



PREZES RADY MINISTRÓW

Warszawa, dnia 22 marca 2017 r.

RM-10-146-16

Pan Marek KUCHCIŃSKI
Marszałek Sejmu

Szanowny Panie Marszałku

Na podstawie art. 118 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przedstawiam Sejmowi

poprawkę do projektu ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz o nadzorze publicznym (druk sejmowy nr 1092).

W załączeniu przedstawiam także opinię dotyczącą zgodności proponowanych regulacji z prawem Unii Europejskiej.

Z poważaniem

**Poprawka do projektu ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich
oraz nadzorze publicznym (druk sejmowy nr 1092)**

W sprawozdaniu Podkomisji nadzwyczajnej do rozpatrzenia rządowego projektu ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (druk sejmowy nr 1092) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 130:

a) w ust. 1 pkt 6 otrzymuje brzmienie:

„6) opracowywanie polityki świadczenia przez firmę audytorską przeprowadzającą badanie, przez podmioty powiązane z tą firmą audytorską oraz przez członka sieci firmy audytorskiej dozwolonych usług niebędących badaniem;”;

b) po ust. 1 dodaje się ust. 1a–1f w brzmieniu:

„1a. W przypadku gdy wyboru firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie ustawowe jednostki zainteresowania publicznego dokonuje organ inny niż organ, o którym mowa w art. 66 ust. 4 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, zwany dalej „organem dokonującym wyboru”, komitet audytu przedstawia organowi dokonującemu wyboru rekomendację, w której:

- 1) wskazuje firmę audytorską, której proponuje powierzyć badanie ustawowe;
- 2) oświadcza, że rekomendacja jest wolna od wpływów stron trzecich;
- 3) stwierdza, że badana jednostka zainteresowania publicznego nie zawarła umów zawierających klauzule, o których mowa w art. 66 ust. 5a ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

1b. W przypadku gdy wybór, o którym mowa w ust. 1a, nie dotyczy przedłużenia umowy o badanie sprawozdania finansowego, rekomendacja komitetu audytu:

- 1) zawiera przynajmniej dwie możliwości wyboru firmy audytorskiej wraz z uzasadnieniem oraz wskazanie uzasadnionej preferencji komitetu audytu wobec jednej z nich;
- 2) jest sporządzana w następstwie procedury wyboru zorganizowanej przez badaną jednostkę, spełniającej następujące kryteria:

- a) badana jednostka zainteresowania publicznego może zaprosić dowolne firmy audytorskie do składania ofert w sprawie świadczenia usługi badania ustawowego, pod warunkiem że:
- nie narusza to przepisów art. 17 ust. 3 rozporządzenia nr 537/2014,
 - organizacja procedury przetargowej nie wyklucza z udziału w procedurze wyboru firm, które uzyskały mniej niż 15% swojego całkowitego wynagrodzenia z tytułu badań od jednostek zainteresowania publicznego w danym państwie Unii Europejskiej w poprzednim roku kalendarzowym, zamieszczonych w wykazie firm audytorskich, o którym mowa w art. 91,
- b) badana jednostka zainteresowania publicznego przygotowuje dokumentację przetargową dla zaproszonych firm audytorskich, która:
- umożliwia tym firmom poznanie działalności badanej jednostki zainteresowania publicznego,
 - zawiera wskazanie sprawozdań finansowych podlegających badaniu,
 - zawiera przejrzyste i niedyskryminujące kryteria wyboru, które są stosowane przez badaną jednostkę zainteresowania publicznego do oceny ofert złożonych przez firmy audytorskie,
- c) badana jednostka zainteresowania publicznego ma swobodę określenia procedury wyboru i może w jej trakcie prowadzić bezpośrednie negocjacje z zainteresowanymi oferentami,
- d) badana jednostka zainteresowania publicznego ocenia oferty złożone przez firmy audytorskie zgodnie z kryteriami wyboru określonymi w dokumentacji przetargowej oraz przygotowuje sprawozdanie zawierające wnioski z procedury wyboru zatwierdzone przez komitet audytu,
- e) badana jednostka zainteresowania publicznego oraz komitet audytu uwzględniają wszelkie ustalenia lub wnioski zawarte w rocznym sprawozdaniu, o którym mowa w art. 90 ust. 5, mogące wpłynąć na wybór firmy audytorskiej.

