacje samorządów radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych).

Interpretacje powinny być ogłaszane w sposób jawny, po przeprowadzeniu procesu konsultacji środowiskowych i zatwierdzone przez odpowiedni organ PIBR.

Potrzeby ujednolicenia sposobu liczenia terminów (dni kalendarzowe zamiast roboczych)

W obowiązującym stanie prawnym ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym wprowadza w wielu przepisach terminy wyrażone w dniach roboczych (np. art. 120 ust. 1 dotyczący zgłaszania zastrzeżeń do protokołu kontroli – 20 dni roboczych). Taka konstrukcja terminologiczna odbiega od powszechnie przyjętych zasad prawa administracyjnego, w którym terminy liczy się co do zasady według dni kalendarzowych, zgodnie z art. 57 Kodeksu postępowania administracyjnego.

Brak jednolitości w sposobie liczenia terminów powoduje szereg negatywnych skutków:

- Dezorientację stron postępowania – różne zasady liczenia terminów w zależności od podstawy prawnej utrudniają dochowanie terminów procesowych i mogą prowadzić do niezamierzonych naruszeń uprawnień proceduralnych.
- Utrudnienie stosowania przepisów proceduralnych – organy i strony muszą każdorazowo weryfikować, czy termin dotyczy dni roboczych czy kalendarzowych, co komplikuje praktykę stosowania prawa.
- Ryzyko błędów i sporów proceduralnych – w przypadku wątpliwości co do sposobu liczenia terminów zwiększa się ryzyko formalnych uchybień procesowych, które mogą prowadzić do uchylenia decyzji lub wydłużania postępowań.

Jednolite liczenie terminów według dni kalendarzowych:

- Zwiększa przejrzystość i prostotę regulacji,
- Umożliwia pełne stosowanie ogólnych zasad Kodeksu postępowania administracyjnego, w tym art. 57 k.p.a.,
- Wzmacnia zasadę pewności prawa, przewidzianą w art. 2 Konstytucji RP,
- Poprawia efektywność postępowań prowadzonych przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego oraz organy samorządu zawodowego.

Wprowadzenie jednolitej zasady liczenia terminów w dniach kalendarzowych dostosowuje ustawę o biegłych rewidentach do modelu obowiązującego w innych procedurach administracyjnych i postępowaniach publicznoprawnych, eliminując zbędne wyjątki i upraszczając system prawny.

Rozdzielenie naruszeń przepisów prawa od naruszeń standardów zawodowych

Projektowane zmiany w zakresie odpowiedzialności biegłych rewidentów i firm audytorskich wprowadzają systemowe rozróżnienie pomiędzy naruszeniem:

- ❖ przepisów prawa powszechnie obowiązującego (ustaw i rozporządzeń),
- ❖ a naruszeniem standardów zawodowych, w tym krajowych standardów wykonywania zawodu i krajowych standardów zarządzania jakością.

W aktualnym stanie prawnym pojęcie „naruszenia” w ustawie o biegłych rewidentach obejmuje zarówno delikty ustawowe, jak i naruszenia standardów zawodowych, bez wyraźnego rozdzielenia ich charakteru prawnego. Prowadzi to do niepożądanego niejednoznaczności w zakresie odpowiedzialności oraz utrudnia właściwą ocenę stopnia ciężaru naruszenia. Dlatego w art. 139 ust 2 doprecyzowano przewinienie dyscyplinarne oraz wskazano charakter prawny aktów: zasad wykonywania zawodu, zasad etyki zawodowej, niezależności lub krajowych standardów wykonywania zawodu – jako akty typu soft law.

Standardy zawodowe, choć mają fundamentalne znaczenie dla jakości wykonywania zawodu biegłego rewidenta, nie stanowią przepisów prawa powszechnie obowiązującego w rozumieniu Konstytucji RP oraz ustaw zasadniczych. Standardy mają charakter wewnętrznych regulacji zawodowych (soft law), zatwierdzanych przez odpowiednie władze, ale nie posiadających mocy wiążącej na poziomie prawa ustawowego lub konstytucyjnego.

Wprowadzone zmiany mają na celu:

- zapewnienie systemowej jasności co do źródeł obowiązków zawodowych i podstaw odpowiedzialności,
- dostosowanie systemu odpowiedzialności do konstytucyjnych zasad państwa prawa i legalizmu (art. 7 i art. 87 Konstytucji RP),
- umożliwienie proporcjonalnej oceny wagi naruszeń w zależności od tego, czy dotyczą one przepisów prawa czy standardów zawodowych,
- zwiększenie przewidywalności orzecznictwa dyscyplinarnego i administracyjnego.

Projektowane zmiany zachowują obowiązek stosowania standardów jako elementu należytej staranności zawodowej, ale w przypadku ich naruszenia:

- podstawowa odpowiedzialność zawodowa ma charakter związany z zasadami etyki, jakości usług oraz ochrony interesu publicznego,
- natomiast naruszenie przepisów prawa powszechnie obowiązującego traktowane jest jako delikt o wyższej wadze, mogący skutkować surowszymi sankcjami administracyjnymi lub dyscyplinarnymi.

Rozdzielenie charakteru naruszeń pozwala również na lepsze dostosowanie katalogu sankcji do rzeczywistej wagi naruszenia i przyczynia się do większej przejrzystości systemu odpowiedzialności zawodowej biegłych rewidentów.

Zmiany w zakresie postępowania kontrolnego

Zaproponowane zmiany w zakresie przepisów dotyczących postępowania kontrolnego oraz zasad odpowiedzialności biegłych rewidentów i firm audytorskich zmierzają do przywrócenia transparentności, rzetelności oraz proporcjonalności procedur kontrolnych, a także dostosowania ich do zasad wynikających z Kodeksu postępowania administracyjnego oraz dyrektywy 2006/43/WE.

Doświadczenia wynikające ze stosowania obowiązujących przepisów wykazały, że brak jednolitych i szczegółowych standardów prowadzenia kontroli oraz rozliczania odpowiedzialności zawodowej powoduje szereg istotnych problemów praktycznych:

- firmy audytorskie często nie mają możliwości bieżącego odniesienia się do ustaleń i wątpliwości kontrolerów,
- brak obowiązku dokumentowania czynności kontrolnych ogranicza weryfikację prawidłowości zebranego materiału dowodowego,
- oderwanie procesu sporządzania raportów pokontrolnych i decyzji od osób faktycznie przeprowadzających kontrolę prowadzi do utraty ciągłości dowodowej,

- brak możliwości polubownego wyjaśnienia wątpliwości poprzez mediację utrudnia szybkie i proporcjonalne zakończenie sprawy,
- stosowanie terminów liczonych w dniach roboczych wprowadza zbędne komplikacje proceduralne.

Dodatkowo dotychczasowe przepisy dotyczące odpowiedzialności zawodowej biegłych rewidentów pozostawiały niedookreślone takie kluczowe pojęcia jak „naruszenie” lub „rażące naruszenie” oraz nie uwzględniały wprost skalowalności oraz działań naprawczych jako okoliczności wpływającej na wymiar kary dyscyplinarnej i administracyjnej.

