

Warszawa, 16 maja 2024 r.
KL/277/72/ASW/2024

Pan
Jurand Drop
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

w nawiązaniu do pisma z dnia 18 kwietnia 2024 r. znak sprawy DWR8.5100.1.2023 kierującego do konsultacji projekt ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw (UC14), przekazuję uwagi Konfederacji Lewiatan.

Z poważaniem



Maciej Witucki
Prezydent Konfederacji Lewiatan

Załącznik:

Uwagi do projektu ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw.

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 3
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

Uwagi do projektu ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw.

W związku z nowelizacją ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.), a także ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1015 z późn. zm.) związaną z implementacją dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2022/2464 z dnia 14 grudnia 2022 r. w sprawie zmiany rozporządzenia (UE) nr 537/2014, dyrektywy 2004/109/WE, dyrektywy 2006/43/WE oraz dyrektywy 2013/34/UE w odniesieniu do sprawozdawczości przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (dalej jako dyrektywa CSRD) oraz dyrektywy delegowanej Komisji (UE) 2023/2775 z dnia 17 października 2023 r. zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE, pragniemy przedstawić poniższe uwagi.

Rozszerzenie obowiązków związanych z raportowaniem niefinansowym wiąże się z dodatkowymi kosztami po stronie przedsiębiorców, w szczególności w zakresie organizacyjnym i kadrowym. Moment wdrożenia do prawa polskiego dużych zmian związanych z rozszerzeniem raportowania niefinansowego powinien zostać wykorzystany jako asumpt do dyskusji i rozważenie szerokiego zakresu obowiązków związanych z badaniem sprawozdań spółek, dążąc do wypełnienia ewentualnych luk i wprowadzenia ułatwień tam, gdzie prawo Unii Europejskiej dopuszcza takie rozwiązania. Wdrażając przepisy dotyczące sprawozdań w zakresie zrównoważonego rozwoju, nadzoru nad ich przygotowaniem i badania, należy wykorzystać doświadczenia jednostek zaufania publicznego (dalej również jako „JZP”) z ostatnich kilku lat obowiązywania przepisów dotyczących sprawozdawczości JZP i badania sprawozdań.

W związku z powyższym zwracamy się z prośbą o rozważenie dokonania zmian w polskich przepisach implementujących pozostałe akty prawa Unii Europejskiej z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości, tak aby dokonać kompleksowej rewizji wyborów legislatora krajowego związanych z implementacją unijnego prawodawstwa w tym obszarze. Proponowane zmiany nie wprowadzałyby zmian w samej istocie systemu badania sprawozdawczości finansowej i niefinansowej, lecz jako niewielkie ułatwienia i doprecyzowania, wpłynęłyby pozytywnie na możliwość prawidłowego dopełnienia obowiązków przez podmioty gospodarcze bez nadmiarowego obciążenia. W naszej ocenie proponowane zmiany miałyby korzystny wpływ w szczególności na procedurę wyboru firmy audytorskiej przez jednostki zainteresowania publicznego, a w efekcie na jakość badań sprawozdań finansowych przeprowadzanych przez firmy audytorskie.

W związku z powyższym zgłaszamy następujące postulaty prosząc o ich rozważenie i uwzględnienie w planowanych pracach legislacyjnych prowadzonych przez Ministerstwo.

Poniższe rekomendacje są efektem wieloletniego zaangażowania ekspertów z zakresu rachunkowości, którzy od strony praktycznej dostrzegają skutki wprowadzonych w polskim prawie rozwiązań. W szczególności zwracamy uwagę na potrzebę zapewnienia rozwiązań zharmonizowanych na poziomie całej Unii Europejskiej w ramach wspólnego rynku Unii Europejskiej.

Przedstawienie w niniejszym piśmie rekomendacji wynika m.in. ze zbyt restrykcyjnego wdrożenia przez polskiego prawodawcę przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE (dalej: „rozporządzenie 537/2014”). Polski ustawodawca w kilku obszarach zdecydował się przyjąć surowsze rozwiązania niż zaproponowane w rozporządzeniu 537/2014, w przypadkach gdy rozporządzenie pozostawiało ostateczne rozstrzygnięcie danego zagadnienia dla państw członkowskich. Restrykcyjne przepisy dotyczące wyboru firm audytorskich przez jednostki zainteresowania publicznego oraz ograniczona liczba firm, które są w stanie przeprowadzić badanie sprawozdań finansowych w takich podmiotach, mają odpowiednie ku temu zasoby i startują w przetargach organizowanych przez JZP, skłaniają do wniosku, że przepisy polskie należy dostosować do podstawowych reguł przyjętych w rozporządzeniu 537/2014.

Mając na uwadze powyższe przesyłamy jak niżej, listę propozycji zmian w przepisach oraz zwracamy się z prośbą o ich ujęcie w planach zmian legislacyjnych. Pod listą propozycji znajduje się podsumowanie i uzasadnienie zmian.

