

UZASADNIENIE

I.

Przedmiotowy projekt ustawy przewiduje wprowadzenie zmian w następujących aktach prawnych:

- ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1406, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1415),
- ustawie z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz. U. poz. 695, z późn. zm.).

Dynamiczny rozwój technologii cyfrowych, z którym mamy obecnie do czynienia, wywiera istotny wpływ także na rachunkowość i rewizję finansową. Możliwość korzystania z nowoczesnych narzędzi informatycznych sprawia, że jednostki łatwiej mogą wywiązywać się ze swoich obowiązków w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych oraz sporządzania sprawozdań finansowych. Użytkownicy tych sprawozdań mogą natomiast w szybki sposób pobierać, analizować i interpretować potrzebne im dane. Dodatkowo cyfrowa transformacja życia gospodarczego została przyspieszona przez pandemię wywołaną rozprzestrzenianiem się koronawirusa SARS-CoV-2.

W tym kierunku podąża także prawo europejskie. Wyrazem intencji Unii Europejskiej do wprowadzania przepisów mających na celu ułatwienie dostępności i porównywalności sprawozdań finansowych było przyjęcie rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2019/815 z dnia 17 grudnia 2018 r. uzupełniającego dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania (Dz. Urz. UE L 143 z 29.05.2019, str. 1 oraz Dz. Urz. UE L 326 z 16.12.2019, str. 1), które weszło w życie 18 czerwca 2019 r., zwanego dalej „rozporządzeniem 2019/815”.

Na mocy przepisów rozporządzenia 2019/815 emitenci¹ mają obowiązek sporządzać swoje roczne raporty finansowe, w skład których wchodzi także sprawozdania finansowe, w formacie XHTML. W przypadku gdy raport emitenta zawiera skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSR², należy oznakować takie sprawozdanie przy użyciu języka znaczników Inline XBRL. Rozwiązanie to ma na celu zwiększenie przejrzystości, dostępności i porównywalności sprawozdań finansowych sporządzanych przez spółki giełdowe oraz ułatwienie analizy tych sprawozdań.

Sprawozdania finansowe podlegają z kolei badaniu przez firmy audytorskie i biegłych rewidentów, nad którymi sprawuje nadzór i w których przeprowadza kontrole Polska Agencja Nadzoru Audytowego, zwana dalej „Agencją”.

Nowe przepisy rozporządzenia 2019/815 mają zastosowanie do raportów rocznych zawierających sprawozdania finansowe za lata obrotowe rozpoczynające się dnia 1 stycznia 2020 r. lub później, zatem sporządzanych nie wcześniej niż na dzień bilansowy przypadający na 31 grudnia 2020 r.

Powyższe kwestie wpisują się w postępującą elektroniczną sprawozdawczość i rewizji finansowej.

II. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości

1. Sporządzanie sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z działalności

a) stan aktualny

Zgodnie z ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, zwanej dalej „ustawą”, wszystkie jednostki sporządzają sprawozdania finansowe (jednostkowe i skonsolidowane) w postaci elektronicznej (art. 45 ust. 1f ustawy). Jednostki:

¹ Definicja emitenta zawarta jest w dyrektywie 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 grudnia 2004 r. w sprawie harmonizacji wymogów dotyczących przejrzystości informacji o emitentach, których papiery wartościowe dopuszczane są do obrotu na rynku regulowanym oraz zmieniającej dyrektywę 2001/34/WE (Dz. Urz. UE L 390 z 31.12.2004, str. 38, z późn. zm.), w stosunku do której rozporządzenie 2019/815 stanowi akt uzupełniający, odnoszący się jedynie do regulacyjnych standardów technicznych w zakresie europejskiego jednolitego formatu elektronicznego. W myśl art. 2 ust. 1 lit. d dyrektywy 2004/109/WE „emitent” oznacza osobę fizyczną lub osobę prawną działającą na podstawie prawa prywatnego lub publicznego, w tym również państwo, których papiery wartościowe dopuszczone są do obrotu na rynku regulowanym. W przypadku kwitów depozytowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym „emitent” oznacza emitenta reprezentowanych papierów wartościowych, niezależnie od tego, czy te papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym.

² Zgodnie z ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości pod pojęciem MSR rozumie się Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej oraz związane z nimi interpretacje ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej.

- 1) wpisane do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego (KRS) sporządzają sprawozdania finansowe w strukturze logicznej oraz formacie udostępnianych w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie internetowej Ministerstwa Finansów (art. 45 ust. 1g ustawy);
- 2) sporządzające sprawozdania finansowe zgodnie z MSR sporządzają sprawozdania finansowe w strukturze logicznej oraz formacie, jeżeli zostaną udostępnione w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie internetowej Ministerstwa Finansów (art. 45 ust. 1h ustawy), co oznacza, że sprawozdania te mogą być sporządzane w dowolnym formacie elektronicznym, np. PDF.

Zgodnie zatem z aktualnym brzmieniem ustawy, emitenci sporządzają sprawozdania finansowe oraz składają je do KRS w następujących formatach:

- 1) jednostkowe sprawozdania finansowe według ustawy – w formacie XML z załączonymi plikami PDF³;
- 2) jednostkowe sprawozdania finansowe według MSR – w dowolnym formacie elektronicznym;
- 3) skonsolidowane sprawozdania finansowe według MSR – w dowolnym formacie elektronicznym.

Aktualnie emitenci oraz podmioty pozagiełdowe, sporządzające swoje sprawozdania finansowe zgodnie z MSR, sporządzają sprawozdania z działalności w dowolnej formie elektronicznej (art. 49 ust. 7 i art. 63d ustawy).

W myśl rozporządzenia 2019/815 emitenci sporządzają swoje raporty roczne, a więc także sprawozdania finansowe, które wchodzi w skład tego raportu, w formacie XHTML. W przypadku sprawozdań skonsolidowanych należy je oznakować przy użyciu standardu Inline XBRL.

b) proponowane zmiany

Zmiana ustawy ma m.in. na celu ujednoczenie przepisów tej ustawy w zakresie stosowania jednego formatu elektronicznego przy sporządzaniu sprawozdań finansowych przez emitentów.

³ W ramach ww. struktur logicznych oraz formatów Ministerstwo Finansów udostępniło schemę umożliwiającą emitentom, sporządzającym jednostkowe sprawozdania finansowe zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 18 października 2005 r. w sprawie zakresu informacji wykazywanych w sprawozdaniach finansowych i skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych, wymaganych w prospekcie emisyjnym dla emitentów z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, dla których właściwe są polskie zasady rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 1449), wykonanie obowiązków związanych ze sporządzeniem sprawozdań finansowych oraz ich przekazywaniem do publicznej wiadomości w raportach okresowych, jak również złożeniem do KRS.

W związku z tym proponuje się przyjąć dla tej grupy jednostek format stosowany dla celów rocznego raportu finansowego, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815.

