

Zestawienie szczegółowych propozycji dotyczących zmian aktualnego tekstu UoBR i UoR

L.p.	Jednostka redakcyjna ustawy ¹⁾	Propozycja zmiany wraz z brzmieniem przepisów	Uzasadnienie ²⁾
Ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym			
1.	Art. 1 pkt 6	Wykreślić przepisy dotyczące „tworzenia i działania komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego” i przenieść do ustawy o rachunkowości	Zakres ustawy powinien dotyczyć jedynie biegłych rewidentów, firm audytorskich, samorządu biegłych rewidentów oraz nadzoru. Alternatywnie należałoby przenieść do odpowiednich przepisów takich jak ksh lub przepisów odnoszących się do poszczególnych rodzajów JZP: prawo bankowe, prawo dot. działalności ubezpieczeniowej, ustawa o ofercie publicznej.
2.	Art. 2 pkt 2 i 3	Wykreślić definicje: „badanie dobrowolne” i „badanie”. W związku z wykreśleniem ww. definicji doprecyzowanie w poszczególnych przepisach ustawy słowa: „badanie” rozumiane jako: „badanie ustawowe”	Ustawa nie powinna dotyczyć wszelkich usług dobrowolnie świadczonych na rzecz danej jednostki. Zwracamy uwagę że zarówno Dyrektywa jak i Rozporządzenie 537/2014 odnoszą się tylko do badań ustawowych.
3.	Art. 2 pkt 7	Zmienić definicję czynności rewizji finansowej na: 7. Czynności rewizji finansowej - należy przez to rozumieć usługi wykonywane zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, określone przepisami prawa, zastrzeżone dla biegłego rewidenta	
4.	Art. 2 punkt 9	Usunąć z definicji jednostki zainteresowania publicznego oddziałów instytucji kredytowych i zakładów ubezpieczeń i reasekuracji	W UE jedynie w Polsce i Słowacji oddziały banków i zakładów ubezpieczeń zostały zakwalifikowane do kategorii jednostek zainteresowania publicznego – w pozostałych krajach UE nie są one wpisane do tej kategorii jednostek. Z punktu widzenia organizacyjnego oddział przedsiębiorcy zagranicznego nie posiada odrębnego statutu lub umowy oddziału i jest wyodrębnioną i samodzielną organizacyjnie częścią działalności gospodarczej, wykonywaną przez przedsiębiorcę poza siedzibą przedsiębiorcy lub głównym miejscem

		wykonywania działalności – zatem nie posiada on własnej Rady Nadzorczej i Komitetu Audytu, tylko podlega nadzorowi ze strony przedsiębiorcy zagranicznego. Pod kątem sprawozdawczym oddziały banków nie sporządzają pełnego raportowania regulacyjnego do KNF oraz NBP, jedynie wybrane elementy tego raportowania. Podobnie, zakłady ubezpieczeń nie sporządzają raportowania Solvency II – natomiast są uwzględnione w wszelkich raportowaniach regulacyjnych jednostki macierzystej i podlegają nadzorowi regulacyjnemu w kraju w którym siedzibę ma jednostka macierzysta – powoduje to iż w punku widzenia ryzyka ich działalności, nie jest ono nadzorowane przez lokalnego regulatora, zatem w kraju działalności oddziału nie stanowią one jednostek pod specjalnym nadzorem regulacyjnym. Interesariuszem oddziału banku czy zakładu ubezpieczeń jest organ zarządzający przedsiębiorcy zagranicznego. Organ ten, odpowiedzialny za rzetelność i kompletność danych wykorzystanych do sporządzenia sprawozdania finansowego przedsiębiorcy zagranicznego o jest istotnie zainteresowany, aby sprawozdanie finansowe rzetelnie i jasno prezentowało sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy oddziału przedsiębiorcy zagranicznego. Z uwagi na brak odrębnej osobowości prawnej oddziałów przedsiębiorców zagranicznych, a co za tym idzie całkowite zachowanie wszelkich praw i obowiązków prowadzenia działalności po stronie przedsiębiorców zagranicznych, zakres faktycznych interesariuszy (odbiorców) jednostkowego sprawozdania finansowego oddziału przedsiębiorcy zagranicznego jest znacząco ograniczony do samego przedsiębiorcy zagranicznego (odbiorcy wewnętrznego), sporządzającego połączone sprawozdanie finansowe obejmujące oddział. Użytkownicy sprawozdań finansowych w Polsce szczególną uwagę kierują na sprawozdania finansowe przedsiębiorcy zagranicznego, będącego potencjalną lub faktyczną stroną wzajemnych praw i obowiązków, co potwierdza obowiązek kierownika oddziału przedsiębiorcy zagranicznego o profilu publicznym składania przetłumaczonego sprawozdania finansowego przedsiębiorcy zagranicznego we właściwym rejestrze wynikający z art. 69 ust. 1c UoR: ‘Kierownik oddziału, mających siedzibę poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zakładu ubezpieczeń, zakładu reasekuracji, banku zagranicznego, instytucji kredytowej lub instytucji finansowej – w rozumieniu przepisów Prawa bankowego, zwanych dalej „instytucją kredytową lub
--	--	---

			finansową”, składa we właściwym rejestrze sądowym, sporządzone i zbadane zgodnie z przepisami prawa obowiązującymi w państwie siedziby instytucji kredytowej lub finansowej oraz przetłumaczone na język polski przez tłumacza przysięgłego, roczne sprawozdanie finansowe tej instytucji wraz ze sprawozdaniem z działalności oraz sprawozdaniem z badania. ‘
5.	Art. 2 pkt 16	Zmienić w sposób następujący: 16. zespole wykonującym badanie - należy przez to rozumieć wszystkie osoby zaangażowane w przeprowadzanie badania, w szczególności biegłych rewidentów, kadrę kierowniczą wyższego szczebla oraz osoby odbywające aplikację, o której mowa w art. 4 ust. 2 pkt 5, uczestniczących w przeprowadzanym badaniu, a także zatrudnianych przez firmę audytorską ekspertów oraz inne osoby wykonujące, w ramach danego badania, czynności na zlecenie lub pod kontrolą biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej	Propozycja zmiany uzasadniona jest koniecznością usunięcia niezgodności z art. 8 rozp. 537/2014. O ile na gruncie art. 8 rozp. 537/2014 KJWZ musi pochodzić spoza zespołu badającego, o tyle art. 2 pkt 16 u.b.r stanowi, że jest to członek zespołu badającego. Powyższe rozróżnienie ma istotne znaczenie dla zakresu odpowiedzialności KJWZ. Alternatywnie, usunąć tę definicję i odwołać się do definicji zespołu obowiązujących w kodeksie etyki IESBA i standardach badania/innych usług. Obecna definicja, nawet po usunięciu niespójności względem Rozporządzenia 537/2014, nie jest spójna z tym definicjami wynikającymi ze standardów zawodowych, przez co firmy audytorskie mają trudności w stosowaniu różnych wymogów wobec różnych grup osób. Należy zauważyć, że ani Dyrektywa ani Rozporządzenie nie zawierają takiej definicji, co wynika z rozsądnego założenia, że standardy zawodowe już to regulują.
6.	Art. 3 ust. 1	Zmienić w sposób następujący: Zawód biegłego rewidenta polega na: wykonywaniu czynności rewizji finansowej.	Propozycja wynika z propozycji nr 3 powyżej.
7.	Art. 4	Dodać ust. 3a w brzmieniu: Do rejestru może być wpisana osoba, o której mowa w art. 18 ust. 6 i ust. 6a, która odbyła szkolenie na zasadach określonych uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów	Propozycja podyktowana jest koniecznością dopuszczania do wykonywania zawodu osób z aktualną wiedzą w zakresie rewizji finansowej.
8.	Art. 9 ust. 2	Zmienić w sposób następujący: 2. Obligatoryjne doskonalenie zawodowe polega na odbyciu szkolenia, którego program kształcenia ma na celu podnoszenie poziomu i aktualizację wiedzy	Propozycja ta umożliwia precyzyjne wskazanie obszarów szkoleń ODZ.

		lub umiejętności związanych z wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta, w szczególności z zakresu rachunkowości i badania sprawozdań finansowych, etyki , a w przypadku biegłych rewidentów uprawnionych do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju - również atestacji tej sprawozdawczości	
9.	Art. 10 ust. 4	Zmienić w sposób następujący: 4. Rozpatrzenie wniosku o wpis do wykazu jednostek uprawnionych, jego aktualizacja oraz ocena materiałów własnych, o których mowa w art. 10 ust. 3 pkt 3 podlegają opłacie.	Proponujemy, aby jednostki uprawnione ponosiły opłaty nie tylko za rozpatrzenie wniosku o wpis do wykazu jednostek uprawnionych, ale również za aktualizację tych wniosków. Opłata ta pokrywałaby wszelkie koszty administracyjne weryfikacji wniosku, zapewniła efektywność działania systemu szkoleń. Wprowadzenie opłaty za rozpatrzenie aktualizacji wniosku jednostki uprawnionej wynika z konieczności zapewnienia efektywnego i sprawnego działania samorządu zawodowego biegłych rewidentów. Czynności związane z oceną aktualizacji wniosku, w tym weryfikacją programu, kadry dydaktycznej oraz warunków organizacyjnych, generują realne koszty organizacyjne. Za konieczne uważamy również wprowadzenie opłat za recenzję materiałów własnych jednostek uprawnionych. Recenzja materiałów szkoleniowych to narzędzie kontroli merytorycznej jakości szkoleń oferowanych biegłym rewidentom. Skoro jednostka uprawniona przedstawia materiały do zatwierdzenia, a następnie czerpie z tego korzyści, zasadne jest, aby to ona pokrywała koszt ich recenzji. Zgodność z zasadą, że beneficjent usługi ponosi koszty jej przygotowania i oceny. Proponowana zmiana w przypadku jej uwzględnienia, rodzi konieczność odpowiedniej zmiany art. 10 ust. 5, 6 i 11.
10.	Art. 10 ust. 6	Zmienić w sposób następujący: 6. Opłata, o której mowa w ust. 4, jest ustalana w wysokości nieprzekraczającej równowartości 30 % przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok	Propozycja zmiany ma na celu urealnienie opłat do obecnych kosztów operacyjnych, przy zachowaniu racjonalnych proporcji koszt-jakość. Proponowana zmiana ma na celu również urealnienie wysokości opłaty za rozpatrzenie wniosku w odniesieniu do wzrastających kosztów administracyjnych i organizacyjnych związanych z kontrolą jakości i spełniania wymogów przez jednostki szkoleniowe. Podniesienie opłaty z 20% do 30% stanowi racjonalne dostosowanie do kosztów działania samorządu. Zwiększenie

		kalendarzowy, i stanowi przychód Polskiej Izby Biegłych Rewidentów.	stawki pozostaje w granicach racjonalności i nadal nie ma charakteru zaporowego.
11.	Art. 10 ust. 7	Zmienić w sposób następujący: Krajowa Rada Biegłych Rewidentów przeprowadza wizytacje w jednostkach uprawnionych, które podlegają opłacie przez jednostkę uprawnioną.	Obecnie koszt wizytacji ponosi PIBR. Racjonalizacja finansowania samorządu – koszt powinien ponosić podmiot korzystający z uprawnień. Wizytacja jednostki uprawnionej to element nadzoru nad jakością kształcenia – służy sprawdzeniu, czy podmiot spełnia warunki merytoryczne, organizacyjne i kadrowe wymagane do prowadzenia szkoleń. Obciążenie kosztami tej wizytacji jednostki, a nie samorządu, jest zgodne z zasadą sprawiedliwości kosztowej. Koszt wizytacji nie powinien być pokrywany przez ogół członków samorządu, lecz związany jest z korzyścią, jaką odnosi jednostka – tj. uzyskanie lub utrzymanie uprawnienia szkoleniowego. Proponowana zmiana w przypadku jej uwzględnienia, rodzi konieczność odpowiedniej zmiany art. 10 ust. 11.
12.	Art. 16 ust. 7	Dodać punkt 11 w brzmieniu: 11. program szkoleń dla kierowników aplikacji.	Zmiana ta zapewni jakość mentoringu aplikantów i przygotowanie kierowników do pełnienia funkcji dydaktycznych. Funkcja kierownika aplikacji powinna być profesjonalnie przygotowana. Programy szkoleń gwarantują jakość procesu dydaktycznego.
13.	Art. 17 ust. 2 pkt 2	Zmienić w sposób następujący: 2) imię i nazwisko oraz adres zamieszkania biegłego rewidenta i adres do doręczeń, jeżeli jest inny od podanego adresu zamieszkania;	Aktualne brzmienie tego przepisu nie precyzuje adresu, jaki ma obowiązek podać biegły rewident. Rodzi to problemy interpretacyjne w kontekście obowiązku zgłaszania przez biegłych rewidentów do KRBR zmiany danych podlegających wpisowi do Rejestru. Z praktycznego punktu związanego z koniecznością doręczenia biegłemu rewidentowi korespondencji przez KRBR, Rzecznika Dyscyplinarnego, Krajowy Sąd Dyscyplinarny lub PANA, może się okazać, że próba doręczenia pisma pod adres, który nie jest adresem do doręczeń, lecz jest aktualnym i jednym z wielu adresów pod którym prowadzi swoje życie biegły rewident, nie będzie mogła być uznana za skutecznie doręczoną i nie wywrze skutków prawnych.
14.	Art. 18	Dodać ust. 10 mówiący o tym, że biegły rewident, który dokonuje ponownego wpisu przed upływem 10 lat od skreślenia, musi odbyć określoną uchwałą KRBR ilość godzin szkolenia ODZ z rewizji przed przystąpieniem do wykonywania czynności rewizji finansowej.	Zmiana ta ma na celu utrzymanie wysokich kompetencji osób wracających do zawodu po dłuższej przerwie. Wprowadzenie obowiązku odbycia obowiązkowego doskonalenia zawodowego (ODZ) dla osób ponownie wpisujących się na listę biegłych rewidentów przed upływem 10 lat od skreślenia służy zagwarantowaniu aktualności wiedzy oraz zapewnieniu bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.

