

## UZASADNIENIE

### I. Potrzeba i cel projektowanej regulacji

Ustanowienie nowych regulacji ma na celu transpozycję do krajowego porządku prawnego postanowień nowych przepisów prawa UE z zakresu audytu obejmujących *dyrektywę 2014/56/UE zmieniającą dyrektywę 2006/43/WE ws. ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych* (Dz.U. UE L 158 z 27.5.2014, s. 196) oraz *rozporządzenie 537/2014 ws. szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego* (Dz.U. UE L 158 z 27.5.2014, s.77 wraz ze *Sprostowaniem w Dz.U. UE L 170 z 11.6.2014, s. 66*).

Dyrektywa zawiera bazowe przepisy dla wszystkich firm audytorskich i biegłych rewidentów, natomiast w rozporządzeniu ujęto dodatkowe wymogi dla firm audytorskich/biegłych rewidentów badających jednostki interesu publicznego oraz samych jednostek interesu publicznego (JZP). Pomimo faktu, iż z założenia przepisy rozporządzenia PE i Rady (UE) powinny być stosowane wprost przez podmioty, do których są one skierowane, rozporządzenie wymaga również implementacji do przepisów krajowych z uwagi na występujące w nim przepisy wymagające wdrożenia oraz liczne opcje dla kraju członkowskiego i możliwość wprowadzenia bardziej szczegółowych lub restrykcyjnych przepisów przez kraj członkowski.

Państwa członkowskie zobowiązane są do implementacji postanowień dyrektywy i rozporządzenia do dnia 17 czerwca 2016 r.

Nowe przepisy wspólnotowe wprowadzają szereg zmian mających na celu:

- wzmocnienie niezależności i obiektywizmu biegłych rewidentów i firm audytorskich, poprzez znaczne ograniczanie i eliminowanie konfliktu interesów występujących pomiędzy biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi a jednostkami badanymi, w szczególności badanymi JZP (np. obowiązkowa rotacja firmy audytorskiej dla badań ustawowych JZP, ograniczenia w świadczeniu usług innych niż badanie na rzecz badanej JZP, limity wynagrodzenia za usługi dozwolone inne niż badanie oraz limity całkowitego wynagrodzenia uzyskiwanego od jednego klienta będącego JZP),
- poprawa jakości badań ustawowych poprzez lepszą jakość raportowania z badania na rzecz różnych adresatów/podmiotów (jednostek badanych, komitetu audytu, rady nadzorczej, organu nadzoru finansowego i audytowego), regularny dialog pomiędzy firmami audytorskimi, a organami nadzorującymi instytucje kredytowe i zakłady ubezpieczeń, dodatkową kontrolę jakości wykonania zlecenia badania JZP przed wydaniem ostatecznego sprawozdania z badania JZP, uszczegółowienie zasad wewnętrznej organizacji firmy audytorskiej, wzmocnienie roli i zadań komitetu audytu w procesie wyboru firmy audytorskiej oraz
- wzmocnienie nadzoru publicznego poprzez wzmocnienie jego niezależności od środowiska biegłych rewidentów (brak praktyków w organie nadzoru, bezpośrednia realizacja kontroli, dochodzeń i nakładanie kar w przypadku badań ustawowych JZP przez organ nadzoru publicznego), zwiększenie jego uprawnień nadzorczych i dochodzeniowych, jak również w zakresie nakładania kar i sankcji (zwiększenie katalogu osób karanych za naruszenie przepisów dyrektywy i rozporządzenia, zaostrzenie kar), wzmocnienie instrumentów

nadzorczych oraz zwiększenie ich elastyczności (dostosowanie częstotliwości kontroli firm audytorskich do wyników analizy ryzyka, monitorowanie rynku).

Przedstawiony projekt ustawy ma na celu włączenie powyższych rozwiązań do krajowego porządku prawnego. Ponadto część zaproponowanych rozwiązań wynika z konieczności dopełnienia transpozycji dotychczasowych postanowień dyrektywy 2006/43/WE w celu udoskonalenia obecnie obowiązujących regulacji i ułatwienia ich stosowania i interpretacji.

Mając na względzie zakres oraz skalę koniecznych i potrzebnych zmian przepisów wynikających z dyrektywy i rozporządzenia, zdecydowano się na opracowanie nowej ustawy, która zastąpi *ustawę z dnia 9 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. z 2015 r. poz. 1011 i 1844)*, zwaną dalej „obecną ustawą”. Takie rozwiązanie zapewni przede wszystkim prawidłowe wdrożenie postanowień nowych przepisów prawa UE, a także większą przejrzystość regulacji, ułatwi stosowanie przepisów, zapobiegnie powstaniu ewentualnych niespójności czy też sprzeczności wewnętrznych oraz wątpliwości interpretacyjnych.

Z uwagi na fakt, iż przedmiotowy projekt ustawy został opracowany na bazie rozwiązań zawartych w obecnej ustawie, metodologia uzasadnienia opiera się przede wszystkim na wyjaśnieniu propozycji nowych przepisów prawnych, z pominięciem wyjaśnień dotyczących przepisów, które funkcjonowały w dotychczasowej ustawie o biegłych rewidentach.

## **II. Zakres przewidywanej regulacji**

Najważniejsze rozwiązania mające na celu implementowanie dyrektywy oraz umożliwienie stosowania rozporządzenia, z uwzględnieniem przyjętych opcji przewidzianych w dyrektywie lub rozporządzeniu:

- 1) określenie zakresu nadzoru publicznego poprzez wskazanie, iż nadzorem publicznym objęte zostaną badania ustawowe, czyli badania, których obowiązek przeprowadzenia wynika z art. 64 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o rachunkowości”, lub z innych przepisów, np. ustaw sektorowych. Badania dobrowolne, o których mowa w art. 67a ustawy o rachunkowości lub przeprowadzane według innych standardów niż krajowe standardy badania, a także czynności rewizji finansowej inne niż badanie będą objęte nadzorem oraz kontrolami samorządu biegłych rewidentów w ramach realizacji zadań statutowych tej organizacji, tj. kontroli należytego wykonywania zawodu, w tym jakości świadczonych przez biegłego rewidenta usług nie będących badaniem ustawowym;
- 2) określenie katalogu jednostek zainteresowania publicznego zwanych dalej „JZP”, poprzez przyjęcie minimum określonego w art. 2 pkt 13 lit. a), b) i c) dyrektywy (tj. emitentów papierów wartościowych, banków oraz zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji) oraz objęcie definicją JZP (na podstawie opcji z art. 2 pkt 13 lit. d) dyrektywy) następujących podmiotów: Kasy Krajowej SKOK, dużych SKOK-ów, dużych krajowych instytucji płatniczych, dużych instytucji pieniądza elektronicznego, otwartych funduszy emerytalnych i dobrowolne fundusze emerytalne, powszechnych towarzystw emerytalnych, funduszy inwestycyjnych otwartych, specjalistycznych funduszy inwestycyjnych otwartych, publicznych funduszy inwestycyjnych zamkniętych, dużych towarzystw funduszy inwestycyjnych oraz dużych podmiotów prowadzących działalność maklerską;
- 3) ustanowienie jednolitych zasad rotacji firmy audytorskiej w przypadku badań ustawowych JZP poprzez przyjęcie wynikającego bezpośrednio z rozporządzenia 10-letniego bazowego

maksymalnego okresu zatrudnienia tej samej firmy audytorskiej (co oznacza dla instytucji ubezpieczeniowych i dużych SKOK-ów objętych obecnie w Polsce wymogiem obowiązkowej 5 letniej rotacji firmy audytorskiej wydłużenie okresu maksymalnego zatrudnienia tej samej firmy audytorskiej o 5 lat, natomiast dla pozostałych SKOK-ów -nie włączonych przez nową regulację do katalogu JZP - zniesienie obowiązku rotacji; nastąpi rezygnacja z odmiennych przepisów sektorowych w tym zakresie);

- 4) określenie minimalnego okresu zawarcia umowy o badanie ustawowe poprzez wydłużenie wymaganego rozporządzeniem minimalnego okresu zatrudnienia firmy audytorskiej z jednego do dwóch lat dla badań JZP oraz wprowadzenie wymogu dwuletniego minimalnego okresu zatrudnienia firmy audytorskiej dla badań ustawowych jednostek innych niż JZP;
- 5) ustanowienie zasad rotacji kluczowego biegłego rewidenta w przypadku badań JZP poprzez skrócenie wskazanego w rozporządzeniu maksymalnego 7 letniego okresu zatrudnienia tego samego kluczowego biegłego rewidenta do maksymalnie 5 letniego okresu przy jednoczesnym wydłużeniu okresu karencji z 2 do 3 lat;
- 6) uzupełnienie „czarnej listy usług zakazanych” zawartej w art. 5 ust. 1 rozporządzenia o usługę obejmującą wycenę wartości aktywów funduszy inwestycyjnych - ze względu, iż ich świadczenie na rzecz badanej JZP może stanowić zagrożenie dla niezależności firmy audytorskiej lub członków zespołu wykonującego badanie, a którego to zagrożenia nie można w pełni wyeliminować w drodze zastosowania zabezpieczeń;
- 7) zwolnienie z zakazu świadczenia na rzecz badanej JZP, jej jednostki dominującej oraz jednostek przez nią kontrolowanych usług, o których mowa w art. 5 ust. 1 akapit drugi lit. a) ppkt. i), lit. a) ppkt. iv) do vii) i lit. f) rozporządzenia dotyczących:
  - a) przygotowania deklaracji podatkowych,
  - b) identyfikacji dotacji publicznych i zachęt podatkowych, niewymagających zgodnie z prawem wsparcia biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej,
  - c) wsparcia w zakresie kontroli podatkowych prowadzonych przez organy podatkowe, niewymaganego od biegłych rewidentów lub firmy audytorskiej zgodnie z prawem,
  - d) obliczania podatków i niepodatkowych należności budżetowych oraz ustalanie aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego, świadczenia doradztwa podatkowego, oraz
  - e) usług w zakresie wyceny, w tym wyceny dokonywanej w związku z usługami aktuarialnymi lub usługami wsparcia w zakresie rozwiązywania sporów prawnych  
- pod warunkiem spełnienia wymogów określonych w art. 5 ust. 3 rozporządzenia (tj. jeżeli usługi te nie mają lub mają nieistotny wpływ bezpośredni – łącznie lub osobno – na badane sprawozdanie finansowe, oszacowanie wpływu na badane sprawozdanie finansowe jest wszechstronnie udokumentowane i wyjaśnione w dodatkowym sprawozdaniu dla komitetu audytu oraz firma audytorska i biegły rewident przestrzegają zasad niezależności);
- 8) ustanowienie limitów na wynagrodzenie poprzez:
  - a) obniżenie z 70% do 50% wysokości limitu wynikającego z rozporządzenia za usługi podlegające warunkowemu zwolnieniu z zakazu świadczenia na rzecz JZP, jej jednostki dominującej oraz jednostek przez nią kontrolowanych;
  - b) umożliwienie organowi nadzoru publicznego przyznawania zwolnienia z wymogu stosowania 50% lub 70% limitu wynagrodzenia za usługi dozwolone świadczone na rzecz badanej JZP przez okres maksymalnie dwóch lat obrotowych;
  - c) dla badań jednostek niebędących JZP utrzymanie 40% limitu przychodów całkowitych uzyskanych w ciągu ostatnich pięciu lat od jednego klienta firmy audytorskiej;

