

**Uwagi do projektu ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw**

Definicje:

**Projekt** – projekt ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw

**UoR** – ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.).

**UoBR** – ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1015 z późn. zm.).

L.p.	Treść art. Projektu	Treść art. odpowiedniej ustawy zmienianej Projektem	Propozycja zmiany	Komentarz
<b>Uwagi dot. ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.).</b>				
1.	Art. 1 pkt 2 lit e) 6 Jednostka mikro i jednostka mała mogą dokonywać kwalifikacji umów, o których mowa w ust. 4, według zasad określonych w przepisach podatkowych i nie stosować przepisów ust. 4 i 5.	Art. 3 ust. 6 UoR Jednostki, z wyjątkiem jednostek, o których mowa w ust. 1e pkt 1-6, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości: 1) 25 500 000 zł - w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego, 2) 51 000 000 zł - w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy, 3) 50 osób - w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty - mogą dokonywać kwalifikacji umów, o których mowa w ust. 4, według zasad określonych w przepisach podatkowych i nie stosować przepisów ust. 4 i 5.		Zwracamy uwagę na pojawiające się w praktyce problemy interpretacyjne w odniesieniu do powiązania prawa do stosowania określonych uproszczeń przewidzianych dla jednostek małych w ustawie o rachunkowości z zasadami wiernego i rzetelnego obrazu oraz istotności, o których mowa w art. 4 ust. 1, art. 4 ust. 4 i art. 5 ust. 4a. W szczególności nie jest jasne, czy jednostki małe mogą w każdych okolicznościach stosować uproszczenia, czy muszą jednak kierować się przy tym art. 4 ustawy. Sugerujemy odniesienie się do tej kwestii w ustawie lub na poziomie uzasadnienia.
2.	Art. 1 pkt 4 lit b) 2b. Jednostka mikro i jednostka mała mogą zrezygnować z zachowania	Art. 7 ust. 2b i 2c UoR 2b. Jednostka mikro, o której mowa w art. 3 ust. 1a pkt 1, 2a, 4 i 5		Zastosowanie tego uproszczenia dla jednostek małych budzi wątpliwości ze względu na ich istotne

	<p>zasady ostrożności przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów w zakresie tworzenia odpisów aktualizujących wartość aktywów oraz rezerw na znane tym jednostkom ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń. 2c. Przepisu ust. 2b nie stosuje się do:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) jednostek sektora finansów publicznych;</li> <li>2) spółek kapitałowych;</li> <li>3) spółek komandytowo-akcyjnych;</li> <li>4) spółek jawnych lub komandytowych, których wszystkimi wspólnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne lub spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie prawnej.</li> </ol>	<p>oraz ust. 1b, jednostka mała oraz jednostka, o której mowa w art. 3 ust. 2 i ust. 3 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, która spełnia warunki określone w art. 3 ust. 1c pkt 1 albo ust. 1d, może zrezygnować z zachowania zasady ostrożności przy wycenie poszczególnych składników aktywów i pasywów w zakresie tworzenia odpisów aktualizujących wartość aktywów oraz rezerw na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń. 2c. Przepisu ust. 2b nie stosuje się do spółek kapitałowych, spółek komandytowo-akcyjnych i spółek jawnych lub komandytowych, których wszystkimi wspólnikami ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialność są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne lub spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie prawnej.</p>		<p>znaczenie w gospodarce. Niezastosowanie zasady ostrożności może mieć negatywne konsekwencje dla bezpieczeństwa obrotu gospodarczego.</p>
3.	<p>Art. 1 pkt 8 lit. a) 10. Jednostka mikro i jednostka mała mogą odstąpić od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.</p>	<p>Art. 37 ust. 10 UoR 10. Jednostki, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości: 1) 25 500 000 zł - w przypadku sumy aktywów bilansu na</p>		<p>Uważamy, że pominięcie jednostek: 1) sektora finansów publicznych; 2) spółek kapitałowych; 3) spółek komandytowo-akcyjnych; 4) spółek jawnych lub komandytowych, których wszystkimi wspólnikami</p>

		<p>koniec roku obrotowego,  2) 51 000 000 zł - w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,  3) 50 osób - w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty  - mogą odstąpić od ustalania aktywów i rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego.</p>		<p>ponoszącymi nieograniczoną odpowiedzialnością są spółki kapitałowe, spółki komandytowo-akcyjne lub spółki z innych państw o podobnej do tych spółek formie prawnej, <b>w tym przepisie nie jest zasadne.</b></p>
4.	<p>Art. 1 pkt 11  3. Sprawozdanie finansowe:  1) jednostki innej niż jednostka mikro i jednostka mała,  2) niezależnie od wielkości - jednostki sektora finansów publicznych podlegającej obowiązkowi badania,  3) alternatywnej spółki inwestycyjnej – obejmuje ponadto zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunek przepływów pieniężnych.</p>	<p>Art. 45 ust. 3 UoR  3. Sprawozdanie finansowe jednostek określonych w art. 64 ust. 1, podlegające corocznemu badaniu, obejmuje ponadto zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym, a w przypadku funduszy inwestycyjnych - zestawienie zmian w aktywach netto, oraz rachunek przepływów pieniężnych, z zastrzeżeniem ust. 3a.</p>	<p>3. Sprawozdanie finansowe:  1) jednostki innej niż jednostka mikro i jednostka mała,  2) <b>niezależnie od wielkości</b> – jednostki sektora finansów publicznych podlegającej obowiązkowi badania,  3) alternatywnej spółki inwestycyjnej – obejmuje ponadto zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym oraz rachunek przepływów pieniężnych.</p>	<p>Sugerujemy skreślenie słów : „niezależnie od wielkości”.</p>
5.	<p>Art. 1 pkt 20 lit b)  1b. Jednostka dominująca może nie sporządzić za pierwszy rok obrotowy skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jeżeli nie przekroczy w tym roku wielkości, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2.</p>	<p>Art. 56 UoR</p>	<p>Art. 1 pkt 20 lit b)  1b. Jednostka dominująca może nie sporządzić za pierwszy rok obrotowy <b>grupy kapitałowej</b> skonsolidowanego sprawozdania finansowego, jeżeli nie przekroczy w tym roku wielkości, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2.</p>	<p>Sformułowanie „za pierwszy rok obrotowy” jest niezrozumiałe. Należy doprecyzować, że chodzi o pierwszy rok po powstaniu grupy.</p>
6.	<p>Art. 1 pkt 22  Art. 63u. Jednostka zależna od jednostki dominującej mającej siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Europejskiego</p>			<p>Warunek zwolnienia zawarty w punkcie 1 tj. konieczność sprawdzenia <i>czy informacje dotyczące tej jednostki zależnej i jej jednostek zależnych są zawarte w sprawozdawczości</i></p>

	<p>Obszaru Gospodarczego, w tym jednostka dominująca niższego szczebla, jest zwolniona z obowiązku sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:</p> <p>1) informacje dotyczące tej jednostki zależnej i jej jednostek zależnych są zawarte w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej w sprawozdaniu z działalności grupy kapitałowej tej jednostki dominującej, sporządzonym zgodnie z przepisami prawa państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego;</p>			<p><b><i>zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej w sprawozdaniu z działalności grupy kapitałowej tej jednostki dominującej, sporządzonym zgodnie z przepisami prawa państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego</i></b></p> <p>jest praktycznie niemożliwy do spełnienia z uwagi na podobne terminy sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przez jednostkę dominującą i jednostkę zwalnianą.</p>
7.	<p>Art. 1 pkt 22</p> <p>Art. 63v. Jednostka zależna od jednostki dominującej mającej siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu w państwie trzecim, w tym jednostka dominująca niższego szczebla, jest zwolniona z obowiązku sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:</p> <p>1) informacje dotyczące tej jednostki zależnej i jej jednostek zależnych <b>są zawarte</b> w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej tej jednostki dominującej, jak to sprawdzić przed terminami raportowania? sporządzonej zgodnie ze standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju</p>			<p>Warunek zwolnienia zawarty w punkcie 1 tj. konieczność sprawdzenia czy informacje dotyczące tej jednostki zależnej i jej jednostek zależnych są zawarte w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej w sprawozdaniu z działalności grupy kapitałowej tej jednostki dominującej, sporządzonym zgodnie z przepisami prawa państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego jest praktycznie niemożliwy do spełnienia z uwagi na podobne terminy sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przez jednostkę dominującą i jednostkę zwalnianą.</p> <p>Zawarty w punkcie 3 obowiązek złożenia w KRS sprawozdawczość</p>

	<p>(...)  3) kierownik tej jednostki zależnej złoży we właściwym rejestrze sądowym w terminie 6 miesięcy od dnia sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jednostki dominującej wraz ze sprawozdaniem z atestacji tej sprawozdawczości wydanym przez podmiot upoważniony do wydawania opinii z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju na podstawie prawa krajowego, któremu podlega jednostka dominująca, oraz tłumaczenia tych dokumentów.</p>			<p>zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej jednostki dominującej wraz ze sprawozdaniem z atestacji tej sprawozdawczości wydanym przez podmiot upoważniony do wydawania opinii w terminie 6 miesięcy od dnia bilansowego jest praktycznie niemożliwy do spełnienia z uwagi na zbieżne terminy sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przez jednostkę dominującą.</p> <p>Do rozważenia czy konieczne są tłumaczenia tych dokumentów, lub uznanie, że tłumaczenie dokumentów sporządzanych w języku powszechnie stosowanym (np. język angielski) nie jest konieczne</p>
8.	<p>Art. 1 pkt 22  Art. 63z. Jednostka dominująca będąca jednostką zależną od jednostki dominującej wyższego szczebla mającej siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Europejskiego Obszaru Gospodarczego, jest zwolniona z obowiązku sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:  1) informacje dotyczące tej jednostki dominującej i jej jednostek zależnych są zawarte w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej w sprawozdaniu z działalności grupy kapitałowej tej jednostki</p>			<p>Warunek zwolnienia zawady w punkcie 1 tj. konieczność sprawdzenia czy informacje dotyczące tej jednostki zależnej i jej jednostek zależnych są zawarte w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej w sprawozdaniu z działalności grupy kapitałowej tej jednostki dominującej, jest praktycznie niemożliwy do spełnienia z uwagi na podobne terminy sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przez jednostkę dominującą i jednostkę zwalnianą.</p>