Dodatkowe propozycje zmian w ustawie odnoszą się do jednostek niebędących emitentami, ale sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z MSR. Proponowane zmiany w tym zakresie mają również na celu ujednoczenie przepisów dotyczących formatów e-sprawozdań finansowych tych jednostek, co zwiększy ich użyteczność. Umożliwi to również stosowanie jednolitych formatów w ramach grup kapitałowych, w których część jednostek zależnych to jednostki niebędące emitentami.

Projekt zakłada także zmiany przepisów dotyczących sporządzania sprawozdań z działalności przez przedmiotowe jednostki, co pozwoli na osiągnięcie większej jednolitości w zakresie formatów sprawozdawczych.

W celu realizacji powyższych założeń projekt zakłada wprowadzenie poniższych zmian w ustawie:

W art. 3 w ust. 1 ustawy proponuje się uzupełnienie słowniczka o definicję emitenta przez odesłanie do definicji zawartej w dyrektywie 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 grudnia 2004 r. w sprawie harmonizacji wymogów dotyczących przejrzystości informacji o emitentach, których papiery wartościowe dopuszczane są do obrotu na rynku regulowanym oraz zmieniającej dyrektywę 2001/34/WE (Dz. Urz. UE L 390 z 31.12.2004, str. 38, z późn. zm.), z wyłączeniem podmiotów określonych w art. 8 ust. 1 oraz ust. 4 tej dyrektywy⁴.

Wyłączenie z definicji emitenta części podmiotów ma na celu dostosowanie zakresu podmiotów zobowiązanych do stosowania formatów sprawozdawczych określonych w rozporządzeniu 2019/815 do zakresu podmiotów, na które wymogi takie nakłada dyrektywa 2004/109/WE. Jest ono więc powieleniem wyłączenia, jakie zawarto w tej dyrektywie.

Dodatkowo w art. 3 w ust. 1 ustawy wprowadza się skrót dla rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2019/815 z dnia 17 grudnia 2018 r. uzupełniające dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania.

⁴ Wyłączenie dotyczy w szczególności władz państwowych, regionalnych lub lokalnych danego kraju, międzynarodowej instytucji publicznej, do której należy przynajmniej jedno Państwo Członkowskie, EBC oraz krajowych banków centralnych Państw Członkowskich, niezależnie od tego, czy są emitentami akcji czy też innych papierów wartościowych.

Do **art. 45 ustawy dodaje się ust. 1ga**. Na podstawie dodanego ustępu emitenci sporządzający roczne sprawozdania finansowe w oparciu o polskie standardy rachunkowości, jak również zgodnie z MSR, będą sporządzać swoje sprawozdania finansowe, które stanowią część raportu rocznego, w formacie stosowanym dla celów rocznego raportu finansowego, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815 (XHTML). Intencją wprowadzonego rozwiązania jest doprecyzowanie stanu prawnego, w którym możliwa będzie realizacja podejścia „jednego sprawozdania finansowego”, co oznacza, że emitenci będą sporządzać sprawozdania finansowe dla różnych celów w jednym formacie elektronicznym.

Na podstawie **art. 45 ust. 1h ustawy** jednostki niebędące emitentami i sporządzające swoje sprawozdania finansowe zgodnie z MSR będą mogły sporządzać sprawozdania finansowe w formacie stosowanym przez tę jednostkę dla celów rocznego raportu finansowego, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815 (XHTML), lub w innym formacie przeszukiwalnym.

Wprowadzenie formatu przeszukiwalnego, jako alternatywy dla formatu XHTML, oznacza, że sprawozdanie finansowe powinno zostać sporządzone w formacie, który umożliwia automatyczne przeszukanie tego sprawozdania. Przyczyni się to do zwiększenia dostępu do danych zawartych w sprawozdaniach finansowych, umożliwienia ich porównywalności oraz ułatwienie analizy informacji.

W myśl projektowanych zmian w zakresie **art. 49** oraz **art. 55 ustawy** sprawozdanie z działalności opracowywane przez emitentów oraz jednostki pozagiełdowe, sporządzające swoje sprawozdania finansowe zgodnie z MSR, będą sporządzane:

- 1) w przypadku emitentów - w formacie stosowanym dla celów rocznego raportu finansowego, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815;
- 2) w przypadku pozostałych jednostek sporządzających sprawozdania finansowe zgodnie z MSR - w formacie stosowanym dla celów rocznego raportu finansowego, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815, lub innym formacie przeszukiwalnym.

W związku z wprowadzeniem nowych rozwiązań dotyczących formatu sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z MSR zmianie ulega **art. 63c ust. 2b ustawy**, w ramach którego uchyla się zdanie drugie odnoszącego się do tej kwestii.

Na mocy dodanego w **art. 63c ust. 2c ustawy** emitenci sporządzający statutowe skonsolidowane sprawozdanie finansowe⁵ będą mieli obowiązek stosowania formatu XHTML,

⁵ Zgodnie z art. 55 ust. 5 ustawy emitenci sporządzają swoje skonsolidowane sprawozdania finansowe zgodnie z MSR.

określonego w rozporządzeniu 2019/815, oraz znakowania tych sprawozdań przy użyciu języka znaczników Inline XBRL w określonych terminach⁶.

Na podstawie dodanego w **art. 63c ust. 2d ustawy** jednostki pozagiełdowe, sporządzające swoje skonsolidowane sprawozdania finansowe zgodnie z MSR, będą sporządzać te sprawozdania w formacie stosowanym dla celów rocznego raportu finansowego, o którym mowa w rozporządzeniu 2019/815 (XHTML), lub innym formacie przeszukiwalnym. Dodatkowo jednostki takie będą miały możliwość znakowania tych sprawozdań zgodnie z wymogami rozporządzenia 2019/815.

2. Podpisywanie sprawozdań finansowych

Projekt przewiduje także zmiany w ustawie w zakresie podpisywania sprawozdań finansowych. Projektowane przepisy mają na celu wprowadzenie ułatwień dla jednostek kierowanych przez organ wieloosobowy, które ze względów organizacyjno-technicznych mają trudności z realizacją swoich ustawowych obowiązków. Jednocześnie przez wprowadzenie dobrowolności stosowania nowych rozwiązań projekt nie będzie miał negatywnego wpływu na jednostki, które posiadają wypracowaną i utrwaloną praktykę w zakresie podpisywania sprawozdań finansowych. Ponadto zmiany wprowadzone w poniższym zakresie przyczynią się do ujednolicenia sposobu podpisywania sprawozdań finansowych.

a) stan aktualny

Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami ustawy sprawozdanie finansowe podpisuje osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, oraz kierownik jednostki, a jeżeli jednostką kieruje organ wieloosobowy – wszyscy członkowie tego organu.

W przypadku gdy członków organu wieloosobowego jest kilku lub kilkunastu konieczność podpisania elektronicznie sprawozdania może powodować problemy o charakterze organizacyjnym i technicznym. Ponadto poprawne podpisanie sprawozdania wymaga znajomości narzędzi informatycznych oraz - w przypadku korzystania z różnych rodzajów podpisów elektronicznych - złożenia ich w określonej konfiguracji. Powyższe sytuacje występują w szczególności w organizacjach pozarządowych, a także innych jednostkach, w których członkowie organu zarządzającego używają różnych rodzajów podpisów elektronicznych.