- 9) określenie zasad tworzenia oraz działania komitetów audytu, zwanych dalej „KA” poprzez:
- a) określenie katalogu JZP mających obowiązek posiadania komitetu audytu wraz ze wskazaniem JZP zwolnionych z tego obowiązku (jednostki określone w art. 39 ust. 3 lit. b znowelizowanej dyrektywy 2006/43/WE);
  - b) utrzymanie możliwości pełnienia funkcji komitetu audytu przez inny organ – radę nadzorczą, zwaną dalej „RN” - w małych JZP oraz wprowadzenie takiej możliwości w bankach spółdzielczych, SKOK-ach oraz Krajowej Kasie;
  - c) umożliwienie funduszom inwestycyjnym i funduszom emerytalnym zwolnienia z posiadania KA pod warunkiem, że jego zadania będzie wykonywał KA działający w towarzystwie będącym organem zarządzającym funduszem danym inwestycyjnym czy emerytalnym;
  - d) wskazanie, iż KA jako całość powinien posiadać kompetencje odnoszące się do branży, w której działa badana JZP;
  - e) wskazanie, iż większość członków KA powinna być niezależna od badanego podmiotu zgodnie z kryteriami niezależności określonymi w oparciu o zasady przewidziane w Zaleceniu Komisji Europejskiej z dnia 15 lutego 2005 r. dotyczącym roli dyrektorów niewykonawczych lub będących członkami rady nadzorczej spółek giełdowych,
  - f) wprowadzenie wymogu, aby przynajmniej jeden członek KA posiadał kwalifikacje w zakresie rachunkowości lub badania sprawozdań finansowych;
  - g) wprowadzenie wymogu, iż w przypadku pełnienia roli KA przez całą RN kryteria niezależności jak i kompetencji w zakresie rachunkowości lub badania sprawozdań finansowych muszą też być spełnione;
  - h) wprowadzenie wymogu posiadania przez JZP sformalizowanej polityki w zakresie wyboru firmy audytorskiej i obowiązek opracowania jej przez KA;
- 10) wyznaczenie Komisji Nadzoru Audytowego (KNA) jako organu nadzoru publicznego realizującego zadania przewidziane dyrektywą i rozporządzeniem (z wyjątkiem nadzoru nad JZP w zakresie: wyboru firmy audytorskiej, rotacji firmy audytorskiej i kluczowego biegłego rewidenta oraz funkcjonowania KA). KNA jako organ administracji publicznej obsługiwany będzie przez urząd obsługujący Ministra Finansów;
- 11) wyznaczenie Komisji Nadzoru Finansowego (KNF) jako organu nadzoru publicznego odpowiedzialnego za realizację zadań wynikających z tytułu III rozporządzenia (tj. zadań obejmujących nadzór nad JZP w zakresie: wyboru firmy audytorskiej oraz jej rotacji i rotacji kluczowego biegłego rewidenta) oraz za nadzór na działalnością KA;
- 12) utrzymanie możliwości przekazania określonych zadań (oprócz tych zakazanych) do realizacji przez organy samorządu zawodowego, przy założeniu, że ostateczną odpowiedzialność za nadzór nad realizacją tych zadań ponosi organ nadzoru publicznego; przewiduje się, że: a) zadania związane z zatwierdzaniem i rejestracją biegłych rewidentów i firm audytorskich, przyjmowaniem standardów badania i innych usług atestacyjnych oraz kształceniem ustawicznym biegłych rewidentów, a także związane z przeprowadzaniem kontroli systemów zapewniania jakości w firmach audytorskich w zakresie badań nie-JZP oraz prowadzeniem dochodzeń i nakładaniem kar na biegłych rewidentów i firmy audytorskie w zakresie badań nie-JZP odpowiednio w procedurze dyscyplinarnej i w procedurze administracyjnej zostaną zlecone do realizacji odpowiednim organom Krajowej Izbie Biegłych Rewidentów (KIBR);
- 13) uzależnienie częstotliwości kontroli w firmach audytorskich od analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w badaniach ustawowych, jednakże:

- kontrole firm audytorskich w przypadku przeprowadzania badań ustawowych dużych JZP odbywać się będą co najmniej raz na 3 lata, a kontrole firm audytorskich w przypadku przeprowadzania badań ustawowych pozostałych JZP odbywać się będą co najmniej raz na 6 lat,
  - kontrole firm audytorskich w zakresie badań ustawowych nie-JZP odbywać się będą co najmniej raz na 6 lat;
- 14) określenie zasad odpowiedzialności dyscyplinarnej oraz odpowiedzialności za nieprawidłowe wykonanie badania ustawowego JZP, a także odpowiedzialności firm audytorskich, JZP oraz osób trzecich za naruszenie przepisów ustawy i rozporządzenia; dostosowanie rodzajów i środków administracyjnych do minimum określonego w znowelizowanej dyrektywie 2006/43/WE; ujednoczenie katalogu kar w odniesieniu do biegłych rewidentów oraz firm audytorskich poprzez przyjęcie katalogu kar wskazanego w dyrektywie; określenie maksymalnej wysokości kary pieniężnej na poziomie 250 tys. zł w przypadku osób fizycznych oraz określenie maksymalnej wysokości kary pieniężnej na poziomie 10% przychodów w przypadku osób prawnych, z zachowaniem proporcjonalności kary do m.in. wagi naruszeń oraz sytuacji finansowej karanej osoby; określenie katalogu osób fizycznych i prawnych, na które nakładane mogą być kary i środki administracyjne za naruszenie przepisów dyrektywy lub rozporządzenia (katalog ten oprócz biegłych rewidentów i firm audytorskich rozszerzony zostanie o członków organu zarządzającego lub nadzorczego firmy audytorskiej, członków zespołu wykonującego badanie mających wpływ na wynik badania oraz osoby z nimi powiązane, członków organu administracyjnego lub zarządzającego JZP, członków komitetu audytu);
- 15) określenie maksymalnej wysokości opłaty z tytułu nadzoru - poprzez wskazanie, iż firma audytorska zobowiązana jest wносить opłatę z tytułu nadzoru w wysokości nie wyższej niż 5,5% rocznych przychodów z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej w JZP oraz w wysokości nie wyższej niż 1,5% rocznych przychodów z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej w jednostkach innych niż JZP. Przy czym pierwsza z nich wpłacana będzie przez firmy audytorskie bezpośrednio na rachunek budżetu państwa i stanowić będzie dochód budżetu państwa, natomiast drugą z nich firmy audytorskie będą przekazywać bezpośrednio do KIBR;
- 16) wprowadzenie regulacji w zakresie przeprowadzania badań ustawowych w drodze podwykonawstwa całego zlecenia badania przez inną firmę audytorską; wprowadzenie wymogu by w przypadku realizacji zlecenia badania w drodze podwykonawstwa, odpowiednie przepisy w zakresie niezależności, rotacji kluczowego biegłego rewidenta, czy też rotacji podmiotu uprawnionego miały zastosowanie do całego zespołu wykonującego zlecenie badania, w tym do podwykonawców.

Ponadto należy wskazać, iż używane w dotychczasowych przepisach sformułowanie „podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych” zostaje zastąpione sformułowaniem „firma audytorska”. Jest to zmiana techniczna.

### III. Część szczegółowa

#### Rozdział 1 - Przepisy ogólne

Mając na uwadze postanowienia przepisów unijnych niezbędne jest przeniesienie pakietu pojęć zdefiniowanych w dyrektywie na grunt prawa polskiego, poprzez uzupełnienie obecnego słowniczka (art. 2) bądź odpowiednią modyfikację obecnie zawartych w nim definicji.

Wprowadzono definicję **badania** - poprzez wskazanie, iż badanie obejmuje badanie ustawowe lub dobrowolne.

Zdefiniowano pojęcie **badanie ustawowe**. Nową definicję badania ustawowego wprowadza dyrektywa 2014/56/UE (art. 1 pkt 2 lit. a)). Dyrektywa wskazuje, iż obligatoryjnie badanie ustawowe powinno obejmować badania obowiązkowe wymagane prawem unijnym lub krajowym. Na gruncie prawa krajowego będą to badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego lub badanie rocznego sprawozdania finansowego, którego obowiązek przeprowadzania wynika z art. 64 ustawy o rachunkowości lub innych przepisów krajowych lub bezpośrednio z przepisów UE. Przykładem takich innych przepisów może być art. 268 ustawy o finansach publicznych nakładający obowiązek poddania badaniu przez biegłego rewidenta rocznego sprawozdania jednostki samorządu terytorialnego, której liczba mieszkańców przekracza 150 tys. Fakultatywnie dyrektywa pozostawia możliwość uznania przez państwa członkowskie za badania ustawowe również badań dobrowolnych małych jednostek. Jednakże z uwagi na przyjętą koncepcję zawężenia zakresu nadzoru publicznego tylko do minimalnego zakresu przedmiotowego wymaganego dyrektywą, brak jest uzasadnienia do włączenia dobrowolnych badań do definicji badania ustawowego.

Zdefiniowano pojęcie **badania dobrowolnego**, przez które rozumieć się będzie badanie rocznego sprawozdania finansowego, którego obowiązek przeprowadzania nie wynika z art. 64 ustawy o rachunkowości lub z innych przepisów krajowych lub bezpośrednio z przepisów unijnych.

Doprecyzowano pojęcie **czynności rewizji finansowej** poprzez wskazanie, iż obejmują one zarówno badanie, jak też przeglądy sprawozdań finansowych oraz inne usługi atestacyjne zastrzeżone przepisami prawa dla biegłych rewidentów. Zmiana nazewnictwa z „usług poświadczających” na „usługi atestacyjne” jest zgodna z terminologią używaną w nowo przyjętych krajowych standardach wykonywania zawodu przyjętych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów (KRBR), a zatwierdzonych przez KNA 1 kwietnia 2015 r.

Wprowadzono definicje:

1. **przeglądu sprawozdania finansowego**, przez które rozumieć się będzie usługę, której celem jest umożliwienie biegłemu rewidentowi wyrażenia stanowiska - na podstawie procedur, które nie dostarczają wszystkich dowodów jakie wymagane byłyby w ramach badania - czy zidentyfikował on jakikolwiek fakt, który pozwoliłby mu uznać, że sprawozdanie finansowe nie zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej;
2. **usług atestacyjnych** rozumianych jako usługi o charakterze poświadczającym mające na celu dostarczenie racjonalnego lub ograniczonego poziomu pewności, w ramach których biegły rewident dąży do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów, by wyrazić wnioszek mający zwiększyć zaufanie zamierzonego użytkownika do danej informacji, oraz
3. **usług pokrewnych** rozumianych jako usługi nie będące usługami atestacyjnymi niezastrzeżone dla biegłego rewidenta, których wykonania podejmuje się biegły rewident pod warunkiem, że posiada wiedzę, kompetencje i doświadczenie niezbędne do właściwego wykonania takich usług.

Wprowadzono definicję **jednostki audytorskiej pochodzącej z państwa trzeciego** oraz **biegłego rewidenta pochodzącego z państwa trzeciego** - dyrektywa (art. 1 pkt 2 lit. b) i c)) wprowadza zmienione definicje jednostki audytorskiej pochodzącej z państwa trzeciego oraz biegłego rewidenta pochodzącego z państwa trzeciego, w związku z tym włączono te pojęcia do prawa krajowego poprzez przeniesienie definicji z dyrektywy do ustawy przy dostosowaniu nazewnictwa do polskiego języka prawnego.

Wprowadzono definicję **państwa członkowskiego pochodzenia** oraz **przyjmującego państwa członkowskiego** z uwagi, iż dyrektywa 2014/56/UE w art. 1 pkt. 2 lit. h) wprowadza definicje państwa członkowskiego pochodzenia konieczne jest włączenie tych pojęć do prawa krajowego poprzez przeniesienie definicji z dyrektywy do ustawy przy dostosowaniu nazewnictwa do polskiego języka prawnego.

Wprowadzono pojęcie **dużej jednostki** – rozumianej jako jednostkę, która w roku obrotowym poprzedzającym rok, za który sporządzono sprawozdanie finansowe, przekroczyła co najmniej dwie z następujących trzech wielkości: 85 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego, 170 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy, 250 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty.

Zmieniono obecny **katalog jednostek zainteresowania publicznego** do minimum określonego definicją JZP w art. 2 pkt 13 lit. a), b) i c) znowelizowanej dyrektywy 2006/43/WE, tj. do: a) mających siedzibę na terytorium RP emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym UE, objętych obowiązkiem badania ustawowego (w tym również jednostki samorządu terytorialnego, których papiery wartościowe notowane są na rynku regulowanym spełniające kryterium liczby mieszkańców określone w art. 268 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 885 z późn. zm.)), b) instytucji kredytowych (banki krajowe, oddziały instytucji kredytowych oraz oddziały banków zagranicznych) oraz c) zakładów ubezpieczeń (zakłady ubezpieczeń, zakłady reasekuracji oraz główne oddziały i oddziały zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji), a także dodano do definicji JZP (na podstawie opcji z lit. d) w art. 2 pkt 13 znowelizowanej dyrektywy 2006/43/WE) następujące podmioty: Kasę Krajową SKOK, duże krajowe instytucje płatnicze, duże towarzystwa funduszy inwestycyjnych i dobrowolne fundusze emerytalne oraz utrzymano w definicji JZP duże SKOK-i, duże podmioty prowadzące działalność maklerską, duże instytucje pieniądza elektronicznego, otwarte fundusze emerytalne, powszechne towarzystwa emerytalne, fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte, publiczne fundusze inwestycyjne zamknięte. Jednocześnie należy wskazać, że katalog JZP proponowany w niniejszym projekcie nie jest tożsamy z katalogiem JZP określonym w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Wynika to z faktu, iż brak jest uzasadnienia dla jednolitości ww. definicji na gruncie obu ustaw, ponieważ inny jest cel ich zdefiniowania w każdej z tych ustaw.

Wprowadzono pojęcie **dużej jednostki zainteresowania publicznego** – rozumianej jako jednostkę zainteresowania publicznego spełniającą kryteria dużej jednostki.

Zastąpiono definicję jednostki powiązanej definicją **podmiotu powiązanego z firmą audytorską** – przepisy obecnej ustawy posługują się definicją jednostki powiązanej (art. 2 pkt 3), która odsyła do definicji w ustawie o rachunkowości. Zmienione przepisy unijne (art. 2 pkt 8 dyrektywy 2006/43/WE) zawierają jednakże własną, znacznie szerszą definicję wskazującą, iż podmiotem powiązaniem z firmą audytorską jest jednostka - niezależnie od formy prawnej, która jest związana z firmą audytorską poprzez wspólne prawo własności, kontrolę lub zarządzanie. Definicja ta wykorzystywana jest przede wszystkim na potrzeby zapewnienia niezależności biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie od właścicieli czy członków organów firmy audytorskiej (porównaj art. 24 zmienionej dyrektywy 2006/43/WE), którego implementację stanowi art. 57 obecnej ustawy. Niezbędne jest zatem, by dla

celów nadzoru publicznego posługiwać się definicją zgodną z dyrektywą, a więc zachodzi konieczność jej zmiany w przepisach ustawy.