	dominującej wyższego szczebla, sporządzonym zgodnie z przepisami prawa państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego;			
9.	<p>Art. 1 pkt 22 Art. 63za. Jednostka dominująca będąca jednostką zależną od jednostki dominującej wyższego szczebla mającej siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu w państwie trzecim, jest zwolniona z obowiązku sporządzenia sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:</p> <p>1) informacje dotyczące tej jednostki dominującej i jej jednostek zależnych są <b>ujęte</b> w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej</p> <p>(...)</p> <p>kierownik tej jednostki dominującej złoży we właściwym rejestrze sądowym <b>w terminie 6 miesięcy od dnia bilansowego sprawozdawczość zrównoważonego</b> rozwoju grupy kapitałowej jednostki dominującej wyższego szczebla wraz ze sprawozdaniem z atestacji tej sprawozdawczości wydanym przez podmiot upoważniony do wydania opinii z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju na podstawie prawa krajowego, któremu podlega jednostka dominująca wyższego</p>			<p>Warunek zwolnienia zawarty w punkcie 1 tj. konieczność sprawdzenia czy informacje dotyczące tej jednostki zależnej i jej jednostek zależnych są zawarte w sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej w sprawozdaniu z działalności grupy kapitałowej tej jednostki dominującej, sporządzonym zgodnie z przepisami prawa państwa Europejskiego Obszaru Gospodarczego jest praktycznie niemożliwy do spełnienia z uwagi na podobne terminy sporządzania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przez jednostkę dominującą i jednostkę zwalnianą.</p> <p>Do rozważenia czy konieczne są tłumaczenia tych dokumentów, lub uznanie, że tłumaczenie dokumentów sporządzanych w języku powszechnie stosowanym (np. język angielski) nie jest konieczne.</p>

	szczebla, <b>oraz tłumaczenia tych dokumentów.</b>			
10	Art. 1 pkt 22 Art. 63zd. Sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju dla jednostek z państw trzecich zawiera informacje określone w art. 63r ust. 2 pkt 1 lit. c–f, pkt 2–6 oraz, w stosownych przypadkach, w art. 63r ust. 2 ?odpowiednio na poziomie grupy kapitałowej jednostki dominującej najwyższego szczebla albo jednostki samodzielnej z państwa trzeciego			Do rozważenia: W jaki sposób jednostka może zapewnić, że sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju z państw trzecich spełnia wymagania polskiej ustawy?
11	Art. 1 pkt 24 lit a) 4 Wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego oraz atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej.	Art. 66 ust. 4 UoR Wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej. <b>Kierownik jednostki nie może dokonać takiego wyboru.</b>		Uważamy, że usunięte zdanie: <i>Kierownik jednostki nie może dokonać takiego wyboru</i> z art. 66 ust. 4 ustawy nie jest zasadne, za wyjątkiem jednostek wskazanych w art. 2 ust. 1 pkt 2 i 2a ustawy.
12	Art. 1 pkt 24 lit b) Art. 66 ust 5b Kierownik jednostki zawiera z firmą audytorską umowę o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, przy czym koszty przeprowadzenia tej atestacji ponosi jednostka, której sprawozdawczość podlega atestacji.		Kierownik jednostki zawiera z firmą audytorską umowę o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, przy czym koszty przeprowadzenia tej atestacji ponosi jednostka, której sprawozdawczość podlega atestacji, <b>Pierwsza umowa o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, jest zawierana z firmą audytorską na okres nie krótszy niż dwa lata.</b>	Wydaje się zasadne, podobnie jak w przypadku badania ustawowego, aby pierwsze umowy były zawierane na okres nie krótszy niż dwa lata. Umowy.  Przy okazji postulujemy aby w art. 66 ust. 5 wykreślić „z możliwością przedłużenia na kolejne co najmniej dwuletnie okresy”. Kolejne okresy przedłużenia nie

				powinny być regulowane ustawowo.
13	Art. 10 ust. 3 - 5			Uważamy, że wprowadzanie zmian poszczególnych przepisów powinno wiązać się z zachowaniem odpowiedniego vacatio legis i powinno być zgodne z zasadą lex retro non agit. Wprowadzone Projektem obowiązki dotyczą już rozpoczętego roku obrotowego.

**Uwagi dot. ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1015 z późn. zm.).**

1.		<p>Art. 2 UoBR Ilekcroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>1) badaniu ustawowym - należy przez to rozumieć badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej lub badanie rocznego sprawozdania finansowego, którego obowiązek przeprowadzania wynika z art. 64 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 i 295), przepisów innych ustaw lub przepisów prawa Unii Europejskiej, przeprowadzane zgodnie z krajowymi standardami badania;</p> <p>2) badaniu dobrowolnym - należy przez to rozumieć badanie rocznego sprawozdania finansowego, które jest przeprowadzane na podstawie decyzji badanej jednostki, a nie na podstawie art. 64</p>	<p>Art. 2 UoBR Ilekcroć w niniejszej ustawie jest mowa o:</p> <p>1) badaniu ustawowym - należy przez to rozumieć badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej lub badanie rocznego sprawozdania finansowego, którego obowiązek przeprowadzania wynika z art. 64 <b>ust. 1-4</b> ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 i 295), przepisów innych ustaw lub przepisów prawa Unii Europejskiej, przeprowadzane zgodnie z krajowymi standardami badania;</p> <p>2) badaniu dobrowolnym - należy przez to rozumieć badanie rocznego sprawozdania finansowego, które jest przeprowadzane na podstawie decyzji badanej jednostki, a nie na podstawie art. 64 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, przepisów innych ustaw lub przepisów prawa Unii Europejskiej, przeprowadzane zgodnie z krajowymi lub innymi standardami badania, a także badanie rocznego skonsolidowanego</p>	<p>W naszej ocenie odwołanie w art. 2 pkt 1 i 2 ustawy, powinno zostać ograniczone do art. 64 ust. 1 – 4 ustawy o rachunkowości.</p>
----	--	---	---	--



		ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, przepisów innych ustaw lub przepisów prawa Unii Europejskiej, przeprowadzane zgodnie z krajowymi lub innymi standardami badania, a także badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej przeprowadzane zgodnie ze standardami innymi niż krajowe standardy badania;	sprawozdania finansowego grupy kapitałowej przeprowadzane zgodnie ze standardami innymi niż krajowe standardy badania;	
2.	Art. 2 pkt 1 lit i) 22a) krajowym standardzie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – należy przez to rozumieć: a) standard atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przyjęty do prawa Unii Europejskiej w formie rozporządzenia Komisji Europejskiej, b) standard atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, przyjęty przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, zatwierdzony przez Radę Agencji w zakresie, w jakim odnosi się on do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – w przypadku nieprzyjęcia standardu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w formie rozporządzenia Komisji Europejskiej	art. 2 UoBR	22a) krajowych <b>standardach</b> atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – należy przez to rozumieć a) standard <b>lub standardy</b> atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przyjęty lub przyjęte do prawa Unii Europejskiej w formie rozporządzenia Komisji Europejskiej <b>standard lub standardy</b> atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, przyjęty przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, zatwierdzony przez Radę Agencji w zakresie, w jakim odnosi się on do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju – w przypadku nieprzyjęcia standardu <b>lub standardów</b> atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w formie rozporządzenia Komisji Europejskiej	W projekcie ustawy, w niektórych art., używane jest określenie: – krajowy standard atestacji sprawozdawczości (l. poj.) – lub krajowe standardy atestacji sprawozdawczości (l. mn.). Proponujemy ujednoczenie terminologii, i stosowanie określenia standardy, tak jak wskazuje CSRD.
3.	Art. 2 pkt 1 lit j) 23) krajowych standardach wykonywania zawodu – należy przez to rozumieć:		23) krajowych standardach wykonywania zawodu – należy przez to rozumieć: b) krajowe <b>standardy</b> atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju	W związku z uwagą do art. 2 pkt 1 lit i) Projektu, również proponujemy ujednoczenie terminologii, i stosowanie określenia standardy, tak jak wskazuje CSRD.

	b) krajowy standard atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju			
4.	<p>Art. 2 pkt 4</p> <p>Art. 4a 1. Do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest uprawniona osoba, która:</p> <p>1) złożyła przed Komisją egzaminy z wiedzy w zakresie, o którym mowa w art. 14 ust. 2a;</p> <p>2) odbyła 8-miesięczną aplikację w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w firmie audytorskiej uprawnionej do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zarejestrowanej w państwie Unii Europejskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta:</p> <p>a) uprawnionego do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub</p> <p>b) zarejestrowanego w państwie Unii Europejskiej uprawnionego do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;</p> <p>3) złożyła egzamin dyplomowy w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, o którym mowa w art. 14 ust. 4a;</p> <p>4) jest wpisana do rejestru biegłych rewidentów jako uprawniona do przeprowadzania atestacji zrównoważonego rozwoju.</p> <p>2. Odbycie aplikacji w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest możliwe w ramach odbywania aplikacji, o</p>	art. 4a UoBR	<p>1. Do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest uprawniona osoba, która:</p> <p>1) złożyła przed Komisją egzaminy z wiedzy w zakresie, o którym mowa w art. 14 ust. 2a;</p> <p>2) odbyła 8-miesięczną aplikację w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w firmie audytorskiej uprawnionej do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zarejestrowanej w państwie Unii Europejskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta:</p> <p>a) uprawnionego do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub</p> <p>b) zarejestrowanego w państwie Unii Europejskiej uprawnionego do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;</p> <p>3) <del>złożyła egzamin dyplomowy w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, o którym mowa w art. 14 ust. 4a;</del></p> <p>4) jest wpisana do rejestru biegłych rewidentów jako uprawniona do przeprowadzania atestacji zrównoważonego rozwoju.</p> <p>2. Odbycie aplikacji w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest możliwe w ramach odbywania aplikacji, o której mowa w art. 4 ust. 2 pkt 5.</p> <p>3. W przypadku ubiegania się o uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przez osobę, o której mowa w art. 4 ust. 3 pkt 1, jest ona</p>	<p>Skreślić pkt 3 w ust. 1 gdyż mówimy o biegłym rewidencie, czyli o osobie, która już zdała egzamin dyplomowy w dotychczasowym rozumieniu ustawy, a postępowanie kwalifikacyjne w zakresie zrównoważonego rozwoju powinno dotyczyć wiedzy z tego zakresu.</p>

