

Grant Thornton Polska Prosta Spółka Akcyjna

(podmiot zgłaszający)

Lp.	Jednostka redakcyjna ustawy ¹⁾	Propozycja zmiany wraz z brzmieniem przepisów	Uzasadnienie ²⁾
1.	Art. 48	Do art. 48 dodaje się ustęp 2b o następującej treści: 2b. Nie stanowi podwykonawstwa wykonywanie przez biegłego rewidenta prowadzącego działalność w formie wskazanej w art. 46 pkt 1 badanie lub atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wykonane na rzecz innej firmy audytorskiej na podstawie pisemnej umowy, jeżeli umowa została zawarta przez tę firmę audytorską, a z treści umowy lub sposobu podejmowania czynności przez biegłego rewidenta wynika, że badanie lub atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju realizowane są przez tę firmę audytorską na własną rzecz, w tym przy użyciu zasobów tej firmy audytorskiej.	Zgodnie z art. 3 ust. 2 ustawy biegły rewident może wykonywać zawód jako: 1) osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek, o której mowa w art. 46 pkt 1, lub 2) wspólnik firmy audytorskiej, o której mowa w art. 46 pkt 2-4, lub 3) osoba fizyczna pozostająca w stosunku pracy z firmą audytorską, o której mowa w art. 46, lub 4) osoba fizyczna, w tym osoba prowadząca działalność gospodarczą, inna niż osoba, o której mowa w art. 46 pkt 1, która zawarła umowę cywilnoprawną z firmą audytorską, o której mowa w art. 46. Jednocześnie jak stanowi art. 3 ust. 3 ustawy, biegły rewident wykonuje zawód w imieniu firmy audytorskiej. Przepisy ustawy o biegłych rewidentach nie ograniczają możliwości wykonywania przez biegłego rewidenta czynności rewizji finansowej na rzecz kilku firm audytorskich, niezależnie od formy prawnej w której są one prowadzone. Tym samym biegły rewident może wykonywać czynności rewizji finansowej równolegle dla kilku firm audytorskich, niezależnie od formy w jakiej podjął współpracę. Zgodnie z art. 48 ust. 2 ustawy przeprowadzając badanie lub atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, firma audytorska może, w drodze umowy zawartej w formie pisemnej, powierzyć wykonanie w jej imieniu i na jej rzecz niektórych czynności badania lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju osobie fizycznej, osobie prawnej lub jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej: 1) wpisanym na listę, o której mowa w art. 57 ust. 1 - w przypadku czynności badania, 2) wpisanym na listę, o której mowa w art. 57 ust. 1, i posiadających zdolność do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju - w przypadku czynności atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – zwanych dalej "podwykonawcami".

			W myśl art. 48 ust. 2a, przedmiotem umowy, o której mowa w ust. 2, nie może być powierzenie funkcji kluczowego biegłego rewidenta i kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. W praktyce pojawiają się wątpliwości dotyczące tego, czy zawarcie przez firmę audytorską wpisaną na listę, o której mowa w art. 57 ust. 1 ustawy umowy o współpracy z biegłym rewidentem prowadzącym jednoosobową działalność gospodarczą, który jednocześnie wykonuje zawód jako osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek, o której mowa w art. 46 pkt 1 ustawy nie stanowi podwykonawstwa. Tego rodzaju stanowisko prowadziłoby do nieuprawnionego ograniczenia swobody działalności gospodarczej biegłych rewidentów prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą i wykonujących zawód w ramach własnej działalności gospodarczej wpisanej na listę firm audytorskich. Nie ulega tymczasem wątpliwości, że skoro przepisy ustawy o biegłych rewidentach dopuszczają możliwość jednoczesnego wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów dla kilku firm audytorskich, nie znajduje uzasadnienia sytuacja innego traktowania biegłych rewidentów działających w ramach „własnej” firmy audytorskiej. Takie rozróżnienie tym bardziej nie znajduje uzasadnienia, że przykładowo biegły rewident prowadzący jednoosobową działalność gospodarczą która nie jest wpisana na listę firm audytorskich mógłby zawierać tak zwane umowy B2B z innymi firmami audytorskim obejmujące wszelkie prace, w tym pełnienie funkcji kluczowego biegłego rewidenta, zaś w przypadku wpisania jego działalności gospodarczej na listę firm audytorskich, taka współpraca B2B byłaby wykluczona, albowiem stanowiłaby podwykonawstwo, w zakresie pełnienia funkcji kluczowego biegłego rewidenta, które w obecnym brzmieniu art. 48 ust. 2a ustawy jest niedopuszczalne. Mając na uwadze powyższe celowym jest dodanie w art. 48 ustępu 2b o wskazanej treści.
2.	Art. 67 ust. 4a	Proponowana zmiana: Dokumentacja, o której mowa w ust. 3, 4 i 4b, jest sporządzana w języku polskim lub angielskim. Dokumentacja, o której mowa w ust. 3 pkt 3 lit. c i d, ust. 4 pkt 7, 10 i 13 oraz ust. 4b pkt 7, 10 i 11, może być sporządzona w języku obcym innym niż język angielski, jednakże na potrzeby kontroli firma audytorska zapewnia jej pisemne tłumaczenie na język polski.	Część firm audytorskich działa w ramach międzynarodowych sieci stosując jednolite wzorce rewizji finansowej w całej grupie, a także wdrażając jednolite wzorce działań biegłych rewidentów. W celu optymalizacji procesów oraz zadbania o najwyższą jakość usług zarówno procedury badania, wzorce dokumentów i system wewnętrznej kontroli jakości stworzone są i stosowane we wszystkich krajach jednolicie w języku angielskim. Przepisy ustawy o biegłych rewidentach przewidują obecnie, że dokumentacja, o której mowa w ust. 3, 4 i 4b jest sporządzana wyłącznie w języku polskim. Jako wyjątek wskazano dokumentację, o której mowa w ust. 3 pkt 3 lit. c i d, ust. 4 pkt 7, 10 i 13 oraz ust. 4b pkt 7, 10 i 11, może być sporządzona w języku obcym, jednakże na potrzeby

			kontroli firma audytorska zapewnia jej pisemne tłumaczenie na język polski. Biorąc pod uwagę, że język angielski jest obecnie powszechnie stosowany w obrocie, zaś tłumaczenie dokumentacji jedynie na potrzeby kontroli jest czasochłonne, kosztowne oraz rodzi ryzyko błędów w zakresie tłumaczeń, celowym jest dopuszczenie możliwości prowadzenia dokumentacji, o której mowa w art. 67 ust. 3, 4 i 4b w języku polskim lub angielskim.
3.	art. 69	Proponowana zmiana: Art. 69 1. Biegły rewident, przeprowadzając badanie, wykonując usługę atestacyjną inną niż badanie lub usługę pokrewną działa w interesie publicznym i przestrzega zasad etyki zawodowej, w szczególności: 1) zachowuje uczciwość, obiektywizm, zawodowy sceptycyzm i należyta staranność; 2) posiada odpowiednie kompetencje zawodowe ; 3) przestrzega tajemnicy zawodowej. 2. Biegły rewident i firma audytorska zachowują zawodowy sceptycyzm w trakcie badania, w tym w trakcie jego planowania, przyjmując, że mogą zaistnieć okoliczności, w tym błąd lub oszustwo, powodujące istotne zniekształcenia sprawozdań finansowych podlegających badaniu, bez względu na wcześniejsze doświadczenia biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, dotyczące uczciwości i rzetelności kierownictwa badanej jednostki oraz osób odpowiedzialnych za zarządzanie badaną jednostką. „w tym jej ład korporacyjny”. 3. Zachowanie zawodowego sceptycyzmu jest szczególnie wymagane przy ocenie przez biegłego rewidenta szacunków dotyczących: 1) wartości godziwej i utraty wartości aktywów, 2) rezerw, 3) przyszłych przepływów pieniężnych - mających znaczenie dla zdolności badanej jednostki do kontynuowania działalności. 4. Firma audytorska, członkowie zespołu wykonującego badanie oraz osoba fizyczna mogący wpłynąć na wynik badania są niezależni od badanej jednostki i nie biorą udziału w procesie podejmowania decyzji przez badaną	W art. 69 ust. 2 proponuje się wykreślenie „w tym jej ład korporacyjny”, ponieważ tej frazy nie ma w dyrektywie i brak jest przesłanek, dla których ta fraza byłaby konieczna w polskiej ustawie. Proponuje się wykreślenie w art. 69 ust. 9 pkt 4-8 ustawy, ponieważ przepisy te wykraczają poza regulacje dyrektywy, a jednocześnie w odniesieniu do jednostek zainteresowania publicznego bezpośrednio stosuje się art. 5 rozporządzenia nr 537/2014. Rozszerzenie obowiązków z rozporządzenia także na pozostałe jednostki nie znajduje uzasadnienia. W art. 87e nie zaproponowano zmian, ponieważ odpowiednie stosowanie art. 69 po zaproponowanych zmianach będzie obejmowało także atestację zrównoważonego rozwoju.

		jednostkę co najmniej w okresie objętym badanym sprawozdaniem finansowym oraz okresie przeprowadzania badania. 5. Firma audytorska oraz kluczowy biegły rewident podejmują niezbędne działania w celu zapewnienia, że przy przeprowadzaniu badania na ich niezależność nie wpływał żaden rzeczywisty ani potencjalny konflikt interesów, relacje gospodarcze ani żadne inne bezpośrednie lub pośrednie relacje między badaną jednostką a firmą audytorską, członkami zespołu wykonującego badanie, członkami sieci, do której należy firma audytorska, kierownictwem firmy audytorskiej lub osobami związanymi z nimi stosunkiem kontroli. 6. Firma audytorska oraz kluczowy biegły rewident nie przeprowadzają badania, jeżeli istnieje zagrożenie wystąpienia autokontroli, czerpania korzyści własnych, promowania interesów badanej jednostki, zażyłości lub zastraszenia spowodowanych stosunkiem finansowym, osobistym, gospodarczym, zatrudnienia lub innym między badaną jednostką a kluczowym biegłym rewidentem, firmą audytorską, członkiem sieci, do której należy firma audytorska, lub osobą fizyczną mogącą wpłynąć na wynik badania, wskutek czego obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia mogłaby wnioskować, że niezależność kluczowego biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej jest zagrożona pomimo zastosowania zabezpieczeń zmierzających do wyeliminowania lub zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu. 7. Kluczowy biegły rewident, firma audytorska i jej pracownicy uczestniczący w przeprowadzaniu badania oraz osoba fizyczna biorąca bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, z której usług korzysta lub którą nadzoruje kluczowy biegły rewident lub firma audytorska, a także osoby blisko z nimi związane: 1) nie mogą posiadać ani czerpać istotnych i bezpośrednich korzyści z instrumentów finansowych, w tym z udziałów w kapitale własnym, papierów	
--	--	--	--

		wartościowych w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, kredytów, pożyczek lub innych instrumentów dłużnych, w tym z praw i obowiązków do nabycia tych instrumentów finansowych oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tymi instrumentami finansowymi, wyemitowanych, gwarantowanych lub w inny sposób wspieranych przez jakąkolwiek badaną jednostkę objętą wykonywanymi przez nich czynnościami w zakresie badania; 2) nie mogą uczestniczyć w transakcjach, których przedmiotem są instrumenty finansowe, określone w pkt 1. 8. Nie narusza niezależności: 1) posiadanie lub czerpanie przez osoby lub podmioty, o których mowa w ust. 7, korzyści z: a) instrumentów finansowych, które posiadane są pośrednio poprzez udział w zdywersyfikowanych programach zbiorowego inwestowania, w szczególności funduszach emerytalnych, funduszach inwestycyjnych oraz ubezpieczeniowych funduszach kapitałowych oferowanych przez zakłady ubezpieczeń, o ile programy te nie są kontrolowane przez osoby lub podmioty, o których mowa w ust. 7, lub w stosunku do tych programów nie są podejmowane decyzje inwestycyjne, na które wpływ mają osoby lub podmioty, o których mowa w ust. 7, lub b) kredytów lub pożyczek udzielonych na warunkach rynkowych w ramach zwykłej działalności przez badane jednostki, uprawnione do udzielania kredytów na podstawie odrębnych przepisów lub 2) uczestniczenie w transakcjach, których przedmiotem są instrumenty, o których mowa w pkt 1 lit. a. 9. Kluczowy biegły rewident, firma audytorska, jej pracownicy uczestniczący w przeprowadzaniu badania oraz osoba fizyczna, biorąca bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, z której usług korzysta lub którą nadzoruje kluczowy biegły rewident lub firma	
--	--	--	--

		audytorska, a także osoby z nimi blisko związane, nie mogą uczestniczyć w określaniu wyniku badania badanej jednostki ani w inny sposób nie mogą wpływać na ten wynik, jeżeli: 1) posiadają instrumenty finansowe, w tym udziały w kapitale własnym, papiery wartościowe w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, kredyty, pożyczki lub inne instrumenty dłużne, w tym prawa i obowiązki do nabycia tych instrumentów finansowych oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tymi instrumentami finansowymi, wyemitowane przez badaną jednostkę, z wyjątkiem takich, które posiadane są pośrednio poprzez udział w zdywersyfikowanych programach zbiorowego inwestowania, w szczególności funduszach emerytalnych, funduszach inwestycyjnych oraz ubezpieczeniowych funduszach kapitałowych oferowanych przez zakłady ubezpieczeń, o ile programy te nie są kontrolowane przez te osoby lub firmy lub w stosunku do tych programów nie są podejmowane decyzje inwestycyjne, na które wpływ mają te osoby lub firmy, a także z wyjątkiem kredytów lub pożyczek udzielonych na warunkach rynkowych w ramach zwykłej działalności przez badane jednostki, uprawnione do udzielania kredytów na podstawie odrębnych przepisów; 2) posiadają instrumenty finansowe, w tym udziały w kapitale własnym, papiery wartościowe w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, kredyty, pożyczki lub inne instrumenty dłużne, w tym prawa i obowiązki do nabycia tych instrumentów finansowych oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tymi instrumentami finansowymi, wyemitowane przez jednostkę powiązaną z badaną jednostką, których posiadanie może spowodować lub może być postrzegane przez obiektywną, racjonalną i poinformowaną osobę trzecią jako powodujące konflikt interesów, z wyjątkiem takich, które posiadane są	
--	--	---	--

		pośrednio poprzez udział w zdywersyfikowanych programach zbiorowego inwestowania, w szczególności funduszach emerytalnych, funduszach inwestycyjnych oraz ubezpieczeniowych funduszach kapitałowych oferowanych przez zakłady ubezpieczeń, o ile programy te nie są kontrolowane przez te osoby lub firmy lub w stosunku do tych pro-gramów nie są podejmowane decyzje inwestycyjne, na które wpływ mają te osoby lub firmy; 3) w okresie, o którym mowa w ust. 4, pozostawali z badaną jednostką w stosunku pracy, stosunku gospodarczym lub innym stosunku, który może spowodować lub może być postrzegany przez obiektywną, racjonalną i poinformowaną osobę trzecią jako powodujący konflikt interesów; 4) uczestniczyli w prowadzeniu ksiąg rachunkowych lub sporządzaniu dokumentacji księgowej lub sprawozdań finansowych badanej jednostki w roku obrotowym poprzedzającym okres objęty badaniem, w okresie objętym badanym sprawozdaniem lub okresie przeprowadzania badania; 5) są przedstawicielami prawnymi (pełnomocnikami), członkami organów nadzorczych, zarządzających lub pracownikami badanej jednostki lub jednostki z nią powiązanej; 6) biorą udział w procesie zarządzania badaną jednostką i podejmowania przez nią decyzji; 7) świadczą usługi inne niż badanie, mające istotny wpływ na badane sprawozdanie finansowe; 8) istnieją inne okoliczności naruszające niezależność w stopniu uniemożliwiającym ograniczenie tego naruszenia przy użyciu jakiegokolwiek zabezpieczenia, które nie pozwalają na sporządzenie bezstronnego i niezależnego sprawozdania z badania.	
	art. 81 ust. 8	Proponowana zmiana: 8. W przypadku gdy firma audytorska grupy podlega kontroli zapewniania jakości lub kontroli doraźnej	Zmiana ma charakter uzupełniający i stanowi o pełnym wdrożeniu obowiązków wynikających z art. 27 dyrektywy nr 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i