1c. Badana jednostka zainteresowania publicznego, na wniosek Komisji Nadzoru Finansowego, wykazuje, że procedura wyboru została przeprowadzona zgodnie z wymogami, o których mowa w ust. 1a i 1b.

1d. Do jednostki zainteresowania publicznego będącej małym lub średnim przedsiębiorcą oraz spółką o obniżonej kapitalizacji rynkowej, w rozumieniu art. 25 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1639 oraz z 2017 r. poz. 452), przepisów ust. 1b pkt 2 nie stosuje się.

1e. Jeżeli decyzja organu dokonującego wyboru w zakresie wyboru firmy audytorskiej odbiega od rekomendacji komitetu audytu, organ dokonujący wyboru uzasadnia przyczyny niezastosowania się do rekomendacji komitetu audytu oraz przekazuje takie uzasadnienie do wiadomości organu zatwierdzającego sprawozdanie finansowe.

1f. W przypadku gdy sprawowanie funkcji komitetu audytu powierzono zgodnie z art. 128 ust. 4 radzie nadzorczej lub innemu organowi nadzorcemu lub kontrolnemu jednostki zainteresowania publicznego, organ dokonujący wyboru przesyła do wiadomości organu zatwierdzającego sprawozdanie finansowe uzasadnienie dla dokonanego wyboru firmy audytorskiej.”;

2) art. 136 otrzymuje brzmienie:

„Art. 136. Usługami zabronionymi zgodnie z art. 5 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia nr 537/2014 są także inne usługi niebędące czynnościami rewizji finansowej.”;

3) w art. 137 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Komisja Nadzoru Audytowego może, na wniosek firmy audytorskiej, zwolnić, w drodze decyzji administracyjnej, tę firmę z wymogów, o których mowa w art. 4 ust. 2 akapit pierwszy rozporządzenia nr 537/2014, w odniesieniu do usług dozwolonych świadczonych na rzecz badanej jednostki zainteresowania publicznego, jej jednostki dominującej lub jednostki przez nią kontrolowanej, na okres nie dłuższy niż 2 lata obrotowe, biorąc pod uwagę:”;

4) w art. 182:

a) w ust. 1 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) nie przestrzega wymogów dotyczących wynagrodzenia za badanie, o których mowa w art. 80, oraz limitów wynagrodzenia za usługi dozwolone niebędące badaniem wynikających z art. 4 rozporządzenia nr 537/2014, z uwzględnieniem art. 137;”;

- b) w ust. 1 pkt 4 i 5 otrzymują brzmienie:
- „4) świadczy usługi zabronione w rozumieniu art. 5 rozporządzenia nr 537/2014 oraz art. 136 lub narusza warunki ich świadczenia;
 - 5) nie przestrzega wymogów świadczenia usług dozwolonych niebędących badaniem, określonych w art. 73 oraz art. 5 ust. 4 i 5 rozporządzenia nr 537/2014;”;
- 5) w art. 183 ust. 3 otrzymuje brzmienie:
- „3. Kara pieniężna nakładana na firmy audytorskie nie może przekroczyć 10% przychodów netto ze sprzedaży usług świadczonych w ramach działalności, o której mowa w art. 47 ust. 1 i 2, osiągniętych przez firmę audytorską w poprzednim roku obrotowym. Jeżeli w poprzednim roku obrotowym firma audytorska nie osiągnęła przychodów z tytułów, o których mowa w zdaniu pierwszym, wysokość kary odnosi się do ostatniego roku obrotowego, w którym firma osiągnęła przychody z tych tytułów.”;
- 6) w art. 192 w ust. 1 pkt 1 otrzymuje brzmienie:
- „1) nie posiadają polityki w zakresie świadczenia dodatkowych usług przez firmę audytorską, podmiot powiązany z firmą audytorską lub członka jego sieci;”;
- 7) w art. 193 ust. 2 otrzymuje brzmienie:
- „2. Kara pieniężna nakładana na jednostkę zainteresowania publicznego nie może przekroczyć 10% przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów, osiągniętych przez tę jednostkę w poprzednim roku obrotowym. Jeżeli w poprzednim roku obrotowym jednostka zainteresowania publicznego nie osiągnęła przychodów z tytułów, o których mowa w zdaniu pierwszym, wysokość kary odnosi się do ostatniego roku obrotowego, w którym jednostka ta osiągnęła przychody z tych tytułów.”;
- 8) po art. 281 dodaje się art. 281a w brzmieniu:
- „Art. 281a. Przepisów art. 130 ust. 1a–1f nie stosuje się w przypadku, gdy wybór firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie ustawowe jednostki zainteresowania publicznego za rok 2017 został przeprowadzony lub został rozpoczęty i niezakończony przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.”;
- 9) w art. 282 po ust. 1 dodaje się ust. 1a w brzmieniu:
- „1a. Przepis art. 134 ust. 1 stosuje się do badań sprawozdań finansowych sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 31 grudnia 2017 r.”;