Doprecyzowano pojęcie **kluczowego biegłego rewidenta** - zawarta w art. 2 pkt 16 dyrektywy 2006/43/WE definicja wskazuje, że kluczowym biegłym rewidentem, który był w głównym stopniu odpowiedzialny za przeprowadzenie badania lub który podpisał sprawozdanie z badania. Oznacza to, iż wystarczy spełnić jeden z dwóch wskazanych warunków, aby zostać uznanym za kluczowego biegłego rewidenta. Tymczasem obecna definicja w ustawie wskazuje, iż by być uznanym za kluczowego biegłego rewidenta należy spełnić oba powyższe warunki łącznie, co zawęża katalog kluczowych biegłych rewidentów i jest niezgodne z dyrektywą. Kwestia ta ma duże znaczenie w kontekście obowiązku rotacji, która będzie obejmowała nie tylko podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych, ale również kluczowego biegłego rewidenta. Z tego względu zachodzi konieczność zmiany definicji w ustawie.

Dostosowano definicję **kluczowego biegłego rewidenta grupy** do wymogów wynikających z dyrektywy poprzez wskazanie, że rozumie się przez to biegłego rewidenta lub biegłych rewidentów wyznaczonych przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych jako w głównym stopniu odpowiedzialnych za przeprowadzenie badania skonsolidowanego badania sprawozdania finansowego grupy lub wyznaczonych jako w głównym stopniu odpowiedzialnych za przeprowadzenie badania istotnych jednostek zależnych objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym, lub podpisujących sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Ponadto należy wskazać, iż proponowane brzmienie definicji wynika bezpośrednio z definicji w dyrektywie i nie jest zasadne doprecyzowanie w zakresie kto wyznacza kluczowego biegłego rewidenta grupy, gdyż to wynika z przyjętej polityki danej grupy.

Dotychczasowe pojęcie **biegłego rewidenta grupy** zostało zastąpione pojęciem **firmy audytorskiej grupy** z jednoczesnym wskazaniem, że jest nią firma audytorska przeprowadzająca badanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych danej grupy kapitałowej.

Doprecyzowano definicję **sieci** poprzez jednoznaczne wskazanie, iż sieć obejmuje strukturę, do której należy biegły rewident lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych i której celem jest współpraca oraz której wyraźnym celem jest podział zysków lub kosztów lub, która posiada wspólnego właściciela, system kontroli bądź kierownictwo, wspólną politykę i procedury kontroli jakości, wspólną strategię gospodarczą, korzysta ze wspólnej nazwy lub znaczącej części zasobów. Z uwagi, iż zarówno przepisy dyrektywy jak i rozporządzenia niejednokrotnie odwołują się do pojęcia sieci, konieczne jest precyzyjne określenie tej definicji.

Usunięto pojęcie **standardów rewizji finansowej** w związku z wprowadzeniem pojęć międzynarodowych standardów badania oraz krajowych standardów badania.

Wprowadzono definicje **międzynarodowych standardów badania** oraz **krajowych standardów badania** - dyrektywa 2006/43/WE w art. 26 (w jego nowym brzmieniu) posługuje się definicją międzynarodowych standardów badania, w związku z tym konieczne jest zdefiniowanie tego pojęcia również na gruncie prawa krajowego. Ponadto ww. artykuł dyrektywy wymaga od państw członkowskich nałożenia obowiązku przeprowadzania badań ustawowych zgodnie z międzynarodowymi standardami badania przyjętymi do prawa UE w drodze wydania przez KE odpowiednich rozporządzeń. Do czasu przyjęcia przez KE tych standardów dyrektywa zezwala państwom członkowskim by badania ustawowe mogły być przeprowadzane wg krajowych standardów badania swobodnie kształtowanych przez państwa członkowskie. Dodatkowo dyrektywa zezwala państwom członkowskim na nałożenie wymogów i procedur uzupełniających międzynarodowe



standardy badania, w sytuacji gdy będą one już przyjęte do prawa UE. Z tego względu zdefiniowano pojęcie krajowych standardów badania.

Określono definicję **krajowych standardów wykonywania zawodu** - rozumianych jako: krajowe standardy badania, krajowe standardy przeglądu, krajowe standardy pozostałych usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd oraz krajowe standardy usług pokrewnych.

Wprowadzono definicję **krajowego standardu kontroli jakości** – rozumianego jako międzynarodowy standard kontroli jakości przyjęty do prawa UE w postaci rozporządzenia KE, a do czasu jego przyjęcia zasady wewnętrznej kontroli jakości przyjęte przez KRBR, zatwierdzone przez KNA.

Wprowadzono definicję **osoby powiązanej** – rozumianej jako osobę blisko związaną w rozumieniu art. 160 ust. 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2014 r. poz. 94).

Wprowadzono pojęcie **zespołu wykonującego badanie** – rozumianego jako wszystkie osoby zaangażowane bezpośrednio lub pośrednio w przeprowadzanie badania, w tym w szczególności biegłych rewidentów, kadre kierowniczą wyższego szczebla oraz aplikantów uczestniczących w przeprowadzonym badaniu, a także zatrudnianych przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych ekspertów zewnętrznych oraz inne osoby z i spoza podmiotu, wykonujące – w ramach danego badania - czynności na zlecenie lub pod kontrolą biegłego rewidenta lub podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych.

Wprowadzono definicje **sprawozdania z badania i sprawozdania z badania grupy** – w polskiej terminologii ( art. 65 ustawy o rachunkowości) sprawozdanie z badania obecnie zwane jest „opinią z badania”. W celu uniknięcia niejasności co do znaczenia w jakim używane jest pojęcie „opinia z badania” proponuje się jego zastąpienie pojęciem „sprawozdanie z badania”.

Wprowadzono definicję **dotatkowego sprawozdania dla komitetu audytu** - będącego pisemnym raportem kluczowego biegłego rewidenta lub odpowiednio kluczowego biegłego rewidenta grupy skierowanym do członków komitetu audytu (lub innego organu pełniącego jego funkcje), wyjaśniającym wyniki przeprowadzonego badania sprawozdań finansowych jednostki badanej lub odpowiednio skonsolidowanych sprawozdań finansowych grupy, w której jednostką dominującą jest jednostka badana, zawierający elementy, o których mowa w art. 11 rozporządzenia 537/2014 i odpowiednich przepisach ustawy.

Na potrzeby stosowania rozporządzenia, w tym skorzystania z opcji w jego art. 2 ust. 3, zamieszczono w słowniczku pojęcia **zrzeszającego banku spółdzielczego** oraz **banku spółdzielczego** poprzez wskazanie, iż mowa o jednostkach uregulowanych w ustawie z dnia 7 grudnia 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających.

Z uwagi na posługiwanie się przez ustawę i rozporządzenie nr 537/2014 odmienną terminologią na określenie tych samych rzeczy ustawa doprecyzowuje, które pojęcia są tożsame na mocy rozporządzenia i przepisów niniejszej ustawy np. jednostka interesu publicznego ( na mocy rozporządzenia) oznacza jednostkę zainteresowania publicznego (na mocy ustawy).

## Rozdział 2 – Biegli rewidenci

W projektowanych przepisach zostały określone warunki niezbędne do otrzymania uprawnień biegłego rewidenta w Polsce, w tym regulacje dotyczące składu osobowego, kadencji, sposobu i trybu

powoływania oraz odwoływania członków Komisji Egzaminacyjnej przeprowadzającej egzaminy dla kandydatów na biegłych rewidentów.

W rozdziale zdefiniowano, że zawód biegłego rewidenta polega na świadczeniu usług rewizji finansowej, usług atestacyjnych niezastrzeżonych dla biegłego rewidenta oraz usług pokrewnych. Zawarto również zastrzeżenie, iż do świadczenia usług rewizji finansowej uprawniony jest wyłącznie biegły rewident.

W projektowanych przepisach została określona zmieniona procedura wyboru członków Komisji Egzaminacyjnej. Uzupełniono obecne przepisy poprzez wprowadzenie regulacji wskazujących rekomendowanie Ministrowi większej liczby kandydatów, co pozwoli Ministrowi mieć realny wpływ na wybór członków Komisji, a także zapewni jej prawidłowe funkcjonowanie. Jednocześnie wprowadzono regulację wykluczającą możliwość powołania w skład Komisji Egzaminacyjnej członków KNA oraz osób rekomendowanych przez KRBR, spośród członków organów KIBR. Założeniem projektodawcy jest, aby Komisja Egzaminacyjna jako organ publicznoprawny, zapewniała w zakresie swojej działalności niezależność i bezstronność, również względem samorządu zawodowego biegłych rewidentów, a w szczególności względem KNA i organów KIBR. Wprowadzony został także zapis umożliwiający Komisji Egzaminacyjnej podawanie do publicznej wiadomości pytań testowych i zadań sytuacyjnych wykorzystanych podczas egzaminów.

Kandydaci na biegłych rewidentów będą wnosili opłatę wstępną za przystąpienie do postępowania kwalifikacyjnego oraz tak jak dotychczas opłatę za poszczególne egzaminy stanowiącą przychód KIBR. Przychód uzyskany z opłat będzie mógł być przeznaczony wyłącznie na pokrycie kosztów organizacji i przeprowadzenia egzaminów, kosztów wynagrodzeń członków Komisji i egzaminatorów oraz kosztów obsługi Komisji.

Projektowane przepisy przewidują podejmowanie decyzji przez Komisję Egzaminacyjną w formie uchwał.

W projektowanej ustawie z uwagi na rezygnację z użycia w ustawie pojęcia „standardów rewizji finansowej” zasadne jest dokonanie zmiany również w zakresie egzaminów poprzez zastąpienie tego pojęcia wyrażeniem „krajowe standardy wykonywania zawodu”, które to wyrażenie zostało zdefiniowane w słowniczku ustawy.

Ponadto z projektowanych przepisach został rozszerzony zakres danych, które powinien zawierać rejestr biegłych rewidentów o następujące informacje: nazwę i adres organów odpowiedzialnych odpowiednio za nadzór publiczny, wpis do rejestru biegłych rewidentów, kontrole w ramach systemu zapewniania jakości, prowadzenie kontroli doraźnych i nakładanie sankcji za naruszenie przepisów ustawy i rozporządzenia.

W odniesieniu do osób, które uzyskały uprawnienia biegłego rewidenta w państwie członkowskim UE innym niż Polska, projekt zawiera odrębną regulację dotyczącą trybu ich wpisywania do rejestru (art. 5 ust. 4). W ww. przypadku dyrektywa 2005/36/WE o uznawaniu kwalifikacji, implementowana przepisami ustawy z dnia 22 grudnia 2015 r. o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach UE, wyłącza ze swojego zakresu zawód biegłego rewidenta.

Wprowadzono również opłatę za wpis do rejestru biegłych rewidentów stanowiącą przychód KIBR.

Projekt ustawy wprowadza zasadę, zgodnie z którą wpis do rejestru biegłych rewidentów uważa się za dokonany, jeżeli organ nadzoru publicznego nie podejmie uchwały wyrażającej sprzeciw wobec wpisu w terminie 45 dni od dnia otrzymania uchwały o wpisie. Komisja Nadzoru Audytowego wyraża sprzeciw w formie decyzji administracyjnej. Proponowane rozwiązanie ma na celu wyposażenie KNA w narzędzia, przy pomocy których będzie mogła realizować ostateczną odpowiedzialność za nadzór

nad zatwierdzaniem i rejestracją biegłych rewidentów (art. 32 znowelizowanej dyrektywy 2006/43/WE). Rozwiązanie to ma także na celu zapewnienie KNA wystarczającego czasu na podjęcie decyzji o sprzeciwie i uniezależnienie skuteczności ww. decyzji od okoliczności leżących poza organem, jak na przykład upływ czasu na skutek podwójnej awizacji. Natomiast wydłużenie terminu na wniesienie sprzeciwu uzasadnione jest koniecznością zapewnienia wystarczającego czasu na analizę i podjęcie decyzji o sprzeciwie, mając na uwadze fakt, że organ nadzoru publicznego jest organem kolegialnym obradującym cyklicznie.

Do projektu ustawy została wprowadzona regulacja, w myśl której biegły rewident zostaje skreślony z rejestru, jeżeli wystąpi o to z wnioskiem. Projektowany zapis podyktowany jest względami stosowanej praktyki, ma na celu umożliwienie wykreślenia biegłego rewidenta z rejestru w przypadku złożenia przez niego wniosku zawierającego to żądanie. Zauważyć należy, że w obowiązującym stanie prawnym brak jest podstawy do skreślenia biegłego rewidenta z rejestru w sytuacji, gdy sam zainteresowany zgłosi się z takim wnioskiem do Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, a obecne brzmienie przepisu nie wyczerpuje przesłanki do skreślenia na wniosek, podczas gdy przepisy ustawy nie określają co należy rozumieć przez wystąpienie biegłego rewidenta z samorządu.

W projektowanych przepisach został wprowadzony przepis nakazujący Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów informowanie Komisji Nadzoru Audytowego o każdym przypadku skreślenia z rejestru biegłego rewidenta, posiadającego także uprawnienia biegłego rewidenta nadane przez organ rejestrujący innego państwa Unii Europejskiej lub państwa trzeciego, w terminie 14 dni od dnia uprawomocnienia się uchwały o skreśleniu wraz z podaniem przyczyny skreślenia. Ma to umożliwić Komisji Nadzoru Audytowego przekazanie informacji o skreśleniu do organu rejestrującego państwa, w którym biegły rewident jest także zarejestrowany.

