

Uwagi i postulaty o charakterze systemowym

1. Model nadzoru publicznego nad firmami audytorskimi i biegłymi rewidentami

Ustawa z dnia 19 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1571 z późn. zm., dalej jako „ustawa nowelizująca z 2019 r.”), mimo licznych zastrzeżeń ze strony Polskiej Izby Biegłych Rewidentów (dalej jako „PIBR”), doprowadziła do marginalizacji roli samorządu biegłych rewidentów w zakresie pieczy nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta. Polska Agencja Nadzoru Audytowego (dalej jako „PANA”) przejęła bowiem od organów PIBR uprawnienia w zakresie nadzoru nad przestrzeganiem standardów wykonywania zawodu przy wykonywaniu usług na rzecz podmiotów niebędących jednostkami zaufania publicznego. W tym zakresie nastąpiło odejście od dotychczasowej koncepcji nadzoru publicznego o charakterze pośrednim, realizowanym przez Komisję Nadzoru Audytowego, na rzecz modelu nadzoru bezpośredniego, w którym całość kompetencji nadzorczych została skoncentrowana w rękach Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego. Ponadto zmiana nie znajdowała odzwierciedlenia w prawie unijnym, które przewiduje nadzór publiczny wyłącznie w zakresie badań rocznych sprawozdań finansowych oraz atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

W uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej z 2019 r. przyjęto założenie, że istnieje potrzeba rozszerzenia zakresu kontroli nad działalnością firm audytorskich, w tym także w odniesieniu do usług niewchodzących w zakres ustawowego badania sprawozdań finansowych. Wskazano przy tym, że Komisja Nadzoru Audytowego – jako organ nadzoru publicznego – nie posiadała wystarczających instrumentów do weryfikacji jakości świadczenia takich usług, gdyż obowiązujący model nadzoru publicznego opiera się w znacznym stopniu na nadzorze pośrednim, realizowanym przy istotnym udziale samorządu zawodowego (druk sejmowy VIII kadencji nr 3481). Twierdzenia te zostały sformułowane w sposób arbitralny i nie poparto ich konkretnymi dowodami, czy przykładami.

Podkreślenia wymaga, że wyposażenie PANA w całość bezpośrednich kompetencji nadzorczych nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta odbyło się z naruszeniem art. 17 Konstytucji RP, który przewiduje możliwość tworzenia samorządów zawodowych na podstawie ustawy, powierzając im reprezentowanie osób wykonujących zawody zaufania

publicznego oraz sprawowanie pieczy nad należyтым wykonywaniem tych zawodów – w granicach interesu publicznego i w celu jego ochrony. Przepis ten nie ma charakteru wyłącznie programowego i nie jest pozbawiony realnego znaczenia normatywnego. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie odwoływał się do art. 17 Konstytucji RP jako do wzorca kontroli konstytucyjności przepisów ustawowych, w szczególności analizując relacje pomiędzy organami nadzoru a samorządami zawodowymi. Przepis ten stanowi bowiem wyraz opowiedzenia się przez ustrojodawcę za modelem zdecentralizowanej władzy publicznej, w którym dla samorządu zawodowego przewidziano spory zakres władztwa administracyjnego. Tym samym, odebranie PIBR kompetencji do sprawowania nadzoru nad wykonywaniem zawodu, pod pozorem wzmocnienia tego nadzoru, w istocie doprowadziło do niedopuszczalnej konstytucyjnie ingerencji w obszar autonomii samorządu biegłych rewidentów (zob. szerzej J. Kosonoga, M.J. Zieliński, *Rola Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego i sądu powszechnego w postępowaniu dyscyplinarnym biegłych rewidentów. Uwagi de lege lata i de lege ferenda*, Ius Novum 2024, nr 2, s. 86-101). Takiej ingerencji nie uzasadniają natomiast przepisy dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylającej dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 157, str. 87 z późn. zm., dalej jako „dyrektywa 2006/43/WE”) ani 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, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. U. UE. L. z 2014 r. Nr 158, str. 77 z późn. zm., dalej jako „rozporządzenie nr 537/2014”).

Zasady funkcjonowania nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi zostały określone w art. 32 dyrektywy 2006/43/WE oraz art. 20 rozporządzenia (UE) nr 537/2014. Regulacje te wskazują, że fundamentalne znaczenie – zarówno w odniesieniu do jednostek zainteresowania publicznego (dalej jako „JZP”), jak i podmiotów niebędących JZP – ma art. 32 wspomnianej dyrektywy. Z tych regulacji jednoznacznie wynika, że dyrektywa wymaga ustanowienia jednego organu, który ponosi ostateczną odpowiedzialność za system nadzoru publicznego, natomiast działania kontrolne i nadzorcze podejmowane przez ten organ mają być uzależnione od okoliczności konkretnego przypadku, o czym świadczy użycie sformułowania „w stosownych przypadkach”.

Prawodawca unijny pozostawia państwom członkowskim dość szeroki margines swobody legislacyjnej, umożliwiając im kształtowanie relacji pomiędzy organem ostatecznie

odpowiedzialnym za nadzór (w Polsce: PANA) a organami, którym mogą zostać powierzone poszczególne zadania (w Polsce: organami samorządu zawodowego). W tę optykę wpisywał się stan prawny obowiązujący w Polsce przed 1 stycznia 2020 r., kiedy to Komisja Nadzoru Audytowego (dalej jako „KNA”) pełniła funkcję organu ostatecznie odpowiedzialnego, przy jednoczesnym podziale zadań nadzorczych w zależności od podmiotu, na rzecz którego była świadczona usługa. KNA sprawowała nadzór nad firmami audytorskimi świadczącymi usługi na rzecz JZP, natomiast samorząd zawodowy nadzorował działalność firm audytorskich wykonujących badania sprawozdań finansowych jednostek innych niż JZP. Taki model pozostawał w zgodzie zarówno z przepisami dyrektywy 2006/43/WE, jak i z art. 17 Konstytucji RP, ponieważ krajowy ustawodawca ustanowił organ ostatecznie odpowiedzialny za nadzór, jednocześnie delegując określone zadania samorządowi zawodowemu, przy zachowaniu przewidzianych w Konstytucji RP mechanizmów kontroli jego działalności.

Podkreślenia wymaga, że w świetle art. 17 Konstytucji RP ustanowienie scentralizowanego systemu nadzoru publicznego nie może, tak jak to się dzieje *de lege lata*, wyłączać działalności organów samorządu zawodowego. Innymi słowy, choć państwo polskie zobowiązane jest do wyznaczenia organu ostatecznie odpowiedzialnego za nadzór, to nie może on zastępować działalności organów PIBR. Tym bardziej, że nawet w świetle regulacji unijnych przejęcie bezpośredniego nadzoru przez organ publiczny oraz prowadzenie działań kontrolnych jest dopuszczalne wyłącznie „w stosownych przypadkach”, na co wprost wskazuje art. 32 ust. 5 dyrektywy 2006/43/WE, oraz wyłącznie w odniesieniu do biegłych rewidentów i firm audytorskich badających jednostki zainteresowania publicznego.

W świetle powyższego należy **postulować** przemodelowanie modelu nadzoru publicznego, tak aby:

- 1) PANA sprawowała nadzór nad działalnością firm audytorskich w zakresie czynności rewizji finansowych świadczonych na rzecz JZP;
- 2) organy PIBR sprawowały nadzór nad działalnością firm audytorskich w zakresie wykonywania czynności rewizji finansowych na rzecz jednostek niebędących JZP, co dodatkowo wymaga odpowiedniego ukształtowania struktury organizacyjnej samorządu zawodowego.