10) po art. 282 dodaje się art. 282a w brzmieniu:

„Art. 282a. 1. Przepis art. 136 stosuje się do badań ustawowych sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 31 grudnia 2017 r.

2. Usługi niebędące czynnościami rewizji finansowej, o których mowa w art. 136, niewymienione w art. 5 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia nr 537/2014, świadczone przez biegłych rewidentów, firmy audytorskie lub podmioty należące do sieci na rzecz badanej jednostki zainteresowania publicznego, jej jednostki dominującej lub jednostek przez nią kontrolowanych, na podstawie umów zawartych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, mogą być świadczone nie dłużej niż do dnia 31 grudnia 2017 r.”.

UZASADNIENIE

Przedkładana poprawka do sprawozdania Podkomisji nadzwyczajnej do rozpatrzenia rządowego projektu ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (druk sejmowy nr 1092) ma na celu uwzględnienie uwag i postulatów zgłaszanych w trakcie prac parlamentarnych.

W trakcie prac nad projektem ustawy pojawiły się postulaty zaadresowania kwestii jednoczesnego przeprowadzania badania ustawowego i świadczenia usług niebędących czynnościami rewizji finansowej na rzecz JZP przez firmy audytorskie. Przychylając się do zgłaszanych postulatów oraz mając na uwadze wysokie ryzyko naruszenia niezależności i zagrożenie dla właściwego stosowania zasady sceptycyzmu zawodowego przez biegłego rewidenta i firmę audytorską przeprowadzających badanie ustawowe jednostek o szczególnym znaczeniu systemowym i gospodarczym, jakim są jednostki zainteresowania publicznego, proponuje się rozszerzenie czarnej listy usług zabronionych, określonej w art. 5 ust. 1 akapit drugi 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, uchylającego 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), zwanego dalej „rozporządzeniem nr 537/2014”, o usługi niebędące czynnościami rewizji finansowej.

Rozszerzenie czarnej listy odbywa się na podstawie opcji z art. 5 ust. 2 rozporządzenia nr 537/2014. Na skutek przyjęcia tego rozwiązania biegły rewident, firma audytorska oraz każdy członek sieci, do której należy taka firma audytorska, będą mogły świadczyć na rzecz badanej jednostki zainteresowania publicznego (JZP), jej jednostki dominującej oraz jednostek przez nią kontrolowanych jedynie usługi będące czynnościami rewizji finansowej. Świadczenie usług dozwolonych odbywać się będzie z uwzględnieniem wymogów art. 4 ust. 2 rozporządzenia nr 537/2014 (70% limit wynagrodzenia) oraz art. 5 ust. 4 i 5 rozporządzenia nr 537/2014 (zgoda komitetu audytu). Natomiast w odniesieniu do usług zabronionych, o których mowa w art. 136 projektowanej ustawy, obowiązywać będą zasady, o których mowa w art. 5 ust. 1 akapit pierwszy rozporządzenia nr 537/2014 (zakaz świadczenia w okresie od rozpoczęcia badanego okresu do dnia sporządzenia sprawozdania z badania).

Rozszerzenie listy usług zabronionych o dodatkowe usługi, inne niż te wskazane w akapicie drugim ust. 1 art. 5 rozporządzenia nr 537/2014, ma na celu wyeliminowanie konfliktu interesu wynikającego ze świadczenia na rzecz tej samej jednostki wysokomarżowych usług doradczych oraz wystandaryzowanych usług badania o niskiej marży. Wprowadzenie jednoznacznych przepisów w obszarze o wysokim ryzyku naruszenia niezależności badań ustawowych ma na celu nie tylko wzmocnienie samej niezależności badań, ale również wzmocnienie nadzoru publicznego nad audytem w Polsce. Służyć będzie także ograniczeniu ryzyka działalności gospodarczej w Polsce, zwłaszcza wzmocnieniu procesu zarządzania ryzykiem w jednostkach zainteresowania publicznego oraz transparentności badań ustawowych ich sprawozdań finansowych, co należy uznać za ważne z punktu widzenia potencjalnych interesariuszy takich jak akcjonariusze, kontrahenci czy też samych członków organów zarządzających i nadzorczych tych jednostek.

