



Stanowisko Amerykańskiej Izby Handlowej w Polsce w sprawie pre-konsultacji Ministerstwa Finansów dotyczących przepisów ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym.

1. WPROWADZENIE

Amerykańska Izba Handlowa w Polsce (dalej: „AmCham”), zrzeszająca amerykańskie firmy działające na polskim rynku, aktywnie uczestniczy w konsultacjach regulacyjnych dotyczących przepisów wpływających na klimat inwestycyjny, otoczenie biznesowe oraz jakość rynku usług profesjonalnych. W imieniu firm członkowskich pragniemy przedstawić stanowisko w sprawie proponowanych zmian do ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, ze szczególnym uwzględnieniem art. 136 ustawy z dnia 11 maja 2017 r.

Z punktu widzenia przedsiębiorców istotne jest, aby krajowe regulacje były nie tylko zgodne z przepisami unijnymi, ale także proporcjonalne, przejrzyste i możliwe do wdrożenia w realiach działalności gospodarczej.

W ocenie AmCham, obecne rozwiązanie przyjęte w Polsce – polegające na wprowadzeniu do ustawy tzw. „białej listy” usług dozwolonych – odbiega istotnie od regulacji obowiązujących w większości krajów członkowskich Unii Europejskiej oraz generuje szereg nieuzasadnionych utrudnień dla przedsiębiorców.

Celem niniejszego stanowiska jest wykazanie potrzeby zmiany podejścia ustawodawczego w tym zakresie i wdrożenia modelu opartego na tzw. „czarnej liście” usług zakazanych, zgodnie z Rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014, opublikowanym w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej L 158/77 (dalej: „Rozporządzenie UE 537/2014”). Stanowisko to przygotowano na podstawie doświadczeń firm z grup kapitałowych działających zarówno w Polsce, jak i w innych jurysdykcjach Unii Europejskiej, przy uwzględnieniu aktualnych praktyk stosowania Rozporządzenia UE 537/2014 oraz krajowych interpretacji przepisów o niezależności audytu.

2. ANALIZA OBECNEGO STANU PRAWNEGO

Polska ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym (dalej: „Ustawa”), poprzez art. 136, ustanawia zamknięty katalog usług niebędących badaniem, które mogą być obecnie świadczone przez firmę audytorską na rzecz badanej jednostki zainteresowania publicznego (JZP).

Taki model tzw. „białej listy” nie znajduje odzwierciedlenia w Rozporządzeniu UE 537/2014, które w art. 5 ust. 1 ustanawia listę usług zakazanych dla audytora i jego sieci – podczas gdy – co do zasady – inne usługi są dozwolone.

Model tzw. „białej listy” uniemożliwia elastyczne dostosowanie relacji z firmami doradczymi do zmieniających się potrzeb podmiotów gospodarczych, szczególnie w kontekście szybko rozwijających dziedzin ich działalności, takich jak zrównoważony rozwój (ESG), cyberbezpieczeństwo czy digitalizacja procesów sprawozdawczych.

Konstrukcja ograniczeń odnoszących się do usług pozaaudytowych świadczonych przez audytora przewidzianych przez Rozporządzenie zakłada katalog enumeratywnie wskazanych usług, które nie powinny być świadczone. Lista takich usług obejmuje:

- usługi podatkowe w określonym zakresie,
- usługi, które wiążą się z jakimkolwiek udziałem w zarządzaniu lub procesie decyzyjnym badanej jednostki,
- prowadzenie księgowości oraz sporządzanie dokumentacji księgowej i sprawozdań finansowych, a także sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju,
- usługi w zakresie wynagrodzeń,
- usługi związane z finansowaniem, strukturą kapitałową i alokacją kapitału oraz strategią inwestycyjną badanej jednostki.
- opracowywanie i wdrażanie procedur kontroli wewnętrznej lub procedur zarządzania ryzykiem związanych z przygotowaniem lub kontrolowaniem informacji finansowych lub opracowywanie i wdrażanie technologicznych systemów dotyczących informacji finansowej,
- usługi w zakresie wyceny,
- usługi związane z funkcją audytu wewnętrznego,
- usługi prawne w określonym zakresie,
- prowadzenie działań promocyjnych i obrotu akcjami jednostki na rachunek własny lub gwarantowanie emisji akcji,
- usługi dotyczące zasobów ludzkich w określonym zakresie.

Jednak dalej Rozporządzenie UE 537/2014 wskazuje, że część z tych usług, w tym usługi podatkowe (poza usługami w zakresie podatków od wynagrodzeń i zobowiązań celnych) oraz usługi w zakresie wycen, mogą być dozwolone przez ustawodawstwo krajowe pod warunkiem przeprowadzenia analizy zagrożeń dla niezależności i zastosowania zabezpieczeń oraz zatwierdzenia przez komitet audytu.

Rozporządzenie UE 537/2014 zakłada więc możliwość świadczenia usług podatkowych (z nielicznymi wyjątkami) oraz usług dotyczących wycen na rzecz JZP na podstawie indywidualnej decyzji państwa członkowskiego. Tego rodzaju usługi nie mogą mieć bezpośredniego istotnego wpływu na sprawozdanie finansowe i mogą być świadczone tylko po wszechstronnej dokumentacji i akceptacji Komitetu Audytu.

W opozycji do regulacji UE polskie przepisy w art. 136 Ustawy wprowadzają zamkniętą listę usług innych niż badanie, które mogą być świadczone przez audytora jednostki, i jednocześnie zakazują świadczenia wszystkich pozostałych usług, nieumieszczonych na tej liście.

