

Uchwała Nr 6/I/2023

Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego

z dnia 21 lutego 2023 r.

w sprawie opinii o projekcie ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym

§ 1.

Działając na podstawie art. 94m ust. 1 w zw. z art. 90 ust. 1 pkt 15b i ust. 1a ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022 r. poz. 1302, ze zm.), dalej: ustawa, Rada Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego przyjmuje opinię o projekcie ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (druk nr 894 Senatu RP), która stanowi załącznik do uchwały.

§ 2.

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Marcin Obroniecki

Prezes Polskiej Agencji

Nadzoru Audytowego

*- podpisano kwalifikowanym podpisem
elektronicznym -*

Załącznik do uchwały Nr 6/I/2023

Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego
z dnia 21 lutego 2023 r.

Opinia o projekcie ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym

Polska Agencja Nadzoru Audytowego (dalej: Agencja) przedstawia poniżej uwagi do senackiego projektu ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (druk nr 894).

Agencja kierunkowo postrzega dążenie do ograniczenia ryzyka zagrożenia niezależności i bezstronności biegłego rewidenta i firmy audytorskiej, w razie świadczenia przez firmę audytorską oprócz ustawowego badania sprawozdania finansowego także dodatkowych usług, jako wzmacniające system nadzoru nad rynkiem biegłych rewidentów i firm audytorskich.¹ Zmiany w tym zakresie powinny jednak zostać poprzedzone szczegółową analizą oraz konsultacjami publicznymi i następować w ramach doskonalenia istniejącego systemu nadzoru publicznego. Regulacje przewidziane projektem wydają się nie spełniać wyżej wzmiankowanych kryteriów i jako takie nie mogą być zaopiniowane pozytywnie.

Należy zauważyć, że wiele naruszeń, którym mają zapobiegać proponowane regulacje, miało miejsce na rynku firm audytorskich w poprzednim stanie prawnym, to jest zanim weszła w życie ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (dalej: ustawa), a więc w okresie kiedy właściwy organ nadzoru nie dysponował odpowiednimi narzędziami. Obecnie regulacje, w szczególności rozporządzenie UE nr 537/2014² dotyczące badań jednostek zainteresowania publicznego, w znacznym stopniu realizują postulat ograniczania występowania nieprawidłowości w działalności firm audytorskich i wykonywaniu czynności zawodowych biegłych rewidentów. Już wyodrębnienie organizacyjne i strukturalne organu nadzoru – Agencji – służy poprawie jakości nadzoru nad działalnością firm audytorskich i wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta, w szczególności nad przeprowadzaniem badań sprawozdań finansowych. Również informatyzacja oraz zakres danych otrzymywanych przez Agencję od firm audytorskich dotyczący świadczonych usług w ramach sprawozdawczości rocznej podnosi prawdopodobieństwo identyfikacji niepożądanych zjawisk.³

¹ zob. ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, dalej „ustawa”

² Rozporządzenie 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

³ Agencja przeprowadza kontrole w firmach audytorskich w zakresie usług biegłego rewidenta objętych standardami wykonywania zawodu zarówno w odniesieniu do badań ustawowych jednostek zainteresowania publicznego, jak i nie badających tych jednostek oraz prowadzi postępowania administracyjne i dyscyplinarne związane z zidentyfikowanymi nieprawidłowościami ustalonymi podczas tych kontroli.

Poniżej Agencja przedstawia spostrzeżenia dotyczące poszczególnych projektowanych rozwiązań.

I. Regulacje ustanawiające ograniczenia w świadczeniu innych usług przez firmy audytorskie (projektowany art. 73 ust. 2⁴ w zw. z art. 182 ust. 1 pkt 5a ustawy)

Rozwiązania ograniczające możliwość świadczenia przez firmę audytorską różnych usług dla tego samego podmiotu istnieją już w systemie prawnym i wynikają zarówno z przepisów ustawowych⁵ jak i norm etycznych ustanawianych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów.⁶

Jak wspomniano na wstępie, każda zmiana zasad świadczenia usług przez firmy audytorskie powinna być poddana szerokim konsultacjom i pogłębionej analizie. Ustanawianie ograniczeń w świadczeniu usług dodatkowych wymaga szczególnej precyzji (jednoznaczności), tak aby kwalifikowanie usług do danej kategorii następowało poprzez jednoznaczne kryteria. Podobnie wysokiej precyzji regulacyjnej wymaga określenie aspektów czasowych dotyczących zakazów. Przepisy powinny jednoznacznie wskazywać czy zakaz odnoszony jest do przyszłości lub przeszłości (w jakim okresie, od kiedy lub do kiedy liczonym) oraz wpływ nowelizacji na obecnie świadczone usługi. Warto także pamiętać, że regulacja zbyt restrykcyjna może wpłynąć na konkurencyjność rynku, przede wszystkim ograniczyć funkcjonowanie małych i średnich firm audytorskich.