		w zakresie przeprowadzonego przez siebie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej, której jednostka dominująca ma siedzibę w Rzeczypospolitej Polskiej, udostępnia ona Agencji, na jej żądanie, posiadane przez siebie akta badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym dokumentację badania. oraz Agencja może dodatkowo zwrócić się o udostępnienie dokumentacji pracy wykonanej dla celów badania grupy kapitałowej przez inną firmę audytorską i działających w jej imieniu biegłych rewidentów lub przez jednostkę audytorską pochodzącą z państwa trzeciego, lub biegłych rewidentów pochodzących z państwa trzeciego, w zakresie badania sprawozdań finansowych lub pakietów konsolidacyjnych jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, jeżeli będzie to niezbędne dla celów kontroli.	skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę rady 84/253/EWG z dnia 17 maja 2006 r. (Dz.Urz.U.E.L Nr 157, str. 87). Stosownie do art. 27 ust. 1 akapit 2 dyrektywy <i>Dokumentacja zachowana przez biegłego rewidenta grupy musi umożliwiać odpowiedniemu właściwemu organowi przeprowadzenie przeglądu pracy biegłego rewidenta grupy</i>. Ogólna norma wynikająca z dyrektywy nie wymaga od biegłego rewidenta grupy (badającego badanie skonsolidowane), by powtarzał on prace biegłych rewidentów badających badanie jednostkowe, ani by włączył ich prace w całości do badania skonsolidowanego. Zasady badania sprawozdań skonsolidowanych określa KSB 600, który precyzuje zakres czynności wykonywanych przez biegłego rewidenta grupy. W szczególności należy zwrócić uwagę na objaśnienie A61, który stanowi, że <i>To, jaka część dokumentacji badania biegłego rewidenta części składowej grupy będzie miała znaczenie dla badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego może zmieniać się w zależności od okoliczności. Często szczególną uwagę przykładą się do dokumentacji badania, która dotyczy znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Na zakres przeglądu może wpływać fakt czy dokumentacja badania biegłego rewidenta części składowej grupy podlegała procedurom przeglądu stosowanym przez firmę audytorską biegłego rewidenta części składowej grupy.</i> Tym samym nie można przyjmować, że obowiązek zachowania kopii dokumentacji jednostkowych (zgodnie z art. 27 ust. 4 akapit 4 - egzemplarza dokumentacji) zgodnie z art. 81 ust. 10 pkt 1 ustawy w aktualnym brzmieniu powinien być równoznaczny z obowiązkiem wprowadzenia do dokumentacji skonsolidowanej pełnego egzemplarza każdej dokumentacji jednostkowej jednostek objętych konsolidacją. Ponieważ jednak sposób sformułowania przepisu w aktualnym brzmieniu może budzić wątpliwości co do jego wykładni, należało zaproponować zmianę precyzującą i zapewniającą pełne wdrożenie dyrektywy oraz spójność ustawy ze standardem.
	Art. 84	Proponowana zmiana: art. 84 1. Sprawozdanie z badania jest sporządzane w oparciu o akta badania zgromadzone i opracowane przez kluczowego biegłego rewidenta w toku badania. 2. Akta badania umożliwiają biegłemu rewidentowi niebiorącemu udziału w badaniu prześledzenie przebiegu badania i znalezienie uzasadnienia dla opinii o badanym sprawozdaniu finansowym wyrażonej w sprawozdaniu z badania.	Zmiana ma charakter doprecyzowujący, zmierzający do ujednolicenia wymogów ustawowych ze standardami wykonywania zawody, w szczególności treści KSB 230 i objaśnień do tego standardu. Wobec pojawiających się wątpliwości interpretacyjnych dotyczących wykładni przepisu art. 84 ustawy, celowym jest wskazanie wymogów jakie powinien sprawdzać „inny biegły rewident” o którym mowa w art. 84, a także jednoznaczne potwierdzenie możliwości wyjaśnienia informacji zawartych w dokumentacji badania przez kluczowego biegłego rewidenta lub firmę audytorską przeprowadzającą badanie. Należy także zwrócić uwagę na kwestie praktyczne zastosowania omawianej regulacji w związku z treścią art. 80 ust. 2 ustawy w świetle zapewnienia odpowiednich kwalifikacji po stronie firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie. Firma audytorska zobowiązana jest

		3. Biegły rewident, o którym mowa w ust. 2, w szczególności: a) powinien posiadać co najmniej taką samą wiedzę i doświadczenie zawodowe, co kluczowy biegły rewident, który przeprowadził to badanie; b) w razie wątpliwości dotyczących przebiegu badania lub znalezienia uzasadnienia dla opinii o badanym sprawozdaniu finansowym wyrażonej w sprawozdaniu z badania zwraca się do kluczowego biegłego rewidenta lub do firmy audytorskiej, która przeprowadziła badanie, o wyjaśnienie informacji zawartych w dokumentacji badania, a wyjaśnienie to udzielane jest niezwłocznie.	zapewnić zespół, który będzie posiadał odpowiednią wiedzę i doświadczenie, by podjąć się przeprowadzenia określonego badania, co wskazuje na wolę ustawodawcy zapewnienia odpowiedniej jakości merytorycznej badania. Analogicznie, skoro ustawodawca dostrzegł potrzebę specjalizacji po stronie firmy audytorskiej, to również norma zobowiązująca biegłego rewidenta do takiego przeprowadzenia badania, by biegły niebiorący udziału w badaniu miał możliwość prześledzenia przebiegu badania i znalezienia uzasadnienia dla opinii o badanym sprawozdaniu finansowym wyrażonej w sprawozdaniu z badania, powinna uwzględniać kompetencje tego biegłego rewidenta. Akta badania nie są służyć bowiem wyjaśnieniu biegłemu rewidentowi niezaznajomionemu z daną branżą lub specyfiką danego rodzaju badań, jak należy takie badanie wykonywać i czym to badanie różniło się od badania wymagającego mniejszych kompetencji. Dla zapewnienia zarówno szybkości badania, jak i umożliwienia biegłemu rewidentowi przeprowadzającemu badanie skupienia się na istotnych kwestiach badaniach, ważne jest, by weryfikacja efektów jego pracy była przeprowadzana na tym samym poziomie merytorycznym, jakim dysponuje ten biegły rewident.
	art. 118, art. 121, art. 122	Proponowana zmiana: Art. 118 1. Zakończenie kontroli, o której mowa w art. 106 ust. 1, następuje z dniem doręczenia kontrolowanej firmie audytorskiej zawiadomienia o jej zakończeniu. 1. Kontrolę, o której mowa w art. 106 ust. 1, przerywa się z dniem doręczenia kontrolowanej firmie audytorskiej informacji o stwierdzonych nieprawidłowościach. W terminie 14 dni kontrolowana firma audytorska może przedstawić pisemne stanowisko w sprawie stwierdzonych nieprawidłowości. 2. W terminie 30 dni roboczych od dnia przerwania kontroli osoba kontrolująca sporządza protokół kontroli. Zakończenie kontroli, o której mowa w art. 106 ust. 1, następuje z dniem doręczenia kontrolowanej firmie audytorskiej protokołu z kontroli. 2a. Do dnia sporządzenia protokołu kontroli firma audytorska może usunąć stwierdzoną nieprawidłowość, o czym zawiadomi kontrolujących. 3. Protokół kontroli zawiera w szczególności: 1) nazwę i adres kontrolowanej firmy audytorskiej;	Proponowane zmiany mają na celu zwiększenie czynnego udziału firmy audytorskiej w kontroli i zapewnienie jej możliwości ochrony swoich praw już na najbardziej wstępnym etapie działania organu nadzoru. Dla uporządkowania przebiegu kontroli zasadne jest wprowadzenie obligatoryjnej przerwy w kontroli (proponowane brzmienie art. 118 ust. 1) umożliwiającej zarówno kontrolowanej firmie audytorskiej, jak i kontrolującym, zamknięcie kontroli po przedstawieniu stanowiska co do stwierdzonych nieprawidłowości oraz usunięciu nieprawidłowości, na ile było to możliwe. Ponieważ część nieprawidłowości wskazywanych przez kontrolujących dopiero w protokole kontroli ma charakter usuwalny i dotyczy niezgodności z przepisami prawa, które w ramach czynności organu nadzoru powinny zostać wskazane i wyeliminowane, natomiast firma audytorska może je usunąć na tym wczesnym etapie (proponowany art. 118 ust. 2a). Są to nieprawidłowości stanowiące naruszenie przepisów obowiązujących firmy audytorskie, jednak nie dotyczące przeprowadzenia konkretnego badania. Umożliwienie firmom audytorskim usunięcia nieprawidłowości jeszcze w toku kontroli pozwoli na ograniczenie zakresu ewentualnych postępowań administracyjnych i dyscyplinarnych w sprawach, których cel interwencji organu nadzoru został osiągnięty bezpośrednio już przez samą kontrolę (proponowany art. 121 ust. 2a). Zaproponowano także uzupełnienie przepisu art. 122 o ust. 2, który nałoży na Agencję obowiązek określenia w raporcie z kontroli wagi nieprawidłowości stwierdzonej w protokole kontroli i jej wpływu na wynik badania lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Brak tego elementu w raporcie z kontroli prowadzi do ograniczenia praw zarówno firmy audytorskiej, jak i biegłego rewidenta do ochrony swoich praw, ponieważ jakkolwiek

	2) wskazanie jednostek organizacyjnych kontrolowanej firmy audytorskiej objętych kontrolą; 3) imiona i nazwiska oraz stanowiska służbowe osób kontrolujących; 4) datę upoważnienia do przeprowadzenia kontroli oraz wzmianki o jego zmianach; 5) określenie zakresu przedmiotowego kontroli; 6) określenie dnia wszczęcia i zakończenia kontroli; 7) imiona i nazwiska oraz stanowiska służbowe osób składających oświadczenia oraz udzielających informacji i wyjaśnień w trakcie przeprowadzania kontroli; 8) opis wykonanych czynności kontrolnych oraz ustaleń faktycznych i opis stwierdzonych nieprawidłowości oraz ich zakres, w tym opis ustaleń faktycznych i opis stwierdzonych nieprawidłowości w zakresie sprawozdania z przejrzystości, wraz z informacją czy nieprawidłowość została usunięta zgodnie z ust. 2a; 9) opis załączników, z podaniem nazwy każdego załącznika; 10) pouczenie kontrolowanej firmy audytorskiej o przysługującym prawie zgłoszenia zastrzeżeń do protokołu; 11) określenie miejsca i dnia sporządzenia protokołu kontroli. 4. Protokół kontroli podpisuje—kontroler podpisują wszyscy kontrolerzy Agencji lub ekspert eksperci, o którym mowa w art. 109, upoważnieni do przeprowadzenia danej kontroli. Art. 121 1. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości podczas kontroli, o której mowa w art. 106 ust. 1, Agencja podejmuje następujące działania pokontrolne: 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;	ocena nieprawidłowości, inna niż ich proste przypisanie na przepisów prawa, następuje dopiero na etapie wydania decyzji administracyjnej lub skierowania wniosku o ukaranie do sądu w postępowaniu dyscyplinarnym. W tym kontekście wątpliwości budzi także wartość dowodowa raportu z kontroli, który powtarza jedynie ustalenia protokołu kontroli i nie wnosi istotnych merytorycznych ustaleń. Określenie wagi nieprawidłowości oraz wpływu na wynik badania pozwoli ograniczyć potencjalne postępowania administracyjne i dyscyplinarne poprzez wyeliminowanie już na etapie kontroli takich nieprawidłowości, których waga i wpływ na wynik badania były nieistotne. Jednocześnie nie wpłynie to na wydłużenie czynności pokontrolnych, ponieważ brak jest terminu ustawowego dla raportu z kontroli. Skutki ograniczenia postępowań administracyjnych i dyscyplinarnych prowadzonych przez Agencję będą miały także charakter organizacyjny i finansowy, ponieważ zmniejszy się obciążenie sprawami Agencji, a w konsekwencji wydatki na prowadzenie postępowań także się zmniejszą.
--	---	--

		2) jeżeli istnieją do tego podstawy - wszczyna postępowanie wyjaśniające lub dochodzenie dyscyplinarne lub składa zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przewinienia dyscyplinarnego do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego; 3) w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, o których mowa w art. 182 ust. 1 - wszczyna wobec kontrolowanej firmy audytorskiej postępowanie administracyjne. 2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, osoby kontrolujące dokonują weryfikacji realizacji zaleceń, której ustalenia zawierają w raporcie z realizacji zaleceń sporządzanym przez Agencję. 2a. Agencja nie wszczyna postępowań, o których mowa w ust. 1 pkt 2 i 3, a wszczęte umarza, oraz nie składa zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przewinienia dyscyplinarnego do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego, jeżeli nieprawidłowość nie została wskazana w informacji, o której mowa w art. 118 ust. 1 albo kontrolowana firma audytorska usunęła stwierdzoną nieprawidłowość zgodnie z art. 118 ust. 2a. 3. Przepisy ust. 1 pkt 2 lub 3 stosuje się również w przypadku niewykonania zaleceń, o których mowa w ust. 1 pkt 1. Art. 122 1. Agencja kieruje do kontrolowanej firmy audytorskiej raport z kontroli, o której mowa w art. 106 ust. 1, zawierający główne ustalenia i wnioski z kontroli, w tym zalecenia, o których mowa w art. 121 ust. 1 pkt 1, a także informacje o planowanych działaniach pokontrolnych, o których mowa w art. 121 ust. 1 pkt 2 lub 3. 2. W raporcie z kontroli, o którym mowa w ust. 1, Agencja określa wagę nieprawidłowości stwierdzonej w protokole kontroli i jej wpływ na wynik badania lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.	
--	--	--	--

	art. 120 ust. 3	Proponowana zmiana: Art. 120 1. W terminie 20 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. 2. O sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń Agencja informuje kontrolowaną firmę audytorską w terminie 14 dni roboczych od dnia ich otrzymania. 3. W przypadku niezgłoszenia zastrzeżeń w terminie wskazanym w ust. 1 przyjmuje się, że kontrolowana firma audytorska nie kwestionuje ustaleń kontroli.	W art. 120 ustawy uregulowano zasady zgłoszenia Agencji zastrzeżeń do protokołu kontroli, a także udzielenia przez Agencję odpowiedzi na zastrzeżenia. Ustawodawca przewidział, że kontrolowana firma audytorska w terminie 20 dni roboczych od dnia doręczenia protokołu kontroli, o którym mowa w art. 119 ust. 1, może zgłosić Agencji pisemne, umotywowane zastrzeżenia do protokołu. Następnie Agencja w terminie 14 dni roboczych od dnia ich otrzymania ma obowiązek poinformowania kontrolowanej firmy audytorskiej o sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń. Ustawodawca wprowadził ponadto w art. 120 ust. 3 normę, która stanowi, że w przypadku niezgłoszenia zastrzeżeń w terminie wskazanym w ust. 1 przyjmuje się, że kontrolowana firma audytorska nie kwestionuje ustaleń kontroli. Tego rodzaju uregulowanie nie znajduje uzasadnienia i prowadzi w wielu przypadkach do tego, że firma audytorska nie może skutecznie bronić swoich praw w postępowaniach administracyjnych prowadzonych względem firm audytorskich, a pośrednio wpływa to również na postępowania dyscyplinarne prowadzone względem biegłych rewidentów działających w firmie audytorskiej. Polska Agencja Nadzoru Audytowego, a także sądy administracyjne, podnoszą brak możliwości kwestionowania ustaleń kontroli w toku postępowań administracyjnych w sytuacji, gdy firma audytorska nie złożyła zastrzeżeń do protokołu kontroli bądź pojedynczych naruszeń stwierdzonych w toku kontroli. W przypadku biegłych rewidentów przepis art. 120 ust. 3 prowadzi do sytuacji, w której biegły rewident, który nie miał możliwości udziału w kontroli lub firma audytorska nie zdecydowała o zgłoszeniu zastrzeżeń do protokołu kontroli, ponosi konsekwencje działania lub zaniechania firmy audytorskiej. Mimo, że przepis art. 120 ust. 1 przewiduje jedynie uprawnienie firm audytorskiej do złożenia zastrzeżeń do protokołu kontroli, a nie obowiązek, to jednocześnie wprowadzono w art. 120 ust. 3 normę o charakterze represyjnym, która skutkuje automatycznym, bo wynikającym wprost z przepisów, domniemaniem prawidłowości wniosków kontroli, jeżeli firma audytorska nie złożyła zastrzeżeń w terminie. Dodatkowo, wskazać należy, że termin na złożenie zastrzeżeń do protokołu kontroli jest terminem zawitym, którego niedopełnienie skutkuje brakiem możliwości złożenia zastrzeżeń, niezależne od powodów jego niedochowania, co powoduje, że norma z art. 120 ust. 3 ma charakter wyjątkowo represyjny. Przykładowo, nawet gdy osoba prowadząca jednoosobową firmę audytorską jest czasowo niezdolna do pracy w okresie, w którym może złożyć zastrzeżenia do protokołu kontroli, uchybienie terminowi skutkuje przyjęciem, że firma audytorska nie kwestionuje ustaleń kontroli. Zwrócić należy ponadto uwagę na to, że normy zawarte w art. 120 ustawy w sposób niewspółmierny obciążają firmę audytorską, względem skutków niedochowania terminu przez organ administracji publicznej – Agencję. O ile bowiem niedochowanie przez firmę audytorską terminu wskazanego w art. 120 ust. 1 ustawy do złożenia zastrzeżeń do
--	-----------------	---	--