W odpowiedzi na te problemy projektowane zmiany wprowadzają:

- obowiązek bieżącego przekazywania stronie kontroli ustaleń i wątpliwości podczas trwania kontroli,
- obowiązek dokumentowania przebiegu czynności kontrolnych w dzienniku kontroli,
- powiązanie treści raportu pokontrolnego wyłącznie z materiałem zgromadzonym w toku kontroli i zawartym w protokole i dzienniku kontroli,
- przypisanie kontrolerowi odpowiedzialności za cały proces ustalania faktów i za przygotowanie rozstrzygnięcia,
- możliwość przeprowadzenia mediacji w toku postępowania administracyjnego dotyczącego firmy audytorskiej,
- jednolite liczenie terminów proceduralnych według zasad kodeksowych (dni kalendarzowe),
- ustawową definicję „rażącego naruszenia”, obejmującą poważne uchybienia wpływające na jakość czynności rewizji finansowej, rzetelność wydanej opinii lub interes publiczny,
- obowiązek uwzględniania w postępowaniach administracyjnych i dyscyplinarnych stanu realizacji zaleceń pokontrolnych oraz działań naprawczych przy ustalaniu rodzaju i wymiaru kary,
- zmiany terminów.

Zaproponowane zostały również nowe przepisy w zakresie sankcji, umożliwiające stosowanie łagodniejszych kar dyscyplinarnych i administracyjnych w sytuacjach, gdy naruszenia miały charakter nieznaczny lub zostały skutecznie naprawione przed zakończeniem postępowania. Wzmocniono także zasadę proporcjonalności przy ustalaniu kar, zapewniając większe zróżnicowanie sankcji w zależności od charakteru i skutków naruszenia.

Zaproponowane zmiany prowadzą do kompleksowego uporządkowania systemu nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi w sposób zapewniający:

- zgodność procedur kontrolnych i odpowiedzialności zawodowej z zasadami prawa administracyjnego i unijnego,
- efektywność, przejrzystość i przewidywalność postępowań,
- wzmocnienie ochrony interesu publicznego oraz praw stron postępowań,
- oraz zwiększenie zaufania środowiska zawodowego do systemu nadzoru.

Zaprojektowane zmiany przepisów przywracają konstytucyjną rolę samorządu zawodowego w zapewnieniu jakości wykonywania zawodu, porządkują procesy kontroli i odpowiedzialności, zwiększają bezpieczeństwo prawne biegłych rewidentów i firm audytorskich oraz wzmacniają funkcję ochrony interesu publicznego na rynku audytorskim.

W załączeniu przedstawiam szczegółowe zaproponowane zmiany dla
wybranych obszarów badawczych.

z poważaniem, [REDACTED]

Signature Not Verified

Date: 2023.04.25 23:41:06 CEST

dr [REDACTED] –

afiliacja Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

(podmiot zgłaszający)

Lp.	Jednostka redakcyjna ustawy ¹⁾	Propozycja zmiany wraz z brzmieniem przepisów	Uzasadnienie ²⁾
1.	Art. 2	Dodanie art. 2c [Sposób liczenia terminów] Jeżeli ustawa nie stanowi inaczej, terminy określone w dniach oblicza się zgodnie z zasadami określonymi w art. 57 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego.	Dodanie art. 2c ma na celu ujednolicenie sposobu obliczania terminów procesowych i materialnoprawnych w ustawie o biegłych rewidentach z zasadami powszechnie obowiązującymi w prawie administracyjnym. Dotychczasowe przepisy, odwołujące się w niektórych miejscach do dni roboczych, prowadzą do niepotrzebnych komplikacji, ryzyka błędów procesowych i utrudniają stosowanie przepisów w praktyce. Wprowadzenie wyraźnego odesłania do zasad liczenia terminów określonych w art. 57 Kodeksu postępowania administracyjnego zwiększy przejrzystość prawa, ułatwi stronom postępowań wywiązywanie się z obowiązków terminowych oraz zapewni spójność systemu proceduralnego w ramach nadzoru publicznego nad firmami audytorskimi i biegłymi rewidentami. Zmiana ta wpisuje się w zasadę państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP) oraz zasadę przyjaznej dla obywatela interpretacji prawa administracyjnego. Proponowana zmiana wymaga zamiany w ustawie słów „dni robocze” na „dni kalendarzowe”.
2.	Art. 139	Art. 139. [Przewinienie dyscyplinarne] 1. Biegły rewident podlega odpowiedzialności dyscyplinarnej, jeżeli dopuścił się przewinienia dyscyplinarnego. 2. Przewinienie dyscyplinarne polega na: 1) rażącym naruszeniu zasad wykonywania zawodu, zasad etyki zawodowej, niezależności lub krajowych standardów wykonywania zawodu – które skutkują istotnym naruszeniem dobrych praktyk zawodowych;	Proponowana zmiana wprowadza zasadę proporcjonalności, zgodną z Dyrektywą 2006/43/WE. Cel nowelizacji: - Wprowadzenie zasady proporcjonalności w odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów. - Ograniczenie wszczynania postępowań dyscyplinarnych do przypadków rzeczywiście poważnych naruszeń. - Ochrona biegłych rewidentów przed sankcjami za drobne, nieumyślne uchybienia