15.	Art. 25 ust. 1 pkt 2	Uzupełnić przepis o wdrażanie krajowych standardów wykonywania zawodu i krajowych standardów zarządzania jakością oraz zasad etyki zawodowej oraz opracowywanie wskazówek i komunikatów	Wskazówki i wytyczne nie mają charakteru normatywnego, lecz służą praktycznej interpretacji i wdrożeniu standardów. Ich opracowanie przez samorząd zawodowy, który posiada najlepsze rozeznanie w praktyce wykonywania zawodu, jest zgodne z konstytucyjną funkcją samorządu (art. 17 ust. 1 Konstytucji RP) i wzorowane na rozwiązaniach stosowanych w innych państwach UE. PIBR pełni w tym zakresie funkcję techniczno-eksperską, zaś Agencja (PANA) zachowuje prawo nadzoru nad zgodnością tych dokumentów z przepisami prawa i standardami UE. • ujednolicenie praktyki zawodowej w oparciu o dokumenty interpretacyjne, • zwiększenie przejrzystości zasad etyki i standardów wykonywania zawodu, • wzmocnienie roli samorządu zawodowego jako organu eksperckiego, • zgodność z modelem funkcjonującym w większości krajów UE • wskazówki, wytyczne, interpretacje służą wzmacnianiu jakości usług świadczonych przez biegłych rewidentów.
16.	Art. 25 ust. 1 pkt 5	Usunąć w całości, alternatywnie zmienić w sposób następujący: 5) opracowywanie materiałów szkoleniowych z rewizji finansowej dla kandydatów na biegłych rewidentów.	W widocznym sposobie kształcenia kandydatów na biegłych rewidentów przez uczelnie wyższe oraz inne jednostki zauważalne jest, że ilość materiałów niezbędna do zdobycia wymaganej wiedzy jest wystarczające. Zasadne jest zatem ograniczenie opracowywania przez PIBR materiałów szkoleniowych dla kandydatów na biegłych rewidentów tylko do zakresu rewizji finansowej.
17.	Art. 25 ust. 2	Zmienić w sposób następujący: 2. Zadania, o których mowa w ust. 1 pkt 2 i pkt 3 lit. a i b, powierza się Polskiej Izbie Biegłych Rewidentów do realizacji w ramach nadzoru publicznego.	Wskazane zadania dotyczą sprawowania nadzoru, w związku z czym proponujemy, aby były one finansowane z opłaty z tytułu nadzoru (obecnie finansowane są ze składek członkowskich).
18.	Art. 30 ust. 2 pkt 3 lit. m	Zmienić w sposób następujący: m) przyjmowania rocznego planu finansowego Polskiej Izby Biegłych Rewidentów i sprawozdania z jego wykonania oraz zatwierdzania rocznych planów finansowych	Roczny plan finansowy PIBR ujmuje również plany finansowe regionalnych oddziałów. W związku z tym jego zatwierdzenie powoduje jednoczesne zatwierdzenie planów finansowych regionalnych oddziałów.

		regionalnych oddziałów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów;	
19.	Art. 30 ust. 4b	Proponujemy wskazać w ustawie konkretny termin przekazania przez PIBR planu, o którym mowa w ust. 4a.	
20.	Art. 30 ust. 6	Zmienić w sposób następujący: Krajowa Rada Biegłych Rewidentów po zaopiniowaniu przez Krajową Komisję Rewizyjną zatwierdza roczne sprawozdanie finansowe Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, które po pozytywnym zaopiniowaniu przez Krajową Komisję Rewizyjną jest przekazywane Agencji za każdy rok obrotowy w terminie do dnia 30 czerwca następnego roku.	Propozycja podyktowana jest koniecznością zachowania właściwej kolejności działań organów PIBR.
21.	Art. 46	Uzupełnić formy działalności firm audytorskich o dozwolone przez prawo.	Aktualne regulacje poza zakresem możliwych form wykonywania zawodu pozostawiają na przykład dozwolone przez prawo, inne, formy prowadzonej działalności gospodarczej, jak spółki komandytowo-akcyjne.
22.	Art. 47 ust.2	Uzupełnić pkt 6) i 7) w następujący sposób: Pkt 6) świadczenie usług doradztwa, zarządzania lub wsparcia wymagających posiadania wiedzy z zakresu rachunkowości, rewizji finansowej, prawa podatkowego oraz organizacji i funkcjonowania przedsiębiorstw Pkt 7) świadczenie usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów oraz wykonywanie prac w zakresie związanym z usługą badania, przeglądu, inną usługą atestacyjną lub pokrewną dotyczącą sprawozdania finansowego, skonsolidowanego sprawozdania finansowego lub innej historycznej informacji finansowej jednostek	Firmy audytorskie wykonują obecnie procedury o charakterze badania dotyczące historycznych informacji finansowych, które nie spełniają definicji usługi atestacyjnej ani usługi pokrewnej w rozumieniu UoBR. Mogą to być specyficzne procedury badania, procedury atestacyjne lub inne procedury w zależności od potrzeb lub oceny strony zlecającej. Stroną zlecającą w takim przypadku może być np. biegły rewident lub firma audytorska grupy (wtedy będą to procedury w ramach badania lub przeglądu skonsolidowanego sprawozdania finansowego), biegli rewidentzi lub firma audytorska jednostki wchodzącej w skład grupy kapitałowej (wtedy będą to procedury w ramach badania lub przeglądu jej jednostkowego sprawozdania finansowego, co ma w szczególności miejsce gdy jednostki funkcjonujące w ramach jednej grupy kapitałowej korzystają z tzw. centrów usług wspólnych (shared service center). Rezultatem usług wykonywanych przez firmę audytorską w Polsce może być przykładowo sporządzenie memorandum lub po prostu części dokumentacji

		wchodzących w skład grupy kapitałowej lub grupy kapitałowej.	roboczej, w sytuacji gdy pracownik jednej firmy jest oddelegowany do pracy dla innej firmy i działa pod nadzorem tej drugiej firmy. Obecne przepisy nie są wystarczająco precyzyjne w tym zakresie a po stronie firm audytorskich pojawiają się wątpliwości jak należy rozumieć przepis w kontekście zmieniających się zapotrzebowań i modeli współpracy.
23.	Art. 48 ust. 3	Zmienić w sposób następujący: W przypadku badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych grupy kapitałowej, podwykonawcami mogą być również podmioty posiadające uprawnienia do przeprowadzania badań sprawozdań finansowych, uzyskane w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie Unii Europejskiej oraz podmioty posiadające uprawnienia do przeprowadzania badań sprawozdań finansowych uzyskane w państwie trzecim. Podwykonawcami dla celów badania skonsolidowanego sprawozdania nie są jednostki i osoby, o których mowa w art.81 ust. 4.	Zapis dotyczący podwykonawców w przypadku badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego budzi wątpliwość, szczególnie w świetle art. 81 ust. 4 oraz zmienionego krajowego standardu badania 600 dotyczącego badań sprawozdań finansowych. Proponujemy doprecyzowanie, iż podwykonawcą nie jest jednostka, o której mowa w art. 81 ust. 4 Ustawy.
24.	Art. 50 ust. 1	Zmienić w sposób następujący: Firma audytorska opracowuje i wdraża system zarządzania jakością zgodnie z krajowymi standardami zarządzania jakością. System zarządzania jakością obejmuje w szczególności polityki, procedury oraz rozwiązania, a także mechanizmy, o których mowa w art. 64 ust. 1 pkt. 2). Dokumentacja systemu zarządzania jakością jest sporządzana w języku polskim	Proponujemy rozdzielenie systemu zarządzania jakością, który obejmuje świadczenie usług zgodnie ze standardami wykonywania zawodu od wymogów ustawowych związanych z całą działalnością firmy audytorskiej, w tym świadczeniem pozostałych usług, o których mowa w art. 47 Ustawy. Takie zapisy zapewnią zgodność z art. 24a Dyrektywy 2006/43. Proponujemy także wykreślenie obowiązku, aby dokumentacja systemu zarządzania jakością sporządzana była w języku polskim. Przepis ten nieprzystaje do zmian, które nastąpiły na rynku pracy i w działalności wielu firm audytorskich w Polsce po 2018 roku. Dokumentacja systemu służy przede wszystkim osobom w ramach firmy audytorskiej a obecnie wiele firm audytorskich zatrudnia obcokrajowców. Dokumentacja systemu w języku

			polskim w takiej sytuacji może utrudniać zrozumienie i stosowanie przyjętych rozwiązań przez pracowników firmy audytorskiej. Z definicji sieci wynika, iż obejmuje ona jednostki, które mają wspólnych system zarządzania jakością. Jest to więc praktycznie niemożliwe dla sieci międzynarodowych, aby dokumentacja takiego systemu była sporządzona w języku polskim. Należy zauważyć, iż język angielski stał się lingua franca dla finansów i standardów usług profesjonalnych, a obecnie jest językiem najczęściej nauczonym w polskich szkołach ponadpodstawowych. Stosowanie wymogu dokumentowania całego systemu w języku polskim jest nieadekwatne dla celów, które przyświecają Dyrektywie. Dodatkowo ustawa z dnia 7 października 1999 r. o języku polskim bardzo liberalnie podchodzi do kwestii obowiązku stosowania języka polskiego.
25.	Art. 50 ust. 4	Zmienić w sposób następujący: Firma audytorska wyznacza biegłego rewidenta jako osobę odpowiedzialną operacyjnie z działanie systemu zarządzania jakością.	Doprecyzowanie, iż chodzi o odpowiedzialność za działanie tego systemu a nie odpowiedzialność ostateczną. Od momentu Dyrektywy 2006/43 i wdrożenia jej do polskiego porządku prawnego, opracowano i weszły w życie wymogi międzynarodowego i krajowego standardu zarządzania jakością, która w inny sposób podchodzi do kwestii wyznaczania osób odpowiedzialnych za system. Standardy przewidują wyznaczanie osób odpowiedzialnych na różnych poziomach/różne obszary. Ani Dyrektywa ani ustawa nie odnoszą się do tych odpowiedzialności, które wynikają ze standardów przyjętych później. Wydaje się zasadne, że odpowiedzialność, o której mowa w Dyrektywie (oraz ustawie) jest odpowiedzialnością na poziomie operacyjnym. Zgodnie z wymogami krajowego standardu zarządzania jakością nr 1 firma wyznacza osoby ostatecznie i operacyjnie odpowiedzialne za system, ale osobą ostatecznie odpowiedzialną może być ta sama osoba co osoba, o której mowa w art. 50 ust. 4.
26.	Art. 51 ust. 2	Zmienić w sposób następujący: Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres informacji, o których mowa w ust. 1,	Ograniczenie informacji do ustalenia przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych wyłącznie do kwestii, które nie są określone w ust. 1. Aktualne rozporządzenie obejmuje (i) formularz sprawozdawczy dotyczący usług realizowanych na rzecz jednostek zainteresowania publicznego

	wzory formularzy sprawozdawczych, formę i sposób przekazywania sprawozdania, o którym mowa w ust. 1, uwzględniając konieczność zapewnienia Agencji dostępu do informacji niezbędnych do wykonywania zadań z zakresu nadzoru publicznego oraz zakres nadzoru publicznego sprawowanego nad firmami audytorskimi w zależności od rodzaju prowadzonej przez nie działalności.	(„formularz dla jzp”) oraz (ii) formularz sprawozdawczy dotyczący usług realizowanych na rzecz innych jednostek („formularz dla innych jednostek”). Formularz dla jzp znacząco rozszerza zakres i szczegółowość informacji przekazywanych przez firmy audytorskie w stosunku do wymogów unijnych, które powinny być stosowane bezpośrednio. Artykuł 14 Rozporządzenia 537/2014 wymaga wyłącznie przekazania przez firmę audytorską listy (wykazu) badanych jednostek zainteresowania publicznego wraz z informacją o uzyskanych przychodach w podziale na: (i) przychody z tytułu badań ustawowych; (ii) przychody z tytułu usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych wymaganych na mocy prawa unijnego lub krajowego oraz (iii) przychody z tytułu usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych, które nie są wymagane na mocy prawa unijnego lub krajowego. Oznacza to, iż dla każdej badanej jednostki zainteresowania publicznego przekazywane są 4 dane – firma badanej jzp, przychody z tytułu badań ustawowych, przychody z tytułu usług wymaganych przepisami prawa unijnego lub krajowego, pozostałe przychody. Aktualny formularz natomiast wymaga przekazania znacznie szerszego zakresu informacji i to osobno dla każdej usługi realizowanej na rzecz jednostki zainteresowania publicznego bez względu na to, czy jest ona badana przez daną firmę audytorską, czy też nie. Ilość przekazywanych danych odnośnie do każdej usługi realizowanej na rzecz jednostki zainteresowania publicznego jest następująca: a) o każdej usłudze badania – 23 dane, c) o każdej innej czynności rewizji finansowej – 16 danych, d) o każdej pozostałej usłudze – 16 danych. Dla badanej dużej jednostki zainteresowania publicznego, uwzględniając wykonywanie co do zasady 5 usług przez firmę audytorską (badanie jednostkowego sprawozdania finansowego, badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, przegląd jednostkowego sprawozdania finansowego, przegląd skonsolidowanego sprawozdania finansowego, atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (grupy kapitałowej), usługa, o której mowa w art. 90g ust 10 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do
--	--	---

			zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych) oznacza to, iż zamiast 4 danych przekazywane są 94 dane, w tym część takich samych w poszczególnych liniach. Odnosząc się do zakresu przekazywanych informacji podkreśleniu wymaga, iż a) część z przekazywanych danych powtarza informacje już zawarte w formularzach lub zawiera informacje oczywiste lub b) wymaga przekazania informacji, które nie mają znaczenia z punktu widzenia firm audytorskich. I tak odnośnie do jednostek zainteresowania publicznego, które są jednoznacznie zdefiniowane w ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym („ustawa o biegłych rewidentach”) należy wskazać informacje identyfikujące, takie jak NIP, nazwa, rodzaj jzp, forma organizacyjno-prawna, siedziba. Liczba jednostek zainteresowania publicznego w Polsce nie jest bardzo duża, wynosi ponad 1000 jednostek, a rejestry dotyczące większości tych jednostek prowadzone są przez Komisję Nadzoru Finansowego i są dostępne w public domain. Dodatkowo firma audytorska powinna ustalić wielkość jednostki zainteresowania publicznego, co nie ma żadnego znaczenia dla niej oraz realizowanych usług, a jedynie dla samego organu w kontekście częstotliwości przeprowadzanych kontroli. Inne nadmiarowe informacje obejmują: a) początek i koniec roku obrotowego, b) rodzaj wydanego sprawozdania po usłudze dla każdej czynności rewizji finansowej, c) data usługi, d) osobę, która podpisuje sprawozdanie po usłudze, e) szczegółowe informacje o podwykonawcach (4 dane), f) miejsce wykonania usługi. Dla celów kontroli planowych firmy audytorskie przygotowują bardzo szczegółowe informacje o przeprowadzanych badaniach i badanych jednostkach.
--	--	--	---

			W przypadku formularza dla innych jednostek zakres wymaganych informacji jest także bardzo obszerny i stanowi istotne obciążenie. Informacje przekazywane organowi nadzoru mogłyby być zdecydowanie bardziej skondensowane (np. ograniczone do liczby usług i przychodów), na co wskazuje treść art. 51 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach. Zwracamy uwagę na fakt, iż taki szeroki zakres informacji powoduje techniczne trudności w realizacji obowiązku raportowania rocznego ze względu na rozmiar plików przekazywanych przez firmy audytorskie wykonujące dużą ilość usług. Udostępnione narzędzie STREFA już obecnie nie jest w pełni dostosowane do zakresu informacji określonych przez aktualne rozporządzenie. W 2025 roku Agencja przekazywała firmom audytorskim informację o konieczności dodatkowego przesłania zarówno podpisanego i wydrukowanego do formatu pdf formularza jak i pliku Excel, który był importowany do STREFY.
27.	Art. 55	Uchylić w całości.	Zmiana jest uzasadniona ze względu na wadliwą implementację dyrektywy 2006/43/WE oraz konieczność osiągnięcia zgodności w tym zakresie. Za niezgodne z dyrektywą 2006/43/WE należy uznać nałożenie na FA obowiązku odprowadzania opłat z tytułu nadzoru do PANA. Z jej art. 32 ust. 5 wynika bowiem, że system publicznego nadzoru powinien być odpowiednio finansowany i dysponować odpowiednimi zasobami, co nakazuje, aby „finansowanie systemu nadzoru publicznego było zabezpieczone i wolne o jakiegokolwiek nienależytego wpływu biegłych rewidentów i firm audytorskich”. Reguła powinno być zatem finansowanie organu nadzoru ze środków publicznych, a nie ze środków osób bądź podmiotów kontrolowanych. Warto również przypomnieć, że opłata z tytułu nadzoru – przed 1 stycznia 2020 r. – była odprowadzana na samorząd zawodowy i stanowiła jego przychód. W tym świetle można trzeba stwierdzić, że „przekierowanie” opłaty do PANA narusza art. 17 Konstytucji, gdyż de facto prowadzi do uniemożliwienia realizacji zadań ustrojowych przez samorząd zawodowy.