⁶ W pierwszej kolejności znakowaniu zgodnie z XBRL będą podlegały podstawowe elementy skonsolidowanego sprawozdania finansowego. W dalszej kolejności (zgodnie z załącznikiem II do rozporządzenia 2019/815) - po 1 stycznia 2022 r. - znakowaniu podlegać będzie także informacja dodatkowa do sprawozdania finansowego.

Projektowane zmiany mają na celu wprowadzenie ułatwień dla jednostek kierowanych przez organ wieloosobowy.

b) proponowane zmiany

W **art. 45 w ust. 1f ustawy** proponuje się dodać zdanie drugie, zgodnie z którym szczegółowe wymagania techniczne w zakresie trybu i sposobu opatrywania sprawozdania finansowego kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym mogą zostać udostępnione w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Ministerstwa Finansów. Zmiana ta służy wyeliminowaniu zgłaszanych przez jednostki problemów przy weryfikacji podpisów elektronicznych, wynikających przede wszystkim z mieszania sposobów składania podpisów (wewnętrzny-otaczający, wewnętrzny-otaczany i zewnętrzny) przez kolejne osoby, co – w pewnych konfiguracjach – uniemożliwia złożenie kolejnego podpisu. W celu wyeliminowania zgłaszanych problemów proponuje się ujednolicenie trybu składania podpisów, co nie wpłynie na ograniczenie formatów, czy rodzajów używanych przez jednostki podpisów, ale uporządkuje procedurę ich składania, co wpłynie na sposób zapisywania danych o podpisie w pliku XML. Proponowana zmiana pozwoli także na elastyczne i szybkie dostosowanie wymagań związanych z podpisami elektronicznymi do stale zmieniających się uwarunkowań technicznych.

Nowelizacja **art. 52 ust. 2 ustawy** wprowadza zmianę w zakresie podpisywania sprawozdania finansowego przez umożliwienie dokonania tej czynności tylko przez jednego członka zarządu wieloosobowego.

Zmiana **art. 52 ustawy** wprowadza także ogólną zasadę (na podstawie projektowanego brzmienia **art. 52 ust. 2a ustawy**), zgodnie z którą podpisanie sprawozdania finansowego stanowi potwierdzenie, iż sprawozdanie to spełnia wymagania przewidziane w ustawie.

Dodawany w **art. 52 ust. 2b ustawy** określa warunki, na podstawie których sprawozdanie finansowe może zostać podpisane tylko przez jednego członka organu wieloosobowego. Osoba ta musi uzyskać od pozostałych członków organu wieloosobowego oświadczeń potwierdzających, że sprawozdanie spełnia wymagania przewidziane w ustawie. W przypadku odmowy złożenia oświadczenia zastosowano rozwiązanie analogiczne do obecnie obowiązujących przepisów w zakresie odmowy podpisania sprawozdania finansowego, tj. konieczność pisemnego uzasadnienia odmowy złożenia oświadczenia. Odmowa złożenia oświadczenia będzie traktowana jako równoważna z odmową podpisania sprawozdania finansowego. Przewiduje się, że ww. oświadczenia oraz odmowy złożenia tych oświadczeń

będą sporządzane w postaci elektronicznej opatrzonej kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym albo w postaci papierowej opatrzonej własnoręcznym podpisem (projektowane brzmienie **art. 52 ust. 2c ustawy**). Jeżeli ww. dokumenty zostaną sporządzone w postaci papierowej, to osoba podpisująca sprawozdanie finansowe będzie sporządzała odwzorowania cyfrowe tych dokumentów, a następnie będzie opatrywała te odwzorowania podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym (projektowane brzmienie **art. 52 ust. 2d ustawy**). Powyższe rozwiązania umożliwią złożenie wskazanych dokumentów do KRS, zgodnie z wymogami ustawy. Zarówno podpisanie sprawozdania, jak i złożenie oświadczenia niesie ze sobą jednakowe skutki w zakresie odpowiedzialności członka organu zarządzającego, który, podpisując sprawozdanie lub składając oświadczenie, potwierdza, że sprawozdanie sporządzone zostało zgodnie z wymogami ustawy.

Zmiana w **art. 52 ust. 3 ustawy** stanowi konsekwencję wprowadzenia ust. 2a – 2d do art. 52 ustawy.

Konsekwencją projektowanych zmian w zakresie podpisywania sprawozdań finansowych i dodania w art. 52 ust. 2a – 2d ustawy są także zmiany **art. 63c ust. 3 ustawy** (podpisywanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych) oraz **art. 63j ustawy** (podpisywanie sprawozdania z płatności oraz skonsolidowanego sprawozdania z płatności).

Zmiany w **art. 69 ust. 1** oraz **art. 74 ust. 1 ustawy** są konsekwencją proponowanych zmian w zakresie art. 52 ustawy i rozszerzają obecne brzmienie tych przepisów o obowiązek złożenia określonych dokumentów (odmowy podpisania sprawozdania finansowego, oświadczenia składanego przez osoby wchodzące w skład organu wieloosobowego o spełnianiu przez sprawozdanie finansowe wymagań przewidzianych w ustawie oraz odmowy złożenia tego oświadczenia) do właściwego rejestru sądowego oraz obowiązek przechowywania tych dokumentów przez jednostkę.

II. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

Nowe brzmienie **art. 27 ust. 2** ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych wynika z proponowanych zmian w ustawie w zakresie podpisywania sprawozdań finansowych. Projektowana zmiana dotyczy w szczególności obowiązku składania Szefowi KAS określonych dokumentów: odmowy podpisania sprawozdania finansowego, oświadczenia składanego przez osoby wchodzące w skład organu wieloosobowego o spełnianiu przez sprawozdanie finansowe wymagań przewidzianych ustawą oraz odmowy złożenia tego

oświadczenia. Ponadto, w celu ujednoczenia z art. 69 ust. 1 ustawy wydłuża się termin na złożenie sprawozdania do Szefa KAS do 15 dni (obecnie jest to 10 dni).

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

1. Badanie sprawozdań finansowych

W konsekwencji zmian w ustawie dotyczących sporządzania sprawozdań finansowych w formacie i zgodnie z wymogami określonymi w rozporządzeniu 2019/815, przewiduje się także zmianę ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, zwanej dalej „ustawą o biegłych rewidentach”.

Biegły rewident w przypadku badania sprawozdań finansowych w sprawozdaniu z badania powinien się odnieść, czy sprawozdanie finansowe jest zgodne z odpowiednimi wymogami ustawowymi. W przypadku sprawozdań finansowych sporządzanych zgodnie z wymogami określonym w rozporządzeniu 2019/815 biegły rewident w sprawozdaniu z badania powinien wypowiedzieć się, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone w formacie XHTML, a w przypadku skonsolidowanych sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z MSSF - czy zostało ono właściwie oznakowane przy użyciu języka znaczników Inline XBRL.