Obowiązujące na poziomie UE regulacje dotyczące usług badania sprawiają, że ograniczenia wynikające z art. 136 Ustawy obejmują również polskie jednostki kontrolowane przez unijne JZP – nawet jeśli nie są one badane przez firmę audytorską należącą do sieci audytora tej JZP. Dzieje się tak niezależnie od faktu, że na poziomie JZP lub innych spółek zależnych z innego kraju Unii lub spoza Unii usługi takie są dopuszczone zgodnie z prawem innego kraju UE.

Oprócz odejścia od (bardziej pragmatycznych) zasad unijnych, obowiązujące ograniczenia wynikające z art. 136 ustawy należy również rozpatrywać w świetle Konstytucji RP, a w szczególności art. 22, który stanowi, że ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne jedynie w drodze ustawy i tylko ze

względu na ważny interes publiczny. Tymczasem zastosowanie zamkniętego katalogu usług dozwolonych – bez możliwości indywidualnej oceny wpływu danej usługi na niezależność audytora – stanowi dużą ingerencję w swobodę działalności gospodarczej, która nie znajduje odpowiedniego uzasadnienia (ważnego interesu publicznego) w świetle chociażby faktu, że takie ograniczenia nie występują w tej sferze w innych krajach unijnych. Tego rodzaju ograniczenia powinny być oparte na konkretnej analizie ryzyka, a nie na sztywnej konstrukcji prawnej nieuwzględniającej kontekstu rynkowego.

3. NADMIAROWA REGULACJA W PORÓWNANIU Z KRAJAMI UE (NADREGULACJA)

Wprowadzenie przez Polskę dalej idącej restrykcji niż wymagają tego przepisy unijne, stawia krajowy rynek w niekorzystnym położeniu względem innych państw członkowskich i **ogranicza przedsiębiorcom funkcjonującym na terytorium Polski dostęp do niezbędnych dla podmiotów z tego rynku usług doradczych.**

Porównując obecne brzmienie w szczególności art. 136 Ustawy z odpowiednikami tego przepisu w innych krajach członkowskich UE, należy dojść do wniosku, że Polskie regulacje są najbardziej restrykcyjne w UE i prawdopodobnie na świecie. We wszystkich pozostałych krajach UE (za wyjątkiem Holandii) obowiązuje bezpośrednio Rozporządzenie UE 537/2014, tj. lista usług zakazanych (czarna lista), a w wielu z krajów Unii przyjęta została także opcja dopuszczająca usługi podatkowe oraz usługi dotyczące wycen pod określonymi warunkami. Podobnie jest w USA i w wielu innych krajach na świecie.

Tego typu restrykcje funkcjonujące w Polsce są jednym z czynników negatywnie wpływających na wizerunek kraju w oczach inwestorów, a jednocześnie nie przynoszą one Polsce korzyści.

4. SKUTKI OBECNEJ NADMIAROWEJ REGULACJI DLA PRZEDSIĘBIORCÓW W POLSCE

Obowiązujące w Polsce rozwiązanie wpływa na funkcjonowanie przedsiębiorstw, zwłaszcza tych należących do międzynarodowych grup kapitałowych. Ograniczenia wynikające z art. 136 ustawy powodują konieczność rozdzielania usług między różnych dostawców, zwiększają koszty, komplikują procesy zakupowe i wydłużają czas realizacji projektów. W efekcie polskie jednostki znajdują się w gorszej sytuacji niż ich odpowiedniki w innych krajach Unii Europejskiej. Szczególnie dotkliwe jest to w obszarach wymagających szybkiego dostępu do eksperckich usług, takich jak usługi podatkowe, *transfer pricing*, *due diligence* czy ESG. Systemowe skutki tych ograniczeń wykraczają poza bezpośrednie relacje usługowe. Utrudniają też rozwój centrów kompetencyjnych w Polsce, ograniczają transfer wiedzy branżowej i powodują fragmentację procesów zakupowych w grupach kapitałowych.

W powyższym zakresie, można wymienić szereg problemów z praktyki rynkowej członków AmCham Polska. Poniżej wskazano dwa typowe przykłady:

- a) Spółka, będąca JZP lub jednostką powiązaną z JZP, po zmianie audytora, musi natychmiastowo zerwać współpracę z dotychczasowym doradcą podatkowym – mimo że usługi doradztwa podatkowego nie wpływają na niezależność badania. Jednostka traci czas i środki na wdrażanie nowego dostawcy – mimo że – co należy podkreślić – przeprowadzono wymaganą przez Rozporządzenie UE 537/2014 analizę w wyniku której stwierdzono, że usługa taka nie stwarza żadnego zagrożenia dla niezależności badania.

- b) Grupa kapitałowa zleca sporządzenie dokumentacji cen transferowych dla spółek w całej UE firmie należącej do sieci audytora JZP. Usługa jest dozwolona dla badanych JZP (tj. nie znajduje się na czarnej liście R537/2014 ani nie jest zakazana przed kodeks etyki /standardy niezależności IESBA¹). Tylko w Polsce jednostka musi korzystać z innego dostawcy – to zwiększa koszty, zaburza spójność dokumentacji i obciąża organizacyjnie jednostkę.

Powyższe przykłady potwierdzają tezę, iż obecne rozwiązanie wprowadzone w szczególności aktualnym brzmieniem art. 136 Ustawy, tj. tzw. biała lista usług dozwolonych, znacząco ogranicza możliwości wyboru dostawców po stronie JZP i ich jednostek powiązanych. Ograniczenie to dotyczy nie tylko polskich jednostek ale również, poprzez stosowanie zasady prawa lokalnego, JZP z innych krajów Unii, które mają w Polsce jednostki kontrolowane.