			protokołu kontroli, skutkuje automatycznym przyjęciem, że kontrolowana firma audytorska nie kwestionuje ustaleń kontroli, to jednocześnie mimo, iż z treści art. 120 ust. 2 ustawy wynika obowiązek poinformowania przez Agencję firmy audytorskiej o sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń do protokołu kontroli w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania, to ustawodawca nie uregulował analogicznego automatyzmu względem organu, nie przewidując, że niedotrzymanie tego terminu przez Agencję oznacza, że Agencja uwzględnia złożone zastrzeżenia. Tego rodzaju rozróżnienie skutków niedotrzymania terminów przez stronę względem niedotrzymania terminu przez organ administracji publicznej stanowi przejaw dyskryminacji strony postępowania względem organu. Ponadto brak jest uzasadnienia dla przyjęcia, że brak złożenia zastrzeżeń do protokołu oznacza brak kwestionowania ustaleń kontroli innego aniżeli ograniczenie uprawnień strony – firmy audytorskiej w toku kontroli oraz późniejszego postępowania administracyjnego. Uzasadniając zasadność wykreślenia ust. 3 z art. 120 ustawy wskazać należy, że w innych postępowaniach kontrolnych prowadzonych przez organy nadzorcze przepisy nie przewidują tak restrykcyjnych norm. W postępowaniach kontrolnych prowadzonych przez Komisję Nadzoru Finansowego w trybie przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o nadzorze nad rynkiem kapitałowym (t.j. Dz.U. z 024 r., poz. 161 ze zm.) ustawodawca nie uregulował analogicznych konsekwencji braku złożenia zastrzeżeń do protokołu kontroli (por. art. 36 ustawy o nadzorze nad rynkiem kapitałowym). Brak jest przy tym jakiegokolwiek uzasadnienia dla dalszego funkcjonowania tak restrykcyjnych norm kontroli prowadzonych przez PANA w trybie ustawy o biegłych rewidentach.
	Art. 176	Proponowana zmiana: 1. Jeżeli dochodzenie dyscyplinarne dostarczyło podstaw do wniesienia wniosku o ukaranie, Agencja, w terminie 30 dni od dnia zamknięcia dochodzenia dyscyplinarnego, sporządza wniosek o ukaranie i wnosi go do sądu okręgowego właściwego ze względu na miejsce zamieszkania obwinionego. 2. Jeżeli wniosek o ukaranie odpowiada warunkom formalnym, prezes sądu lub referendarz sądowy niezwłocznie zarządza doręczenie jego odpisu obwinionemu oraz jego obrońcy, wzywając do składania wniosków dowodowych w terminie 30 dni od daty doręczenia im wniosku o ukaranie. 3. Obwiniony ma prawo wniesienia, w terminie 30 dni od doręczenia wniosku o ukaranie, pisemnej odpowiedzi na wniosek o ukaranie, o czym należy go pouczyć.	Proponowana zmiana ma na celu uspoźnienie terminów stosowanych w postępowaniu w sprawach dyscyplinarnych biegłych rewidentów. Ustawodawca przyjął, że odwołanie wnosi się w terminie 30 dni od doręczenia orzeczenia wraz z uzasadnieniem, co dowodzi, że w tego rodzaju spraw o szczególnym charakterze merytorycznym, stronie zapewnia się odpowiedni czas na sformułowanie środka odwoławczego, co jest równoznaczne z zapewnieniem jej prawa do skutecznej obrony. Termin na złożenie wniosków dowodowych oraz odpowiedzi na wniosek o ukaranie wynikający z art. 338 § 1 i 2 k.p.k. nie pozwala na przygotowanie skutecznej obrony. Wydłużenie terminu do 30 dni w postępowaniach dotyczących biegłych rewidentów nie wpłynie także negatywnie na czas rozpatrywania spraw, bowiem sąd może wyznaczyć termin rozprawy wraz z wpływem wniosku o ukaranie. Co więcej, wydłużenie czasu na przygotowanie odpowiedzi na wniosek o ukaranie i złożenie wniosków dowodowych pozwoli uniknąć późniejszego uzupełniania wniosków dowodowych i stanowiska strony w toku postępowania, co bywa nieuniknione z uwagi na krótki termin.

	art. 159 ust. 3, art. 170, art. 184, art. 191, art. 191a	Proponowana zmiana: Uchylenie w całości art. 159 ust. 3 oraz art. 170 ust. 2. art. 159 ust. 3 3. Orzekając jedną z kar, o których mowa w ust. 1, orzeka się również o nakazie podania do publicznej wiadomości imienia i nazwiska osoby fizycznej, na którą nałożono karę, wraz z numerem, pod którym osoba ta jest lub była wpisana do rejestru, chyba że podanie do publicznej wiadomości jej imienia i nazwiska będzie środkiem nieproporcjonalnym do popełnionego przewinienia dyscyplinarnego, będzie stanowiło zagrożenie dla stabilności rynków finansowych, zagrazi prowadzonemu postępowaniu karnemu lub wyrządzi niewspółmierną szkodę obwinionemu, pokrzywdzonemu, innym stronom postępowania dyscyplinarnego, firmie audytorskiej, w imieniu której biegły rewident świadczył swoje usługi, jednostce, dla której biegły rewident świadczył swoje usługi, lub organom, o których mowa w art. 148 ust. 2. Nie podlegają ujawnieniu dane podmiotu, dla którego wykonywane były czynności rewizji finansowej. Art. 170 ust. 2 2. W przypadku orzeczenia na podstawie art. 159 ust. 3 o nakazie podania do publicznej wiadomości imienia i nazwiska osoby fizycznej, na którą nałożono karę, obok informacji, o której mowa w ust. 1, podaniu do publicznej wiadomości podlega również imię i nazwisko osoby fizycznej, na którą nałożono karę, wraz z numerem, pod którym osoba ta jest lub była wpisana do rejestru. Art. 184 1. Nakładając jedną z kar, o których mowa w art. 183 ust. 1, organ Agencja, po uprawomocnieniu się decyzji nakładającej karę, o której mowa w art. 182 ust. 1, postanawia również o nakazie podania do publicznej wiadomości nazwy wraz z numerem, pod którym firma audytorska jest wpisana na listę, lub imienia i nazwiska	Stosownie do art. 30c ust. 3 akapit 2 dyrektywy <i>Publiczne ogłaszanie kary i środków oraz wszelkie publiczne oświadczenia nie mogą naruszać praw podstawowych określonych w Karcie praw podstawowych Unii Europejskiej, w szczególności prawa do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego oraz prawa do ochrony danych osobowych. Państwa członkowskie mogą postanowić, by taka publikacja lub wszelkie publiczne oświadczenie nie zawierały danych osobowych w rozumieniu art. 2 lit. a) dyrektywy 95/46/WE</i>. Celem podania do publicznej wiadomości informacji o karach jest dodatkowa stygmatyzacja podmiotów, których działania zostały ocenione przez organ nadzoru szczególnie negatywnie w postępowaniu administracyjnym lub dyscyplinarnym. Należy jednak zwrócić uwagę, że dyrektywa dopuściła ograniczenie przez państwo członkowskie publikowania informacji do danych niebędących danymi osobowymi. Ujawnienie danych osobowych osób fizycznych zostało zarezerwowane w systemie prawnym do szczególnych przypadków, w większości związanych z czynami zabronionymi, a jednocześnie celem ujawnienia ma być prewencja generalna, tj. ostrzeżenie społeczeństwa przed jednostkami lub odnalezienie osób podejrzanych o popełnienie niektórych przestępstw. Publikowanie danych osobowych biegłego rewidenta, który dopuścił się nawet najpoważniejszego przewinienia dyscyplinarnego nie powinno prowadzić do jego stygmatyzacji zarówno w środowisku biegłych rewidentów, jak również w społeczeństwie. Podobnie w przypadku firm audytorskich prowadzonych w formie jednoosobowej działalności gospodarczej (art. 46 pkt 1 ustawy), nazwa firmy obejmuje imię i nazwisko osoby fizycznej, a zatem skutek podania danych firmy w przypadku ukarania tej firmy audytorskiej w postępowaniu administracyjnym będzie równoznaczny z podaniem danych osobowych biegłego rewidenta, który nie został w tym postępowaniu ukarany. Dodatkowo należy zauważyć, że dyrektywa w art. 30c ust. 1 akapit 1 nakazuje poinformowanie osoby fizycznej lub prawnej o nałożeniu na nią kary, od której wyczerpano wszystkie środki odwoławcze lub upłynął termin ich zastosowania i dopiero wtedy pozwala na opublikowanie informacji na temat kar administracyjnych za naruszenie przepisów dyrektywy lub rozporządzenia (UE) nr 537/2014. Tym samym aktualna treść przepisów ustawy nie odzwierciedla ratio legis prawodawcy unijnego, który przyjął po pierwsze, że po uprawomocnieniu się decyzji ukarany podmiot jest o tym informowany, a po drugie opublikowanie informacji nieanonimowo wymaga przeprowadzenia określonej w art. 30c ust. 2 procedury. Procedura ta obejmuje obowiązkową ocenę proporcjonalności publikacji względem naruszenia, a także weryfikację, czy opublikowanie tych informacji stanowiłoby zagrożenie dla stabilności rynków finansowych lub zagraziłoby prowadzonemu dochodzeniu karnemu albo wyrządziłoby niewspółmierną szkodę zaangażowanym instytucjom lub osobom fizycznym. Aktualne przepisy ustawy o biegłych rewidentach nie umożliwiały przeprowadzenia oddzielnej weryfikacji wskazanych w dyrektywie przesłanek, dlatego
--	---	---	---

		osoby, o której mowa w art. 182 ust. 2, chyba że podanie tych danych do publicznej wiadomości będzie środkiem nieproporcjonalnym do naruszenia, będzie stanowiło zagrożenie dla stabilności rynków finansowych, zagrazi prowadzonemu postępowaniu karnemu lub wyrządzi nie-współmierną szkodę jednostce, dla której firma audytorska świadczyła swoje usługi, lub zaangażowanym instytucjom lub osobom. Nie podlegają ujawnieniu dane podmiotu, dla którego wykonywane były czynności rewizji finansowej. 2. Agencja postanawia jak w ust. 1, chyba że po przeprowadzeniu obowiązkowej oceny proporcjonalności takiej publikacji podanie tych danych do publicznej wiadomości zostanie uznane za środek nieproporcjonalny do naruszenia albo będzie stanowiło zagrożenie dla stabilności rynków finansowych albo zagrazi prowadzonemu postępowaniu karnemu lub wyrządzi nie-współmierną szkodę jednostce, dla której firma audytorska świadczyła swoje usługi, lub zaangażowanym instytucjom lub osobom. 3. Nie podlegają ujawnieniu dane podmiotu, dla którego wykonywane były czynności rewizji finansowej. 4. Ust. 1 nie stosuje się do firm audytorskich prowadzonych w formie, o której mowa w art. 46 pkt 1. Art. 191 1. Agencja, po uprawomocnieniu się decyzji nakładającej karę, podaje do publicznej wiadomości, bez zbędnej zwłoki, publikując na swojej stronie internetowej, informację o popełnionym przez firmę audytorską lub osobę, o której mowa w art. 182 ust. 2, naruszeniu oraz nałożonej za to naruszenie karze. 2. W przypadku, o którym mowa w art. 184, obok informacji, o której mowa w ust. 1, podaniu do publicznej wiadomości podlegają również nazwa wraz z numerem,	proponuje się przeprowadzenie oddzielnego postępowania po uprawomocnieniu decyzji, pozwalającego na ocenę wskazanych w dyrektywie, a za nią w ustawie przesłanek i zabezpieczenie jednostek przed zbyt rygorystycznymi skutkami publikacji informacji o ukaraniu z podaniem danych identyfikujących firmę audytorską.
--	--	--	--

		pod którym jest wpisana na listę firma audytorska, na którą nałożono karę, lub imię i nazwisko osoby, o której mowa w art. 182 ust. 2. 3. Informacje, o których mowa w ust. 1 i 2, są publikowane przez 5 lat, licząc od dnia, w którym decyzja nakładająca karę stała się prawomocna. Art. 191a W sprawach nieuregulowanych w niniejszej ustawie do kar administracyjnych, o których mowa w art. 183 ust. 1 oraz do postanowień, o których mowa w art. 184 ust.1, stosuje się przepisy działu IVa ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego.	
	art. 159 ust. 5	Proponowana zmiana: Art. 159 ust. 5: Karę, o której mowa w ust. 1 pkt 2, wymierza się do kwoty 250 000 zł: 1) do wysokości 3-krotności wynagrodzenia uzyskanego przez biegłego rewidenta za badanie sprawozdania finansowego w którym dopuścił się popełnienia przewinienia dyscyplinarnego, lecz nie wyższej niż 250 000 zł, a gdy nie jest możliwe ustalenie tego wynagrodzenia, 2) do wysokości 20 krotności minimalnego wynagrodzenia za pracę, o którym mowa w ustawie z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. z 2020 r. poz. 2207 oraz z 2023 r. poz. 1667).	Dotychczasowe przepisy ustawy ograniczają wysokość kary do kwoty 250.000 zł. Co prawda ustawa określa przesłanki wymiaru kary, jednak maksymalna sankcja jest zbyt surowa i przede wszystkim brak jest korelacji pomiędzy wynagrodzeniem za badanie a wymierzoną karą. Uznaniowość pozostawiona w tym zakresie sądowi nie daje gwarancji co do proporcjonalności sankcji. W przypadkach, gdy nie jest możliwe określenie wysokości wynagrodzenia (np. biegły jest zatrudniony na umowę o pracę lub jego wynagrodzenie ma charakter ryczałtowy) a także w przypadku innych przewinień dyscyplinarnych niż związanych z badaniem ustawowym, celowym jest powiązanie maksymalnej kary z wielokrotnością minimalnego wynagrodzenia za pracę, o którym mowa w ustawie z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę.
	Art. 183	Proponowana zmiana: Art. 183 ust. 3: Kara pieniężna nakładana na firmy audytorskie nakładana jest w kwocie nie może przekroczyć nie przekraczającej 10 % przychodów netto ze sprzedaży usług świadczonych w ramach działalności, o której mowa w art. 47 ust. 1 i 2, osiągniętych przez firmę audytorską w poprzednim roku obrotowym. Jeżeli w poprzednim roku obrotowym firma audytorska nie	Zgodnie z aktualną treścią art. 183 ust. 3 ustawy, kara pieniężna nakładana na firmy audytorskie nie może przekroczyć 10 % przychodów netto ze sprzedaży usług świadczonych w ramach działalności, o której mowa w art. 47 ust. 1 i 2, osiągniętych przez firmę audytorską w poprzednim roku obrotowym. Taka regulacja skutkuje tym, że na wysokość wymierzonej przez Agencję kary administracyjnej wpływają również przychody z usług, które nie podlegają nadzorowi, w szczególności przychody z usług prowadzenia ksiąg rachunkowych czy innych usług doradczych, co powoduje, że przesłanki ustalenia kary maksymalnej są nieobiektywne.