### Rozdział 3 – Samorząd zawodowy biegłych rewidentów

Celem rozdziału jest określenie struktur organizacyjnych samorządu zawodowego biegłych rewidentów, doprecyzowanie uprawnień i zadań poszczególnych organów tego samorządu oraz ustalenie zasad na jakich opierać się będzie funkcjonowanie tego samorządu.

Z uwagi na fakt, że dotychczasowa struktura KIBR dość skutecznie działała w praktyce, co do zasady proponowane jest utrzymanie struktury samorządu zawodowego biegłych rewidentów w niezmiennym kształcie. Dlatego też przepisy tego rozdziału w dużej mierze powielają przepisy poprzedniej ustawy.

Niemniej jednak ze względu na wymagany przepisami unijnymi nowy podział obowiązków między KNA oraz KIBR, konieczne jest wprowadzenie określonych modyfikacji. Dodatkowo proponowane jest wprowadzenie pewnego doprecyzowania przepisów, których celem jest usprawnienie bieżącej współpracy na linii KNA-KIBR oraz aktualizacja stosowanej w ustawie terminologii.

Najistotniejszym aspektem, jaki na skutek przepisów unijnych musi ulec zmianie, jest sposób funkcjonowania Krajowej Komisji Nadzoru (KKN). Po wejściu w życie przepisów unijnych KNA nie będzie miało już bowiem możliwości delegowania na samorząd zawodowy prowadzenia kontroli jakości badania w firmach audytorskich w zakresie badań ustawowych jednostek zainteresowania publicznego. Konieczne jest zatem ograniczenie zakresu badań objętych kontrolami KKN. Zgodnie z wymogami unijnymi wprowadzana jest również konieczność dostosowania częstotliwości prowadzonych kontroli do oceny ryzyka wystąpienia nieprawidłowości. Wskazano również, że metodologia przeprowadzanych kontroli powinna uwzględniać fakt skalowalności krajowych standardów badania przy badaniu średnich i małych jednostek, a także skalę i złożoność działalności

biegłych rewidentów i firm audytorskich. Wskazywane są również kryteria, jakie muszą spełniać osoby wykonujące w imieniu KKN czynności kontrolne.

W związku z przyjętym przedmiotowym podejściem do kontroli w zakresie badań ustawowych sprawozdań finansowych, do kompetencji KKN będzie należało przeprowadzanie kontroli badań ustawowych jednostek innych niż JZP, natomiast KNA będzie przeprowadzało kontrole badań ustawowych JZP. KKN, po przeprowadzeniu kontroli, w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, będzie kierować do firmy audytorskiej zalecenia wraz z określeniem terminu ich realizacji. Ponadto KKN, niezależnie od kierowania zaleceń, będzie mogła złożyć wniosek do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego przeciwko biegłemu rewidentowi oraz złożyć wniosek do Krajowej Rady Biegłych Rewidentów o wszczęcie postępowania administracyjnego wobec firmy audytorskiej, w wyniku którego organ ten może nałożyć karę administracyjną.

W celu zapewnienia przejrzystości procesu kontrolnego, jak również skutecznego sprawowania nadzoru publicznego, zaproponowano w ustawie wyłączenie kontroli doraźnych przeprowadzanych przez KKN oraz KNA w firmach audytorskich w przypadku powzięcia informacji o nieprawidłowościach spod stosowania przepisów art. 82 i 83 ustawy z dnia 2 lipca 20014 r. o swobodzie działalności gospodarczej. Zasadność wyłączenia kontroli spod stosowania ww. regulacji wynika z następujących przesłanek:

- potrzeba skuteczności działania procesu kontrolnego wobec biegłych rewidentów i firm audytorskich, wynika bezpośrednio z założeń przyjętych w rozporządzeniu oraz dyrektywie, w myśl których zewnętrzne zapewnienie jakości (mające swoje bezpośrednie przełożenie na zapewnienie bezpieczeństwa obrotu gospodarczego) ma na celu *zwiększenie wiarygodności informacji finansowych oraz lepszą ochronę wspólników, inwestorów, wierzycieli i innych zainteresowanych stron, dlatego każdy biegły rewident oraz firma audytorska powinni być poddani kontroli zapewnienia jakości przez właściwe organy nadzoru;*
- w stosunku do przewidzianego w założeniach do projektu ustawy wyłączenia wszystkich kontroli spod stosowania przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, w proponowanym projekcie ustawy ograniczono ten zakres wyłącznie do kontroli interwencyjnych o wysokim prawdopodobieństwie wystąpienia istotnych nieprawidłowości;
- zakres wyłączenia spod stosowania przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej został ograniczony jedynie do art. art. 82 i 83, a nie do całego procesu kontrolnego;
- kilkuletnie doświadczenia w dotychczasowych kontrolach interwencyjnych prowadzonych z ramienia organu nadzoru publicznego, wskazują na liczne trudności w skutecznym realizowaniu tego procesu kontrolnego, w związku z nagminnym wykorzystywaniem przez firmy audytorskie art. 82 i 83 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej; proces kontrolny często skutkuje bowiem sankcjami dyscyplinarnymi wobec biegłych rewidentów i karami administracyjnymi w stosunku do firm audytorskich;
- wysokie ryzyko dodatkowych nakładów finansowych poniesionych przez KKN i KNA w wyniku niezrealizowanych kontroli, z powodu odmowy firmy audytorskiej do poddania się kontroli (np. brak możliwości zwrotu opłaty za nocleg, diety, przejazdu z powodu konieczności przerwania kontroli, koszty dodatkowe w przypadku konieczności przedłużenia kontroli z powodu skróconych godzin pracy firmy audytorskiej), które pokrywane są z corocznych opłat z tytułu nadzoru uiszczanych przez firmy audytorskie, co może skutkować podnoszeniem wysokości tych opłat, w celu zrealizowania nieprzeprowadzonych kontroli, a w konsekwencji zwiększeniem obciążeń po stronie wszystkich firm audytorskich.

Z uwagi na fakt, iż ostateczna odpowiedzialność za funkcjonowanie systemu zapewniania jakości badań sprawozdań finansowych (również w podmiotach badających nie-JZP) spoczywa na KNA, konieczne jest zapewnienie KNA skutecznych narzędzi umożliwiających realny wpływ na funkcjonowanie tego systemu. Stąd propozycja przekazywania do wiadomości KNA przez KKN informacji o wynikach przeprowadzonych kontroli, umożliwienia KNA wydawania KKN wiążących zaleceń i instrukcji w zakresie kontroli, akceptacji rocznych planów kontroli oraz możliwości uczestnictwa w kontrolach KKN dla obserwatorów KNA, jak również wpływ na tryb wyboru kontrolerów i zasady ich doskonalenia zawodowego oraz kształt protokołu z kontroli.

Wreszcie przepisy unijne wymagają doprecyzowania zasad prowadzenia przez KKN kontroli doraźnych.

#### Rozdział 4 – Firmy audytorskie

Proponowane w rozdziale przepisy zawierają doprecyzowanie odnośnie spółdzielczych związków rewizyjnych, iż większość członków zarządu powinni stanowić biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie członkowskim UE, a w przypadku zarządu, który liczyłby nie więcej niż 2 osoby, przynajmniej jedną z nich powinien być biegły rewident.

Projekt doprecyzowuje także zakres działalności firm audytorskich poprzez wprowadzenie m.in. możliwości świadczenia usług atestacyjnych niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów, usług pokrewnych oraz innych usług zastrzeżonych w odrębnych przepisach do wykonywania przez biegłych rewidentów.

Przepisy wskazują również zakres sprawozdania, które firmy audytorskie zobowiązane są przekazywać do KNA oraz KRBR na potrzeby sprawowanych przez nie zadań.

W rozdziale uzupełniono przepisy dot. konieczności oceny i monitorowania systemu wewnętrznej kontroli jakości w firmie audytorskiej, w szczególności corocznej oceny ustanowionych polityk i procedur.

Z uwagi, iż zgodnie z nowymi przepisami unijnymi (art. 26 rozporządzenia) kontrole w firmach audytorskich w zakresie badań ustawowych JZP będzie musiał realizować bezpośrednio organ nadzoru KNA (przepisy art. 24 ust. 1 lit. a) rozporządzenia zabraniają delegowania tego zadania na organ samorządu zawodowego), ponadto mając na względzie zakres kontroli jakiemu będą podlegały firmy audytorskie badające JZP oraz koszty ponoszenia tych kontroli, zasadne wydaje się zróżnicowanie wysokości rocznej opłaty z tytułu nadzoru uiszczanej przez firmy audytorskie w zależności od tego w jakiego rodzaju jednostkach przeprowadzają one badania ustawowe. Dlatego wskazane jest określenie maksymalnej wysokości opłaty z tytułu nadzoru nad firmami audytorskimi przeprowadzającymi badania ustawowe JZP, określanej przez organ nadzoru publicznego, na podstawie przychodów firm audytorskich z tytułu wykonania czynności rewizji finansowej w JZP na poziomie do 5,5% oraz ustalenie maksymalnej wysokości opłaty z tytułu nadzoru nad firmami audytorskimi przeprowadzającymi badania ustawowe nie-JZP liczonej na podstawie przychodów firm audytorskich z tytułu wykonania czynności rewizji finansowej w nie-JZP na poziomie do 1,5%.

Wysokość opłaty z tytułu nadzoru nad firmami audytorskimi przeprowadzającymi badania ustawowe JZP została ustalona w oparciu o prognozowane koszty funkcjonowania nadzoru publicznego, przy uwzględnieniu założenia, aby odejść od obecnie istniejącego, niewłaściwego rozwiązania, gdy opłaty od firm audytorskich badających nie-JZP finansują część kosztów nadzoru na firmami audytorskimi badającymi JZP.

W projekcie ustawy zostały wprowadzone lub doprecyzowane regulacje stanowiące, iż:

- obowiązek ubezpieczenia OC z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej powstaje nie później niż w dniu poprzedzającym dzień rozpoczęcia wykonywania czynności rewizji finansowej i ustaje z dniem skreślenia z listy;
- obowiązek ubezpieczenia OC z tytułu wykonywania pozostałych czynności powstaje nie później niż w dniu poprzedzającym dzień rozpoczęcia wykonywania tych usług;
- obowiązek posiadania OC mają również firmy audytorskie zatwierdzone w innych państwach członkowskich, które zostały wpisane na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych na podstawie przepisów o paszportowaniu usług (art. 3a dyrektywy);
- niedopełnienie tego obowiązku będzie podlegało karom administracyjnym nakładanym przez odpowiednio KNA lub KRBR.

Projekt uzupełniono o zapisy wskazujące, iż warunkiem wpisu na listę firm audytorskich jest posiadanie przez podmiot nieposzlakowanej opinii, wskazując jednocześnie przesłanki świadczące o posiadaniu lub utracie nieposzlakowanej opinii.

W projektowanych regulacjach został uzupełniony zakres danych, które zawiera lista firm audytorskich o następujące informacje: nazwę i adres władz właściwych odpowiedzialnych odpowiednio za: nadzór publiczny, wpis na listę firm audytorskich, kontrole w ramach systemu zapewniania jakości, prowadzenie kontroli doraźnych i nakładanie kar za naruszenie przepisów projektowanej ustawy oraz rozporządzenia nr 537/2014, a także informację czy firma audytorska została zarejestrowana w innym państwie członkowskim w celu umożliwienia przeprowadzania unijnych badań ustawowych (paszportowania usług w zakresie badania), wymaganych w państwie członkowskim dokonującym rejestracji.

W regulacji dodano zapisy uniemożliwiające skreślenie firmy audytorskiej z listy firm audytorskich na jej wniosek w sytuacji, gdy wniosek o skreślenie zostaje złożony w trakcie toczącego się postępowania w sprawie skreślenia z innych przyczyn wskazanych w projektowanym art. 53 ust. 1 pkt 2-4 projektu ustawy. Wówczas firma audytorska, mimo, iż toczy się wobec niej postępowanie w sprawie skreślenia, np. ze względu na nieuregulowanie opłaty z tytułu nadzoru, nie może zostać skreślona na swój wniosek. Dlatego, zasadnym jest doprecyzowanie obecnych przepisów ustawy w celu wyeliminowania sytuacji mogących prowadzić do obchodzenia przepisów prawa.

Podobnie propozycja uniemożliwiająca skreślenie firmy audytorskiej z listy w przypadku otrzymania przez nią zawiadomienia o terminie przeprowadzenia kontroli lub w trakcie przeprowadzania kontroli w tej firmie, pozwala ograniczyć przypadki wykluczające przeprowadzenie kontroli w sytuacji wystąpienia przez ww. firmę z wnioskiem o skreślenie z listy.

Dodano także zapisy nakładające obowiązek na KRBR informowania KNA o każdym przypadku skreślenia z listy firmy audytorskiej, zarejestrowanej jednocześnie w innym państwie UE, w terminie 14 dni od dnia uprawomocnienia się uchwały o skreśleniu wraz z podaniem przyczyny skreślenia, a także nakładające obowiązek na KNA przekazywania takiej informacji organowi rejestrującemu państwa, w którym firma audytorska jest także zarejestrowana.