W celu doprecyzowania zawartości sprawozdania z badania sprawozdania finansowego proponuje się zatem dodanie **pkt 6 w art. 83 ust. 6 ustawy o biegłych rewidentach**. Proponowana zmiana zmierza do wprowadzenia dodatkowego, obligatoryjnego elementu do sprawozdania z badania sprawozdania finansowego w postaci opinii, czy badane skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało oznakowane zgodnie z wymogami rozporządzenia 2019/815. Rozwiązanie to znajdzie zastosowanie w przypadku badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych emitentów, którzy będą mieli obowiązek znakowania tych sprawozdań, oraz w przypadku innych jednostek sporządzających skonsolidowane sprawozdania finansowe zgodnie z MSR, które skorzystają z możliwości znakowania takiego sprawozdania na podstawie projektowanego brzmienia art. 63c ust. 2d pkt 2 ustawy.

2. Pozostałe zmiany

a) zmiany niezwiązane w sposób bezpośredni ze sposobem przeprowadzania kontroli przez Agencję

Projekt przewiduje również następujące zmiany w ustawie o biegłych rewidentach związane z postępującą cyfryzacją życia gospodarczego, a także zmiany o charakterze porządkującym:

W art. 57 ustawy o biegłych rewidentach przewiduje się doprecyzowanie brzmienia przepisu **ust. 3** oraz dodanie **ust. 3a i 3b**. Projektowane zmiany zmierzają do doprecyzowania sposobu postępowania w przypadku zmiany danych podlegających wpisowi na listę firm audytorskich. Obecnie przepisy ustawy o biegłych rewidentach wprost nie wskazywały zarówno formy, w jakiej zgłaszana jest zmiana danych przez firmę audytorską, jak również, w jaki sposób dokonywane są zmiany danych na liście firm audytorskich. Z uwagi na to, że Kodeks postępowania administracyjnego – zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach – stosuje się w przypadkach wprost wskazanych w ustawie o biegłych rewidentach (np. do decyzji o wpisie na listę firm audytorskich, czy też skreśleniu z listy firm audytorskich), zmiana danych podlegających wpisowi na listę firm audytorskich była dotychczas dokonywana w trybie określonym przez organ, w drodze czynności materialno-technicznej. Powyższa praktyka nie wynika jednak literalnie z przepisów ustawy o biegłych rewidentach, co mogło budzić wątpliwości i prowadzić do niejednorodności postępowania w tym zakresie. Wprowadzana zmiana precyzuje zatem, w jakiej formie firma audytorska zgłasza Agencji zmiany danych podlegających wpisowi na listę. Projektowana zmiana zmierza zatem do wskazania wprost, że zmiany danych podlegających wpisowi na listę, zgodnie z wnioskiem, będą dokonywane w drodze czynności materialno-technicznej. Jest to jedna z form działania administracji publicznej, do której nie stosuje się przepisów ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego. Zastosowanie tej formy działania administracji do ujawniania na liście firm audytorskich zmian danych objętych wpisem sprzyja szybkości działania administracji (brak konieczności prowadzenia postępowania administracyjnego), a jednocześnie nie narusza bezpieczeństwa obrotu ani słusznego interesu firm audytorskich. Zmianie w tej drodze podlegać będą wszystkie dane objęte wpisem, poza numerem na liście firm audytorskich. W praktyce zmiany danych firmy audytorskiej objętych wpisem, dokonywane w drodze czynności materialno-technicznej dotyczyć będą głównie: nazwisk, imion i numerów w rejestrze wszystkich biegłych rewidentów zatrudnionych w firmie audytorskiej lub z nią powiązanych jako wspólnicy lub w inny sposób oraz danych kontaktowych (numer telefonu i adres poczty elektronicznej oraz imię i nazwisko osoby wyznaczonej do kontaktów). Nieco rzadziej zmiany mogą dotyczyć: nazw (pełnej lub skróconej), adresu, nazwisk i imion lub nazw właścicieli, współników (w tym komplementariuszy), udziałowców (akcjonariuszy), członków zarządu oraz członków organów nadzorczych oraz adresów tych osób. Termin na dokonanie zgłoszenia

pozostanie bez zmian i będzie wynosił 30 dni od dnia ich zaistnienia. Przewiduje się, że odmowa zmiany danych podlegających wpisowi na listę będzie następowała w drodze decyzji administracyjnej, co będzie sprzyjało zachowaniu dla firm audytorskich pełnych gwarancji procesowych. Odmowa zmiany danych następować będzie w szczególności w przypadku oczywistej niezasadności wniosku o zmianę danych podlegających wpisowi na listę, a zatem wówczas, gdy z dostępnych Agencji danych (np. danych z rejestrów publicznych) wynikać będzie, że dane objęte wnioskiem są niezgodne ze stanem rzeczywistym lub gdy wniosek obejmować będzie dane, które nie mogą zostać ujawnione na liście jako nieodpowiadające prawu (np. nazwa (firma) spółki handlowej zostanie „skrócona” w sposób nieprzewidziany przepisami ustawy – Kodeks spółek handlowych, czy skrócona zostanie nazwa (firma) osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą).

Rozwiązanie powyższe jest wzorowane na innych przepisach, zgodnie z którymi dla odmowy dokonania czynności przewidziano rozstrzygnięcie w drodze decyzji administracyjnej, zaś rozstrzygnięcie pozytywne przybiera postać czynności materialno-technicznej (tak np. art. 24 ust. 2b ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2020 r. poz. 2052), zgodnie z którym aktualizacja informacji objętych ewidencją gruntów i budynków następuje w drodze czynności materialno-technicznej, zaś odmowa dokonania tej aktualizacji następuje w formie decyzji).

W projektowanym brzmieniu **art. 57 ust. 4 ustawy o biegłych rewidentach** przewiduje się, że złożenie wniosku zawierającego udokumentowane dane podlegające wpisowi na listę firm audytorskich, będzie następowało wraz ze złożeniem oświadczenia mającego na celu potwierdzenie prawdziwości danych zawartych we wniosku, podpisanego przez członków zarządu lub - w przypadku braku zarządu - przez właścicieli lub wspólników.

Zgodnie z projektowanym brzmieniem **art. 57 ust. 5a ustawy o biegłych rewidentach** oświadczenie o prawdziwości danych podlegających wpisowi na listę firm audytorskich, oświadczenie o prawdziwości zmiany tych danych oraz oświadczenie o zdolności do prowadzenia działalności w zakresie wykonywania czynności rewizji finansowej będzie składane pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywego oświadczenia. Przyjęcie powyższego rozwiązania ma na celu zwrócenie szczególnej uwagi na konieczność podawania danych zgodnych z prawdą, gdyż informacje podlegające wpisowi na listę i związane ze zmianą danych na liście firm audytorskich są publikowane na stronie Agencji i powinny być w związku z tym wiarygodne dla interesariuszy korzystających z informacji umieszczonych na stronie Agencji. Stąd też w interesie publicznym i dla ochrony szeroko

rozumianych interesariuszy niezbędne jest, aby publikowane dane były jak najbardziej wiarygodne, co ma szczególne znaczenie przy wykonywaniu usług zaufania publicznego.

