

Uchwała Nr 19/I/2023

Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego

z dnia 6 czerwca 2023 r.

w sprawie opinii o projekcie ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, ustawy o rachunkowości oraz ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym

§ 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 2023 r. poz. 1015), Rada Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego przyjmuje opinię o projekcie ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, ustawy o rachunkowości oraz ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym (druk nr 979 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 19/I/2023

Rady Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego
z dnia 6 czerwca 2023 r.

Opinia o projekcie ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, ustawy o rachunkowości oraz ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym

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 979 Senatu RP).

Agencja kierunkowo dostrzega dążenie do wzmocnienia systemu nadzoru nad funkcjonowaniem jednostek zainteresowania publicznego oraz rozwojem rynku i zakresu zadań firm audytorskich w celu ochrony uczestników obrotu gospodarczego, jako potencjalnie wzmocniające bezpieczeństwo obrotu gospodarczego. Zmiany w tym zakresie powinny jednak zostać poprzedzone szczegółową analizą finansowo-celowościową oraz konsultacjami publicznymi i następować w ramach doskonalenia istniejącego systemu nadzoru publicznego. Nakładanie nowych zadań na jednostki zainteresowania publicznego, komitety audytu oraz firmy audytorskie wymaga także zapewnienia spójności z innymi regulacjami, w szczególności ramami prawnymi badania sprawozdań finansowych oraz określenia sposobu sfinansowania znacznie zwiększonych kosztów nadzoru publicznego. W projektowanych regulacjach nie został określony zakres kompetencji związanych z nadzorowaniem (doprecyzowanie) obowiązku opracowania i wdrożenia systemu kontroli wewnętrznej przez jednostki zainteresowania publicznego. Niedookreślenie pojęcia „systemu kontroli wewnętrznej” uniemożliwia ustalenie zakresu działań biegłego rewidenta i firmy audytorskiej. Proponowane przepisy będą miały wpływ także na ograniczenia w wysokości wynagrodzenia firmy audytorskiej w ramach świadczenia innych usług niż badanie ustawowe (art. 4 ust. 2 rozporządzenia 537/2014)¹. Jest to istotne również dlatego, że projektowane rozwiązanie jest dopiero na etapie rozważań koncepcyjnych zgłoszonych przez Komitet Europejskich Organów Nadzoru Audytowego (KEONA) do Komisji Europejskiej². Wprowadzanie rozwiązań na tym etapie może być oceniane jako przedwczesne. Wymagane są także jednoznaczne wskazanie zakresu usługi oraz ocena kosztów, które, ze względu na konieczność przeprowadzenia weryfikacji procesów IT jednostek, będą wpływać na wysokość wynagrodzeń z tytułu świadczonych usług. Wskazać także należy na nadmiarowość regulacji w kontekście oceny jej skutków.

¹ 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

² Zob. https://finance.ec.europa.eu/system/files/2023-02/230202-ceaob-report-audit-reforms_en.pdf

Regulacje przewidziane projektem wydają się nie określać wystarczających ram prawnych i jako takie nie mogą być zaopiniowane pozytywnie.

Zaproponowane zmiany wymagają m.in. analizy:

- określenia wymagań co do formy uchwały organu decydującego o ubieganiu się o dopuszczenie papierów wartościowych do obrotu na rynku regulowanym oraz skutków prawnych takiej uchwały dla jednostki i firmy audytorskiej;
- ustalenia zakresu kompetencji związanych z nadzorowaniem (doprecyzowanie) obowiązku opracowania i wdrożenia systemu kontroli wewnętrznej przez jednostki zainteresowania publicznego;
- ustalenia warunków, celów, szczegółowości, okresu i momentu przeprowadzenia usługi oceny systemu kontroli wewnętrznej;
- określenia dopuszczalności świadczenia usługi oceny systemu kontroli wewnętrznej przez firmę audytorską lub sporządzania sprawozdań przez biegłego rewidenta, przeprowadzających badanie;
- określenia elementów i celów (wzorca) systemu kontroli wewnętrznej jednostek zainteresowania publicznego oraz ustalenie jego powiązań z innymi funkcjonującymi już w podmiotach systemami wewnętrznej kontroli.

Poniżej Agencja przedstawia wybrane spostrzeżenia dotyczące poszczególnych projektowanych rozwiązań.

I. Art. 2 w pkt 9 w lit. j, art. 83 ust. 3 pkt 16a ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, dalej „ustawa”

Rozszerzenie katalogu jednostek zainteresowania publicznego o podmioty, których status wynika z uchwały w sprawie ubiegania się o dopuszczenie papierów wartościowych do obrotu na rynku regulowanym, spowoduje nałożenie na firmę audytorską obowiązku sprawdzenia na etapie akceptacji zlecenia badania, a także monitorowania w trakcie badania każdego podmiotu czy taka uchwała została podjęta. Przepisy nie określają czy, jeżeli uchwała zostanie podjęta już w trakcie przeprowadzenia badania przez firmę audytorską, konieczne jest przeprowadzenie innych czynności – dokonanie zgłoszenia zmiany statusu jednostki właściwemu organowi, zmiana umowy o badanie czy powtórzenie czynności biegłego rewidenta.

Uchwały powinny być możliwe do weryfikacji – przede wszystkim data podjęcia uchwały powinna być uwiarygodniona w najwyższym możliwym stopniu poprzez jej zaprotokołowanie przez notariusza.

Zauważyć należy, że status jednostki zainteresowania publicznego będzie pojęciem niejednoznacznym, odnoszonym zarówno do podmiotów nadzorowanych jak i podmiotów deklarujących zamiar uzyskania takiego statusu. Każdy podmiot będzie mógł wykazywać po podjęciu uchwały status jednostki zainteresowania publicznego, niezależnie czy jest w stanie zostać dopuszczony do obrotu papierami wartościowymi. Stwarzać to może ryzyko

posługiwania się ww. statusem wyłącznie na podstawie deklaracji, przez podmioty niedające odpowiedniej rękojmi.