Przepisy dyrektywy 2014/56/UE (art. 1 pkt 4) wprowadziły regulacje dające firmom audytorskim zatwierdzonym w jednym państwie członkowskim prawo do wykonywania badań ustawowych w którymkolwiek innym państwie członkowskim po spełnieniu warunku, iż kluczowy biegły rewident przeprowadzający badanie ustawowe w imieniu takiej firmy audytorskiej jest biegłym rewidentem zatwierdzonym w państwie przyjmującym. Dodatkowym warunkiem przeprowadzania takich badań jest konieczność zarejestrowania takiej firmy audytorskiej w rejestrze publicznym państwa przyjmującego, przy czym do ww. rejestracji wystarczy sam fakt, że ubiegająca się o rejestrację firma audytorska została już zatwierdzona w swoim państwie pochodzenia. Organ rejestrujący w państwie

przyjmującym może wymagać od takiej firmy audytorskiej przedstawienia zaświadczenia wystawionego przez właściwy organ z państwa pochodzenia potwierdzającego fakt zatwierdzenia w nim firmy audytorskiej. Podobnie art. 1 pkt 5 dyrektywy 2014/56/UE przewiduje, że właściwy organ z państwa przyjmującego, który zarejestrował w swoim kraju firmę audytorską zatwierdzoną w innym państwie członkowskim, w sytuacji gdy następnie dokona on skreślenia takiej firmy audytorskiej z rejestru, ma obowiązek powiadomić o tym fakcie (i jego przyczynach) właściwy organ zatwierdzający w państwie pochodzenia takiej firmy. W związku z powyższym wprowadzone zostały odpowiednie regulacje do projektowanych przepisów.

## Rozdział 5 – Organizacja wewnętrzna firmy audytorskiej

W rozdziale zostały określone szczegółowe zasady wewnętrznej organizacji firmy audytorskiej.

Jednym z nadrzędnych celów zmienionej dyrektywy 2006/43/WE jest poprawa jakości usług świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie, a także zapewnienie ich niezależności. W celu implementacji art. 24a dyrektywy, w projekcie ustawy zostały dostosowane obowiązujące regulacje dotyczące systemu wewnętrznej kontroli jakości do wymogów wynikających z dyrektywy z uwzględnieniem konieczności posiadania przez firmę audytorską określonych polityk i procedur zapewniających zachowanie niezależności oraz wysokiej jakości i rzetelności ich pracy.

W projektowanych przepisach uregulowano kwestię przeprowadzania badań ustawowych w drodze podwykonawstwa (outsourcingu) całego zlecenia badania przez inną firmę audytorską. Będzie to możliwe pod warunkiem przestrzegania przez podwykonawcę polityk i procedur firmy audytorskiej zlecającej podwykonawstwo. Dodatkowo w takim przypadku odpowiednie przepisy projektu ustawy w zakresie niezależności, rotacji kluczowego biegłego rewidenta, czy też rotacji firmy audytorskiej będą miały zastosowanie również do podwykonawcy. Jednocześnie firma audytorska zlecająca podwykonawstwo całego lub części badania będzie musiała dostosować swój system kontroli jakości odpowiednio do modelu podwykonawstwa, aby zapewnić odpowiednią jakość badania.

Projekt zezwala firmie audytorskiej na odpowiednie dostosowanie jej organizacji wewnętrznej (polityki, procedury, rozwiązania organizacyjne) do wielkości i rodzaju działalności operacyjnej firmy audytorskiej (w tym do rodzaju i wielkości badanych jednostek). Firma audytorska powinna być w stanie wykazać przed organem nadzoru publicznego (KNA), że stosowane przez nią polityki i procedury, mające zapewnić jej zgodność z przepisami są odpowiednie w stosunku do skali i stopnia złożoności czynności wykonywanych przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską.

## Rozdział 6 – Organizacja pracy firmy audytorskiej

W rozdziale zostały określone szczegółowe zasady organizacji pracy firmy audytorskiej.

Przepisy unijne (art. 24b zmienionej dyrektywy) nakładają na firmę audytorską obowiązki w zakresie organizacji pracy w odniesieniu do świadczenia usług badania sprawozdań finansowych. Konieczne jest zatem wprowadzenie również takich przepisów do polskiego porządku prawnego. Skorzystano z opcji dla państwa członkowskiego zawartej w art. 15 rozporządzenia, co pozwoli na przyjęcie jednolitego okresu przechowywania przez podmioty uprawnione do badania sprawozdań (zarówno JZP jak i nie-JZP) dokumentów i informacji – minimum 5 lat.

W rozdziale określone zostały wymogi nakładające na firmę audytorską obowiązki w zakresie organizacji pracy w odniesieniu do świadczenia usług badania sprawozdań finansowych obejmujące:

- 1) wyznaczenie kluczowego biegłego rewidenta dla danego badania i zapewnienie jego czynnego

udziału w danym badaniu, 2) dokumentowanie zapytań kierowanych do ekspertów zewnętrznych o poradę wraz z otrzymaną poradą i uzasadnieniem zaproponowanego przez eksperta rozwiązania, 3) tworzenie dla każdej usługi badania - zbioru dokumentacji z badania zawierającego odpowiednie informacje i dokumenty.

Wprowadzone zostały także wymogi, by firmy audytorskie przechowywały dokumentację dotyczącą:

- wszelkich naruszeń przepisów projektowanej ustawy lub rozporządzenia 537/2014 oraz dokumentację dotyczącą wszelkich skutków takich naruszeń, w tym środków podjętych w celu zaradzenia im oraz środków podjętych w celu zmiany systemu wewnętrznej kontroli jakości firm audytorskich;
- badania lub innej usługi niebędącej badaniem wykonywanych na rzecz danego klienta, wraz ze wskazaniem co dokumentacja klienta powinna w szczególności zawierać oraz co powinien zawierać zbiór dokumentacji z badania dla każdego badania ustawowego,
- wszystkich skarg przekazanych firmie audytorskiej, które dotyczyły przeprowadzonych badań ustawowych.

W projekcie założono, że w przypadku stwierdzenia przewinienia i wszczęcia postępowania w zakresie nałożenia kary, okres 5 lat ulega wydłużeniu do czasu przedawnienia okresu karalności przewinienia.

#### Rozdział 7 - Warunki i zasady wykonywania badań oraz świadczenia usług na rzecz badanej jednostki

Proponowana ustawa przewiduje transpozycję do prawa krajowego przepisów art. 21 ust. 2 dyrektywy nakazujących zwiększenie przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie zawodowego sceptycyzmu wobec badanej jednostki. Przepisy te stanowią, iż w celu poprawy jakości badania biegli rewidenci oraz firmy audytorskie powinny uznawać możliwość zaistnienia istotnych zniekształceń wynikających z oszustwa lub błędu bez względu na wcześniejsze doświadczenia dotyczące uczciwości i rzetelności kierownictwa badanej jednostki. Dodatkowo w projekcie wprowadzana została definicja zawodowego sceptycyzmu poprzez przeniesienie definicja z dyrektywy przy jednoczesnym dostosowaniu nazewnictwa do polskiej terminologii z zakresu badania sprawozdań finansowych. Dodatkowo definiuje się także pojęcie dokumentacji roboczej rozumianej jako wszelkie opracowania, informacje, notatki, analizy, sprawozdania lub oceny sporządzone na potrzeby przeprowadzenia badania sprawozdań finansowych.

Przewiduje się dostosowanie dotychczasowych regulacji dotyczących zasad bezstronności i niezależności w stosunku do biegłych rewidentów, firm audytorskich lub też jakichkolwiek osób fizycznych mogących bezpośrednio lub pośrednio wpłynąć na wynik badania ustawowego, do wymogów określonych w art. 22 dyrektywy w celu zwiększenia bezpieczeństwa i jakości świadczonych usług. Dodatkowo zasadne jest dokonanie zmiany odnośnie koniecznego okresu zachowania niezależności w przypadku świadczenia na rzecz badanej jednostki usług prowadzenia ksiąg rachunkowych lub sporządzania sprawozdań finansowych.

Z uwagi na wymogi zawarte w art. 22b dyrektywy dotyczące oceny niezależności biegłego rewidenta oraz firmy audytorskiej przed przyjęciem lub kontynuowaniem zlecenia badania, konieczna jest ich implementacja do polskiego porządku prawnego.

Ponadto w celu implementacji art. 22a dyrektywy przewidziane jest wprowadzenie regulacji uniemożliwiających badanym jednostkom – przed upływem odpowiedniego okresu od zakończenia zlecenia badania – zatrudnianie na stanowiskach kierowniczych lub powoływanie do organów



jednostki byłych biegłych rewidentów lub pracowników firmy audytorskiej (będących biegłymi rewidentami) bezpośrednio uczestniczących w zleceniu badania ustawowego.

Proponowana ustawa przewiduje, iż przekazanie przez biegłego rewidenta dokumentacji z badania do właściwego organu nadzoru publicznego nie stanowić będzie naruszenia obowiązku tajemnicy zawodowej.

Przepisy obecnej ustawy (art. 60) transponujące dyrektywę 2006/43/WE określają, iż wynagrodzenie uzyskiwane przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie za przeprowadzenie badania nie może być uzależnione od żadnych warunków, w tym od wyniku badania, ani nie może być kształtowane przez świadczenie dodatkowych usług na rzecz jednostki. W celu pełnej transpozycji przepisów zmienionej dyrektywy 2006/43/WE (art. 25) w powyższym zapisie doprecyzowano używaną terminologię oraz wprowadzono regulację wskazującą, iż wynagrodzenie za badanie nie może być uzależnione od faktu świadczenia na rzecz danej jednostki dodatkowych usług nie będących badaniem nie tylko przez samą firmę audytorską, ale również przez jakikolwiek podmiot z nią powiązany lub jakkolwiek jednostkę należąca do sieci.

W celu dostosowania przepisów krajowych do art. 27 dyrektywy dotyczącego badań ustawowych skonsolidowanych sprawozdań finansowych, wprowadzono regulacje zobowiązujące firmę audytorską grupy do dokonania przeglądu i oceny pracy wykonanej przez biegłych rewidentów badających jednostki zależne wchodzące w skład grupy. W sytuacji, gdy firma audytorska grupy nie ma możliwości dokonania przeglądu prac wykonanych przez ww. biegłych rewidentów, zobowiązana jest ona do przeprowadzenia dodatkowej pracy w zakresie badania sprawozdań finansowych lub pakietów konsolidacyjnych jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej. Dodatkowo na firmę audytorską grupy nałożono obowiązek udostępniania KNA - na jej żądanie - posiadanej przez siebie dokumentacji z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, w tym dokumentacji pracy wykonanej przez biegłych rewidentów badających jednostki wchodzące w skład grupy.

Według przepisów obecnej ustawy (art. 62), gdy w trakcie wykonywania czynności rewizji finansowej znajdzie potrzeba zastąpienia jednej firmy audytorskiej inną, to ustępujący biegły rewident ma udostępnić nowemu biegłemu rewidentowi wszelkie niezbędne informacje i wyjaśnienia. Natomiast przepisy zmienionej dyrektywy 2006/43/WE (art. 23 ust. 3) odnoszą się przede wszystkim do sytuacji, gdy zmiana taka nastąpiła po wykonaniu badania (najpowszechniejszym przykładem zaistnienia takiej sytuacji będzie zmiana firmy audytorskiej wymuszona obowiązkiem jej rotacji w przypadku badań np. JZP). Zatem istnieje konieczność uwzględnienia takiej sytuacji w polskich regulacjach. Ponadto zasadnym jest rozszerzyć krajowe przepisy o zobowiązanie ustępującej firmy audytorskiej do udostępnienia nie tylko koniecznych informacji i wyjaśnień dotyczących badanej jednostki, ale również wyników ostatniego badania tej jednostki.

Zmieniona dyrektywa 2006/43/WE (art. 28) określa minimalne wymogi dotyczące sporządzania, zakresu i podpisywania sprawozdania z badania. Dyrektywa zezwala także państwom członkowskim na poszerzenie obowiązkowego zakresu sprawozdania z badania o dodatkowe informacje. Na gruncie przepisów krajowych obowiązki dotyczące sporządzania sprawozdania z badania (w polskiej terminologii zwanego dotychczas „opinią z badania”), w tym minimalnego zakresu informacji w nim umieszczanych, określa obecnie art. 65 ustawy o rachunkowości. Należy stwierdzić, że przepisy te nie odzwierciedlają w całości wymogów wynikających z dyrektywy, zatem istnieje konieczność dostosowania regulacji. Jednocześnie należy wskazać, że wspomniane przepisy krajowe już w chwili obecnej poszerzają zakres badania i jednocześnie wykraczają poza minimalny zakres informacyjny sprawozdania z badania określony art. 28 dyrektywy (np. ocena prawidłowości ksiąg rachunkowych, czy informacje wymienione w art. 65 ust. 3 pkt 1 czy ust. 5 pkt 5, 5a, 6 i 6a i częściowo 7 ustawy o

rachunkowości). Ze względu, iż informacje te mają istotną wartość dla odbiorców sprawozdania z badania wskazane jest utrzymanie obowiązku ich przedstawiania. Ponadto w związku z faktem, że adresatem wymogów w zakresie sprawozdania z badania są biegli rewidenci i firmy audytorskie, uzasadnione jest przeniesienie ich z ustawy o rachunkowości do projektowanej ustawy. Jednakże stwierdzenia dotyczące specyficznych branż (banki, ubezpieczyciele, SKOK-i) dotychczas zawarte w raporcie z badania powinny zostać objęte sprawozdaniem z badania. Dodatkowo w celu uniknięcia niejasności co do znaczenia w jakim używane jest pojęcie „opinia z badania” proponuje się jego zastąpienie pojęciem „sprawozdanie z badania”. Dodatkowo, w związku z tym, że zakres dotychczasowej opinii z badania zostaje znacząco rozszerzony w przypadku badań ustawowych JZP, i dodatkowo wprowadzony zostaje obowiązek sporządzania dodatkowego sprawozdania dla KA (patrz art. 10 i 11 rozporządzenia), które to dokumenty będą zawierać informacje w dużej mierze pokrywające się z zakresem informacji umieszczanych w raporcie z badania (dodatkowym dokumencie sporządzanym obecnie przez biegłego rewidenta na mocy art. 65 ust. 1 w powiązaniu z ust. 5 ustawy o rachunkowości) proponuje się zniesienie obowiązku sporządzania ww. raportu z badania. Stwierdzenie, że zakres badania ustawowego nie obejmuje zapewnienia co do przyszłej rentowności badanej jednostki, ani efektywności lub skuteczności prowadzenia spraw jednostki przez jej organ zarządzający lub administracyjny obecnie lub w przyszłości - wynika z potrzeby transpozycji do przepisów krajowych art. 25a zmienionej dyrektywy 2006/43/WE.

