

Stanowisko Agencji w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw

Uwagi Ogólne

Polska Agencja Nadzoru Audytowego, dalej „Agencja”, pozytywnie opiniuje kierunek zmian, jaki stanowi implementacja dyrektywy CSR¹ do polskiego porządku krajowego. Z perspektywy nadzoru publicznego zmiana ta wpłynie na zrównoważony rozwój oraz rozwój rynku biegłych rewidentów i firm audytorskich świadczących usługi atestacji sprawozdań zrównoważonego rozwoju. Tak istotnej nowelizacji towarzyszy także powtórne wdrożenie przepisów prawa unijnego w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, ze zm.), dalej „ustawa o rachunkowości” oraz ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2023 r. poz. 1015, ze zm.), dalej „ustawa”.

Mając na uwadze rozszerzenie zadań biegłych rewidentów oraz sprawowanego nadzoru przez Agencję właściwym momentem wydaje się rewizja przepisów prawa, szczególnie tych które mają swoje odpowiedniki w obszarze atestacji sprawozdań zrównoważonego rozwoju. Nadzór Agencji nad przeprowadzaniem badań sprawozdań finansowych i atestacją sprawozdań zrównoważonego rozwoju wymaga zapewnienia spójności i kompletności przepisów prawa. Z powyższych względów Agencja pragnie przedstawić także postulaty uzupełniające niektóre instytucje prawne. Z uwagi na zakres projektowanych zmian Agencja zauważa, że może w przyszłości przedstawiać dodatkowe uwagi i propozycje, a także deklaruje pełną współpracę.

Na wstępie do rozważenia poddaje się zastąpienie określenia „sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju” określeniem „sprawozdanie zrównoważonego rozwoju”. Analogicznie możliwe jest zastąpienie określenia „atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju” określeniem „atestacja sprawozdań zrównoważonego rozwoju”. Sprawozdawczość stanowi całość procesów i organizacji, zaś jej wynikiem jest określony dokument. Proponowane jest zatem, aby częścią sprawozdania z działalności było sprawozdanie zrównoważonego rozwoju, które to będzie podlegać atestacji, przykładowo jako sformułowanie w słowniczku definicji „sprawozdania zrównoważonego rozwoju”.

Projekt może wymagać korekty redakcyjnej i legislacyjnej, przykładowo:

— zmian w oznaczeniu publikatorów w art. 2 pkt 32, art. 12 ust. 3, art. 21 ust. 1 ustawy,

¹ Dyrektywa 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 (Dz. Urz. UE L 322 z 16.12.2022, s. 15–80)

- rozważenia zasadności dodania w art. 14 ust. 1 pkt 7 ustawy sformułowania „z wyłączeniem atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju” w zw. z rozszerzeniem definicji czynności rewizji finansowej (art. 2 pkt 7 ustawy),
- zastąpienia w art. 4a ust. 1 pkt 4 ustawy sformułowania „atestacji zrównoważonego rozwoju” sformułowaniem „atestacji sprawozdań zrównoważonego rozwoju”,
- dodania w art. 14 ust. 1 pkt 8 ustawy odesłania do „krajowych standardów wykonywania zawodu, o których mowa w art. 2 pkt 23 lit. a, c i d”,
- zastąpienia w art. 16 ust. 1 pkt 3 ustawy odesłania do „art. 12 ust. 1 pkt 2 lit. c” odesłaniem do „art. 12 ust. 1 pkt 3 lit. c”,
- zastąpienia w art. 16 ust. 4 ustawy wyrazu „lub” wyrazem „albo”,
- zastąpienia w art. 17 ust. 2 pkt 5a ustawy sformułowania „informację o uprawnieniu biegłego rewidenta” sformulowaniem „informację o uprawnieniu”,
- zastąpienia w art. 18 ust. 9 ustawy odesłania do „art. 4a ust. 1” odesłaniem do „art. 4 ust. 1 pkt 1”,
- wprowadzenia w art. 68 ustawy definicji „dokumentacji atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju” (z uwagi na zmianę nazwy rozdziału),
- rezygnacji w art. 87e ustawy z otwartego katalogu (pkt 1-9) z uwagi na odpowiednie stosowanie przepisów,
- dodania na początku art. 87a ust. 2 pkt 8 lit. b ustawy wyrazu „zgodności”,
- zastąpienia w art. 112 ust. 1 pkt 4,5,6, ustawy sformułowania „kontroli jakości” sformulowaniem „zarządzania jakością”,
- zastąpienia w art. 14 ust. 3 pkt 1 sformułowania „zgodnie z ust. 2” sformulowaniem „o którym mowa w ust. 2” (w przywołanym ustępie nie mam mowy o dniu uzyskania wpisu),
- zastąpienia w art. 15 ust. 2 projektu ustawy odesłania do „ust. 2” odesłaniem do „ust. 1”.

Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym

Agencja dostrzega potrzebę systemowego przeglądu przepisów prawa i warunków związanych z uzyskiwaniem uprawnień biegłego rewidenta, organizacji i działania Komisji Egzaminacyjnej, w celu opracowania koncepcji zmian i działań wspierających dostęp do zawodu biegłego rewidenta. Zauważyć należy, że mimo rozszerzenia zadań Komisji Egzaminacyjnej, liczba jej członków określona w **art. 11 ust. 1 i 2 ustawy** nie ulega zmianie. Ze względu na praktykę nadzorczą, roboczą współpracę oraz w celu zapewnienia przepływu informacji, celowym jest aby dwie osoby wybrane spośród czterech kandydatów przedstawionych przez Agencję były członkami Komisji Egzaminacyjnej. Nadmienić można, że utworzenie Agencji nie znalazło odzwierciedlenia w formule funkcjonowania Komisji Egzaminacyjnej. Ponadto z uwagi na dookreślenie w art. 11 ust. 6 pkt 1 kompetencji kandydatów na przedstawicieli Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w celu spójności warto rozważyć uzupełnienie ust. 2 pkt 2, aby dwoma przedstawicielami Krajowej Rady Biegłych

Rewidentów byli biegli rewidenci z uprawnieniami do atestacji sprawozdań zrównoważonego rozwoju.

W **art. 14 ust. 2a pkt 1** ustawy projektodawca posługuje się dwoma pojęciami „standardy dotyczące sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju” i „standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej”, podczas gdy w art. 63p pkt 3 ustawy o rachunkowości posłużono się definicją „standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju”. W projekcie ustawy (art. 87a ust. 2 pkt 5, pkt 8 lit. a, art. 130 ust. 1 pkt 1 lit. a tiret drugi ustawy) pojęcie standardów jest stosowane niekonsekwentnie. Zasadnym wydaje się użycie w ustawie definicji standardów sprawozdawczości wprowadzanej w ustawie o rachunkowości „standardy sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, o których mowa w art. 63p pkt 3 ustawy o rachunkowości”. Warto także zwrócić uwagę, aby także pojęcia z art. 14 ust. 2a pkt 4 tj. „standardy atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju” i z art. 87a ust. 1 pkt 6 tj. „standardów, według których przeprowadzono tę atestację” były spójne z definicją z art. 2 pkt 22a tj. „krajowy standard atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju”.

W **art. 15 ust. 1 i 2 ustawy i innych przepisach** należałoby posłużyć się pojęciem „zagraniczne studia wyższe uznane w Rzeczypospolitej Polskiej” zamiast „zagranicznych studiach wyższych uznawanych w Rzeczypospolitej Polskiej ~~za równorzędne~~”, podobnie jak ma to miejsce w innych przepisach ustawowych.² Zgodnie z przepisami art. 326 i 327 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2023 r. poz. 742, ze zm.) to dyplomy ukończenia studiów za granicą, a nie studia, są uznawane, m.in. po przeprowadzeniu postępowania nostryfikacyjnego, przez uczelnie za równoważne odpowiedniemu polskiemu dyplomowi i tytułowi zawodowemu w celach zawodowych. Konsekwentnie zmiany powinny zostać wprowadzone także w art. 4 ust. 2 pkt 4, art. 11 ust. 3 pkt 4, art. 15 ust. 1 i 3, art. 94d ust. 2 pkt 4 ustawy. Proponowane są zatem poniższe zmiany:

„W art. 15 ust 1 i 2 art. 4 ust. 2 pkt 4, art. 11 ust. 3 pkt 4, art. 15 ust. 1, 2 i 3, art. 94d ust. 2 pkt 4 skreśla się słowa „za równorzędne”.