II. Art. 138a ust. 1 ustawy, art. 45 ust. 4a i art. 49c ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, dalej „ustawa o rachunkowości” oraz zmiany w ustawie z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym

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. Podczas kontroli w firmie audytorskiej w zakresie dotyczącym badań ustawowych sprawdzeniu przez Agencję może podlegać (fakultatywnie) również dokumentacja z wykonania usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usług pokrewnych.

W art. 138a ust. 2 ustawy należy doprecyzować, że usługa oceny systemu kontroli wewnętrznej jest dokonywana przez biegłego rewidenta na podstawie umowy zawartej przez firmę audytorską z jednostką zainteresowania publicznego. Coroczna ocena funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej może być dokonywana przez innego biegłego rewidenta wykonującego zawód w ramach innej firmy audytorskiej niż ta, która zawarła umowę o przeprowadzenie badania. Nie jest jasne, czy ocena systemu kontroli wewnętrznej powinna być przeprowadzona przed sporządzeniem sprawozdania z badania ustawowego.

W związku z tym, propozycje wymagałyby przeprowadzenia analizy w następujących obszarach:

- charakteru pracy biegłego rewidenta (usługa zaświadczająca czy bezpośrednia);
- oczekiwanego poziomu pewności z usługi;
- dnia lub okresu, jakiego ma dotyczyć ocena skuteczności funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej w celu zapewnienia wiarygodności sprawozdawczości finansowej;
- doprecyzowania niezdefiniowanego pojęcia „sprawozdawczość finansowa” (w sposób umożliwiający jednostkom zainteresowania publicznego określenie, co powinno być objęte systemem kontroli wewnętrznej podlegającym atestacji biegłych rewidentów);
- ustalenia celu systemu kontroli wewnętrznej;³
- określenia wzorca lub modelu systemu kontroli wewnętrznej jednostek zainteresowania publicznego⁴;
- możliwości (lub nie) dopuszczenia świadczenia usługi przez inną firmę audytorską niż firma audytorska przeprowadzająca badanie;

³ Przykładowo ramy, że sprawozdanie finansowe jest sporządzane w taki sposób, że odzwierciedla sytuację majątkową, finansową jednostki oraz jej wynik finansowy, a także obejmuje procesy zgodności, funkcjonowanie IT, przeciwdziałanie oszustwom, praniu pieniędzy czy finansowaniu terroryzmu

⁴ Przykładowo w ramach SOX jest stworzona oddzielna regulacja wskazująca na spełnienie (lub nie) poszczególnych wymogów co to znaczy, że system kontroli jest skuteczny <https://www.sarbanes-oxley-101.com/sarbanes-oxley-checklist.htm>

- możliwości (lub nie) wydawania zintegrowanych sprawozdań biegłego rewidenta łączących badanie sprawozdania finansowego z usługą atestacyjną dotyczącą oceny skuteczności funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej w celu zapewnienia wiarygodności sprawozdawczości finansowej.

III. Art. 138a ust. 3 - 5 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, dalej

Celem biegłego rewidenta w ramach badania sprawozdania finansowego jest uzyskanie racjonalnej pewności czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem oraz wydanie opinii. Obecnie biegły rewident w trakcie przeprowadzenia badania nie wyraża opinii o systemie kontroli wewnętrznej, jednak dokonuje jego oceny z perspektywy wpływu na sprawozdanie finansowe. W przypadku usługi atestacyjnej funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej projektodawca powinien doprecyzować czy biegły rewident powinien uzyskać racjonalną pewność czy też ograniczoną pewność. Z takiej usługi biegły rewident nie będzie sporządzał opinii ale – zgodnie ze krajowymi standardami usług atestacyjnych innych niż badanie i przegląd – raport atestacyjny, który zawiera jasne wyrażenie wniosku biegłego rewidenta na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Posługiwanie się ramami prawnymi przeznaczonymi dla badania ustawowego w zakresie usługi atestacyjnej (na skutek odesłania w art. 138a ust. 4 do art. 83 ust. 5 ustawy o rachunkowości) może wywoływać wątpliwości dotyczące sposobu przeprowadzenia usługi, jej wyniku oraz skutków.

Przepisy nie określają także elementów i celów systemu kontroli wewnętrznej jednostek zainteresowania publicznego w celu zapewnienia wiarygodności sprawozdawczości finansowej. Obowiązujące regulacje ustawowe przewidują, że niektóre podmioty rynku finansowego np. banki czy fundusze inwestycyjne obowiązane są posiadać systemy wewnętrznej kontroli jakości. Sposób, warunki i szczegółowy zakres działania (np. weryfikowane dokumenty) takich systemów jest dookreślany w aktach delegowanych. Dodatkowo uwagę zwraca wprowadzenie dualizmu regulacji dla wielu jednostek zainteresowania publicznego, które już obowiązane są posiadać takie systemy. W kontekście projektowanego art. 138a ust. 5 nie jest jasne czy dodawany przepis wprowadza dodatkowy system dla wszystkich jednostek zainteresowania publicznego czy wyłącznie dla tych jednostek, od których przepisy prawa nie wymagają takiego systemu.

Wzorzec systemu kontroli wewnętrznej powinien zostać udostępniony publicznie (nieodpłatnie) jako element aktu delegowanego oraz umożliwiać ewaluację za jego pomocą systemów jednostek zainteresowania publicznego. Regulacje nakazujące stosowanie wzorca powinny być zawarte w innych ustawach niż ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym – w ustawach regulujących działalność poszczególnych typów podmiotów.