		osiągnęła przychodów z tytułów, o których mowa w zdaniu pierwszym, wysokość kary odnosi się do ostatniego roku obrotowego, w którym firma osiągnęła przychody z tych tytułów rocznych przychodów netto z tytułu usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu w roku obrotowym poprzedzającym kontrolę albo rocznych przychodów netto z tytułu usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu w roku obrotowym poprzedzającym wydanie decyzji, którakolwiek z nich będzie niższa. Jeżeli w roku obrotowym poprzedzającym kontrolę lub roku obrotowym poprzedzającym wydanie decyzji firma audytorska nie osiągnęła przychodów z tytułów, o których mowa w zdaniu pierwszym, określając maksymalną wysokość kary Agencja bierze pod uwagę ostatni rok obrotowy, w którym firma osiągnęła przychody z tego tytułu. Dodaje się art. 183 ust. 3a o następującej treści: Kara pieniężna nakładana na firmy audytorskie nie może przekroczyć kwoty: 2) 5.000.000 zł w przypadku, gdy stwierdzone w decyzji naruszenia dotyczyły badania sprawozdania finansowego jednostki zainteresowania publicznego; 2) 2.000.000 zł w pozostałych przypadkach.	Jednocześnie ustawodawca w art. 55 ustawy uregulował zasady ustalania wysokości opłat za nadzór do uiszczania których zobowiązane są firmy audytorskie (art. 55ust. 1 ustawy). Mając na uwadze powyższe, rekomendowanym jest zmiana treści art. 183 ust. 3 w zakresie określenia maksymalnej wysokości kary administracyjnej ustalonej w oparciu o przychody netto ze sprzedaży usług świadczonych w ramach działalności, o której mowa w art. 47 ust. 1 i 2, i odniesienie kary maksymalnej do kwoty rocznych przychodów netto z tytułu usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, a więc do tych samych przychodów na podstawie których obliczana jest wysokość opłaty za nadzór.. Powyższa zmiana znajduje uzasadnienie w zakresie nadzoru wykonywanego przez Agencję. Dodatkowo zmiana uprości też działanie Agencji, która dysponuje na bieżąco informacjami przekazywanymi przez firmy audytorskie o wysokości rocznych przychodów netto z tytułu usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu. W toku prowadzonych postępowań administracyjnych Agencja nie będzie zatem musiała występować do firm audytorskich z wezwaniami do przedłożenia informacji o wysokości przychodów netto ze sprzedaży usług świadczonych w ramach działalności, o której mowa w art. 47 ust. 1 i 2, osiągniętych przez firmy audytorskie. Z uwagi na to, że pomiędzy datą wszczęcia postępowania kontrolnego przez Agencję a wydaniem przez Agencję decyzji w przedmiocie wymierzenia kary administracyjnej upływa znaczny czas, celowym jest zagwarantowanie, aby kary wymierzone firmom audytorskim nie były wyższe z uwagi na długotrwały okres prowadzenia postępowania kontrolnego oraz administracyjnego. W obecnej sytuacji, Agencja wymierzając administracyjną karę pieniężną i określając jej maksymalną wysokość bierze pod uwagę wysokość przychodów netto ze sprzedaży usług świadczonych w ramach działalności, o której mowa w art. 47 ust. 1 i 2, osiągniętych przez firmę audytorską w roku poprzedzającym wydanie decyzji. To z kolei powoduje, że w wielu przypadkach z uwagi na rozwój firmy audytorskiej, a tym samym wzrost przychodów, maksymalna wysokość administracyjnej kary pieniężnej, która jest brana pod uwagę przy miarkowaniu kary stale rośnie i długotrwałe postępowania kontrolne i administracyjne prowadzą do sytuacji, w której wysokość kary administracyjnej jest wyższa, aniżeli w sytuacji, w której organ orzekłby sprawniej. Dodatkowo, obecnie obowiązujące przepisy prowadzą do pokrzywdzenia jednych firm audytorskich względem innych, w zależności od tego w jakim terminie organ wyda decyzję. Aby zapobiec sytuacji, w której długotrwałość postępowań prowadzonych przez organ administracji publicznej wpływa na wysokość kary, a także aby wymierzana kara odzwierciedlała sytuację finansową firmy audytorskiej w dacie stwierdzenia naruszeń, proponuje się zmianę treści przepisów w ten sposób aby Agencja wymierzając karę brała pod uwagę przychody netto z tytułu usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu w roku obrotowym poprzedzającym kontroli, a także roczne przychody netto z tytułu usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu w
--	--	---	--

			roku obrotowym poprzedzającym wydanie decyzji i określała wysokość maksymalną wymierzonej administracyjnej kary pieniężnej w oparciu o niższą z tych kwot. Uzasadnionym jest również określenie w przepisach kwoty maksymalnej kary administracyjnej. Obecne przepisy określając parametry maksymalnej wysokości kary administracyjnej poprzestają na wskazaniu procentowej wartości przychodów, co nie znajduje uzasadnienia, albowiem w większości spraw stwierdzone naruszenia nie odnoszą się do przychodów z czynności, w toku których doszło do naruszeń, lecz do całej działalności formy audytorskiej. Dodatkowo standardem w obowiązujących przepisach określających wysokość administracyjnych kar pieniężnych przez inne organy administracji publicznej jest wskazywanie maksymalnej wysokości kary administracyjnej w sposób kwotowy względnie poprzez wskazanie kwoty maksymalnej kary pieniężnej lub określonej procentowo wartości przychodów. Proponowane jest również rozróżnienie maksymalnej wysokości kary pieniężnej w zależności od tego czy stwierdzone przez Agencję naruszenia dotyczą badania sprawozdania finansowego jednostki zainteresowania publicznego, czy też innego rodzaju naruszeń.
	Art. 78, 79 ustawy o rachunkowości Art. 142, 182 ustawy o biegłych rewidentach	Proponowana zmiana: Art. 78 1. Biegły rewident, który sporządza niezgodną ze stanem faktycznym opinię o: 1) sprawozdaniu finansowym i stanowiących podstawę jego sporządzenia księgach rachunkowych jednostki lub sytuacji finansowo-majątkowej tej jednostki, 2) skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym lub sytuacji finansowo-majątkowej grupy kapitałowej, 3) sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, 4) sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej - podlega grzywnie albo karze pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie. 2. Jeżeli sprawca czynu określonego w ust. 1 działa nieumyślnie, nie podlega karze. podlega grzywnie albo karze ograniczenia wolności. Art. 79 Kto wbrew przepisom ustawy:	W art. 78 pkt 2 ustawy o rachunkowości zaproponowano ograniczenie odpowiedzialności za naruszenie przepisów ustawy wyłącznie do winy umyślnej. Odpowiedzialność biegłego rewidenta za nieprawidłowości w badaniu stanowiące czyn nieumyślny objęte są odpowiedzialnością za przewinienia dyscyplinarne uregulowane w ustawie o biegłych rewidentach. Dążąc do uniknięcia sytuacji, w której za ten sam czyn biegły rewident ponosi odpowiedzialność karną oraz dyscyplinarną, celowe jest wprowadzenie przepisu art. 142 ust. 3 o treści zaproponowanej powyżej. Dzięki temu możliwe będzie uniknięcie karania biegłego rewidenta jednocześnie za ten sam czyn jako przewinienie dyscyplinarne i jako czyn zabroniony. Odnosząc się do proponowanych zmian w art. 79 ustawy o rachunkowości, wskazuje się, że dla ochrony rynku wystarczające, by w ramach nadzoru PANA mogła karać FA za rozwiązywanie umów bez uzasadnienia lub zawieranie na czas krótszy niż 2 lata w postępowaniu administracyjnym, a nie karnym. Organ nadzoru jest zawiadamiany o każdym rozwiązaniu umowy o badanie przez firmę audytorską i może wszcząć postępowanie w każdym przypadku, gdy stwierdzi naruszenie przepisów ustawy o rachunkowości. Podstawą ukarania firmy audytorskiej za naruszenia w tym zakresie będą proponowane przepisy art. 182 ust. 1 pkt 31-33 ustawy. Odpowiedzialność karna jest w tym zakresie nieproporcjonalnie surowa, co uzasadnia usunięcie tych czynów jako czyny zabronione z art. 79 pkt 8, 8a i 9 ustawy o rachunkowości.

	1) nie poddaje sprawozdania finansowego lub skonsolidowanego sprawozdania finansowego badaniu przez biegłego rewidenta, 1a) nie poddaje sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej atestacji przez biegłego rewidenta uprawnionego do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, 2) nie udziela lub udziela niezgodnych ze stanem faktycznym informacji, wyjaśnień, oświadczeń biegłemu rewidentowi albo nie dopuszcza go do pełnienia obowiązków, 3) nie składa sprawozdania finansowego do ogłoszenia, 4) nie składa we właściwym rejestrze sądowym: a) sprawozdania finansowego lub skonsolidowanego sprawozdania finansowego, b) sprawozdania z działalności lub sprawozdania z działalności grupy kapitałowej, c) sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej lub skonsolidowanego sprawozdania z płatności na rzecz administracji publicznej, d) sprawozdania o podatku dochodowym, e) sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jednostki dominującej wraz ze sprawozdaniem z atestacji tej sprawozdawczości zgodnie z art. 63v pkt 3 lub sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jednostki dominującej wyższego szczebla wraz ze sprawozdaniem z atestacji tej sprawozdawczości zgodnie z art. 63za pkt 3, f) sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dotyczącej grupy kapitałowej jednostki dominującej najwyższego szczebla z państwa spoza Europejskiego Obszaru Gospodarczego lub dotyczącej jednostki samodzielnej z państwa spoza Europejskiego Obszaru Gospodarczego, o których mowa w art. 63zd, oświadczenia, o którym mowa w art. 63zd ust. 5 pkt 2,	Do oddzielnej jednostki redakcyjnej (art. 79a ustawy o rachunkowości) wydzielono odpowiedzialność karną badanej jednostki. Jednocześnie wystarczającą sankcją za opisane naruszenia popełnione przez drugą stronę umowy – nie przez firmy audytorskie – jest grzywna.
--	---	--

		sprawozdania z atestacji, o którym mowa w art. 63zd ust. 6, lub oświadczenia, o którym mowa w art. 63zd ust. 7, g) sprawozdania z badania sprawozdania finansowego, jeżeli podlegało ono badaniu, lub sprawozdania z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, h) sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – w przypadku jednostki, o której mowa w art. 63r ust. 1, i jednostki, o której mowa w art. 63x ust. 1, 4a) nie zamieszcza na stronie internetowej jednostki: a) sprawozdania o podatku dochodowym lub oświadczenia, o którym mowa w art. 63n ust. 4 pkt 2, b) sprawozdania z działalności lub sprawozdania z działalności grupy kapitałowej – w przypadku jednostki, o której mowa w art. 63r ust. 1, i jednostki, o której mowa w art. 63x ust. 1, 5) nie udostępnia sprawozdania finansowego i innych dokumentów, o których mowa w art. 68, 6) prowadzi działalność gospodarczą w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych bez spełnienia warunków, o których mowa w art. 76a ust. 3, 7) prowadzi działalność gospodarczą w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych bez spełnienia obowiązku zawarcia umowy ubezpieczenia, o którym mowa w art. 76h ust. 1, 8) rozwiązuje umowę o badanie sprawozdania finansowego lub skonsolidowanego sprawozdania finansowego, bez uzasadnionej podstawy, lub nie informuje Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego lub Komisji Nadzoru Finansowego o rozwiązaniu tej umowy, 8a) rozwiązuje umowę o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, bez uzasadnionej podstawy, lub nie informuje Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego lub Komisji Nadzoru Finansowego o rozwiązaniu tej umowy,	
--	--	--	--

		9) zawiera z firmą audytorską umowę o badanie ustawowe w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach, na okres krótszy niż dwa lata, 10) stosuje klauzule umowne, o których mowa w art. 66 ust. 5a lub 5c - podlega grzywnie albo karze ograniczenia wolności. Art. 142 ustawy o biegłych rewidentach 1. Postępowanie dyscyplinarne toczy się niezależnie od postępowania karnego za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe za ten sam czyn. 2. Postępowanie dyscyplinarne może być zawieszone do czasu zakończenia postępowania karnego. 3. Nie wszczyna się postępowania dyscyplinarnego, a wszczęte umarza w przypadku, gdy przewinienie dyscyplinarne stanowi czyn z art. 78 ustawy o rachunkowości. Dodaje się art. 79a ustawy o rachunkowości o następującej treści: Art. 79a: Kto wbrew przepisom ustawy: 1. rozwiązuje zawartą z firmą audytorską umowę o badanie sprawozdania finansowego lub skonsolidowanego sprawozdania finansowego, bez uzasadnionej podstawy, lub nie informuje Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego lub Komisji Nadzoru Finansowego o rozwiązaniu tej umowy, 2. rozwiązuje zawartą z firmą audytorską umowę o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, bez uzasadnionej podstawy, lub nie informuje Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego lub Komisji Nadzoru Finansowego o rozwiązaniu tej umowy,	
--	--	--	--

		3. zawiera z firmą audytorską umowę o badanie ustawowe w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach, na okres krótszy niż dwa lata - podlega grzywnie. W art. 182 ust. 1 ustawy po pkt 30 dodaje się następujące punkty: 31. rozwiązuje umowę o badanie sprawozdania finansowego lub skonsolidowanego sprawozdania finansowego, bez uzasadnionej podstawy, lub nie informuje Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego lub Komisji Nadzoru Finansowego o rozwiązaniu tej umowy, 32. rozwiązuje umowę o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, bez uzasadnionej podstawy, lub nie informuje Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego lub Komisji Nadzoru Finansowego o rozwiązaniu tej umowy, 33. zawiera z firmą audytorską umowę o badanie ustawowe w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach, na okres krótszy niż dwa lata.	
	Art. 61	Proponowana zmiana: 1. Skreślenie firmy audytorskiej z listy następuje w przypadku: 1) złożenia przez firmę audytorską wniosku o skreślenie z listy; 2) nieuregulowania opłaty z tytułu nadzoru, o której mowa w art. 55 ust. 1 lub 2, mimo nałożenia kary administracyjnej, o której mowa w art. 183 ust. 1 pkt 2; 3) niepoddania się kontroli, o której mowa w art. 106 ust. 1, art. 123 ust. 1, art. 123a ust. 1 lub art. 124 ust. 1; 4) zaprzestania spełniania wymogów, o których mowa w art. 46;	Z uwagi na brak regulacji umożliwiających określenie znaczenia ustawowego terminu „utrata nieposzlakowanej opinii” w ocenie autorów propozycji, celowym jest dookreślenie treści przepisu art. 61 ust. 1 pkt 6 ustawy poprzez sprecyzowanie, że podstawą skreślenia firmy audytorskiej z listy jest jedynie trwała utrata nieposzlakowanej opinii. Podkreślenia bowiem wymaga, że firmy audytorskiej podlegają bardzo szerokiej odpowiedzialności administracyjnej za różnego rodzaju naruszenia. Na skutek postępowań administracyjnych prowadzonych przez Agencję może zostać wymierzona między innymi kara skreślenia firmy audytorskiej z listy – art. 183 ust. 1 pkt 7. Z tego względu, odrębna przesłanka skreślenia firmy audytorskiej z listy z uwagi na utratę nieposzlakowanej opinii powinna zostać ograniczona do sytuacji nadzwyczajnych, nie objętych sankcjami administracyjnymi uregulowanymi ustawą,