W **art. 16 ust. 1 pkt 1** z uwagi na konstrukcję odpowiedniego uiszczenia opłat przez kandydata na biegłego rewidenta i biegłego rewidenta, należałoby doprecyzować czy opłatę za przystąpienie do postępowania kwalifikacyjnego na biegłego rewidenta ma także uiszczać biegły rewident ubiegający się o uprawnienie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Proponowane są zatem poniższe zmiany:

„W art. 16 ust. 1 otrzymuje brzmienie: „1. Kandydat na biegłego rewidenta i biegły rewident ubiegający się o uprawnienie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju uiszcza: 1) opłaty egzaminacyjne, oraz

² Por. art. 65 pkt 4 Prawa o adwokaturze, art. 24 ust. 1 pkt 1 ustawy o radcach prawnych, art. 11 ust. 1 pkt 6 ustawy o komornikach sądowych, art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentyisty

2) opłaty za rozpatrzenie wniosków, o których mowa w art. 12 ust. 1 pkt 2 lit. c oraz art. 15 ust. 1–3 i 5.”,

„W art. 16 dodaje się ust. 1b w brzmieniu: **„1b. Kandydat na biegłego rewidenta uiszcza opłatę wstępną za przystąpienie do postępowania kwalifikacyjnego.”**

W **art. 18 ust. 7a i 9** należałoby posłużyć się pojęciem „biegły rewident” zamiast „osoba” w art. 18 ust. 7a i 9, ponieważ tylko biegły rewident może posiadać uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (przepisy dotyczą tylko wykreślenia informacji nie zaś skreślenia biegłego rewidenta). W przypadku skreślenia biegłego rewidenta z rejestru, a zatem jednocześnie usunięcia informacji o uprawnieniach do atestacji zrównoważonego rozwoju zasadne byłoby objęcie takiego przypadku także art. 18 ust. 6, 7, 8 ustawy. Proponowane są zatem poniższe zmiany:

- w art. 18 ust. 6 dodaje się zdanie **„Przepis ust. 6a stosuje się odpowiednio”**,
- w art. 18 ust. 7 dodaje się zdanie **„Przepis ust. 7a stosuje się odpowiednio”**,
- w art. 18 ust. 7a wyrazy „osoba w stosunku do której wykreślono z rejestru tę informację” zastępuje się wyrazami **„biegły rewident”**,
- w art. 18 ust. 8 dodaje się zdanie **„Przepis ust. 9 stosuje się odpowiednio”**,
- w art. 18 ust. 9 wyrazy „osoba w stosunku do której wykreślono z rejestru tę informację osoby, o których mowa w ust. 6a i 7a” zastępuje się wyrazami **„biegły rewident”**.

Odnosnie projektowanego **art. 18 ust. 6a ustawy** należy, poprzez przepis przejściowy umożliwić:

- osobom skreślonym z rejestru biegłych rewidentów uprawnionym do atestacji sprawozdań zrównoważonego rozwoju ponowny wpis do rejestru z dotychczasowym zakresem uprawnień,
 - biegłym rewidentom, wobec których została wykreślona z rejestru informacja o uprawnieniu do atestacji sprawozdań zrównoważonego rozwoju ponowny wpis tej informacji,
- o ile ich uprawnienia do atestacji sprawozdań zrównoważonego rozwoju zostały nabyte zgodnie z art. 12, 13, 14 ustawy.

Obecna regulacja wyłącza możliwość ponownego wpisu informacji o uprawnieniu do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dla części biegłych rewidentów. Biegli rewidenci, którzy nabyli uprawnienia na podstawie przepisów przejściowych (art. 12 i art. 13 ust. 1 projektu ustawy) mogą je utracić w skutek skreślenia z rejestru albo wykreślenia informacji o uprawnieniu do atestacji. Informacje o uprawnieniach takich osób nie będą mogły zostać ponownie wpisane, bez odbycia aplikacji i złożenia egzaminu (spełnienie warunków z art. 4a ustawy). Inna sytuacja jest natomiast biegłych rewidentów, którzy zdobędą uprawnienia po 2026 r. po zdaniu egzaminów. Informacje o uprawnieniach takich osób będą mogły zostać wpisane po spełnieniu warunków z art. 18 ust. 6a, 7a i 9 ustawy. Należy zauważyć, że konstrukcja ta jest podobna do obecnie obowiązującej w ramach stosowania art. 18 ust. 6 ustawy. Obecnie biegli rewidenci, którzy nie nabyli uprawnień zawodowych po zdaniu

egzaminów z wiedzy („dyplomowanymi księgowi”), ale na podstawie przepisów przejściowych, a zostali skreśleni z rejestru, są obowiązani do złożeniu egzaminów, o których mowa w art. 4 ust. 2 pkt 6 ustawy. Proponowane są zatem poniższe zmiany:

„W art. 14 projektu ustawy dodaje się ust. 4 i 5 w brzmieniu: **„4. Osoba skreślona z rejestru biegłych rewidentów na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 2 ustawy zmienianej w art. 2, która nabyła uprawnienia zgodnie z art. 12, 13, 14 ustawy zmienianej w art. 2, może żądać wpisu do rejestru biegłych rewidentów zawierającego informację o uprawnieniu do atestacji sprawozdań zrównoważonego rozwoju, jeżeli nie upłynęło więcej niż 10 lat od jej skreślenia.**
5. Biegły rewident, wobec którego została wykreślona z rejestru biegłych rewidentów na podstawie art. 18 ust. 1a pkt 1 ustawy zmienianej w art. 2 informacja o uprawnieniu do atestacji sprawozdań zrównoważonego rozwoju nabytym zgodnie z art. 12, 13, 14 ustawy zmienianej w art. 2, może żądać wpisu tej informacji do rejestru biegłych rewidentów, jeżeli nie upłynęło więcej niż 10 lat od jej wykreślenia.”

Proponujemy rozważenie zwiększenia w rozporządzeniu Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 7 listopada 2017 r. w sprawie obowiązkowego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej firmy audytorskiej minimalnej sumy gwarancyjnej ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej, a także ustalenie innych wartości dla firm audytorskich, które przeprowadzają badania jednostek zainteresowania publicznego niż dla firm audytorskich, które takich badań nie przeprowadzają.

Sugerowane jest uzupełnienie listy firm audytorskich o dane umożliwiające weryfikację dodatkowych informacji o firmie audytorskiej dotyczących daty od jakiej mogła świadczyć usługi, w ramach ponownej implementacji art. 17 ust. 1 dyrektywy 2006/43/WE. Sugerowane jest także publikowanie przez Agencję informacji o momencie zakończenia działalności firmy audytorskiej. Proponowane są zatem poniższe zmiany:

„W art. 57 w ust. 2 dodaje się pkt 14 w brzmieniu: „14) informację o dacie wpisu na listę;”
„W art. 57 dodaje się ust. 2a w brzmieniu „2a. Informacje o skreśleniu z listy Agencja publikuje na stronie internetowej.”

W **art. 127 ust. 2 ustawy** w celu zapewnienia realizacji zadań oraz sprawowanego nadzoru proponowane jest zwiększenie wysokości kary pieniężnej, ponieważ w obecnej wysokości nie jest ona wystarczającym środkiem oddziaływania.

Proponowane jest doprecyzowanie projektowanego **art. 128 ust. 1b ustawy** dotyczącego powołania odrębnego komitetu poprzez bardziej precyzyjne uregulowanie jego zadań, ewentualnie kompetencji, wymagań dotyczących członków oraz relacji z komitetem audytu. Odesłania do odpowiedniego stosowania przepisów art. 129 ust. 1, 3 i 5 ustawy powodują, że członkowie odrębnego komitetu będą musieli posiadać taką wiedzę jak członkowie komitetu audytu. Ponadto z uwagi na brak szczegółowej regulacji zadań, odrębny komitet musiałby powielać część zadań komitetu audytu (art. 130 ustawy), co mogłoby prowadzić do

formułowania przez komitety rozbieżnych wniosków. Należy ustalić czy odrębny komitet ma charakter opiniodawczy oraz określić zakres jego współpracy z biegłym rewidentem przeprowadzającym atestację sprawozdań zrównoważonego rozwoju. Alternatywnym rozwiązaniem jest ustanowienie wymogu, aby w określonym horyzoncie, czasowym, co najmniej jeden członek komitetu audytu posiadał kompetencje z zakresu sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.