Zauważyć także należy, że proponowane ulokowanie przepisu naruszy spójność konstrukcyjną ustawy. Wprowadzenie projektowanej regulacji musi następować w korelacji z rozporządzeniem nr 537/2014 oraz art. 136 ustawy (ustanawiającymi ograniczenia). Brak takiej korelacji doprowadzi do ustanowienia bardziej rygorystycznego ograniczenia dla firm audytorskich nie badających jednostek zainteresowania publicznego niż dla badających takie jednostki, co będzie miało wpływ na ich konkurencyjność.

II. Kontrola warunków przeprowadzania ustawowych badań sprawozdań finansowych (projektowany art. 89 ust. 1 pkt 4 i ust. 2 pkt 4 ustawy)

Odnosnie do postulatu przyznania Komisji Nadzoru Finansowego prawa przeprowadzania kontroli nad warunkami przeprowadzania ustawowych badań sprawozdań finansowych

⁴ W art. 73 dotychczasową treść oznacza się jako ust. 1 i dodaje się ust. 2 w brzmieniu: „2. Świadczenie usług atestacyjnych lub usług pokrewnych na rzecz badanej jednostki nie może być łączone z wykonywaniem doradztwa podatkowego na rzecz albo na zlecenie takiej jednostki.”

⁵ Zgodnie zaś z art. 69 ust. 1 ustawy biegły rewident, przeprowadzając badanie, wykonując usługę atestacyjną inną niż badanie lub usługę pokrewną działa w interesie publicznym i przestrzega zasad etyki zawodowej w szczególności: zachowuje uczciwość, obiektywizm, zawodowy sceptycyzm i należytą staranność, posiada odpowiednie kompetencje zawodowe, przestrzega tajemnicy zawodowej. Natomiast przepis art. 73 ustawy dotyczy wymogu zachowania niezależności w przypadku świadczenia przez firmę audytorską bądź biegłego rewidenta innych usług aniżeli badanie.

⁶ m. in. uchwała nr 3431/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów oraz uchwała nr 1760/27a/2021 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 6 sierpnia 2021 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, zob. 900.13 – „Standardy niezależności dla zleceń badania i przeglądu są określone w Części 4A - Niezależność dla zleceń badania i przeglądu. Jeżeli firma przeprowadza zarówno zlecenie atestacyjne oraz zlecenie badania lub przeglądu dla tego samego klienta, wówczas wymogi w Części 4A nadal obowiązują firmę, firmę należącą do sieci oraz członków zespołu wykonującego badanie lub przegląd.”

jednostek zainteresowania publicznego należy zauważyć, że obecny system cechuje dualizm wzajemnie uzupełniających się i współpracujących organów nadzoru, czyli sprawowanie nadzoru w obszarze działalności biegłych rewidentów i firm audytorskich w Polsce przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego oraz w obszarze nadzoru nad jednostkami zainteresowania publicznego (w tym funkcjonującymi w nich komitetami audytu) przez Komisję Nadzoru Finansowego. Jest to rozwiązanie logiczne, ponieważ umożliwia ono ocenę wzajemnie powiązanych informacji z dwóch perspektyw i w dwóch różnych okresach⁷, a w konsekwencji skuteczniejsze zabezpieczenie przed nadużyciami.⁸ Podkreślić należy, że obecnie istniejący system nadzoru zakłada, że z jednej strony Polska Agencja Nadzoru Audytowego, kontrolując firmy audytorskie weryfikuje dane historyczne, natomiast Komisja Nadzoru Finansowego, z drugiej strony weryfikuje bieżące i historyczne funkcjonowanie jednostek zainteresowania publicznego. Zmiana obecnego modelu w proponowanym kierunku mogłaby powodować konflikty kompetencji, co przełożyłoby się negatywnie na bezpieczeństwo obrotu gospodarczego.