		5) czasowego zawieszenia uprawnień do przeprowadzania obowiązkowych badań sprawozdań finansowych lub odebrania takich uprawnień przez organ zatwierdzający z państwa członkowskiego pochodzenia - w odniesieniu do firmy audytorskiej wpisanej na listę na podstawie art. 58; 6) w przypadku trwałej utraty przez firmę audytorską nieposzlakowanej opinii; 7) ostatecznego rozstrzygnięcia Agencji nakładającego na firmę audytorską karę administracyjną, o której mowa w art. 183 ust. 1 pkt 7. 1a. Nie skreśla się firmy audytorskiej z listy w przypadku, o którym mowa w art. 61 ust. 1 pkt 4, jeżeli firma audytorska w terminie 6 miesięcy od zaprzestania spełnia wymogów, o których mowa w art. 46, ponownie spełnia wskazane wymogi. 1b. Nie stanowią przesłanek utraty nieposzlakowanej opinii naruszenia z art. 182 ust. 1 ustawy, za które firma audytorska podlega karze administracyjnej. [...]	a w przypadku utraty nieposzlakowanej opinii jedynie do takich sytuacji, które mają walor nieodwracalnych. Z tego względu proponuje się doprecyzowanie art. 61 ust. 1 pkt 6 poprzez wskazanie, że podstawą skreślenia firmy audytorskiej z listy jest „trwała utrata przez firmę audytorską nieposzlakowanej opinii” a ponadto dodanie art. 61 ust. 1b w zaproponowanej treści, aby wykluczyć sytuację, że te same naruszenia będą mogły być sankcjonowane w postępowaniu administracyjnym np. w postaci wymierzenia surowej administracyjnej kary pieniężnej, a następnie rozważane pod kątem ewentualnej utraty nieposzlakowanej opinii. Proponuje się również dodanie art. 61 ust. 1a wskazującego, że nie skreśla się firmy audytorskiej z listy w przypadku, o którym mowa w art. 61 ust. 1 pkt 4, jeżeli firma audytorska w terminie 6 miesięcy od zaprzestania spełnia wymogów, o których mowa w art. 46, ponownie spełnia wskazane wymogi. W praktyce pojawiają się sytuacje losowe które mogą spowodować chwilowe zaprzestanie spełnianie wymogów, o których mowa w art. 46. Do takiej sytuacji przykładowo może dojść w sytuacji, w której firma audytorska działa w formie spółki kapitałowej lub spółdzielni, w której zarząd składa się z 2 osób, z których jedna jest biegłym rewidentem. Jeżeli osoba będąca biegłym rewidentem w takim zarządzie umrze, lub złoży wypowiedzenie, automatycznie firma audytorska przestaje spełniać wymogi, o których mowa w art. 46, co stanowi przesłankę do skreślenia firmy audytorskiej z listy. W ocenie autorów propozycji zmiany, celowym jest umożliwienie w takich sytuacjach przywrócenia przez formę audytorską stanu zgodnego z prawem w zakresie określonym art. 46 ustawy w określonym przepisami terminie, bez negatywnych konsekwencji dla firmy audytorskiej. Taką możliwość przewiduje przy tym dyrektywa nr 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w art. 5 ust. 2. Zgodnie z tym przepisem: „<u>Zatwierdzenie firmy audytorskiej cofa się, jeżeli przestanie być spełniany którykolwiek z warunków określonych w art. 3 ust. 4 lit. b) i c). Państwa Członkowskie mogą jednak przewidzieć odpowiedni termin w celu spełnienia tych warunków.</u>” Wobec powyższego zasadnym i dopuszczalnym w świetle przepisów wskazanej dyrektywy jest określenie w przepisach ustawy terminu, w którym firma audytorska może przywrócić spełnienie warunków, które są nałożone na firmy audytorskie.
	Art. 78	Proponowana zmiana: 1. Biegły rewident oraz firma audytorska są obowiązani zachować w tajemnicy wszystkie informacje i dokumenty, do których mieli dostęp w trakcie świadczenia usług	W praktyce wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów pojawiają się sytuację w których biegły rewident występuje przed sądami lub organami administracji publicznej w roli strony powodowej, pozwanej lub jako świadek. Z uwagi na to, że przepisy procedury cywilnej ani administracyjnej nie zawierają możliwości zwolnienia przez sąd biegłego rewidenta z

	atestacyjnych oraz usług pokrewnych. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie jest ograniczony w czasie. 2. Do przestrzegania tajemnicy zawodowej są obowiązane również inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tą tajemnicą, chyba że na ich ujawnienie zezwalają przepisy odrębne. 3. Nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej: 1) złożenie zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa oraz udzielanie informacji lub przekazywanie dokumentów w przypadkach określonych w niniejszej ustawie lub odrębnych przepisach; 2) udostępnienie dokumentacji i informacji, do których mieli dostęp w trakcie świadczenia usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych w związku z toczącymi się postępowaniami przed Agencją, Krajowym Rzecznikiem Dyscyplinarnym lub Krajowym Sądem Dyscyplinarnym; 3) przekazanie przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską - w przypadku przeprowadzania badania ustawowego lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki należącej do grupy kapitałowej, której jednostka dominująca znajduje się w państwie Unii Europejskiej lub państwie trzecim - dokumentacji dotyczącej wykonywanej pracy w zakresie badania ustawowego lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju biegłemu rewidentowi grupy kapitałowej, jeżeli dokumentacja ta jest konieczna do przeprowadzenia badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w zakresie sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jednostki dominującej; 3a) przekazanie przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską - w przypadku przeprowadzania badania ustawowego lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki - informacji lub dokumentacji dotyczącej wykonywanej pracy w zakresie	tajemnicy zawodowej, a jednocześnie w niektórych sytuacjach może zachodzić uzasadnienie dla ujawnienia danych objętych tajemnicą zawodową wyłącznie w celu ochrony interesów biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, w ramach których podejmował on czynności zawodowe, zasadnym jest wyłączenie takiej sytuacji z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Generalne zwolnienie z tajemnicy dotyczące postępowań w sprawie kary, ani postępowań dyscyplinarnych, zawarte w art. 78 ustawy, nie pozwala na ochronę praw biegłych rewidentów i firm audytorskich w sprawach innych niż prowadzone przez organ nadzoru, a następnie przekazane do sądu. Odpowiedzialność odszkodowawcza firmy audytorskiej z art. 54 ustawy wiąże się z ryzykiem postępowań inicjowanych wobec firm audytorskich, a jednocześnie ochrona praw firmy audytorskiej i biegłych w obecnym stanie prawnym może być oceniona jako naruszenie tajemnicy zawodowej. Z tych względów celowym jest wprowadzenie wskazanych zmian przepisów.
--	--	---

		badania ustawowego lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju biegłemu rewidentowi lub firmie audytorskiej, jeżeli ta informacja lub dokumentacja jest konieczna do przeprowadzenia badania ustawowego lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki; 4) 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. 5) ujawnienie przez biegłego rewidenta informacji lub dokumentów w toczącym się postępowaniu przed sądem lub organem administracji publicznej, jeżeli ujawnienie tych informacji lub dokumentów ma na celu ochronę praw biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej.	
	Art. 81 ust. 7	Proponowana zmiana: 7. W przypadku gdy firma audytorska grupy nie ma możliwości dokonania przeglądu, o którym mowa w ust. 4, dla celów właściwego przeprowadzenia badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, przeprowadza dodatkową pracę w zakresie badania sprawozdań finansowych lub pakietów konsolidacyjnych jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, bezpośrednio albo w oparciu o umowę, o której mowa w art. 48 ust. 2. Firma audytorska grupy informuje Agencję o przeprowadzeniu dodatkowej pracy w związku z niemożnością dokonania przeglądu.	Brak jest uzasadnienia dla utrzymywania obowiązku informowania Agencji o przeprowadzeniu dodatkowej pracy w związku z niemożnością dokonania przeglądu, o którym mowa w art. 81 ust. 4. Podkreślić należy, że weryfikacja przez Agencję poprawności przeprowadzenia badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego może być przeprowadzona w toku kontroli przeprowadzonej przez Agencję. Konieczność przeprowadzenia przez firmę audytorską dodatkowej pracy w zakresie badania sprawozdań finansowych lub pakietów konsolidacyjnych jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, bezpośrednio albo w oparciu o umowę, o której mowa w art. 48 ust. 2, w przypadku, gdy firma audytorska grupy nie ma możliwości dokonania przeglądu, o którym mowa w ust. 4, nie stanowi okoliczności, która powoduje zwiększone ryzyko dla badania i które powinno być zgłaszane Agencji. Nawet zgłoszenie tej okoliczności Agencji nie poprawia bezpieczeństwa obrotu w tym zakresie, bo Agencja nie ma narzędzi do natychmiastowego działania i w istocie musiałaby przeprowadzić kontrolę. Z kolei w kontrolach planowych i tak okoliczności takie Agencja wychwyci i zweryfikuje.
	Art. 109	Proponowana zmiana: 1. W przypadku niewystarczającej liczby kontrolerów Agencji do przeprowadzenia kontroli, kontrolę przeprowadza ekspert, który poza warunkami, o których mowa w art. 26 ust. 5 akapit pierwszy lit. b, c i d oraz	<u>„inspektor” oznacza kontrolera spełniającego wymogi określone w ust. 5 akapit pierwszy lit. a) niniejszego artykułu i zatrudnionego przez właściwe organy lub działający w oparciu o inną umowę na rzecz właściwego organu.</u> Jednocześnie jak stanowi art. 26 ust. 5 rozporządzenia 537/2014:

		ust. 5 akapit drugi zdanie czwarte rozporządzenia nr 537/2014, spełnia warunki, o których mowa w art. 106 ust. 3 pkt 2-4. 2. Do ekspertów, o których mowa w ust. 1, przepis art. 106 ust. 4 stosuje się odpowiednio.	„5. Przy powoływaniu inspektorów właściwy organ stosuje następujące kryteria: a) inspektorzy posiadają odpowiednie wykształcenie kierunkowe oraz właściwe doświadczenie w zakresie badań ustawowych i sprawozdawczości finansowej w połączeniu ze szczegółowym szkoleniem w zakresie kontroli zapewnienia jakości; b) osoba będąca praktykującym biegłym rewidentem lub zatrudniona przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską bądź w inny sposób związana z biegłym rewidentem lub firmą audytorską nie może pełnić funkcji inspektora; c) dana osoba nie może pełnić funkcji inspektora w ramach inspekcji przeprowadzanej u danego biegłego rewidenta lub danej firmy audytorskiej przed upływem przynajmniej trzech lat od momentu, gdy przestała być ona partnerem lub pracownikiem danego biegłego rewidenta lub danej firmy audytorskiej lub przestała być ona w inny sposób powiązana z danym biegłym rewidentem lub daną firmą audytorską; d) inspektorzy składają oświadczenie o braku konfliktu interesów między nimi a biegłym rewidentem i firmą audytorską, które mają zostać poddane inspekcji. W drodze odstępstwa od ust. 1 lit. b), właściwy organ może podpisać umowy z ekspertami na przeprowadzenie określonych inspekcji w przypadku niedostatecznej liczby inspektorów w ramach tego organu. Właściwy organ może również korzystać z pomocy ekspertów, gdy jest to niezbędne do właściwego przeprowadzenia inspekcji. <u>W takich przypadkach właściwe organy oraz eksperci przestrzegają wymogów niniejszego ustępu. Eksperti nie uczestniczą w zarządzaniu organami i stowarzyszeniami zawodowymi, nie są przez nie zatrudniani ani nie działają na ich rzecz w oparciu o inną umowę, ale mogą być ich członkami.</u>” Jak wynika z zestawienia powyższych przepisów w drodze odstępstwa od wymogu określonego w ust. 1 lit b, a więc wymogu, aby kontroler posiadają odpowiednie wykształcenie kierunkowe oraz właściwe doświadczenie w zakresie badań ustawowych i sprawozdawczości finansowej w połączeniu ze szczegółowym szkoleniem w zakresie kontroli zapewnienia jakości właściwy organ może podpisać umowy z ekspertami na przeprowadzenie określonych inspekcji w przypadku niedostatecznej liczby inspektorów a także korzystać z pomocy ekspertów, gdy jest to niezbędne do właściwego przeprowadzenia inspekcji. Przepis art. 26 ust. 5 rozporządzenia 537/2014 nakłada jednak obowiązek przestrzegania przez powoływanych ekspertów oraz właściwy organ (w tym przypadku Polską Agencję Nadzoru Audytowego) wymogów „niniejszego ustępu”. Nie ulega wątpliwości, że norma ta obliuguje do przestrzegania przez ekspertów i organ nadzoru wszystkich wymogów art. 26 ust. 5 rozporządzenia 537/2014 za wyjątkiem obowiązku spełnienia wymogów określonych w ust. 5 akapit pierwszy lit. a) – co wynika z tego, że przepis art. 26 ust. 5 akapit drugi
--	--	--	--

			wskazuje, że możliwość podpisania umowy z ekspertami stanowi odstępstwo od wymogów określonego s ust. 1 lit. b który jak wskazano powyżej przewiduje, że „inspektor” oznacza kontrolera spełniającego wymogi określone w ust. 5 akapit pierwszy lit. a) niniejszego artykułu i zatrudnionego przez właściwe organy lub działający w oparciu o inną umowę na rzecz właściwego organu. Pozostałe wymogi określone w art. 26 ust. 5 rozporządzenia 537/2014 muszą być jednak spełnione, zgodnie z postanowieniem zawartym w akapicie 2 zdanie trzecie: „<u>W takich przypadkach właściwe organy oraz eksperci przestrzegają wymogów niniejszego ustępu.</u>” Tym samym właściwy organ może podpisać umowy z ekspertami tylko wówczas, gdy nie zachodzi negatywna przesłanka określona w art. 26 ust. 5 lit. b rozporządzenia 537/2014, a więc gdy ekspert nie jest osobą będącą praktykującym biegłym rewidentem lub zatrudnioną przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską, bądź w inny sposób związana z biegłym rewidentem lub firmą audytorską. Tymczasem przepis art. 109 ust. 1 ustawy w obecnym brzmieniu dopuszcza możliwość przeprowadzania kontroli przez ekspertów, którzy spełniają warunki określone w art. 26 ust. 5 akapit pierwszy lit. c i d oraz ust. 5 akapit drugi zdanie czwarte rozporządzenia nr 537/2014. Obowiązujący przepis art. 109 ust. 1 ustawy w sposób sprzeczny z obowiązującym art. 26 ust. 5 w zw. z art. 26 ust. 1 rozporządzenia 537/2014 ograniczył wymogi, które musi spełniać ekspert powoływany przez Agencję, nie wskazując jako obligatoryjnego wymogu spełnienia przesłanki z art. 26 ust. 5 akapit pierwszy lit. b wskazanego rozporządzenia. Tym samym przepisy art. 109 ust. 1 ustawy w sposób oczywisty jest niezgodny z przepisem art. 26 ust. 5 rozporządzenia 537/2014. Tym samym na podstawie art.91 ust. 2 Konstytucji RP w zw. z art. 288 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej przyjąć należy, że wobec sprzeczności pomiędzy treścią przepisów art. 109 ust. 1 ustawy, a art. 26 ust. 5 rozporządzenia 537/2014, zastosowanie znajduje norma zawarta w przepisie rozporządzenia 537/2014. Wobec powyższego należy dokonać zmiany treści art. 109 ust. 1 we wskazany powyżej sposób. Jednocześnie podkreślić należy, że dopuszczenie możliwości, aby osobami przeprowadzającymi kontrolę, niezależnie od tego czy w roli kontrolerów czy ekspertów mogli być <i>praktykujący biegli rewidenty lub osoby zatrudnione przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską bądź w inny sposób związane z biegłym rewidentem lub firmą audytorską</i> w sposób oczywisty budzi zastrzeżenia, albowiem osoby takie nie gwarantują obiektywizmu, który jest warunkiem należytej kontroli. Prawodawca unijny zwrócił uwagę na kwestię ewentualnego konfliktu interesów. Potencjalne ryzyko wystąpienia konfliktu interesów
--	--	--	--