Proponowane jest doprecyzowanie zasad przesyłania przez Agencję wniosków i ustaleń z kontroli komitetom audytu w ramach ponownej implementacji art. 39 ust. 6 lit. d dyrektywy 2006/43/WE z uwagi na nowelizację (rozszerzenie) zadań i roli komitetów audytu w zakresie monitorowania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. Zasadne jest umożliwienie informowania przez Agencję, bez naruszenia tajemnicy, komitetu audytu o ustaleniach i wnioskach z kontroli firmy audytorskiej przeprowadzającej czynności rewizji finansowej lub atestacją sprawozdań zrównoważonego rozwoju. Zmiana umożliwi realizowanie zadania wskazanego w art. 130 ust. 1 pkt 1 lit. c ustawy, niezależnie czy informacje te będą przedstawiane jednostce przez firmę audytorską. Proponowana jest następująca zmiana:

„W art. 95 w ust. 5 pkt 2 lit. 1 kropkę zastępuje się przecinkiem i dodaje się lit. m w brzmieniu: „m) komitetowi audytu, a w przypadku powierzenia sprawowania funkcji komitetu audytu, zgodnie z art. 128 ust. 4, radzie nadzorczej lub innemu organowi nadzorczemu lub kontrolnemu jednostki zainteresowania publicznego, odrębnemu komitetowi, o którym mowa w art. 128 ust. 1b, w szczególności w związku z realizacją zadań, o których mowa w art. 130 ust. 1 pkt 1 lit. c.”

W związku z wprowadzeniem zakazu świadczenia usług zabronionych w przypadku świadczenia atestacji sprawozdań zrównoważonego rozwoju na rzecz jednostek zainteresowania publicznego w **art. 136a ustawy** poddajemy pod rozważenie doprecyzowanie definicji jednostki kontrolowanej zawartej w **art. 2 pkt 18 ustawy**, w szczególności konieczne jest rozważenie:

- dostosowania definicji do tej zawartej w dokumencie Komisji Europejskiej, Dyrekcji Generalnej ds. Rynku Wewnętrznego i Usług z dnia 3 września 2014 r. p.t. „Pytania i odpowiedzi – Wdrożenie nowych ram badania ustawowego” (ang. Q&A – Implementation of the New Statutory Audit Framework)³ w rozdziale IV „Zakaz świadczenia usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych”⁴,

³https://finance.ec.europa.eu/document/download/69a9dc39-ce1b-445a-add3-56becae47ffc_en?filename=questions-answers-03092014_en.pdf

⁴ jednostkę kontrolowaną należy rozumieć każdą jednostkę (i), w której osoba fizyczna lub prawna posiada większość praw głosu; lub (ii) osoba fizyczna lub prawna uprawniona jest do powoływania lub odwoływania większości członków władz administracyjnych, zarządzających lub organu nadzorującego i jest jednocześnie udziałowcem; lub (iii) której akcjonariuszem/udziałowcem jest osoba fizyczna lub prawna kontrolująca większość praw głosu odpowiednio akcjonariuszy lub udziałowców, zgodnie z umową zawartą z innymi akcjonariuszami lub współnikami danej jednostki; lub (iv) nad którą osoba fizyczna może lub faktycznie sprawuje władzę, ma dominujący wpływ lub kontrolę.

— uwzględnienia w definicji postanowień Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej 10 i 11.

W związku z projektowaną zmianą **art. 159 ust. 8 ustawy** w ramach ponownej implementacji art. 30a ust. 1 lit. d w zw. z ust. 2 lit. a dyrektywy 2006/43/WE Agencja proponuje rozważenie zmian dotyczących rozstrzygnięcia o sprawozdaniach z badania. Orzekanie przez sądy powszechne w przedmiocie spełniania przez sprawozdanie z badania wymogów ustawy lub rozporządzenia UE nr 537/2014⁵ jest nadmiarowe. Zasadne jest wyeliminowanie możliwych odmienności rozstrzygnięć odnoszących się do rezultatu tej samej usługi przez sąd powszechny i Agencję oraz przyspieszyłoby prowadzenie postępowań dyscyplinarnych przez sądy powszechne. Stwierdzenie czy sprawozdanie z badania oraz sprawozdanie z atestacji sprawozdania zrównoważonego rozwoju spełnia wymogi prawne pozostawałoby w gestii bezpośrednio właściwego organu, czyli Agencji, zgodnie z obowiązującym art. 186 ust. 1 ustawy.