## Rozdział 8 - Nadzór publiczny

Rozdział określa zasady funkcjonowania niezależnego organu nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi. W projekcie przyjęto, że organem tym nadal będzie Komisja Nadzoru Audytowego (KNA). Zasady usytuowania, powoływania jej członków czy jej obsługi w dużym stopniu opierają się na dotychczasowych rozwiązaniach z obecnej ustawy. Tym niemniej wprowadzono szereg modyfikacji i uzupełnień w celu dostosowania do wymogów zmienionych przepisów UE.

W projekcie wskazano, że KNA jest organem nadzoru odpowiedzialnym za wykonywanie zadań przewidzianych w dyrektywie i rozporządzeniu dla organu właściwego oraz za zapewnienie stosowania rozporządzenia przez podmioty, do których jest ono skierowane. Jednocześnie zaproponowano skorzystanie z opcji w art. 20 ust. 2 rozporządzenia i wyznaczenie Komisji Nadzoru Finansowego jako odpowiedzialnej za zapewnienie stosowania przepisów tytułu III rozporządzenia przez JZP. Na KNF został nałożony również obowiązek w zakresie monitorowania funkcjonowania komitetów audytu. Jest to podyktowane faktem, iż KNF już obecnie posiada odpowiednie narzędzia i środki niezbędne do realizacji tych zadań (prawo przeprowadzania kontroli w nadzorowanych przez siebie podmiotach, żądanie przekazania potrzebnych informacji, itp.).

W związku ze zmianą unijnych wymogów odnośnie funkcjonowania nadzoru należy też uzupełnić katalog zadań, do realizacji których KNA jest obecnie zobowiązana o m.in. następujące aspekty:

- obowiązek bezpośredniego przeprowadzania kontroli i kontroli doraźnych w firmach audytorskich w zakresie badań ustawowych JZP przez kontrolerów KNA, a także nakładanie kar na takie firmy (wynika to bezpośrednio z wprowadzonego przepisami UE zakazu delegowania na samorząd zawodowy zadań w zakresie kontroli, dochodzeń i sankcji w odniesieniu do firm audytorskich badających JZP);
- możliwość prowadzenia przez KNA kontroli tematycznych w firmach audytorskich w zakresie badań ustawowych JZP;

- obowiązek bieżącego monitorowania rynku świadczenia usług badania i pozostałych czynności rewizji finansowej;
- obowiązek sporządzania i publikowania listy firm audytorskich, które otrzymały mniej niż 15 % całości wynagrodzenia z tytułu badań wypłaconego przez jednostki zainteresowania publicznego w poprzednim roku kalendarzowym.

W projekcie proponuje się usprawnić dotychczasową procedurę nadzoru w stosunku do organów KIBR (w szczególności uszczegółowiono terminy na wykonanie określonych czynności oraz doprecyzowano zakres praw i obowiązków odpowiednio KIBR i KNA związanych z procesem kontroli uchwał organów KIBR).

Dodatkowo doprecyzowano zasady reprezentowania KNA na zewnątrz oraz relacje między przewodniczącym i jego zastępcą, jak również tryb prowadzenia prac na forum KNA oraz kwestie związane z wyłączeniem członków Komisji z określonych spraw. Z uwagi na zwiększenie nadzoru publicznego poprzez wzmocnienie jego niezależności od środowiska biegłych rewidentów, zwiększenie uprawnień (obowiązków) nadzorczych, a także strukturę organu kolegialnego, oraz mając na uwadze szybkość postępowania, zachodzi konieczność zapewnienia właściwej realizacji zadań KNA w zakresie sprawowanego nadzoru. Zatem mając na uwadze również fakt, że organ nadzoru publicznego jest organem kolegialnym obradującym cyklicznie, zasadne jest udzielenie wymienionym w projekcie ustawy osobom kompetencji (upoważnień) do podejmowania działań w zakresie właściwości KNA. Podobne rozwiązanie funkcjonuje na gruncie ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym. Ponadto należy wskazać, iż zgodnie z projektem ustawy, obsługę merytoryczną oraz administracyjną – biurą KNA zapewnia urząd obsługujący Ministra Finansów. Zatem mając na uwadze sprawne i efektywne funkcjonowanie systemu nadzoru publicznego (zwłaszcza w kontekście rozszerzonego katalogu zadań) zasadne jest również upoważnienie pracowników komórki organizacyjnej w urzędzie obsługującym Ministra Finansów odpowiedzialnej za rachunkowość i rewizję finansową do podejmowania działań w zakresie właściwości KNA.

Jednocześnie w związku z napotykanymi dotychczas w praktyce wątpliwościami związanymi ze sposobem finansowania działań KNA oraz brakiem stosownych regulacji w tym zakresie, doprecyzowano w ustawie, że wydatki związane z funkcjonowaniem KNA finansowane są z rozdziału dotyczącego KNA z części, której dysponentem jest Minister Finansów.

Uszczegółowiono również obecne przepisy dotyczące rocznego planu działalności KNA i rocznego sprawozdania z działalności KNA, aby dostosować je do zmienionych wymogów unijnych. Ponadto zaproponowano wydłużenie terminu na sporządzanie przez KNA sprawozdania z działalności o jeden miesiąc (tj. do 31 maja) co wynika z dotychczasowych doświadczeń (wiele danych do tego sprawozdania pochodzi z informacji przekazywanych przez organy KIBR w terminie do 31 marca i miesięczny okres na sporządzenie sprawozdania z działalności KNA jest trudny do dotrzymania).

Aby zapewnić sprawne i efektywne funkcjonowanie systemu nadzoru publicznego (zwłaszcza w kontekście rozszerzonego katalogu zadań) celowe jest umożliwienie KNA korzystania z ekspertów zewnętrznych przy jednoczesnym określeniu wymogów, jakie eksperci ci muszą spełniać.

W związku ze zmianą przepisów unijnych konieczne jest też zaostreżenie wymogów dotyczących osób mogących zasiadać w składzie KNA – w celu wzmocnienia niezależności KNA od biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, do jej składu nie mogą być powoływane osoby wykonujące zawód biegłego rewidenta czy będące jakimkolwiek sposobem powiązane z podmiotami uprawnionymi do badania i KIBR.

W związku z nowymi regulacjami unijnymi uszczegółowiono i rozszerzono zapisy dotyczące zachowania tajemnicy służbowej w związku z wykonywaniem zadań nadzoru publicznego.

W wyniku przejścia przez KNA obowiązku przeprowadzania kontroli w firmach audytorskich w zakresie badań ustawowych JZP, w projekcie określono szczegółowe wymogi w zakresie częstotliwości kontroli, kwalifikacji kontrolerów i ich niezależności, a także szczegółowe procedury przeprowadzania tych kontroli. Jednocześnie mając na uwadze konieczność zatrudnienia przez KNA odpowiedniej liczby kontrolerów do przeprowadzania ww. kontroli oraz poziom rynkowych wynagrodzeń, jakie uzyskują osoby posiadające wskazane w ustawie kwalifikacje kontrolerskie, jak również ustawowe ograniczenie wynagrodzeń w korpusie służby cywilnej, konieczne jest również wprowadzenie dodatków kontrolerskich przysługujących do wynagrodzenia zasadniczego (bez czego realizacja ustawowych zadań może okazać się niemożliwa do realizacji w praktyce).

Mając na uwadze, że ramach prowadzonych kontroli mogą zostać stwierdzone określone uchybienia bądź nieprawidłowości, wyposażono KNA w prawo do kierowania do kontrolowanych podmiotów zaleceń, a także nakładania na nie kar.

W projekcie wskazano ponadto, że organem właściwym do rozpatrzenia skarg dotyczących działalności KNA i petycji dotyczących jej działalności jest Minister Finansów.

Ponadto KNA przyznano możliwość uczestnictwa w posiedzeniach organów KIBR, a także prawo do wydawania KIBR wiążących zaleceń w odniesieniu do zadań z zakresu nadzoru publicznego oraz do nakładania kary pieniężnej na KIBR w związku z niewłaściwym wykonywaniem tych zadań.

## Rozdział 9 - Czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego

Projektowane przepisy regulują szczególne zasady dotyczące przeprowadzania czynności rewizji finansowej w JZP.

W projektowanych przepisach, w celu implementacji postanowień zmienionej dyrektywy 2006/43/WE (art. 39) oraz umożliwienia pełnego stosowania przepisów rozporządzenia (art. 5 oraz 16), dostosowano obecnie obowiązujące regulacje w zakresie tworzenia i funkcjonowania komitetów audytu (KA). W projekcie zawarto następujące kwestie:

- skorzystano z opcji dla państwa członkowskiego dającej możliwość zwolnienia z obowiązku posiadania KA określonych jednostek wskazanych w art. 39 ust. 3 lit b) dyrektywy, tj. jednostek określonych w art. 2 pkt 5 rozporządzenia KE (WE) nr 809/2004, których jedyna działalność polega na pełnieniu roli emitenta papierów wartościowych opartych na aktywach;
- wprowadzono wymóg, by KA jako całość posiadał kompetencje odnoszące się do branży, w której działa badana jednostka;
- dodano wymóg, by przewodniczący KA był powoływany przez członków KA lub przez radę nadzorczą (RN);
- wprowadzono wymóg, by większość członków KA, w tym jego przewodniczący byli niezależni (kryteria niezależności zostały określone na podstawie zalecenia Komisji dotyczącego roli dyrektorów niewykonawczych lub będących członkami rady nadzorczej spółek giełdowych);
- zachowano wymóg, by przynajmniej jeden członek KA posiadał kwalifikacje w zakresie rachunkowości lub badań sprawozdań finansowych;

- utrzymano możliwość pełnienia funkcji komitetu audytu przez całą RN w przypadku małych JZP, banków spółdzielczych, Krajowej Kasy SKOK oraz spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych (przy jednoczesnym wprowadzeniu wymogu, by w takim przypadku kryteria niezależności, jak i kompetencji w zakresie rachunkowości lub badania sprawozdań finansowych były spełnione przez RN);
- wprowadzono możliwość zwolnienia funduszy inwestycyjnych i funduszy emerytalnych z obowiązku tworzenia KA pod warunkiem, że jego funkcje będzie pełnił KA działający w towarzystwie stanowiącym organ zarządzający danym funduszem inwestycyjny czy emerytalnym;
- w przypadku jednostkach zainteresowania publicznego będących jednostkami samorządu terytorialnego wprowadzono wyłączenie z wymogu posiadania przynajmniej przez jednego członka KA kompetencji w zakresie rachunkowości lub badania sprawozdań finansowych z uwagi na fakt, iż członkowie KA będą wybierani spośród członków organu pochodzącego w wyborów, a tym samym nie jest możliwe zapewnienie tego warunku;
- zaktualizowano obecny katalog zadań KA w celu doprowadzenia jego zakresu przede wszystkim do zgodności z przepisami unijnymi (art. 39 ust. 6 zmienionej dyrektywy 2006/43/WE) oraz uzupełniono go o zadania wynikające z art. 5 ust. 4 oraz art. 16 rozporządzenia,
- skorzystano z opcji dla państwa członkowskiego zawartej w art. 11 ust. 1 rozporządzenia, by dodatkowe sprawozdanie dla KA było obowiązkowo udostępniane RN oraz zarządowi badanej JZP, a także mogło być udostępnione przez KA/organ pełniący jego funkcje walnemu zgromadzeniu (wspólnikom lub właścicielom) badanej JZP, gdyż może się to przyczynić do lepszej ochrony inwestorów.

Został wprowadzony wymóg informowania KNA o fakcie dokonania wyboru podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego jednostki przez organ inny niż organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe.

W zakresie rotacji projekt ustawy przewiduje, że:

- firma audytorska nie może przeprowadzać badań ustawowych w danej JZP przez okres dłuższy niż 10 lat z zachowaniem 4-letniego okresu karencji;
- kluczowy biegły rewident nie może przeprowadzać badania ustawowego w tej samej jednostce zainteresowania publicznego w okresie dłuższym niż 5 lat, natomiast może ponownie przeprowadzać badanie ustawowe w tej jednostce po upływie, co najmniej 3 lat.