28.	Art. 50 ust. 3	Zmienić w sposób następujący: Firma audytorska przeprowadza coroczną ocenę systemu zarządzania jakością, w wyniku której może przedstawić propozycję rozwiązań mających na celu poprawę adekwatności i skuteczności tego systemu.Dokumentację corocznej oceny systemu zarządzania jakością sporządza się w języku polskim i przechowuje się przez okres co najmniej 8 lat.	Ze względu na konieczność ujednolicenia terminów przechowywania dokumentacji do 5 lat, zasadne byłoby również skrócenie obowiązku przechowywania dokumentacji corocznej oceny systemu zarządzania jakością do 5 lat.
29.	Art. 61 ust. 7, 7b, 67 ust. 1, 67 ust. 5, 5a, 6	Zmienić w sposób następujący: 1) art. 61 ust. 7 otrzymuje brzmienie: „Firma audytorska jest obowiązana przekazać Agencji, w postaci elektronicznej, akta zleceń usług atestacyjnych lub akta zleceń usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu w okresie ostatnich 5 lat, dokumentację systemu zarządzania jakością oraz informacje za dany rok kalendarzowy objęte sprawozdaniem, o którym mowa w art. 51 ust. 1, a także wnieść opłatę z tytułu nadzoru, o której mowa w art. 55, za dany rok kalendarzowy, oraz dokonać rozliczenia tej opłaty, w przypadku gdy: 1) złożyła wniosek o skreślenie z listy pod rygorem pozostawienia tego wniosku bez rozpoznania lub 2) w stosunku do tej firmy audytorskiej toczy się postępowanie w sprawie skreślenia jej z listy z przyczyn, o których mowa w ust. 1 pkt 2-4 lub 6, w terminie określonym przez Agencję, nie dłuższym niż 30 dni, lub	Na mocy ustawy z dnia 8 lipca 2021 r. o zmianie ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r., poz. 1598 ze zm. – dalej ustawa zmieniająca) doszło do istotnego wydłużenia terminów przechowywania dokumentacji klienta do okresu 8 lat. Przedmiotowa regulacja stanowi nadmierne obciążenie FA. Warto podkreślić, że na gruncie prawa podatkowego czy ustawy o rachunkowości obowiązek przechowywania dokumentacji został określony na lat 5. Nie znajduje również żadnego uzasadnienia obowiązek przekazania historycznych akt badania do PANA.

	3) została na nią nałożona kara administracyjna, o której mowa w art. 183 ust. 1 pkt 7.” 2) art. 61 ust. 7b otrzymuje brzmienie: „Biegły rewident prowadzący działalność w formie określonej w art. 46 pkt 1, który został skreślony z rejestru, jest obowiązany przekazać Agencji, w postaci elektronicznej, akta zleceń usług atestacyjnych lub akta zleceń usług pokrewnych wykonanych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu w okresie ostatnich 5 lat, dokumentację systemu zarządzania jakością oraz informacje za dany rok kalendarzowy objęte sprawozdaniem, o którym mowa w art. 51 ust. 1, a także wnieść opłatę z tytułu nadzoru, o której mowa w art. 55, za dany rok kalendarzowy oraz dokonać rozliczenia tej opłaty. Przepis ust. 7a stosuje się.” 3) w art. 67: a) ust. 1 otrzymuje brzmienie: „Firma audytorska sporządza i przechowuje przez okres nie krótszy niż 5 lat dokumentację dotyczącą: 1) naruszeń przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 oraz skutków tych naruszeń; 2) środków podjętych w celu: a) przeciwdziałania naruszeniom, o których mowa w pkt 1, b) zmiany systemu zarządzania jakością.” b) ust. 5 otrzymuje następujące brzmienie: „Firma audytorska jest obowiązana zamknąć akta badania i akta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju nie później niż 60 dni po
--	--

	dniu sporządzenia odpowiednio sprawozdania z badania albo sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i przechowywać je przez okres co najmniej 5 lat od dnia ich zamknięcia.” c) Ust. 5a otrzymuje następujące brzmienie: „Firma audytorska jest obowiązana zamknąć akta zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie lub atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz akta zleceń usług pokrewnych, nie później niż 60 dni po dniu sporządzenia sprawozdania z wykonania usługi atestacyjnej innej niż badanie lub atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub usługi pokrewnej i przechowywać je przez okres co najmniej 8 lat od dnia ich zamknięcia.” d) ust. 6 otrzymuje następujące brzmienie: „Firma audytorska przechowuje dokumentację klienta, na rzecz którego przeprowadziła: 1) badanie, 2) atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, 3) usługę atestacyjną inną niż badanie i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, 4) usługę pokrewną – przez okres nie krótszy niż 5 lat od daty zamknięcia odpowiednio akt badania, akt atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub akt zleceń usług pokrewnych.
--	--

		W wyniku przeprowadzenia badania biegły rewident sporządza sprawozdanie z badania.”	
30.	Art. 64 ust. 1 pkt 2)	Zmienić w sposób następujący: polityki i procedury przeprowadzania badań, wykonywania usług atestacyjnych innych niż badania i usług pokrewnych, przeprowadzania szkoleń, nadzorowania i przeglądu pracy oceniania działań pracowników oraz tworzenia akt badań, o których mowa w art. 67 ust. 4, oraz akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badania oraz akt zleceń usług pokrewnych;	Zamiana treści w związku nieadekwatnym tłumaczeniem Dyrektywy 2006/43 na język polski. W Dyrektywie 2006/42 w języku angielskim polityki i procedury mają dotyczyć przeglądania pracy a nie oceniania pracy. Po polsku: <i>biegły rewident lub firma audytorska ustanawiają odpowiednie polityki i procedury przeprowadzania badań ustawowych, szkolenia, nadzorowania i oceniania działań pracowników oraz organizowania struktury zbioru dokumentacji z badania, o której mowa w art. 24b ust. 5;</i> po angielsku: <i>a statutory auditor or an audit firm shall establish appropriate policies and procedures for carrying out statutory audits, coaching, supervising and reviewing employees activities and organising the structure of the audit file as referred to in Article 24b(5);</i>
31.	Art. 67 ust. 4a	Zmienić w sposób następujący: Dokumentacja, o której mowa w ust. 3, 4 i 4b, jest sporządzana w języku polskim. Dokumentacja, o której mowa w ust. 3 pkt 3 lit. c i d, ust. 4 pkt 6, 7, 9, 10 i 13 oraz ust. 4b pkt 5, 7, 10 i 11, może być sporządzona w języku obcym, jednakże na potrzeby kontroli firma audytorska zapewnia jej pisemne tłumaczenie na język polski.	Obecnie przepis ustawy dopuszcza wprost możliwość tworzenia dokumentacji z badania w języku obcym (z zastrzeżeniem zapewnienia tłumaczeń na potrzeby kontroli). W katalogu tym nie są uwzględnione "oświadczenia o niezależności, o których mowa w art. 74 ust. 2 Ustawy. Obecna sytuacja prowadzi do wątpliwości pod względem standardów konstytucyjnych, w której obcokrajowiec nieznający języka polskiego musi składać oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej w języku, którego nie zna. Proponowana zmiana ma na celu wyeliminowanie tego problemu. Składanie oświadczenia w języku, którym władza osoba je składająca, przyczynia się do zwiększenia poziomu niezależności. Do katalogu dokumentów, które mogą być sporządzane w języku obcym a tłumaczone na potrzeby kontroli należy także dołączyć sprawozdanie dodatkowe dla komitetu audytu. Często członkowie komitetów audytu JZP

			pochodzą z zagranicy i oczekują przedstawienia dokumentu w języku innym niż polski. Konieczność odgórne posiadania tego dokumentu w również w języku polskim zwiększa niepotrzebnie koszty i czas badania i nie dodaje wartości dodanej dla spółki i KA. Język przygotowania tej dokumentacji powinien zostać uzgodniony między KA a firmą audytorską.
32.	art. 67 ust. 5-7	Zmienić w sposób następujący: 5. Firma audytorska jest obowiązana zamknąć akta badania nie później niż 60 dni po dniu sporządzenia sprawozdania z badania i przechowywać je przez okres co najmniej 5 lat od dnia ich zamknięcia. 5a. Firma audytorska jest obowiązana zamknąć akta zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie oraz akta zleceń usług pokrewnych, nie później niż 60 dni po dniu sporządzenia sprawozdania z wykonania usługi atestacyjnej innej niż badanie lub usługi pokrewnej i przechowywać je przez okres co najmniej 5 lat od dnia ich zamknięcia. 6. Firma audytorska przechowuje przez okres nie krótszy niż 5 lat od daty zamknięcia akt badania lub wykonania innej usługi niebędącej badaniem dokumentację klienta, na rzecz którego wykonane było badanie lub wykonana była usługa inna niż badanie. 7. Firma audytorska przechowuje dokumentację wszystkich przekazanych jej skarg pisemnych, które dotyczyły przeprowadzonych badań, usług atestacyjnych innych niż badanie lub usług pokrewnych, przez co najmniej 5 lat od daty ich wniesienia.	Okres przechowywania dokumentacji – powrót do 5 lat. Jest to okres powszechnie stosowany także przy przechowywaniu dokumentacji rachunkowej. Brak jest podstaw dla rozróżnienia okresu przechowywania dokumentacji przez firmy audytorskie i wydłużenia go aż do 8 lat.
33.	Art. 69, 83, 172, 173, 175, 177, 178	Zmienić w sposób następujący: 1) art. 69 ust. 1 otrzymuje brzmienie:	Propozycja jest konsekwencją zmiany zasad nadzoru i stanowi kontynuację propozycji zawartej w pkt. 1 niniejszej tabeli. Celem jest poddanie ocenie Krajowego Sądu Dyscyplinarnego, w pierwszej instancji, wszystkich spraw, w

	„1. Biegły rewident, przeprowadzając badanie zgodnie z krajowymi standardami badania oraz wykonując usługę atestacyjną inną niż badanie lub usługę pokrewną działa w interesie publicznym i przestrzega zasad etyki zawodowej, w szczególności: 1) zachowuje uczciwość, obiektywizm, zawodowy sceptycyzm i należyłą staranność; 2) posiada odpowiednie kompetencje zawodowe; 3) przestrzega tajemnicy zawodowej.” 2) art. 83 ust. 1 otrzymuje brzmienie: „1. W wyniku przeprowadzenia badania biegły rewident sporządza sprawozdanie z badania.” 3) art. 172 ust. 3 pkt 1 otrzymuje brzmienie: „1) art. 18 ust. 7-9, art. 139-142, art. 146 ust. 1 i 2, art. 147, art. 148 ust. 1 i 3-6, art. 149-151, art. 156 ust. 2, art. 158-160, art. 162, art. 163, art. 164, art. 165 ust. 3, art. 166 oraz art. 171 stosuje się; 4) w art. 173: a) ust. 2 otrzymuje brzmienie: „2. Postępowanie przed sądem obejmuje postępowanie przed Krajowym Sądem Dyscyplinarnym, oraz postępowanie przed sądem rozpoznającym odwołanie od orzeczenia lub postanowienia wydanego przez sąd pierwszej instancji. b) uchyla się ust. 3. 5) w art. 175 „Art. 175. Jeżeli dochodzenie dyscyplinarne dostarczyło podstaw do wniesienia wniosku o	których został sformułowany zarzut naruszenia norm wykonywania zawodu w sprawach przewinień dyscyplinarnych popełnionych przez biegłego rewidenta przy wykonywaniu usług atestacyjnych lub usług pokrewnych zgodnie z krajowymi standardami badania. Zmiana uzasadniona jest koniecznością osiągnięcia zgodności z art. 32 ust. 4 lit e) dyrektywą 2006/43/WE w związku z jej art. 32 ust. 5 dyrektywy 2006/43/WE, jak również zapewnienia zgodności z art. 17 Konstytucji. Konieczność przywrócenia roli samorządu zawodowego staje się szczególnie paląca w sprawach dotyczących odpowiedzialności dyscyplinarnej, albowiem zgodnie z art. 32 ust. 4 lit e) dyrektywy 2006/43/WE właściwy organ ma być ostatecznie odpowiedzialny za nadzór „nad systemami dochodzeń i systemami administracyjnych postępowań dyscyplinarnych”. Skutkiem powinno więc być nie tyle samodzielne prowadzenie we wszystkich sprawach postępowań dyscyplinarnych, ale ich nadzorowanie, czego dowodzi wprost brzmienie art. 32 ust. 5 dyrektywy 2006/43/WE. Stanowi on, że „tylko w stosownych przypadkach właściwy organ ma prawo inicjowania i przeprowadzania dochodzeń w odniesieniu do biegłych rewidentów i firm audytorskich, jak również prawo do podejmowania stosownych działań”. Regulacja ta ma szczególne znaczenie dla oceny przewinień dyscyplinarnych związanych z naruszeniem norm wykonywania zawodu, tym bardziej, że: 1) ustanawianie krajowych standardów wykonywania zawodu i krajowych standardów zarządzania jakością oraz zasad etyki zawodowej; 2) wykonywanie zadań służących należytemu wykonywaniu zawodu biegłego rewidenta i przestrzeganiu zasad etyki zawodowej przez członków Polskiej Izby Biegłych Rewidentów jest zadaniem zleconym PIBR. Z tych względów proponuje się, aby: 1) za naruszenie przepisów dotyczących wykonywania zawodu, obejmujących: 1) krajowe standardy badania (art. 2 pkt 22 u.b.r.), 2) krajowych standardów sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju (art. 2 pkt 22a u.b.r.), 3) krajowych standardów wykonywania zawodu (art. 2 pkt 23 u.b.r.) oraz 4)
--	---	--