Rozwiązanie polskie dalece ingeruje w możliwości wyboru przez polskie jednostki dostawców usług, które są jej potrzebne, a które nie wpływają na niezależność badania sprawozdań finansowych. Rozwiązania takie znacząco utrudniają też funkcjonowanie polskim podmiotom kontrolowanym przez inwestorów będących JZP w UE ze względu na brak możliwości osiągnięcia spójnych dostaw usług podatkowych i usług wyceny w ramach całej grupy spółek. W efekcie nadmierna restrykcyjność polskiego prawa wpływa negatywnie na konkurencyjność polskich podmiotów gospodarczych względem podmiotów z innych krajów Unii i spoza Unii. Jak wskazano powyżej, przyczynia się też do gorszej percepcji Polski jako miejsca potencjalnych inwestycji.

Problem ten dostrzegają także podmioty z sektora MŚP, gdzie świadczenie innych usług przez firmę audytorską, pod warunkami i w trybie nienaruszającym zasad i wymogów niezależności, często będzie takim rozwiązaniem, które pomoże im ograniczać koszty działalności i zachować konkurencyjną pozycję. Również w przypadku większych podmiotów jest podobnie, zbytnia restrykcyjność przepisów ogranicza wybór firmy audytorskiej mającej odpowiednie kompetencje i doświadczenia i w rezultacie w określonych okolicznościach prowadzi do niemożności dokonania, optymalnego wyboru z punktu widzenia JZP.

5. PROPOZYCJE ZMIAN LEGISLACYJNYCH ZE STRONY AmCham

AmCham Polska rekomenduje wdrożenie modelu zgodnego z Rozporządzeniem UE 537/2014, tj.:

- a) skreślenie art. 136 ust. 1–3 ustawy,
- b) Wprowadzenie przepisu umożliwiającego świadczenie usług doradztwa podatkowego (za wyjątkiem usług dotyczących wynagrodzeń i zobowiązań celnych) oraz usług dotyczących wycen, o ile:
- usługa nie jest objęta zakazem z art. 5 ust. 1 Rozporządzenia UE 537/2014,
 - nie ma istotnego wpływu na sprawozdanie finansowe jednostki,
 - zostanie przeprowadzona ocena zagrożeń dla niezależności i uzyskana zgoda komitetu audytu;
- tj.: wprowadzenie zapisu Ustawy o następującej treści:

¹ Międzynarodowa Rada Standardów Etyki dla Księgowych (International Ethics Standards Board for Accountants)



AMERYKAŃSKA IZBA HANDLOWA W POLSCE

Spectrum Tower, ul. Twarda 18, 00-105 Warszawa
Tel: +48 22 520-5999, e-mail: office@amcham.com.pl

'Dopuszcza się świadczenie na rzecz badanej jednostki zainteresowania publicznego usług, o których mowa w art. 5 ust. 1 akapit drugi lit. a) ppkt (i), lit. a) ppkt (iv)-(vii) oraz lit. f) rozporządzenia nr 537/2014, pod warunkiem spełnienia wymogów określonych w art. 5 ust. 3 lit. a-c rozporządzenia nr 537/2014.'

AmCham Polska stoi na stanowisku, iż powyższy postulat odzwierciedla praktykę funkcjonującą w większości krajów UE i umożliwia sprawne zarządzanie usługami profesjonalnymi w ramach grup kapitałowych.

6. ZAKOŃCZENIE I REKOMENDACJA

AmCham z pełnym przekonaniem rekomenduje zmianę obecnie obowiązujących przepisów w kierunku przyjęcia rozwiązania opartego na standardzie i praktyce unijnej. W naszej ocenie, przeprowadzenie racjonalnej zmiany art. 136 stanowi nie tylko krok w stronę harmonizacji z regulacjami unijnymi, ale również istotny element budowy konkurencyjnego otoczenia regulacyjnego dla inwestycji zagranicznych w Polsce.

Jako korzyści z proponowanego rozwiązania można w szczególności, wskazać:

- wyrównanie warunków działania polskich firm z podmiotami z innych krajów UE,
- zwiększenie dostępności do wysokiej jakości usług o charakterze specjalistycznym,
- ułatwienia dla grup kapitałowych w centralnym zarządzaniu zakupem usług,
- redukcję kosztów i ryzyk wynikających z niespójności regulacyjnych,
- poprawę klimatu inwestycyjnego i atrakcyjności Polski jako lokalizacji dla centrów usług wspólnych i regionalnych siedzib firm.

Uważamy, że Polska powinna dołączyć do grona państw członkowskich UE, które wdrożyły Rozporządzenie UE 537/2014 w sposób zapewniający zgodność, a zarazem równowagę pomiędzy ochroną niezależności audytora a potrzebami rynku i przedsiębiorców. Jesteśmy gotowi do dalszych konsultacji i wsparcia w wypracowaniu racjonalnych rozwiązań legislacyjnych.

AmCham deklaruje gotowość do współpracy z Ministerstwem Finansów na kolejnych etapach prac w powyższym zakresie.

Propozycje zmian oraz ich uzasadnienie przedstawiamy w załączonym formularzu.

Karol Witaszek

Legal & Public Policy Counsel AmCham

Załącznik:

- Formularz prezentujący propozycję zmian wraz z uzasadnieniem

Amerykańska Izba Handlowa w Polsce (AmCham)

(podmiot zgłaszający)