Lista proponowanych zmian w przepisach:

1. Zmiana zakresu usług zabronionych dla firm badających sprawozdania finansowe JZP (jednostek zaufania publicznego) poprzez dostosowanie listy usług zabronionych zawartej w ustawie o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (dalej: „Ustawa”) do listy usług zabronionych wskazanej w rozporządzeniu 537/2014.
2. Wprowadzenie możliwości stosowania wyjątków od generalnego zakazu świadczenia usług zabronionych, polegających na umożliwieniu przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego pomimo świadczenia niektórych usług zabronionych.
3. Dodanie do katalogu przesłanek przewidzianych w art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości umożliwiających rozwiązanie umowy o badanie sprawozdań finansowych, przesłanki dotyczącej potrzeby ujednoczenia okresu badania przeprowadzanego przez firmę audytorską i firmy z jej sieci w spółkach należących do jednej grupy kapitałowej. Alternatywnie wprowadzenie możliwości przedłużenia umowy na badanie sprawozdań finansowych o rok, a nie minimum dwa lata.
4. Wdrożenie do polskich przepisów możliwości przedłużenia maksymalnych okresów trwania zlecenia.

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 3
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

5. Wydłużenie okresu maksymalnego zaangażowania kluczowego biegłego rewidenta w badanie JZP.
6. Możliwość wskazania w szczególnych przypadkach w rekomendacji Komitetu Audytu tylko jednej propozycji wyboru firmy audytorskiej.
7. Opracowanie zasad oceny jakości firm audytorskich w zakresie badania sprawozdań finansowych i dotyczących zrównoważonego rozwoju oraz zasad publikacji oceny poszczególnych firm audytorskich, praktycznego dla firm audytorskich oraz przydatnego dla monitorujących je komitetów audytu.
8. Doprecyzowanie przepisów dotyczących sankcji nakładanych na firmy audytorskie, w taki sposób aby sankcje były wymierzone jedynie w firmy audytorskie, a nie pośrednio w ich klientów oraz cały rynek. Dla przykładu zakaz wykonywania czynności rewizji finansowej powinien zabraniać zawierania nowych umów na świadczenie usług, lecz nie nakazywać natychmiastowego rozwiązania umów ze wszystkimi dotychczasowymi klientami. Alternatywnie, w przypadku braku możliwości wprowadzenia powyższej zmiany, wskazane byłoby wprowadzenie możliwości odroczenia momentu obowiązywania sankcji, tak aby spółki, zwłaszcza duże JZP, zdążyły wybrać i wdrożyć nowego audytora. W przypadku dużych JZP, które nie są w stanie w krótkim czasie wybrać firmy audytorskiej zapewniającej im wysokiej jakości badanie sprawozdań finansowych, do wskazania audytora mógłby być obligowany regulator.
9. Wprowadzenie do ustawy o rachunkowości mechanizmu pozwalającego spółkom skontaktować się z odpowiednim organem nadzoru w celu uzyskania informacji, czy przyczyna, na którą jednostka zamierza powołać się rozwiązując z firmą audytorską umowę o badanie, jest w ocenie organu nadzoru w danym przypadku uzasadniona.
10. Uwzględnienie niżej wymienionych rekomendacji dotyczących regulacji w zakresie formatu elektronicznego sprawozdań dot. zrównoważonego rozwoju.

Podsumowanie i uzasadnienie proponowanych zmian w przepisach:

- 1) dostosowanie (ujednoczenie) listy usług zabronionych zawartej w Ustawie do listy usług zabronionych wskazanej w rozporządzeniu 537/2014. Obecnie polska ustawa zawiera znacznie szerszy katalog usług zabronionych niż wskazany w rozporządzeniu 537/2014 poprzez wskazanie w art. 136 ust. 1, że usługami zabronionymi „są także inne usługi niebędące czynnościami rewizji finansowej”. W efekcie w Polsce zamiast tzw. czarnej listy usług zabronionych obowiązuje tzw. biała lista usług dozwolonych. Lista usług dozwolonych jest bardzo ograniczona i nie pozwala na świadczenie usług, które nie stanowią zazwyczaj żadnego zagrożenia dla niezależności badania sprawozdań finansowych, np. usług atestacyjnych lub pokrewnych wykonywanych zgodnie ze standardami wykonywania zawodu, które nie należą do kategorii usług rewizji finansowej lub usług o charakterze doradczym typu compliance.