	<p>której mowa w art. 4 ust. 2 pkt 5.</p> <p>3. W przypadku ubiegania się o uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przez osobę, o której mowa w art. 4 ust. 3 pkt 1, jest ona obowiązana do odbycia aplikacji w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.</p> <p>4. W przypadku gdy osoba, o której mowa w art. 4 ust. 4 lub 5, ubiega się jednocześnie o uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, egzamin z prawa gospodarczego obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej obejmuje również wiedzę w zakresie niezbędnym do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.</p>		<p>obowiązana do odbycia aplikacji w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.</p> <p>4. W przypadku gdy osoba, o której mowa w art. 4 ust. 4 lub 5, ubiega się jednocześnie o uprawnienia do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, egzamin z prawa gospodarczego obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej obejmuje również wiedzę w zakresie niezbędnym do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.</p>	
5.	<p>Art. 2 pkt 7</p> <p>2) okres rozliczeniowy i minimalną liczbę godzin obowiązkowego doskonalenia zawodowego, w tym dopuszczalną liczbę godzin przypadających na samokształcenie zawodowe, dla biegłych rewidentów wykonujących zawód i niewykonujących zawodu oraz biegłych rewidentów uprawnionych do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju</p>	<p>art. 10 w ust. 11 pkt 2 UoBR</p>	<p>2) okres rozliczeniowy i minimalną liczbę godzin obowiązkowego doskonalenia zawodowego, w tym dopuszczalną liczbę godzin przypadających na samokształcenie zawodowe, dla biegłych rewidentów wykonujących zawód i niewykonujących zawodu oraz biegłych rewidentów uprawnionych do przeprowadzania atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, <b>a także dla biegłych rewidentów rozpoczynających wykonywanie zawodu z wyłączeniem art. 9 ust 1</b></p>	<p>Proponujemy, aby uregulować kwestię powrotu do zawodu, tj. uregulować kwestię szkoleń osób, które zaczynają wykonywać zawód na nowo lub ponownie wpisują się do rejestru, celem uzupełnienia wiedzy.</p>
6.		<p>Art.11 ust 2. pkt 2</p> <p>W skład Komisji wchodzi:</p> <p>2) 7 przedstawicieli rekomendowanych przez Krajową Radę</p>	<p>W skład Komisji wchodzi:</p> <p>2) <b>8</b> przedstawicieli rekomendowanych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów spośród biegłych</p>	<p>Proponujemy, aby zwiększyć liczbę biegłych rewidentów zasiadających w Komisji Egzaminacyjnej do 8, mając na uwadze</p>

		Biegłych Rewidentów spośród biegłych rewidentów wpisanych do rejestru;	rewidentów wpisanych do rejestru;	przeprowadzanie egzaminów z ESG.
7.	<p>Art. 2 pkt 9 lit a) 1. Do zadań Komisji należy:</p> <p>1) przeprowadzanie egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów i biegłych rewidentów ubiegających się o uprawnienie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym egzaminu dyplomowego i egzaminu dyplomowego w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;</p> <p>2) przeprowadzanie egzaminów, o którym mowa w art. 4 ust. 4 i 5 i art. 4a ust. 4;</p> <p>3) stwierdzanie, na wniosek kandydata na biegłego rewidenta lub biegłego rewidenta ubiegającego się o uprawnienie w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju:</p> <p>a) zaliczenia egzaminów z wiedzy, o których mowa odpowiednio w art. 15 ust. 1-3 i 5,</p> <p>b) spełnienia warunku, o którym mowa odpowiednio w art. 4 ust. 2 pkt 5 i art. 4a ust. 1 pkt 2,</p> <p>c) posiadania doświadczenia, o którym mowa w art. 4 ust. 3 pkt 1,</p> <p>d) zaliczenia praktyki – w przypadku spełnienia warunków, o których mowa w art. 15 ust. 6;</p> <p>4) ustalanie pytań testowych i zadań sytuacyjnych oraz przygotowywanie zestawów egzaminacyjnych na</p>	<p>Art. 12 ust. 1 UoBR 1. Do zadań Komisji należy:</p> <p>1) przeprowadzanie egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów, w tym egzaminu dyplomowego;</p> <p>2) stwierdzanie, na wniosek kandydata na biegłego rewidenta:</p> <p>a) zaliczenia egzaminów z wiedzy, o których mowa w art. 15 ust. 1-3 i 5,</p> <p>b) spełnienia warunku, o którym mowa odpowiednio w art. 4: – ust. 2 pkt 5, – ust. 3 pkt 1,</p> <p>c) zaliczenia praktyki - w przypadku spełnienia warunków, o których mowa w art. 15 ust. 6;</p> <p>3) ustalanie pytań testowych i zadań sytuacyjnych oraz przygotowywanie zestawów egzaminacyjnych na poszczególne egzaminy, w tym egzamin dyplomowy, dla kandydatów na biegłych rewidentów;</p> <p>4) rozpatrywanie odwołań od wyników egzaminów oraz odwołań, o których mowa w art. 14 ust. 7;</p> <p>5) przeprowadzanie egzaminów, o których mowa w art. 4 ust. 4 i 5;</p> <p>6) ustalanie zakresu egzaminu, o którym mowa w art. 5;</p> <p>7) ocena równoważności, o</p>	<p>Art. 2 pkt 9 lit a) 1. Do zadań Komisji należy:</p> <p>1) przeprowadzanie egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów i biegłych rewidentów ubiegających się o uprawnienie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w tym egzaminu dyplomowego i <b>egzaminu dyplomowego w zakresie atestacji sprawozdawczości</b> zrównoważonego rozwoju;</p> <p>2) przeprowadzanie egzaminów, o którym mowa w art. 4 ust. 4 i 5 i art. 4a ust. 4;</p> <p>3) stwierdzanie, na wniosek kandydata na biegłego rewidenta lub biegłego rewidenta ubiegającego się o uprawnienie w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju:</p> <p>a) zaliczenia egzaminów z wiedzy, o których mowa odpowiednio w art. 15 ust. 1-3 i 5,</p> <p>b) spełnienia warunku, o którym mowa odpowiednio w art. 4 ust. 2 pkt 5 i art. 4a ust. 1 pkt 2,</p> <p>c) posiadania doświadczenia, o którym mowa w art. 4 ust. 3 pkt 1,</p> <p>d) zaliczenia praktyki – w przypadku spełnienia warunków, o których mowa w art. 15 ust. 6;</p> <p>4) ustalanie pytań testowych i zadań sytuacyjnych oraz przygotowywanie zestawów egzaminacyjnych na</p>	<p>Proponujemy, aby zrezygnować w całym Projekcie z wprowadzania regulacji odnoszących się <b>do przeprowadzania egzaminu dyplomowego w zakresie atestacji zrównoważonego rozwoju.</b></p> <p>Stoimy na stanowisku, że sprawdzenie umiejętności praktycznego zastosowania wiedzy do samodzielnego i należytego wykonywania zawodu biegłego rewidenta w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, mógłby obejmować egzamin, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 Projektu.</p>

	<p>poszczególne egzaminy z wiedzy, egzamin z prawa gospodarczego, egzamin dyplomowy oraz egzamin dyplomowy w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;</p> <p>5) rozpatrywanie odwołań od wyników egzaminów oraz odwołań, o których mowa w art. 14 ust. 7;</p> <p>6) ustalanie zakresu egzaminu, o którym mowa w art. 5;</p> <p>7) ocena równoważności, o której mowa w art. 4 ust. 5.”,</p> <p>b) w ust. 3 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:  „Jeżeli realizowany przez uczelnię posiadającą uprawnienie do nadawania stopnia naukowego doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie ekonomia i finanse lub w dyscyplinie nauki o zarządzaniu i jakości program studiów na danym kierunku, poziomie i profilu obejmuje wiedzę w zakresie wskazanym w art. 14 ust. 1 i 2 albo w art. 14 ust. 1–2a, a egzaminy w tym zakresie są przeprowadzane w formie pisemnej, Komisja zawiera z uczelnią, na jej wniosek, umowę, o której mowa w art. 61 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2023 r. poz. 742).</p>	<p>której mowa w art. 4 ust. 5.</p>	<p>dyplomowy oraz egzamin dyplomowy w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;</p> <p>5) rozpatrywanie odwołań od wyników egzaminów oraz odwołań, o których mowa w art. 14 ust. 7;</p> <p>6) ustalanie zakresu egzaminu, o którym mowa w art. 5;</p> <p>7) ocena równoważności, o której mowa w art. 4 ust. 5.”,</p> <p>b) w ust. 3 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:  „Jeżeli realizowany przez uczelnię posiadającą uprawnienie do nadawania stopnia naukowego doktora w dziedzinie nauk społecznych w dyscyplinie ekonomia i finanse lub w dyscyplinie nauki o zarządzaniu i jakości program studiów na danym kierunku, poziomie i profilu obejmuje wiedzę w zakresie wskazanym w art. 14 ust. 1 i 2 albo w art. 14 ust. 1–2a, a egzaminy w tym zakresie są przeprowadzane w formie pisemnej, Komisja zawiera z uczelnią, na jej wniosek, umowę, o której mowa w art. 61 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2023 r. poz. 742).</p>	
8.	<p>Art. 2 pkt 11 lit. a)</p> <p>8) krajowych standardów wykonywania zawodu, z wyłączeniem krajowego standardu atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;</p>		<p>8) krajowych standardów wykonywania zawodu, z wyłączeniem krajowych <b>standardów</b> atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;</p>	<p>W związku z uwagą do art. 2 pkt 1 lit i Projektu, również proponujemy ujednoczenie terminologii, i stosowanie określenia standardy, tak jak wskazuje CSRD.</p>