Zdaniem Agencji uzasadnione może być wzmocnienie roli i znaczenia organu nadzoru nad firmami audytorskimi i biegłymi rewidentami a nie przekazywanie uprawnień lub łączenie z organami nadzoru odpowiedzialnymi np. za sektor bankowy czy ubezpieczeniowy, co mogłoby doprowadzić do zmniejszenia efektywności i skuteczności nadzoru audytowego. Postulowane przez wnioskodawców rozwiązanie polegające na przekazaniu częściowej kontroli pracy firm audytorskich i biegłych rewidentów badających sprawozdania jednostek zainteresowania publicznego do Komisji Nadzoru Finansowego należy więc ocenić negatywnie.

W nawiązaniu do wspomnianego dualizmu nadzoru zauważyć należy, że Komisja Nadzoru Finansowego na podstawie przepisów ustaw sektorowych⁹ posiada kompetencje dotyczące gromadzenia oraz weryfikacji informacji przedstawianych w sprawozdaniach finansowych jednostek zainteresowania publicznego.

Polska Agencja Nadzoru Audytowego, w ramach swoich zadań przeprowadza kontrole w firmie audytorskiej w zakresie dotyczącym badań ustawowych, która obejmuje m. in. ocenę systemu wewnętrznej kontroli jakości firmy audytorskiej czy ocenę ilości i jakości zasobów osobowych, rzeczowych i finansowych wykorzystanych do przeprowadzenia badania, a zatem

⁷ Przykładowo, KNF sprawując nadzór nad jednostkami zainteresowania publicznego w okresie, za jaki sporządzane są ich sprawozdania finansowe przyczynia się do poprawy ich jakości i przydatności a PANA, poprzez kontrole pracy wykonanej przez firmy audytorskie i biegłych rewidentów w zakresie badania tychże sprawozdań przyczynia się do poprawy ich wiarygodności. Te dwie formy nadzoru wzajemnie się uzupełniają koncentrując się z jednej strony na sporządzających sprawozdania finansowe (KNF) a z drugiej strony na badających sprawozdania finansowe (PANA), co łącznie przyczynia się do poprawy bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.

⁸ Konstrukcja nadzoru w Niemczech mogła mieć wpływ na niewykrucie nieprawidłowości w spółce Wirecard. W kontekście zasadności dualizmu instytucji nadzorczych w Polsce zwracamy uwagę na konieczność uzyskania opinii o projekcie także od Komisji Nadzoru Finansowego.

⁹ Zob. np. art. 135 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe (Dz. U. z 2022 r. poz. 2324, ze zm.), art. 30 ust. 8 czy art. 64 ust. 8, art. 100 ust. 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2022 r. poz. 1500, ze zm.), art. 334 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U. z 2022 r. poz. 2283, ze zm.) czy Pkt 8.10.1. Sprawozdania z działalności Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego oraz Komisji Nadzoru Finansowego w 2020 roku (także w dokumencie za 2021 r.)

sprawdza obszary, które można potocznie określić jako „warunki badania”, z perspektywy działalności firm audytorskich. Zatem Agencja wskazuje jak powyżej, że nie powinno mieć miejsca powielenie kompetencji Agencji na Komisję Nadzoru Finansowego.

Natomiast w przedmiocie celowości zmian w zakresie bieżącego nadzoru nad sprawozdaniami finansowymi i wystarczalności obecnych uregulowań prawnych wypowiedzieć powinna się Komisja Nadzoru Finansowego. W przypadku uznania konieczności zmian regulacja nie powinna znaleźć się w ustawie, gdyż nie korespondowałoby ona z przedmiotem regulacji ustawy.

III. Żądanie zmiany firmy audytorskiej (projektowany art. 89 ust. 2 pkt 5 w zw. z art. 192 ust. 1 pkt 4a ustawy)

Analogicznie jak w przypadku ostatnio omawianej propozycji, w przedmiocie celowości zmian wypowiedzieć powinna się Komisja Nadzoru Finansowego. W przypadku uznania celowości zmiany konieczne jest dookreślenie zasad ingerencji Komisji Nadzoru Finansowego, jako organu nadzoru publicznego, w kompetencje organu jednostki zainteresowania publicznego odpowiedzialnego za wybór firmy audytorskiej. Podobnie jak w przypadku kontroli nad warunkami przeprowadzania ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego, regulacje w tym przedmiocie nie powinny być zawarte w ustawie.