		2) braku realizacji obowiązków związanych z przynależnością do samorządu zawodowego biegłych rewidentów; 3) naruszenia przepisów dotyczących prowadzenia działalności w formie firmy audytorskiej, o której mowa w art. 46, w tym jako wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej lub komandytowej; 4) naruszenia przepisów dotyczących pełnienia funkcji w organach zarządzających lub nadzorczych firm audytorskich. 3. W sprawach odpowiedzialności dyscyplinarnej prowadzone jest postępowanie dyscyplinarne. 3a. Nie stanowi przewinienia dyscyplinarnego działanie lub zaniechanie o charakterze technicznym, nieumyślnym, które nie miało istotnego wpływu na jakość badania sprawozdań finansowych ani na treść wydanej opinii. 4. Przez rażące naruszenie zasad wykonywania zawodu, zasad etyki zawodowej, niezależności lub krajowych standardów wykonywania zawodu rozumie się naruszenie o charakterze znaczącym i poważnym, które: 1) skutkowało istotnym naruszeniem praw podmiotów korzystających z usług rewizyjnych; 2) istotnie naruszyło interes publiczny w zakresie rzetelności i wiarygodności sprawozdawczości finansowej; 3) w sposób oczywisty odbiegało od standardów należytej staranności zawodowej oczekiwanej od biegłego rewidenta; 4) polegało na wykonaniu czynności rewizji finansowej w sposób nienależyty lub wydaniu sprawozdania z badania niezgodnie ze stanem faktycznym lub obowiązującymi standardami.	techniczne. - Określenie, czym są „regulacje dotyczące wykonywania zawodu” w rozumieniu ustawy, oraz wskazanie ich relacji do systemu źródeł prawa w Rzeczypospolitej Polskiej. Oczekiwane efekty zmiany: - Zwiększenie pewności zawodowej biegłych rewidentów. - Skoncentrowanie działań dyscyplinarnych na przypadkach rzeczywiście zagrażających jakości audytu. - Wzmocnienie zaufania do systemu nadzoru nad biegłymi rewidentami. Zgodnie z art. 87 Konstytucji RP, system źródeł prawa powszechnie obowiązującego obejmuje m.in.: Konstytucję, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe, rozporządzenia, akty prawa miejscowego. Natomiast standardy zawodowe, zasady etyki oraz regulacje korporacyjne (przyjmowane uchwałami PIBR) nie stanowią źródeł prawa powszechnie obowiązującego, lecz mają charakter wewnętrznych norm zawodowych, obowiązują na podstawie ustawy i członkostwa w samorządzie zawodowym, ich przestrzeganie jest warunkiem należytego wykonywania zawodu zaufania publicznego. Należy zatem wskazać jaki jest charakter prawny aktów wymienionych w ust.2 pkt 1). Propozycja zmiany doprecyzowuje, że tylko rażące naruszenie tych norm – w tym zasad etyki, niezależności oraz standardów zawodowych – może skutkować odpowiedzialnością dyscyplinarną, co wpisuje się w konstytucyjne standardy: zasady proporcjonalności (art. 2), zasady legalizmu (art. 7), ochrony praw jednostki (art. 31 ust. 3). Projektowany przepis art. 139 ust. 4 wprowadza ustawową definicję rażącego naruszenia zasad wykonywania zawodu biegłego rewidenta, zasad etyki zawodowej, niezależności lub krajowych standardów wykonywania zawodu. Dotychczas brak było jednoznacznej legalnej definicji tego pojęcia, co prowadziło do ryzyka rozbieżności interpretacyjnych oraz niejednolitego orzekania w postępowaniach dyscyplinarnych. Definicja ta obejmuje naruszenia o charakterze poważnym, których skutkiem jest istotne naruszenie praw podmiotów korzystających z usług rewizyjnych, naruszenie interesu publicznego w zakresie rzetelności i wiarygodności sprawozdawczości finansowej, oczywiste odstępstwo od standardów należytej staranności zawodowej lub nienależyte wykonanie czynności rewizyjnych skutkujące wydaniem nieprawidłowej opinii lub raportu z badania. Wprowadzenie tej definicji jest niezbędne w celu: - zapewnienia pewności prawa i transparentności odpowiedzialności zawodowej biegłych
--	--	--	---

Załącznik do pisma w sprawie przeglądu uobr

			rewidentów, - ujednolicenia kryteriów oceny przewinień dyscyplinarnych, - ochrony interesu publicznego oraz praw użytkowników informacji finansowej, - realizacji wymogów wynikających z art. 29 i 30 dyrektywy 2006/43/WE w zakresie odpowiedzialności i jakości rewizji finansowej. Nowa definicja odzwierciedla kluczowe wartości, które powinny być chronione w ramach wykonywania zawodu biegłego rewidenta: staranność zawodową, rzetelność badania oraz prawidłowość przekazywanych opinii finansowych. Jej wprowadzenie zwiększy również przewidywalność postępowań dyscyplinarnych i efektywność systemu nadzoru publicznego nad audytem.
3.	Art. 159	Art. 159. [Kary orzekane w postępowaniu dyscyplinarnym] 1. W postępowaniu dyscyplinarnym mogą zostać orzeczone następujące kary: 1) kara upomnienia; 2) kara nagany; 3) obowiązek odbycia szkolenia uzupełniającego z określonego zakresu; 4) obowiązek złożenia pisemnego zobowiązania do poprawy i przedstawienia planu działań naprawczych; 5) czasowy zakaz pełnienia funkcji kierującego zespołem badania (maksymalnie 1 rok); 6) zawieszenie prawa wykonywania zawodu na okres od 3 miesięcy do 3 lat; 7) kara pieniężna; 8) zakaz przeprowadzania: a) badań, b) atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju; 9) zakaz wykonywania czynności rewizji finansowej; 10) zakaz wykonywania zawodu biegłego rewidenta; 11) zakaz pełnienia funkcji członka zarządu lub innego organu zarządzającego lub członka rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego w firmach audytorskich lub jednostkach zainteresowania publicznego; 11a) wykreślenie z rejestru informacji o uprawnieniu do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego	Obecny katalog kar nie uwzględnia kar mniej dotkliwych o charakterze pozytywnej sankcji, dlatego wymaga uzupełnienia. Proponowana zmiana daje: - możliwość gradacji reakcji dyscyplinarnej w zależności od ciężaru przewinienia. - Kary edukacyjne lub naprawcze zamiast wyłącznie kar represyjnych. - Skuteczniejsze motywowanie do poprawy, zamiast od razu groźby zawieszenia lub utraty uprawnień. - Umożliwia sądowi bardziej elastyczne i sprawiedliwe orzekanie.

		rozwoju; 12) skreślenie z rejestru.	
4.	Art. 160	Dodanie pkt 7 do art. 160 Ustalając rodzaj i wymiar kary, bierze się pod uwagę w szczególności: (...) 7) działania podjęte przez obwinionego w celu usunięcia skutków przewinienia dyscyplinarnego oraz realizacji zaleceń pokontrolnych.	Wprowadzenie kryterium uwzględnienia działań naprawczych podjętych przez obwinionego w toku postępowania lub przed jego zakończeniem zapewnia: - zgodność z zasadą proporcjonalności kar, - promowanie konstruktywnego zachowania obwinionych biegłych rewidentów, - realne uwzględnianie postawy stron w procesie orzekania, - dostosowanie procedury dyscyplinarnej do standardów wynikających z dyrektywy 2006/43/WE. Zamieszczenie tego kryterium <i>expressis verbis</i> w katalogu przesłanek przy ustalaniu kary zwiększy przejrzystość i sprawiedliwość postępowań dyscyplinarnych oraz wzmocni zaufanie do procedur nadzoru publicznego.
5.	Art. 176	Art. 176. [Sporządzenie i wniesienie wniosku o ukaranie] Jeżeli dochodzenie dyscyplinarne dostarczyło podstaw do wniesienia wniosku o ukaranie, Agencja, w terminie 30 dni od dnia przekazania Protokołu kontroli, sporządza wniosek o ukaranie i wnosi go do sądu okręgowego właściwego ze względu na miejsce zamieszkania obwinionego. Ia. Agencja może odstąpić od wniesienia wniosku o ukaranie, jeżeli charakter przewinienia wskazuje na niewielką wagę naruszenia, działanie obwinionego było nieumyślne, a przewinienie nie miało istotnego wpływu na rzetelność badania ani nie naruszało interesu publicznego. Odstąpienie może nastąpić w szczególności, gdy do dnia zakończenia dochodzenia dyscyplinarnego uchybienie zostało dobrowolnie i skutecznie usunięte lub skorygowane przez obwinionego, a jego postawa wskazuje na brak konieczności wszczęcia postępowania przed sądem. W takim przypadku Agencja sporządza uzasadnienie odstąpienia i informuje o tym biegłego rewidenta oraz publikuje informacje zbiorczą w sprawozdaniu	Obecne brzmienie art. 176 ustawy o biegłych rewidentach (Dz.U. 2024 poz. 1035) nie przewiduje możliwości odstąpienia od wniesienia wniosku o ukaranie, nawet w przypadku błahych, nieistotnych uchybień, co może prowadzić do niepotrzebnego obciążenia sądów oraz do nieproporcjonalnych skutków dla obwinionego biegłego rewidenta. Cel nowelizacji: - Wprowadzenie narzędzia deeskalacyjnego w sprawach dyscyplinarnych dotyczących błahych, nieumyślnych uchybień. - Zwiększenie efektywności postępowań przez skupienie się na sprawach istotnych. - Ochrona dobrego imienia biegłych rewidentów, gdy nie doszło do naruszeń istotnych z punktu widzenia jakości badania. Korzyści z zaproponowanej zmiany: - Zachęca do naprawczych działań w toku dochodzenia, - Odciąża sądy i administrację, - Wspiera proporcjonalność i sprawiedliwość proceduralną.