Lp.	Jednostka redakcyjna ustawy ¹⁾	Propozycja zmiany wraz z brzmieniem przepisów	Uzasadnienie ²⁾
1.	Art. 67 ust. 4a oraz art. 116 ust. 4 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym	Ograniczenie obowiązków raportowych i ewidencyjnych nałożonych na firmy audytorskie oraz umożliwienie przygotowywania odpowiedniej dokumentacji w językach obcych z obowiązkiem zapewnienia ich pisemnego tłumaczenia na język polski na potrzeby kontroli i na wniosek Agencji. Propozycja nowego brzmienia art. 67 ust. 4a: „Dokumentacja, o której mowa w ust. 3, 4 i 4b, może być sporządzona w języku obcym, jednakże na potrzeby kontroli i na wniosek Agencji firma audytorska zapewnia jej pisemne tłumaczenie na język polski” Propozycja nowego brzmienia art. 116 ust. 4: „Dokumenty przedstawiane przez kontrolowaną firmę audytorską na potrzeby przeprowadzanej kontroli są sporządzane w języku polskim lub w języku obcym, a na wniosek Agencji firma audytorska zapewnia ich pisemne tłumaczenie na język polski”	Obowiązki raportowe i ewidencyjne nałożone na firmy audytorskie są zbyt daleko idące i uciążliwe co niejednokrotnie powoduje większe przywiązywanie uwagi do wykonania ww. obowiązków niż do wykonania prawidłowej jakości audytu i jednocześnie nie wnosi żadnej wartości dodanej do pracy firm audytorskich ani do ich kontroli, a jedynie zwiększa koszty usług świadczonych przez firmy audytorskie. Zakres obowiązków nałożonych na firmy audytorskie, w szczególności w zakresie przygotowywanej i ewidencjonowanej przez nie dokumentacji powinien zostać zrewidowany i ograniczony w taki sposób aby Agencja nadal mogła przeprowadzać efektywne kontrole w firmach audytorskich, a firmy audytorskie mogły w głównej mierze skupić się na przeprowadzaniu dobrej jakości usług, a nie spełnianiu formalnych obowiązków. Jednym z przykładów, które mogłyby uprościć zadania firm audytorskich jest umożliwienie sporządzania i posiadania dokumentacji w językach obcych, a w szczególności w powszechnie stosowanym już języku angielskim, bez potrzeby przygotowywania tłumaczeń lub co najmniej ograniczenie zapewniania tłumaczeń tylko na potrzeby kontroli, jeżeli zażąda tego Agencja.
2.	Art. 90 ust. 5 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz	Opracowanie zasad oceny jakości firm audytorskich oraz zasad corocznej publikacji oceny poszczególnych firm audytorskich pozwalających na porównanie jakości firm audytorskich przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego	Proponujemy opracowanie zasad oceny jakości firm audytorskich w zakresie badania sprawozdań finansowych i dotyczących zrównoważonego rozwoju oraz zasad publikacji oceny poszczególnych firm audytorskich przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego. Szczególnie istotne jest, aby Agencja dokonywała oceny zidentyfikowanych naruszeń wedle jednolitych i spójnych kryteriów pozwalających na porównanie jakości firm audytorskich. Kwalifikacja naruszeń powinna być jasna zarówno dla firm audytorskich, jak i innych podmiotów zapoznających się z publikowanymi sprawozdaniami Agencji.

Załącznik do pisma w sprawie przeglądu uobr

	nadzorze publicznym		Agencja powinna publikować m.in. informacje o kontrolach przeprowadzonych w firmach audytorskich, okresie, którego dotyczyła kontrola, o kwalifikacji naruszeń zidentyfikowanych przez Agencję, np. wskazaniem czy naruszenia te były istotne, czy i w jaki sposób miały wpływ na jakość badania i prawidłowość opinii wydanej przez biegłego rewidenta, a także czy zbadane sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone. W sprawozdaniu powinna znaleźć się również informacja o tym, czy zalecenia pokontrolne zostały wdrożone przez firmę audytorską, jeżeli do dnia opublikowania sprawozdania przez Agencję minął termin na ich wdrożenie. Istotne jest aby w sprawozdaniach nie były ujawniane dane firm zaudytowanych przez firmy audytorskie. Informacje obecnie publikowane przez Agencję są zbyt ogólne i w efekcie nie dają podstawy dla spółek, ich komitetów audytu bądź akcjonariuszy do dokonania oceny jakości usług firm audytorskich i oszacowania potencjalnego ryzyka. Realną wartością dla badanych spółek i ich komitetów audytu byłoby wskazanie przez Agencję skutków naruszeń dokonanych przez firmy audytorskie, a nie jedynie przekazanie informacji takich jak: „braki w dokumentacji”. Raporty na temat poszczególnych firm audytorskich są publikowane przez regulatorów w innych krajach. To poprawia jakość usług badania i pracę komitetów audytu odpowiedzialnych za jakość audytu. Alternatywnie proponujemy wprowadzenie do ustawy o mechanizmu pozwalającego jednostkom skontaktować się z odpowiednim organem nadzoru w celu uzyskania informacji czy przyczyna, na którą jednostka zamierza powołać się rozwiązując z firmą audytorską umowę o badanie jest w ocenie organu nadzoru w danym przypadku uzasadniona. Obecnie przepisy nakładają na jednostkę zainteresowania publicznego obowiązek informowania KNF i PANA o rozwiązaniu umowy o badanie sprawozdania finansowego z podaniem stosownego wyjaśnienia przyczyn rozwiązania oraz przewidują sankcje za rozwiązanie umowy „bez uzasadnionej podstawy”. Brakuje natomiast możliwości skonsultowania z organem nadzoru, czy daną przyczynę organ uzna za uzasadnioną.
3.	Art. 90 ust. 5 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym	Wprowadzenie do przepisów możliwości składania do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego wniosków o przekazanie informacji dotyczących firm audytorskich	Wobec bardzo ograniczonego zakresu informacji o firmach audytorskich jakie obecnie są publikowane w sprawozdaniach Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, a tym samym ograniczonego zakresu wiedzy przy dokonywaniu wyboru firm audytorskich przez podmioty gospodarcze istotne jest umożliwienie takim podmiotom kontaktu z Agencją w celu uzyskania informacji o danych firmach audytorskich. Powyższy postulat jest szczególnie istotny jeżeli nie zmieni się zakres informacji publikowanych w sprawozdaniach Agencji. Informacje, które Agencja powinna udostępniać wnioskującym firmom powinny dotyczyć m.in. kontroli przeprowadzonych w firmach audytorskich; okresie, którego dotyczyła kontrola; kwalifikacji naruszeń zidentyfikowanych przez Agencję, ze wskazaniem czy