9.	Odnosnie Art. 2 pkt 17	<p>Art. 25 ust. 1 UoBR</p> <p>1. Do zadań Polskiej Izby Biegłych Rewidentów należy w szczególności:</p> <p>1) reprezentowanie członków oraz ochrona ich interesów zawodowych;</p> <p>2) ustanawianie krajowych standardów wykonywania zawodu i krajowych standardów kontroli jakości oraz zasad etyki zawodowej;</p> <p>3) wykonywanie zadań służących należytemu wykonywaniu zawodu biegłego rewidenta i przestrzeganiu zasad etyki zawodowej przez członków Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, w tym:</p> <p>a) kontrola wypełniania przez biegłych rewidentów obowiązków z zakresu obligatoryjnego doskonalenia zawodowego oraz prowadzenie postępowań dyscyplinarnych dotyczących naruszeń obowiązków z zakresu obligatoryjnego doskonalenia zawodowego,</p> <p>b) prowadzenie postępowań dyscyplinarnych przeciwko biegłym rewidentom dotyczących przewinień innych niż:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– powstałych przy wykonywaniu usług atestacyjnych oraz usług pokrewnych zgodnie z krajowymi</li> </ul>	<p>1. Do zadań Polskiej Izby Biegłych Rewidentów należy w szczególności:</p> <p>1) reprezentowanie członków oraz ochrona ich interesów zawodowych;</p> <p>2) ustanawianie krajowych standardów wykonywania zawodu i krajowych standardów zarządzania jakością <b>oraz zasad etyki zawodowej oraz opracowywanie wskazówek, wytycznych w zakresie ich stosowania;</b></p> <p>3) wykonywanie zadań służących należytemu wykonywaniu zawodu biegłego rewidenta i przestrzeganiu zasad etyki zawodowej przez członków Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, w tym:</p> <p>a) kontrola wypełniania przez biegłych rewidentów obowiązków z zakresu obligatoryjnego doskonalenia zawodowego oraz prowadzenie postępowań dyscyplinarnych dotyczących naruszeń obowiązków z zakresu obligatoryjnego doskonalenia zawodowego,</p> <p>b) prowadzenie postępowań dyscyplinarnych przeciwko biegłym rewidentom dotyczących przewinień innych niż:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– powstałych przy wykonywaniu usług atestacyjnych oraz</li> </ul>	<p>Proponujemy uzupełnienie zadań Krajowej Rady oraz wykreślenia zadania, o którym mowa w tym artykule w ust. 1 pkt 5.</p> <p>Ustanawianie standardów związane jest również z koniecznością opracowywania <b>wskazówek, wytycznych w zakresie ich stosowania</b>, jest to ściśle powiązane z wprowadzaniem zmian lub nowych standardów. Wraz ze zmianami konieczne jest prowadzenie działań informacyjnych o zmienionym zakresie, jak też wskazanie sposobu ich stosowania.</p>
----	------------------------	---	---	---

		<p>standardami wykonywania zawodu, – naruszenia obowiązków, o których mowa w lit. a; 4) współdziałanie w kształtowaniu zasad rachunkowości i rewizji finansowej; 5) opracowywanie materiałów szkoleniowych dla kandydatów na biegłych rewidentów.</p>	<p>usług pokrewnych zgodnie z krajowymi standardami wykonywania zawodu, – naruszenia obowiązków, o których mowa w lit. a; 4) współdziałanie w kształtowaniu zasad rachunkowości i rewizji finansowej; 5) <b>opracowywanie materiałów szkoleniowych dla kandydatów na biegłych rewidentów.</b></p>	<p>Proponujemy <b>wykreślenie pkt 5)</b> – szkolenia i wytyczne opracowywane dla biegłych rewidentów stanowią istotny wkład merytoryczny służący również dla kandydatów na biegłych rewidentów; dodatkowo wskazać należy na istotną zmianę jaka zachodzi obecnie w zakresie kształcenia kandydatów, którzy wybierają ścieżkę akademicką w zakresie zdobywania wiedzy.</p>
10	<p>Art. 2 pkt 19 lit. b 2a. Przedmiotem umowy, o której mowa w ust. 2, nie może być powierzenie funkcji kluczowego biegłego rewidenta i kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.</p>			<p>Postulujemy o nieprowadzenie takiego zapisu do ustawy. Wprowadzenie atestacji zrównoważonego rozwoju spowoduje m.in., że podmioty audytorskie będą układały swój sposób działania w nowych warunkach. Konieczne jest zapewnienie wystarczającej ilości biegłych rewidentów i firm audytorskich, które zapewnią atestację wszystkich jednostek sporządzających sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju. Wprowadzenie ograniczeń nie wynikających z dyrektywy może stanowić przeszkodę prawidłowego rozwoju usług atestacji zrównoważonego rozwoju, zwłaszcza dla małych firm audytorskich.</p>
11	<p>Art. 2 pkt 21 1. Firma audytorska opracowuje i wdraża system zarządzania</p>	<p>Art. 50 UoBR</p>	<p>Art. 2 pkt 17 1. Firma audytorska opracowuje i wdraża system zarządzania jakością zgodnie</p>	<p>Uważamy ośmioletnie terminy za nieuzasadnione i zbyt długie nadmieniając, że są one dłuższe niż okres</p>

	<p>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. Dokumentacja systemu zarządzania jakością jest sporządzana w języku polskim.</p> <p>2. Firma audytorska monitoruje oraz ocenia adekwatność i skuteczność systemu zarządzania jakością.</p> <p>3. 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.</p> <p>4. Firma audytorska wyznacza biegłego rewidenta jako osobę odpowiedzialną za system zarządzania jakością.</p>		<p>z krajowymi standardami zarządzania jakością. System zarządzania jakością obejmuje w szczególności polityki, procedury oraz rozwiązania, a także mechanizmy, o których mowa w art. 64. Dokumentacja systemu zarządzania jakością jest sporządzana w języku polskim.</p> <p>2. Firma audytorska monitoruje oraz ocenia adekwatność i skuteczność systemu zarządzania jakością.</p> <p>3. 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 <b>58</b> lat.</p> <p>4. Firma audytorska wyznacza biegłego rewidenta jako osobę odpowiedzialną za system zarządzania jakością.</p>	<p>przechowywania ksiąg rachunkowych czy ewidencji podatkowych. Zwiększa on istotnie koszty archiwizacji i ochrony danych ponoszonych przez firmy audytorskie. Postulujemy aby okres przechowywania wynosił 5 lat, zgodnie z okresem sprzed poprzedniej nowelizacji ustawy.</p>
12		<p>Art. 55a UoBR 1. Agencja przekazuje Polskiej Izbie Biegłych Rewidentów na realizację zadań, o których mowa w art. 25 ust. 1 pkt 2 i pkt 3 lit. a, w danym roku kalendarzowym, kwotę w wysokości nie większej niż 10% prognozowanych kosztów realizacji zadań Agencji w danym roku kalendarzowym,</p>	<p>Art. 55a. 1. Agencja przekazuje Polskiej Izbie Biegłych Rewidentów na realizację zadań, o których mowa w art. 25 ust. 1 pkt 2 i pkt 3 lit. a, w danym roku kalendarzowym, kwotę w wysokości nie większej niż <b>150 %</b> prognozowanych kosztów realizacji zadań Agencji w danym roku kalendarzowym, ujętych w planie finansowym Agencji na dany rok kalendarzowy. Suma kosztów realizacji zadań Agencji oraz kosztów</p>	<p>Proponujemy zwiększenie kwoty dotacji do <b>15 %</b> .</p> <p>Zwiększenie zakresu zadań związanych z atestacją zrównoważonego rozwoju, a co za tym idzie ustanawianiem standardów, opracowywaniem wytycznych i wskazówek związane jest z istotnymi nakładami finansowymi.</p>



		<p>ujętych w planie finansowym Agencji na dany rok kalendarzowy. Suma kosztów realizacji zadań Agencji oraz kosztów realizacji zadań Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, o których mowa w art. 25 ust. 1 pkt 2 i pkt 3 lit. a, stanowi kwotę kosztów nadzoru publicznego sprawowanego przez Agencję ujętą w planie finansowym Agencji na dany rok kalendarzowy.</p>	<p>realizacji zadań Polskiej Izby Biegłych Rewidentów, o których mowa w art. 25 ust. 1 pkt 2 i pkt 3 lit. a, stanowi kwotę kosztów nadzoru publicznego sprawowanego przez Agencję ujętą w planie finansowym Agencji na dany rok kalendarzowy.</p>	
13	<p>Art. 2 pkt 23 lit b) 4a. W przypadku, gdy firma audytorska nie jest uprawniona do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w oświadczeniu, o którym mowa w ust. 4 pkt 3 wskazuje, że posiada zdolność do prowadzenia działalności w zakresie wykonywania czynności rewizji finansowej z wyłączeniem atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.</p>	<p>Art. 57 UoBR</p>	<p>W przypadku, gdy firma audytorska nie <b>posiada zdolności do prowadzenia działalności w zakresie jest uprawniona do</b> atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, w oświadczeniu, o którym mowa w ust. 4 pkt 3 wskazuje, że posiada zdolność do prowadzenia działalności w zakresie wykonywania czynności rewizji finansowej z wyłączeniem atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.</p>	<p>Proponujemy zmodyfikowanie zaproponowanej treści nowego ust. 4a. Nie można bowiem mówić o tym, że FA nie jest uprawniona, może być co najwyżej w danym momencie niezdolna do prowadzenia działalności w zakresie atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.</p>
14	<p>Art. 2 pkt 27 lit e) 5. 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 8 lat od dnia ich zamknięcia.</p>	<p>Art. 67 ust. 5 UoBR 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 8 lat od dnia ich zamknięcia.</p>	<p>5. 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 <b>58</b> lat od dnia ich zamknięcia.</p>	<p>Uważamy ośmioletnie terminy za nieuzasadnione i zbyt długie nadmienając, że są one dłuższe niż okres przechowywania ksiąg rachunkowych czy ewidencji podatkowych. Zwiększa on istotnie koszty archiwizacji i ochrony danych ponoszonych przez firmy audytorskie. Postulujemy aby okres przechowywania wynosił 5 lat, zgodnie z okresem sprzed poprzedniej nowelizacji ustawy.</p> <p>Było by to również zastosowanie rozwiązania, które obecnie funkcjonuje</p>