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 3
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenberg 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

Skutki takiego wyboru prawodawcy są daleko idące. Po kilku latach od wejścia w życie rozporządzenia 537/2014 okazuje się, że zbyt restrykcyjne wdrożenie przepisów nie było korzystne dla rynku, co dostrzegł również organ nadzoru, tj. Komisja Nadzoru Finansowego. W lipcu 2022 r. Dyrektor Departamentu Spółek Publicznych w Urzędzie Komisji Nadzoru Finansowego wysłał do jednostek zainteresowania publicznego pisma z prośbą o przekazanie informacji na temat mechanizmów i procedur awaryjnych przewidzianych w tych podmiotach na wypadek utraty przez firmę audytorską uprawnień do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego. Mechanizm ten może okazać się jednak niewystarczający biorąc pod uwagę sytuację na rynku. Przykładowo, po zaproszeniu firm audytorskich do złożenia oferty na atestację sprawozdania w zakresie zrównoważonego rozwoju, tylko jedna z siedmiu zaproszonych firm złożyła ofertę, aby podjąć się atestacji, na co miało wpływ m.in. wykonywanie spółce polskiej i spółce kontrolującej (z innego państwa UE) usług zabronionych, a także brak wystarczających zasobów w innych, mniejszych firmach audytorskich. W ten sposób, spółce polskiej restrykcyjne przepisy krajowe nie pozostawiły wyboru - zgłosił się tylko jeden kandydat do tej atestacji. W przypadku utraty lub ryzyka utraty uprawnień do badania przez kolejną firmę audytorską w Polsce polska JZP może nie być w stanie znaleźć żadnego kandydata do badania czy atestacji, niezależnie od rekomendacji, czy wprowadzenia procedury na taki właśnie wypadek.

W tym miejscu należy podkreślić, że z projektu ustawy mającej na celu wdrożenie CSRD wynika, że w przypadku sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju lista usług zabronionych określona w rozporządzeniu 537/2014 nie zostanie rozszerzona, tak jak ma to miejsce w przypadku listy usług zabronionych w odniesieniu do badania sprawozdań finansowych. Brak rozszerzenia listy usług zabronionych w przypadku sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju JZP oceniają pozytywnie. W ocenie JZP takie podejście należy zastosować również w odniesieniu do firm audytorskich przeprowadzających badanie sprawozdań finansowych. Brak rozszerzenia listy usług zabronionych jedynie w przypadku sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju nie jest wystarczający, zwłaszcza że w praktyce często może zdarzać się tak, że ta sama firma audytorska będzie przeprowadzać zarówno badanie sprawozdań finansowych, jak i atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Jedynie ograniczenie listy usług zabronionych w odniesieniu do badania sprawozdań finansowych, tj. nie rozszerzanie listy z rozporządzenia w polskich przepisach, pozwoli na wyeliminowanie problemów z uzyskaniem ofert od firm audytorskich, które są w stanie i mają odpowiednie zasoby do badania dużych JZP.

Proponujemy także rozważyć wprowadzenie przepisu, aby komitety audytu mogły -na etapie postępowania ofertowego lub odpowiednio wcześniej dokonywać oceny wpływu na niezależność potencjalnej firmy audytorskiej w przypadku gdy wyświadczone zostały przez tą firmę lub firmę należącą do jej sieci, usługi spoza dozwolonego przepisami katalogu, biorąc pod uwagę np. na kogo rzecz usługi zostały wykonane, jakiego rodzaju były to usługi i czy mają jakikolwiek związek z badanym sprawozdaniem JZP. W przypadku gdy

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 3
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenberg 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

z przeprowadzonej przez Komitet Audytu analizy wynikałoby, że w danym przypadku nie istnieje zagrożenie dla niezależności, wówczas przepisy powinny dopuszczać możliwość powierzenia firmie audytorskiej usługi badania sprawozdania finansowego. Poprzez zbyt dużą restrykcyjność przepisów (cała sieć firmy audytorskiej oraz wszystkie jednostki z grupy kapitałowej- góra/dół) i brak skalowalności naruszeń, wybór firmy audytorskiej mającej odpowiednie kompetencje i doświadczenia został mocno ograniczony i w rezultacie w określonych okolicznościach prowadzi do niemożności dokonania, optymalnego wyboru z punktu widzenia JZP. Innymi słowy postulujemy, aby wzorem niektórych innych krajów UE dopuszczone były sytuacje, w których audytor nie jest zmieniany lub nie jest „niewybieralny” wyłącznie z powodu wyświadczenia nieistotnych i niewpływających w żaden sposób na badane sprawozdań finansowych usług dodatkowych. W tym miejscu zwracamy również uwagę, że obecnie duże JZP podejmują starania, aby drobne i niewpływające na badanie sprawozdań finansowych usługi zlecać mniejszym firmom audytorskim, aby z uwagi na przepisy o usługach zabronionych nie wykluczyć większych firm z przyszłych przetargów na usługę badania sprawozdań finansowych. Jednakże niejednokrotnie zdarza się, że mniejsze firmy audytorskie m.in. z uwagi na brak odpowiednich zasobów i możliwości, nie są zainteresowane przyjęciem zleceń. W takiej sytuacji JZP często nie mają wyboru i są zmuszone do korzystania z usług większych podmiotów na rynku.