W projekcie skorzystano z opcji dla państwa członkowskiego i wprowadzono zwolnienie badań ustawowych banków spółdzielczych, innych niż zrzeszające banki spółdzielcze oraz duże banki spółdzielcze, w przypadku, gdy są one członkami związków rewizyjnych i korzystają z możliwości przeprowadzenia badania ich sprawozdań finansowych przez taki związek, z wybranych przepisów rozporządzenia pod warunkiem przestrzegania zasad niezależności przez związek rewizyjny oraz wszystkich członków zespołu wykonującego badanie.

Mając na uwadze art. 5 ust. 2 rozporządzenia, który zawiera opcję dla państwa członkowskiego dającą możliwość rozszerzenia katalogu „czarnej listy” usług zakazanych określonej w art. 5 ust. 1, o usługi mogące stanowić zagrożenie dla niezależności biegłego rewidenta, skorzystano z opcji poprzez uwzględnienie w tym katalogu dodatkowych usług obejmujących dokonywanie wyceny wartości aktywów funduszu inwestycyjnego.

W projektowanych przepisach została przewidziana także możliwość skorzystania z opcji zawartej w art. 5 ust. 3 rozporządzenia, która umożliwia państwu członkowskiemu zezwolenie firmie audytorskiej na świadczenie na rzecz badanego klienta, jego jednostki dominującej oraz jednostek przez niego kontrolowanych określonych zabronionych usług, tj. usług podatkowych dotyczących:

- a) przygotowania deklaracji podatkowych,
- b) identyfikacji dotacji publicznych i zachęt podatkowych, niewymagających zgodnie z prawem wsparcia biegłego rewidenta lub podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych,
- c) wsparcia w zakresie kontroli podatkowych prowadzonych przez organy podatkowe, niewymaganego od biegłych rewidentów lub podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych zgodnie z prawem,
- d) obliczania podatków i niepodatkowych należności budżetowych oraz ustalanie aktywów i rezerw z tytułu podatku odroczonego, świadczenia doradztwa podatkowego, oraz usług w zakresie wyceny, w tym wyceny dokonywanej w związku z usługami aktuarialnymi lub usługami wsparcia w zakresie rozwiązywania sporów prawnych. Warunkiem świadczenia tych usług jest zachowanie wymogów określonych w art. 5 ust. 3 lit. a)-c) rozporządzenia (tj.: i) jeżeli usługi te nie mają lub mają nieistotny wpływ bezpośredni – łącznie lub osobno – na badane sprawozdanie finansowe, ii) oszacowanie wpływu na badane sprawozdanie finansowe jest wszechstronnie udokumentowane i wyjaśnione w dodatkowym sprawozdaniu dla komitetu audytu oraz iii) biegły rewident lub firma audytorska przestrzegają zasad niezależności). Jednocześnie na mocy opcji określonej w art. 4 ust. 4 rozporządzenia nr 537/2014, wskazano, iż w przypadku świadczenia ww. usług na rzecz badanej JZP 70% limit wynagrodzenia zostaje obniżony do 50%.

Ponadto zostały wprowadzone regulacje przyznające KNA uprawnienia do zwolnienia firmy audytorskiej z przestrzegania limitów na wynagrodzenie za dozwolone usługi niebędące badaniem świadczone na rzecz danego badanego klienta będącego JZP, na okres nie dłuższy niż 2 lata.

## Rozdział 10 – Odpowiedzialność dyscyplinarna biegłych rewidentów

Zgodnie z projektem ustawy biegli rewidenci podlegają odpowiedzialności dyscyplinarnej za przewinienie dyscyplinarne. Przewinienie dyscyplinarne zostało zdefiniowane w taki sposób, aby w jego zakres wchodziły takie naruszenia przepisów prawa, które wiążą się z wykonywaniem zawodu, członkostwem w samorządzie zawodowym biegłych rewidentów czy pełnieniem funkcji w firmach audytorskich.

Podstawowa zmiana w zakresie postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów, w stosunku do dotychczasowego stanu prawnego, polega na rozdzieleniu spraw dyscyplinarnych pomiędzy organy samorządu zawodowego biegłych rewidentów oraz organy niezależne od tego samorządu. Kryterium podziału spraw pomiędzy te dwie kategorie organów wynika z przepisów rozporządzenia nr 537/2014. Kryterium tym jest popełnienie przewinienia dyscyplinarnego w związku z badaniem ustawowym sprawozdania finansowego jednostki zainteresowania publicznego, ponieważ do badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego stosują się przepisy ww. rozporządzenia. Przepisy rozporządzenia stawiają, w art. 23 ust. 2, wymóg, aby właściwe organy posiadały wszystkie uprawnienia nadzorcze i dochodzeniowe konieczne do pełnienia ich funkcji na mocy niniejszego rozporządzenia zgodnie z przepisami rozdziału VII dyrektywy 2006/43/WE, a ponadto, aby te organy, właściwe między innymi w sprawach, o których mowa w art. 23 ust. 2 rozporządzenia, były niezależne od biegłych rewidentów i firm audytorskich (art. 21 zd. 1 rozporządzenia). Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, że konieczne było rozdzielenie spraw dyscyplinarnych pomiędzy organy samorządowe i organy niezależne od samorządu zawodowego

biegłych rewidentów. Podkreślić należy, że z właściwości organów samorządowych wyłączone zostały tylko takie sprawy dyscyplinarne, w stosunku do których zastosowanie znajdują przepisy rozporządzenia, a więc takie, w stosunku do których istnieje wymóg, aby organ właściwy był niezależny od biegłych rewidentów i firm audytorskich. Jednocześnie w postępowaniu dyscyplinarnym prowadzonym przez organ niezależny od samorządu zawodowego biegłych rewidentów zagwarantowano organowi samorządowemu, tj. Krajowemu Rzecznikowi Dyscyplinarnemu, możliwość udziału w tym postępowaniu w charakterze strony.

Model postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów nie odbiega od tego, który jest przewidziany w przepisach regulujących funkcjonowanie innych samorządów zawodowych, np. adwokatów czy radców prawnych. W projektowanej ustawie zawarte zostały przepisy szczególne wobec znajdujących odpowiednie zastosowanie przepisów ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz.U. poz. 555, ze zm.) i przepisów rozdziałów I-III ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz.U. poz. 553, ze zm.). Postępowanie dyscyplinarne wobec biegłych rewidentów zostało podzielone na dwa oddziały. Oddział 1 zawiera ogólne regulacje odnoszące się do postępowania dyscyplinarnego, a oddział 2 zawiera przepisy szczególne wobec przepisów zawartych w oddziale 1 i odnosi się wyłącznie do spraw związanych z badaniem ustawowym jednostek zainteresowania publicznego. W przepisach zawartych w oddziale 1 przewidziana została właściwość organów samorządu zawodowego, tj. Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny prowadzi dochodzenie dyscyplinarne i jest oskarżycielem w postępowaniu przed sądem, a Krajowy Sąd Dyscyplinarny orzeka w sprawach dyscyplinarnych w pierwszej instancji. Natomiast w przepisach zawartych w oddziale 2 przewidziana została właściwość Komisji Nadzoru Audytowego, jako organu prowadzącego dochodzenie dyscyplinarne i będącego oskarżycielem w postępowaniu przed sądem, a sądem właściwym w sprawach, do których zastosowanie mają przepisy oddziału 2, jest właściwy miejscowo sąd okręgowy. Sądem odwoławczym, zarówno od orzeczeń wydanych przez Krajowy Sąd Dyscyplinarny, jak i przez sąd okręgowy, jest właściwy miejscowo sąd apelacyjny. W związku z powyższym, stwierdzić należy, że postępowanie dyscyplinarne jest dwuinstancyjne.

W dotychczasowym stanie prawnym również postępowanie dyscyplinarne regulowane było przepisami zawartymi w ustawie o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym i odpowiednio stosowanymi przepisami Kodeksu postępowania karnego. Jednakże dotychczas obowiązująca ustawa przewidywała trójinstancyjny model postępowania dyscyplinarnego, do czego nie były dostosowane przepisy Kodeksu postępowania karnego. Model ten, przewidując dwie instancje odwoławcze na poziomie sądownictwa powszechnego, znacznie wydłużał postępowanie dyscyplinarne. Zaznaczyć należy, że Sąd Najwyższy postulował zarówno przekazanie spraw dyscyplinarnych do wydziałów karnych (uchwała 7 SSN, I KZP 18/12 i postanowienie SN I KZP 11/10), a ponadto nie dostrzegał celowości trójinstancyjnego postępowania (postanowienie SN I KZP 11/10).

Projektowana ustawa zawiera regulację mającą na celu uniknięcie podwójnego karania biegłych rewidentów, którzy jednocześnie wpisani będą na listę firm audytorskich. Wskazać bowiem należy, że za określone naruszenia przepisów prawa na firmy audytorskie właściwe organy będą mogły nakładać kary administracyjne, np. pieniężne. Ponieważ firmami audytorskimi mogą być również biegli rewidenty istniałoby ryzyko zakwalifikowania określonego zachowania zarówno jako przewinienia dyscyplinarnego, jak i naruszenia uzasadniającego nałożenie na firmę kary pieniężnej. W związku z powyższym, w projekcie ustawy zawarta została regulacja, że w sytuacjach, w których na biegłego rewidenta, wpisanego jednocześnie na listę firm audytorskich, może zostać nałożona kara administracyjna, nie wszczynają się postępowania dyscyplinarnego, a wszczęte umarza. Jednakże, mając na uwadze, że biegły rewident może zostać skreślony z listy firm audytorskich, np. na swój

wniosek, przewidziano możliwość wszczęcia lub wznowienia w takiej sytuacji postępowania dyscyplinarnego wobec tego biegłego rewidenta, z jednoczesnym uniemożliwieniem mu ponownego wpisu na listę firm audytorskich do czasu zakończenia postępowania dyscyplinarnego, tak, aby uniemożliwić wielokrotne skreślanie i wpisywanie na listę firm audytorskich w toku postępowania, co mogłoby skutkować paraliżem postępowania dyscyplinarnego oraz postępowania w sprawie nałożenia kary administracyjnej.

W stosunku do dotychczasowego stanu prawnego przedłużony został termin przedawnienia przewinienia dyscyplinarnego. Właściwe organy będą miały 5 lat od momentu zajścia przewinienia dyscyplinarnego na wszczęcie dochodzenia dyscyplinarnego i postawienie zarzutów biegłemu rewidentowi, jeśli w tym czasie tak się stanie, ww. 5 letni termin ulega wydłużeniu o kolejne 5 lat, aby umożliwić organom zakończenie postępowania dyscyplinarnego.

Przebieg postępowania dyscyplinarnego będzie analogiczny jak dotychczas. Właściwy organ będzie prowadził postępowanie przygotowawcze (tj. dochodzenie dyscyplinarne). Co do zasady organem tym będzie Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny, z wyłączeniem spraw, do których zastosowanie znajdują przepisy oddziału 2, gdyż w tych sprawach dochodzenie dyscyplinarne prowadzone będzie przez Komisję Nadzoru Audytowego. Dochodzenie dyscyplinarne będzie mogło być poprzedzone postępowaniem wyjaśniającym.

W postępowaniu przed sądem KNA będzie mógł reprezentować członek KNA lub umocowany przez KNA pracownik urzędu obsługującego Ministra Finansów lub radca prawny. Jednocześnie KNA będzie mogło reprezentować nie więcej aniżeli trzech przedstawicieli.

Przeprowadzenie postępowania przygotowawczego będzie mogło zostać zdelegowane na jednego z członków KNA lub pracownika urzędu obsługującego Ministra Finansów, z wyjątkiem podejmowania rozstrzygnięć w sprawach wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego, jego umorzenia, przedstawienia zarzutów, wniesienia do sądu wniosku o ukaranie, cofnięcia tego wniosku oraz cofnięcia środka zaskarżenia.

Zgodnie z postanowieniami dyrektywy (art. 32 ust. 4 lit. e dyrektywy 2006/43/WE) właściwy organ nadzoru publicznego (tj. KNA) jest ostatecznie odpowiedzialny za nadzór nad systemami dochodzeń i systemami postępowań administracyjnych, tak więc w odniesieniu do postępowań dotyczących jednostek nie-JZP, KNA nadal przysługiwać będzie prawo przystąpienia na prawach strony do postępowania dyscyplinarnego prowadzonego przez samorząd zawodowy. Ponadto projekt ustawy daje możliwość KNA lub osobom przez nią upoważnionym prawo dostępu do informacji o wynikach postępowania dyscyplinarnego oraz żądania prawomocnych orzeczeń.