W konsekwencji powyższych zmian przewiduje się zmianę **art. 63 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach** polegającą na uwzględnieniu decyzji o odmowie dokonania zmiany danych podlegających wpisowi na listę firm audytorskich w katalogu rozstrzygnięć Agencji, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego.

Przewiduje się dodanie **art. 62a do ustawy o biegłych rewidentach**, zgodnie z którym wniosek o wpis firmy audytorskiej na listę, wniosek o zmianę danych podlegających wpisowi na listę, o którym mowa w art. 57 ust. 3 ustawy o biegłych rewidentach, oraz wniosek o skreślenie firmy audytorskiej z listy składa się w postaci elektronicznej za pośrednictwem systemu teleinformatycznego dostępnego na stronie internetowej Agencji. Składane w ten sposób wnioski będą opatrywane kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. Dołączone do ww. wniosków dokumenty w postaci elektronicznej powinny być opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. W przypadku gdy ww. dokumenty będą sporządzone w postaci papierowej, to do ww. wniosków zostaną dołączone odwzorowania cyfrowe tych dokumentów opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym osoby potwierdzającej zgodność odwzorowania cyfrowego z dokumentem w postaci papierowej. Odwzorowany dokument będzie posiadać wówczas moc dowodową równą mocy dowodowej dokumentu w postaci papierowej.

Propozycja zmiany **art. 78 ust. 3 pkt 3 ustawy o biegłych rewidentach** ma na celu doprecyzowanie sytuacji, w których biegły rewident lub firma audytorska może udostępnić dokumentację z wykonanej pracy bez naruszenia tajemnicy zawodowej. Nowa regulacja wprost wskazuje, że nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy przekazanie przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską - w przypadku przeprowadzania badania ustawowego jednostki należącej do grupy kapitałowej, której jednostka dominująca znajduje się w państwie Unii Europejskiej lub państwie trzecim - dokumentacji dotyczącej wykonywanej pracy w zakresie badania ustawowego biegłemu rewidentowi grupy kapitałowej, jeżeli dokumentacja ta jest konieczna do przeprowadzenia badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej. Tym samym powyższa zmiana zmierza do usunięcia wątpliwości co do przesłanek wyłączających naruszenie obowiązku zachowania tajemnicy w odniesieniu do badania ustawowego jednostki należącej do grupy kapitałowej, której jednostka dominująca

znajduje się w państwie Unii Europejskiej lub państwie trzecim. Zgodnie z art. 23 ust. 1 dyrektywy 2006/43/WE⁷ państwa członkowskie zapewniają, aby wszystkie informacje i dokumenty, do których biegły rewident lub firma audytorska ma dostęp w trakcie przeprowadzania badania ustawowego, były chronione na podstawie odpowiednich przepisów dotyczących poufności i tajemnicy zawodowej. Przepisy dotyczące poufności i tajemnicy zawodowej odnoszące się do biegłych rewidentów lub firm audytorskich nie mogą jednak stanowić przeszkody dla wykonania przepisów dyrektywy lub rozporządzenia (UE) nr 537/2014 (art. 23 ust. 2 dyrektywy 2006/43/WE). Jednocześnie należy zauważyć, że biegły rewident grupy ponosi pełną odpowiedzialność za sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego (art. 27 ust. 1 lit. a dyrektywy 2006/43/WE). W związku z tym, w myśl art. 27 ust. 1 lit. b i c dyrektywy 2006/43/WE, biegły rewident grupy dokonuje oceny, w tym przeglądu, pracy w zakresie badania sprawozdania finansowego jednostki zależnej wykonanej przez biegłego rewidenta (pochodzącego z państwa członkowskiego lub z państwa trzeciego) takiej jednostki zależnej. W tym celu biegły rewident grupy powinien zapewnić sobie przekazanie przez biegłego rewidenta jednostki zależnej ww. dokumentacji z badania takiej jednostki zależnej (art. 27 ust. 1 akapit trzeci dyrektywy 2006/43/WE). Aby realizacja dyspozycji art. 27 dyrektywy 2006/43/WE nie budziła wątpliwości interpretacyjnych, należy jasno wskazać, że przekazanie przez biegłego rewidenta dokumentacji z badania jednostki zależnej do biegłego rewidenta grupy na potrzeby badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest możliwe nie tylko w przypadku, gdy jednostka dominująca znajduje się w państwie trzecim, ale także wówczas, gdy znajduje się w państwie Unii Europejskiej. Powyższe jest zgodne z art. 23 ust. 2 dyrektywy 2006/43/WE.

W **art. 94l ustawy o biegłych rewidentach** zakłada się **dodanie ust. 2a**, na podstawie którego posiedzenia Rady Agencji będą mogły odbywać się przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz. U. z 2020 r. poz. 344), umożliwiających przekazywanie obrazu i dźwięku w czasie rzeczywistym. Obecnie obowiązujące przepisy ustawy o biegłych rewidentach nie precyzują sposobu odbywania posiedzeń przez Radę Agencji i w praktyce Rada Agencji odbywa posiedzenia również w taki sposób. Powyższa zmiana ma zatem na celu dostosowanie przepisów ustawy o biegłych rewidentach do istniejącej praktyki, co wydaje się

⁷ dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz. Urz. UE.L 2006 Nr 157, str. 87 z późn. zm.)

odpowiadać zmieniającej się obecnie rzeczywistości, w której kontakty zdalne stają się stałą praktyką.

W projektowanym brzmieniu **art. 94m ust. 3 i 3a ustawy o biegłych rewidentach** proponuje się doprecyzowanie regulacji dotyczącej sposobu podejmowania uchwał przez Radę Agencji. Obecnie przepisy dopuszczają podejmowanie przez Radę Agencji uchwał w trybie obiegowym wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Jednocześnie obecnie przepisy ustawy o biegłych rewidentach nie określają wprost warunków dla uznania podjętej w taki sposób uchwały Rady Agencji za ważną. Intencją projektowanej zmiany jest dopuszczenie podejmowania uchwał przez Radę Agencji w trybie obiegowym, zarówno przy użyciu środków komunikacji elektronicznej, jak w postaci papierowej. Projektowane regulacje przewidują również, że uchwały mogą być podejmowane w trybie obiegowym, jeżeli wszyscy członkowie Rady Agencji zostali powiadomieni o treści projektu uchwały i terminie oddania głosu. Proponuje się również wprowadzenie szczegółowych regulacji określających wprost, kiedy uchwały Rady Agencji podjęte w trybie obiegowym należy uznać za ważne.