				<p>na gruncie regulacji prawa rynku kapitałowego, w tym w szczególności Ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 722). W art. 90 tej ustawy, ustawodawca przewidział obowiązek archiwizowania i przechowywania na terytorium Polski dokumentów oraz innych nośników informacji związanych z prowadzeniem tej działalności. Obowiązek taki firmy inwestycyjne mają przez okres 5 lat od dnia zaprzestania prowadzenia działalności. Podobne rozwiązanie funkcjonuje m.in. także na gruncie Ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 681 z późn. zm.). (<i>argumentum ex art. 227 tej ustawy</i>). Rozwiązanie analogiczne można byłoby zastosować w ustawie o biegłych rewidentach. Jak również, 5 letnie terminy przechowywania dokumentacji znajdują się w: Ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.), Ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2805 z późn. zm.), Ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 226 z późn. zm.), Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od</p>
--	--	--	--	---

				towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 361).
15	Art. 2 pkt 27 lit f) 5a. 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.	Art. 67 ust. 5a UoBR 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 8 lat od dnia ich zamknięcia.	5a. 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 58 lat od dnia ich zamknięcia.	Uważamy ośmioletnie terminy za nieuzasadnione i zbyt długie nadmienając, że są one dłuższe niż okres przechowywania ksiąg rachunkowych czy ewidencji podatkowych. Zwiększa on istotnie koszty archiwizacji i ochrony danych ponoszonych przez firmy audytorskie. Postulujemy aby okres przechowywania wynosił 5 lat, zgodnie z okresem sprzed poprzedniej nowelizacji ustawy.
16	Art. 2 pkt 27 lit g) 6. Firma audytorska przechowuje przez okres nie krótszy niż 8 lat. od daty zamknięcia akt badania lub akt atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub akt zleceń usług pokrewnych dokumentację klienta, na rzecz którego wykonane było badanie lub atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub inna usługa. 7. Firma audytorska przechowuje dokumentację wszystkich przekazanych jej skarg pisemnych, które dotyczyły przeprowadzonych badań, atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, usług atestacyjnych innych niż badanie i atestacja sprawozdawczości	Art. 67 ust. 6 i 7 UoBR 6. Firma audytorska przechowuje przez okres nie krótszy niż 8 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 8 lat od daty ich wniesienia.	Art. 2 pkt 27 lit g) 6. Firma audytorska przechowuje przez okres nie krótszy niż 58 lat. od daty zamknięcia akt badania lub akt atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub akt zleceń usług atestacyjnych innych niż badanie i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub akt zleceń usług pokrewnych dokumentację klienta, na rzecz którego wykonane było badanie lub atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub inna usługa. 7. Firma audytorska przechowuje dokumentację wszystkich przekazanych jej skarg pisemnych, które dotyczyły przeprowadzonych badań, atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, usług atestacyjnych innych niż badanie i atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub	Uważamy ośmioletnie terminy za nieuzasadnione i zbyt długie nadmienając, że są one dłuższe niż okres przechowywania ksiąg rachunkowych czy ewidencji podatkowych. Zwiększa on istotnie koszty archiwizacji i ochrony danych ponoszonych przez firmy audytorskie. Postulujemy aby okres przechowywania wynosił 5 lat, zgodnie z okresem sprzed poprzedniej nowelizacji ustawy.

	zrównoważonego rozwoju lub usług pokrewnych, przez co najmniej 8 lat od daty ich wniesienia.		usług pokrewnych, przez co najmniej <b>58</b> lat od daty ich wniesienia.	
17	Art. 2 pkt 27 lit i) 8. W przypadku wszczęcia postępowania dyscyplinarnego lub postępowania w sprawie odpowiedzialności firmy audytorskiej okres przechowywania dokumentacji klienta, akt badania, akt atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz innych dokumentów istotnych dla oceny zgodności działalności firmy audytorskiej lub biegłych rewidentów z przepisami ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 ulega wydłużeniu do czasu przedawnienia odpowiednio okresu karalności przewinienia dyscyplinarnego albo nałożenia kary administracyjnej.	Art. 67 ust. 8 UoBR 8. W przypadku wszczęcia postępowania dyscyplinarnego lub postępowania w sprawie odpowiedzialności firmy audytorskiej okres przechowywania dokumentacji klienta, akt badania oraz innych dokumentów istotnych dla oceny zgodności działalności firmy audytorskiej lub biegłych rewidentów z przepisami ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 ulega wydłużeniu do czasu przedawnienia odpowiednio okresu karalności przewinienia dyscyplinarnego albo nałożenia kary administracyjnej. Agencja zawiadamia firmę audytorską o wszczęciu postępowania dyscyplinarnego.		Uważamy za zasadne obniżenie okresu przechowywania odpowiednich dokumentów do 5 lat, zgodnie z okresem sprzed poprzedniej nowelizacji ustawy.  <u>Uzasadnienie niniejszej uwagi, stanowi załącznik nr 1 do niniejszej tabeli.</u>  Uważamy również, że należy wprowadzić przepis przejściowy dla stosowania wprowadzanej na podstawie art. 2 pkt 27 lit. i) Projektu zmiany w art. 67 ust. 8 ustawy o biegłych rewidentach, że będzie miał on zastosowanie do postępowań wszczętych po wejściu w życie tej zmiany.  <u>Uzasadnienie niniejszej uwagi, stanowi załącznik nr 2 do niniejszej tabeli.</u>
18	Art. 2 pkt 36 Art. 87a. ust. 1 W wyniku przeprowadzenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z krajowym standardem atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju biegły rewident sporządza na piśmie sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.		Art. 87a. 1. W wyniku przeprowadzenia atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgodnie z krajowymi <b>standardami</b> atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju biegły rewident sporządza na piśmie sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.	W związku z uwagą do art. 2 pkt 1 lit i Projektu, również proponujemy ujednoczenie terminologii, i stosowanie określenia standardy, tak jak wskazuje CSRD.
19	Art. 2 pkt 36 Art. 87b. Sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju		Art. 87b. Sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest sporządzane w oparciu o akta	Proponujemy uzupełnienie przepisu w sposób jak przedstawiono to w lewej kolumnie.

	<p>jest sporządzane w oparciu o akta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgromadzone i opracowane przez kluczowego biegłego rewidenta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w toku atestacji. Akta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju umożliwiają biegłemu rewidentowi niebiorącemu udziału w atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju prześledzenie przebiegu tej atestacji i znalezienie uzasadnienia dla opinii o podlegającej atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wyrażonej w sprawozdaniu z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.</p>		<p>atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zgromadzone i opracowane przez kluczowego biegłego rewidenta <b>uprawnionemu do atestacji zrównoważonego rozwoju</b> atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w toku atestacji. Akta atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju umożliwiają biegłemu rewidentowi <b>uprawnionemu do atestacji zrównoważonego rozwoju</b> niebiorącemu udziału w atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju prześledzenie przebiegu tej atestacji i znalezienie uzasadnienia dla opinii o podlegającej atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju wyrażonej w sprawozdaniu z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.</p>	
20	<p>Art. 2 pkt 36 Art. 87d. 1. Sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest podpisywane przez biegłego rewidenta. Sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta.</p>		<p>Sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jest podpisywane przez biegłego rewidenta <b>uprawnionego do atestacji zrównoważonego rozwoju</b>. Sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta.</p>	<p>Proponujemy uzupełnienie przepisu w sposób jak przedstawiono to w lewej kolumnie.</p>
21	<p>Art. 2 pkt 36 Art. 87e. Do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przepisy art. 64, art. 68, art. 69, art. 71, art. 72, art. 74–76, art. 79 i art. 82 stosuje się odpowiednio, przy czym ilekroć w tych przepisach mowa o: (...)</p>		<p>Art. 87e. Do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju przepisy art. 64, art. 68, art. 69, art. 71, art. 72, art. 74–76, art. 79 i art. 82 stosuje się odpowiednio, przy czym ilekroć w tych przepisach mowa o: 6) standardach badania rozumie się przez to krajowe</p>	<p>W związku z uwagą do art. 2 pkt 1 lit i Projektu, również proponujemy ujednoczenie terminologii, i stosowanie określenia standardy, tak jak wskazuje CSRD.</p>

	6) standardach badania rozumie się przez to krajowy standard atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju		<b>standardy</b> atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;	
22	Art. 2 pkt 53 4. Firma audytorska przeprowadzająca jednocześnie atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i badanie ustawowe jednostki zainteresowania publicznego oraz – w przypadku gdy firma audytorska należy do sieci – każdy członek takiej sieci mogą świadczyć usługi niebędące badaniem inne niż zabronione usługi niebędące badaniem, o których mowa w art. 5 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia nr 537/2014 oraz w art. 136 ust. 1, na rzecz: 1) jednostki zainteresowania publicznego podlegającej atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, 2) jej jednostki dominującej lub jednostek przez nią kontrolowanych – pod warunkiem zatwierdzenia ich przez komitet audytu po dokonaniu przez niego właściwej oceny zagrożeń dla niezależności oraz zabezpieczeń zastosowanych zgodnie z art. 74.		4. Firma audytorska przeprowadzająca jednocześnie atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju i badanie ustawowe jednostki zainteresowania publicznego oraz – w przypadku gdy firma audytorska należy do sieci – każdy członek takiej sieci mogą świadczyć usługi niebędące badaniem inne niż zabronione usługi niebędące badaniem, o których mowa w art. 5 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia nr 537/2014 <b>oraz w art. 136 ust. 1</b> , na rzecz: 1) jednostki zainteresowania publicznego podlegającej atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, 2) jej jednostki dominującej lub jednostek przez nią kontrolowanych – pod warunkiem zatwierdzenia ich przez komitet audytu po dokonaniu przez niego właściwej oceny zagrożeń dla niezależności oraz zabezpieczeń zastosowanych zgodnie z art. 74.	Proponujemy wykreślenie słów: „oraz w art. 136 ust. 1”
23	Art. 2 pkt 65 1a. Wpisowi na listę, o której mowa w art. 204 ust. 1, podlega, na swój wniosek, jednostka audytorska pochodząca z państwa trzeciego, która zamierza przeprowadzać lub przeprowadza atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki zarejestrowanej		Art. 205 ust. 1a 1a. Wpisowi na listę, o której mowa w art. 204 ust. 1, podlega, na swój wniosek, jednostka audytorska pochodząca z państwa trzeciego, która zamierza przeprowadzać lub przeprowadza atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki zarejestrowanej w	W związku z uwagą do art. 2 pkt 1 lit i Projektu, również proponujemy ujednoczenie terminologii, i stosowanie określenia standardy, tak jak wskazuje CSRD.