		rocznym.	
6	Art. 182	Dodanie art.182a Art. 182a. [Odstąpienie od wszczęcia postępowania administracyjnego wobec firmy audytorskiej] Agencja może odstąpić od wszczęcia postępowania administracyjnego wobec firmy audytorskiej, jeżeli naruszenie ma charakter błahy, nie miało istotnego wpływu na jakość wykonywania czynności rewizji finansowej, a firma audytorska dobrowolnie i skutecznie usunęła jego skutki przed zakończeniem czynności wyjaśniających. W takim przypadku Agencja może ograniczyć się do udzielenia pisemnego zalecenia lub wezwania do zachowania zgodności z przepisami. Informacja o odstąpieniu i uzasadnienie tej decyzji podlegają archiwizacji w dokumentacji sprawy.	Proponowana zmiana umożliwi proporcjonalne traktowanie firm w przypadkach drobnych naruszeń - Wzmacnia prewencyjną funkcję nadzoru (zamiast wyłącznie represyjną) - Pozwala Agencji skupić zasoby na sprawach o rzeczywistej i istotnej wadze - Spójne z dyrektywą 2006/43/WE oraz z rozporządzeniem (UE) 537/2014 – obie te regulacje mówią o potrzebie stosowania środków proporcjonalnych i odpowiednich do rodzaju naruszenia
7.	Art. 183	Art. 183. [Rodzaje kar administracyjnych; ustalenie rodzaju i wymiaru kary] 1.Karami administracyjnymi są: 1) kara upomnienia; 2) kara nagany; 3) zobowiązanie do usunięcia skutków naruszenia w wyznaczonym terminie, 4) zobowiązanie do przedstawienia planu działań naprawczych, 5) obowiązek odbycia szkolenia w zakresie przestrzegania przepisów i standardów, 6) czasowe ograniczenie prawa do przeprowadzania badań JZP (do 1 roku), 7) zawieszenie prawa do przeprowadzania badań ustawowych na okres od 6 miesięcy do 3 lat 8) kara pieniężna; 9) zakaz przeprowadzania: a) badań, b) atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;	Sankcje powinny być proporcjonalne i odstraszające, ale również naprawcze Proponowana zmiana umożliwi odpowiednią reakcję nadzorczą w zależności od rodzaju uchybienia, wspiera budowanie kultury zgodności wśród firm audytorskich, odciąża sądy administracyjne – więcej spraw może kończyć się miękką sankcją zamiast poważnych środków represyjnych.

Załącznik do pisma w sprawie przeglądu uobr

		10) zakaz wykonywania czynności rewizji finansowej; 11) zakaz świadczenia usług objętych standardami wykonywania zawodu; 12) zakaz pełnienia funkcji członka zarządu lub innego organu zarządzającego lub członka rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego w firmach audytorskich przez osoby odpowiedzialne za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014; 13) skreślenie z listy.	
8.	Art. 183	6. Ustalając rodzaj i wymiar kary nakładanej na firmę audytorską lub osoby, o których mowa w art. 182 ust. 2, uwzględnia się w szczególności: 1) wagę naruszenia i czas jego trwania; 2) stopień przyczynienia się do powstania naruszenia; 3) sytuację finansową wyrażającą się w szczególności w wysokości rocznych przychodów lub dochodów; 4) kwotę zysków osiągniętych lub strat unikniętych, w zakresie, w jakim można je ustalić; 5) stopień współpracy z Agencją; 6) popełnione dotychczas naruszenia; 7) stan realizacji zaleceń pokontrolnych wydanych przez Agencję.	Dodanie kryterium uwzględnienia stanu realizacji zaleceń pokontrolnych (pkt 7 w ust. 6) przy ustalaniu kary zapewnia proporcjonalność sankcji oraz promuje działania naprawcze podjęte przez stronę postępowania. Dodanie stanu realizacji zaleceń pokontrolnych jako kryterium przy ustalaniu rodzaju i wymiaru kary odpowiada podstawowym zasadom sprawiedliwości proceduralnej oraz zasadzie proporcjonalności sankcji. Firma audytorska lub osoba, która dobrowolnie podjęła działania naprawcze i wykonała zalecenia Agencji, powinna być premiowana łagodniejszym traktowaniem przy wymierzaniu kary. Zmiana ta wzmacnia także zachęty do podejmowania działań naprawczych jeszcze przed zakończeniem postępowania administracyjnego oraz promuje konstruktywną współpracę z organem nadzoru. Projektowana zmiana jest zgodna z duchem art. 30 dyrektywy 2006/43/WE, który wymaga, aby sankcje były nie tylko skuteczne i odstraszające, ale także proporcjonalne do charakteru i skutków naruszenia oraz uwzględniały działania strony podjęte w celu naprawienia nieprawidłowości.
9.	Art. 118	Art. 118 ust. 2 – zmiana terminu sporządzenia protokołu: 2. Z przeprowadzonej kontroli sporządza się protokół kontroli najpóźniej w dniu zakończenia czynności kontrolnych, który stanowi formalne zakończenie kontroli. Sporządzenie i podpisanie protokołu kończy czynności kontrolne. 4. Protokół kontroli podpisuje kontroler Agencji.	Obecnie ust. 2 dopuszcza zakończenie kontroli protokołem dopiero po 30 dniach, co może prowadzić do: sztucznego przeciągania procesu, braku precyzyjnego zamknięcia czynności w dacie ich faktycznego zakończenia, niezgodności z logiką postępowań administracyjnych i podatkowych (gdzie protokół sporządza się na zakończenie czynności kontrolnych). Ust. 4 może powodować niejasność w zakresie tego, kto powinien podpisać protokół – obecnie mówi o podpisie „osób przeprowadzających kontrolę”, ale w praktyce rolę główną powinien mieć kontroler, a nie ekspert (który wspiera, ale nie prowadzi kontroli). Protokół podpisuje kontroler wiodący przeprowadzający kontrolę oraz osoba upoważniona do reprezentowania podmiotu kontrolowanego.