Załącznik do pisma w sprawie przeglądu uobr

			naruszenia te były istotne, a także czy i w jaki sposób miały wpływ na jakość badania i prawidłowość opinii wydanej przez biegłego rewidenta; czy zalecenia pokontrolne zostały wdrożone przez firmę audytorską, jeżeli do dnia udzielenia przez Agencję odpowiedzi na pytania minął termin na ich wdrożenie. Odpowiedzi na pytania przekazywane przez Agencję nie powinny ujawniać informacji poufnych jednostek badanych przez firmy audytorskie, ani danych takich jednostek, lecz wskazywać na nieprawidłowości w badaniu popełnione przez firmy audytorskie.
4.	Art. 130 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym	Propozycja dodania zmiany w przepisie umożliwiającej, aby rekomendacja Komitetu Audytu zawierała tylko jedną propozycję wyboru firmy audytorskiej Propozycja nowego brzmienia art. 130 ust. 3 pkt 1 ustawy: „W przypadku gdy wybór, o którym mowa w ust. 2, nie dotyczy przedłużenia umowy o badanie sprawozdania finansowego, rekomendacja komitetu audytu: 1) zawiera propozycję wyboru firmy audytorskiej wraz z uzasadnieniem”	Proponujemy dokonanie zmiany w art. 130 ust. 3 ustawy poprzez wskazanie, że możliwe jest wskazanie w rekomendacji Komitetu Audytu tylko jednej propozycji wyboru firmy audytorskiej. Takie rozwiązanie zostało przewidziane w odniesieniu do przeprowadzenia atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Proponujemy wprowadzenie podobnej zmiany do przepisów regulujących wybór firmy audytorskiej do badania sprawozdań finansowych. Taka możliwość powinna być przewidziana co najmniej w szczególnych przypadkach np. gdy tylko jedna firma audytorska weźmie udział w przetargu organizowanym przez jednostkę zainteresowania publicznego, a także gdy jednostka zainteresowania publicznego musi w trybie nagłym wybrać firmę audytorską np. z uwagi na utratę uprawnień przez dotychczasową firmę. wymóg, aby rekomendacja komitetu audytu zawierała przynajmniej dwie możliwości wyboru został ustanowiony wyłącznie przez polskiego ustawodawcę i może zostać zmieniony. Artykuł 16 ust. 2 rozporządzenia 537/2014 również mówiący o wskazaniu dwóch możliwości wyboru w rekomendacji komitetu audytu dotyczy innej sytuacji niż wskazana powyżej, tj. dotyczy sytuacji gdy wyboru firmy audytorskiej dokonuje „walne zgromadzenie wspólników lub członków badanej jednostki”. Powyższe wynika z art. 16 ust. 1 akapit 1 rozporządzenia 537/2014 oraz art. 37 ust. 1 dyrektywy 2006/43/WE. Wskazany przepis dyrektywy odnosi się do sytuacji gdy „wyboru biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej dokonuje walne zgromadzenie wspólników lub członków badanej jednostki”. Z kolei art. 16 ust. 1 akapit 1 rozporządzenia 537/2014 przewiduje, że w przypadku, o którym mowa w art. 37 ust. 1 ww. dyrektywy, tj. w przypadku gdy firmę audytorską wybiera walne zgromadzenie, wówczas należy stosować art. 16 ust. 2 – 5 rozporządzenia, w tym ustęp mówiący o rekomendacji komitetu audytu zawierającej dwie możliwości wyboru. W dalszej kolejności należy wskazać, że art. 16 ust. 1 akapit 2 rozporządzenia odnosi się do art. 37 ust. 2 dyrektywy 2006/43/WE, przewidującego, że państwa członkowskie mogą dopuścić alternatywne systemy lub tryby wyboru biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej. Art. 16 ust. 1 akapit 2 rozporządzenia wyraźnie stanowi, że w sytuacji gdy państwo członkowskie wprowadziło alternatywny system wyboru wówczas nie stosuje się art. 16 ust. 2-5 rozporządzenia 537/2014. Polski ustawodawca zdecydował się na