	<p>w państwie trzecim, której papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:</p> <p>3) jednostka audytorska pochodząca z państwa trzeciego przeprowadza atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki zarejestrowanej w państwie trzecim, której papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z krajowym standardem atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub standardami równoważnymi;</p>		<p>państwie trzecim, której papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli są spełnione łącznie następujące warunki:</p> <p>3) jednostka audytorska pochodząca z państwa trzeciego przeprowadza atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju jednostki zarejestrowanej w państwie trzecim, której papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z krajowymi <b>standardami</b> atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju lub standardami równoważnymi;</p>	
24	<p>Art. 2 pkt 66</p> <p>2) standardy, o których mowa w art. 205 ust. 1 pkt 3 lub ust. 1a pkt 3, są równoważne odpowiednio z międzynarodowymi standardami badania lub krajowym standardem atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;</p>		<p>Art. 206 w ust. 1 pkt 2 i 3</p> <p>2) standardy, o których mowa w art. 205 ust. 1 pkt 3 lub ust. 1a pkt 3, są równoważne odpowiednio z międzynarodowymi standardami badania lub krajowymi <b>standardami</b> atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;</p>	<p>W związku z uwagą do art. 2 pkt 1 lit i Projektu, również proponujemy ujednoczenie terminologii, i stosowanie określenia standardy, tak jak wskazuje CSRD.</p>
25	<p>Brak zapisów w Projekcie w zaproponowanym zakresie</p>	<p>Brak zapisów w zmienianej ustawie w zaproponowanym zakresie.</p>	<p>Art. 87a.</p> <p>2. Sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zawiera:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) nazwę i siedzibę firmy audytorskiej, która przeprowadziła atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju;</li> <li>2) nazwę jednostki, której sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju albo sprawozdawczość zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej podlegała atestacji;</li> <li>3) wskazanie, czy przedmiotem atestacji była</li> </ol>	<p>Ze względu na fakt, iż usługi atestacyjne mogą mieć różny poziom zapewnienia, a informacja o tym poziomie jest istotna dla zrozumienia sprawozdania z usługi atestacyjnej i opinii proponujemy dodanie do art. <b>87a ust 2 punktu 6)</b> o treści: identyfikację lub opis poziomu zapewnienia atestacji zrównoważonego rozwoju.</p>

			<p> sprawozdawczość  zrównoważonego rozwoju  jednostki, czy też  sprawozdawczość  zrównoważonego rozwoju  grupy kapitałowej; </p> <p> 4) wskazanie dnia, na który  sporządzono  sprawozdawczość  zrównoważonego rozwoju  albo sprawozdawczość  zrównoważonego rozwoju  grupy kapitałowej oraz  okresów objętych tą  sprawozdawczością  podlegającą atestacji; </p> <p> 5) wskazanie standardów  sprawozdawczości  zrównoważonego rozwoju  zastosowanych przy  sporządzeniu  sprawozdawczości  zrównoważonego rozwoju  albo sprawozdawczość  zrównoważonego rozwoju  grupy kapitałowej  podlegającej atestacji; </p> <p> 6) <b>identyfikację lub opis  poziomu zapewnienia  atestacji  sprawozdawczości  zrównoważonego  rozwaju;</b> </p> <p> 7) opis zakresu atestacji  sprawozdawczości  zrównoważonego  rozwaju, w tym wskazanie  standardów, według  których przeprowadzono  tę atestację; </p> <p> 8) imię i nazwisko biegłego  rewidenta podpisującego  sprawozdanie z atestacji  sprawozdawczości  zrównoważonego rozwoju  oraz jego numer  w rejestrze; </p> <p> 9) opinię biegłego rewidenta  w zakresie: </p> <p> a) zgodności  sprawozdawczości  zrównoważonego  rozwaju albo  sprawozdawczości  zrównoważonego </p>	
--	--	--	---	--



			<p>rozwoju grupy kapitałowej z obowiązującymi przepisami prawa, w tym zgodności ze standardami sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, o których mowa w ustawie o rachunkowości,</p> <p>b) przeprowadzonego przez jednostkę procesu identyfikacji informacji przedstawionych zgodnie ze standardami, o których mowa w lit. a,</p> <p>c) zgodności oznakowania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju albo sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej z wymogami określonymi w art. 63zc ustawy o rachunkowości,</p> <p>d) zgodności sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju albo sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju grupy kapitałowej z wymogami sprawozdawczymi zawartymi w art. 8 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2020/852 z dnia 18 czerwca 2020 r. w sprawie ustanowienia ram ułatwiających zrównoważone inwestycje, zmieniające rozporządzenie (UE)</p>	
--	--	--	--	--

			<p>2019/2088 (Dz. Urz. UE L 198 z 22.6.2020, str. 13);</p> <p>9) inne elementy, które biegły rewident uzna za konieczne;</p> <p>10) podpis biegłego rewidenta i datę sporządzenia sprawozdania z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju.</p>	
26	Brak zapisów w Projekcie w zaproponowanym zakresie.	Brak zapisów w zmienianej ustawie w zaproponowanym zakresie.	<p><b>87a. ust. 3</b></p> <p><b>Opinia, w zakresie, o którym mowa w ust. 2 pkt 8 może być opinią bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywną. W przypadku gdy biegły rewident nie jest w stanie wyrazić opinii o atestowanej sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, sprawozdanie z atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju zawiera odmowę wydania opinii.</b></p>	Proponowany, dodany zapis jest analogiczny do zapisu dotyczącego sprawozdania z badania sprawozdania finansowego (art. 83 ust. 5).
27	Brak zapisów w Projekcie w zaproponowanym zakresie.	Brak zapisów w zmienianej ustawie w zaproponowanym zakresie.	<p><b>Do dnia rozpoczęcia stosowania rozporządzenia Komisji Europejskiej przyjmującego standardy atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju dające racjonalną pewność, atestacja zrównoważonego rozwoju jest usługą wykonywaną w celu wyrażenia opinii dającej ograniczoną pewność.</b></p>	<p>CSRD wskazuje, iż</p> <p>(a) na moment implementacji atestacja sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju będzie dawać ograniczoną pewność,</p> <p>(b) a następnie ewentualnie atestacja dająca racjonalną pewność.</p> <p>W związku z powyższym, jako przepis przejściowy, proponujemy dodanie zapisu, który jednoznacznie doprecyzuje, kiedy usługa jest usługą dającą ograniczoną pewność a kiedy dającą racjonalną pewność, co zapewni zgodność prawa krajowego z CSRD.</p>
28	Brak zapisów w projekcie w zaproponowanym zakresie.	Brak zapisów w zmienianej ustawie w zaproponowanym zakresie.	<p><b>Przepis wskazany w ust. 2 pkt 10 lit c) ma zastosowanie do atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju od dnia stosowania</b></p>	Jako przepis przejściowy, proponujemy dodanie ustępu doprecyzowującego, iż opinia w zakresie znakowania będzie miała zastosowanie dla

			<b>znakowania sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju w oparciu o rozporządzenie delegowane Komisji Europejskiej, o którym mowa w art. 63zc ustawy o rachunkowości.</b>	sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju po przyjęciu stosownych aktów delegowanych.
<b>Uwagi do projektu ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości, ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw</b>				
1.	Art. 20. Firmy audytorskie do dnia 28 lutego 2025 r. przekazują do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego informację, czy zawarły umowy o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, według stanu na dzień 31 grudnia 2024 r.		<del>Art. 20. Firmy audytorskie do dnia 28 lutego 2025 r. przekazują do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego informację, czy zawarły umowy o atestację sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju, według stanu na dzień 31 grudnia 2024 r.</del>	Firmy audytorskie co roku sprawozdają Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego w ramach sprawozdania rocznego sporządzanego, na podstawie art. 51 ustawy o biegłych rewidentach, wszystkie świadczone przez siebie usługi. Przepis art. 20 jest zatem nadmiarowy i proponuje się skreślenie go z projektu.

Obecnie w ustawie z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2023 r., poz. 1015 ze zm., dalej jako: „**u.b.r.**”):

- art. 50 ust. 3 stanowi, że:

Firma audytorska przeprowadza coroczną ocenę systemu wewnętrznej kontroli jakości, w wyniku której może przedstawić propozycję rozwiązań mających na celu poprawę adekwatności i skuteczności tego systemu. **Dokumentację corocznej oceny systemu wewnętrznej kontroli jakości sporządza się w języku polskim i przechowuje się przez okres co najmniej 8 lat.**

- art. 61 ust. 7, stanowi, że:

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 8 lat, dokumentację systemu wewnętrznej kontroli jakości 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, 3) została na nią nałożona kara administracyjna, o której mowa w art. 183 ust. 1 pkt 7.

- art. 61 ust. 7b, stanowi, że:

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 8 lat, dokumentację systemu wewnętrznej kontroli jakości 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.

- art. 67 ust. 1 stanowi, że:

**Firma audytorska sporządza i przechowuje przez okres nie krótszy niż 8 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 wewnętrznej kontroli jakości.**

- art. 67 ust. 5 stanowi, że:

**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 8 lat od dnia ich zamknięcia.**

- art. 67 ust. 5a stanowi, że:

**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 8 lat od dnia ich zamknięcia.**

- art. 67 ust. 6 stanowi że

**Firma audytorska przechowuje przez okres nie krótszy niż 8 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.**

- art. 67 ust. 7 stanowi, że:

**Firma audytorska przechowuje dokumentację wszystkich przekazanych jej skarg pisemnych, które dotyczyły przeprowadzonych badań, usług atestacyjnych innych niż badanie lub usług pokrewnych, przez co najmniej 8 lat od daty ich wniesienia.**

- art. 141 ust. 1 stanowi, że:

**Nie można wszcząć postępowania dyscyplinarnego w sprawie przewinienia dyscyplinarnego, jeżeli od chwili jego popełnienia upłynęło 8 lat.**

- art. 183 ust. 7 stanowi, że:

**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 8 lat.**

Polska Izba Biegłych Rewidentów proponuje wprowadzenie następujących zmian do projektowanej ustawy:

- 1) art. 50 ust. 3 zdanie drugie otrzymuje następujące brzmienie:  
„Dokumentację corocznej oceny systemu wewnętrznej kontroli jakości sporządza się w języku polskim i przechowuje się przez okres co najmniej 5 lat.”
- 2) art. 61:
  - a) w ust. 7 we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy "w okresie ostatnich 8 lat" zastępuje się wyrazami "w okresie ostatnich 5 lat",
  - b) w ust. 7b w zdaniu pierwszym wyrazy "w okresie ostatnich 8 lat" zastępuje się wyrazami "w okresie ostatnich 5 lat";
- 3) art. 67:
  - a) w ust. 1 we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy "okres nie krótszy niż 8 lat" zastępuje się wyrazami "okres nie krótszy niż 5 lat",
  - b) w ust. 5 wyrazy "co najmniej 8 lat" zastępuje się wyrazami "co najmniej 5 lat",
  - c) w ust. 5a wyrazy "co najmniej 8 lat" zastępuje się wyrazami "co najmniej 5 lat",
  - d) w ust. 6 wyrazy "okres nie krótszy niż 8 lat" zastępuje się wyrazami "okres nie krótszy niż 5 lat",
  - e) w ust. 7 wyrazy "co najmniej 8 lat" zastępuje się wyrazami "co najmniej 5 lat",
- 4) art. 141 ust. 1 otrzymuje brzmienie:

"1. Nie można wszcząć postępowania dyscyplinarnego w sprawie przewinienia dyscyplinarnego, jeżeli od chwili jego popełnienia upłynęło 5 lat."

5) art. 183 ust. 7 otrzymuje brzmienie:

„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.”