W związku z wyłączeniem kompetencji kontrolnych PANA w zakresie czynności rewizji finansowych wykonywanych na rzecz jednostek niebędących JZP, dla zapewnienia zgodności polskiej regulacji z przepisami dyrektywy nr 2006/43/WE wystarczające jest, aby nadzór PANA miał charakter pośredni i ograniczał się do podejmowania – jak wymaga tego art. 32 ust. 5 tego aktu prawnego – właściwych działań tylko „w stosownych przypadkach”.

Wystarczające będzie zatem przyznanie PANA kompetencji w zakresie żądania w omawianym zakresie wszczęcia postępowania przez organ PIBR i zaskarżania decyzji procesowych samorządowych organów postępowania dyscyplinarnego.

Odnutowania wymaga, że takie rozwiązania funkcjonują w innych państwach członkowskich.

Przywrócenie, w zakresie dotyczących usług świadczonych na rzecz jednostek niebędących JZP, modelu nadzoru obowiązującego przed 1 stycznia 2020 r. powinno skutkować także zmianą tytułu 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., dalej jako „u.b.r.”). Postuluje się, aby ustawa ta otrzymała tytuł „o biegłych rewidentach i ich samorządzie zawodowym, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym”.

2. Model finansowania publicznego nadzoru nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi

Zgodnie z art. 32 ust. 7 dyrektywy nr 2006/43/WE system publicznego nadzoru jest odpowiednio finansowany i dysponuje odpowiednimi zasobami, przy czym – jak zastrzega prawodawca unijny – finansowanie systemu nadzoru publicznego powinno być zabezpieczone i wolne od jakiegokolwiek nienależytego wpływu biegłych rewidentów lub firm audytorskich. Tymczasem w świetle przepisów art. 55 u.b.r. działalność PANA finansowana jest z opłat wnoszonych przez firmy audytorskie, stanowiących iloczyn stawki procentowej obowiązującej w danym roku kalendarzowym i rocznych przychodów z tytułu usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, osiągniętych przez tę firmę w danym roku kalendarzowym, jednak nie mniejszej niż 20 % przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy. Taki model finansowania pozostaje w sprzeczności z powołanym wyżej przepisem dyrektywy nr 2006/43/WE.

W związku z powyższym należy **postulować** zniesienie opłaty z tytułu nadzoru wnoszonej na rzecz PANA. Opłata z tytułu nadzoru nad wykonywaniem usług atestacyjnych i usług pokrewnych na rzecz jednostek niebędących JZP mogłaby być natomiast wnoszona do PIBR.

3. Organy postępowania dyscyplinarnego biegłych rewidentów

W obecnym stanie prawnym PANA prowadzi postępowania wyjaśniające, dochodzenia dyscyplinarne oraz oskarżenia w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych przez biegłego rewidenta przy wykonywaniu usług atestacyjnych lub usług pokrewnych (art. 173 u.b.r.), co w istocie wyczerpuje problematykę odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów (poza tym zakresem w praktyce znajduje się tylko obowiązek szkoleniowy). Dotyczy to zarówno uchybień popełnionych przy świadczeniu usług na rzecz JZP i jednostek niebędących JZP, co – jak podkreślono powyżej – nie znajduje uzasadnienia w przepisach dyrektywy nr 2006/43/WE.

Sprawy dyscyplinarne ze wskazanego zakresu należą do właściwości sądów powszechnych, co nie tylko stanowi ewenement wśród zawodów zaufania publicznego (zob. szerzej J. Kosonoga, M.J. Zieliński, *op.cit.*), ale pozostaje także w sprzeczności z art. 17 Konstytucji RP. Wśród zadań samorządów zawodowych, które składają się na pojęcie czy też na funkcję "pieczy" nad należytym wykonywaniem zawodów zaufania publicznego, o której mowa w tym przepisie, w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wprost wymienia się bowiem sprawowanie orzecznictwa dyscyplinarnego w sprawach odpowiedzialności osób wykonujących zawody zaufania publicznego za postępowanie sprzeczne z prawem, zasadami etyki lub godności (por. wyroki TK: z dnia 6 marca 2012 r., K 15/08, OTK-A 2012 nr 3, poz. 24; z dnia 30 listopada 2011 r., K 1/10, OTK-A 2011 nr 9, poz. 99; z dnia 14 grudnia 2010 r., K 20/08, i z dnia 19 kwietnia 2006 r., K 6/06, OTK-A 2006 nr 4, poz. 45).

Powierzenie sądom powszechnym orzecznictwa dyscyplinarnego w zakresie przewinień dyscyplinarnych popełnionych przy wykonywaniu usług atestacyjnych lub usług pokrewnych zmniejsza zresztą efektywność systemu odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów. Przewinienia dyscyplinarne z tego zakresu dotyczą bowiem w znaczącej większości uchybień w prowadzeniu dokumentacji z badania zgodnie z wymaganiami wynikającymi ze standardów zawodowych, niemających statusu przepisów prawa powszechnie obowiązującego. Przekłada się to na nieznanomość tych standardów przez sędziów sądów powszechnych i konieczność powoływania dowodów z opinii biegłego, co jednokrotnie wydłuża postępowanie. Co więcej, niekiedy w rolę biegłego sądowego wcielają się osoby nieposiadające odpowiedniego przygotowania, niebędące biegłymi rewidentami, co nie wpływa pozytywnie na gwarancyjny charakter postępowania dyscyplinarnego.

W związku z powyższym **należy postulować** zmianę modelu postępowania dyscyplinarnego, tak by:

- 1) prowadzenie postępowania wyjaśniającego i dochodzenia dyscyplinarnego, a także oskarżanie w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych przez biegłego

rewidenta przy wykonywaniu czynności rewizji finansowych wykonywanych na rzecz podmiotów niebędących JZP należało do kompetencji Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego;

- 2) w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych przez biegłego rewidenta przy wykonywaniu wszelkich czynności rewizji finansowych właściwy był Krajowy Sąd Dyscyplinarny (dalej jako „KSD”, a jednocześnie stronom i PANA (w zakresie dotyczącym badań JZP) zapewniona była możliwość odwoływania się od orzeczeń KSD do sądu powszechnego

- gdyż taki model sądownictwa dyscyplinarnego nie tylko zapewni zgodność regulacji u.b.r. z art. 17 Konstytucji RP, ale funkcjonuje także z powodzeniem w innych zawodach zaufania publicznego.

Niezależnie od powyższego, uchybienia standardom zawodowym przy świadczeniu ww. usług powinny być oceniane z uwzględnieniem wpływu na treść sprawozdania z badania, w tym prawidłowość wydanej opinii z badania. W obecnej praktyce wszelkie tego typu uchybienia ścigane są bez względu na stopień społecznej i korporacyjnej szkodliwości, podczas gdy szkodliwość ta powinna mieć pierwszorzędne znaczenie z punktu widzenia decyzji o ściganiu dyscyplinarnym. Za pożądane z tej perspektywy należy uznać wprowadzenie do ustawy możliwości odstąpienia od takiego ścigania w przypadkach mniejszej wagi z jednoczesnym wydawaniem biegłemu rewidentowi zaleceń do usunięcia stwierdzonych uchybień. Znacząco zmniejszy to ilość spraw dyscyplinarnych, nie godząc jednocześnie w pierwszorzędny cel postępowania dyscyplinarnego, którym jest stanie na straży należytego wykonywania zawodu biegłego rewidenta, a w dalszej perspektywie – ochrona uczestników obrotu gospodarczego.