2) uwzględnienie możliwości przewidzianej dla państw członkowskich w art. 5 ust. 3 rozporządzenia 537/2014 i wprowadzenie do Ustawy wyjątku od generalnego zakazu świadczenia usług zabronionych, polegającego na umożliwieniu przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego pomimo świadczenia niektórych usług zabronionych, pod warunkiem że usługi te spełniają następujące wymogi:

- a. nie mają one lub mają nieistotny — łącznie lub osobno — bezpośredniego wpływu na badane sprawozdania finansowe;
- b. oszacowanie wpływu na badane sprawozdania finansowe jest wszechstronnie udokumentowane i wyjaśnione w dodatkowym sprawozdaniu dla komitetu audytu; oraz
- c. biegły rewident lub firma audytorska przestrzegają zasad niezależności ustanowionych w dyrektywie 2006/43/WE.

Zgodnie z rozporządzeniem 537/2014 usługami, które mogłyby być objęte wyjątkiem (tj. których świadczenie przy spełnieniu dodatkowych wymogów nie uniemożliwiłoby przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego) są:

- a. usługi podatkowe dotyczące:
 - przygotowywania formularzy podatkowych;
 - identyfikacji dotacji publicznych i zachęt podatkowych;
 - wsparcia dotyczącego kontroli podatkowych prowadzonych przez organy podatkowe

member of



member of



- obliczania podatku bezpośredniego i pośredniego oraz odroczonego podatku dochodowego;
 - świadczenia doradztwa podatkowego;
- b. usługi w zakresie wyceny, w tym wyceny dokonywane w związku z usługami aktuarnymi lub usługami wsparcia w zakresie rozwiązywania sporów prawnych;
- 3) wprowadzenie zmiany w art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości poprzez dodanie do katalogu przesłanek uzasadniających rozwiązanie umowy o badanie sprawozdań finansowych przesłanki dotyczącej potrzeby ujednoczenia okresu badania przeprowadzanego przez firmę audytorską i firmy z jej sieci w spółkach należących do jednej grupy kapitałowej. JZP mają świadomość, że katalog przesłanek określonych w art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości jest katalogiem otwartym. Natomiast w związku z tym, że za rozwiązanie umowy o badanie bez uzasadnionej podstawy przepisy przewidują sankcje, a uznanie czy dana przesłanka jest uzasadniona czy nie jest kwestią ocenną, która może być różnie interpretowana. Wnosimy o dodanie wyżej wymienionej przesłanki wprost do art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości. Alternatywnie, wnosimy o skorzystanie z możliwości przewidzianej w art. 17 ust. 1 rozporządzenia 537/2014 i dokonanie zmiany art. 66 ust. 5 ustawy o rachunkowości poprzez wskazanie, że jednostka zainteresowania publicznego może przedłużyć z biegłym rewidentem lub firmą audytorską pierwszą umowę o badanie sprawozdania finansowego na okres trwający co najmniej rok. Rozporządzenie 537/2014 daje możliwość zawarcia pierwszej umowy na badanie sprawozdania finansowego na okres roczny oraz przewiduje, że „zlecenie może zostać odnowione”. Natomiast polska ustawa o rachunkowości nakazuje, aby pierwsza umowa o badanie sprawozdania finansowego była zawarta na okres nie krótszy niż dwa lata, a także aby mogła być przedłużona na kolejne co najmniej dwuletnie okresy. Z perspektywy JZP, a zwłaszcza tych, których jednostki dominujące również są: dużymi JZP, podlegającymi pod przepisy rozporządzenia 537/2014 i mającymi siedzibę poza granicami Polski, istotne jest aby przedłużenie umowy z firmą audytorską badającą sprawozdania finansowe było możliwe na okres roczny bądź aby możliwe było skrócenie umowy o badanie w jednej JZP w przypadku gdy zmienia się firma audytorska w pozostałych JZP należących do tej samej grupy. Zwracamy uwagę na możliwość wystąpienia następującej, niekorzystnej sytuacji dla spółek. Polska spółka będąca JZP jest kontrolowana przez podmiot spoza Polski z kraju UE. Podmiot kontrolujący jest zgodnie z lokalnymi przepisami audytowany tj. jego sprawozdania finansowe są badane przez dwie firmy audytorskie. Spółka polska jest audytowana przez firmę audytorską z sieci jednej z tych dwóch firm audytorskich. Firmy audytorskie spółki kontrolującej mogą badać tę spółkę maksymalnie przez 24 lata, przy czym spółka kontrolująca podpisała umowy z tymi firmami na 6 lat. Umowa z firmą audytorską spółki polskiej jest podpisana na 5 lat, ponieważ był to maksymalny okres badania w Polsce przez jedną firmę audytorską przed rokiem 2020. W 2020 roku, polskie przepisy się zmieniły i maksymalny okres badania przez jedną firmę audytorską został wydłużony do 10 lat. Mimo

to, polska firma nie jest w stanie przedłużyć umowy z firmą audytorską o jeden rok, ponieważ polskie przepisy wymagają wydłużenia o co najmniej 2 lata umowy na badanie, mimo że rozporządzenie nie przewiduje wymogu ustanowienia minimalnego okresu trwania umowy o badanie sprawozdania finansowego na dwa lata.