			pomiędzy ekspertami prowadzącymi kontrolę a kontrolowaną Firmą audytorską zachodzi, bowiem niezależnie od subiektywnej oceny eksperta. Zwłaszcza w przypadku, gdy biegły rewident jest praktykującym biegłym rewidentem ryzyko wystąpienia konfliktu interesów firm audytorskich współkonkurujących na tym samym rynku geograficznym i przedmiotowym (ze względu na merytorykę działalności), w ramach których działa konkretna kontrolowana firma audytorska i kontrolujący ekspert prowadzący w jakimś zakresie działalność konkurencyjną. W takiej sytuacji już samo współistnienie na rynku konkurencyjnym ekspertów z kontrolowanymi firmami audytorskimi może budzić wątpliwości w kontekście, że owi konkurenci mają przeprowadzać kontrolę w innym podmiocie z nimi konkurującym, a od wyników tej kontroli może zależeć dalsze funkcjonowanie skontrolowanego podmiotu, ale także jego renoma. Z tych względów zasadny jest wniosek o zmianę treści przepisu art. 109 ust. 1 ustawy.
	Art. 111	Proponowana zmiana: 1. Agencja określa polityki i procedury dotyczące zarządzania systemem kontroli, o których mowa w art. 106 ust. 1, w tym polityki i procedury związane z niezależnością i obiektywizmem kontrolerów Agencji, ekspertów, o których mowa w art. 109, osób niebędących kontrolerami Agencji, o których mowa w art. 106 ust. 3a, pracowników Agencji oraz osób uczestniczących w zarządzaniu systemem kontroli jakości. 2. Agencja: 1) określa procedury przeprowadzania kontroli; 2) określa procedury informowania odpowiednich organów w sytuacji, gdy ustalenia dokonane w trakcie przeprowadzania kontroli mogą wskazywać na działania niezgodne z prawem, a tym samym wymagać wszczęcia przez te organy odpowiednich działań wyjaśniających; 3) ustala roczne plany kontroli; 4) sporządza raporty z kontroli oraz raporty z realizacji zaleceń; 5) upoważnia kontrolerów Agencji, ekspertów, o których mowa w art. 109, oraz osoby niebędące kontrolerami Agencji, o których mowa w art. 106 ust. 3a, zwanych dalej "osobami kontrolującymi", do przeprowadzenia poszczególnych kontroli.	Przepis art. 111 ust. 3 ustawy wskazuje minimalny termin na przekazanie Agencji przez firmę audytorską informacji niezbędnych do zaplanowania i przeprowadzenia kontroli. W praktyce przygotowywania żądanych przez Agencję informacji w wielu przypadkach z uwagi na zakres żądanych danych nie jest możliwe dotrzymanie terminu określonego przez Agencję. Niektóre firmy audytorskie występują do Agencji z wnioskiem o przedłużenie określonego terminu a Agencja wnioski takie z reguły uwzględnia. Dążąc jednak do ujednolicenia zasad przekazywania danych przez wszystkie firmy audytorskie, proponuje się wprowadzenie regulacji, która w razie złożenia uzasadnionego wniosku zobliguje Agencję do przedłużenia określonego terminu o kolejne 14 dni. Jednocześnie, biorąc pod uwagę możliwość wystąpienia sytuacji nadzwyczajnych celowym jest również dopuszczenie możliwości kolejnego przedłużenia terminu na udostępnienie żądanych przez Agencję informacji.

		2a. Określając procedury, o których mowa w ust. 2 pkt 1, bierze się pod uwagę skalę i złożoność działalności kontrolowanej firmy audytorskiej. Procedury przeprowadzania kontroli firmy audytorskiej uwzględniają obowiązywanie zasady proporcjonalności przy stosowaniu krajowych standardów badania przy badaniach ustawowych jednostek innych niż duże jednostki. 2b. Dokumenty, o których mowa w ust. 1 oraz ust. 2 pkt 1-3, podlegają zatwierdzeniu przez Radę Agencji. 2c. Plany kontroli, o których mowa w ust. 2 pkt 3, po zatwierdzeniu przez Radę Agencji, są publikowane na stronie internetowej Agencji. 3. Na żądanie Agencji, w terminie przez nią wskazanym, nie krótszym niż 14 dni roboczych od dnia otrzymania żądania, firmy audytorskie przekazują, w formie określonej przez Agencję, wszelkie informacje niezbędne do zaplanowania i przeprowadzenia kontroli, w tym w szczególności informacje dotyczące: 1) działalności firmy audytorskiej; 2) badań ustawowych przeprowadzonych przez firmę audytorską; 3) sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego, skonsolidowanych sprawozdań finansowych tych jednostek oraz sprawozdań finansowych podmiotów wchodzących w skład grupy kapitałowej jednostki zainteresowania publicznego; 4) atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przeprowadzonych przez firmę audytorską; 5) sprawozdań z działalności jednostek lub sprawozdań z działalności grup kapitałowych, w których firma audytorska przeprowadziła atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. 4. Na uzasadniony wniosek firmy audytorskiej Agencja przedłuża termin wskazany w ust. 3 o kolejne 14 dni. 5. W uzasadnionych przypadkach Agencja może ponownie przedłużyć termin wskazany w ust. 4	
--	--	--	--

	Art. 95	Proponowana zmiana: Proponuje się zmianę nazwy Rozdziału 12a z „Przepis karny” na „Przepisy karne”. Proponuje się dodanie po art. 215a, art. 215b o następującej treści: Art. 215b Kto narusza zakaz określony w art. 95 podlega grzywnie albo karze ograniczenia wolności. Art. 95. 1. Prezes Agencji, Zastępca Prezesa Agencji, członkowie Rady Agencji, pracownicy Agencji i osoby zatrudnione w Agencji na podstawie umowy o dzieło, umowy zlecenia albo innych umów o podobnym charakterze, członkowie organów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, pracownicy obsługujący te organy, eksperci, o których mowa w art. 92 ust. 4, i inne osoby, które współpracują z Agencją w zakresie spraw związanych z usługami atestacyjnymi lub usługami pokrewnymi i działalnością firm audytorskich oraz wykonywaniem zadań nadzoru publicznego, są obowiązani do zachowania tajemnicy. 2. Tajemnicą objęte są wszystkie uzyskane lub wytworzone w związku ze sprawowaniem nadzoru publicznego informacje lub dokumenty, których udostępnienie mogłoby naruszyć chroniony prawem interes podmiotów lub osób, których te informacje lub dokumenty bezpośrednio lub pośrednio dotyczą, lub utrudnić sprawowanie nadzoru publicznego, jak również informacje lub dokumenty chronione na podstawie odrębnych przepisów. 3. Prezes Agencji, Zastępca Prezesa Agencji oraz członkowie Rady Agencji mogą dokonywać wzajemnej wymiany informacji lub dokumentów, w tym chronionych	Osoby działające z ramienia Agencji w zakresie spraw związanych z usługami atestacyjnymi lub usługami pokrewnymi i działalnością firm audytorskich oraz wykonywaniem zadań nadzoru publicznego, posiadają bardzo szeroki dostęp do dokumentów i informacji dotyczących działalności poszczególnych firm audytorskich. Informacje te pozyskiwane są w szczególności w trakcie kontroli firm audytorskich, a następnie przetwarzane przez pracowników i współpracowników Agencji w toku prowadzonych postępowań, w tym administracyjnych i dyscyplinarnych. Wśród dokumentacji, w której posiadanie wchodzi te osoby są informacje, które stanowią know-how poszczególnych firm audytorskich, w tym autorskie sposoby przeprowadzania badania, w tym arkusze kalkulacyjne zaprojektowane przez te firmy audytorskie albo na ich zlecenie. Obowiązek zachowania tajemnicy, o której mowa w art. 95 ustawy jest nieograniczony w czasie, na co wskazuje art. 95 ust. 7. Biorąc jednak pod uwagę zakres danych, które są w posiadaniu Agencji a tym samym także jej pracowników i współpracowników, które to informacje obejmują również dane finansowe a także dane objęte tajemnicą przedsiębiorstwa, celowym i zasadnym jest wprowadzenie przepisów, które sankcjonowałyby naruszenie obowiązku zachowania tajemnicy. W związku z powyższym proponuje się wprowadzić przepis art. 215b, który przewidywałby odpowiedzialność karną za naruszenie obowiązku zachowania tajemnicy określonej w art. 95. Zmiana art. 95 polegająca na dodaniu ustępu 8 ma na celu ograniczenie sytuacji, w których osoby które pracowały, współpracowały lub pełniły funkcje kierownicze w Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego bezpośrednio po odejściu z Agencji mogły wykorzystywać wiedzę oraz doświadczenie pozyskane w toku wykonywania funkcji nadzorczych w kierowaniu firmami audytorskimi lub sprawując w nich funkcje osoby odpowiedzialnej za system kontroli jakości. Dążąc do tego, aby osoby takie nie były całkowicie pozbawione możliwości wykonywania zawodu, proponuje się aby zakaz obejmował jedynie możliwość wykonywania zawodu biegłego rewidenta w firmie audytorskiej o której mowa w art. 46pkt 1 ustawy, pełnienia funkcji członka zarządu w firmie audytorskiej o której mowa w art. 46 pkt 2, 4 lub 5 a także pełnienia funkcji komplementariusza w firmie audytorskiej, o której mowa w art. 46 pkt 3, oraz pełnienia funkcji osoby odpowiedzialnej za system zarządzania jakością w firmie audytorskiej. Uznano również, że wystarczającym będzie ograniczenie wskazanego zakazu do okresu 2 lat. Uzasadnieniem dla wprowadzenia powyższych ograniczeń jest to, że osoby działające w ramach nadzoru prowadzonego przez Agencję nabywają doświadczenie, zapoznają się z

		na podstawie odrębnych przepisów, w zakresie niezbędnym do prawidłowej realizacji celów nadzoru publicznego sprawowanego przez Agencję. 4. Prezes Agencji, Zastępca Prezesa Agencji oraz członkowie Rady Agencji mogą udostępniać informacje lub dokumenty uzyskane lub wytworzone w związku z realizacją zadań Agencji, w tym chronione na podstawie odrębnych przepisów, pracownikom podmiotów, o których mowa w art. 94h ust. 2 pkt 1-4, w zakresie niezbędnym do przygotowania opinii lub stanowisk pozostających w bezpośrednim związku z realizacją zadań Agencji. 4a. Prezes Agencji oraz Przewodniczący Komisji Nadzoru Finansowego dokonują wzajemnej wymiany informacji lub dokumentów, w tym informacji chronionych na podstawie odrębnych ustaw, w zakresie niezbędnym do realizacji ich ustawowo określonych zadań. 4b. Agencja udostępnia Prezesowi Rady Ministrów, na jego pisemne żądanie, informacje lub dokumenty uzyskane lub wytworzone w związku z realizacją zadań Agencji, w tym chronione na podstawie odrębnych ustaw. Informacje lub dokumenty są udostępniane przez Agencję na piśmie. 5. Nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy: 1) udostępnianie informacji lub dokumentów przez organy Polskiej Izby Biegłych Rewidentów Agencji lub przez Agencję organom Polskiej Izby Biegłych Rewidentów w celu realizacji ustawowo określonych zadań; 2) udostępnianie przez Agencję lub organy Polskiej Izby Biegłych Rewidentów informacji lub dokumentów: a) ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, b) Komisji Nadzoru Finansowego, c) Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, d) Głównemu Rzecznikowi Dyscypliny Finansów Publicznych,	cenami oferowanymi przez firmy audytorskie na rynku, pozyskują informacje o wykorzystywanych przez FA technikach i metodologii badania, co sprawia, że potencjalnie firmy audytorskie, w których osoby te objęłyby stanowiska na których miałyby wpływ na funkcjonowanie firm audytorskich miałyby pozycję uprzywilejowaną na rynku. Podkreślenia wymaga, że samo pozyskanie przez te osoby wskazanej wiedzy, nawet bez naruszenia obowiązku zachowania tajemnicy określonego w art. 95 powoduje, że osoby te powinny być objęte wskazanym zakazem, albowiem prowadziłoby to do powstania nieuzasadnionej przewagi konkurencyjnej części firm audytorskich.
--	--	--	--

		e) Generalnemu Inspektorowi Informacji Finansowej, f) Policji, fa) Straży Granicznej, g) Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, h) Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, i) Prokuratorowi Generalnemu, j) Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektorowi izby administracji skarbowej i naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, k) Komitetowi Stabilności Finansowej, l) Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie S.A., jako organizatorowi alternatywnego systemu obrotu, o którym mowa w art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, m) komitetowi audytu i odrębnemu komitetowi, o którym mowa w art. 128 ust. 1b, n) radzie nadzorczej lub innemu organowi nadzorczemu lub kontrolnemu jednostki zainteresowania publicznego w przypadku, o którym mowa w art. 128 ust. 4 - w celu realizacji ich ustawowo określonych zadań; 3) udostępnianie informacji lub dokumentów w przypadkach określonych w niniejszej ustawie lub odrębnych przepisach; 4) złożenie zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa. 6. Do zachowania tajemnicy obowiązane są również osoby, które weszły w posiadanie informacji lub dokumentów objętych tą tajemnicą, w związku z udostępnieniem informacji lub dokumentów w przypadkach, o których mowa w ust. 3-5. 7. Obowiązek zachowania tajemnicy nie jest ograniczony w czasie. 8. Prezes Agencji, Zastępca Prezesa Agencji, członkowie Rady Agencji, pracownicy Agencji i osoby zatrudnione w Agencji na podstawie umowy o dzieło, umowy zlecenia albo innych umów o podobnym charakterze, w okresie 24 miesięcy od dnia zakończenia pełnienia wskazanych funkcji lub	
--	--	--	--

		zakończenia stosunku pracy lub współpracy z Agencją nie mogą wykonywać zawodu biegłego rewidenta w firmie audytorskiej o której mowa w art. 46pkt 1 ustawy, pełnić funkcji członka zarządu w firmie audytorskiej o której mowa w art. 46 pkt 2, 4 lub 5 a także pełnić funkcji komplementariusza w firmie audytorskiej o której mowa w art. 46 pkt 3, ani pełnić funkcji osoby odpowiedzialnej za system zarządzania jakością w firmie audytorskiej.	
	Art. 115	Proponowana zmiana: 1. Do osoby kontrolującej stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego dotyczące wyłączenia pracownika. 2. Osoba kontrolująca może być wyłączona również w przypadku stwierdzenia innych przyczyn, które mogłyby wywołać wątpliwości co do jej bezstronności. 2a Osoba kontrolująca podlega wyłączeniu, w przypadku, gdy osoba ta, jej małżonek, krewny bądź powinowaty do drugiego stopnia był pracownikiem lub współpracownikiem kontrolowanej firmy audytorskiej, a także gdy osoba kontrolująca była członkiem zespołu audytowego przeprowadzającego badanie sprawozdań finansowych jednostek, z którymi firma audytorska zawarła umowę o badanie w okresie 5 lat poprzedzających kontrolę. 3. Jeżeli okoliczności będące podstawą wyłączenia ujawnią się w toku kontroli, osoba kontrolująca powstrzymuje się od dalszych czynności i zawiadamia o tym niezwłocznie Agencję. 4. Wyłączona osoba kontrolująca podejmuje tylko czynności niecierpiące zwłoki ze względu na interes publiczny lub ważny interes kontrolowanej firmy audytorskiej. 5. O wyłączeniu osoby kontrolującej od udziału w kontroli postanawia Agencja na wniosek kontrolowanej firmy audytorskiej, osoby kontrolującej albo z urzędu.	Dążąc do wyeliminowania sytuacji w których osobami kontrolującymi byłyby osoby, które chociażby potencjalnie mogłyby budzić wątpliwości co do ich bezstronności, celowym jest dodanie obligatoryjnej przesłanki wyłączenia kontrolujących w sytuacjach, które mogą budzić uzasadnione wątpliwości co do ich bezstronności. W praktyce funkcjonowania Agencji duża część osób kontrolujących (zarówno kontrolujący jak i eksperci PANA) posiadają uprawnienia biegłych rewidentów. Wiele z tych osób przed podjęciem współpracy z Agencją wykonywała zawód biegłego rewidenta w firmach audytorskich, a w przypadku ekspertów, część z nich z uwagi na obowiązujące obecnie przepisy ustawy równolegle wykonuje zawód biegłego rewidenta w różnych firmach audytorskich. Z tego względu celowym jest jednoznaczne wskazanie jako przesłanki wyłączenia pracownika sytuacji, w której osoba kontrolująca, jej małżonek, krewny bądź powinowaty do drugiego stopnia był pracownikiem lub współpracownikiem kontrolowanej firmy audytorskiej. Nie ulega wątpliwości, że w takiej sytuacji relacje osoby kontrolującej (lub osób jej bliskich) z kontrolowaną firmą audytorską stawiają pod wątpliwość możliwość bezstronnego przeprowadzenia kontroli i sformułowania wniosków kontroli. Okolicznością budzącą nie mniejsze wątpliwości jest sytuacja, gdy osoba kontrolująca była członkiem zespołu audytowego przeprowadzającego badanie sprawozdań finansowych jednostek, z którymi firma audytorska zawarła umowę o badanie w okresie 5 lat poprzedzających kontrolę. Tego rodzaju okoliczności wskazywać bowiem mogą na realny konflikt interesów. Jeżeli bowiem kontrolujący brał udział przykładowo w badaniu sprawozdania finansowego określonej jednostki, to potencjalne weryfikowanie prawidłowości przeprowadzenia badania w kolejnych latach przez kontrolowaną firmę audytorską może i powinno budzić poważne wątpliwości, co do możliwości zachowania bezstronności.

		6. Agencja, postanawiając o wyłączeniu osoby kontrolującej, upoważnia do przeprowadzenia kontroli inną osobę kontrolującą.	
	Art. 115b	Proponowana zmiana: 1. W przypadku prowadzenia kontroli w sposób, o którym mowa w art. 115a ust. 1, doręczenie: 1) zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli, o którym mowa w art. 48 ust. 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców, 2) imiennego upoważnienia udzielonego osobie kontrolującej przez Agencję do przeprowadzenia kontroli, 3) zawiadomienia o zakończeniu kontroli, 4) protokołu kontroli, 5) informacji o sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń, o której mowa w art. 120 ust. 2, 6) zaleceń, o których mowa w art. 121 ust. 1 pkt 1, 7) raportu z kontroli, o którym mowa w art. 122, 8) innych niezbędnych dokumentów związanych z kontrolą - następuje przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną, przy czym w takim przypadku dowodem doręczenia jest potwierdzenie transmisji danych. następuje na adres do doręczeń elektronicznych, o którym mowa w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych, zwany dalej "adresem do doręczeń elektronicznych", chyba że doręczenie następuje na konto w systemie teleinformatycznym organu albo w siedzibie organu. 2. Doręczenie dokumentów, o których mowa w ust. 1, następuje na adres poczty elektronicznej, o którym mowa w art. 57 ust. 2 pkt 12, przy czym firma audytorska może wskazać Agencji inny adres poczty elektronicznej przeznaczony do doręczeń dokumentów związanych z prowadzoną kontrolą.	Przepis art. 115b ustawy w obecnym brzmieniu przewiduje, że istotne dokumenty kontroli, których doręczenie w części skutkuje rozpoczęciem biegu terminów prawa materialnego, doręczane są poprzez ich przesłanie zwykłą korespondencją elektroniczną na adres e-mail wskazany na liście firm audytorskich. Datą doręczenia korespondencji zawierającej dokumenty wskazane w art. 115b ust. 1 jest data dokonania transmisji danych, a więc wysłania przez Agencję maila z tymi dokumentami. Przepisy nie przewidują jakichkolwiek formy awizowania przesyłek, czy opóźnienia rozpoczęcia biegu terminów. Takie uregulowanie w sposób nieproporcjonalny narusza interesy firm audytorskich. Podkreślić należy, że część firm audytorskich prowadzona jest w formie jednoosobowych działalności gospodarczych. W takich przypadkach, rozpoczęcie biegu terminu na podjęcie określonych czynności, w tym w szczególności przygotowanie i złożenie zastrzeżeń do protokołu kontroli, rozpoczyna bieg niezależnie od tego czy osoba taka faktycznie miała możliwość zapoznania się z korespondencją i jest niezależna od takich czynników jak choroba biegłego rewidenta czy urlop. Podkreślenia wymaga przy tym fakt, że tego rodzaju uregulowania nie znajdują zastosowania w procedurze doręczeń kierowanych przez one organy administracji publicznej, w tym przez organy nadzoru. Proponowana zmiana ma na celu zabezpieczeń interesów firm audytorskich w toku prowadzenia postępowania kontrolnego, na wzór innych toczących się postępowań. Proponowana zmiana jest wzorowana na przepisach ustawy Kodeks postępowania administracyjnego.

		2. W przypadku braku możliwości doręczenia w sposób, o którym mowa w ust.1, Agencja doręcza pisma za pokwitowaniem: 1) przez operatora wyznaczonego z wykorzystaniem publicznej usługi hybrydowej, o której mowa w art. 2 pkt 7 ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych, albo 2) przez swoich pracowników lub przez inne upoważnione osoby lub organy. 3. Dokumenty, o których mowa w ust. 1, opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym, a w przypadku innych niezbędnych dokumentów związanych z kontrolą, które stanowią odwzorowania cyfrowe dokumentów w postaci papierowej - kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym osoby potwierdzającej zgodność odwzorowania cyfrowego z dokumentem w postaci papierowej. 4. W przypadku prowadzenia kontroli w sposób, o którym mowa w art. 115a ust. 1, kontrolowana firma audytorska: 1) stosuje środki komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną, umożliwiające wykonywanie czynności kontrolnych, w tym przekazywanie obrazu i dźwięku w czasie rzeczywistym; 2) wyjaśnienia, oświadczenia i dokumenty kierowane do Agencji składa w formie pisemnej przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną, przy czym w takim przypadku dowodem doręczenia jest potwierdzenie transmisji danych. 5. W przypadku, gdy w trakcie przeprowadzania kontroli w sposób, o którym mowa w art. 115a ust. 1, nie jest możliwe przeprowadzenie danej czynności przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną, czynność tę przeprowadza się w	
--	--	---	--

		siedzibie kontrolowanej firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności. W takim przypadku dotychczas przeprowadzone w trakcie kontroli czynności oraz dokonane w jej trakcie ustalenia pozostają w mocy. 6. W przypadku, o którym mowa w ust. 5, osoba kontrolująca informuje kontrolowaną firmę audytorską, przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną, o braku możliwości przeprowadzenia danej czynności przy użyciu środków komunikacji elektronicznej i terminie przeprowadzenia tej czynności w siedzibie firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności. 7. Czasu przerwy między poinformowaniem firmy audytorskiej o braku możliwości przeprowadzenia danej czynności przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną, o którym mowa w ust. 6, a przeprowadzeniem danej czynności w siedzibie firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności nie wlicza się do czasu trwania kontroli. Przerwa nie może być dłuższa niż 5 dni roboczych.	
	Art. 134	Proponowana zmiana: Art. 134. 1. (uchylony) 2. Kluczowy biegły rewident nie może przeprowadzać badania ustawowego w tej samej jednostce zainteresowania publicznego przez okres dłuższy niż 5 lat. 3. Kluczowy biegły rewident może ponownie przeprowadzać badanie ustawowe w jednostce, o której mowa w ust. 2, po upływie co najmniej 3 lat od zakończenia ostatniego badania ustawowego.	W przepisie art. 134 ust. 2 ustawy wprowadzono ograniczenie przeprowadzania przez kluczowego biegłego rewidenta badania ustawowego w tej samej jednostce zainteresowania publicznego przez okres dłuższy niż 5 lat. Zgodnie z art. 134 ust. 3 ustawy Kluczowy biegły rewident może ponownie przeprowadzać badanie ustawowe w jednostce, o której mowa w ust. 2, po upływie co najmniej 3 lat od zakończenia ostatniego badania ustawowego. Maksymalny okres przeprowadzania przez kluczowego biegłego rewidenta badania ustawowego w tej samej jednostce zainteresowania publicznego znajduje uregulowanie w przepisie art. 17 ust. 7 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań

			sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE. Zgodnie z tym przepisem (zdanie 1 i 2) Kluczowi partnerzy firmy audytorskiej odpowiedzialni za przeprowadzenie badania ustawowego kończą swój udział w badaniu ustawowym badanej jednostki nie później niż po upływie siedmiu lat od daty swojego powołania. Nie mogą oni ponownie brać udziału w badaniu ustawowym badanej jednostki przed upływem trzech lat od zakończenia poprzedniego udziału. Wskazany przepis dopuszcza jednocześnie możliwość, aby państwa członkowskie w drodze odstępstwa wymagały, by kluczowi partnerzy firmy audytorskiej odpowiedzialni za przeprowadzenie badania ustawowego zakończyli swój udział w badaniu ustawowym badanej jednostki wcześniej niż po upływie siedmiu lat od daty swojego powołania. Obecnie brak jest uzasadnienia, aby stosować krótsze niż wymagane rozporządzeniem 537/2014 okresy rotacji kluczowego biegłego rewidenta.
	Art. 150.	Proponowana zmiana: 1. Postanowienie o przedstawieniu zarzutów wraz z uzasadnieniem można doręczyć biegłemu rewidentowi na piśmie, co zastępuje ogłoszenie. 2. Postanowienie o przedstawieniu zarzutów zawiera: 1) wskazanie obwinionego, 2) dokładne określenie zarzucanego obwinionemu przewinienia dyscyplinarnego i jego kwalifikacji prawnej w szczególności poprzez wskazanie przepisów, lub standardów badania, których naruszenie zarzuca się biegłemu rewidentowi, 3) szczegółowe uzasadnienie wskazujące jakie fakty i dowody zostały przyjęte za podstawę zarzutów.	Obecne przepisy ustawy nie zawierają katalogu obligatoryjnych elementów postanowienia o przedstawieniu zarzutów. Celowym jest ustawowe sprecyzowanie warunków formalnych postanowienia o przedstawieniu zarzutów, albowiem postanowienie to formułuje sytuację prawną obwinionego i w sposób bezpośredni wpływa na możliwość obrony jego praw na tym i na kolejnych etapach postępowania dyscyplinarnego. Samo wskazanie naruszonych przepisów prawa w formie zarzutów nie pozwala obwinionemu odnieść się do zarzucanych mu czynów w sposób kompleksowy i przerzuca na sąd obowiązek odebrania wyjaśnień. Jednocześnie pełne wyjaśnienia złożone w dochodzeniu dyscyplinarnym mogłyby ograniczyć liczbę spraw kierowanych do sądu.
	Art. 172	Proponowana zmiana: 1. Przepisy niniejszego oddziału stosuje się w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych przez biegłego rewidenta przy wykonywaniu usług atestacyjnych lub usług pokrewnych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu na rzecz jednostek zainteresowania publicznego.	Obowiązek objęcia nadzorem publicznym biegłych rewidentów i firm audytorskich przeprowadzających ustawowe badania jednostek zainteresowania publicznego wynika z treści rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) NR 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. Podkreślenia wymaga jednak to, że wskazany obowiązek nałożony na kraje UE ograniczony jest wyłącznie do ustawowych badań jednostek zainteresowania publicznego.

		2. W sprawach, o których mowa w ust. 1, postępowanie dyscyplinarne jest prowadzone wyłącznie przez organy i na zasadach, o których mowa w niniejszym oddziale. 3. Z uwzględnieniem przepisów niniejszego oddziału, w sprawach, o których mowa w ust. 1, przepisy: 1) art. 18 ust. 7-9, art. 139-142, art. 146 ust. 1 i 2, art. 147, art. 148 ust. 1 i 3-6, art. 149-151, art. 156 ust. 2, art. 158-160, art. 162, art. 163, art. 164 ust. 3-5, art. 165 ust. 3, art. 166 oraz art. 171 stosuje się; 2) art. 143, art. 144 ust. 1, art. 146 ust. 3, art. 154, art. 155, art. 156 ust. 1, art. 157-157c, art. 161 oraz art. 165 ust. 1 stosuje się odpowiednio.	Ustawodawca powierzając Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego cały nadzór w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych przez biegłego rewidenta przy wykonywaniu usług atestacyjnych lub usług pokrewnych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, niezależnie od rodzaju badanej jednostki wskazywał w uzasadnieniu projektu ustawy „na przewlekłość prowadzonych postępowań przez organy PIBR (Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny oraz Krajowy Sąd Dyscyplinarny).” W tym miejscu wskazać należy, że postępowania dyscyplinarne biegłych rewidentów są długotrwałe, a materia rozpoznawana w dochodzeniu dyscyplinarnym, a później w sądzie dyscyplinarnym bardzo skomplikowana. Potwierdzają to okoliczności faktyczne. Obecnie po 5 latach od wejścia w życie nowelizacji przepisów, które przeniosły nadzór w sprawach przewinień dyscyplinarnych do Agencji, w skali całego kraju zapadło niewiele orzeczeń. Z informacji pozyskanych w trakcie sporządzania niniejszej propozycji wynika, że w poszczególnych sądach okręgowych w największych polskich miastach zapadło zaledwie kilka prawomocnych orzeczeń, a są sądy jak np. Sąd Okręgowy w Poznaniu w których od 2021 r. nie zapadło żadne orzeczenie prawomocne w sprawach dyscyplinarnych biegłych rewidentów. Z informacji udzielonych przez Agencję w trybie dostępu do informacji publicznej wynika, że w roku 2023 r. Agencja prowadziła 425 postępowań dyscyplinarnych wobec biegłych rewidentów. W 2023 r. Agencja skierowała zaledwie 37 wniosków do właściwych sądów okręgowych, przy czym brak jest informacji jaka część z tych wniosków dotyczyła spraw prowadzonych w trybie dobrowolnego poddania się karze. Powyższe wskazuje, że zmiana organu nadzoru w sposób istotny nie wpłynęła na terminowość prowadzonych postępowań, czy na skuteczność organu nadzoru. Z tych względów zasadną jest propozycja ograniczenia zakresu spraw dyscyplinarnych, prowadzonych przez organ publiczny – Polską Agencję Nadzoru Audytowego jedynie do spraw przewinień dyscyplinarnych popełnionych przez biegłego rewidenta przy wykonywaniu usług atestacyjnych lub usług pokrewnych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu na rzecz jednostek zainteresowania publicznego i tym samym przywrócenie w pozostałym zakresie nadzoru sprawowanego przez samorząd zawodowy biegłych rewidentów.
	Art. 173	Proponowana zmiana: 1. W sprawach, o których mowa w art. 172 ust. 1, Agencja: 1) prowadzi postępowanie wyjaśniające; 2) prowadzi dochodzenie dyscyplinarne; 3) jest oskarżycielem przed sądem. 1a. W trakcie dochodzenia dyscyplinarnego Agencja prowadzi postępowanie dowodowe. W sprawach, w których dochodzenie dyscyplinarne nie było	Część postępowań dyscyplinarnych prowadzonych przez Agencję z są inicjowane przez inne organy administracji publicznej, w tym Komisję Nadzoru Finansowego, badane jednostki lub osoby trzecie. W postępowaniach tych brak jest dowodów takich jak w postępowaniach pokontrolnych, w których do akt postępowania dyscyplinarnego załączane są dokumentacje kontroli, protokół kontroli sporządzony przez wykwalifikowanych kontrolerów Agencji czy Raport z kontroli. Tymczasem nie ulega wątpliwości, że postępowania dyscyplinarne prowadzone z wniosku innych organów lub osób trzecich zmierzają podobnie jak postępowania kontrolne do oceny czynności zawodowych podejmowanych przez biegłych rewidentów i poza wszelką wątpliwością wymagają wiedzy