Ponadto **należy postulować** skrócenie do 5 lat terminów przedawnienia przewinień dyscyplinarnych, wydłużonych przepisami ustawy z dnia 8 lipca 2021 r. o zmianie ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1598 z późn. zm.). W tym zakresie obecnie obowiązujący ośmioletni okres przedawnienia stanowi ewenement na tle unormowań odnoszących się do odpowiedzialności dyscyplinarnej przedstawicieli zawodów zaufania publicznego. Dla osiągnięcia celów postępowania dyscyplinarnego zupełnie wystarczający jest okres pięcioletni. Podobnie należy opowiedzieć się za skróceniem okresów zatarcia kar dyscyplinarnych orzeczonych w postępowaniu dyscyplinarnym. I tak, kara upomnienia powinna ulegać zatarciu nie po 5 latach, ale już po roku, a kary pieniężne – po dwóch latach.

Za uzasadnione należy ponadto uznać rozszerzenie katalogu kar dyscyplinarnych, o których mowa w art. 159 ust. 1 u.b.r. o zakaz świadczenia usług atestacyjnych i pokrewnych na rzecz JZP oraz świadczenia takich usług na rzecz nowych klientów.

4. Uwzględnienie stopnia szkodliwości naruszenia w ramach postępowania o wymierzenie kary administracyjnej, o której mowa w art. 183 ust. 1 u.b.r.

Podobnie, jak w przypadku odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów, tak i w odniesieniu do odpowiedzialności administracyjnej firm audytorskich (rozdział 10 u.b.r.) należy postulować uzależnienie zakresu tej odpowiedzialności od społecznej szkodliwości stwierdzonego uchybienia, przejawiającej się we wpływie, jakie uchybienie to miało na treść opinii wyrażonej w sprawozdaniu z badania. W sytuacjach, gdy uchybienie nie miało takiego wpływu, za wystarczające należy uznać zwrócenie na nie uwagi przez organ nadzoru, połączone ewentualnie z wyznaczeniem terminu na realizację wniosków pokontrolnych.

Za uzasadnione należy ponadto uznać rozszerzenie katalogu kar administracyjnych, o których mowa w art. 183 ust. 1 u.b.r. o zakaz świadczenia usług atestacyjnych i pokrewnych na rzecz JZP oraz świadczenia takich usług na rzecz nowych klientów.

Ponadto należy postulować wprowadzenie obligatoryjnego wstrzymania wykonalności decyzji o nałożeniu na firmę audytorską kary administracyjnej, o której mowa w art. 183 ust. 1 u.b.r., do czasu upływu terminu na wniesienie skargi do sądu administracyjnego, a w razie jej wniesienia – do prawomocnego rozstrzygnięcia sprawy. Zwłaszcza w przypadku kar wymienionych w art. 183 ust. 1 pkt 3 – 7, ich wykonanie przed prawomocnym rozstrzygnięciem sądowym może być niewspółmiernie dotkliwe dla firmy audytorskiej.

5. Model kontroli wykonywanych przez PANA

Stosownie do treści art. 115 ust. 1 u.b.r. kontrola firmy audytorskiej jest prowadzona w sposób zdalny, przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną. Może być ona przeprowadzona w siedzibie kontrolowanej firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności tylko jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli (ust. 2). Takie rozwiązanie znacząco odbiega od wzorca wynikającego z przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2024 r. poz. 236, dalej jako „p.p.”). Na gruncie tej ostatniej kontrolę przeprowadza się bowiem w siedzibie przedsiębiorcy lub w miejscu wykonywania działalności

gospodarczej oraz w godzinach pracy lub w czasie faktycznego wykonywania działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę (art. 51 ust. 1 p.p.). Kontrola lub poszczególne czynności kontrolne mogą być przeprowadzane w siedzibie organu kontroli albo w sposób zdalny jedynie za zgodą przedsiębiorcy (art. 51 ust. 3 i 3a p.p.).

W tym kontekście należy zwrócić uwagę na wątpliwości co do zgodności aktualnej regulacji prawnej kontroli wykonywanych w firmach audytorskich z zasadą równości wynikającą z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. Skoro bowiem firmy audytorskie prowadzą działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów p.p. i w tym zakresie wykazują się wspólną cechą prawnie relewantną z innymi przedsiębiorcami, to wysoce wątpliwe jest różnicowanie domyślnego trybu prowadzenia kontroli w zależności od organu, który ją wykonuje. Wątpliwości te są tym większe, że przy wprowadzeniu takiego rozwiązania nie przedstawiono żadnych argumentów uzasadniających wspomniane różnicowanie. W uzasadnieniu projektu ustawy z dnia 14 października 2021 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2106) wskazano, że ich celem „jest sprawna realizacja kontroli przeprowadzanych przez Agencję w firmach audytorskich (...) [a – dop.] projekt uwzględnia specyfikę działalności firm audytorskich oraz konieczność zapewnienia prawidłowego funkcjonowania, stabilności i bezpieczeństwa rynku finansowego oraz rynku usług świadczonych przez firmy audytorskie w szczególności dla jednostek zainteresowania publicznego.” (druk sejmowy IX kadencji nr 1570).

Odnutowania wymaga także, że firma audytorska została ponadto zobligowana do przesyłania PANA w toku kontroli wszelkich wyjaśnień, oświadczeń i dokumentów w formie pisemnej przy użyciu środków komunikacji elektronicznej (art. 115b ust. 4 pkt 2 u.b.r.). Oznacza to obciążenie kontrolowanego obowiązkiem skanowania obszernej dokumentacji rewizyjnej na koszt kontrolowanej firmy audytorskiej, co w połączeniu z zaangażowaniem zasobów ludzkich takich firm stanowi dla nich dużą uciążliwość. Tymczasem zgodnie z art. 52 p.p. czynności kontrolne powinny być wykonywane w sposób możliwie niezakłócający funkcjonowanie przedsiębiorcy. Co więcej, *de lege lata* przepisy nie określają maksymalnego okresu przechowywania przez PANA zgromadzonej dokumentacji, co – wobec faktu, że dokumentacja rewizyjna zawiera dane osobowe – należy uznać za niezgodne z przepisami rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. U. UE. L. z 2016 r. Nr 119, str. 1 z późn. zm.).

Zdalny tryb kontroli, w połączeniu z obowiązkiem sporządzania, na żądania PANA, uwierzytelnionych kopii, odpisów lub wyciągów z dokumentów oraz zestawień i danych niezbędnych do przeprowadzenia kontroli (art. 114 ust. 1 pkt 3 i 4 u.b.r.) czyni absolutnie iluzoryczną gwarancję maksymalnego czasu kontroli wynikającą z przepisów art. 55 p.p. Zgodnie z tym przepisem, czas trwania wszystkich kontroli organu kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym nie może przekraczać okresu dostosowanego do wielkości przedsiębiorcy. Fakt, że PANA dysponuje wszelkimi informacjami i dokumentami w swojej siedzibie uniemożliwia ustalenie, czy podejmowane przez nią czynności polegające na analizie tych dokumentów mieszczą się we wspomnianym limicie. Dodatkowo, w myśl art. 118 ust. 2 u.b.r., protokół kontroli sporządza się „w terminie 30 dni roboczych od dnia zakończenia kontroli”, podczas gdy na gruncie Prawa przedsiębiorców sporządzenie protokołu uznaje się za czynność kontrolną, która musi mieścić się w ramach maksymalnego czasu kontroli (zob. art. 56 ust. 1 p.p.). Brak jest podstaw różnicowania sytuacji prawnej firm audytorskich w zależności od tego, czy kontroluje je PANA czy też inny organ kontroli.