	ukaranie, Agencja, w terminie 30 dni od dnia zamknięcia dochodzenia dyscyplinarnego, sporządza wniosek o ukaranie i wnosi go do Krajowego Sądu Dyscyplinarnego.” 6) uchyla się art. 177; 7) uchyla się art. 178.	krajowych standardów zarządzania jakością w rozumieniu art. 2 pkt 24 lit b) u.b.r. orzekł Krajowy Sąd Dyscyplinarny, a następnie Sąd Okręgowy oraz Sąd Apelacyjny; 2) przy jednoczesnym pozostawieniu – w odniesieniu do biegłych rewidentów badających JZP - kompetencji PANA określonych w art. 173 ust. 1 pkt 1), 2) u.b.r., tyle że PANA w pierwszej kolejności byłaby oskarżycielem przed Krajowym Sądem Dyscyplinarnym, a dopiero w dalszej kolejności przed sądem powszechnym, a w odniesieniu do nie-JZP kompetencji rzecznika dyscyplinarnego. Przywrócenie roli Krajowego Sądu Dyscyplinarnego jest konieczne, ponieważ: a) przepisy dotyczące wykonywania zawodu niemające charakteru prawa powszechnie obowiązującego powinny podlegać w pierwszej kolejności organom samorządu zawodowego – normy te mają charakter wewnętrzny i ich egzekwowanie powinno należeć do samorządu; b) włączenie Krajowego Sądu Dyscyplinarnego do procesu orzekania pozwala na zgromadzenie materiału procesowego, który następnie trafia do sądu powszechnego; c) dla sędziów sądów powszechnych ułatwieniem będzie wcześniejsza ocena naruszeń dokonana przez organ samorządu zawodowego; d) PIBR jest odpowiedzialny za ustanawianie norm zawodowych, co oznacza, że powinien również brać udział w ich egzekwowaniu; e) system ten zwiększa transparentność i zapewnia większą specjalizację w ocenie naruszeń – organy samorządu zawodowego posiadają większą wiedzę merytoryczną w zakresie standardów zawodowych niż sądy powszechne; f) zachowanie równowagi między organem nadzorczym a samorządem zawodowym pozwoli uniknąć nadmiernej centralizacji kompetencji w rękach PANA, co jest zgodne z zasadami pluralizmu instytucjonalnego oraz autonomii zawodowej i spełnia kryteria wynikające z art. 17 Konstytucji; g) system dualny w zakresie odpowiedzialności dyscyplinarnej funkcjonuje w wielu innych zawodach zaufania publicznego, co pozwala na efektywne połączenie nadzoru państwowego i samorządowego. h) Konsekwencją powyższej zmiany powinno być również wyrażnie unormowanie, że za naruszenie norm wykonywania zawodu nie jest dopuszczalne nakładanie przez PANA kary administracyjnej, chyba że treść
--	---	---

			naruszanej normy ustawowej pokrywa się z treścią normy prawa powszechnie obowiązującego. Konsekwencją rozdzielenia odpowiedzialności za naruszenie norm zawodowych od naruszenia przepisów prawa powszechnie obowiązującego jest również zmiana art. 69 ust. 1 oraz art. 83 ust. 1 u.b.r. Ponieważ naruszenie art. 83 ust. 1 u.b.r. sankcjonowane jest karą administracyjną, należało usunąć z niego zwrot dotyczący przeprowadzania badania „zgodnie z krajowymi standardami badania” i zamieścić go w przepisie dotyczącym zasad przeprowadzania badania, to jest art. 69 ust. 1 u.b.r., którego naruszenie nie jest sankcjonowane karą dyscyplinarną.
34.	Art. 69 ust. 8	Zmienić w sposób następujący: 8. Nie narusza niezależności: 1) posiadanie lub czerpanie przez osoby lub podmioty, o których mowa w ust. 7, korzyści z: a) instrumentów finansowych, które posiadane są pośrednio poprzez udział w zdywersyfikowanych programach zbiorowego inwestowania, w szczególności funduszach emerytalnych, funduszach inwestycyjnych oraz ubezpieczeniowych funduszach kapitałowych oferowanych przez zakłady ubezpieczeń, o ile programy te nie są kontrolowane przez osoby lub podmioty, o których mowa w ust. 7, lub w stosunku do tych programów nie są podejmowane decyzje inwestycyjne, na które wpływ mają osoby lub podmioty, o których mowa w ust. 7, lub b) kredytów lub pożyczek udzielonych na warunkach rynkowych w ramach zwykłej działalności przez badane jednostki, uprawnione do udzielania kredytów na podstawie odrębnych przepisów lub	Zmiana ma na celu umożliwienie członkom zespołu badającego sprawozdania finansowe OFE i/lub PPK uczestniczenie w tych podmiotach jako formach zbiorowego inwestowania, które to formy przewidziane są przepisami prawa, a jednocześnie ich struktura inwestowania i wyceny inwestycji jest ściśle określona przez przepisy prawa i wpływ potencjalnej nieobiektywności zespołu audytowego na sprawozdania tych podmiotów jest wysoce ograniczony. W szczególności problematyczne w praktyce gospodarczej są inwestycje w PPK, które pracodawca powyżej określonej liczby pracowników ma obowiązek zorganizować dla pracowników w danej instytucji finansowej i pracownik nie ma wpływu na zmianę dostawcy PPK i nie może bez zmiany pracodawcy dokonać takiej zmiany w przypadku objęcia badaniem tego podmiotu. Posiadanie takich instrumentów finansowych (w OFE i/lub PPK), który jest klientem badania nie wiąże się z zagrożeniem niezależności badania. W szczególności nie występuje ryzyko czerpania korzyści własnych, o którym mowa w kodeksie etyki IESBA przyjętym przez KRBR i art. 69 ust. 6 ustawy (zagrożenie, że udział finansowy niewłaściwie wpłynie na osąd lub postępowanie zawodowego księgowego). Należy zauważyć, iż wartość tego instrumentu finansowego jest z założenia niska, a możliwość realizacji korzyści z instrumentu finansowego wynikających z warunków określonych w ustawie o funduszach emerytalnych - odległa. Ponadto, uczestnik/posiadacz instrumentu nie ma możliwości wpływania na decyzje inwestycyjne funduszu i ma ograniczone czasowo możliwości zmiany funduszu.

		c) instrumentów finansowych posiadanych w zdywersyfikowanych programach zbiorowego inwestowania wymaganych przepisami prawa, w tym w szczególności otwartych funduszach emerytalnych oraz pracowniczych programach kapitałowych. 2) uczestniczenie w transakcjach, których przedmiotem są instrumenty, o których mowa w pkt 1 lit. a.	Obecne wymogi ustawy, które nie wyłączają inwestycji w OFE lub PPK z katalogu inwestycji nienaruszających niezależność badania są nadmiarowe. W sytuacji zmiany biegłego rewidenta/firmy audytorskiej badającej dane OFE/PPK duża liczba pracowników firmy audytorskiej (oraz osób blisko z nimi związanych) zmuszona może być do dokonywania zmiany OFE/PPK, co jest rozwiązaniem niepraktycznym i może wiązać się z koniecznością poniesienia przez pracownika dodatkowych opłat/kosztów, np. za dokonanie tzw. wypłaty transferowej.
35.	Art. 69 ust. 9	Usunąć pkt 4 w całości.	Proponujemy usunięcie pkt 4) w całości. Przepisy te nie wynikają z Dyrektywy 2006/43 (zaktualizowanej 2014/56), w szczególności z Art. 22. Ponadto, obowiązujące biegłych rewidentów i firmy audytorskie w Polsce od 2012 wymogi kodeksu etyki IESBA regulują w wyczerpujący i wystarczający sposób restrykcje dotyczące prowadzenia ksiąg rachunkowych lub sporządzania dokumentacji księgowej lub sprawozdań finansowych badanej jednostki (są to wymogi R601.5 oraz R601.6) i dotyczą JZP i nie-JZP oraz odnoszą się do okresu objętego sprawozdaniem finansowym i okresu wykonywania badania. Podstawowym zagrożeniem związanym z usługą prowadzenia ksiąg rachunkowych lub sporządzania dokumentacji księgowej lub sprawozdań finansowych badanej jednostki jest zagrożenie autokontroli. Nie jest możliwe świadczenie usług polegających na sporządzaniu sprawozdania finansowego, o którym firma audytorska wyrazi opinię, sporządzaniu informacji finansowych stanowiących podstawę tego sprawozdania finansowego lub braniu aktywnego udziału w prowadzeniu ksiąg rachunkowych badanej jednostki, gdyż taka sytuacja zawsze spowoduje zagrożenie wystąpienia autokontroli, którego nie da się zminimalizować do akceptowalnego poziomu. A zatem usługa taka nie będzie mogła być zaakceptowana.

36.	Art. 70 ust. 2	Zmienić w sposób następujący: 2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do dwóch pierwszych lat działalności firmy audytorskiej.	Firma audytorska w pierwszym roku działalności pozyskuje pierwsze zlecenia w drugiej połowie roku, ponieważ w tym okresie jednostki badane poszukują firmy do zbadania sprawozdania finansowego. Wykonanie usługi odbywa się zwykle w pierwszej połowie kolejnego roku kalendarzowego. Oznacza to, że dopiero w drugim roku działalności firma audytorska wykonuje pierwsze zlecenia. Na początku może być tych zleceń niewiele i prawdopodobieństwo wystąpienia sytuacji, że przychód z jednego ze zleceń stanowi 40% całkowitego rocznego przychodu firmy audytorskiej jest wysokie.
37.	Art. 74	Dodać ustęp 3 następującym brzmieniu: 3. Oświadczenie o spełnianiu wymogów niezależności, o którym mowa w ust. 2, może być podpisane przez upoważnionego przedstawiciela firmy audytorskiej, działającego na podstawie pełnomocnictwa udzielonego zgodnie z zasadami reprezentacji firmy audytorskiej. .	Obecnie przepis art. 74 ustawy wymaga, aby firma audytorska oraz członkowie zespołu wykonującego badanie przed przystąpieniem do badania składali oświadczenie o spełnianiu wymogów niezależności, pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia. Jednakże, nie jest jasno określone, czy takie oświadczenia mogą być podpisywane przez upoważnionych przedstawicieli firmy audytorskiej, działających na podstawie pełnomocnictwa. W praktyce, firmy audytorskie często korzystają z pełnomocników do podpisywania takich oświadczeń, co może prowadzić do niejasności i potencjalnych problemów prawnych. Dodanie ustępu 3 do art. 74 ustawy wyjaśnia, że oświadczenia o niezależności firmy mogą być podpisywane przez upoważnionych przedstawicieli firmy audytorskiej, działających na podstawie pełnomocnictwa. Wprowadzenie tej zmiany pozwoli na jednoznaczne określenie, że oświadczenia podpisane przez pełnomocników są równie ważne jak oświadczenia podpisane przez osoby uprawnione do reprezentowania firmy audytorskiej zgodnie z rejestrem spółki. Oświadczenia podpisane przez pełnomocników będą miały pełne skutki prawne względem firmy audytorskiej, co zapewni ich wiążący charakter i zwiększy odpowiedzialność firmy za złożone oświadczenia. Postulat dotyczący art. 74 ust.2 wraz z uzasadnieniem złożony przez PIBR w ramach zmian do ustawy w związku z Europejskim Pojedynczym Punktem Dostępu
38.	Art. 78a	Dodać artykuł w następującym brzmieniu: Art. 78a. [Tajemnica doradztwa podatkowego]	Zgodnie z ustawą z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, podmiotami uprawnionymi do zawodowego wykonywania czynności doradztwa podatkowego są także biegli rewidenci. Ustawa ta reguluje obowiązek zachowania tajemnicy przez doradców podatkowych, jednakże nie

		1. Biegły rewident jest obowiązany zachować w tajemnicy fakty i informacje, z którymi zapoznał się w związku z wykonywaniem czynności doradztwa podatkowego, o których mowa w art. 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym. 1a. Obowiązek zachowania tajemnicy, o której mowa w ust. 1 nie może być ograniczony w czasie. 2. Biegły rewident nie może być przesłuchiwany jako świadek co do faktów i informacji, na które rozciąga się obowiązek, o którym mowa w ust. 1, chyba że został zwolniony od tego obowiązku w trybie określonym odrębnymi ustawami. 3. Przepis ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio do osób zatrudnionych przez biegłego rewidenta, w zakresie wykonywania przez te osoby czynności doradztwa podatkowego. 4. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, nie dotyczy informacji: 1) udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, 2) przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa – w zakresie określonym tymi przepisami.	precyzuje zasad poufności w przypadkach, gdy usługi te są świadczone przez biegłych rewidentów. Wprowadzenie wyraźnych zasad dotyczących tajemnicy zawodowej dla biegłych rewidentów w kontekście świadczenia usług doradztwa podatkowego jest koniecznością. Ma to na celu systemowe zagwarantowanie podstawowych praw osób korzystających z usług doradczych, w szczególności zachowanie poufności informacji przekazywanych doradcy.
39.	Art. 84	Skreślić art. 84 ze względu na brak wymogu wynikającego z art. 28 Dyrektywy i także art. 24b alternatywnie dopisać do zdania drugiego słowo: „doświadczonemu” przez sformułowaniem „biegłemu rewidentowi [...]” (zdanie brzmiałoby	Sporządzenie sprawozdania zgodnie ze standardami wynika z art. 2 ust. 1 pkt 2 oraz art. 83 ust. 1 + art. 8 ustawy, . Standardy badania wymagają sporządzenia w taki sposób dokumentacji, aby inny doświadczony biegły rewident mógł prześledzić przebieg badania i znaleźć uzasadnienie dla opinii o badanym sprawozdaniu finansowym wyrażonej w sprawozdaniu z badania.

		w ten sposób: „Akta badania umożliwiają doświadczonemu biegłemu rewidentowi [...]”).	
40.	Art. 87	Zmienić w sposób następujący: 1. Jeżeli roczne sprawozdanie finansowe jednostki dominującej w rozumieniu <u>art. 3 ust. 1 pkt 37</u> ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości jest dołączone do jej skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego i sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej mogą być połączone w jeden dokument. 2. Przepisy art. 83-86 stosuje się odpowiednio do badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej oraz sporządzania sprawozdania z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej. 3. Przepisy ust. 1 mogą być stosowane w przypadku emitentów papierów wartościowych lub jeżeli badanie jednostkowego sprawozdania finansowego i badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego kończą w tym samym czasie.	Artykuł 87 jest obecnie martwym artykułem, gdyż w przepisach prawa nie mamy instytucji dołączania rocznego sprawozdania finansowego do skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Ustawa o rachunkowości, w przeciwieństwie do innych sprawozdań nie przewiduje takiego sposobu postępowania przez jednostki. Proponujemy doprecyzowanie, iż chodzi o emitentów papierów wartościowych, o których mowa w <i>ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych</i> lub jeżeli badanie jednostkowego sprawozdania finansowego i badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego kończy się w tym samym czasie.
41.	Art. 88 ust. 1 pkt 3	Zmienić w sposób następujący: 3) działalnością Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, w zakresie zadań zleconych w ramach nadzoru publicznego;	Nadzór Agencji nad PIBR powinien zostać ograniczony do konkretnych zadań. Dyrektywa nie nakłada na organ nadzoru (np. PANA) obowiązku prowadzenia działań promujących rynek audytu, rozwoju konkurencyjności, ani nadzoru ogólnego nad samorządem, który wykracza poza funkcje ściśle zdefiniowane w art. 32. Państwa członkowskie zapewniają ustanowienie skutecznego systemu publicznego nadzoru nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi.” „System publicznego nadzoru musi być niezależny od biegłych rewidentów i firm audytorskich.” „System ten powinien mieć ostateczną odpowiedzialność za:

			a) zatwierdzanie, b) rejestrację, c) przyjmowanie standardów etyki i kontroli jakości, d) prowadzenie dochodzeń i nakładanie sankcji.”
42.	Art. 30 i 90 ust. 1 pkt 7)	Dodać: art. 30 ust. 2a w brzmieniu: Do kompetencji Krajowej Rady Biegłych Rewidentów należy prowadzenie postępowań administracyjnych dotyczących naruszeń, o których mowa w art. 182, w odniesieniu do jednostek innych, niż jednostki zainteresowania publicznego. art. 90 ust. 1 pkt 7) zmienić w sposób następujący: 7) prowadzenie postępowań administracyjnych dotyczących naruszeń, o których mowa w art. 182, w odniesieniu do jednostek innych, niż jednostek zainteresowania publicznego;	Przeniesienie nadzoru nad FA niebadającymi JZP z PANA do PIBR
43.	Art. 90 ust. 1 pkt 16	Zmienić w sposób następujący: 16) wykonywanie innych zadań określonych w niniejszej ustawie oraz innych czynności niezbędnych do prawidłowej realizacji tych zadań.	Wyrażenie „inne czynności niezbędne do realizacji zadań” ma charakter nieprecyzyjny, co może prowadzić do wykraczania PANA poza ramy nadzoru określone w art. 32 dyrektywy. Dyrektywa wymaga niezależności, ale również klarownego podziału kompetencji między samorząd a organ nadzoru.
44.	Art. 103	Wykreślić w całości.	Nie jest zasadne, aby decyzje organów PIBR, które nie są związane z nadzorem publicznym, były zaskarżane do sądów administracyjnych.
45.	Art. 105, 106, 112, 115, 117-127	Zmienić w sposób następujący: 1) po art. 105 dodaje się oznaczenie „Rozdział 7a. Kontrole w firmach audytorskich” i art. 105a – 105d w brzmieniu:	Zmiana służy przywróceniu modelu nadzoru z okresu przed 1 stycznia 2020 r. z rolą Krajowej Komisji Nadzoru. Nadzór ma mieć charakter pośredni. Organem właściwym ostatecznie odpowiedzialnym jest nadal PANA, niemniej w odniesieniu do biegłych rewidentów oraz firm audytorskich