Proponowane jest także wprowadzenie zmian w **art. 182 ust. 1** w zw. kwalifikowaniem naruszeń w ramach postępowań administracyjnych. W art. 182 ust. 1 pkt 6 i 6a ustawy należałoby zastąpić spójnik „ani” spójnikiem „lub”. W art. 182 ust. 1 pkt 17a należałoby usunąć odwołanie kaskadowe do art. 82 ustawy – w przepisie zawarte jest odwołanie bezpośrednie oraz odwołanie do odpowiedniego stosowania art. 82 ustawy. Ponadto wątpliwość budzi konstrukcja „w związku z art. 87e”. Przepis w art. 182 ust. 1 pkt 25 i 25a ustawy odsyła do mało precyzyjnego art. 81 ustawy i posługuje się dwoma pojęciami „grupy” oraz „grupy kapitałowej”.

W ramach prowadzonych obecnych bądź przyszłych prac legislacyjnych warto uwzględnić okoliczność rewizji zakresu publikowanych przez Agencję informacji o decyzjach administracyjnych (**art. 191 ustawy**), w szczególności w związku z zadaniami komitetu audytu w zakresie wyboru firmy audytorskiej do badania sprawozdań finansowych.

W dodawanym **art. 205 ust. 1a pkt 5** ustawy projektodawca określił surowsze wymagania do zarejestrowania jednostki audytorskiej pochodzącej z państwa trzeciego do celów atestacji sprawozda zrównoważonego rozwoju (w art. 49, art. 50, art. 64, art. 65, art. 69–76, art. 78 i art. 80 ustawy) lub wymagania równoważne (art. 22, 22b, 25, 25b dyrektywy 2006/43/WE), niż do celów badania sprawozdań finansowych (wymagania określone w art. 69-76 i art. 80 ustawy) lub wymagania równoważne (art. 22, 22b i 25 dyrektywy 2006/43/WE). Zasady ww. rejestracji określają art. 45 ust. 5 akapit pierwszy lit. c i akapit drugi lit. c Dyrektywy 2006/43/WE. Zgodnie zaś z art. 25b dyrektywy 2006/43/WE wymogi w art. 21-24a dotyczące badania ustawowego sprawozdań finansowych mają zastosowanie odpowiednio do atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju. Dotychczas w ramach implementacji

⁵ 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, uchylającym decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77 oraz Dz. Urz. UE L 170 z 11.06.2014, str. 66)

art. 45 ust. 5 lit. c Dyrektywy 2006/43/WE art. 205 ust. 1 pkt 5 stanowi, że jednostka ubiegająca się o wpis (uprawniający do badania) powinna spełniać wymagania określone w art. 69-76 i art. 80 ustawy, które to wymagania są nieco szersze niż wymagania art. 22, 22b i 25 dyrektywy (przykładowo art. 69 ustawy odnosi się m.in. do wymogów określonych w art. 21 i 24 Dyrektywy, art. 76 ustawy – do art. 22a dyrektywy 2006/43/WE). Należy zwrócić uwagę, że usługa atestacji została zastrzeżona dla biegłych rewidentów i wprowadzono przepisy szczególne. Zasadne jest zatem zapewnienie spójności zakresu wymagań dla obu rodzajów jednostek i wyeliminowanie istotnych dysproporcji.

Proponowane jest dookreślenie podstaw prawnych do zawierania porozumień z organem nadzoru publicznego z państwa trzeciego w celu prowadzenia kontroli w toku ponownej implementacji art. 36 dyrektywy 2006/43/WE z uwagi na możliwość rozszerzenia wymiany informacji w zakresie wskazanym w nowym art. 36a dyrektywy 2006/43/WE. Zmiana ma służyć wyeliminowaniu wątpliwości interpretacyjnych, przy czym zasadne może być na dalszym etapie prac doprecyzowanie projektowanych przepisów. Zawieranie porozumień będzie istotne dla rynku firm audytorskich, ponieważ umożliwi im przeprowadzanie badań sprawozdań finansowych polskich podmiotów planujących emisję papierów wartościowych na zagranicznych rynkach regulowanych. W efekcie ułatwi to polskim firmom audytorskim rozwój dodatkowych usług, a jednostkom - pozyskiwanie kapitału na rynkach zagranicznych. Praktyka zawierania porozumień przez organy nadzoru z państw UE z organami z państw trzecich jest powszechna. Proponowane jest zatem następująca zmiana:

„W art. 212 ust. 1 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie: „Agencja może udzielić właściwemu organowi nadzoru publicznego nad jednostkami audytorskimi pochodzącymi z państwa trzeciego informacji lub przekazać mu dokumentację systemu wewnętrznej kontroli jakości, dokumentację badania w rozumieniu art. 68 pkt 1 i inne dokumenty będące w posiadaniu biegłych rewidentów lub firmy audytorskiej, a także dokumenty związane z kontrolami, o których mowa w art. 106 ust. 1 i art. 124 ust. 1, w tym te związane z udziałem przedstawicieli właściwego organu nadzoru publicznego nad jednostkami audytorskimi pochodzącymi z państwa trzeciego w kontroli przeprowadzanej na podstawie porozumienia, o którym mowa w art. 214 ust. 1, jeżeli:”

Przepisy przejściowe, dostosowujące i końcowe

W przepisach dostosowujących nie została wprost uregulowana kwestia wydania przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów krajowego standardu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, który miałby zastosowanie do czasu przyjęcia przez Komisję Europejską standardów atestacji w formie aktów delegowanych (najpóźniej od 1 października 2026 r.). Zasadne byłoby skonstruowanie analogicznego przepisu jak **art. 15 projektu ustawy**, który będzie określał terminy na przekazanie przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów uchwały i jej zatwierdzenia przez Radę Agencję. Brak takiego harmonogramu może skutkować, że Rada Agencji zbyt późno otrzyma uchwałę. Określenie czasu realizacji obowiązków związanych z wydaniem standardu jest istotne, ponieważ biegły rewident zgodnie z art. 87e ust. 1 ustawy będzie obowiązany stosować krajowy standard atestacji sprawozdań

zrównoważonego rozwoju. Ponadto proponowane jest umożliwienie skorzystania z uprawnień przez Radę Agencji w sytuacji, kiedy Krajowa Rada Biegłych Rewidentów nie podejmie stosownej uchwały.

„Dodaje się art. 15a w brzmieniu: **„Art. 15a. 1. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów określi, w terminie 1 miesiąca od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, w drodze uchwały, krajowy standard atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, o którym mowa w art. 2 pkt 22a lit. b ustawy zmienianej w art. 2.**

2. Uchwała, o której mowa w ust. 2, podlega zatwierdzeniu przez Radę Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego w trybie art. 102 ustawy zmienianej w art. 2, przy czym:

1) okres, o którym mowa w art. 102 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, wynosi 1 miesiąc;

2) okresy, o których mowa w art. 102 ust. 2–5 ustawy zmienianej w art. 2, wynoszą 15 dni;

3) przepisów art. 102 ust. 6 i 7 ustawy zmienianej w art. 2 nie stosuje się.

3. Jeżeli w terminie 1 miesiąca od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy Krajowa Rada Biegłych Rewidentów nie podejmie i doręczy Agencji uchwały o której mowa w ust. 1, Rada Agencji może podjąć uchwałę zastępującą.”

W ramach przepisu przejściowego **art. 16 ust. 2 projektu ustawy** nie jest jasne sposób w jaki odpowiednio ma być zastosowany art. 9 ust. 7 ustawy tzn. jak ma zostać przedłużony okres samokształcenia osób wskazanych w art. 12 projektu ustawy.

W **art. 20 projektu ustawy** proponowana jest następująca zmiana:

„Art. 20. Firma audytorska, która przed 1 stycznia 2025 r. zawarła umowę o atestację sprawozdania zrównoważonego rozwoju, do 28 lutego 2025 r. przekazuje Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego w formie elektronicznej informację wskazującą nazwę, adres i numer REGON podmiotu, z którym została zawarta taka umowa.”

W **art. 23 ust. 2** ustawy w związku zmianą pojęcia „krajowe standardy kontroli jakości” na „krajowe standardy zarządzania jakością”, proponuje się dodać zdanie drugie w brzmieniu: **„Krajowe standardy kontroli jakości stają się krajowymi standardami zarządzania jakością.”**

W kontekście kwot przedstawionych w **Ocenie Skutków Regulacji (OSR)** Agencja zwraca uwagę, że budżet Agencji na niektóre zadania m.in. szkolenie pracowników oraz harmonogram zatrudnienia może nie pokrywać się z przedstawionym w OSR. Agencja planuje w znacznie krótszej perspektywie budowanie zespołu oraz kompetencji pracowników.