W świetle powyższego **należy postulować** zmianę modelu kontroli wykonywanych przez PANA, tak aby były one wykonywane w siedzibie firmy audytorskiej, a jedynie za jej zgodą – w sposób zdalny bądź w siedzibie PANA. Nie tylko znacząco odciąży to zwłaszcza mniejsze firmy audytorskie, zwłaszcza w kontekście obowiązku skanowania dokumentacji rewizyjnej, ale także wymusi przestrzeganie przez organ kontroli przepisów o maksymalnym okresie trwania kontroli.

6. Autonomia samorządu korporacyjnego w zakresie ustalania zasad deontologicznych zawodu i określenia trybu pracy swoich organów

Jak podkreśla się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, podczas kształtowania modelu powierzonej samorządowi zawodowemu pieczy ustawodawca powinien brać pod uwagę dwie kwestie. Po pierwsze, powinien uwzględnić zasadę subsydiarności wyrażoną w preambule Konstytucji, zgodnie z którą państwo nie powinno wykonywać tych zadań publicznych, które mogą być realizowane w sposób bardziej czy nawet tak samo efektywny przez wspólnoty terytorialne czy zawodowe. Kryterium brany pod uwagę podczas rozdzielania zadań publicznych pomiędzy różne podmioty w świetle zasady pomocniczości powinna być zatem sprawność i efektywność ich działania w danym obszarze zadaniowym. Konieczność ograniczenia zakresu pieczy powierzonej danemu samorządowi zawodowemu może wynikać jedynie z potrzeby ochrony zagrożonego interesu publicznego (wyrok TK z dnia

25 lipca 2012 r., K 14/10, OTK-A 2012, nr 7, poz. 8). W wyroku z dnia 1 grudnia 2009 r., K 4/008, OTK-A 2009 nr 11, poz. 162, Trybunał Konstytucyjny zauważył, iż nadzór nad działalnością samorządu zawodowego adwokatów uzasadniony jest potrzebą ochrony wartości konstytucyjnych, takich jak ochrona praw obywateli oraz bezpieczeństwo obrotu prawnego. Jednocześnie podkreślono, iż nadzór nie implikuje istnienia relacji hierarchicznego podporządkowania podmiotu nadzorowanego temu organowi, który nadzór sprawuje.

W tym kontekście należy zauważyć, że *de lege lata* uchwały organów samorządu zawodowego biegłych rewidentów w sprawach: krajowych standardów wykonywania zawodu, krajowych standardów zarządzania jakością, zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, regulacji z zakresu obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, regulaminu działania Komisji Egzaminacyjnej oraz regulacji z zakresu postępowania kwalifikacyjnego, wymagają zatwierdzenia przez Radę PANA (art. 30 ust. 3 u.b.r.). Rozwiązanie takie godzi w autonomię korporacyjną, w tym możliwość samodzielnej regulacji zasad deontologii zawodowej, która – jak zaznacza się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego – wynika z art. 17 Konstytucji RP (por. wyrok TK z dnia 2 lipca 2007 r., K 41/05, OTK-A 2007, nr 7, poz. 72). Konsekwencją zasady pomocniczości jest bowiem wymóg, aby ewentualna ingerencja ze strony państwa w wewnętrzną sferę działalności samorządów zawodowych reprezentujących osoby zaufania publicznego polegała wyłącznie na wprowadzaniu takich rozwiązań normatywnych, które wspierałyby wykonywanie konstytucyjnej funkcji sprawowania pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodu w ramach wyznaczonych w art. 17 ust. 1 Konstytucji. Nie inaczej jest w przypadku samorządu zawodowego biegłych rewidentów.

Mając powyższe na uwadze, nie powinno ulegać wątpliwości, że uzależnienie możliwości wejścia w życie uchwał Krajowej Rady Biegłych Rewidentów od zatwierdzenia przez Radę PANA stanowi zatem niedopuszczalną, w świetle zasady pomocniczości, ingerencję ustawodawcy w sprawy społeczności samorządu biegłych rewidentów. To samo dotyczy uregulowania w ustawie kwestii, które powinny być normowane przez przepisy korporacyjne, w tym zwłaszcza statutu PIBR. W tym kontekście należy wskazać na przykład na art. 27b u.b.r., który dotyczy zasad podpisywania uchwał Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów.

Mając powyższe na uwadze, należy **postulować** zniesienie obowiązku zatwierdzenia przez Radę PANA uchwał Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w zakresie innym niż dotyczącym zadań zleconych w ramach nadzoru publicznego. Ponadto konieczne wydaje się usunięcie z ustawy przepisów normujących kwestie korporacyjne, które powinny być

uregulowane w statucie PIBR. Dotyczy to w szczególności sposobu funkcjonowania organów samorządu biegłych rewidentów i ich składów.

7. Obowiązki firmy audytorskich odnoszące się dokumentacji rewizyjnej

De lege lata w razie złożenia wniosku o wykreślenie z listy firm audytorskich firma audytorska obciążona jest obowiązkiem przekazania PANA w postaci elektronicznej akt zleceń usług atestacyjnych lub akt zleceń usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu w okresie ostatnich 8 lat oraz dokumentacji systemu zarządzania jakością (art. 61 ust. 7 u.b.r.). Generuje to po stronie firm audytorskich znaczne koszty, zwłaszcza w związku z wydłużeniem okresu archiwizowania dokumentacji rewizyjnej. Część firm audytorskich, mimo zaprzestania świadczenia usług audytorskich, wstrzymuje się w związku z tym ze złożeniem wniosku o wykreślenie, licząc na zmniejszenie rozmiaru przekazywanej dokumentacji.

Jako nadmierne i nieproporcjonalne należy także uznać określenie ośmioletniego okresu przechowywania dokumentacji, wymienionej w art. 50 ust. 3, art. 67 ust. 1, 6 i 7 u.b.r..

Należy w związku z powyższym **postulować** zniesienie obowiązku przekazywania PANA, w związku ze złożeniem wniosku o wykreślenie listy firm audytorskich, akt zleceń usług atestacyjnych lub akt zleceń usług pokrewnych wykonanych w okresie ostatnich 8 lat, tym bardziej, że w świetle art. 61 ust. 1 u.b.r. jego niewykonanie umożliwia pozostawienie wniosku o skreślenie z listy firm audytorskich bez rozpoznania, co może godzić – zwłaszcza w przypadku osób fizycznych – w konstytucyjną wolność prowadzenia działalności gospodarczej (art. 30 Konstytucji RP). Za wystarczające należy uznać w tym zakresie wprowadzenie obowiązku wskazania przechowawcy ww. dokumentacji (na wzór tego, jak funkcjonuje to w odniesieniu do dokumentacji pracowniczej i ksiąg rachunkowych w razie likwidacji jednostki), z ewentualnym zawiadomieniem PANA o tym przechowawcy.

Ponadto należy postulować skrócenie okresu przechowywania dokumentacji, wymienionej w art. 50 ust. 3, art. 67 ust. 1, 6 i 7 u.b.r. do 5 lat, czyli do okresu, jaki obowiązywał przed wejściem w życie ustawy z dnia 8 lipca 2021 r. o zmianie ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1598 z późn. zm.).