### **Uzasadnienie:**

Przepisy w obecnym brzmieniu zostały wprowadzone na mocy art. 21 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). Co do zasady zmiana brzmienia tych przepisów polegała na wydłużeniu okresu przedawnienia karalności oraz związanego z nim obowiązku przechowywania odpowiednich dokumentów z 5 na 8 lat.

Przy czym co ważne, w uzasadnieniu do projektu ww. ustawy brak jest jakiegokolwiek uzasadnienia dla wydłużenia okresu przedawnienia karalności przewinienia dyscyplinarnego oraz związanego z tym obowiązku przechowywania odpowiednich dokumentów z 5 na 8 lat, co należy poczytywać jako naruszenie § 12 Załącznika Zasady Techniki Prawodawczej do Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r., poz. 283 ze zm.).

Wydłużenie okresu przedawnienia karalności przewinienia dyscyplinarnego z perspektywy zawodu zaufania publicznego, jakim jest biegły rewident, było zbędne i niecelowe. Należy zwrócić szczególną uwagę, że w żadnym zawodzie zaufania publicznego, ustawodawca nie wprowadził dłuższych terminów przedawnienia karalności przewinienia dyscyplinarnego niż 5 lat. Z powodów bliżej nieokreślonych, jedynie w zawodzie biegłego rewidenta, który również jest zawodem zaufania publicznego, termin ten wynosi 8 lat. Dla przykładu, gdy chodzi o porównanie z innymi zawodami zaufania publicznego:

## Gdy chodzi o adwokatów:

- art. 88 ust. 1 ustawy z dnia 26 maja 1982 r. o adwokaturze (Dz. U. z 2022 r., poz. 1184 ze zm.) stanowi, że nie można wszcząć postępowania dyscyplinarnego, jeżeli od czasu popełnienia przewinienia upłynęły **trzy lata**, a w przypadkach przewidzianych w art. 8 ust. 2 – **rok**,
- z kolei art. 88 ust. 2 ww. ustawy stanowi, że w razie wszczęcia postępowania dyscyplinarnego przed upływem terminu, o którym mowa w ust. 1, karalność przewinienia dyscyplinarnego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło **pięć lat**, a w przypadkach przewidzianych w art. 8 ust. 2 - **trzy lata**.

## Gdy chodzi o radców prawnych:

- art. 70 ust. 1 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz. U. z 2024 r., poz. 499 ze zm.) stanowi, że nie można wszcząć postępowania dyscyplinarnego, jeżeli od czasu popełnienia przewinienia upłynęły **trzy lata**, a w przypadkach przewidzianych w art. 11 ust. 2 - **rok**.
- z kolei art. 70 ust. 2 ww. ustawy - w razie wszczęcia postępowania dyscyplinarnego przed upływem terminu, o którym mowa w ust. 1, karalność przewinienia dyscyplinarnego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło **pięć lat**, a w przypadkach przewidzianych w art. 11 ust. 2 - **trzy lata**.

## Gdy chodzi o notariuszy:

- art. 52 ust. 1 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. Prawo o notariacie (Dz. U. z 2022 r., poz. 1799 ze zm.) stanowi, że po upływie **5 lat** od chwili czynu nie można wszcząć postępowania dyscyplinarnego, a w razie wszczęcia - ulega ono umorzeniu.

## Gdy chodzi o komorników:

- art. 227 ust. 1 ustawy z dnia 22 marca 2018 r. o komornikach sądowych (Dz. U z 2023 r., poz. 1691 ze zm.) stanowi, że po upływie **5 lat** od dnia popełnienia czynu nie można wszcząć postępowania dyscyplinarnego, a postępowanie wszczęte ulega umorzeniu.



## Gdy chodzi o kuratorów sądowych:

- art. 52e ust. 4 ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. o kuratorach sądowych (Dz. U z 2023 r., poz. 1095 ze zm.) stanowi, że karalność przewinienia dyscyplinarnego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęły **3 lata**.

## Gdy chodzi o lekarzy:

- art. 64 ust. 1 ustawy z dnia 2 grudnia 2009 r. o izbach lekarskich (Dz. U. z 2021 r., poz. 1342 ze zm.) stanowi, że nie można wszcząć postępowania w przedmiocie odpowiedzialności zawodowej lekarzy, jeżeli od chwili popełnienia czynu upłynęły **3 lata**.
- z kolei art. 64 ust.3 ww. ustawy stanowi, że karalność przewinienia zawodowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło **5 lat**.

## Gdy chodzi o lekarzy weterynarii:

- art. 56 ust. 1 ustawy z dnia 21 grudnia 1990 r. o zawodzie lekarza weterynarii i izbach lekarsko – weterynaryjnych (Dz.U. z 2023 r., poz. 154 ze zm.) stanowi, że nie można wszczynać postępowania w sprawie odpowiedzialności zawodowej, jeżeli od chwili popełnienia czynu upłynęły **trzy lata**;
- z kolei art. 56 ust. 4 ww. ustawy stanowi, że karalność przewinienia ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło **pięć lat**.

## Gdy chodzi o doradców podatkowych:

- art. 76 ust. 1 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U z 2021 r., poz. 2117 ze zm.) stanowi, że nie można wszcząć postępowania dyscyplinarnego, jeżeli od chwili ujawnienia czynu upłynął rok lub od chwili popełnienia czynu upłynęły **3 lata**.

## Gdy chodzi o rzeczników patentowych:

- art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 11 kwietnia 2001 r. o rzecznikach patentowych (Dz. U. z 2024 r., poz. 749 ze zm.) stanowi, że doradztwie podatkowym (Dz. U z 2021 r., poz. 2117 ze zm.) stanowi, że nie można wszcząć postępowania dyscyplinarnego: 1) jeżeli od chwili popełnienia przewinienia upłynęły trzy lata, a w przypadku przewinienia polegającego na nadużyciu wolności słowa i pisma - sześć miesięcy; 2) po upływie sześciu miesięcy od dnia powzięcia wiadomości przez Rzecznika Dyscyplinarnego o popełnieniu przewinienia.

Wydłużenie okresu przedawnienia karalności przewinienia dyscyplinarnego dla biegłych rewidentów do 8 lat jest również nieuzasadnione zważywszy, że karalność przestępstw określonych w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r., poz. 120 ze zm., dalej jako: „**u.o.r.**”) ustaje po okresie 5 lat. Przykładowo zgodnie z art. 78 ust. 1 u.o.r., biegły rewident, który sporządza niezgodną ze stanem faktycznym opinię o sprawozdaniu finansowym i stanowiących podstawę jego sporządzenia księgach rachunkowych jednostki lub sytuacji finansowo-majątkowej tej jednostki, podlega grzywnie albo karze pozbawienia wolności do lat 2, albo obu tym karom łącznie. Z kolei, stosownie do treści art. 101 § 1 pkt 4 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz. U. z 2024 r., poz. 17 ze zm.) karalność przestępstwa ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło lat 5 - gdy chodzi o pozostałe występki.

Powyższe daje dość jasny obraz, iż wprowadzenie dłuższego okresu przedawnienia karalności przewinienia dyscyplinarnego dla biegłych rewidentów, tj. 8 lat nie znajduje żadnego racjonalnego uzasadnienia, skoro:

- 1) we wszystkich innych zawodach zaufania publicznego, termin ten wynosi maksymalnie 5 lat,
- 2) karalność przestępstw, o których mowa w u.o.r. popełnionych przez biegłych rewidentów, ustaje, jeżeli od czasu ich popełnienia upłynęło lat 5.

Obecna treść art. 67 ust. 8 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2023 r., poz. 1015 ze zm., dalej jako: „u.b.r.”):

W przypadku wszczęcia postępowania dyscyplinarnego lub postępowania w sprawie odpowiedzialności firmy audytorskiej okres przechowywania dokumentacji klienta, akt badania oraz innych dokumentów istotnych dla oceny zgodności działalności firmy audytorskiej lub biegłych rewidentów z przepisami ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 ulega wydłużeniu do czasu przedawnienia odpowiednio okresu karalności przewinienia dyscyplinarnego albo nałożenia kary administracyjnej. Agencja zawiadamia firmę audytorską o wszczęciu postępowania dyscyplinarnego.

Projektowana treść art. 67 ust. 8 u.b.r.

W przypadku wszczęcia postępowania dyscyplinarnego lub postępowania w sprawie odpowiedzialności firmy audytorskiej okres przechowywania dokumentacji klienta, akt badania, akt atestacji sprawozdawczości zrównoważonego rozwoju oraz innych dokumentów istotnych dla oceny zgodności działalności firmy audytorskiej lub biegłych rewidentów z przepisami ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 ulega wydłużeniu do czasu przedawnienia odpowiednio okresu karalności przewinienia dyscyplinarnego albo nałożenia kary administracyjnej. Agencja zawiadamia firmę audytorską o wszczęciu postępowania dyscyplinarnego.

Art. 26 projektowanej ustawy:

Ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia, z wyjątkiem art. 1 pkt 1 i art. 3, które wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2025 r.

**CEL PIBR: wprowadzenie przepisu przejściowego dla stosowania wprowadzanego na podstawie art. 2 pkt 27 lit. i) projektu zmiany w art. 67 ust. 8 ustawy o biegłych rewidentach, że będzie miał on zastosowanie do postępowań wszczętych po wejściu w życie tej zmiany.**

**Proponowany przepis przejściowy:**

„Przepis art. 67 ust. 8 zdanie pierwsze ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, ma zastosowanie po raz pierwszy do postępowań wszczętych po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.”

**UZASADNIENIE:**

W treści w § 14 ust. 1 Załącznika Zasady Techniki Prawodawczej do Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r., poz. 283 ze zm., dalej jako: „Zasady Techniki Prawodawczej”) określono, że ustawa zawiera: 1) tytuł; 2) przepisy merytoryczne; 3) przepisy o wejściu ustawy w życie. Ponadto, § 14 ust. 2 Zasad Techniki Prawodawczej wskazano, że ustawa zawiera także przepisy przejściowe lub dostosowujące oraz przepisy uchylające, jeżeli reguluje dziedzinę spraw uprzednio unormowaną przez inną ustawę.