W ramach projektu przewiduje się dodanie **art. 110a ustawy o biegłych rewidentach**, zgodnie z którym Agencja będzie wydawała legitymacje służbowe kontrolerom Agencji, ekspertom przeprowadzającym kontrole oraz osobom niebędącym kontrolerami uczestniczącym w kontroli (projektowane brzmienie **art. 110a ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach**). Przewiduje się, że legitymacja służbowa będzie podlegała w określonych w przepisach przypadkach złożeniu do depozytu, wymianie oraz zwrotowi (projektowane brzmienie **art. 110a ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach**). Jednocześnie w ramach projektowanego brzmienia **art. 110a ust. 3 ustawy o biegłych rewidentach** przewiduje się upoważnienie ustawowe do wydania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych rozporządzenia, w treści którego określi on wzory legitymacji służbowych wydawanych przez Agencję odpowiednio w postaci elektronicznej w formie dokumentu elektronicznego w rozumieniu art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz. U. z 2020 r. poz. 346, 568, 695 i 1517) oraz w postaci nieelektronicznej, tryb wydawania, wymiany i zwrotu tych legitymacji oraz szczegółowe przesłanki złożenia do depozytu, wymiany i zwrotu legitymacji służbowych.

Powyższe wynika z potrzeby korzystania przez osoby kontrolujące z dokumentu w sposób jednoznacznie identyfikującego te osoby, w którym co do zasady zakres danych będzie zmniejszony w porównaniu do danych zawartych w innym dokumencie tożsamości. Jednocześnie projektowana zmiana dotycząca wydawania legitymacji służbowych przez

Agencję wpłynie na uproszczenie identyfikacji osoby kontrolującej w przypadku kontroli zdalnych.

W ramach projektowanego brzmienia **art. 113 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach** przewiduje się, że wszczęcie kontroli przez Agencję będzie następowало z dniem doręczenia kontrolowanej firmie audytorskiej imiennego upoważnienia udzielonego osobie kontrolującej przez Agencję oraz okazania legitymacji służbowej osoby kontrolującej lub - w przypadku przeprowadzania kontroli w sposób zdalny lub w siedzibie Agencji - z dniem doręczenia dokumentu legitymacji służbowej w postaci elektronicznej.

W związku ze zmianą art. 113 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, jak również w związku z projektowanym wprowadzeniem legitymacji służbowych jako dokumentów identyfikujących osoby przeprowadzające kontrolę w imieniu Agencji, przewiduje się zmianę **w art. 113 ust. 2 pkt 4 ustawy o biegłych rewidentach**, zgodnie z którym w upoważnieniu do kontroli będzie zawarte imię i nazwisko osoby kontrolującej oraz numer jej legitymacji służbowej.

b) zmiany dotyczące sposobu przeprowadzania kontroli przez Agencję

Biegli rewidenci i firmy audytorskie jako podmioty zaufania publicznego podlegają nadzorowi Agencji. Nadzór nad firmami audytorskimi jest realizowany w szczególności przez przeprowadzanie kontroli, w tym cyklicznych kontroli planowych. Zgodnie z aktualnie obowiązującymi przepisami, kontrola planowa w firmie audytorskiej przeprowadzającej badania ustawowe jednostek zainteresowania publicznego, zwanych dalej „JZP”, spełniających kryteria dużej jednostki powinna odbywać się minimum raz na 3 lata, zaś w pozostałych firmach audytorskich – minimum raz na 6 lat.

Obecnie ustawa o biegłych rewidentach wskazuje, że kontrola jest przeprowadzana w siedzibie lub miejscu prowadzenia działalności firmy audytorskiej. Jednocześnie ustawa o biegłych rewidentach umożliwia przeprowadzenie kontroli „zza biurka” w siedzibie Agencji w przypadkach enumeratywnie wskazanych, które dotyczą:

- 1) kontroli planowych badań ustawowych jednostek innych niż JZP;
- 2) kontroli tematycznych;
- 3) kontroli w zakresie usług atestacyjnych innych niż badanie ustawowe lub usługi pokrewne;
- 4) kontroli doraźnych.

Warunkiem przeprowadzenia kontroli w ww. sposób jest uprzednia zgoda kontrolowanej firmy audytorskiej.

Jak wynika z informacji uzyskanych przez Agencję niektóre państwa Unii Europejskiej posiadają regulacje umożliwiające przeprowadzanie kontroli firm audytorskich „zza” biurka oraz zdalnie. Dodatkowo mechanizm funkcjonowania kontroli zdalnych został pozytywnie zweryfikowany w okresie stanu pandemii wywołanej rozprzestrzenieniem się wirusa SARS-CoV-2, w którym pomimo wprowadzonych globalnych ograniczeń w zakresie bezpośredniego kontaktu z kontrolowanymi firmami audytorskimi, umożliwił on realizację zadań nadzorczych wielu organom nadzoru z państw Unii Europejskiej i spoza niej. Znaczna część firm audytorskich, działających w ramach międzynarodowych sieci (w tym również prowadzących działalność w Polsce), brała w tym czasie udział w kontrolach przeprowadzanych zdalnie.

Uwzględniając powyższe w ramach polskiego porządku prawnego ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenieniem się wirusa SARS-CoV-2 wprowadziła szczególne regulacje usprawniające kontrole w czasie stanu epidemii lub stanu zagrożenia epidemicznego na terenie kraju. Regulacje te przewidują możliwość przeprowadzenia kontroli w siedzibie Agencji za zgodą kontrolowanej firmy audytorskiej, jak również możliwość dostarczania wskazanych dokumentów związanych z przeprowadzaną kontrolą za pomocą środków komunikacji elektronicznej (dotyczy to np. zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli), co umożliwiło prowadzenie kontroli w sposób zdalny. Wskazana powyżej regulacja jest jednak niewystarczająca, bowiem dotyczy kontroli w firmach audytorskich przeprowadzających badania ustawowe w JZP.

Wobec powyższego celem projektowanych zmian w ramach projektowanego brzmienia **art. 116a-art.116c ustawy o biegłych rewidentach** jest ujednoclenie zasad kontroli względem wszystkich firm audytorskich, zarówno wykonujących usługi na rzecz JZP, jak i wykonujących usługi na rzecz jednostek innych niż JZP.

Obecnie znaczna część firm audytorskich wykonuje czynności rewizyjne w sposób zdalny, pozwalający na stały, bezpośredni kontakt z jednostką badaną. Przekazywanie dokumentów i informacji w tych relacjach również odbywa się przy użyciu środków komunikacji elektronicznej. Powyższe wskazuje na zdolność firm audytorskich do udziału również w kontrolach prowadzonych zdalnie.

W związku z tym proponuje się dodanie **art. 116a-art. 116c ustawy o biegłych rewidentach**, które przewidują możliwość prowadzenia kontroli przez Agencję w sposób zdalny lub

w siedzibie Agencji. Proponuje się, aby przepisy te miały zastosowanie do każdego rodzaju kontroli prowadzonej przez Agencję. W konsekwencji powyższego konieczne jest uchylene **ust. 1a w art. 116 ustawy o biegłych rewidentach**, który określał możliwość szczególnego sposobu przeprowadzenia kontroli w przypadku kontroli w zakresie badań ustawowych jednostek innych niż JZP.

W ramach projektowanego brzmienia **art. 116a ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach** przewiduje się wprowadzenie możliwości przeprowadzenia kontroli:

- 1) w sposób zdalny za pomocą środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną lub
- 2) w siedzibie Agencji.

Wskazane sposoby prowadzenia kontroli przez Agencję będą mogły być stosowane, jeżeli będzie mogło to usprawnić prowadzenie kontroli, za zgodą kontrolowanej firmy audytorskiej.