	„Art. 105a. 1. Kontrole w firmie audytorskiej przeprowadzają: 1) w zakresie dotyczącym badań ustawowych jednostek zainteresowania publicznego i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju takich jednostek - Agencja; 2) w zakresie dotyczącym badań ustawowych jednostek innych niż wymienione w pkt 1 i atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju takich jednostek – Krajowa Komisja Nadzoru, - zwane dalej „właściwymi organami kontroli”. 2. Kontrole w zakresie o którym mowa w ust. 1: 1) pkt 1 przeprowadzają pracownicy Agencji, zwani dalej „kontrolerami Agencji”, którzy spełniają warunki, o których mowa w ust. 3 i art. 26 ust. 5 akapit pierwszy rozporządzenia nr 537/2014, przy czym: a) kontrole w zakresie dotyczącym badań ustawowych jednostek innych niż jednostki zainteresowania publicznego lub atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, wraz z kontrolerami Agencji, pod nadzorem kontrolerów Agencji, mogą przeprowadzać osoby niebędące kontrolerami Agencji, które spełniają warunki, o których mowa w ust. 3 oraz art. 26 ust. 5 akapit pierwszy lit. c i d rozporządzenia nr 537/2014; b) w przypadku niewystarczającej liczby kontrolerów Agencji do przeprowadzenia kontroli, kontrolę przeprowadza ekspert, który poza warunkami, o których mowa w art. 26 ust. 5 akapit pierwszy lit. c i d oraz ust. 5 akapit drugi zdanie czwarte rozporządzenia nr 537/2014, spełnia	przeprowadzających badania nie-JZP organem nadzorczym i kontrolnym jest Krajowa Komisja Nadzoru jako organa PIBR. Zasady nadzoru publicznego określają art. 32 dyrektywy 2006/43/WE oraz art. 20 rozp. 537/2014. Treść tych przepisów stanowi, że zarówno w odniesieniu do JZP, jak i nie-JZP kluczowe znaczenie posiada art. 32 dyrektywy 2006/43/WE. Zgodnie z powoływanym przepisem państwa członkowskie organizują skuteczny system nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi w oparciu o zasady zawarte w ust. 2-7 oraz wyznaczają właściwy organ odpowiedzialny za taki nadzór. Publicznym nadzorem są objęci wszyscy biegli rewidenty i firmy audytorskie. Właściwy organ jest zarządzany przez osoby niewykonujące zawodu, które posiadają wiedzę w dziedzinach istotnych dla badania ustawowego. Osoby te są wybierane zgodnie z niezależną i przejrzystą procedurą mianowania. Właściwy organ może angażować osoby wykonujące zawód w celu wykonania określonych zadań i może korzystać ze wsparcia ekspertów, gdy jest to niezbędne do prawidłowego wykonania jego własnych zadań. W takich przypadkach ani osoba wykonująca zawód, ani eksperci nie biorą udziału w żadnych procesach decyzyjnych właściwego organu. Właściwy organ jest ostatecznie odpowiedzialny za nadzór nad: a) zatwierdzaniem i rejestracją biegłych rewidentów i firm audytorskich; b) przyjmowaniem standardów etyki zawodowej, standardów wewnętrznej kontroli jakości firm audytorskich oraz standardów badania i atestacji sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju, z wyjątkiem przypadków, gdy standardy te są przyjmowane lub zatwierdzane przez inne organy państwa członkowskiego; c) kształceniem ustawicznym; d) systemami zapewniania jakości; e) systemami dochodzeń i systemami administracyjnych postępowań dyscyplinarnych. Państwa członkowskie wyznaczają jeden lub więcej właściwych organów w celu wykonywania zadań przewidzianych w niniejszej dyrektywie. Państwa
--	--	---

	warunki, o których mowa w ust. 3; do ekspertów ust. 4 stosuje się odpowiednio. 2) pkt 2 przeprowadzają: a) osoby zatrudnione w Polskiej Izbie Biegłych Rewidentów lub b) wizytatorzy, będący biegłymi rewidentami, na podstawie umowy cywilnoprawnej, upoważnieni przez Krajową Komisję Nadzoru, - zwani dalej „kontrolerami Krajowej Komisji Nadzoru”. 3. Osoby, o których mowa w ust. 3: 1) korzystają z pełni praw publicznych; 2) mają nieposzlakowaną opinię; 3) nie mogą być skazane prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe. 4. Przed wszczęciem kontroli kontroler Agencji oraz osoba niebędąca kontrolerem Agencji, o której mowa w ust. 3 pkt 1 lit. a, składają oświadczenie w zakresie spełnienia warunków, o których mowa w art. 26 ust. 5 akapit pierwszy lit. c i d rozporządzenia nr 537/2014, pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia. Składający oświadczenie jest obowiązany do zawarcia w nim klauzuli o następującej treści: "Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.". Klauzula ta zastępuje pouczenie o odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia. Art. 105b. 1. Osoby uprawnione do kontroli są obowiązane do zachowania tajemnicy. Obowiązek	członkowskie wyznaczają jednak tylko jeden właściwy organ ponoszący ostateczną odpowiedzialność za zadania, o których mowa w niniejszym artykule, z wyjątkiem zadań dotyczących badania ustawowego spółdzielni, banków oszczędnościowych lub podobnych jednostek, o których mowa w art. 45 dyrektywy 86/635/EWG, lub jednostki zależnej lub następcy prawnego spółdzielni, banku oszczędnościowego lub podobnej jednostki, o których mowa w art. 45 dyrektywy 86/635/EWG. Państwa członkowskie mogą jednak przekazać dowolne zadania właściwego organu innym organom lub władzom wyznaczonym lub w inny sposób upoważnionym z mocy prawa do wykonania takich zadań; mogą też zezwolić właściwemu organowi na takie przekazanie zadań. Przy przekazywaniu określa się przekazywane zadania oraz warunki ich wykonywania. Organy lub władze, którym przekazano zadania, są zorganizowane w taki sposób, aby nie występowały konflikty interesów. W stosownych przypadkach właściwy organ ma prawo inicjowania i przeprowadzania dochodzeń w odniesieniu do biegłych rewidentów i firm audytorskich, jak również prawo do podejmowania stosownych działań. System publicznego nadzoru jest odpowiednio finansowany i dysponuje odpowiednimi zasobami do inicjowania i prowadzenia dochodzeń, o których mowa w ust. 5. Finansowanie systemu nadzoru publicznego jest zabezpieczone i wolne od jakiegokolwiek nienależytego wpływu biegłych rewidentów lub firm audytorskich. Z powyższej regulacji wynika jednoznacznie, że dyrektywa nakazuje ustanowić jako „ostatecznie odpowiedzialny” tylko jeden organ nadzoru, natomiast z punktu widzenia uprawnień kontrolnych i nadzorczych ma on prawo inicjowania i przeprowadzania dochodzeń w odniesieniu do biegłych rewidentów i firm audytorskich, jak również prawo do podejmowania stosownych działań tylko „w stosownych przypadkach”. Powyższe unormowanie wyraźnie wskazuje, że na rzecz państw członkowskich ustanowiono szeroki zakres swobody w zakresie kształtowania
--	--	--

	zachowania tajemnicy nie jest ograniczony w czasie. 2. Tajemnicą objęte są wszystkie uzyskane lub wytworzone w związku z przeprowadzeniem kontroli informacje lub dokumenty, których udostępnienie mogłoby naruszyć chroniony prawem interes podmiotów lub osób, których te informacje lub dokumenty bezpośrednio lub pośrednio dotyczą, lub utrudnić sprawowanie nadzoru publicznego, jak również informacje lub dokumenty chronione na podstawie odrębnych przepisów. 3. Do zachowania tajemnicy obowiązane są również osoby, które weszły w posiadanie informacji lub dokumentów objętych tą tajemnicą, w związku z udostępnieniem informacji lub dokumentów w przypadkach, o których mowa w ust. 4. 4. Krajowa Komisja Nadzoru udostępnia Agencji, na jej pisemne żądanie, informacje lub dokumenty uzyskane lub wytworzone w związku z przeprowadzeniem kontroli w firmach audytorskich. Informacje lub dokumenty są udostępniane Agencji na piśmie. 5. Do kontrolerów Agencji, ekspertów, o których mowa w art. 105a ust. 2 pkt 1 lit. b), oraz osób niebędących kontrolerami Agencji, o których mowa w art. 105a ust. 2 pkt 1 lit. a), przepis art. 95 stosuje się odpowiednio. 5. Do kontrolerów Krajowej Komisji Nadzoru przepis art. 95 ust. 5 stosuje się odpowiednio. Art. 105c. W ramach sprawowania nadzoru publicznego, o którym mowa w art. 88, Agencji przysługuje, na każdym etapie kontroli	zasad nadzoru oraz relacji „organu ostatecznie odpowiedzialnego za nadzór” do organów, którym państwa członkowskie mogą przekazać określone zadania nadzorcze (np. na rzecz samorządu zawodowego). Z taką sytuacją mieliśmy do czynienia przed 1 stycznia 2020 r., albowiem wówczas organem ostatecznie odpowiedzialnym za nadzór była Komisja Nadzoru Audytowego, a nadzór był podzielony pomiędzy KNA, który kontrolował biegłych rewidentów i FA badającej JZP oraz samorząd zawodowy, który kontrolował biegłych rewidentów oraz FA badające nie-JZP. Powyższy podział był zgodny zarówno z dyrektywą 2006/43/WE, jak i art. 17 Konstytucji. Zgodność z dyrektywą wynikała z faktu, że prawodawca krajowy wprowadził do porządku prawnego instytucję „organu ostatecznie odpowiedzialnego”, przekazując zadania organom samorządu zawodowego, jako organom „nieostatecznie odpowiedzialnym” zachowując zarazem określone kompetencje nadzorcze wobec organów samorządu zawodowego. Jednocześnie prawodawca uznał, że podejmowanie samodzielnych działań przez „organ ostatecznie odpowiedzialny” ma miejsce tylko „w stosownych przypadkach” w rozumieniu art. 32 ust. 5 dyrektywy 2006/43/WE, do których – ze względu na niekwestionowany interes publiczny – uznawał potrzebę bezpośredniego nadzoru nad biegłymi rewidentami oraz firmami audytorskimi badającymi JZP. Podkreślić zarazem trzeba, że co do zasady z brzmienia art. 32 dyrektywy 2006/43/WE nie wynika możliwość sprawowania nadzoru nad samorządem zawodowym, albowiem zgodnie z art. 32 ust. 2 dyrektywy 2006/43/WE „publicznym nadzorem są objęci wszyscy biegli rewidenty i firmy audytorskie”. Z tych względów wywiedzenie uprawnień nadzorczych ostatecznie odpowiedzialnego właściwego organu jest możliwe tylko w odniesieniu do zadań przekazanych samorządowi na mocy art. 32 ust. 4b dyrektywy albo w oparciu o reguły konstytucyjne wynikające z art. 17 Konstytucji. Stanowi on, że w drodze ustawy można tworzyć samorządy zawodowe, reprezentujące osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i sprawujące pieczę nad należytych wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony.
--	---	--

	prowadzonej przez Krajową Komisję Nadzoru, prawo wglądu do dokumentów zgromadzonych w jej toku, żądania sporządzenia i doręczenia kopii tych dokumentów, a także żądania przeprowadzenia określonych czynności kontrolnych i przedstawienia informacji o wynikach tej kontroli, jak również prawo żądania doręczenia protokołu kontroli. Art. 105d. 1. Agencja wydaje legitymacje służbowe kontrolerom Agencji, ekspertom, o których mowa w art. 105a ust. 3 pkt 1 lit. b, oraz osobom niebędącym kontrolerami Agencji, o których mowa w art. 105a ust. 3 pkt 1 lit. a. 2. Legitymacja służbowa podlega wymianie albo zwrotowi na każde żądanie Agencji. 3. W przypadku: 1) ustania stosunku pracy albo stosunku cywilnoprawnego osoby, której legitymacja służbowa została wydana, wiążącego tę osobę z Agencją - legitymacja służbowa podlega zwrotowi; 2) zmiany danych zawartych w legitymacji służbowej, jej uszkodzenia, zniszczenia lub upływu terminu jej ważności - legitymacja służbowa podlega wymianie albo zwrotowi. 4. Legitymacja służbowa zawiera: 1) dane dotyczące kontrolera Agencji, eksperta, o którym mowa w art. 109, albo osoby niebędącej kontrolerem Agencji, o której mowa w art. 106 ust. 3a: a) imię (imiona), b) nazwisko, c) stanowisko lub funkcję, d) wizerunek twarzy;	W tym miejscu trzeba wyraźnie zaznaczyć, że powoływana regulacja konstytucyjna nie jest normą programową pozbawioną konstytucyjnego wzorca, gdyż wielokrotnie w przeszłości, w kontekście wzorca konstytucyjnej kontroli, wywodzonego z tego przepisu orzekał Trybunał Konstytucyjny. Orzeczenia dotyczyły również relacji pomiędzy organami nadzoru nad samorządami zawodowymi a tymi organami. Pojęcie nadzoru zostało zdefiniowane przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 15 stycznia 2009 r. (sygn. akt K 45/2007, LexPolonica nr 1985430, OTK ZU 2009/1A poz. 3), w kontekście zwierzchniego nadzoru Ministra Sprawiedliwości nad działalnością administracyjną sądów. W powołanym orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że najczęściej określenia „nadzór” używa się do sytuacji, w której organ jest wyposażony w środki oddziaływania na postępowanie podmiotów i jednostek nadzorowanych, nie może jednak wyłączać tych organów w ich działalności. W wyroku tym Trybunał podkreślił jednocześnie, że pojęcie nadzoru w poszczególnych ustawach należy interpretować z uwzględnieniem celu, jakiemu w ramach konkretnych rozwiązań prawnych ma służyć ta instytucja. Instytucją nadzoru nad działalnością samorządu zajmował się także Trybunał Konstytucyjny w Wyroku z dnia 1 grudnia 2009 r. (sygn. akt K. 4/2008, LexPolonica nr 2101972), gdzie zauważył, iż nadzór nad działalnością samorządu zawodowego adwokatów uzasadniony jest potrzebą ochrony wartości konstytucyjnych, takich jak ochrona praw obywateli oraz bezpieczeństwo obrotu prawnego. Ze względu na ochronę osób korzystających z pomocy prawnej świadczenie tego rodzaju pomocy nie może być pozostawione poza (określoną przez ustawodawcę) kontrolą jej form i jakości ze strony organów władzy państwowej oraz stosownego samorządu zawodowego. Jednocześnie podkreślono, iż nadzór nie implikuje istnienia relacji hierarchicznego podporządkowania podmiotu nadzorowanego temu organowi, który nadzór sprawuje. Tym samym stworzenie systemu nadzoru nie może zastępować działalności organów samorządu zawodowego, i jednocześnie musi być bardzo precyzyjnie określone ustawowo, tak aby organ nadzoru nie podejmował działalności nadzorczych w sposób arbitralny i nieproporcjonalny. Konkluzja ta musi być uzupełniona o stwierdzenie, że tak rozumiana treść art. 17 Konstytucji musi być zmodyfikowana o obowiązki państw członkowskich wynikające z art. 32
--	--	--