W celu implementacji dyrektywy do przepisów projektu ustawy wprowadzono katalog środków i kar możliwych do zastosowania w przypadku naruszeń przepisów prawa, krajowych standardów wykonywania zawodu lub kodeksu etyki zawodowej. Przewidywane kary to: upomnienie nakazujące zaprzestania określonego postępowania i powstrzymania się od niego w przyszłości; kara pieniężna; zakaz przeprowadzania badań, zakaz wykonywania czynności rewizji finansowej, zakaz wykonywania zawodu biegłego rewidenta od roku do 3 lat; zakaz pełnienia określonych funkcji; skreślenie z rejestru biegłych rewidentów. Przewidywana regulacja zakłada nałożenie kary pieniężnej na biegłego rewidenta, maksymalnie do kwoty 250 tys. zł. Podniesienie kwoty maksymalnej kary pieniężnej wynika z regulacji dyrektywy, które wskazują, iż właściwe organy powinny mieć możliwość nakładania administracyjnych kar pieniężnych, które są rzeczywiście odstrasżające. Ustalając rodzaj i wymiar kary oraz wysokości wymiaru kary brane będą pod uwagę następujące okoliczności: 1) waga naruszenia i czas jego trwania, 2) stopień odpowiedzialności osoby odpowiedzialnej, 3) kondycja



finansowa osoby odpowiedzialnej, np. określana na podstawie całkowitych przychodów odpowiedzialnego podmiotu lub rocznych dochodów odpowiedzialnej osoby fizycznej, 4) kwota zysków osiągniętych lub strat unikniętych przez odpowiedzialny podmiot — w zakresie, w jakim można je ustalić, 5) stopień współpracy z organami prowadzącymi postępowanie dyscyplinarne lub postępowanie odpowiedzialności zawodowej.

## Rozdział 11 – Odpowiedzialność firm audytorskich, odpowiedzialność jednostek zainteresowania publicznego oraz osób trzecich

Projektowany rozdział reguluje kwestie odpowiedzialności firm audytorskich, jednostek zainteresowania publicznego oraz osób trzecich, za nieprzestrzeganie przepisów ustawy i rozporządzenia. Obowiązek wprowadzenia odpowiednich regulacji, dotyczących zasad tej odpowiedzialności i zakresu jej stosowania wynika z art. 30 ust. 2 znowelizowanej dyrektywy. Przepisy unijne nakazują zapewnienie skutecznych, proporcjonalnych i odstraszcających kar wobec firm audytorskich, w przypadku gdy badania ustawowe nie są przeprowadzane zgodnie z przepisami przyjętymi w celu wykonania dyrektywy i w stosownych przypadkach, rozporządzenia.

Proponowane regulacje określają podmioty, na które możliwe będzie nakładanie kar administracyjnych, katalog naruszeń skutkujących odpowiedzialnością administracyjną oraz katalog kar administracyjnych. Kary administracyjne nakładane będą odpowiednio przez: 1) KNA - na firmy audytorskie w związku z nieprawidłowościami w badaniach jednostek zainteresowania publicznego, na członków organu zarządzającego lub nadzorczego firmy audytorskiej oraz na podejmujących decyzję co do wyniku badania członków zespołu wykonującego badanie oraz osoby z nimi powiązane nie będące biegłymi rewidentami; 2) KIBR - na firmy audytorskie w związku z nieprawidłowościami w badaniach jednostek innych niż JZP oraz na będących biegłymi rewidentami członków organu zarządzającego lub nadzorczego tych firm; 3) KNF (jako organ właściwy w zakresie nadzoru nad jednostkami zainteresowania publicznego) – w przypadku jednostek zainteresowania publicznego, członków ich organów zarządzających lub nadzorczych, komitetów audytu oraz osób z nimi powiązanych - za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia UE.

Do postępowań w sprawach nałożenia kar, w sprawach nieuregulowanych w ustawie zastosowanie będą miały przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego.

Przewidywane kary administracyjne to: kara pieniężna (jej maksymalna wysokość została pozostawiona na obecnym poziomie, tj. do 10 % rocznych przychodów, ale zrezygnowano z maksymalnej kwoty); zakaz przeprowadzania badań; zakaz świadczenia usług objętych standardami wykonywania zawodu; zakaz pełnienia określonych funkcji w firmie audytorskiej oraz skreślenie z listy firm audytorskich.

Ustalając rodzaj środka lub kary oraz wysokości wymiaru kary uwzględnia się następujące okoliczności: 1) wagę naruszenia i czas jego trwania, 2) stopień winy, 3) sytuację finansową określaną na podstawie całkowitych przychodów odpowiedzialnego podmiotu lub rocznych dochodów odpowiedzialnej osoby fizycznej, 4) stopień współpracy podmiotu lub osób odpowiedzialnych z właściwymi organami, 5) uprzednie naruszenia popełnione przez odpowiedzialny podmiot lub osobę fizyczną.

## Rozdział 12 – Zawiadamianie organu nadzoru publicznego o podejrzeniu naruszenia przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014

Dyrektywa 2006/43/WE (art. 30e) wprowadziła konieczność wdrożenia systemów zgłaszania naruszeń przepisów dyrektywy lub rozporządzenia, w tym odpowiednich zachęt do zgłaszania możliwych naruszeń, jak również skutecznych mechanizmów ochrony osób zgłaszających naruszenie (tzw. instytucja „sygnalisty” - ang. „whistleblower”).

Zasadne jest zatem wprowadzenie przepisów mających na celu określenie właściwych organów, zasad regulujących tryb postępowania z informacjami pochodzącymi od osób zawiadamiających, ze szczególnym uwzględnieniem zapewnienia anonimowości osób zawiadamiających.

### Rozdział 13 – Współpraca z innymi państwami Unii Europejskiej i państwami trzecimi

Projektowana ustawa przewiduje współpracę Komisji Nadzoru Audytowego z właściwymi organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej oraz z Europejskimi Urzędami Nadzoru, w celu zapewnienia sprawowania prawidłowego nadzoru nad wykonywaniem zawodu przez biegłych rewidentów i działalnością firm audytorskich.

W związku z realizacją tego celu, między KNA a ww. organami i urzędami nadzoru mogą być wymieniane informacje, wiąże się z tym jednak konieczność ochrony ich poufności.

Projektowane regulacje precyzują, w jakich przypadkach KNA może odmówić udzielenia informacji organom nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej.

Ponadto KNA będzie mieć możliwość występowania do organu nadzoru publicznego z innego państwa UE z wnioskiem o przeprowadzenie kontroli zapewniania jakości w odniesieniu do biegłych rewidentów i firm audytorskich przynależnych do sieci prowadzących znaczącą działalność w tym państwie oraz o umożliwienie przedstawicielom KNA udziału w takich kontrolach, a także będzie mieć uprawnienia do wszczęcia takiej kontroli na wniosek organu nadzoru innego państwa członkowskiego i umożliwienia jego przedstawicielom udziału w takiej kontroli.

Ustawa wprowadza regulacje, zgodnie z którymi firma audytorska zatwierdzona w innym państwie UE i wpisana w Rzeczypospolitej Polskiej na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych w ramach tzw. „paszportowania usług” podlega nadzorowi KNA w zakresie zgodności przeprowadzonych na terytorium Polski badań sprawozdań finansowych z polskimi przepisami.

Projektowane regulacje stanowią, iż KNA prowadzi listę jednostek audytorskich pochodzących z państw trzecich, które zamierzają przeprowadzać lub przeprowadzają badanie sprawozdań finansowych jednostek zarejestrowanych w państwie trzecim, notowanych na rynku regulowanym w Rzeczypospolitej Polskiej. W projektowanej ustawie określone zostały, zgodnie z dyrektywą, szczegółowe warunki, pod jakimi możliwa jest rejestracja takich jednostek audytorskich pochodzących z państwa trzeciego. Jednostki audytorskie pochodzące z państwa trzeciego podlegają nadzorowi KNA w zakresie systemu kontroli jakości, kontroli doraźnych oraz kar na zasadach przewidzianych dla firm audytorskich wykonujących badania w JZP. W przypadku konieczności przeprowadzenia kontroli w jednostce audytorskiej pochodzącej z państwa trzeciego, jednostka taka zobowiązana jest do uiszczenia opłaty w celu pokrycia kosztów takiej kontroli. Opłata ta stanowi dochód budżetu państwa. Wysokość opłaty dla poszczególnych kontroli ustala KNA biorąc pod uwagę koszty przeprowadzenia danej kontroli.

Zostały określone również warunki, których spełnienie umożliwia zwolnienie jednostki audytorskiej pochodzącej z państwa trzeciego lub biegłego rewidenta pochodzącego z państwa trzeciego z podlegania ww. kontroli.

Projektowana ustawa przewiduje wprowadzenie zakazu bezpośredniego przekazywania przez biegłego

rewidenta lub firmę audytorską informacji i dokumentów objętych tajemnicą organom nadzoru publicznego z państw trzecich. Dokumenty i informacje organom nadzoru z państw trzecich przekazywane są wyłącznie za pośrednictwem KNA. W tym celu KNA zawiera z organem nadzoru publicznego z państwa trzeciego odpowiednie porozumienie. O zawarciu porozumienia z organem nadzoru publicznego z państwa trzeciego KNA zobowiązana jest każdorazowo informować Komisję Europejską.

#### Rozdział 14 – Przepisy zmieniające

Projekt ustawy przewiduje wprowadzenie zmian w ustawie o rachunkowości, w ustawie o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych, w ustawie o działalności ubezpieczeniowej, w ustawie - Prawo Bankowe, w ustawie o nadzorze nad rynkiem finansowym oraz w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. Zmiany te wynikają z konieczności dostosowania przepisów wskazanych ustaw do rozwiązań wprowadzanych nową ustawą o biegłych rewidentach w celu zachowania ich zgodności i spójności z nowymi rozwiązaniami wprowadzanymi niniejszą ustawą, a także mają na celu uniknięcie ewentualnych wątpliwości interpretacyjnych. Część zagadnień dotychczas uregulowana ustawą o rachunkowości będzie zawarta w przepisach nowej ustawy o biegłych, co też wymaga dokonania koniecznych zmian w ustawie o rachunkowości. Dodatkowo niniejszą ustawą wprowadzane są zmiany do wybranych innych ustaw, których celem jest dostosowanie użytej w nich terminologii do zmienionej terminologii z niniejszego projektu ustawy (np. sprawozdanie z badania zamiast opinia z badania, firma audytorska zamiast podmiot uprawniony do badania, itp.) lub zamiana odwołania do obecnie obowiązującej ustawy z dnia 9 maja 2009 r. o biegłych rewidentach odwołaniem do niniejszego projektu.

#### Rozdział 15 – Przepisy przejściowe, dostosowujące i końcowe

Zgodnie z projektem ustawy KRBR zobowiązana będzie do dostosowania rejestru biegłych rewidentów i listy firm audytorskich do wymogów ustawy. W tym celu ustawa nakłada na biegłych rewidentów i firmy audytorskie obowiązek przekazania do KRBR we wskazanym terminie dodatkowych danych wymaganych do ujęcia w rejestrze i na liście.

Projekt ustawy przewiduje, iż Komisja Egzaminacyjna, Komisja Nadzoru Audytowego oraz organy KIBR powołane na mocy aktualnie obowiązującej ustawy o biegłych rewidentach, będą działać do czasu upływu kadencji, na które zostały powołane. Jednocześnie ich członkowie złożą oświadczenia o spełnianiu warunków przewidzianych w nowej ustawie, a w przypadku ich niespełnienia na ich miejsce zostaną powołani nowi członkowie.

Projektowana ustawa zobowiązuje jednostki zainteresowania publicznego, które nie posiadają komitetów audytu, gdyż na mocy obecnie obowiązującej ustawy były z tego obowiązku zwolnione lub nie były w ogóle zaliczane do katalogu JZP, do powołania komitetu audytu w terminie 9 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy.

Uchwały Komisji Nadzoru Audytowego i organów KIBR wydane na podstawie dotychczasowych przepisów zachowują swoją moc o ile nie wymagają dostosowania do brzmienia nowej ustawy. Uchwały wymagające dostosowania do przepisów projektowanej ustawy zachowują moc do czasu podjęcia nowych uchwał, nie dłużej jednak niż 6 miesięcy.

Akty wykonawcze wydane na podstawie upoważnień zawartych w dotychczasowych przepisach zachowują moc do czasu wydania nowych rozporządzeń, nie dłużej jednak niż 6 miesięcy.

Projekt wprowadza przepisy intertemporalne utrzymujące w mocy umowy obowiązkowego ubezpieczenia zawarte na podstawie dotychczasowych przepisów.

W projekcie ustawy zawarto regulacje stanowiące, iż do kontroli w firmach audytorskich rozpoczętych, a niezakończonych przed wejściem niniejszej ustawy, stosuje się przepisy dotychczasowe.

Przewiduje się, iż postępowania dyscyplinarne i postępowania administracyjne wszczęte przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy, będą prowadzone na podstawie przepisów dotychczasowych.

Ponadto przewiduje się, iż do opłat z tytułu nadzoru uiszczanych przez firmy audytorskie w 2016 r. będą miały zastosowanie przepisy dotychczasowe.

Projektowana ustawa powinna uchylić dotychczasową ustawę z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. z 2015 r. poz. 1011).

Projektowana ustawa, co do zasady powinna wejść w życie po upływie 14 dni od dnia jej ogłoszenia, z wyjątkiem art. 42 i 43 dotyczących opłat z tytułu nadzoru, które wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2017 r.

#### **IV. Zgodność z prawem Unii Europejskiej**

Projekt jest zgodny z prawem Unii Europejskiej

#### **V. Obowiązek notyfikacji**

Projektowana ustawa nie podlega notyfikacji zgodnie z trybem przewidzianym w przepisach rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz.U. Nr 239, poz. 2039 oraz z 2004 r. Nr 65, poz. 597).