Załącznik do pisma w sprawie przeglądu uobr

			Ekspert uczestniczący w kontroli może złożyć pisemną opinię uzupełniającą, która stanowi załącznik do protokołu, ale nie jest jego integralną częścią. Ekspert nie ma statusu osoby kierującej kontrolą, nie podejmuje decyzji w zakresie oceny zgodności z przepisami, jego rola ma charakter doradczy, opiniodawczy lub specjalistyczny (np. technologiczny, sektorowy). Istotą zmiany jest: - Przyspieszenie procedury i zwiększenie pewności prawnej co do daty zakończenia kontroli. - Zgodność z zasadą natychmiastowości i bezpośredniości – wyniki kontroli są spisywane na bieżąco, wg stanu ustalenia faktycznego. - Rozdzielenie odpowiedzialności między kontrolera (który ma pełne kompetencje i uprawnienia) a eksperta (pełniącego rolę pomocniczą). - Wzrost przejrzystości i równości stron – podmiot kontrolowany wie, z kim prowadzi procedurę.
10	Art. 25	Art. 25. [Zadania Polskiej Izby Biegłych Rewidentów] 1. Do zadań Polskiej Izby Biegłych Rewidentów należy w szczególności: 1) reprezentowanie członków oraz ochrona ich interesów zawodowych; 2) ustanawianie i wdrażanie krajowych standardów wykonywania zawodu i krajowych standardów zarządzania jakością oraz zasad etyki zawodowej, a także opracowywanie i ogłaszanie wyjaśnień, wskazówek, interpretacji oraz dobrych praktyk zawodowych, w szczególności w celu zapewnienia jednolitego stosowania tych standardów i zasad. 3) wykonywanie zadań służących należytemu wykonywaniu zawodu biegłego rewidenta i przestrzeganiu zasad etyki zawodowej przez członków Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, w tym: a) kontrola wypełniania przez biegłych rewidentów obowiązków z zakresu obligatoryjnego doskonalenia zawodowego oraz prowadzenie postępowań dyscyplinarnych dotyczących naruszeń obowiązków z zakresu obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, b) prowadzenie postępowań dyscyplinarnych przeciwko biegłym rewidentom dotyczących przewinień innych	Proponowana zmiana: dodanie w ust. 1 pkt 2 „a także opracowywanie i ogłaszanie wyjaśnień, wskazówek, interpretacji oraz dobrych praktyk zawodowych, w szczególności w celu zapewnienia jednolitego stosowania tych standardów i zasad” zgodna jest z art. 17 Konstytucji RP, albowiem samorządy zawodowe sprawują pieczę nad należytem wykonywaniem zawodów zaufania publicznego – możliwość interpretowania i wyjaśniania przyjętych standardów mieści się w tej funkcji. Dodanie do art. 25 ustawy o biegłych rewidentach kompetencji Polskiej Izby Biegłych Rewidentów w zakresie wydawania interpretacji i objaśnień do standardów zawodowych: - wzmocni funkcję samorządu jako eksperckiego centrum wiedzy, - pomoże w rozstrzyganiu rozbieżności interpretacyjnych między PANA a środowiskiem zawodowym, - może służyć jako miękki instrument samoregulacyjny. Interpretacje PIBR nie są źródłem prawa, ale: mogą służyć jako punkt odniesienia w przypadku sporów, powinny być brane pod uwagę przez Agencję przy prowadzeniu inspekcji, mogą przeciwdziałać rozbieżnej praktyce interpretacyjnej – co ma obecnie miejsce.

		niż: – powstałych przy wykonywaniu usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, – naruszenia obowiązków, o których mowa w lit. a; 4) współdziałanie w kształtowaniu zasad rachunkowości i rewizji finansowej; 5) opracowywanie materiałów szkoleniowych dla kandydatów na biegłych rewidentów. 2. Zadania, o których mowa w ust. 1 pkt 2 i pkt 3 lit. a, powierza się Polskiej Izbie Biegłych Rewidentów do realizacji w ramach nadzoru publicznego.	
11.	Art. 53	Art. 53. [Obowiązek ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej] 1. Firma audytorska jest obowiązana zawrzeć umowę ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej z tytułu i za okres wykonywania czynności rewizji finansowej. 2. Obowiązek ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej, o którym mowa w ust. 1, powstaje nie później niż w dniu poprzedzającym dzień rozpoczęcia wykonywania czynności rewizji finansowej i ustaje z dniem skreślenia z listy, o której mowa w art. 57 ust. 1. W przypadku zawieszenia wykonywania działalności przez firmę audytorską, obowiązek posiadania ubezpieczenia, o którym mowa w ust. 1, ulega zawieszeniu na czas trwania tej decyzji, pod warunkiem że firma nie wykonuje w tym okresie żadnych czynności rewizji finansowej.	Obecna treść art. 53 ustawy o biegłych rewidentach nie uwzględnia sytuacji zawieszenia działalności przez firmę audytorską, co rodzi niepotrzebne wątpliwości: czy obowiązek ubezpieczenia trwa mimo zawieszenia działalności? czy można czasowo zawiesić ochronę ubezpieczeniową bez naruszenia przepisów? W analogii do ustaw o działalności gospodarczej i ubezpieczeniach OC (np. działalność zawodów regulowanych) — zawieszenie wykonywania czynności zawodowych powinno skutkować czasowym wyłączeniem również obowiązku ubezpieczenia OC, co a istotny wpływ na koszty prowadzenia firmy audytorskiej, szczególnie w okresie zawieszenia wykonywania czynności rewizji np. z powodu długotrwałej choroby.
12.	Art. 111	Propozycja usunięcia art. 111 ust. 3	Art. 111 ust. 3 ustawy o biegłych rewidentach rzeczywiście daje Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego bardzo szerokie uprawnienia informacyjne, które w praktyce mogą być nadużywane jako substytut kontroli, a nie są formalnie objęte reżimem postępowania kontrolnego (np. terminów, ograniczeń, gwarancji dla firm). Żądania informacji wysyłane przez PANA bywają bardzo rozbudowane, obejmują dane archiwalne, listy klientów, dokumentacje rewizyjne, polityki jakości, zasoby kadrowe itd. Czynności te nie są formalnie kontrolą – więc: nie stosuje się do nich limitów czasowych (np. z art. 57 Prawa przedsiębiorców – 12 dni roboczych dla MŚP), nie ma obowiązku przedstawiania upoważnienia, firma nie ma gwarancji procesowych (np. prawa sprzeciwu, możliwości odroczenia). W praktyce zaś jest to kontrola bez nazwy, bez ograniczeń i bez ochrony. Żądania informacji PANA wchodzą w zakres działań kontrolnych, ponieważ: są oparte na