Takie wydłużenie o jeden rok pozwoliłoby wyrównać okres badania przez tę sieć firm audytorskich w spółce kontrolującej i spółce polskiej. Jest to istotne, ponieważ wybór innej firmy audytorskiej niż jedna z firm audytorskich spółki kontrolującej spowodowałby znaczne ograniczenie możliwości korzystania z usług dużych sieci w zakresie usług innych niż badanie. Dodatkowo, mniejsze firmy audytorskie nie posiadają zasobów pozwalających na dostarczenie dobrej jakości badania oraz innych usług dużym JZP, takim jak spółka polska czy kontrolująca ją spółka zagraniczna. W konsekwencji takie mniejsze firmy audytorskie zaproszone do przetargu na badanie sprawozdań finansowych, po wstępnym zapoznaniu się w ramach procedury przetargowej z firmą stanowiącą JZP często rezygnują nawet ze złożenia oferty na badanie. Możliwość przedłużenia umowy przez JZP z firmą audytorską lub biegłym rewidentem na okres roczny powinna być możliwa w każdym przypadku. Ostatecznie, możliwość taka powinna być przewidziana przynajmniej w szczególnych przypadkach, takich jak potrzeba ujednolicenia okresu badania przez firmę audytorską lub firmy z jej sieci dla podmiotów należących do tej samej grupy kapitałowej.

Projekt zmian do ustawy o rachunkowości zakłada możliwość przedłużania umów na atestację sprawozdań w zakresie zrównoważonego rozwoju bez narzucania minimalnego okresu dwóch lat. Proponujemy wprowadzenie analogicznego rozwiązania w przypadku umów na badanie sprawozdań finansowych.

- 4) uwzględnienie możliwości przewidzianej w art. 17 ust. 4 rozporządzenia 537/2014 poprzez wdrożenie do polskich przepisów możliwości przedłużenia maksymalnych okresów trwania zlecenia do dwudziestu lub dwudziestu czterech lat, jeżeli zostaną spełnione przesłanki określone w rozporządzeniu 537/2014;
- 5) dostosowanie okresu maksymalnego zaangażowania kluczowego biegłego rewidenta w badanie JZP wynikającego z art. 134 Ustawy (czyli 5 lat) do okresu który daje art. 17 ust. 4 rozporządzenia 537/2014, tj. do 7 lat.
- 6) dokonanie zmiany w art. 130 ust. 3 Ustawy poprzez wskazanie, że w szczególnych przypadkach możliwe jest wskazanie w rekomendacji Komitetu Audytu tylko jednej propozycji wyboru firmy audytorskiej (np. gdy tylko jedna firma audytorska weźmie udział w przetargu organizowanym przez JZP lub gdy JZP musi w trybie nagłym wybrać firmę audytorską np. z uwagi na utratę uprawnień przez dotychczasową firmę).

Projekt zmian do Ustawy nie zakłada konieczności przedstawienia co najmniej dwóch ofert w przypadku wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia atestacji sprawozdawczości

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 3
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

w zakresie zrównoważonego rozwoju. Proponujemy wprowadzenie podobnej zmiany do przepisów regulujących wybór firmy audytorskiej do badania sprawozdań finansowych.

W tym miejscu należy zauważyć, że art. 130 ust. 3 Ustawy, którego zmianę postulujemy, odnosi się do przypadku gdy wyboru firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie ustawowe JZP dokonuje organ inny niż organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki. W takim przypadku wymóg aby rekomendacja komitetu audytu zawierała przynajmniej dwie możliwości wyboru został ustanowiony wyłącznie przez polskiego ustawodawcę. W efekcie polski ustawodawca może dokonać zmiany tego wymogu.

Podkreślenia wymaga fakt, że art. 16 ust. 2 rozporządzenia 537/2014 również mówiący o wskazaniu dwóch możliwości wyboru w rekomendacji komitetu audytu dotyczy innej sytuacji niż wskazana powyżej, tj. dotyczy sytuacji gdy wyboru firmy audytorskiej dokonuje „walne zgromadzenie wspólników lub członków badanej jednostki”. Powyższe wynika z art. 16 ust. 1 akapit 1 rozporządzenia 537/2014 oraz art. 37 ust. 1 dyrektywy 2006/43/WE. Wskazany przepis dyrektywy odnosi się do sytuacji gdy „wyboru biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej dokonuje walne zgromadzenie wspólników lub członków badanej jednostki”. Z kolei art. 16 ust. 1 akapit 1 rozporządzenia 537/2014 przewiduje, że w przypadku, o którym mowa w art. 37 ust. 1 ww. dyrektywy, tj. w przypadku gdy firmę audytorską wybiera walne zgromadzenie, wówczas należy stosować art. 16 ust. 2 – 5 rozporządzenia, w tym ustęp mówiący o rekomendacji komitetu audytu zawierającej dwie możliwości wyboru.