Konsekwencją rozszerzenia listy usług zabronionych jest wprowadzenie (art. 282a) okresu przejściowego dla usług innych niż usługi zabronione, o których mowa w art. 5 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia nr 537/2014, niebędących czynnościami rewizji finansowej, które po wejściu w życie przepisów ustawy staną się usługami zabronionymi, które świadczone są w oparciu o umowy podpisane przed dniem wejścia w życie ustawy (w oparciu o dotychczasowe przepisy i obecny zakres usług zabronionych, określony w art. 5 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia nr 537/2014), i umożliwienie ich wykonania do 31 grudnia 2017 r. Do dnia wejścia w życie nowej ustawy wybór firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania sprawozdań finansowych JZP za rok 2017 oraz świadczenie na rzecz badanych JZP usług niebędących badaniem odbywa się zgodnie z wymogami rozporządzenia nr 537/2014 (m.in. art. 4, art. 5, art. 16 i art. 17). Rozszerzenie listy usług zabronionych o dodatkowe usługi, inne niż te wskazane w art. 5 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia nr 537/2014, co przewiduje art. 136 projektowanej ustawy, może spowodować konieczność zmiany firmy audytorskiej badającej sprawozdania finansowe za rok 2017, co oznaczać będzie niekorzystną dla jednostek sytuację, gdy przeglądu śródrocznych sprawozdań finansowych dokonywać będą dotychczasowe firmy audytorskie (w oparciu o podpisane już umowy o przeprowadzenie przeglądu), inne niż te nowo wybrane do badania spełniające wymóg z art. 136 projektowanej ustawy. Pociągać to będzie za sobą koszty dla jednostek badanych w związku z nieuzasadnionym odstąpieniem od przeprowadzenia przeglądów (zgodnie z rozporządzeniem nr 537/2014 przeglądy nie zaliczają się do listy usług zabronionych i mogą być przeprowadzane zarówno przez firmę audytorską badającą, jak i niewykonującą

badania). Przepisy przejściowe pozwolą JZP przygotować się do konieczności zmiany firmy audytorskiej, wynikającej z rozszerzenia listy usług zabronionych (już po wejściu w życie przepisów rozporządzenia nr 537/2014).

Poprawka w art. 130 ma na celu doprecyzowanie przepisów polegające na tym, że w przypadku gdy wyboru firmy audytorskiej badającej JZP dokonuje organ inny niż organ zatwierdzający sprawozdania finansowe JZP, jednostki takie stosują przepisy art. 130 ust. 1a–1f, co jest zgodne z celem regulacji unijnych.

Zgodnie z art. 37 ust. 2 dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniającej dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylającej dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz. Urz. UE L 157 z 09.06.2006, str. 87, Dz. Urz. UE L 81 z 20.03.2008, str. 53, Dz. Urz. UE L 182 z 29.06.2013, str. 19, Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 196 oraz Dz. Urz. UE L 24 z 30.01.2016, str. 14/1), zwanej dalej „zmienioną dyrektywą 2006/43/WE”, wybór firmy audytorskiej przez radę nadzorczą w celu przeprowadzenia badania ustawowego JZP, bez określania w ustawie procedury i zasad tego wyboru zapewniających niezależność biegłego rewidenta od jednostki badanej i nieograniczających firmom audytorskim możliwości składania ofert w zakresie przeprowadzania badań ustawowych (eliminujących małe firmy audytorskie z możliwości składania takich ofert), byłby niezgodny z celami reformy audytorskiej oraz z przepisami zmienionej dyrektywy 2006/43/WE i rozporządzenia nr 537/2014.

Poprawka do art. 183 i art. 193 wychodzi naprzeciw postulatowi ograniczenia wysokości kar, poprzez wyłączenie z podstawy naliczania kary przychodów finansowych i przychodów z pozostałej działalności operacyjnej (niezwiązanych bezpośrednio z działalnością operacyjną). Podstawę naliczania maksymalnej kwoty kary, którą będzie można nałożyć na firmę audytorską lub JZP, stanowiąc będą w przypadku firm audytorskich – przychody netto ze sprzedaży usług świadczonych w ramach działalności operacyjnej firm audytorskich, natomiast w przypadku JZP – przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów.