Załącznik do pisma w sprawie przeglądu uobr

			ustawie, są przymusowe (obowiązek odpowiedzi), są celowo nakierowane na weryfikację zgodności z przepisami, skutkują czynnościami dalszymi (postępowaniami, sankcjami). Korzyści ze zmiany: - Ochrona praw przedsiębiorcy – eliminacja praktyki obchodzenia kontroli przez „żądania informacji”. - Przeciwdziałanie obejściu limitów kontroli wynikających z Prawa przedsiębiorców. - Zasada legalizmu i przejrzystości działań organu publicznego – kontrola musi być formalna, nie „nieoficjalna”. - PANA nadal może występować o dane w ramach legalnych procedur kontrolnych (art. 114–120)
13.	Art. 118	dodanie nowego ustępu art. 118 ust. 1a art. 118 ust. 1a (proponowany): 1a. Ustalenia kontrolerów poczynione w trakcie czynności kontrolnych są dokumentowane w dzienniku kontroli, zawierającym co najmniej opis wykonanych czynności, odniesienie do dokumentów źródłowych oraz uzasadnienie zastosowanego osądu zawodowego, jeżeli stanowił on podstawę do oceny zgodności działań kontrolowanego podmiotu z przepisami, standardami lub zasadami etyki.	W obowiązującej ustawie o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym brakuje przepisu, który wprost zobowiązywałby kontrolerów do dokumentowania przebiegu czynności kontrolnych, w tym stosowanego profesjonalnego osądu, na którym opierają się ich ustalenia. Kontrola rewizyjna ma charakter ekspercki, a wiele wniosków kontrolnych wynika z profesjonalnego osądu, np.: czy dana procedura była wystarczająca w świetle standardu, czy ryzyko zostało właściwie ocenione, czy system jakości funkcjonuje efektywnie. Brak wymogu dokumentowania osądu kontrolera: utrudnia firmie audytorskiej zrozumienie podstawy ustaleń, może prowadzić do nieweryfikowalnych rozstrzygnięć, osłabia zaufanie do procesu kontrolnego i może być podstawą do zarzutów o arbitralność. Dotyczy często sytuacji, gdy dany problem zakreślony z punktu widzenia kontrolera może mieć kilka rozwiązań – słusznych i zasadnych również z perspektywy argumentacji strony.
14.		dodanie nowego ustępu – art. 118 ust. 3a Art. 118 ust. 3a (proponowany): W toku kontroli osoba przeprowadzająca kontrolę jest zobowiązana do bieżącego komunikowania stronie kontrolowanej swoich wątpliwości lub zastrzeżeń dotyczących zebranego materiału dowodowego, w zakresie istotnym dla oceny zgodności działań z przepisami prawa, standardami zawodowymi lub zasadami etyki. Stronie kontrolowanej umożliwia się niezwłoczne ustosunkowanie się do tych wątpliwości przed sporządzeniem protokołu kontroli.	W dotychczasowej praktyce kontrolnej obserwuje się sytuacje, w których firma audytorska nie jest informowana w trakcie trwania kontroli o wątpliwościach kontrolującego co do zebranych materiałów, potencjalnych niezgodności lub interpretacyjnych rozbieżności. W rezultacie: firma nie ma możliwości przedstawienia wyjaśnień, dowodów uzupełniających lub sprostowań jeszcze na etapie zbierania materiału dowodowego, zastrzeżenia kontrolującego pojawiają się dopiero w protokole z kontroli, będąc dla firmy pierwszym i nierzadko zaskakującym sygnałem o potencjalnych nieprawidłowościach. Taka praktyka utrudnia realizację zasady czynnego udziału strony i może prowadzić do niepotrzebnego eskalowania sprawy do postępowania administracyjnego lub dyscyplinarnego, pomimo że wyjaśnienie mogło być możliwe na etapie kontroli. Celem proponowanej zmiany : - Umożliwienie firmie audytorskiej realnego udziału w wyjaśnianiu wątpliwości kontrolnych, zanim zostaną one ujęte w protokole. - Poprawa jakości ustaleń kontrolnych – poprzez możliwość uzupełnienia, wyjaśnienia lub skorygowania materiału dowodowego przez stronę. - Zmniejszenie liczby nieuzasadnionych postępowań administracyjnych lub dyscyplinarnych wynikających z nieporozumień lub jednostronnej oceny materiału.

Załącznik do pisma w sprawie przeglądu uobr

		dodanie nowego ustępu art. 118 ust. 3b: art. 118 ust. 3b (proponowany): 3b. Przed zakończeniem czynności kontrolnych osoba przeprowadzająca kontrolę przekazuje firmie audytorskiej wszystkie istotne uwagi, spostrzeżenia oraz informacje o możliwych niezgodnościach z przepisami prawa, zasadami etyki zawodowej lub standardami wykonywania zawodu, ustalonych w toku kontroli, umożliwiając stronie ustosunkowanie się przed sporządzeniem protokołu.	Na uwzględnienie zasługuje zaproponowana zmiana jako uzupełnienie przepisów dotyczących przejrzystości i transparentności kontroli. Wprowadza ona zasadę, że firma audytorska powinna posiadać pełen obraz oceny kontrolera jeszcze przed sporządzeniem protokołu, co: wzmacnia zasadę jawności ustaleń kontrolnych, pozwala na odniesienie się do zarzutów, zanim zostaną one formalnie zapisane oraz umożliwia np. dobrowolne działania naprawcze jeszcze w trakcie kontroli. Uzasadnienie legislacyjne: - Zasada jawności – firma nie dowiaduje się zaskakująco z protokołu o ocenach kontrolera, co obecnie ma miejsce i jest podnoszone przez biegłych i firmy audytorskie. - Prawo do obrony – umożliwia stronie realne prawo do odniesienia się do ustaleń, przedstawienia dodatkowych dowodów, opinii. - Lepsza jakość protokołu – możliwe sprostowania, wyjaśnienia lub dodatkowe dowody przed jego sporządzeniem. - Harmonizacja z przepisami ogólnymi postępowania KPA
15.		dodanie nowego ustępu art. 118 ust. 3c: art. 118 ust. 3c (proponowany): 3c. Protokół kontroli powinien odzwierciedlać ustalenia wynikające z czynności dokumentowanych w dzienniku kontroli, notatkach służbowych lub innych dokumentach roboczych sporządzonych w toku kontroli. W szczególności w protokole nie mogą być zawarte oceny, które nie zostały uprzednio zakomunikowane stronie i udokumentowane podczas kontroli.	Uzasadnienie legislacyjne: - Zasada transparentności – protokół nie jest jednostronnym podsumowaniem, ale wynika z kontrolowanego procesu, który powinien być właściwie udokumentowany. - Ochrona firmy audytorskiej – firma nie może być zaskoczona zarzutami sformułowanymi po zakończeniu czynności (a co ma miejsce w praktyce działań PANA). - Zasada jawności i kontrydiktoryjności – strona musi mieć możliwość ustosunkowania się do każdego ustalenia, zanim trafi ono do protokołu. Należy zwrócić uwagę, że protokół staje się istotnym dowodem na etapie postępowania sądowego. Spójność z dokumentacją – dziennik + notatki = podstawa treści protokołu.
16.	Art. 120	Art. 120 ust. 1 – nowe brzmienie: W terminie 30 dni roboczych od dnia doręczenia protokołu kontroli, o którym mowa w art. 119 ust. 1, kontrolowana firma audytorska może zgłosić Agencji pisemne, umotywowane zastrzeżenia do protokołu.	Obowiązujący obecnie termin 20 dni roboczych na zgłoszenie zastrzeżeń do protokołu kontroli, o którym mowa w art. 120 ust. 1 ustawy, nie uwzględnia złożoności współczesnych postępowań kontrolnych oraz charakteru działalności firm audytorskich. Firmy te często wykonują równoległe liczne zadania rewizyjne, podlegają kilku reżimom regulacyjnym, a protokoły kontroli PANA zawierają wielostronicowe ustalenia, których analiza i przygotowanie merytorycznej odpowiedzi wymaga: zaangażowania kilku osób w firmie (zarząd, kierownicy badań, dział prawny), konsultacji wewnętrznych i prawnych, analizy dokumentacji źródłowej objętej kontrolą, a czasem również kontaktu z podmiotami badanymi. Zastrzeżenia zgłaszane w ramach zmiany tego terminu mają istotne znaczenie procesowe – stanowią jedyną okazję do zakwestionowania ustaleń kontrolnych przed sporządzeniem raportu z kontroli.