W dalszej kolejności należy wskazać, że art. 16 ust. 1 akapit 2 rozporządzenia odnosi się do art. 37 ust. 2 dyrektywy 2006/43/WE, przewidującego, że państwa członkowskie mogą dopuścić alternatywne systemy lub tryby wyboru biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej. Art. 16 ust. 1 akapit 2 rozporządzenia wyraźnie stanowi, że w sytuacji gdy państwo członkowskie wprowadziło alternatywny system wyboru wówczas nie stosuje się art. 16 ust. 2 - 5 rozporządzenia 537/2014. Polski ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie do polskich przepisów alternatywnego trybu wyboru, ponieważ w ustawie o rachunkowości przewidział możliwość wyboru firmy audytorskiej przez organ inny niż walne zgromadzenie, tj. organ inny niż organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki. Szczegółowe zasady alternatywnego trybu wyboru polski ustawodawca określił w art. 130 Ustawy o biegłych rewidentach. W efekcie w przypadku gdy w polskiej JZP wyboru firmy audytorskiej dokonuje np. rada nadzorcza wówczas JZP powinna dokonać wyboru firmy audytorskiej zgodnie z zasadami określonymi w Ustawie o biegłych rewidentach.

Alternatywny tryb wyboru wprowadzony do Ustawy o biegłych rewidentach został uregulowany przez polskiego ustawodawcę w sposób w zasadzie tożsamy ze sposobem opisanym w rozporządzeniu 537/2014 dla sytuacji, gdy wyboru dokonuje walne zgromadzenie wspólników. Powyższe może prowadzić do mylnego wniosku, że to ustawodawca unijny wymaga aby w każdym przypadku, tj. bez względu na to jaki organ dokonuje wyboru firmy audytorskiej, wymagana była rekomendacja komitetu audytu z dwoma możliwościami wyboru firmy audytorskiej. Jednakże z analizy przepisów wynika, że

ustawodawca unijny wprowadził taki wymóg jedynie w przypadku gdy wyboru firmy audytorskiej dokonuje walne zgromadzenie współników. Ustalenie procedury wyboru firmy audytorskiej w przypadku gdy wyboru dokonuje organ inny niż walne zgromadzenie leżało w gestii państw członkowskich. W efekcie państwa członkowskie mogą wprowadzać zmiany do tej procedury i dlatego wnosimy o zmianę art. 130 ust. 3 Ustawy poprzez wskazanie, że wystarczające będzie wskazanie w rekomendacji komitetu audytu przynajmniej jednej możliwości wyboru firmy audytorskiej, gdy wyboru dokonuje organ inny niż walne zgromadzenie.

- 7) opracowanie zasad oceny jakości firm audytorskich w zakresie badania sprawozdań finansowych i dotyczących zrównoważonego rozwoju oraz zasad publikacji oceny poszczególnych firm audytorskich przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego (dalej: „Agencja”). Szczególnie istotne jest, aby Agencja dokonywała oceny zidentyfikowanych naruszeń wedle jednolitych i spójnych kryteriów. Kwalifikacja naruszeń powinna być jasna zarówno dla firm audytorskich, jak i innych podmiotów zapoznających się z publikowanymi sprawozdaniami Agencji.

Agencja powinna publikować m.in. informacje o kontrolach przeprowadzonych w firmach audytorskich, okresie, którego dotyczyła kontrola, o kwalifikacji naruszeń zidentyfikowanych przez Agencję, np. wskazaniem czy naruszenia te były istotne, czy i w jaki sposób miały wpływ na jakość badania i prawidłowość opinii wydanej przez biegłego rewidenta, a także czy zbadane sprawozdanie finansowe jest istotnie zniekształcone. W sprawozdaniu powinna znaleźć się również informacja o tym, czy zalecenia pokontrolne zostały wdrożone przez firmę audytorską, jeżeli do dnia opublikowania sprawozdania przez Agencję minął termin na ich wdrożenie.

Informacje obecnie publikowane przez Agencję są zbyt ogólne i w efekcie nie dają podstawy dla spółek, ich komitetów audytu bądź akcjonariuszy do dokonania oceny jakości usług firm audytorskich i oszacowania potencjalnych ryzyk. W tym miejscu należy podkreślić, że realną wartością dla badanych spółek i ich komitetów audytu byłoby wskazanie przez Agencję skutków naruszeń dokonanych przez firmy audytorskie, a nie jedynie przekazanie informacji takich jak: „braki w dokumentacji”.