		poprzedzone kontrolą Agencji, Agencja sporządza pisemną analizę dokumentacji badania, której dotyczą zarzuty. Analiza jest wykonywana przez doświadczonego biegłego rewidenta. 1b. Agencja doręcza analizę, o której mowa w ust. 1a obwinionemu. W terminie 30 dni od otrzymania analizy obwiniony może przedstawić odpowiedź na analizę. 2. Postępowanie przed sądem obejmuje postępowanie przed sądem, o którym mowa w art. 176, oraz postępowanie przed sądem rozpoznającym odwołanie od orzeczenia lub postanowienia wydanego przez sąd pierwszej instancji. 3. Sąd na rozprawie w pierwszej instancji orzeka w składzie jednego sędziego. W trakcie dochodzenia dyscyplinarnego	specjalistycznej. Również osoba obwiniona mogła będzie zapoznać się z takim stanowiskiem eksperckim i odnieść się do niego w toku postępowania dyscyplinarnego. Dążąc do ujednolicenia procedur stosowanych we wszystkich sprawach, a przede wszystkim do kompleksowego i rzetelnego przeprowadzenia postępowania dyscyplinarnego z uwzględnieniem koniecznej do tego wiedzy eksperckiej, zasadnym jest wprowadzenie jednolitej procedury dowodowej w przypadku spraw niepoprzedzonych kontrolą.
Art. 176	Proponowana zmiana: <i>Po art. 176 proponuje się dodanie art. 176a o następującej treści:</i> Art. 176a 1. Sąd o którym mowa w art. 176 rozpoznaje sprawy dyscyplinarne w pierwszej instancji w składzie jednego sędziego jako przewodniczącego i dwóch ławników. 2. Ławników orzekających w sądach dyscyplinarnych powołuje na okres lat trzech minister właściwy do spraw sprawiedliwości po uzgodnieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych spośród osób posiadających wysokie kwalifikacje zawodowe i praktykę w sprawach rewizji finansowej lub rachunkowości. 3. Minister właściwy do spraw sprawiedliwości w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy tryb powoływania ławników oraz zasady ich wyznaczania do udziału w posiedzeniach, uwzględniając kwalifikacje	Obecnie sprawy dyscyplinarne biegłych rewidentów rozpoznawane są w pierwszej instancji przez sądy okręgowe – wydziały karne. Materia która jest przedmiotem spraw dyscyplinarnych biegłych rewidentów w sposób istotny odbiega od problematyki i przepisów, z którymi sądy karne mają do czynienia. Zarzucane biegłym rewidentom naruszenia przepisów ustawy o biegłych rewidentach oraz standardów badania, a także norm standardów jakości badania nie były dotąd przedmiotem orzecznictwa sądów okręgowych. Nawet gdy sędziowie w sposób wnikliwy zapoznają się z dokumentacją dochodzenia dyscyplinarnego oraz treścią norm i przepisów, których naruszenie jest przedmiotem postępowania sądowego, nie są w stanie w sposób wystarczający ocenić działania biegłego rewidenta. Podkreślenia wymaga, że nawet w przypadku skorzystania przez sąd z wiedzy eksperckiej poprzez przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego sądowego w wielu przypadkach nie jest wystarczające do tego, aby sąd był w stanie jednoznacznie ocenić czy doszło do zarzucanego deliktu dyscyplinarnego, z uwagi na bardzo skomplikowaną materię wymagającą wiedzy z zakresu szeroko rozumianej rewizji finansowej. W związku z powyższym proponuje się wprowadzenie w sprawach dyscyplinarnych biegłych rewidentów składów ławniczych w sądzie orzekającym w pierwszej instancji, składających się z jednego sędziego zawodowego oraz dwóch ławników, którzy posiadali będą odpowiednie kompetencje i doświadczenie w zakresie rewizji finansowej lub rachunkowości. Sędziowie sądów okręgowych nie są należycie przygotowani do orzekania w materii objętej tymi sprawami, która w dużym stopniu dotyczy rewizji finansowej spośród osób	

		<i>zawodowe i praktykę w sprawach rewizji finansowej lub rachunkowości, a także sposób wynagradzania i pokrywania innych należności związanych z udziałem w posiedzeniach.</i>	posiadających wysokie kwalifikacje zawodowe i praktykę w sprawach rewizji finansowej lub rachunkowości. Tacy ławnicy byłiby realnym wsparciem dla sędziego zawodowego w zakresie posiadanej wiedzy eksperckiej niezbędnej w tych sprawach, w tym również w zakresie oceny korporacyjnej szkodliwości zarzucanych przewinień dyscyplinarnych. Podkreślić należy, że zwykle sądownictwo dyscyplinarne w pierwszej instancji wykonywane jest w ramach korporacji zawodowych. Tak regulują to przepisy dotyczące postępowań dyscyplinarnych adwokatów, radców prawnych, doradców podatkowych, ale także notariuszy czy lekarzy. Przeniesienie sądownictwa dyscyplinarnego biegłych rewidentów dotyczącego przewinień dyscyplinarnych popełnionych przez biegłego rewidenta przy wykonywaniu usług atestacyjnych lub usług pokrewnych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu z Krajowego Sądu Dyscyplinarnego PIBR do sądów okręgowych spowodowało, że sprawy te muszą być rozpoznawane przez osoby – sędziów sądów powszechnych – nie posiadających wiedzy eksperckiej. Z tego względu, celowym jest wprowadzenie do sądów dyscyplinarnych biegłych rewidentów składów ławniczych, w których łącznie z sędzią zawodowym orzekały będą osoby posiadające wysokie kwalifikacje zawodowe i praktykę w sprawach rewizji finansowej lub rachunkowości.
Art. 176	Proponowana zmiana: Propozycja dodania art. 176b (oddzielna propozycja obejmuje dodanie art. 176a) o następującej treści: Art. 176b 1. W toku postępowania prowadzonego przez Sąd, o którym mowa w art. 176, Przewodniczący może zarządzić przeprowadzenie posiedzenia jawnego przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających jego przeprowadzenie na odległość (posiedzenie zdalne), jeżeli nie stoi temu na przeszkodzie wzgląd na charakter czynności, które mają być dokonane na posiedzeniu, a przeprowadzenie posiedzenia zdalnego zagwarantuje pełną ochronę praw procesowych stron i prawidłowy tok postępowania. W takim przypadku na sali sądowej przebywają sąd i protokolant, a pozostałe osoby uczestniczące w posiedzeniu nie muszą przebywać w budynku sądu prowadzącego postępowanie. Zapis obrazu i dźwięku z czynności procesowych odbywających się	Biorąc pod uwagę fakt, że postępowania dyscyplinarne prowadzone są przez sądy okręgowe właściwe miejscowo według miejsca zamieszkania obwinionych biegłych rewidentów, a jednocześnie oskarżyciel, którym jest Polska Agencja Nadzoru Audytowego, jak i część świadków, w szczególności kontrolerzy Agencji muszą dojeżdżać na rozprawy w wielu przypadkach z innych województw, zaś możliwości przeprowadzenia przesłuchania świadków w drodze pomocy sądowej rodzą szereg trudności organizacyjnych związanych z dostępnością sal sądowych z których można przeprowadzić przesłuchanie, celowym jest wprowadzenie możliwości zaczerpniętej z postępowania cywilnego przeprowadzenia rozpraw przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających jego przeprowadzenie na odległość (posiedzenie zdalne). Podkreślenia wymaga, że mimo, że postępowania dyscyplinarne prowadzone są w reżimie odpowiedzialności karnej, to jednak nie są to postępowania karne i brak jest przeszkód do zastosowania możliwości funkcjonujących w tym zakresie w sądach cywilnych. Nie ulega wątpliwości, że umożliwienie przeprowadzenia rozpraw zdalnych wpłynie pozytywnie na ekonomikę procesową i będzie stanowiło ułatwienie w planowaniu rozpraw przez sądy okręgowe.	

	na sali sądowej przekazuje się do miejsca przebywania tych uczestników posiedzenia, którzy zgłosili zamiar zdalnego udziału w posiedzeniu sądu, oraz z miejsca przebywania tych uczestników posiedzenia do budynku sądu prowadzącego postępowanie. 2. Przewodniczący może zarządzić przeprowadzenie posiedzenia zdalnego z urzędu lub na wniosek osoby, która ma uczestniczyć w posiedzeniu i wskazała adres poczty elektronicznej. Termin do złożenia wniosku wynosi 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia albo wezwania na posiedzenie. Zarządzając przeprowadzenie posiedzenia zdalnego, przewodniczący może zastrzec, że określona osoba weźmie udział w posiedzeniu zdalnym poza budynkiem sądu prowadzącego postępowanie, jeżeli będzie przebywać w budynku innego sądu. 3. Wzywając na posiedzenie zdalne, informuje się jego uczestników o możliwości stawiennictwa na sali sądowej lub zgłoszenia zamiaru zdalnego udziału w posiedzeniu, a także poucza się, że zamiar ten należy zgłosić najpóźniej na 3 dni robocze przed wyznaczonym terminem posiedzenia oraz że do skutecznego zgłoszenia wystarcza zgłoszenie takiego zamiaru na adres poczty elektronicznej wydziału rozpatrującego sprawę. 4. Osoba, która nie zgłosiła skutecznie wniosku, o którym mowa w ust. 2 zdanie pierwsze, albo nie zgłosiła zamiaru zdalnego udziału w posiedzeniu zgodnie z ust. 3 zdanie pierwsze, ma obowiązek stawić się na posiedzeniu w budynku sądu prowadzącego postępowanie bez dodatkowego wezwania. 5. Czynności procesowe dokonane w trakcie posiedzenia zdalnego przez strony i innych uczestników przebywających poza salą sądu prowadzącego postępowanie są skuteczne.	
--	---	--

		6. Osoba biorąca udział w posiedzeniu zdalnym przebywająca poza budynkiem sądu jest zobowiązana poinformować sąd o miejscu, w którym przebywa, oraz dołożyć wszelkich starań, aby warunki w miejscu jej pobytu licowały z powagą sądu i nie stanowiły przeszkody do dokonania czynności procesowych z jej udziałem. W razie odmowy podania wskazanej informacji lub jeżeli zachowanie tej osoby budzi uzasadnione wątpliwości co do prawidłowego przebiegu czynności dokonanych zdalnie z jej udziałem, sąd może wezwać tę osobę do osobistego stawiennictwa na sali sądowej. 7. Minister Sprawiedliwości podaje, w drodze obwieszczenia, na stronie podmiotowej Biuletynu Informacji Publicznej informacje o standardach technicznych oprogramowania i wymaganiach sprzętowych niezbędnych do uczestniczenia w posiedzeniu zdalnym.	
	Art. 181, 191	Proponowana zmiana: Art. 181. 1. Agencja i Krajowa Rada Biegłych Rewidentów po uprawomocnieniu się orzeczenia nakładającego karę podają do publicznej wiadomości, bez zbędnej zwłoki, publikując na swoich stronach internetowych, informację o popełnionym przez biegłego rewidenta przewinieniu dyscyplinarnym, o którym mowa w art. 172 ust. 1, oraz orzeczonej za to przewinienie karze. 2. W przypadku orzeczenia na podstawie art. 159 ust. 3 o nakazie podania do publicznej wiadomości imienia i nazwiska osoby fizycznej, na którą nałożono karę, obok informacji, o której mowa w ust. 1, podaniu do publicznej wiadomości podlega również imię i nazwisko osoby fizycznej, na którą nałożono karę, wraz z numerem, pod którym osoba ta jest lub była wpisana do rejestru. 3. Informacje, o których mowa w ust. 1 i 2, są publikowane bezpośrednio na stronie internetowej odpowiednio Agencji lub Krajowej Rady Biegłych	Ustawodawca, uwzględniając wymogi dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w zakresie publikowania przez Agencję informacji o nałożonych na biegłych rewidentach karach dyscyplinarnych oraz o karach administracyjnych wymierzonych firmom audytorskim wskazał, że informacje te publikowane są na stronach internetowych przez okres 5 lat licząc od dnia w którym orzeczenie nakładające karę dyscyplinarną lub decyzja nakładająca karę administracyjną stała się prawomocna. Obecna praktyka Agencji polega na zamieszczaniu na stronie internetowej hiperłącza umożliwiającego pobranie dokumentu ze strony internetowej. Takie rozwiązanie powoduje jednak, że informacje o wymierzonych karach nie są w istocie limitowane czasowo, albowiem pobrane pliki pozostaną utrwalone bezterminowo. W związku z tym celowym jest zmiana przepisów w taki sposób, aby informacje te były publikowane bezpośrednio na stronach internetowych w sposób uniemożliwiający pobranie tych danych, względnie zastosowanie rozwiązań uniemożliwiających sporządzenie zrzutu ekranu.

		Rewidentów w sposób uniemożliwiający pobranie tych danych, przez 5 lat, licząc od dnia, w którym orzeczenie nakładające karę stało się prawomocne. 4. (uchylony) Art. 191. 1. Agencja, po uprawomocnieniu się decyzji nakładającej karę, podaje do publicznej wiadomości, bez zbędnej zwłoki, publikując na swojej stronie internetowej, informację o popełnionym przez firmę audytorską lub osobę, o której mowa w art. 182 ust. 2, naruszeniu oraz nałożonej za to naruszenie karze. 2. W przypadku, o którym mowa w art. 184, obok informacji, o której mowa w ust. 1, podaniu do publicznej wiadomości podlegają również nazwa wraz z numerem, pod którym jest wpisana na listę firma audytorska, na którą nałożono karę, lub imię i nazwisko osoby, o której mowa w art. 182 ust. 2. 3. Informacje, o których mowa w ust. 1 i 2, są publikowane bezpośrednio na stronie internetowej Agencji w sposób uniemożliwiający pobranie tych danych, przez 5 lat, licząc od dnia, w którym decyzja nakładająca karę stała się prawomocna.	
	Art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości	Proponowana zmiana: Art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości: 7. Rozwiązanie umowy o badanie sprawozdania finansowego, umowy o badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego i umowy o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest możliwe jedynie w sytuacji zaistnienia uzasadnionej podstawy, przy czym za uzasadnioną podstawę uznaje się w szczególności: 1) wystąpienie zdarzeń uniemożliwiających spełnienie wymagań określonych w: a) przepisach prawa dotyczących przeprowadzenia odpowiednio badania lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,	W praktyce działania mniejszych firm audytorskich zdarzają się sytuacje, w której jeden z biegłych rewidentów działających w ramach firmy audytorskiej posiada unikalną wiedzę lub doświadczenie w zakresie badań lub atestacji określonej branży. W przypadku zdarzeń losowych takich jak śmierć lub ciężka choroba takiego biegłego rewidenta, a także wystąpienia innej okoliczności, która powoduje, że ten biegły rewident nie będzie mógł brać udziału w realizacji zawartej przez firmę audytorską umowy, koniecznym jest rozwiązanie umowy zawartej przez firmę audytorską. Mimo, że w ocenie autorów propozycji zmian okoliczności takie stanowią uzasadnioną podstawę rozwiązania umowy, celowym jest wyraźne wskazanie takich okoliczności w katalogu uregulowanym w art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości.

		b) zasadach etyki zawodowej, c) przepisach dotyczących niezależności, d) krajowych standardach wykonywania zawodu; 2) niedotrzymanie warunków umowy innych niż skutkujące możliwością wyrażenia opinii z zastrzeżeniami, opinii negatywnej lub odmowy wyrażenia opinii; 3) przekształcenia, zmiany właścicielskie, zmiany organizacyjne uzasadniające zmianę firmy audytorskiej lub nieprzeprowadzenie odpowiednio badania lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju; 4) śmierć lub ciężką chorobę biegłego rewidenta, który miał przeprowadzić badanie sprawozdania finansowego, badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego lub atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, jeżeli firma audytorska nie współpracuje z innym biegłym rewidentem posiadającym odpowiednie doświadczenie do wykonania takiej umowy; 5) wygaśnięcie współpracy pomiędzy firmą audytorską, a biegłym rewidentem, który miał przeprowadzić badanie sprawozdania finansowego, badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego lub atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, jeżeli firma audytorska nie współpracuje z innym biegłym rewidentem posiadającym odpowiednie doświadczenie do wykonania takiej umowy.	
--	--	--	--

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