Załącznik do pisma w sprawie przeglądu uobr

17.	Art. 122	Dodanie nowego ustępu art. 122 ust. 1a: Art. 122 ust. 1a (proponowany): Raport z kontroli, o którym mowa w ust. 1, jest kierowany do firmy audytorskiej w terminie 30 dni roboczych od dnia rozpatrzenia zastrzeżeń zgłoszonych zgodnie z art. 120, a w przypadku ich niezgłoszenia – w terminie 30 dni roboczych od upływu terminu na ich wniesienie. W przypadkach wymagających uzgodnień z innymi organami termin ten Agencja może przedłużyć do 60 dni roboczych, informując firmę audytorską o przyczynach i przewidywanym terminie przekazania raportu.	W obecnym stanie prawnym firma audytorska ma 20 dni roboczych (proponycja zmiany na 30 dni) na zgłoszenie zastrzeżeń do protokołu (art. 120 ust. 1), PANA ma 14 dni roboczych na ich rozpatrzenie (art. 120 ust. 2), dopiero po tych czynnościach – w praktyce – następuje opracowanie raportu (art. 122). Brakuje jednak jasnego powiązania tych terminów z datą sporządzenia raportu. Celem zmiany jest wprowadzenie konkretnego, nieprzekraczalnego terminu dla sporządzenia i doręczenia raportu z kontroli, zapewnienie stronie przewidywalności i przejrzystości działania organu nadzoru, wyeliminowanie praktyk przewlekłości, które osłabiają zaufanie do kontroli, a w obecnej sytuacji mają one miejsce i skala ich jest znacząca.
18.	Art. 121	Doprecyzowanie przepisu dla zgodności z art. 29 i 30 DYREKTYWY 2006/43/WE: Art. 121. [Działania pokontrolne] 1. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości podczas kontroli, o której mowa w art. 106 ust. 1, Agencja podejmuje działania pokontrolne w sposób proporcjonalny do charakteru i wagi nieprawidłowości, zapewniając w pierwszej kolejności możliwość ich dobrowolnego usunięcia przez firmę audytorską. W szczególności Agencja: 1) kieruje do kontrolowanej firmy audytorskiej zalecenia wraz z określeniem odpowiedniego terminu umożliwiającego ich realizację; w przypadku zaleceń dotyczących systemu zarządzania jakością termin ich realizacji nie może przekraczać 12 miesięcy; 2) w przypadku niewykonania zaleceń w wyznaczonym terminie, lub gdy charakter nieprawidłowości wskazuje na poważne lub rażące naruszenie prawa albo standardów zawodowych, Agencja wszczyna odpowiednie postępowanie wyjaśniające, dochodzenie dyscyplinarne lub postępowanie administracyjne, a w przypadku rażącego naruszenia przez biegłego rewidenta — składa zawiadomienie do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego; 3) w przypadku, gdy nieprawidłowość ma charakter istotny i została stwierdzona zgodnie z art. 182 ust. 1,	Obowiązujące obecnie brzmienie art. 121 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym nie zapewnia pełnej zgodności z zasadami wynikającymi z art. 29 i 30 Dyrektywy 2006/43/WE. W szczególności przepis ten nie wprowadza jednoznacznego obowiązku, aby działania pokontrolne prowadzone przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego miały charakter stopniowalny, a ich pierwszym celem było usunięcie nieprawidłowości w trybie dobrowolnym, za pomocą zaleceń naprawczych. Dyrektywa w sposób wyraźny rozróżnia środki naprawcze (art. 29) od sankcji (art. 30), nakładając na organy nadzoru obowiązek stosowania działań proporcjonalnych i adekwatnych do charakteru oraz wagi stwierdzonych uchybień. Sankcje, w tym działania dyscyplinarne i administracyjne, powinny być stosowane wyłącznie wtedy, gdy środki naprawcze okazały się niewystarczające lub nie zostały wykonane. Tymczasem polska regulacja, w dotychczasowym kształcie, dopuszcza równoległe podejmowanie zaleceń oraz wszczynanie postępowań administracyjnych lub dyscyplinarnych bez konieczności uprzedniego sprawdzenia, czy firma audytorska zrealizowała zalecenia i podjęła działania korygujące. Taki mechanizm stwarza ryzyko nadużywania środków o charakterze represyjnym, a także może prowadzić do podważenia zaufania do procesu nadzoru publicznego, który powinien mieć charakter racjonalny, naprawczy i przewidywalny. Praktyka stosowania art. 121 wykazuje, że brakuje wyraźnej procedury dającej firmie audytorskiej realną szansę na odniesienie się do zastrzeżeń oraz usunięcie uchybień przed uruchomieniem działań o charakterze sankcyjnym. Proponowana zmiana art. 121 ma zatem na celu wprowadzenie klarownej, zgodnej z unijnymi standardami sekwencji postępowania pokontrolnego: najpierw zalecenia i termin na ich realizację, następnie weryfikacja, a dopiero w przypadku braku poprawy –