Projektowane sposoby przeprowadzenia kontroli będą zbliżone do rozwiązań zawartych w art. 51 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292, z późn. zm.), które przewidują możliwość przeprowadzania kontroli w siedzibie przedsiębiorcy lub miejscu prowadzenia działalności gospodarczej, w siedzibie organu kontroli, a także przewidują możliwość przeprowadzania kontroli zdalnych przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną.

Skutkiem projektowanych zmian będzie także ujednoczenie sytuacji firm audytorskich w ramach ustawy o biegłych rewidentach w zakresie dotyczącym kontroli, bo projektowane zmiany – jak wskazano powyżej – zmierzają do objęcia jedną kompleksową regulacją w zakresie sposobu przeprowadzenia kontroli (tj. w siedzibie firmy audytorskiej, w siedzibie Agencji albo w sposób zdalny – za pomocą środków komunikacji elektronicznej) wszystkich kontroli przeprowadzanych przez Agencję.

Należy zauważyć, że umożliwienie wszystkim firmom audytorskim wyboru poddania się kontroli „zza biurka” oraz stworzenie możliwości przeprowadzania kontroli zdalnie, zmniejszy czasochłonność, a także koszty związane z przygotowaniem, udostępnianiem i przekazywaniem dokumentów i informacji po stronie kontrolowanych firm audytorskich w związku z przeprowadzaną kontrolą. Nowe możliwości w zakresie przeprowadzania kontroli pozwolą na efektywniejsze zarządzanie procesami planowania i przeprowadzania kontroli i sprzyjać będą skuteczniejszemu sprawowaniu nadzoru. Obniżeniu mogą ulec także koszty

wykonywania zadań w zakresie kontroli powstające po stronie Agencji, co szczegółowo wskazano w treści Oceny Skutków Regulacji załączonej do projektu.

Przewiduje się także, że projektowana regulacja pozwoli na elastyczne dostosowanie momentu przeprowadzania czynności kontrolnych do działalności kontrolowanych firm audytorskich. Pozwoli to na minimalizację zakłóceń powodowanych kontrolami w zwykłym toku funkcjonowania firm audytorskich.

Projektowane brzmienie **art. 116a ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach** przewiduje, że Agencja będzie przedstawiać firmom audytorskim informacje dotyczące środków komunikacji elektronicznych, które będą wykorzystywane w trakcie kontroli zdalnych lub mogą być wykorzystywane w trakcie kontroli w siedzibie Agencji. Powyższe jest niezbędne dla odpowiedniego przygotowania firm audytorskich do przeprowadzenia kontroli w określonej formie. Powyższe ma też na celu w ułatwieniu podejmowania decyzji przez firmy audytorskie co do zgody na kontrolę w sposób zdalny lub w siedzibie Agencji.

Projektowane brzmienie **art. 116a ust. 3 i 4 ustawy o biegłych rewidentach** przewidują możliwość ewentualnego cofnięcia zgody przez firmę audytorską na przeprowadzenie kontroli w sposób inny niż w siedzibie firmy audytorskiej. Jednocześnie dla zapewnienia skuteczności kontroli oraz jej niezakłóconego przebiegu przewiduje się, że po rozpoczęciu kontroli cofnięcie zgody przez firmę audytorską będzie możliwe jedynie w przypadku uzyskania zgody Agencji.

W ramach projektowanego brzmienia **art. 116b ust. 1 i 2 ustawy o biegłych rewidentach** przewiduje się, że doręczanie pism w przypadku kontroli zdalnych następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną, zaś dowodem doręczenia jest w takim przypadku potwierdzenie transmisji danych. Dokumenty wskazane w **art. 116b ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach** będą wymagały opatrzenia kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. Jednocześnie w odniesieniu do innych niezbędnych dokumentów związanych z kontrolą, które zostały sporządzone w postaci papierowej, koniecznym będzie sporządzenie ich odwzorowania cyfrowego, a następnie opatrzenie tego odwzorowania kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym.

W projektowanym brzmieniu **art. 116b ust. 3 ustawy o biegłych rewidentach** przewidziano, że kontrolowana firma audytorska będzie:

- 1) stosowała środki komunikacji elektronicznej umożliwiające wykonywanie czynności kontrolnych, w tym przekazywanie obrazu i dźwięku w czasie rzeczywistym;
- 2) składała wszelkie wyjaśnienia, oświadczenia oraz dokumenty kierowane do Agencji w formie pisemnej przy użyciu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną, przy czym dowodem doręczenia będzie w takim przypadku potwierdzenie transmisji danych.

W projektowanym brzmieniu **art. 116 ust. 4-6 ustawy o biegłych rewidentach** uregulowano sytuacje dotyczące braku możliwości przeprowadzenia czynności w sposób zdalny za pomocą środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną. W takim przypadku przewiduje się, że wskazane czynności będą przeprowadzane w siedzibie firmy audytorskiej lub miejscu prowadzenia przez nią działalności, zaś czas przerwy w kontroli, spowodowanej brakiem możliwości wykonania czynności, nie będzie wliczany do czasu trwania kontroli.

Wymaga podkreślenia, że ze względu na przerwanie czynności kontrolnych i konieczność ich wznowienia w siedzibie firmy audytorskiej, firma audytorska mogłaby mieć problem z ponownym rozplanowaniem czasu przeznaczanego na kontrolę (np. powinna zmienić harmonogramy wykonywanych przez nią prac, czy też inaczej zaplanować czynności osobiste). Wydaje się więc, że czas 5 dni roboczych powinien wystarczyć firmie audytorskiej na dostosowanie się do sytuacji wynikającej z braku przeprowadzenia określonych czynności w sposób zdalny za pomocą środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną. Czas ten (niewliczony do czasu kontroli) pozwoli również na zapewnienie dojazdu osób kontrolujących do siedziby kontrolowanej firmy audytorskiej i zapewnienie im noclegów.

W ramach projektowanego brzmienia **art. 116c ustawy o biegłych rewidentach** przewidziano rozwiązania dotyczące przeprowadzania kontroli w siedzibie Agencji. W **art. 116c ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach** przewidziano możliwość (a nie obowiązek – jak w przypadku kontroli przeprowadzanych w sposób zdalny) doręczenia określonych pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Jednocześnie zgodnie z **art. 116c ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach** kontrolerzy Agencji - po uzyskaniu zgody od kontrolowanej firmy audytorskiej na przeprowadzenie kontroli w takiej formie (w siedzibie Agencji) - będą decydowali, w jakiej formie (elektronicznej czy tradycyjnej), będą dokonywane poszczególne czynności kontrolne.