Powyższa poprawka do art. 183 i art. 193 jest zgodna z wymogami art. 30 ust. 2 zmienionej dyrektywy 2006/43/WE oraz art. 23 rozporządzenia nr 537/2014 i zapewnia, że kary za naruszenia przepisów ustawy oraz rozporządzenia nr 537/2014 są skuteczne, proporcjonalne i odstraszające. Zawężenie podstawy naliczania kar nakładanych na firmy audytorskie oraz

JZP do przychodów z ich działalności operacyjnej jest spójne z przykładowym sposobem naliczania kar dla firm audytorskich wskazanym w przesłance nr 16 do dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. zmieniającej dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 196), tj. by podstawę tę stanowiły „całkowite roczne obroty w poprzednim roku obrotowym” (w wersji angielskiej dyrektywy „total annual turnover in the preceding financial year”), przez które należy rozumieć przychody z działalności operacyjnej. Ma ona również na celu zachowanie spójności pomiędzy podstawą naliczania kar (przychody z działalności operacyjnej) a nakładaniem kar za naruszenia przepisów ustawy i rozporządzenia nr 537/2014 w związku z prowadzoną przez firmy audytorskie działalnością operacyjną (tj. wykonywaniem czynności rewizji finansowej oraz świadczeniem usług wskazanych w art. 47 ust. 2 projektowanej ustawy). Nakładanie kar nie powinno uwzględniać uzyskiwania przez firmy audytorskie lub JZP pożytków z posiadanego majątku, tj. przychodów finansowych oraz przychodów z pozostałej działalności operacyjnej (niezwiązanych bezpośrednio z działalnością operacyjną).

W związku z wprowadzeniem 5-letniej rotacji firmy audytorskiej badającej JZP proponuje się przyjęcie okresu przejściowego dla wymogu 5-letniej rotacji firmy audytorskiej w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych za rok 2017, które są w przypadku JZP pierwszymi sprawozdaniami podlegającymi badaniu zgodnie z przepisami rozporządzenia nr 537/2014.

Do dnia wejścia w życie nowej ustawy jednostki dokonywały wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania ich sprawozdań finansowych za rok 2017 oraz przeglądu śródrocznych sprawozdań finansowych w roku 2017, zgodnie z wymogami art. 17 rozporządzenia nr 537/2014 (m.in. 10-letnia rotacja) oraz art. 66 ust. 4 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (przez odpowiednie organy, w tym radę nadzorczą). Wprowadzenie przewidzianego w art. 134 ust. 1 projektowanej ustawy wymogu 5-letniej rotacji firmy audytorskiej może spowodować konieczność zmiany firmy audytorskiej badającej sprawozdania finansowe za rok 2017, co oznaczać będzie niekorzystną dla jednostek sytuację, gdy przeglądu śródrocznych sprawozdań finansowych dokonywały będą dotychczasowe firmy audytorskie (w oparciu o podpisane już umowy o przeprowadzenie przeglądu), inne niż te nowo wybrane zgodnie z wymogiem 5-letniej rotacji firmy audytorskiej. Pociągać to będzie za sobą koszty dla jednostek badanych w związku z nieuzasadnionym odstąpieniem od przeprowadzenia przeglądów (zgodnie

z rozporządzeniem nr 537/2014 przeglądy mogą być przeprowadzane zarówno przez firmę audytorską badającą, jak i niewykonującą badania). Przepisy przejściowe pozwolą JZP przygotować się do konieczności zmiany firmy audytorskiej, wynikającej ze skrócenia wymogu rotacji firmy audytorskiej z 10 do 5 lat (już po wejściu w życie przepisów rozporządzenia nr 537/2014 – zwłaszcza przepisów przejściowych tego rozporządzenia dotyczących rotacji firmy audytorskiej).

Poprawka wprowadzana przepisem przejściowym określonym w art. 281a ma na celu zachowanie ważności wyboru firmy audytorskiej do badania sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego za rok 2017, przeprowadzonego lub rozpoczętego i niezakończonego przed dniem wejścia w życie przepisów ustawy z pominięciem przepisów art. 130 ust. 1a–1f (m.in. bez odpowiedniej rekomendacji komitetu audytu i z pominięciem procedury, o której mowa w art. 130 ust. 1b).