	2) dane dotyczące legitymacji służbowej: a) numer legitymacji służbowej, b) datę wydania, c) datę ważności, d) oznaczenie Agencji; 3) podpis Prezesa Agencji albo Zastępcy Prezesa Agencji. 5. Podpis, o którym mowa w ust. 4 pkt 3, może być na legitymacji służbowej odtworzony mechanicznie. 6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór legitymacji służbowej wydawanej przez Agencję oraz tryb wydawania, wymiany i zwrotu tej legitymacji, uwzględniając potrzebę zapewnienia właściwej ochrony legitymacji służbowych i możliwości identyfikacji ich posiadaczy.” 2) w art. 106: a) uchyla się ust. 1; b) uchyla się ust. 3-3b. 3) uchyla się art. 110; 4) uchyla się art. 110a 5) w art. 111: a) ust. 1 otrzymuje brzmienie: „1. Organy uprawnione do przeprowadzania kontroli określają polityki i procedury dotyczące zarządzania systemem kontroli, o których mowa w art. 105a, w tym polityki i procedury związane z niezależnością i obiektywizmem kontrolerów oraz	dyrektywy 2006/43/WE, co w kontekście systemu źródeł prawa obowiązujących w polskim porządku prawnym nakazuje sformułowanie następującego wniosku, że państwo członkowskie zobowiązane jest do określenia organu ostatecznie odpowiedzialnego za nadzór, tak aby nie zastępować działalności organów samorządu zawodowego, chyba że jest to podyktowane innymi wartościami konstytucyjnymi (np. ochroną interesu publicznego), co nakazuje przejęcie bezpośredniego nadzoru oraz działań kontrolnych tylko „w stosownych przypadkach” w rozumieniu art. 32 ust. 5 dyrektywy 2006/43/WE. Z tych względów osiągnięcie zgodności z art. 32 dyrektywy 2006/43/WE oraz art. 17 Konstytucji nakazuje wprowadzenie modelu nadzoru, który sprowadza się do przywrócenia roli Krajowej Komisji Nadzoru w zakresie nadzoru i kontroli biegłych rewidentów i firm audytorskich badających nie-JZP, z jednoczesnym ustanowieniem bardziej efektywnych i skutecznych (aniżeli przed 1 stycznia 2020 r.) instrumentów nadzorczych organu ostatecznie odpowiedzialnego (tutaj PANA) nad Krajową Komisją Nadzoru, co sprowadzałoby się nie tylko do nadzorowania tego organu, ale również do możliwości nakazywania inicjowania i przeprowadzenia dochodzeń w odniesieniu do biegłych rewidentów oraz firm audytorskich badających nie-JZP, co znajdowałoby oparcie w treści art. 32 ust. 5 dyrektywy 2006/43/WE. Aktualnie obowiązujące regulacje dotyczące kontroli przez PANA biegłych rewidentów oraz FA świadczących usługi na rzecz nie-JZP jest nieuzasadnione również z następujących powodów: a) brak istotnego ryzyka systemowego - podmioty niebędące jednostkami zainteresowania publicznego (nie-JZP) nie mają takiego wpływu na stabilność rynków finansowych; b) ograniczone znaczenie dla interesu publicznego - jednostki nie-JZP nie podlegają takiej samej presji regulacyjnej i oczekiwaniom transparentności jak JZP. W efekcie kontrolowanie audytorów tych podmiotów przez PANA jest nadmiernym obciążeniem administracyjnym bez realnych korzyści dla interesariuszy;
--	--	--

	osób uczestniczących w zarządzaniu systemem kontroli jakości. b) ust. 2 otrzymuje brzmienie: „2. Organ uprawniony do przeprowadzenia kontroli kontroli: 1) określa procedury przeprowadzania kontroli; 2) określa procedury informowania odpowiednich organów w sytuacji, gdy ustalenia dokonane w trakcie przeprowadzania kontroli mogą wskazywać na działania niezgodne z prawem, a tym samym wymagać wszczęcia przez te organy odpowiednich działań wyjaśniających; 3) ustala roczne plany kontroli; 4) sporządza raporty z kontroli oraz raporty z realizacji zaleceń; 5) upoważnia osoby, o których mowa w art. 105a ust. 2, do przeprowadzenia poszczególnych kontroli, zwane są dalej „osobami kontrolującymi”. c) ust. 2b otrzymuje brzmienie: „2b. Dokumenty, o których mowa w ust. 1 oraz ust. 2 pkt 1-3, podlegają zatwierdzeniu przez: 1) w przypadku kontroli przeprowadzanych przez Agencję - Radę Agencji; 2) w przypadku kontroli przeprowadzanych przez Krajową Komisję Nadzoru – przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów”. d) ust. 2c otrzymuje brzmienie: „2c. Plany kontroli, o których mowa w ust. 2 pkt 3, po zatwierdzeniu: 1) przez Radę Agencji - są publikowane na stronie internetowej Agencji;	c) nakładanie zbędnych kosztów i biurokracji - firmy audytorskie badające nie-JZP są zazwyczaj mniejszymi podmiotami, dla których kontrole PANA oznaczają dodatkowe koszty związane z przygotowaniem dokumentacji i spełnianiem wymagań regulacyjnych; d) skupienie PANA na rzeczywistych priorytetach - PANA powinna koncentrować swoje zasoby na nadzorze firm audytorskich badających JZP, gdzie ryzyko błędów w sprawozdawczości ma realny wpływ na rynki kapitałowe i gospodarkę. Rozpraszanie zasobów na kontrolowanie audytorów nie-JZP prowadzi do nieefektywnego wykorzystania potencjału instytucji nadzorczej. Omówienie zmian szczegółowych w zakresie przyznania PANA szczególnych kompetencji nadzorczych (tzw. ostatecznego nadzoru): a) dodaje się art. 105c, który stanowi, że W ramach sprawowania nadzoru publicznego, o którym mowa w art. 88, Agencji przysługuje, na każdym etapie kontroli prowadzonej przez Krajową Komisję Nadzoru, prawo wglądu do dokumentów zgromadzonych w jej toku, żądania sporządzenia i doręczenia kopii tych dokumentów, a także żądania przeprowadzenia określonych czynności kontrolnych i przedstawienia informacji o wynikach tej kontroli, jak również prawo żądania doręczenia protokołu kontroli; b) dodaje się art. 124 ust. 2a, który pozwala PANA żądać od KKN przeprowadzenia kontroli doraźnej lub uzupełniającej kontroli tematycznej; przepis otrzymuje następujące brzmienie: Na umotywowane żądanie Agencji Krajowa Komisja Nadzoru przeprowadza kontrolę doraźną w firmie audytorskiej w zakresie swojej właściwości. Agencja może także żądać od Krajowej Komisji Nadzoru uzupełnienia przeprowadzonej kontroli tematycznej, wskazując czynności kontrolne, które mają być przeprowadzone w jej toku. Do uzupełnienia kontroli nie stosuje się art. 58 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców”.
--	---	--

	2) przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów – są publikowane na stronie Polskiej Izby Biegłych Rewidentów. e) ust. 3 otrzymuje brzmienie: „3. Na żądanie organu uprawnionego do przeprowadzenia kontroli, w terminie przez nią wskazanym, nie krótszym niż 14 dni roboczych od dnia otrzymania żądania, firmy audytorskie przekazują, w formie określonej przez ten organ, wszelkie informacje niezbędne do zaplanowania i przeprowadzenia kontroli, w tym w szczególności informacje dotyczące: 1) działalności firmy audytorskiej; 2) badań ustawowych przeprowadzonych przez firmę audytorską; 3) sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego, skonsolidowanych sprawozdań finansowych tych jednostek oraz sprawozdań finansowych podmiotów wchodzących w skład grupy kapitałowej jednostki zainteresowania publicznego; 4) atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przeprowadzonych przez firmę audytorską; 5) sprawozdań z działalności jednostek lub sprawozdań z działalności grup kapitałowych, w których firma audytorska przeprowadziła atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju. 6) w art. 112: a) w ust. 1: ☐ pkt 1 lit b otrzymuje brzmienie: „b) wymogów w zakresie etyki i niezależności określonych w niniejszej ustawie oraz zasadach	
--	--	--

	etyki zawodowej, a w przypadku kontroli w zakresie badań ustawowych jednostek zainteresowania publicznego - również w art. 4 i art. 5 rozporządzenia nr 537/2014, □ pkt 7 otrzymuje brzmienie: „7) ocenę zgodności działalności kontrolowanej firmy audytorskiej w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju z ustawą, a w przypadku kontroli w zakresie badania ustawowego jednostek zainteresowania publicznego - również z rozporządzeniem nr 537/2014. 7) w art. 117 ust. 1 otrzymuje brzmienie: „1. Wszczęcie kontroli, o których mowa w art. 105a ust. 1, następuje z dniem doręczenia kontrolowanej firmie audytorskiej imiennego upoważnienia udzielonego osobie kontrolującej przez właściwy organ kontroli, a w przypadku kontroli prowadzonych przez Agencję - dodatkowo okazania legitymacji służbowej osoby kontrolującej.” 8) w art. 115 ust. 5 otrzymuje brzmienie: „5. Właściwy organ kontroli, postanawiając o wyłączeniu osoby kontrolującej, upoważnia do przeprowadzenia kontroli inną osobę kontrolującą.” 9) w art. 115: a) ust. 1 otrzymuje brzmienie: 1. „Kontrola, o której mowa w art. 105a ust. 1, jest prowadzona w sposób zdalny, przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu	
--	---	--

		art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną.” b) ust. 2 otrzymuje brzmienie: „ 2. Kontrola, o której mowa w art. 106 ust. 1, może być prowadzona w siedzibie: 1) właściwego organu kontroli, 2) kontrolowanej firmy audytorskiej lub miejscu wykonywania przez nią działalności - jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli.” c) ust. 4 -5 otrzymują brzmienie: „4. Właściwy organ kontroli w zawiadomieniu o zamiarze wszczęcia kontroli, o którym mowa w art. 48 ust. 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców, przedstawia firmie audytorskiej informacje dotyczące środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną, umożliwiających wykonywanie czynności kontrolnych, w tym przekazywanie obrazu i dźwięku w czasie rzeczywistym, które mogą być stosowane w trakcie kontroli przeprowadzanej w sposób, o którym mowa w ust. 1. 5. Kontrolę prowadzoną w siedzibie właściwego organu kontroli, w siedzibie firmy audytorskiej lub w miejscu wykonywania przez firmę audytorską działalności organ ten może kontynuować w sposób, o którym mowa w ust. 1.” 10) w art. 115b ust. 1 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:	
--	--	--	--

		„W przypadku gdy kontrola, o której mowa w art. 105a ust. 1 pkt 1, prowadzona jest w sposób, o którym mowa w art. 115a ust. 1, doręczenie” 11) w art. 115c: a) w ust. 1 w miejscu słów „w siedzibie Agencji” zastępuje się wyrazami „w siedzibie właściwego organu kontroli”; b) w ust. 2 w miejscu słów „w siedzibie Agencji” zastępuje się wyrazami „w siedzibie właściwego organu kontroli”; c) w ust. 3 w ust. 1 w miejscu słów „w siedzibie Agencji” zastępuje się wyrazami „w siedzibie właściwego organu kontroli”; d) w ust. 4 w ust. 1 w miejscu słów „w siedzibie Agencji” zastępuje się wyrazami „w siedzibie właściwego organu kontroli”; 12) w art. 18 ust. 4 otrzymuje brzmienie: „4. Protokół kontroli podpisuje: 1) w przypadku kontroli prowadzonej przez agencję - kontroler Agencji lub ekspert, o którym mowa w art. 105a ust. 2 pkt 1 lit. b, 2) w przypadku kontroli prowadzonej przez Krajową Komisję Nadzoru – kontroler Komisji Nadzoru Audytowego” 13) w art. 119 ust. 3 otrzymuje brzmienie: „3. Oczywiste omyłki pisarskie lub rachunkowe prostuje osoba podpisująca protokół, parafując sprostowania. O sprostowaniu oczywistych omyłek właściwy organ kontroli informuje pisemnie kontrolowaną firmę audytorską.” 14) w art. 120:	
--	--	--	--

	a) w ust. 1 wyraz „Agencji” zastępuje się wyrazami „właściwemu organowi kontroli”; b) w ust. 2 wyraz „Agencja” zastępuje się wyrazami „właściwy organ kontroli”; 15) w art. 121: a) w ust. 1: ☐ we wprowadzeniu do wyliczenia wyraz „Agencja” zastępuje się wyrazami „właściwy organ kontroli”; ☐ pkt 2 otrzymuje brzmienie: „2) jeżeli istnieją do tego podstawy - składa zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przewinienia dyscyplinarnego do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego, a w przypadku, gdy zachodzi podejrzenie popełnienia, o którym mowa w art. 172 ust. 1 - wszczyna postępowanie wyjaśniające lub dochodzenie dyscyplinarne;” ☐ pkt 3 otrzymuje brzmienie: „3) w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, o których mowa w art. 182 ust. 1 w toku kontroli prowadzonej przez Agencję - wszczyna wobec kontrolowanej firmy audytorskiej postępowanie administracyjne. b) w ust. 2 wyraz „Agencję” zastępuje się wyrazami „właściwy organ kontroli”; 16) w art. 122 „Agencja” zastępuje się wyrazami „Właściwy organ kontroli”; 17) w art. 123: a) w ust. 1 wyraz „Agencja” zastępuje się wyrazami Właściwy organ kontroli”; b) ust. 2 otrzymuje brzmienie:	
--	--	--