W **art. 117 w ust. 2 w zdaniu pierwszym ustawy o biegłych rewidentach** doprecyzowano, że wszelkie przedstawione w trakcie kontroli dokumenty oraz informacje sporządzane przez kontrolowaną firmę audytorską na potrzeby kontroli będzie podpisywała, wskazując swoje imię i nazwisko, osoba przedstawiająca dokument lub sporządzająca informację. Konieczność wskazania imienia i nazwiska w miejsce czytelnego podpisu (tak jak ustawa o biegłych rewidentach wymaga tego obecnie) uzasadnione jest wprowadzanymi zmianami w zakresie sposobu przeprowadzania kontroli, w tym przekazywania dokumentów za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Zmiany projektowane w **art. 123 ust. 5 i 8, art. 123a ust. 4 i 8 oraz art. 124 ust. 5, 6a (brzmienie części wspólnej) i 7 ustawy o biegłych rewidentach** stanowią konsekwencję zmian omówionych w sposób szczegółowy powyżej.

IV. Ustawa z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2

Zgodnie z **art. 4 projektu** w ustawie z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 przewiduje się uchylenie art. 106. Uchylany przepis dotyczy sposobu prowadzenia kontroli przez Agencję w czasie stanu epidemii lub czasie zagrożenia epidemicznego. Wobec proponowanych zmian w ustawie o biegłych rewidentach w zakresie sposobu prowadzenia kontroli w sposób zdalny lub w siedzibie Agencji zasadnym jest uchylenie wspomnianego przepisu.

V. Przepisy przejściowe

Projektowana ustawa przewiduje wprowadzenie przepisów przejściowych, które umożliwią w szczególności niezakłócone kontynuowanie kontroli wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy.

Zgodnie z **art. 5 ust. 1 projektu ustawy** do kontroli w firmach audytorskich wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy, będą miały zastosowanie co do zasady przepisy ustawy zmienianej w art. 3 projektu ustawy, w brzmieniu dotychczasowym.

Z kolei w przypadku kontroli w firmach audytorskich wszczętych na podstawie art. 106 ust. 1 ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 i niezakończonych przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy, do kontroli takich będą miały zastosowanie przepisy art. 106 ustawy z dnia 16 kwietnia 2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku

z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (projektowane brzmienie **art. 5 ust. 2 projektu ustawy**).

Powyższe rozwiązania pozwolą na niezakłócone kontynuowanie wszczętych kontroli na podstawie przepisów dotychczas obowiązujących, co sprzyjać będzie także pewności firm audytorskich w zakresie sposobu przeprowadzania tych kontroli.

Jednocześnie na podstawie projektowanego brzmienia **art. 5 ust. 3 projektu ustawy** przewiduje się, że kontrolowana firma audytorska, w stosunku do której przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy wszczęto kontrolę w siedzibie firmy audytorskiej albo w siedzibie Agencji i jej nie zakończono, będzie mogła zwrócić się do Agencji z wnioskiem o kontynuowanie rozpoczętej kontroli w trybie zdalnym, o którym mowa w art. 116a ust. 1 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 3 projektu ustawy, w brzmieniu nadanym projektowaną ustawą. Rozwiązanie to umożliwi kontrolowanym firmom audytorskim skorzystanie z nowych regulacji dotyczących sposobu przeprowadzania kontroli w sposób zdalny, co jest rozwiązaniem – jak się wydaje z dotychczasowej praktyki – co do zasady korzystnym dla firm audytorskich.

Zgodnie z projektowanym brzmieniem **art. 5 ust. 4 projektu ustawy** w przypadku wyrażenia przez Agencję zgody na kontynuowanie kontroli wszczętej i niezakończonej przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy w trybie zdalnym, o którym mowa w art. 116a ust. 1 pkt 1 ustawy zmienianej w art. 3 projektu ustawy, w brzmieniu nadanym projektowaną ustawą przewidziane zostało, że:

- 1) czynności dokonane przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy pozostaną w mocy;
- 2) do kontroli będzie się stosowało przepisy ustawy zmienianej w art. 3, w brzmieniu nadanym projektowaną ustawą.

Zgodnie z **art. 6 projektu ustawy** do wniosków o wpis firmy audytorskiej na listę firm audytorskich, o skreślenie firmy audytorskiej z listy firm audytorskich oraz zgłoszeń, o których mowa w art. 57 ust. 3 ustawy zmienianej w art. 3 projektu ustawy w brzmieniu dotychczasowym, złożonych i nierozpatrzonych przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy, będą miały zastosowanie przepisy ustawy zmienianej w art. 3 projektu ustawy, w brzmieniu dotychczasowym. Rozwiązanie to pozwoli na kontynuowanie rozpoznania ww. wniosków na dotychczasowych zasadach, co sprzyjać będzie pewności obrotu prawnego.

W **art. 7 projektu ustawy** przewidziane zostało, że do czasu wydania osobom kontrolującym legitymacji służbowych, o których mowa w art. 110a ust. 1 ustawy zmienianej w art. 3 projektu ustawy, w brzmieniu nadanym projektowaną ustawą, jednak nie dłużej niż przez okres 6 miesięcy od dnia wejścia w życie projektowanej ustawy, osoby kontrolujące będą okazywały – tak jak dotychczas - dokument potwierdzający tożsamość osoby kontrolującej.

W **art. 8 projektu ustawy** przewidziane zostało, że Rada Agencji dostosuje regulamin działania Rady Agencji do zmienianych przepisów ustawy o biegłych rewidentach w terminie 30 dni licząc od dnia wejścia w życie projektowanej ustawy.

Zgodnie z **art. 9 projektu ustawy** przewiduje się, że ustawa wejdzie w życie po upływie 7 dni od dnia ogłoszenia. Proponowany skrócony termin wejścia w życie ustawy ma na celu umożliwienie jednostkom zastosowania projektowanych przepisów do sprawozdań finansowych za rok obrotowy 2020 (m.in. w zakresie podpisywania sprawozdań finansowych). Większość jednostek, przyjmując za rok obrotowy rok kalendarzowy, sporządza swoje sprawozdania finansowe do 31 marca roku następującego po zakończeniu roku obrotowego. Skrócenie terminu wejścia w życie projektu ustawy będzie zatem korzystne dla tych jednostek.

Projekt ustawy nie wymaga przedstawiania organom i instytucjom Unii Europejskiej w celu uzyskania opinii, dokonania powiadomienia, konsultacji albo uzgodnienia. W szczególności, zgodnie z art. 2 ust. 1 decyzji Rady 98/415/WE z dnia 29 czerwca 1998 r. w sprawie konsultacji Europejskiego Banku Centralnego udzielanych władzom krajowym w sprawie projektów przepisów prawnych (Dz. Urz. WE L 189 z 03.07.1998, str. 42), projekt ustawy nie podlega konsultacji z Europejskim Bankiem Centralnym.

Zawarte w projekcie ustawy regulacje nie stanowią przepisów technicznych w rozumieniu rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039, z późn. zm.), dlatego też projekt ustawy nie podlega procedurze notyfikacji.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.), projekt zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

Zawarte w projekcie ustawy regulacje nie będą miały wpływu na działalność mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców, o których mowa w ustawie z dnia

6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292, z późn. zm.) z wyjątkiem firm audytorskich, co wskazano w sposób szczegółowy w załączonej do projektu ustawy Ocenie Skutków Regulacji.

Projekt ustawy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.