8. Uzależnienie od zgody PANA skreślenia z rejestru biegłego rewidenta, przeciwko któremu prowadzone postępowanie dyscyplinarne

Stosownie do treści art. 18 ust. 4 u.b.r. jeżeli przeciwko biegłemu rewidentowi, który złożył oświadczenie o wystąpieniu z samorządu biegłych rewidentów, jest prowadzone postępowanie dyscyplinarne w sprawie przewinienia dyscyplinarnego popełnionego w związku z wykonywaniem usług atestacyjnych lub usług pokrewnych wykonywanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów może podjąć uchwałę o skreśleniu biegłego rewidenta z rejestru po uzgodnieniu z PANA. W istocie, w opisaney sytuacji, możliwość wykreślenia biegłego rewidenta z rejestru jest uzależniona od zgody organu nadzoru publicznego, co godzi w konstytucyjną wolność podejmowania i wykonywania zawodu wyrażoną art. 65 ust. 1 Konstytucji. Zgodnie z tym przepisem, każdemu zapewnia się wolność wyboru i wykonywania zawodu oraz wyboru miejsca pracy, a wyjątki określa ustawa. Wprowadzenie przez ustawodawcę ograniczeń w tym zakresie dopuszczalne jest, gdy przemawiają za tym inne wartości konstytucyjne lub przesłanki wskazane w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Trudno zaś uznać, że opisanie rozwiązanie jest konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony wolności i praw innych osób.

W tym kontekście należy **postulować** rezygnację z wymogu uzgodnienia z PANA skreślenia z rejestru biegłego rewidenta, przeciwko któremu prowadzone postępowanie dyscyplinarne w sprawie przewinienia dyscyplinarnego popełnionego w związku z wykonywaniem usług atestacyjnych lub usług pokrewnych wykonywanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu. Za wystarczające należy uznać unormowanie, zgodnie z którym skreślenie z rejestru nie stanowi przeszkody do dalszego prowadzenia postępowania dyscyplinarnego, co nie jest rozwiązaniem niespotykanym w polskim systemie prawnym (por. np. art. 61 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. Prawo o notariacie, Dz. U. z 2024 r. poz. 1001).

9. Regulacja prawna tajemnicy biegłego rewidenta

W aktualnym stanie prawnym w art. 78 ust. 3 u.b.r. przewidziano szereg wyjątków od obowiązku zachowania tajemnicy biegłego rewidenta. Wyjątki te obejmują m.in. udostępnienie dokumentacji i informacji pozyskanych w trakcie świadczenia usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych w związku z toczącymi się postępowaniami przed PANA, Krajowym Rzecznikiem Dyscyplinarnym lub Krajowym Sądem Dyscyplinarnym. W zakresie dotyczącym postępowań toczących się przed PANA tajemnica biegłego rewidenta doznaje zatem ograniczeń

niespotykanych na tle regulacji innych tajemnic związanych z wykonywaniem zawodu zaufania publicznego.

Ponadto obowiązkiem zachowania w tajemnicy nie jest objęte przekazywanie przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską informacji na podstawie przepisów działu III rozdziału 11a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa - w zakresie określonym tymi przepisami. Należy w związku z tym przypomnieć, że wyroku z dnia 23 lipca 2024 r., K 13/20, OTK-A 2024, nr 66, Trybunał Konstytucyjny uznał te przepisy, w zakresie, w jakim tworzą wobec doradców podatkowych objętych tajemnicą zawodową obowiązek przekazywania informacji o schemacie podatkowym oraz nie określają dostatecznie przesłanek i trybu wyłączenia lub zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, za niezgodne z art. 2 w związku z art. 17 ust. 1 oraz z art. 49 i art. 51 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 47 Konstytucji RP. Argumenty stojące za takim rozstrzygnięciem da się odnieść także do biegłych rewidentów i firm audytorskich.

Mając powyższe na uwadze, należy **postulować**, aby w odniesieniu do informacji objętych tajemnicą zawodową biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej o obowiązku ich udostępnienia innym organom orzekał sąd, a na postanowienie w tym zakresie przysługiwało zażalenie. W ten sposób tryb uchylania tajemnicy zawodowej biegłego rewidenta uregulowany będzie analogicznie do innych tajemnic zawodowych. Jest to uzasadnione także koniecznością przestrzegania art. 22 rozporządzenia nr 537/2014 i przepisów art. 36 dyrektywy nr 2006/43/WE. W świetle tych przepisów ujawnianie informacji poufnych przez organy nadzorcze, w takich także tych pozyskanych od firm audytorskich, wymaga spełnienia szeregu wymagań, które w obecnym stanie prawnym trudno uznać za spełnione (por. art. 95 ust. 5 u.b.r.).

Ponadto należy postulować rezygnację z obowiązku przekazywania informacji o schemacie podatkowym, bez dostatecznego określenia przesłanek i trybu wyłączenia lub zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej

10. Wprowadzenie zasady skalowalności w odniesieniu do systemu zarządzania jakością

Zgodnie z art. 50 ust. 1 u.b.r. firma audytorska opracowuje i wdraża system zarządzania jakością zgodnie z krajowymi standardami zarządzania jakością, który to system obejmuje w szczególności polityki, procedury oraz rozwiązania, a także mechanizmy, o których mowa w art. 64. Powiązanie zakresu systemu w całości z art. 64 powoduje, iż może on być rozumiany

jako rozszerzony na wszystkie wymogi ustawowe związane z całą działalnością firmy a nie - tak jak wskazuje art. 24a pkt g) Dyrektywy 43/2006 – tylko świadczenie usług badań ustawowych (ewentualnie, przy rozszerzającym podejściu, wszystkich usług zgodnie ze standardami wykonywania zawodu). Żeby zapewnić zgodność z Dyrektywą należy w art. 50 ust. 1 ustawy zmienić referencję wyłącznie do art. 64 ust. 1 pkt. 2). Ponadto, obowiązujące przepisy u.b.r. nie przewidują żadnego zróżnicowania obowiązków organizacyjnych w zależności od tego, czy firma audytorska realizuje badania sprawozdań JZP, czy też podmiotów nieposiadających takiego statusu. Skutkuje to sytuacją, w której firmy audytorskie działające w diametralnie odmiennych warunkach organizacyjnych i regulacyjnych obciążone są identycznymi obowiązkami, zwłaszcza w zakresie organizacji systemów kontroli jakości.

Powyższy stan rzeczy świadczy też o wadliwej implementacji art. 24a dyrektywy nr 2006/43/WE. Ten ostatni w sposób jednoznaczny określa minimalny zakres systemu wewnętrznej kontroli jakości oraz dopuszcza zróżnicowanie jego zakresu z uwzględnieniem „skali i złożoności zadań” realizowanych przez firmę audytorską. W świetle tego unormowania istnieją podstawy ustawowe do uwzględnienia zasady skalowalności w przepisach u.b.r. Co więcej, w art. 24a ust. 2 dyrektywy nr 2006/43/WE mowa jest o „skali i złożoności działań”, a nie – jak wymaga tego art. 65 ust. 1 u.b.r. – o „wielkości i rodzaju jednostek”. Niezgodność ta powinna zostać niezwłocznie usunięta.

Obowiązujące regulacje nie uwzględniają w dostatecznym stopniu specyfiki funkcjonowania firm audytorskich prowadzonych przez biegłych rewidentów, którzy nie realizują usług na rzecz JZP, ani skali prowadzonej przez nich działalności. W praktyce takie podmioty – niezależnie od przyjętej formy organizacyjnej – nierzadko spełniają kryteria mikroprzedsiębiorcy w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2024 r., poz. 236 i 1222). Szczególną uwagę należy zwrócić na sytuację biegłych rewidentów prowadzących działalność w formie jednoosobowej firmy audytorskiej, w której osoba fizyczna pełni jednocześnie funkcję właściciela, kluczowego biegłego rewidenta oraz osoby odpowiedzialnej za realizację usług atestacyjnych.