		„2. Kontrola tematyczna jest prowadzona, na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez właściwy organ kontroli.” c) ust. 3 otrzymuje brzmienie: „3. W trakcie kontroli tematycznych prowadzonych przez Agencję kontrolerzy Agencji mogą korzystać z pomocy ekspertów, o których mowa w art. 105a ust. 2 pkt 1 lit. b. Przepisy art. 95 i art. 105a ust. 4 stosuje się odpowiednio. d) uchyla się ust. 3a; e) w ust. 3 skreśla się zdanie drugie; f) w ust 6 wyraz „Agencja” zastępuje się wyrazami „Właściwy organ kontroli”; g) ust. 7 otrzymuje brzmienie: „7. Sprawozdanie, o którym mowa w ust. 6, jest publikowane na stronie internetowej: 1) Agencji – w przypadku sprawozdania z kontroli tematycznych przeprowadzonych przez Agencję; 2) Polskiej Izby Biegłych Rewidentów – w przypadku sprawozdania z kontroli tematycznych przeprowadzonych przez Krajową Komisję Nadzoru; h) po ust. 7 dodaje się ust. 7a w brzmieniu: i) „7a. Sprawozdanie, o którym mowa w ust. 7 pkt 1, Krajowa Komisja Nadzoru przekazuje Agencji, niezwłocznie po jego przyjęciu.”.	
--	--	---	--

	18) w art. 123a: a) w ust. 1 wyraz „Agencja” zastępuje się wyrazami „Właściwy organ kontroli”; b) ust. 5 otrzymuje brzmienie: „5. W przypadku, gdy właściwym organem kontroli jest Agencja: 1) kontrola jest prowadzona przez kontrolerów Agencji lub osoby niebędące kontrolerami Agencji, o których mowa w art. 105a ust. 2 pkt 1 lit. a, na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez Agencję. W trakcie kontroli kontrolerzy Agencji oraz osoby niebędące kontrolerami Agencji, o których mowa w art. 105a ust. 2 pkt 1 lit. a, mogą korzystać z pomocy ekspertów, o których mowa w art. 105a ust. 2 pkt 1 lit. b 2) do kontrolerów Agencji, osób niebędących kontrolerami Agencji, o których mowa w art. 105a ust. 2 pkt 1 lit. a, oraz ekspertów, o których mowa w art. 105a ust. 2 pkt 1 lit. a, przepisy art. 95 i art. 105a ust. 4 stosuje się odpowiednio. c) uchyla się ust. 6. 19) w art. 124: a) w ust. 1 w zakończeniu wyliczenia wyraz „Agencja” zastępuje się wyrazami „właściwy organ kontroli”; b) po ust. 1 dodaje się ust. 2 w brzmieniu: „2a. Na umotywowane żądanie Agencji Krajowa Komisja Nadzoru przeprowadza kontrolę doraźną w firmie audytorskiej w zakresie swojej właściwości. Agencja może także żądać od	
--	--	--

		Krajowej Komisji Nadzoru uzupełnienia przeprowadzonej kontroli tematycznej, wskazując czynności kontrolne, które mają być przeprowadzone w jej toku. Do uzupełnienia kontroli nie stosuje się art. 58 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców”. c) ust. 3 otrzymuje brzmienie: „3. W przypadku, gdy właściwym organem kontroli jest Agencja: 1) kontrola doraźna jest prowadzona przez kontrolerów Agencji lub osoby niebędące kontrolerami Agencji, o których mowa w art. 105a ust. 2 pkt 1 lit. b, na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez Agencję; 2) w trakcie kontroli doraźnych kontrolerzy Agencji oraz osoby niebędące kontrolerami Agencji, o których mowa w art. 105 ust. 2 pkt 1 lit. a, mogą korzystać z pomocy ekspertów, o których mowa w art. 105 ust. 2 pkt 1 lit. b; 3) do kontrolerów Agencji, osób niebędących kontrolerami Agencji, o których mowa w art. 105a ust. 2 pkt 1 lit a, oraz ekspertów, o których mowa w art. 105a ust. 2 pkt 1 lit. b przepisy art. 95 i art. 105a ust. 4 stosuje się odpowiednio. d) w art. 6a w zakończenie wyliczenia otrzymuje brzmienie: „- właściwy organ kontroli może przeprowadzić kontrolę doraźną również wtedy, gdy w kontrolowanej firmie audytorskiej prowadzona jest równocześnie kontrola przez inny organ lub właściwy organ kontroli wyczerpała limit czasu trwania kontroli w danym roku kalendarzowym, o którym mowa w art. 55 ustawy z dnia 6 marca	
--	--	---	--

		2018 r. - Prawo przedsiębiorców. Warunkiem niezbędnym do jej przeprowadzenia jest uchwała podjęta przez Radę Agencji, gdy właściwym organem kontroli jest Agencja, albo - jeżeli właściwym organem kontroli jest Krajowa Komisja Nadzoru - Krajową Komisję Nadzoru.”. 20) w art. 125 słowa „art. 106 ust. 1” zastępuje się słowami „art. 105a ust. 1”; 21) art. 126 otrzymuje brzmienie: „Art. 126. 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych jest organem właściwym w sprawach: 1) skarg i wniosków, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego, 2) petycji, o których mowa w ustawie z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (Dz. U. z 2018 r. poz. 870) - dotyczących działalności Agencji, jej organów oraz zadań przez nią wykonywanych. 2. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów jest organem właściwym w sprawach: 1) skarg i wniosków, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego, 2) petycji, o których mowa w ustawie z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach, - dotyczących działalności Krajowej Komisji Nadzoru oraz zadań przez nią wykonywanych” 21) uchyla się art. 127	
--	--	---	--

46.	Art. 106	Dodać ustęp 1a w następującym brzmieniu: 1a Celem kontroli, o której mowa w ust. 1 zapewnienie jakości odpowiednio badań ustawowych oraz atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.	Proponujemy wskazanie celu przeprowadzanych kontroli planowych (zapewnienie jakości badań), gdyż zgodnie z Dyrektywą 2006/43 nie stanowią systemu dochodzeń i kar. Takie zasady wynikają z art. 29 Dyrektywy 2006/43. Natomiast z art. 121 Ustawy wynika, iż system zapewnienia jakości został połączony z systemem dochodzeń i kar;
47.	Art. 111.ust 2c	Zmienić w sposób następujący: 2c. Plany kontroli, o których mowa w ust. 2 pkt 3, po zatwierdzeniu przez Radę Agencji, są publikowane na stronie internetowej Agencji, wraz z podaniem planowanego terminu rozpoczęcia kontroli każdej z wybranych do kontroli firm audytorskich.	Podanie terminu kontroli umożliwi firmom audytorskim, odpowiednie zaplanowanie innych prac, np. uzgodnienie z klientami zmiany terminu badań oraz odpowiednie zaplanowanie urlopów, zabiegów medycznych, itp. tak aby podczas kontroli były dostępne wszystkie, potrzebne do jej przeprowadzenia osoby.
48.	Art. 111 ust. 3	Proponujemy wykreślenie tego ustępu.	Proponujemy wykreślenie wymogu lub jego znaczące ograniczenie do minimum informacji niezbędnych do zaplanowania przeprowadzenia kontroli. Obecnie żądane informacje są nadmiarowe. Z punktu widzenia regulacji ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2003 r., poz. 221 ze zm. – dalej jako P.p.) wątpliwości wywołuje brzmienie treści art. 111 ust. 3 u.b.r., który pozwala na żądanie Agencji, w terminie nie krótszym niż 14 dni roboczych od dnia otrzymania żądania, domagania się od firm audytorskich, wszelkiej informacji niezbędnych do zaplanowania i przeprowadzenia kontroli, w tym dotyczące: 1) działalności firmy audytorskiej, 2) badań ustawowych przeprowadzonych przez firmę audytorską oraz 3) sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego, skonsolidowanych sprawozdań finansowych tych jednostek oraz sprawozdań finansowych podmiotów wchodzących w skład grupy kapitałowej jednostki zainteresowania publicznego. Przedmiotowe żądanie w istocie mieści się w granicach czynności kontrolnych, co w praktyce powoduje, że dochodzi do niezgodności z art. 55 ust. 1 P.p. określającym maksymalny czas kontroli. Powyższe powoduje, że zachodzi konieczność wyeliminowania przedmiotowej niezgodności. Poza tym, żądanie, o którym mowa w art. 111 ust. 3 u.b.r jest kierowane do wszystkich firm audytorskich, bez względu na ich wielkość, co powoduje, że zakres przekazywanych informacji jest – zwłaszcza dla FA

			prowadzonych w formie jednoosobowej działalności gospodarczej – nieadekwatny do rozmiaru tych firm.
49.	Art. 117	Dodać ustęp 1a w następującym brzmieniu: 1a. Osoba kontrolująca przedstawia swoje pytania i wątpliwości i umożliwia w trakcie kontroli firmie audytorskiej przedstawienie stanowiska oraz dodatkowych wyjaśnień co do zebranych dowodów.	Aby zapewnić wszechstronne zgromadzenie materiału dowodowego oraz efektywność kontroli, osoba kontrolująca powinna na bieżąco przedstawiać swoje wątpliwości i pytania co do zebranego materiału dowodowego firmie audytorskiej, umożliwiając jej ustosunkowanie się do zebranego materiału dowodowego. Niedobłą praktyką jest sytuacja w której firma audytorska dopiero z protokołu z kontroli dowiaduje się o wątpliwościach lub zastrzeżeniach osoby kontrolującej. Uniemożliwia to firmie audytorskiej pełne wyjaśnienie sprawy, a także może przyczyniać się do niepotrzebnego wszczynania postępowań, które można by było wyjaśnić w ramach pełnego dialogu na etapie kontroli.
50.	Art. 117	Dodać ustęp 6 w brzmieniu: 6. Ustalenia kontrolerów poczynione w trakcie czynności kontrolnych są dokumentowane w kartach kontroli.	Dodanie wymogu, aby kontrolerzy dokumentowali przeprowadzone czynności kontrolne w kartach kontroli. Wiele ustaleń dokonywanych w związku z przeprowadzanymi kontrolami wymagają zastosowania profesjonalnego osądu. Te osądy powinny być dokumentowane w kartach kontroli, aby zapewnić transparentność przeprowadzanych kontroli i ich wyników.
51.	Art. 118	Dodać ust. 1a, w następującym brzmieniu: 1a. Przed zakończeniem kontroli osoba kontrolująca przekazuje firmie audytorskie wszystkie uwagi i spostrzeżenia, a także informacje o możliwych naruszeniach prawa i standardów ustalonych w toku kontroli.	Doprecyzowanie wymogów określonych w art. 112, dotyczącego zakresu kontroli w szczególności art. 112 ust. 1 pkt 1, 4- 7.
52.	Art. 118	Dodać ust. 2a, w następującym brzmieniu: 2a. W protokole kontroli ujmowane są ustalenia zawarte w kartach kontroli.	Wprowadzenie zasady, iż ustalenia zawarte w protokole kontroli ujmowane są ustalenia zawarte w kartach kontroli.
53.	Art. 122	Zmienić w sposób następujący:	Proponujemy zmianę w procedurze kontrolnej:

		W terminie 30 dni od dnia doręczenia informacji, o której mowa w art. 120 ust. 2 Agencja kieruje do kontrolowanej firmy audytorskiej raport z kontroli, o której mowa w art. 106 ust. 1, zawierający główne ustalenia i wnioski z kontroli, w tym zalecenia, o których mowa w art. 121 ust. 1 pkt 1, a także informacje o planowanych działaniach pokontrolnych, o których mowa w art. 121 ust. 1 pkt 2 lub 3. Raport zawiera również całościową ocenę dokumentacji usług atestacyjnych podlegających kontroli.	- wprowadzenie zasady, że wszystkie ewentualne zarzuty i zalecenia oraz konsekwencje wynikające z kontroli muszą być przekazane FA i BR najpóźniej na spotkaniu kończącym kontrolę, - wprowadzenie zasady, że odrzucenie odpowiedzi na zarzuty wymaga uzasadnienia merytorycznego. Termin wydania protokołu i raportu określony do 30 dni. Biegli rewidenci powinni być poinformowani w raporcie na temat całościowej oceny Agencji dokumentacji podlegającej kontroli, czy badanie jako całość zostało przeprowadzone zgodnie ze standardami i wymogami prawa.
54.	Art. 120 ust. 1	Zmienić w sposób następujący: W terminie 30 dni roboczych 20 dni od dnia doręczenia protokołu kontroli, o którym mowa w art. 119 ust. 1, kontrolowana firma audytorska może zgłosić Agencji pisemne, umotywowane zastrzeżenia do protokołu.	Proponujemy ujednolicenie terminów jak w k.p.a. Proponujemy ustalanie wszystkich terminów w ustawie jako dni kalendarzowych, a nie dni roboczych, z wydłużeniem odpowiednio terminów określanych aktualnie dla dni roboczych.
55.	Art. 121 ust. 1	Zmienić w sposób następujący: ust. 1 pkt 1 1) kieruje do kontrolowanej firmy audytorskiej zalecenia wraz z określeniem odpowiedniego terminu umożliwiającego ich realizację; w przypadku zaleceń dotyczących systemu wewnętrznej kontroli jakości, termin ich realizacji nie może być krótszy niż 6 miesięcy; ust. 1 pkt 3 3) w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, o których mowa w art. 182 ust. 1, innych niż dotyczące wewnętrznego systemu kontroli jakości, objętych zaleceniami o których mowa w ust. 1 pkt 1, Agencja, może wszcząć wobec kontrolowanej	Zmiana jest uzasadniona ze względu na wadliwą implementację dyrektywy 2006/43/WE („Dyrektywa”) oraz konieczność osiągnięcia zgodności w tym zakresie. Za niezgodny z dyrektywą 2006/43/WE należy uznać aktualny automatyzm w zakresie wszczynania postępowań administracyjnych i brak rozróżnienia charakteru naruszeń, w szczególności w odniesieniu do wewnętrznego systemu kontroli jakości. Tymczasem Dyrektywa w art. 29 w zw z art. 30 zawiera mechanizm „okresu naprawczego/korekty” po wydaniu zaleceń w zakresie nieprawidłowości systemu kontroli jakości i dopiero po upływie terminu na wykonanie zaleceń, w przypadku ich niewykonania organ może wszcząć postępowanie i nałożyć kare. Art. 29 Dyrektywy wyraźnie stanowi,

		firmy audytorskiej postępowanie administracyjne, mając w szczególności na względzie wagę naruszenia, czas jego trwania, popełnione dotychczas naruszenia. Dodać w ust. 1 pkt 3a) w następującym brzmieniu: 3a) w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości lub niekompletności w realizacji zaleceń dotyczących wewnętrznego systemu jakości kontroli, w terminie wyznaczonym na ich realizację – Agencja może wszcząć wobec kontrolowanej firmy audytorskiej postępowanie administracyjne.	że jeśli zalecenia, wynikające z przeprowadzonych kontroli co do zapewnienia jakości nie są wykonane przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską w odpowiednio krótkim czasie, to dany biegły rewident lub firma audytorska podlegają, w stosownych przypadkach, systemowi działań dyscyplinujących lub sankcjom, o których mowa w art. 30 dyrektywy. Zmiana zakłada: - wprowadzenie minimalnego terminu nie krótszego niż 6 m-cy na wykonanie zaleceń dotyczących wewnętrznego systemu kontroli jakości; - brak automatyzmu we wszczynaniu postępowań administracyjnych w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, o których mowa w art. 182 ust. 1; wprowadzenie uznaniowego modelu opartego na istotności nieprawidłowości i jej wpływie na wydaną opinię; - wszczynanie postępowań w zakresie niewykonania zleceń dotyczących wewnętrznego systemu jakości kontroli, dopiero po upływie terminu wyznaczonego na ich realizację i po weryfikacji PANA – czyli dopuszczenie mechanizmu który przewiduje art. 29 Dyrektywy.
56.	Art. 121 ust. 4-6	Dodać ustępy od 4 do 6 w następującym brzmieniu: 4. W przypadku wszczęcia postępowania administracyjnego, o którym mowa w ust. 1 pkt 3 lub 3a, Agencja poinformuje stronę postępowania o możliwości przeprowadzenia mediacji albo braku takiej możliwości, ze względu na charakter sprawy (zdolność mediacyjna) 5. W zawiadomieniu o możliwości przeprowadzenia mediacji Agencja zwraca się do stron o: 1) wyrażenie zgody na przeprowadzenie mediacji, 2) wybranie mediatora z listy mediatorów Prokuratorii RP	Proponuje się wprowadzenie obligatoryjnego informowania firmy audytorskiej przez Agencję o możliwości przeprowadzenia mediacji. W sytuacji gdy w ocenie Agencji sprawa nie ma zdolności mediacyjnej również powinna taką informację przekazać stronie (FA). Po stronie organu administracyjnego jest kompetencja do oceny czy charakter sprawy pozwala na mediację czy nie. Proponowana zmiana zakłada, też wskazanie na mediatorów Prokuratorii RP ze względu na powagę tej instytucji i pro arbitrażowe i mediacyjne podejście. Negocjacje i mediacje - Prokuratoria Generalna Rzeczypospolitej Polskiej - Portal Gov.pl Przepisy kodeksu administracyjnego, w ramach tzw. zasad ogólnych wskazują, że organy administracji mogą i powinny propagować instytucję mediacji i zachęcać do jej wykorzystania w sprawie; zgodnie z art. 13 KPA powinny one udzielać wyjaśnień o możliwościach i korzyściach polubownego załatwienia sprawy.