Załącznik do pisma w sprawie przeglądu uobr

			wprowadzenie do polskich przepisów alternatywnego trybu wyboru, ponieważ w ustawie o rachunkowości przewidział możliwość wyboru firmy audytorskiej przez organ inny niż walne zgromadzenie, tj. organ inny niż organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki. Szczegółowe zasady alternatywnego trybu wyboru polski ustawodawca określił w art. 130 ustawy o biegłych rewidentach. W efekcie w przypadku gdy w polskiej JZP wyboru firmy audytorskiej dokonuje np. rada nadzorcza wówczas JZP powinna dokonać wyboru firmy audytorskiej zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o biegłych rewidentach. Alternatywny tryb wyboru wprowadzony do ustawy o biegłych rewidentach został uregulowany przez polskiego ustawodawcę w sposób w zasadzie tożsamy ze sposobem opisanym w rozporządzeniu 537/2014 dla sytuacji, gdy wyboru dokonuje walne zgromadzenie wspólników. Powyższe może prowadzić do mylnego wniosku, że to ustawodawca unijny wymaga, aby w każdym przypadku, tj. bez względu na to jaki organ dokonuje wyboru firmy audytorskiej, wymagana była rekomendacja komitetu audytu z dwoma możliwościami wyboru firmy audytorskiej. Jednakże z analizy przepisów wynika, że ustawodawca unijny wprowadził taki wymóg jedynie w przypadku gdy wyboru firmy audytorskiej dokonuje walne zgromadzenie wspólników. Ustalenie procedury wyboru firmy audytorskiej w przypadku gdy wyboru dokonuje organ inny niż walne zgromadzenie leżało w gestii państw członkowskich. W efekcie państwa członkowskie mogą wprowadzać zmiany do tej procedury i dlatego wnosimy o zmianę art. 130 ust. 3 ustawy poprzez wskazanie, że wystarczające będzie wskazanie w rekomendacji komitetu audytu przynajmniej jednej możliwości wyboru firmy audytorskiej, gdy wyboru dokonuje organ inny niż walne zgromadzenie.
5.	Art. 134 lub inny ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym	Wprowadzenie możliwości przedłużenia maksymalnych okresów trwania zlecenia do dwudziestu lub dwudziestu czterech lat.	Proponujemy uwzględnienie możliwości przewidzianej w art. 17 ust. 4 rozporządzenia 537/2014 poprzez wdrożenie do polskich przepisów możliwości przedłużenia maksymalnych okresów trwania zlecenia do dwudziestu lub dwudziestu czterech lat, jeżeli zostaną spełnione przesłanki określone w rozporządzeniu 537/2014 (w drodze odstępstwa od art. 17 ust. 1 i ust. 2 lit. b rozporządzenia nr 537/2014). Taka zmiana zapewni potencjalnie większą elastyczność dla spółek oraz firm wykonujących zlecenie, a pozostanie zgodna z prawem Unii Europejskiej.
6.	Art. 134 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz	Wydłużenie maksymalnego okresu zaangażowania kluczowego biegłego rewidenta w sprawozdanie do 7 lat	Proponujemy dostosowanie okresu maksymalnego zaangażowania kluczowego biegłego rewidenta w badanie JZP wynikającego z art. 134 ustawy (czyli 5 lat) do okresu który daje art. 17 ust. 7 rozporządzenia 537/2014, tj. do 7 lat. Taka zmiana zapewni potencjalnie większą elastyczność dla spółek oraz firm wykonujących zlecenie, a pozostaje zgodna z prawem Unii Europejskiej.

	nadzorze publicznym		
7.	Art. 136 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym	Uwzględnienie możliwości przewidzianej dla państw członkowskich w art. 5 ust. 3 rozporządzenia 537/2014 i wprowadzenie do ustawy wyjątku od generalnego zakazu świadczenia usług zabronionych, polegającego na umożliwieniu przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego pomimo świadczenia niektórych usług zabronionych, pod warunkiem że usługi te spełniają następujące wymogi: a. nie mają one lub mają nieistotny — łącznie lub osobno — bezpośredniego wpływu na badane sprawozdania finansowe; b. oszacowanie wpływu na badane sprawozdania finansowe jest wszechstronnie udokumentowane i wyjaśnione w dodatkowym sprawozdaniu dla komitetu audytu; oraz c. biegły rewident lub firma audytorska przestrzegają zasad niezależności ustanowionych w dyrektywie 2006/43/WE.	Zgodnie z rozporządzeniem 537/2014 usługami, które mogłyby być objęte wyjątkiem (tj. których świadczenie przy spełnieniu dodatkowych wymogów nie uniemożliwiłoby przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego) są: a. usługi podatkowe dotyczące: — przygotowywania formularzy podatkowych; — identyfikacji dotacji publicznych i zachęt podatkowych; — wsparcia dotyczącego kontroli podatkowych prowadzonych przez organy podatkowe — obliczania podatku bezpośredniego i pośredniego oraz odroczonego podatku dochodowego; — świadczenia doradztwa podatkowego; b. usługi w zakresie wyceny, w tym wyceny dokonywane w związku z usługami aktuarialnymi lub usługami wsparcia w zakresie rozwiązywania sporów prawnych;
8.	Art. 136 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym	Dostosowanie (ujednolicenie) listy usług zabronionych zawartej w ustawie do listy usług zabronionych wskazanej w rozporządzeniu 537/2014 AmCham rekomenduje wdrożenie modelu zgodnego z Rozporządzeniem UE 537/2014, tj.: a) skreślenie art. 136 ust. 1–3 ustawy, b) Wprowadzenie przepisu umożliwiającego świadczenie usług podatkowych (za wyjątkiem usług dotyczących podatków od wynagrodzeń lub	Obecnie polska ustawa zawiera znacznie szerszy katalog usług zabronionych niż wskazany w rozporządzeniu 537/2014 poprzez wskazanie w art. 136 ust. 1, że usługami zabronionymi „są także inne usługi niebędące czynnościami rewizji finansowej”. W efekcie w Polsce zamiast tzw. czarnej listy usług zabronionych obowiązuje tzw. biała lista usług dozwolonych. Lista usług dozwolonych jest bardzo ograniczona i nie pozwala na świadczenie usług, które nie stanowią zazwyczaj żadnego zagrożenia dla niezależności badania sprawozdań finansowych, np. usług atestacyjnych lub pokrewnych wykonywanych zgodnie ze standardami wykonywania zawodu, które nie należą do kategorii usług rewizji finansowej lub usług o charakterze doradczym typu compliance.