Mając powyższe na uwadze, należy postulować wdrożenie zasady skalowalności, tj. dostosowania zakresu obowiązków do rodzaju świadczonych usług oraz rozmiaru prowadzonej działalności, co znajduje uzasadnienie w art. 24a ust. 1 lit. d dyrektywy 2006/43/WE. Dyrektywa ta wprost przewiduje, że systemy wewnętrznej kontroli jakości powinny być „adekwatne” (por. art. 24a ust. 1 lit. k), co w praktyce oznacza możliwość pozostawienia oceny tej adekwatności samemu samej firmie audytorskiej, bądź też określenie przez państwo członkowskie – w drodze ustawy – minimalnych wymogów organizacyjnych

dla firm audytorskich. Zasada skalowalności powinna mieć zastosowanie nie tylko do organizacji systemów kontroli jakości w firmach audytorskich, ale również do samego procesu badania. Powinna ona znaleźć odzwierciedlenie w procedurach badania, które – w przypadku najmniejszych podmiotów – winny w możliwie największym stopniu ograniczać wymagania formalne, jednocześnie zachowując istotę i cel procedur audytowych.

11. Rezygnacja z konstrukcji nieważności badania sprawozdania finansowego z mocy prawa

Zgodnie z art. 66 ust. 6 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.) badanie sprawozdania finansowego przeprowadzone z naruszeniem przepisów: 1) art. 69 ust. 6, 7 i 9, art. 70, art. 72 ust. 2, art. 135 ust. 2 i art. 136 ustawy o biegłych rewidentach, 2) art. 5 oraz art. 17 ust. 1 akapit drugi i ust. 3 rozporządzenia nr nr 537/2014 jest nieważne z mocy prawa. Przepis ten wywołuje liczne wątpliwości interpretacyjne. W polskim systemie prawnym pojęcie nieważności używane jest bowiem w odniesieniu do aktów administracyjnych (np. art. 156 § 1 k.p.a.) i czynności prawnych (art. 57 § 1 k.c.) i obu przypadkach niesie za sobą inne skutki. W przypadku aktu administracyjnego nieważność stanowi postać kwalifikowanej wady takiego aktu, nie pozbawiając go jednak przymiotu skuteczności aż do momentu stwierdzenia tej wady przez kompetentny organ. Z kolei nieważne czynności prawne nie wywołują skutków prawnych. W tym kontekście użycie konstrukcji nieważności bez bliższego dookreślenia jej skutków wydaje się zagrażać bezpieczeństwu obrotu prawnego. Odnotowania wymaga przy tym, że konieczność ustanowienia takiej sankcji nie wynika z przepisów prawa Unii Europejskiej. Żaden z przepisów Dyrektywy lub Rozporządzenia nie nakazuje państwom członkowskim na wprowadzenie skutku braku niezależności w postaci nieważności badania.

Podkreślenia wymaga fakt, iż takie rozwiązanie bez szczegółowych wymogów prawnych dotyczących ładu korporacyjnego dla wszystkich jednostek podlegających obowiązkowi badania, rodzi negatywne skutki głównie dla badanych jednostek i ich współników, a nie dla firm audytorskich.

Wobec powyższego **postuluje się** uchylenie art. 66 ust. 5 ustawy o rachunkowości.

12. Wydłużenie maksymalnego okresu pełnienia funkcji kluczowego biegłego rewidenta w tej samej jednostce zainteresowania publicznego

Zgodnie z art. 134 ust. 1 Kluczowy biegły rewident nie może przeprowadzać badania ustawowego w tej samej JZP przez okres dłuższy niż 5 lat. Ponowne badanie możliwe jest dopiero po upływie co najmniej 3 lat od zakończenia ostatniego badania ustawowego (ust. 3). Tymczasem w art. 17 ust. 7 rozporządzenia nr 537/2014 wspomina w tym kontekście o okresie 7 lat. Taki okres jest też maksymalnym okresem, który wynika z kodeksu etyki IESBA i jest to okres, który jest wynikiem licznych konsultacji z szerokim gronem interesariuszy na całym świecie, w toku których uwzględniono ryzyko zażyłości, jakie co do zasady wzrasta wraz upływem czasu. Należy podkreślić, że przepisy unijne wymagają, aby na każdym badaniu sprawozdania JZP zaangażowany był kontroler jakości zlecenia, który nie jest w zespole wykonującym badanie a którego celem jest m.in. zapewnienie obiektywności dokonywanych osądów i podejmowanych podczas badania konkluzji. A zatem ryzyko wpływu ewentualnej zażyłości, jesliby wystąpiła, jest zminimalizowana poprzez obowiązkowe zaangażowanie niezależnej osoby.

W tym kontekście ograniczenie wynikające z art. 134 ust. 2 i 3 trudno uznać za konieczne i proporcjonalne. Należy w związku z tym **postulować** wydłużenie okresu, o którym mowa w tym pierwszym przepisie do 7 lat.

13. Regulacja prawna usług zabronionych

W art. 136 ust. 1 u.b.r. stanowi się, że usługami zabronionymi zgodnie z art. 5 ust. 1 akapit 2 rozporządzenia nr 537/2014 są usługi niebędące czynnościami rewizji finansowej. W ustępie 2 przewidziano natomiast katalog usług, których nie są uznawane za zakazane. Unormowanie to wyraźnie odbiega od techniki legislacyjnej użytej w art. 5 rozporządzenia nr 537/2014. W przepisach tego ostatniego artykułu wyraźnie wymienia się zakres usług zabronionych niebędących badaniem sprawozdań, co polski ustawodawca rozszerzył na wszystkie usługi niebędące czynnościami rewizji finansowej. Tymczasem art. 136 ust. 2 i 3 u.b.r. normuje się zakres usług dozwolonych. Nie tylko powoduje to wątpliwości interpretacyjne, ale nadto nadmiernie i nieproporcjonalnie ingeruje w konstytucyjną wolność prowadzenia działalności gospodarczej (art. 20 Konstytucji RP), na którą składa się także swoboda kontaktowania (por. wyrok TK z dnia 12 lipca 2010 r., P 4/10, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 58). Jednocześnie, polskie przepisy w zakresie możliwości świadczenia na rzecz JZP usług niebędących czynnościami rewizji finansowej są najbardziej restrykcyjne w Unii Europejskiej. We wszystkich pozostałych krajach Unii, za wyjątkiem Holandii, obowiązują w tym zakresie wyłącznie restrykcje wynikające z art. 5 Rozporządzenia nr 537/2014. W wielu z krajach Unii skorzystano także

z możliwości dopuszczenia, pod określonymi warunkami, niektórych usług podatkowych lub z zakresu wycen.

Odnotowania wymaga przy tym, że istnieją inne niż lista usług dozwolonych efektywne i skuteczne mechanizmy ochrony niezależności badania, które ograniczają możliwość świadczenia usług na rzecz JZP i jednostek powiązanych. Są to zarówno rozwiązania, które odnoszą się do firm audytorskich, jak i badanych jednostki. Wśród tych pierwszych można wskazać:

- 1) wymóg ustanowienia systemu wewnętrznej kontroli jakości, który jest przedmiotem kontroli Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego;
- 2) ograniczenia dotyczące wysokości wynagrodzenia za dozwolone usługi dodatkowe;
- 3) wymogi etyki zawodowej i niezależności ograniczające świadczenie usług dla JZP i podmiotów powiązanych oraz określające list usług zakazanych oraz powiązania i okoliczności prowadzące do uznania usług za zakazane.