Załącznik do pisma w sprawie przeglądu uobr

		wszczyna wobec kontrolowanej firmy audytorskiej postępowanie administracyjne. 2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, osoby przeprowadzające kontrolę dokonują weryfikacji realizacji zaleceń w terminie wyznaczonym Agencją, a ustalenia tej weryfikacji zawierają w raporcie z realizacji zaleceń sporządzanym przez Agencję. 3. Przepisy ust. 1 pkt 2 lub 3 stosuje się wyłącznie w przypadku niewykonania zaleceń w wyznaczonym terminie lub stwierdzenia rażącego naruszenia, które nie zostało skutecznie naprawione.	ewentualne działania dyscyplinarne lub administracyjne. Taka konstrukcja przywraca zasadę proporcjonalności, zwiększa skuteczność nadzoru i zapewnia jego większą legitymizację w oczach firm audytorskich i środowiska zawodowego biegłych rewidentów.
19.	Art. 183	Dodanie nowego art. 183a Art. 183a. [Mediacja w postępowaniu administracyjnym wobec firmy audytorskiej] - propozycja 1. W przypadku wszczęcia postępowania administracyjnego, o którym mowa w art. 182 ust. 1, Agencja informuje stronę postępowania o możliwości przeprowadzenia mediacji albo o braku takiej możliwości ze względu na charakter sprawy. 2. Mediacja może być przeprowadzona wyłącznie za zgodą obu stron. 3. Mediację prowadzi mediator wpisany na listę stałych mediatorów prowadzoną zgodnie z przepisami Ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 334 z późn. zm.), posiadający udokumentowaną specjalizację w zakresie rewizji finansowej lub nadzoru audytowego, niebędący uczestnikiem czynności kontrolnych ani pracownikiem Agencji. 4. Celem mediacji jest uzgodnienie działań naprawczych, ograniczenie zakresu sporu lub zawarcie porozumienia co do oceny stwierdzonych nieprawidłowości. 5. Wszczęcie mediacji powoduje zawieszenie biegu terminów proceduralnych na czas jej trwania, nie dłużej jednak niż na 60 dni. 6. Wynik mediacji dokumentuje się w protokole, który jest podpisywany przez mediatora oraz strony	Projektowany przepis art. 183a wprowadza możliwość przeprowadzenia mediacji w ramach postępowania administracyjnego wszczynanego przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego wobec firm audytorskich. Mediacja administracyjna, jako dobrowolny i polubowny sposób wyjaśnienia spornych kwestii między organem nadzoru a stroną postępowania, znajduje umocowanie w polskim systemie prawnym w art. 96–96n Kodeksu postępowania administracyjnego. Jej zastosowanie w procedurze nadzoru publicznego nad firmami audytorskimi jest rozwiązaniem nowoczesnym i w pełni zgodnym z duchem prawa unijnego oraz zasadą demokratycznego państwa prawnego. Wprowadzenie mediacji służy realizacji kilku kluczowych celów. Po pierwsze, pozwala stronie postępowania na aktywne uczestnictwo w wyjaśnieniu stanu faktycznego sprawy, ocenie charakteru i skutków stwierdzonych nieprawidłowości oraz uzgodnieniu możliwych działań naprawczych. Mediacja nie prowadzi do kwestionowania istnienia naruszeń, lecz do wypracowania porozumienia w zakresie ich oceny oraz możliwych środków zmierzających do ich usunięcia lub ograniczenia skutków. Po drugie, mediacja sprzyja realizacji zasady proporcjonalności, wskazanej w art. 30 dyrektywy 2006/43/WE, poprzez umożliwienie doboru adekwatnych środków reakcji na stwierdzone nieprawidłowości. Przed wydaniem rozstrzygnięcia Agencja oraz firma audytorska mogą w drodze mediacji wypracować rozwiązania, które będą efektywne i współmierne do charakteru uchybień, co jest szczególnie istotne przy nieprawidłowościach o charakterze organizacyjnym lub proceduralnym. Po trzecie, mediacja podnosi standard ochrony praw stron postępowania administracyjnego, wzmacnia zasadę przejrzystości i jawności działania organów publicznych oraz przyczynia się do budowania zaufania do procedur nadzorczych. Możliwość mediacji zwiększa również efektywność nadzoru, pozwalając ograniczyć liczbę sporów oraz czas trwania postępowań. Projektowany przepis przewiduje, że mediację prowadzi osoba wpisana na listę stałych mediatorów, posiadająca specjalizację w zakresie rewizji finansowej lub nadzoru audytowego, niebędąca uczestnikiem czynności kontrolnych ani pracownikiem Agencji.

Załącznik do pisma w sprawie przeglądu uobr

		postępowania. 7. W sprawach nieuregulowanych niniejszym przepisem do mediacji stosuje się odpowiednio przepisy działu II ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego – rozdział 5a Mediacja.	Takie rozwiązanie zapewnia bezstronność i wysoką jakość merytoryczną mediacji, co jest niezbędne z uwagi na specyfikę spraw z zakresu nadzoru nad audytem. Projekt przewiduje także zawieszenie biegu terminów proceduralnych na czas trwania mediacji (maksymalnie 60 dni), a wynik mediacji dokumentowany jest w protokole podpisywanym przez mediatora i strony postępowania. W zakresie nieuregulowanym w projekcie, do mediacji stosuje się odpowiednio przepisy działu II Kodeksu postępowania administracyjnego. Wprowadzenie przepisu art. 183a pozwoli na polubowne, szybsze i bardziej elastyczne rozwiązywanie sporów pomiędzy Agencją a firmami audytorskimi, przyczyniając się do poprawy jakości nadzoru publicznego w Polsce oraz wzmocnienia zgodności krajowych procedur z wymaganiami prawa Unii Europejskiej.
20.	Art. 106	Dodanie do art. 106 ust.5 Osoba przeprowadzająca kontrolę odpowiada za kompletność i rzetelność zebranego materiału dowodowego oraz uczestniczy w procesie opracowywania raportu z kontroli i projektów rozstrzygnięć administracyjnych lub dyscyplinarnych w zakresie wynikającym z przeprowadzonych przez siebie czynności kontrolnych.	Projektowany przepis uzupełnia zasady przeprowadzania kontroli o wymóg zachowania pełnej odpowiedzialności kontrolera za cały proces ustalania faktów i przygotowania rozstrzygnięć pokontrolnych. Odpowiada to fundamentalnym zasadom prawa administracyjnego, w którym organ rozstrzygający sprawę powinien opierać swoje decyzje na materiale dowodowym zgromadzonym w sposób bezpośredni i rzetelny. W stanie obecnym kontrolerzy Agencji uczestniczący w kontroli nie uczestniczą bezpośrednio w dalszym procesie po jej zakończeniu i opracowaniu Protokołu z kontroli, tzn. nie biorą udziału w opracowaniu Raportu z kontroli ani w przygotowaniu decyzji administracyjnej. Obowiązek udziału kontrolera w dalszych etapach procedury pokontrolnej zapewnia: - ciągłość merytoryczną procesu, - odpowiedzialność za prawidłowość oceny faktów, - ograniczenie ryzyka rozbieżności interpretacyjnych między ustaleniami a wnioskami, - wzmocnienie przejrzystości i wiarygodności procedury nadzoru publicznego. Projektowany przepis realizuje także zasadę państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP) oraz zasadę działania organów na podstawie i w granicach prawa (art. 7 Konstytucji RP), przyczyniając się do budowy zaufania do procesu nadzoru nad audytem.

1) odpowiednio: ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1035 z późn. zm.) lub ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm. - w zakresie przepisów odnośnie rewizji finansowej)

2) wskazanie jaki problem istnieje obecnie oraz w jaki sposób zaproponowana zmiana wpłynie na jego rozwiązanie oraz podanie - jeżeli jest to możliwe - danych niezbędnych do szczegółowej analizy oraz opracowania Oceny Skutków Regulacji, w tym uwzględnienie ewentualnych kosztów jakie zaproponowana zmiana może powodować