Załącznik do pisma w sprawie przeglądu uobr

		dotyczących zobowiązań celnych) oraz usług dotyczących wycen, o ile spełniają one wymogi określone w art. 5 ust. 3 Rozporządzenia UE; tj.: wprowadzenie zapisu Ustawy o następującej treści: „Dopuszcza się świadczenie na rzecz badanej jednostki zainteresowania publicznego usług, o których mowa w art. 5 ust. 1 akapit drugi lit. a) ppkt (i), lit. a) ppkt (iv)-(vii) oraz lit. f) rozporządzenia nr 537/2014, pod warunkiem spełnienia wymogów określonych w art. 5 ust. 3 lit. a-c rozporządzenia nr 537/2014.”	Skutki takiego wyboru prawodawcy są daleko idące. Możliwe jest, że w przypadku utraty lub ryzyka utraty uprawnień do badania przez kolejną firmę audytorską w Polsce, polska JZP może nie być w stanie znaleźć żadnego kandydata do badania czy atestacji, gdyż już dzisiaj zdarza się, że zgłasza się tylko jedna lub dwie firmy do wykonania zlecenia. Zwracamy uwagę, że w wyniku zmian ustawowych związanych z wdrożeniem dyrektywy CSRD do prawa polskiego, w przypadku sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju lista usług zabronionych nie została rozszerzona, tak jak ma to miejsce w przypadku listy usług zabronionych w odniesieniu do badania sprawozdań finansowych, co należy ocenić pozytywnie. W ocenie JZP takie podejście należy zastosować również w odniesieniu do firm audytorskich przeprowadzających badanie sprawozdań finansowych. W praktyce często może zdarzać się tak, że ta sama firma audytorska będzie przeprowadzać zarówno badanie sprawozdań finansowych, jak i atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Wprowadzenie postulowanej zmiany pozwoli na wyeliminowanie problemów z uzyskaniem ofert od firm audytorskich, które są w stanie i mają odpowiednie zasoby do badania dużych JZP. AmCham stoi na stanowisku, iż powyższy postulat odzwierciedla praktykę funkcjonującą w większości krajów UE i umożliwia sprawne zarządzanie usługami profesjonalnymi w ramach grup kapitałowych. Pełne uzasadnienie (z uwagi na objętość) zostało zaprezentowane w piśmie przewodnim.
9.	Art. 160 lub inny ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym	Wprowadzenie zmiany, aby zakaz wykonywania czynności rewizji finansowej, atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju bądź świadczenia innych usług objętych standardami wykonywania zawodu nakładany na firmę audytorską zabraniał zawierania nowych umów na świadczenie ww. usług i nie miał wpływu na umowy zawarte z jednostkami zainteresowania publicznego przed wydaniem zakazu. Przepisy mogłyby przewidywać okres przejściowy, np. dwuletni, w którym firmy audytorskie mogłyby w dalszym ciągu realizować umowy zawarte z JZP przed nałożeniem kary. W przypadku braku uwzględnienia powyższego postulatu, wnosimy o zmianę przepisów polegającą na	Proponujemy uszczegółowienie przepisów dotyczących sankcji nakładanych na firmy audytorskie, w taki sposób aby zakaz wykonywania czynności rewizji finansowej, atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju bądź świadczenia innych usług objętych standardami wykonywania zawodu oznaczał zakaz zawierania nowych umów na świadczenie ww. usług, lecz nie nakazywał jednocześnie natychmiastowego rozwiązania umów z wszystkimi dotychczasowymi klientami. Takie podejście karze nie tylko firmę audytorską, ale pośrednio także jednostki zainteresowania publicznego zobowiązane do stosowania rygorystycznych wymogów związanych z wyborem firm audytorskich i z tzw. usługami zabronionymi. W świetle prawa nie ma uzasadnienia aby za naruszenia dokonane przez jeden podmiot, odpowiedzialność ponosiły również inne jednostki. Firmy audytorskie powinny mieć możliwość wywiązania się z umów zawartych przed dniem nałożenia na nie kary, a przynajmniej w takim okresie, który pozwoli jego dotychczasowym klientom na dokonanie zmiany firmy audytorskiej (dla JZP mógłby być to okres dwuletni). Jednocześnie, w szczególności w przypadku braku uwzględnienia powyższego postulatu, wnosimy o wprowadzenie przepisów umożliwiających jednostkom zainteresowania