		- w terminie czternastu dni od dnia doręczenia zawiadomienia. Zawiadomienie o możliwości przeprowadzenia mediacji zawiera pouczenie o zasadach prowadzenia mediacji oraz ponoszenia jej kosztów. 6. Do mediacji prowadzonych w ramach postępowania administracyjnego wszczętego przez Agencję stosuje się odpowiednio przepisy rozdziału 5a (Mediacja) ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego.	Art. 13. [Zasada polubownego rozstrzygania kwestii spornych] § 1. Organy administracji publicznej w sprawach, których charakter na to pozwala, dążą do polubownego rozstrzygania kwestii spornych oraz ustalania praw i obowiązków będących przedmiotem postępowania w należących do ich właściwości sprawach, w szczególności przez podejmowanie czynności: 1) skłaniających strony do zawarcia ugody, w sprawach, w których uczestniczą strony o spornych interesach; 2) niezbędnych do przeprowadzenia mediacji. Sama instytucja mediacji jest uregulowana w art. 96a – 96 n KPA;
57.	Art. 139	Dodać ustęp 4 w następującym brzmieniu: „Polska Agencja Nadzoru Audytowego może odstąpić od wszczynania postępowania dyscyplinarnego w przypadkach naruszenia przepisów, o których mowa w ust. 2, jeśli naruszenia pojedynczo lub łącznie nie są znaczącym naruszeniem”.	Obecne brzmienie przepisów nie daje PANA możliwości oceny stopnia naruszenia przepisów i odstąpienia od wszczynania postępowania w sprawach gdzie naruszenia są nieistotne, dla których właściwym środkiem byłoby sformułowanie zaleceń.
58.	Art. 141 ust. 1 i ust. 2	Wnioskujemy zamienić obowiązujące terminy na: a) w ust. 1 – 8 lat ☐ na 5 lat, b) w ust. 2 – 10 lat ☐ na 7 lat	Skrócenie okresów przedawnienia.
59.	Art. 141, 183	Zmienić w sposób następujący 1) art. 141 ust. 1 otrzymuje brzmienie: „Nie można wszcząć postępowania dyscyplinarnego w sprawie przewinienia dyscyplinarnego, jeżeli od chwili jego popełnienia upłynęło 5 lat” 2) art. 183 ust. 7 otrzymuje brzmienie:	Ze względu na konieczność ujednolicenia terminów przechowywania dokumentacji, zasadne skrócenie przedawnienia wszczęcia postępowania dyscyplinarnego oraz administracyjnego.

		„Nie wszczyna się postępowania w sprawie nałożenia kary administracyjnej, o której mowa w ust. 1, jeżeli od dnia naruszenia przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 upłynęło 5 lat.”	
60.	Art. 166 ust. 1	Proponujemy skrócić te okresy w sposób następujący: a) w pkt. 1 – 5 lat ☐ na 1 rok, b) w pkt. 2 – 5 lat ☐ na 2 lata, c) w pkt. 3 – 5 lat ☐ na 3 lata, d) w pkt. 4 – 10 lat ☐ na 5 lat. Proponujemy również wykreślenie skreśleniu tირet po pkt 4 przepisu: „- jeżeli w tym czasie biegły rewident nie został ukarany za popełnienie przewinienia dyscyplinarnego lub jeżeli nie zostało przeciwko niemu wszczęte postępowanie dyscyplinarne”.	Skrócenie okresów zatarcia skazania.
61.	Art. 170 ust. 1 i art. 182	Proponujemy zmianę polegającą na doprecyzowaniu, który z organów jest odpowiedzialny za publikację orzeczonych kar w postępowaniu dyscyplinarnym. Wskazany jest, aby był to jeden organ.	
62.	Art. 170 ust. 3	Proponujemy liczbę lat „5” zastąpić liczbą lat „3”.	
63.	Art. 176	Proponujemy wyrazy: „sądu okręgowego właściwego ze względu na miejsce zamieszkania obwinionego” zastąpić wyrazami „Krajowego Sądu Dyscyplinarnego”	
64.	Art. 178 ust.3	Proponujemy po wyrazie „odwołanie” dodać wyrazy „do sądu okręgowego, właściwego ze względu na miejsce zamieszkania obwinionego”	

65.	Art. 182 ust. 1	Zmienić w sposób następujący: Firma audytorska podlega karze administracyjnej za naruszenie obowiązków nałożonych na firmę audytorską w przepisach ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014, w przypadku gdy: 	Ustawa nakłada różne obowiązki na firmę audytorską oraz na biegłych rewidentach. Ustawa oddzielnie reguluje odpowiedzialność biegłego rewidenta (art. 139 i następne ustawy) oraz odpowiedzialność firmy audytorskiej (art. 182 i następne ustawy). Katalog naruszeń ustawy, za które ponosi odpowiedzialność firma audytorskiej (określony w art. 182 ustawy) odsyła jednak do poszczególnych przepisów, które regulują obowiązki zarówno firmy audytorskiej, jak i biegłego rewidenta (por. art. 69 ust. 2: Biegły rewident i firma audytorska zachowują zawodowy sceptycyzm w trakcie badania..., za którego naruszenie odpowiedzialność ponosi firma audytorska na podstawie art. 182 ust. 1 pkt 3: <i>"Firma audytorska podlega karze administracyjnej za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014, w przypadku gdy: 3) przeprowadza badanie z naruszeniem wymogów określonych w art. 49 ust. 1 pkt 1, art. 69 ust. 2-7 i 9, art. 71 oraz art. 72"</i>. Może to rodzić konfuzję i nieuzasadnione podstawy do karania firmy audytorskiej za naruszenia ustawy dokonane przez indywidualnych biegłych rewidentach – nawet w sytuacji, gdy firma audytorska nie ponosi za to odpowiedzialności a system kontroli jakości firmy audytorskiej został właściwie opracowany i wdrożony.
66.	Art. 182	Dodać ustęp 2 o następującym brzmieniu: „Polska Agencja Nadzoru Audytowego może odstąpić nałożenia kary administracyjnej w przypadkach naruszenia przepisów, o których mowa w ust. 1, jeśli skutki naruszenia pojedynczo lub łącznie nie są znaczącym naruszeniem”.	Obecne brzmienie przepisów nie daje PANA możliwości oceny stopnia naruszenia przepisów i odstąpienia od wszczynania postępowania w sprawach gdzie naruszenia są nieistotne, dla których właściwym środkiem byłoby sformułowanie zaleceń.
67.	Art. 183 ust. 1	Skreślić pkt 4 i 5	Nadmierność w stosunku do postanowień dyrektywy.

68.	art. 183 ust. 3	Zmienić w sposób następujący: 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 oraz kwoty przychodu netto ze sprzedaży usługi atestacyjnej w ramach działalności, której dotyczyło naruszenie. 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.	Podstawą wymiaru kary nie powinny być usługi inne, niż czynności rewizji finansowej. Wysokość kary pieniężnej nakładanej na firmę audytorską powinna być uzależniona od przychodów netto ze sprzedaży usług rewizji finansowej (czyli od działalności, o której mowa w art. 47.1 ustawy). Natomiast działalność, o której mowa w art. 47.2 mogą wykonywać także inni przedsiębiorcy, nie będący firmami audytorskimi. Biorąc pod uwagę równość podmiotów w gospodarce i względem prawa, nakładanie kary pieniężnej uzależnionej także od przychodów z tej działalności powoduje dyskryminację firm audytorskich. Przepis ten dyskryminuje także firmy audytorskie, które świadczą usługi zarówno, o których mowa w art. 47.1 jak i usługi, o których mowa w art. 47.2 w stosunku do firm audytorskich, które świadczą wyłącznie usługi, o których mowa w art. 47.1.
69.	Art. 183 ust. 6	Zmienić w sposób następujący: 6. Ustalając rodzaj i wymiar kary nakładanej na firmę audytorską lub osoby, o których mowa w art. 182 ust. 2, uwzględnia się w szczególności: 1) wagę naruszenia i czas jego trwania; 2) stopień przyczynienia się do powstania naruszenia; 3) sytuację finansową wyrażającą się w szczególności w wysokości rocznych przychodów lub dochodów; 4) kwotę zysków osiągniętych lub strat unikniętych, w zakresie, w jakim można je ustalić; 5) stopień współpracy z Agencją; 6) popełnione dotychczas naruszenia 7) stopień realizacji zaleceń, o których mowa w art. 121 ust. 1 pkt 1, wydanych w związku ze	Proponowana zmiana ma na celu ukierunkowanie działalności organu nadzoru na wydawanie konkretnych zaleceń mających na celu poprawę procesów audytowych, przyczyni się do podniesienia standardów audytu oraz zwiększenia zaufania publicznego do wyników badania sprawozdań finansowych. Wprowadzenie "stopnia realizacji zaleceń" jako jednej z dyrektyw ustalania rodzaju i wymiaru nakładanej kary administracyjnej dodatkowo motywowałoby firmy audytorskie do jak najpełniejszego ich realizowania w sposób najpełniej realizujący zastrzeżenia organu. Wprowadzenie takiego rozwiązania pozostaje zgodne z art. 30b Dyrektywy 2006/43 ustanawiając zasady dotyczące kar administracyjnych nakładanych na firmy audytorskie państwa członkowskie wymagają aby właściwe organy brały pod uwagę odpowiedni okoliczności skatalogowane już w art. 183 ust. 6 pkt 1-6. Przepis ten przewiduje wprost, że "[w]łaściwe organy mogą uwzględnić dodatkowe czynniki, w przypadku gdy czynniki takie zostały określone w prawie krajowym".

		stwierdzoną nieprawidłowością mającą być powodem wymierzanej kary.	
70.	Art. 183 ust 7 i ust. 8	Terminy te proponujemy skrócić w sposób następujący: a) w ust. 7 – 8 lat ☐ na 5 lat, b) w ust. 8 – 10 lat ☐ na 7 lat.	Propozycja wynika ze względów już wspomnianych wyżej.
71.	Art.190	Zmienić w sposób następujący: W przypadku wypełnienia obowiązku, którego niezrealizowanie stanowiło naruszenie, o którym mowa w art. 182 ust. 1, oraz w przypadku terminowej realizacji zaleceń, o których mowa w art. 121 ust. 1 pkt 1, a także w przypadku braku wpływu naruszenia na wynik badania lub innych czynności rewizji finansowej, odstępuje się od wymierzenia kary. W przypadku odstąpienia od wymierzenia kary postępowanie umarza się.	Dodanie zapisu dotyczącego terminowej realizacji zaleceń, o których mowa w art. 121 ust. 1 pkt 1 jako jednej z podstaw do odstąpienia od wymierzenia kary administracyjnej, jest zgodne z celami Dyrektywy 2006/43 - art. 29 ust. 1 Dyrektywy 2006/43 <i>in fine</i> przewiduje, że "[j]eśli zalecenia, o których mowa w lit. j) [tj. zalecenia wynikające z przeprowadzonych kontroli zapewnienia jakości], nie zostaną wykonane, dany biegły rewident lub firma audytorska podlegają, w stosownych przypadkach, systemowi działań dyscyplinujących lub sankcjom, o których mowa w art. 30". Ponadto, organ powinien mieć również możliwość odstąpienia od wymierzenia kary w sytuacji, gdy delikt administracyjny pozostaje bez wpływu na wynik badania sprawozdania finansowego lub innych czynności rewizji finansowej. Katalog naruszeń przepisów ustawy zagrożony sankcją administracyjną jest bardzo szeroki i obejmuje również naruszenia przepisów, które nie muszą mieć bezpośredniego wpływu na wynik badania (np. wnoszenie opłat z tytułu nadzoru, sankcjonowane przez art. 182 ust. 1 pkt 23)). Karanie firmy audytorskiej za naruszenia mniejszej wagi, które pozostawały bez wpływu na wynik badania mogłoby być w poszczególnych sytuacjach nieproporcjonalne. Zasadne jest zatem, aby organ mógł odstąpić od wymierzenia kary w takich sytuacjach. W każdym wypadku, skorzystanie z tej kompetencji pozostaje decyzją organu.
Ustawa o rachunkowości			
1.	Art. 66 ust. 5	Zmienić w sposób następujący:	Wykreślenie zwrotu na końcu przepisu: „na kolejne co najmniej dwuletnie okresy”.

		5. W przypadku badania ustawowego w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach, pierwsza umowa o badanie sprawozdania finansowego jest zawierana z firmą audytorską na okres nie krótszy niż dwa lata z możliwością przedłużenia na kolejne co najmniej dwuletnie okresy.	
2.	Art. 66 ust. 5b	Zmienić w sposób następujący: 5b. Kierownik jednostki zawiera z firmą audytorską umowę o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, pierwsza umowa o atestację sprawozdawczości jest zawierana z firmą audytorską na okres nie krótszy niż dwa lata z możliwością przedłużenia, przy czym koszty przeprowadzenia tej atestacji ponosi jednostka, której sprawozdawczość podlega atestacji.	Dopisanie takiego samego warunku zawierania dwuletniej umowy o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, jak to jest przy badaniu sprawozdania finansowego.
3.	Art. 66 ust. 6	Przepis dotyczący nieważności badania z mocy prawa proponujemy wykreślić w całości.	Uzasadnienie tej propozycji zawarte jest w Załączniku nr 1.

1) odpowiednio: ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1035 z późn. zm.) lub ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm. - w zakresie przepisów odnośnie rewizji finansowej

2) wskazanie jaki problem istnieje obecnie oraz w jaki sposób zaproponowana zmiana wpłynie na jego rozwiązanie oraz podanie - jeżeli jest to możliwe - danych niezbędnych do szczegółowej analizy oraz opracowania Oceny Skutków Regulacji, w tym uwzględnienie ewentualnych kosztów jakie zaproponowana zmiana może powodować