Raporty na temat poszczególnych firm audytorskich są publikowane przez regulatorów w innych krajach co mocno poprawia jakość usług badania i pracę komitetów audytu odpowiedzialnych za jakość audytu;

- 8) uszczegółowienie przepisów dotyczących sankcji nakładanych na firmy audytorskie, w taki sposób aby zakaz wykonywania czynności rewizji finansowej bądź świadczenia innych usług objętych standardami wykonywania zawodu oznaczał zakaz zawierania nowych umów na świadczenie ww. usług, lecz nie nakazywał z automatu rozwiązania umów z wszystkimi dotychczasowymi klientami. Takie podejście karze nie tylko firmę audytorską, ale pośrednio

także jej klientów, a zwłaszcza tych, którzy są jednostkami zaufania publicznego i są zobowiązani do stosowania rygorystycznych wymogów związanych z wyborem firm audytorskich i z tzw. usługami zabronionymi. W świetle prawa nie ma uzasadnienia aby za naruszenia dokonane przez jeden podmiot, odpowiedzialność ponosiły również inne jednostki. Firmy audytorskie powinny mieć możliwość wywiązania się z umów zawartych przed dniem nałożenia na nie kary, a przynajmniej w takim okresie, który pozwoli jego dotychczasowym klientom na dokonanie zmiany firmy audytorskiej (dla JZP mógłby być to okres dwuletni).

Jednocześnie, w szczególności w przypadku braku uwzględnienia powyższego postulatu, wnosimy o wprowadzenie przepisów umożliwiających jednostkom zainteresowania publicznego złożenie wniosku do właściwego organu nadzoru o dokonanie wyboru firmy audytorskiej dla JZP i nakazanie wybranej firmie audytorskiej przeprowadzenie badania sprawozdania finansowego w takiej JZP. Przepisy mogłyby ograniczać możliwość złożenia ww. wniosku przez JZP do ściśle określonych, wyjątkowych sytuacji, takich jak utrata uprawnień przez dotychczasowego audytora lub brak przystąpienia do przetargu organizowanego przez JZP firm audytorskich, które spełniałyby wymogi procedury wyboru oraz nie świadczyłyby usług zabronionych w okresach wskazanych w rozporządzeniu 537/2014. Złożenie ww. wniosku byłoby uprawnieniem JZP, tj. należałoby do decyzji JZP.

Wdrożenie takich przepisów wiązałoby się z koniecznością jednoczesnego wprowadzenia dodatkowych wytycznych w zakresie ustalenia wysokości wynagrodzenia za usługę badania na rynkowym poziomie. Dodatkowo, powyższa propozycja i wprowadzone na jej podstawie przepisy nie powinny prowadzić do negatywnych konsekwencji dla wybranej firmy audytorskiej bądź firm z jej sieci polegających np. na konieczności rozwiązania przez firmy z sieci umów z jednostką dominującą bądź jednostkami kontrolowanymi przez JZP z uwagi na świadczenie tzw. usług zabronionych. W związku z powyższym przepisy powinny zawierać również odpowiednie wyłączenia i mechanizmy pozwalające na zachowanie niezależności przez firmę audytorską wybraną przez organ nadzoru i firmy z jej sieci;

- 9) wprowadzenie do ustawy o rachunkowości mechanizmu pozwalającego jednostkom skontaktować się z odpowiednim organem nadzoru w celu uzyskania informacji czy przyczyna, na którą jednostka zamierza powołać się rozwiązując z firmą audytorską umowę o badanie jest w ocenie organu nadzoru w danym przypadku uzasadniona. Obecnie przepisy nakładają na JZP obowiązek informowania KNF i PANA o rozwiązaniu umowy o badanie sprawozdania finansowego z podaniem stosownego wyjaśnienia przyczyn rozwiązania oraz przewidują sankcje za rozwiązanie umowy „bez uzasadnionej podstawy”. Brakuje natomiast możliwości skonsultowania z organem nadzoru czy daną przyczynę organ uznaje za uzasadnioną.

Dostosowanie polskich przepisów do podstawowych zasad rozporządzenia nr 537/2014 i wdrożenie postulatów wskazanych powyżej jest konieczne, aby umożliwić jednostkom zainteresowania publicznego wybór odpowiedniej firmy audytorskiej do badania sprawozdań finansowych, zwłaszcza w przypadku nagłej utraty uprawnień do badania przez dotychczasową firmę.