Wśród mechanizmów odnoszących się do JZP warto wskazać na:

- 1) wymóg opracowania polityki świadczenia przez firmę audytorską i firmy należące do sieci usług dodatkowych;
- 2) wymóg kontrolowania i monitorowania niezależności, w szczególności w przypadku gdy na rzecz JZP są świadczone usługi inne niż usługi rewizji finansowej;
- 3) wymóg wyrażenia zgody przez komitetu audytu na świadczenie usług nieaudytowych po przeprowadzeniu odpowiedniej oceny zagrożeń i zastosowanych zabezpieczeń niezależności
- 4) konieczność ujawnienia wysokości wynagrodzenia za usługi dodatkowe wypłacanego firmie audytorskiej i firmom należącym do sieci i innych informacji wpływających na niezależność badania.

Należy także podkreślić, że kodeks etyki IESBA, stosowany również w Polsce, jest ciągle udoskonalany, co odnosi się także do świadczenia usług innych niż czynności rewizji finansowych i to zarówno na rzecz JZP, jak i jednostek nieposiadających takiego statusu. Oprócz oczywistych zakazów świadczenia takich usług, jak usługi z zakresu rachunkowości i usługi księgowe, usługi polegające na obliczaniu zobowiązań (lub aktywów) z tytułu bieżącego lub odroczonego podatku dochodowego, kodeks etyki przewiduje podejście oparte na identyfikacji zagrożeń i ocenie możliwych zabezpieczeń. W żadnym przypadku nie można wykonywać usług, której świadczenie mogłoby spowodować zagrożenie oceny własnej pracy (ryzyko autokontroli) i jest to nawet bardziej restrykcyjny wymóg niż dla podmiotów US SEC.

Wymagania wynikające z dyrektywy nr 2006/43/WE a w ślad za tym wymogi u.b.r. przewidują konsekwencje naruszeń w zakresie niezależności i nakazują egzekwowanie odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów i administracyjnej firmy audytorskiej. W przypadku gdy miałyby miejsce poważne naruszenie przepisów dotyczących niezależności, firma audytorska może zostać skreślona z listy. Artykuł 69 ust. 6 u.b.r. wyraźnie przewiduje że w przypadku zagrożeń dla niezależności, których nie można zredukować do akceptowalnego poziomu, biegły rewident lub firma audytorska nie mogą wykonywać badania. Kluczowi biegli rewidentzi, firmy audytorskie oraz badane JZP a także osoby wchodzące w skład ich organów ponoszą odpowiedzialność za działania niezgodnie z wymogami ustawy, rozporządzenia nr 537/2014 oraz standardów wykonywania zawodu. W konsekwencji obowiązujący obecnie system prawny wyraźnie i wystarczająco ogranicza możliwość zlecania (przez jednostki) i podejmowania się (przez firmy audytorskie lub firmy należące do sieci) usług, które wpływałyby na badanie w sposób uniemożliwiający ochronę niezależności

Nie sposób także nie zauważyć, że lista usług zakazanych nie sprawdza się w zestawieniu z dużą dynamiką zmian w przepisach i stanowi sztuczną barierę dla świadczenia nowych lub zmieniających się usług zgodnie z potrzebami obrotu gospodarczego. Takie usługi obejmują min. weryfikację kowenantów niefinansowych związanych z ESG, usługi atestacyjne w zakresie rekompensat dla przedsiębiorstw energochłonnych, usługi atestacyjne w zakresie wskaźników referencyjnych WIBOR/WIRON, audyty regulacyjne itp. Brak elastyczności przepisów ustawy powoduje obecnie angażowanie niewspółmiernie wysokich zasobów i kosztów zarówno po stronie JZP jak i firmy audytorskiej, jeśli jednostka potrzebuje lub chce by firma świadczyła nawet zwykłą usługę zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu. Jednocześnie, co należy podkreślić, ograniczenia nałożone na badane jednostki i firmy audytorskie w Polsce w 2017 r. obniżają znacznie konkurencyjność firm w Polsce na tle firm z innych krajów. JZP i badające je firmy audytorskie spoza Unii Europejskiej mają bowiem możliwość zamawiania i świadczenia wielu usług, czego nie mogą robić firmy audytorskie w Polsce. Są to usługi, które nie stanowią zagrożenia dla niezależności badania.

Zbytняя restrykcyjność przepisów powoduje wreszcie ograniczenia po stronie JZP, które często nie mogą dokonać optymalnych z ich punktu widzenia wyboru dostawców usług. Świadczenie innych usług przez firmę audytorską, pod pewnymi warunkami i w trybie nienaruszającym zasad i wymogów niezależności, często będzie optymalnym rozwiązaniem dla wielu jednostek, zwłaszcza z sektora MŚP, przyczyniając się do zachowania przez nie konkurencyjnej pozycji. Firmy audytorskie są bowiem w stanie zaoferować wysokiej jakości

usługi na konkurencyjnych warunkach z uwagi na znajomość jednostki i jej otoczenia uzyskaną w trakcie badania.

Należy w tym kontekście **postulować** zastąpienie listy usług dozwolonych, o której mowa w art. 136 ust. 2 u.b.r. listą usług zakazanych z art. 5 ust. 1 rozporządzenia nr 537/2014. Zasadne jest przy tym skorzystanie z możliwości przewidzianej w art. 5 ust. 3 tego rozporządzenia. Zgodnie z tym ostatnim przepisem w drodze odstępstwa państwa członkowskie mogą dopuścić świadczenie niektórych usług zakazanych, tj. tych, o których mowa w ust. 1 lit. a) ppkt (i), lit. a) ppkt (iv)-(vii) i lit. f), pod warunkiem że spełniają one następujące wymogi:

- 1) nie mają one lub mają nieistotny - łącznie lub osobno - bezpośredniego wpływu na badane sprawozdania finansowe;
- 2) oszacowanie wpływu na badane sprawozdania finansowe jest wszechstronnie udokumentowane i wyjaśnione w dodatkowym sprawozdaniu dla komitetu ds. audytu.

Proponowane rozwiązanie nie tylko pozostanie w zgodzie z prawem Unii Europejskiej, ale zapewni też pełną zgodność regulacji prawnej działalności firm audytorskich z przepisami Konstytucji RP. Zamiana listy usług dozwolonych na usług zabronionych wg rozwiązania wynikającego z rozporządzenia nr 537/2014 zapewni także spójność do przepisów obowiązujących dla usługi atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

14. Uchylenie przepisów stanowiących powtórzenie treści standardów zawodowych lub będących nadmiernym rozszerzeniem wymogów standardów zawodowych

W aktualnym stanie prawnym wiele przepisów ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym albo stanowi powtórzenie wymogów zawartych w standardach wykonywania zawodu albo rozszerza wymagania wynikające z tych standardów w sposób, który wydaje się nieuzasadniony z punktu widzenia celu usług świadczonych przez firmy audytorskie.

Z punktu widzenia praktyki zawodowej, dublowanie przepisów oraz wprowadzanie wymagań wykraczających poza standardy wykonywania zawodu powoduje nie tylko nadmierne obciążenie firm audytorskich, ale również zmniejsza przejrzystość systemu regulacyjnego wpływając na jakość i efektywność usług świadczonych przez formy audytorskie i biegłych rewidentów. Odnosi się to w szczególności do rozszerzenia zakresu obowiązków ustawowych względem Krajowych Standardów Wykonywania Zawodu (KSBW), co powoduje:

- 1) dezorientację co do zakresu i charakteru obowiązków biegłego rewidenta. W efekcie może dochodzić do trudności interpretacyjnych, a nawet rozbieżności w ocenie poprawności wykonania badania przez organy nadzoru i inne podmioty oceniające.

Spójność systemu opiera się na jasnym podziale: ustawa reguluje ramy prawne, zaś normy deontologiczne – zasady wykonywania zawodu. Przekraczanie tej granicy podważa logikę całego systemu.

- 2) ograniczenie zawodowej niezależności i osądu biegłego rewidenta poprzez nadmierne rozszerzanie obowiązków ustawowych, co ogranicza przestrzeń do stosowania zawodowego osądu, który jest fundamentem efektywnego i jakościowego audytu. Ustanowienie sztywnych wymogów ustawowych w miejsce podejścia opartego na ocenie ryzyka i osądzie profesjonalisty może prowadzić do nadmiernego formalizmu i powierzchowności podejmowanych działań, w miejsce skupienia na istotnych zagrożeniach dla rzetelności sprawozdania finansowego,
- 3) ryzyko nadmiernej penalizacji i nieproporcjonalnych sankcji, poprzez wprowadzenie obowiązków wykraczających poza standardy zawodowe, co zwiększa ryzyko ponoszenia odpowiedzialności przez biegłych rewidentów za działania, które nie są uznawane za standard praktyki zawodowej. Może to zniechęcać do podejmowania trudniejszych zleceń oraz obniżać atrakcyjność zawodu, który i tak zmaga się z problemem malejącej liczby aktywnych praktyków,
- 4) osłabienie zaufania do jednolitości systemu nadzoru poprzez brak wyraźnego rozgraniczenia kompetencji standardów i ustawy może prowadzić do subiektywnego podejścia organów nadzorczych przy ocenie jakości prac rewizyjnych, co w praktyce może skutkować różnicami w traktowaniu porównywalnych przypadków. Prowadzi to do poczucia niepewności i utraty zaufania do równości traktowania w nadzorze publicznym.

Mając na uwadze potrzebę zapewnienia wysokiej jakości usług rewizyjnych przy zachowaniu efektywności i spójności regulacji, **postuluje się** dokonanie przeglądu przepisów u.b.r. w celu usunięcia dublujących się zapisów oraz ograniczenia nadmiernej ingerencji ustawodawczej w kwestie objęte profesjonalnymi standardami wykonywania zawodu.

15. Model wszczynania i prowadzenia postępowań administracyjnych, w tym mediacji w sprawach mających zdolność mediacyjną.

Ze względu na treść przepisu art. 121 ust 1 pkt 3 u.b.r, PANA zobligowana jest do wszczynania postępowań administracyjnych przeciwko firmie audytorskiej jeżeli w raporcie z kontroli planowej, o którym mowa w art. 122 u.b.r uznano, iż firma audytorska dopuściła się naruszenia podpadającego pod art. 182 ust 1 u.b.r czyli deliktu administracyjnego zagrożonego karą administracyjną. Charakter, rodzaj, waga naruszenia nie mają znaczenia – wszczęcie postępowań, zgodnie z przepisami, jest obligatoryjne.

Brak jest wyodrębnienia w przepisach innego trybu (czy też terminu) wszczynania postępowania dla naruszeń w zakresie nieprawidłowości dotyczących wewnętrznego systemu kontroli jakości.

Tymczasem dyrektywa 2006/43/WE w art. 29 w zw z art. 30 zawiera mechanizm „okresu korekty”. Organ administracyjny może wszcząć postępowanie i nałożyć karę na firmę audytorską, jeżeli po wydaniu zaleceń w zakresie nieprawidłowości systemu wewnętrznej kontroli jakości i po upływie terminu na wykonanie zaleceń, firma audytorska ich nie wykonała. Artykuł 29 dyrektywy 2006/43/WE wyraźnie stanowi, że jeśli zalecenia, wynikające z przeprowadzonych kontroli co do zapewnienia jakości nie są wykonane przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską w odpowiednio krótkim czasie, to dany biegły rewident lub firma audytorska podlegają, w stosownych przypadkach, systemowi działań dyscyplinujących lub sankcjom, o których mowa w art. 30 dyrektywy 2006/43/WE.

Ta wadliwa w naszej ocenie implementacja przepisów dyrektywy 2006/43/WE, brak rozróżnienia charakteru naruszeń, brak skalowalności naruszeń i ujęcia w odrębnym trybie naruszeń co do systemu wewnętrznego kontroli jakości, powodują, że wszczynanych jest bardzo wiele postępowań administracyjnych zagrożonych karami administracyjnymi w sprawach, w których zasadne i racjonalne z punktu widzenia ekonomiki prowadzenia postępowań byłoby:

- (i) zgodnie z art. 29 dyrektywy 2006/43/WE - wprowadzenie minimalnego terminu nie krótszego niż 6 m-cy na wykonanie przez firmę audytorską zaleceń dotyczących systemu wewnętrznego kontroli jakości;
- (ii) po upływie w.w terminu i po weryfikacji PANA, w przypadku niewykonania zaleceń przez firmę audytorską – wszczęcie postępowania przez PANA;
- (iii) zrezygnowanie z automatyzmu we wszczynaniu postępowań administracyjnych w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, o których mowa w art. 182 ust. 1 u.b.r, innych niż dotyczące wewnętrznego systemu kontroli jakości¹;
- (iv) wprowadzenie częściowej uznaniowości PANA w zakresie oceny deliktów administracyjnych i zasadności wszczynania postępowań administracyjnych;
- (v) zastosowanie, po wszczęciu postępowań administracyjnych, mediacji w sprawach mających zdolność medacyjną.

Kodeks postępowania administracyjnego zawiera regulacje w przedmiocie mediacji administracyjnej (art. 96a i następne). Celem mediacji jest wyjaśnienie i rozważenie

¹ „Agencja może wszcząć wobec kontrolowanej firmy audytorskiej (...), zamiast „wszczyna” [w zakresie deliktów nie będących objętymi obowiązkiem wszczęcia postępowań].

okoliczności faktycznych i prawnych sprawy oraz dokonanie ustaleń dotyczących jej załatwienia w granicach obowiązującego prawa, w tym przez wydanie decyzji lub zawarcie ugody. Warto podnieść, że mediacja, nawet jeżeli nie kończy całego postępowania w sprawie, może doprowadzić do załatwienia części sprawy na etapie mediacji i ograniczenia dalszej spornej części postępowania. Jej zastosowanie w sprawach co do których prowadzone są postępowania administracyjne przez PANA, po stwierdzeniu przez organ zdolności mediacyjnej danej sprawy i wyrażeniu przez stronę zgody na mediację wydaje się być wartym rozważenia rozwiązaniem.

Organy administracji mogą i powinny propagować instytucję mediacji i zachęcać do jej wykorzystania w sprawie; zgodnie z art. 13 kodeksu postępowania administracyjnego, powinny one udzielać wyjaśnień o możliwościach i korzyściach polubownego załatwienia sprawy.

W związku z powyższym proponowana zmiana zakłada wprowadzenie obowiązku PANA odbycia ze stroną postępowania spotkania informacyjnego w sprawie możliwości skierowania całości lub części sprawy objętej postępowaniem do mediacji oraz wymóg skierowania do mediacji każdej sprawy mającej zdolność mediacyjną po wszczęciu postępowania administracyjnego. Wobec tego że z istoty swojej mediacja jest dobrowolna, to od decyzji strony będzie zależeć czy mediacje będzie mieć miejsce.