Załącznik do pisma w sprawie przeglądu uobr

		umożliwieniu jednostkom zainteresowania publicznego złożenie wniosku do właściwego organu nadzoru o dokonanie wyboru firmy audytorskiej dla JZP i nakazanie wybranej firmie audytorskiej przeprowadzenie badania sprawozdania finansowego lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w takiej JZP.	publicznego złożenie wniosku do właściwego organu nadzoru o dokonanie wyboru firmy audytorskiej dla JZP i nakazanie wybranej firmie audytorskiej przeprowadzenie badania sprawozdania finansowego w takiej JZP. Przepisy mogłyby ograniczać możliwość złożenia ww. wniosku przez JZP do ściśle określonych, wyjątkowych sytuacji, takich jak utrata uprawnień przez dotychczasowego audytora lub brak przystąpienia do przetargu organizowanego przez JZP firm audytorskich, które spełniałyby wymogi procedury wyboru oraz nie świadczyłyby usług zabronionych w okresach wskazanych w rozporządzeniu 537/2014. Złożenie ww. wniosku byłoby uprawnieniem JZP, tj. należałoby do decyzji JZP. Wdrożenie takich przepisów wiązałoby się z koniecznością jednoczesnego wprowadzenia dodatkowych wytycznych w zakresie ustalenia wysokości wynagrodzenia za usługę badania na rynkowym poziomie. Dodatkowo, powyższa propozycja i wprowadzone na jej podstawie przepisy nie powinny prowadzić do negatywnych konsekwencji dla wybranej firmy audytorskiej bądź firm z jej sieci polegających np. na konieczności rozwiązania przez firmy z sieci umów z jednostką dominującą bądź jednostkami kontrolowanymi przez JZP z uwagi na świadczenie tzw. usług zabronionych. W związku z powyższym przepisy powinny zawierać również odpowiednie wyłączenia i mechanizmy pozwalające na zachowanie niezależności przez firmę audytorską wybraną przez organ nadzoru i firmy z jej sieci.
10.	Art. 66 ust. 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości	Uwzględnienie możliwości przewidzianej w art. 17 ust. 1 rozporządzenia 537/2014 poprzez umożliwienie jednostkom zainteresowania publicznego dokonywania wyboru firm audytorskich na co najmniej jeden rok oraz odnowienia zlecenia również o jeden rok Propozycja nowego brzmienia art. 66 ust. 5 ustawy o rachunkowości: „5. Kierownik jednostki zawiera z firmą audytorską umowę o badanie sprawozdania finansowego w terminie umożliwiającym firmie audytorskiej udział w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych. W przypadku badania ustawowego w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach, pierwsza umowa o badanie sprawozdania finansowego jest zawierana z firmą audytorską na co najmniej jeden rok z możliwością przedłużenia na kolejne co najmniej roczne okresy. Koszty przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego ponosi badana jednostka”.	Artykuł 17 ust. 1 rozporządzenia 537/2014 przyznaje jednostkom zainteresowania publicznego prawo do powoływania biegłych rewidentów lub firm audytorskich do wykonania pierwszego zlecenia na co najmniej jeden rok. Wskazany artykuł przewiduje również że zlecenie może być odnowione. Polski ustawodawca zdecydował się na zaostrzenie wskazanej unijnej regulacji, przewidując w art. 66 ust. 5 ustawy o rachunkowości, że pierwsza umowa o badanie sprawozdania finansowego powinna być zawarta z firmą audytorską na okres nie krótszy niż dwa lata oraz że może być przedłużona na kolejne co najmniej dwuletnie okresy. Powyższe zaostrzenie polskiej regulacji w stosunku do unijnej jest niecelowe, nie przynosi żadnej wartości dodanej, a wręcz w szczególnych przypadkach zdarza się że utrudnia prowadzenie działalności gospodarczej i szybkie reagowanie na nieoczekiwane zdarzenia, takie jak np. skreślenie firmy audytorskiej z listy firm audytorskich. W dużych grupach kapitałowych, zwłaszcza posiadających podmioty w różnych krajach unijnych, niejednokrotnie pojawia się potrzeba ujednolicenia okresu badania przeprowadzanego w tych podmiotach przez firmy audytorskie z danej sieci. Potrzeba ta wynika m.in. z regulacji dotyczącej usług zabronionych, które zabraniają biegłym rewidentom oraz firmom audytorskim przeprowadzającym ustawowe badania jednostki interesu publicznego i członkom sieci, do której należy dany biegły rewident lub firma audytorska, świadczyć na rzecz badanej jednostki, jej jednostki dominującej i jednostek przez nią kontrolowanych w ramach Unii żadnych zabronionych usług niebędących

Załącznik do pisma w sprawie przeglądu uobr

			badaniem sprawozdań finansowych w okresach określonych w art. 5 ust. 1 rozporządzenia 537/2014. Ograniczona liczba firm audytorskich istniejących w Polsce, które mają odpowiednie zasoby do świadczenia usługi badania ustawowego dla dużych jednostek zainteresowania publicznego oraz wprowadzenie do polskiego prawa surowszych regulacji niż przewidziane w ustawodawstwie unijnym poprzez wymaganie aby umowa na badanie ustawowe była zawierana na co najmniej dwuletnie okresy znacznie utrudnia ujednolicenie okresu badania przeprowadzanego w spółkach należących do jednej grupy kapitałowej przez firmy audytorskie należące do tej samej sieci. Z kolei wybranie przez jednostkę zainteresowania publicznego firmy audytorskiej, która nie ma odpowiedniej wiedzy, doświadczenia i zasobów do przeprowadzenia badania ustawowego naraża na ryzyko, że badanie będzie nienależycie przeprowadzone, a w efekcie że będzie ono niewiarygodne.
11.	Art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości	Dodanie do katalogu przesłanek uzasadniających rozwiązanie umowy o badanie sprawozdań finansowych przesłanki dotyczącej potrzeby ujednolicenia okresu badania przeprowadzanego przez firmę audytorską i firmy z jej sieci w spółkach należących do jednej grupy kapitałowej.	Mimo otwartego charakteru katalogu przesłanek określonych w art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości wnosimy o dodanie wprost w przepisie dodatkowej podstawy rozwiązania umowy o badanie. Powyższy postulat wynika z faktu, iż za rozwiązanie umowy o badanie bez uzasadnionej podstawy przepisy przewidują możliwość nałożenia sankcji, a uznanie czy dana przesłanka jest uzasadniona czy nie jest kwestią ocenną, która może być różnie interpretowana. Alternatywnie, w przypadku odmiennej oceny, wnosimy o skorzystanie z możliwości przewidzianej w art. 17 ust. 1 rozporządzenia 537/2014 i dokonanie zmiany art. 66 ust. 5 ustawy o rachunkowości poprzez wskazanie, że jednostka zainteresowania publicznego może przedłużyć z biegłym rewidentem lub firmą audytorską pierwszą umowę o badanie sprawozdania finansowego na okres trwający co najmniej rok. Rozporządzenie 537/2014 daje możliwość zawarcia pierwszej umowy na badanie sprawozdania finansowego na okres roczny oraz przewiduje, że „zlecenie może zostać odnowione”. Natomiast polska ustawa o rachunkowości nakazuje, aby pierwsza umowa o badanie sprawozdania finansowego była zawarta na okres nie krótszy niż dwa lata, a także aby mogła być przedłużona na kolejne co najmniej dwuletnie okresy. Z perspektywy JZP, a zwłaszcza tych, których jednostki dominujące również są: dużymi JZP, podlegającymi pod przepisy rozporządzenia 537/2014 i mającymi siedzibę poza granicami Polski, istotne jest aby przedłużenie umowy z firmą audytorską badającą sprawozdania finansowe było możliwe na okres roczny bądź aby możliwe było skrócenie umowy o badanie w jednej JZP w przypadku gdy zmienia się firma audytorska w pozostałych JZP należących do tej samej grupy.

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