Z kolei § 30 Zasad Techniki Prawodawczej stanowi, że w przepisach przejściowych reguluje się wpływ nowej albo znowelizowanej ustawy na stosunki powstałe pod działaniem ustawy albo ustaw dotychczasowych bez względu na to, czy do tych stosunków zamierza się stosować przepisy dotychczasowe, przepisy nowe czy przepisy regulujące ten wpływ w sposób odmienny od przepisów dotychczasowych i przepisów nowych. W przepisach przejściowych rozstrzyga się w szczególności: 1) sposób zakończenia postępowań będących w toku (wszczętych w czasie obowiązywania dotychczasowych przepisów i niezakończonych ostatecznie do dnia ich uchylecia albo zmiany), skuteczność czynności dokonanych w postępowaniu oraz organy lub instytucje właściwe do zakończenia postępowania i terminy przekazania im spraw; 2) czy i w jakim zakresie utrzymuje się czasowo w mocy instytucje prawne zniesione przez nowe przepisy; 3) czy zachowuje się uprawnienia i obowiązki oraz kompetencje powstałe w czasie obowiązywania uchylanych albo wcześniej uchylonych przepisów oraz czy skuteczne są czynności dokonane w czasie obowiązywania tych przepisów; sprawy te reguluje się tylko w przypadku, gdy nie chce się zachować powstałych uprawnień, obowiązków lub kompetencji albo chce się je zmienić albo też gdy chce się uznać dokonane czynności za bezskuteczne; 4) czy i w jakim zakresie stosuje się nowe przepisy do uprawnień, obowiązków, kompetencji oraz czynności, o których mowa w pkt 3; 5) czy i w jakim zakresie utrzymuje się czasowo w mocy przepisy wykonawcze wydane na podstawie dotychczasowych przepisów upoważniających.

Zgodnie z zasadą *tempus regit actum* normy ustanowione w danym akcie należy stosować do oceny zdarzeń, które mają miejsce w czasie obowiązywania tego aktu, a więc po wejściu w życie, a przed wygaśnięciem lub uchyleciem tego aktu. W praktyce akty normatywne nie wchodzą w życie w próżni, lecz w momencie, kiedy cały czas trwają skutki określonych zdarzeń, które miały miejsce w przeszłości, trwają określone postępowania, utrzymują się określone stosunki prawne. Do uregulowania kwestii intertemporalnych, czyli kwestii tego, jak wchodzący w życie nowy akt normatywny wpływa na istniejące w danym momencie stosunki prawne, służą przepisy przejściowe. Ani w nauce prawa, ani w orzecznictwie sądowym nie wykształciła się jakkolwiek powszechnie przyjęta reguła intertemporalna, która reguluje kwestię oceny tych zachowań, zdarzeń czy stosunków prawnych, które zaszły w czasie obowiązywania starej normy, ale one same lub ich skutki trwają nadal w czasie obowiązywania nowej normy. Brak takiej ogólnej reguły powoduje, że w każdej sytuacji, gdy ustawa reguluje sprawy, które wcześniej były już w jakikolwiek sposób i w jakimkolwiek zakresie uregulowane prawnie, wpływ nowej ustawy na stosunki powstałe pod działaniem ustawy albo ustaw dotychczasowych należy uregulować w przepisach przejściowych. Dlatego właśnie w Zasadach Techniki Prawodawczej w dwóch miejscach podkreśla się nakaz regulowania wpływu nowej ustawy na stosunki powstałe pod działaniem ustawy albo ustaw dotychczasowych. Nakaz ten wynika zarówno z § 30 ust. 1, jak i z § 14 ust. 2 Zasad Techniki Prawodawczej. Należy dodatkowo podkreślić, że jest to jeden z najważniejszych nakazów współczesnej techniki prawodawczej. Konieczność wyraźnego regulowania kwestii związanych z wprowadzaniem w życie nowych aktów normatywnych jest często podkreślana w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego i sądów administracyjnych. Był tego zapewne świadom ustawodawca, gdyż w przepisie upoważniającym do wydania rozporządzenia w sprawie "Zasad techniki prawodawczej" wyraźnie zaznaczył, że w rozporządzeniu tym należy określić

w szczególności "reguły przeprowadzania zmian w systemie prawa" (zob. G. Wierczyński [w:] *Komentarz do rozporządzenia w sprawie "Zasad techniki prawodawczej"* [w:] *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz, wyd. II, Warszawa 2016, Załącznik @1 § 30*).

Powinnością racjonalnego ustawodawcy, właściwie stosującego Zasady Techniki Prawodawczej, jest wydanie przepisów dostosowujących zastany stan prawny do nowych rozwiązań i przewidujących także termin, do którego miałyby to nastąpić (zob. uchwała SN z dnia 28 września 2000 r., III ZP 21/00, OSNP 2001, nr 2, poz. 30). Stanowienie przepisów przejściowych musi obejmować wszystkie sytuacje, które mogą pojawiać się na tle wprowadzania w życie nowych uregulowań, i nie może pomijać ochrony praw jakiejkolwiek grupy podmiotów dotkniętych tymi przepisami, nawet gdy grupa ta jest znikoma liczebnie (tak m.in. TK w wyroku z dnia 24 października 2000 r., SK 7/00, OTK 2000, nr 7, poz. 256; WSA we Wrocławiu w wyrokach z dnia 19 grudnia 2006 r.: I SA/Wr 1057/06, LEX nr 211485, i I SA/Wr 1058/06, LEX nr 389681; WSA w Warszawie w wyrokach z dnia 30 stycznia 2006 r.: III SA/Wa 1453/05, LEX nr 233425, i III SA/Wa 2592/05, LEX nr 233431). Konstytucja RP wymaga, by sytuacja prawna osób dotkniętych nową regulacją była poddana takim przepisom przejściowym, by mogły mieć one czas na dokończenie przedsięwzięć podjętych na podstawie wcześniejszej regulacji w przeświadczeniu, że będzie ona miała charakter stabilny; zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa nakazuje ustawodawcy należyte zabezpieczenie "interesów w toku" (tak TK w orzeczeniu z dnia 15 lipca 1996 r., K 5/96, OTK 1996, nr 4, poz. 30; a także w wyrokach: z dnia 8 kwietnia 1998 r., K 10/97, OTK 1998, nr 3, poz. 29; z dnia 28 stycznia 2003 r., SK 37/01, OTK-A 2003, nr 1, poz. 3; z dnia 10 kwietnia 2006 r., SK 30/04, OTK-A 2006, nr 4, poz. 42; z dnia 18 lipca 2006 r., P 6/05, OTK-A 2006, nr 7, poz. 81; z dnia 18 września 2006 r., SK 15/05, OTK-A 2006, nr 8, poz. 106; z dnia 3 listopada 2006 r., K 31/06, OTK-A 2006, nr 10, poz. 147). Na ustawodawcy ciąży obowiązek starannego uwzględniania za pomocą powszechnie przyjętych technik stanowienia prawa, ze szczególnym uwzględnieniem techniki przepisów przejściowych, ochrony praw słusznie nabytych i ochrony interesów będących w toku. Ustawodawca, chcąc pozostawać w zgodzie z klauzulą demokratycznego państwa prawnego, musi uwzględniać przy kolejnych modyfikacjach stanu prawnego jego konsekwencje faktyczne i prawne, jakie zrodził on do chwili wejścia w życie nowych uregulowań. W związku z tym, że demokratyczne państwo prawne oznacza państwo, w którym chroni się zaufanie obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, ustawodawca, dokonując kolejnych zmian stanu prawnego, nie może stracić z pola widzenia interesów podmiotów, jakie ukształtowały się przed dokonaniem zmiany stanu prawnego (tak TK w wyrokach: z dnia 13 kwietnia 1999 r., K 36/98, OTK 1999, nr 3, poz. 10; z dnia 12 stycznia 2000 r., P 11/98, OTK 2000, nr 1, poz. 3; z dnia 14 czerwca 2000 r., P 3/00, OTK 2000, nr 5, poz. 138; z dnia 10 lipca 2000 r., SK 21/99, OTK 2000, nr 5, poz. 144; z dnia 24 października 2000 r., SK 7/00, OTK 2000, nr 7, poz. 256; z dnia 10 kwietnia 2006 r., SK 30/04, OTK-A 2006, nr 4, poz. 42; z dnia 19 marca 2007 r., K 47/05, OTK-A 2007, nr 3, poz. 27).

Zarówno w świetle powyższych rozważań, jak i cytowanego orzecznictwa należy uznać, że nakaz ustanawiania przepisów przejściowych wyczerpująco regulujących kwestie wymienione w § 30 Zasad Techniki Prawodawczej jest zasadą wynikającą z tak ważnych zasad konstytucyjnych, jak zasada poprawnej legislacji, zasada ochrony praw nabytych, zasada niedziałania prawa wstecz, zasada

pewności prawa. Brak takich przepisów w sytuacji, która wymaga ich ustanowienia, jest jednym z poważniejszych przypadków naruszeń Zasad Techniki Prawodawczej, które mogą skutkować stwierdzeniem niekonstytucyjności ustawy. Stanowi bowiem naruszenie wyżej wymienionych zasad konstytucyjnych (w konkretnych sytuacjach może też stanowić naruszenie innych zasad wyrażonych w Konstytucji RP). Zaniedbanie to jest szczególnie dotkliwe, jeśli zważyć, że Trybunał Konstytucyjny może jedynie eliminować pewne przepisy z obrotu, nie jest natomiast w stanie naprawić zaniedbań prawodawcy. Zaniedbań tych nie są w stanie naprawić również sądy. Jak słusznie zauważył Naczelny Sąd Administracyjny w Bydgoszczy: "problem przepisów przejściowych nie może być załatwiony poprzez orzecznictwo sądów administracyjnych [...], stosowne rozwiązania muszą zostać określone przez ustawę" (*wyrok NSA w Bydgoszczy z dnia 26 czerwca 2003 r., SA/Bd 1358/03, CBOSA*).

Zatem obecnie nie ma już wątpliwości, że brak przepisów przejściowych oznacza lukę w zakresie rozstrzygnięcia problemów intertemporalnych i z żadnego z przepisów obowiązującej Konstytucji RP nie da się wyprowadzić "domniemanie" bezpośredniego działania prawa nowego. Trzeba więc kwestie intertemporalne rozstrzygać wyraźnymi przepisami przejściowymi.

Zważywszy, iż projektowana ustawa nie zawiera przepisu przejściowego dla przepisu zmieniającego treść art. 67 ust. 8 u.b.r., wręcz obligatoryjne jest uregulowanie kwestii intertemporalnych, czyli kwestii tego, jak wchodzące w życie projektowane zmiany wpłyną na toczące się postępowania dyscyplinarne lub postępowania w sprawie odpowiedzialności firmy audytorskiej. Zasadnym jest, aby przepis art. 67 ust. 8 zdanie pierwsze w brzmieniu nadanym projektowaną ustawą miał zastosowanie raz pierwszy do postępowań wszczętych po dniu wejścia w życie projektowanej ustawy.