W związku z planowanym wdrożeniem przepisów dyrektywy CSRD do polskiego systemu prawnego, w tym przepisów dotyczących firm audytorskich i badania sprawozdań w zakresie zrównoważonego rozwoju, zwracamy również uwagę, że wdrażając przepisy dotyczące sprawozdań w zakresie zrównoważonego rozwoju, nadzoru nad ich przygotowaniem i badania, należy wykorzystać doświadczenia JZP z ostatnich kilku lat obowiązywania przepisów dotyczących sprawozdawczości JZP i badania sprawozdań. W szczególności, poniższe propozycje istotnie ułatwiłyby proces wdrożenia w JZP wymogów dyrektywy CSRD w zakresie sprawozdań w zakresie zrównoważonego rozwoju:

- 1) rozłożenie w czasie nowych obowiązków dla JZP dotyczących sprawozdań w zakresie zrównoważonego rozwoju – przesunięcie wymogu znakowania w formacie in-line XBRL po raz pierwszy dla sprawozdań za 2026 rok, publikowanych w 2027 roku;

Znaczna część jednostek zainteresowania publicznego nie jest w wystarczającym stopniu zaznajomiona z tematem XBRL, pewne obszary wciąż wymagają rozpoznania. Takie procesy wymagają stabilizacji, a wprowadzanie nowej taksonomii, która jest zupełnie inna od taksonomii MSSF, nie będzie korzystne dla ustabilizowania dotychczasowego procesu. ESMA nie opublikowała jeszcze technicznych wytycznych, są także opóźnienia w publikacji standardów. Ostateczna taksonomia ESG ma być opublikowana do końca 3 kwartału 2024, natomiast aktualizacja rozporządzenia o ESEF przez KE o taksonomię ESG oraz publikacja RTS przez ESMA jest planowana w 4 kwartale 2024. Biorąc pod uwagę doświadczenia z wprowadzania ESEF dla okresów rozpoczynających się 1 stycznia 2020 r., kiedy czasu na przygotowania było znacznie więcej, a i tak obowiązek został odroczony, czasu jest zdecydowanie za mało, aby przygotować narzędzia zarówno dla sporządzających jak i badających raporty ESG. Aktualnie przykłady raportowania ESG, które przedstawił EFRAG, nie odpowiadają na większość pytań w jaki sposób będą wyglądały od strony technicznej te raporty. Rynek potrzebuje otrzymać techniczne standardy, zasady walidacyjne i scenariusze dla testowania, aby móc zająć się konkretnym rozwojem narzędzi.

- 2) stopniowe rozszerzanie zakresu znakowania sekcji nt. zrównoważonego rozwoju w sprawozdaniu z działalności (podobnie jak miało to miejsce w przypadku wdrażania znakowania sprawozdań finansowych) – tak aby w pierwszym roku obowiązkowy był ograniczony zakres znaczników, który byłby stopniowo rozszerzany w kolejnych latach;

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 3
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

Należy rozważyć uzależnienie rozszerzania obowiązków w zakresie znakowania od kolejności i czasu wychodzenia standardów, aby był taki sam czas na zapoznanie z nimi.

- 3) jeśli dla znakowania sekcji nt. zrównoważonego rozwoju występować będzie obowiązkowa walidacja na walidatorze KNF (analogicznie jak w przypadku znakowania sprawozdań finansowych), wówczas bardzo istotne jest zapewnienie środowiska testowego dla tej walidacji dostępnego dla wszystkich JZP z odpowiednim wyprzedzeniem przed wejściem w życie wymogu znakowania oraz utrzymanie dostępności tego środowiska w kolejnych latach. Jest to bardzo ważny aspekt procesu raportowania XBRL. W sytuacji poparcia idei zapewnienia środowiska testowego niezwykle ważne jest, aby utrzymywane ono było dla całego procesu. Aktualnie wciąż występują problemy z samym środowiskiem produkcyjnym dla ESEF. Na początku roku wciąż pojawiają się błędy, które powodują zniekształcenia w identyfikowanych 'naruszeniach' na skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych. Wymusza to konieczność kontaktowania się z UKNF. Dostępne cały rok testowe środowisko, utrzymywane i aktualizowane na czas, znacząco poprawiłoby jakość raportów XBRL i pomogłoby unikać komplikacji, których doświadcza aktualnie co roku rynek.
- 4) istotne również byłoby, aby w/w walidator KNF rozróżniał błędy od ostrzeżeń – tak, aby JZP otrzymywały precyzyjne informacje w raporcie z walidacji. Obecnie ten problem występuje w raportach z walidacji znakowania sprawozdań finansowych, w których również ostrzeżenia są oznaczane jako błędy.
Ważne jest przede wszystkim, aby dla celów testowych walidator KNF wypełniał swoją rolę i dostarczał prawidłowe informacje o naruszeniach. Istotne jest także zapewnienie od strony administratora walidatora, iż działa on poprawnie w środowisku produkcyjnym, w szczególności że następuje prawidłowe rozróżnienie pomiędzy rzeczywistymi błędami a ostrzeżeniami.
- 5) pomocne dla wszystkich JZP byłoby również, gdyby dodatkowo zostały opracowane wytyczne postępowania w przypadku wystąpienia istotnych błędów w walidacji znakowania sekcji nt. zrównoważonego rozwoju – przykładowo, czy w takim przypadku konieczna byłaby ponowna publikacja całego raportu rocznego wraz z ponownym wydaniem sprawozdania z badania przez biegłego rewidenta oraz w jakim terminie.

Konfederacja Lewiatan, KL /277/72/ASW/2024

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 3
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy