KRAJOWA IZBA
RADCÓW PRAWNYCH

OŚRODEK BADAŃ, STUDIÓW I LEGISLACJI KRAJOWEJ RADY RADCÓW PRAWNYCH

KRAJOWA IZBA RADCÓW PRAWNYCH | ul. Powązkowska 15, 01-797 Warszawa | tel.: 22 300 86 40 | kirp@kirp.pl | NIP 5261043011

Warszawa, dnia 9 marca 2026 r.

Opinia
Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych
w przedmiocie
rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz ustawy o rachunkowości
(druk sejmowy nr 2292)

I. Przedmiot opinii

Przedmiotem niniejszej opinii jest rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz ustawy o rachunkowości, wniesiony do Sejmu jako druk nr 2292. Projekt przewiduje w szczególności uchylenie art. 136 ustawy o biegłych rewidentach, który w obecnym stanie prawnym ustanawia zamknięty katalog usług dopuszczalnych do świadczenia przez firmę audytorską na rzecz badanej jednostki zainteresowania publicznego (JZP). Jednocześnie projekt zawiera zmiany dostosowujące w innych przepisach tej ustawy oraz w ustawie o rachunkowości.

Celem niniejszej opinii jest ocena projektowanych rozwiązań z perspektywy ich spójności systemowej, zgodności z prawem Unii Europejskiej oraz wpływu na standard niezależności audytora i stabilność obrotu gospodarczego.

II. Istota projektowanej zmiany

Najważniejszym elementem projektowanej nowelizacji jest uchylenie art. 136 ustawy o biegłych rewidentach, który wprowadza tzw. model „białej listy" usług dozwolonych. W obecnym stanie prawnym oznacza to, że firma audytorska badająca sprawozdanie finansowe jednostki zainteresowania publicznego może świadczyć na jej rzecz jedynie te

usługi, które zostały wprost wskazane w ustawie. Wszelkie inne usługi są uznawane za niedopuszczalne.

Projektowana regulacja odchodzi od tego modelu i przyjmuje rozwiązanie polegające na bezpośrednim stosowaniu przepisów prawa unijnego, w szczególności art. 5 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014. W konsekwencji dopuszczalne będzie świadczenie przez firmę audytorską wszelkich usług innych niż badanie sprawozdania finansowego, o ile usługi te nie zostały wskazane w prawie unijnym jako zakazane.

Projektowana nowelizacja ma znaczenie nie tylko dla funkcjonowania rynku usług audytorskich, lecz także dla stabilności systemu sprawozdawczości finansowej oraz bezpieczeństwa obrotu gospodarczego. Badanie sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego stanowi jeden z podstawowych mechanizmów budowania zaufania uczestników rynku do informacji finansowej publikowanej przez spółki, w szczególności przez podmioty funkcjonujące na rynku kapitałowym.

Dotychczasowy model regulacyjny oparty na tzw. „białej liście" usług dopuszczalnych prowadził do sytuacji, w której naruszenie krajowych ograniczeń dotyczących zakresu usług świadczonych przez audytora mogło skutkować uznaniem badania sprawozdania finansowego za nieważne z mocy prawa. Sankcja ta, choć miała na celu wzmocnienie standardu niezależności audytora, w praktyce mogła prowadzić do istotnej destabilizacji obrotu gospodarczego. W szczególności mogła ona rodzić ryzyko podważania wiarygodności sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego, nawet w sytuacjach, w których samo badanie zostało przeprowadzone prawidłowo pod względem merytorycznym.

Projektowana zmiana, polegająca na odejściu od krajowego modelu „białej listy" i powiązaniu sankcji nieważności badania wyłącznie z naruszeniami przepisów prawa unijnego, przyczynia się do zwiększenia stabilności systemu sprawozdawczości finansowej. Rozwiązanie to ogranicza ryzyko powstawania sytuacji, w których formalne naruszenie przepisów krajowych mogłoby prowadzić do daleko idących konsekwencji

KRAJOWA IZBA RADCÓW PRAWNYCH | ul. Powązkowska 15, 01-797 Warszawa | tel.: 22 300 86 40 | kirp@kirp.pl | NIP 5261043011

dla funkcjonowania jednostek zainteresowania publicznego, ich akcjonariuszy oraz innych uczestników rynku.

Z punktu widzenia funkcjonowania rynku kapitałowego szczególnie istotne jest utrzymanie równowagi pomiędzy wysokim standardem niezależności audytora a zapewnieniem stabilności i przewidywalności regulacyjnej. Projektowana regulacja zmierza właśnie do takiego wyważenia tych wartości poprzez oparcie krajowego modelu regulacyjnego na standardzie wynikającym bezpośrednio z prawa Unii Europejskiej oraz na mechanizmach nadzoru korporacyjnego, w szczególności na roli komitetów audytu i organów nadzoru publicznego.

W konsekwencji, projektowana nowelizacja może przyczynić się do zwiększenia przejrzystości regulacyjnej oraz ograniczenia ryzyk systemowych związanych z funkcjonowaniem rynku usług audytorskich, przy jednoczesnym zachowaniu podstawowych gwarancji niezależności audytora wynikających z prawa Unii Europejskiej. Oznacza to jednocześnie przejście od modelu restrykcyjnego, opartego na zamkniętym katalogu usług dopuszczalnych, do modelu opartego na katalogu usług zakazanych.

III. Zgodność projektowanej regulacji z prawem Unii Europejskiej

Projektowana zmiana pozostaje zgodna z regulacjami prawa Unii Europejskiej. Rozporządzenie 537/2014 ustanawia katalog usług zakazanych, których świadczenie przez firmę audytorską na rzecz badanej jednostki zainteresowania publicznego jest niedopuszczalne. Jednocześnie rozporządzenie dopuszcza możliwość wprowadzania przez państwa członkowskie dalej idących ograniczeń krajowych.

Dotychczasowy model polski, oparty na tzw. „białej liście", stanowił właśnie takie „dalej idące ograniczenie krajowe". Projektowana nowelizacja polega na rezygnacji z tego rozwiązania i powrocie do minimalnego standardu harmonizacyjnego przewidzianego w prawie unijnym.

Należy podkreślić, że prawo Unii Europejskiej nie nakłada obowiązku utrzymywania restrykcji wykraczających poza zakres rozporządzenia. W konsekwencji rezygnacja z dodatkowych ograniczeń krajowych nie narusza prawa UE i mieści się w granicach swobody regulacyjnej państwa członkowskiego.

Warto jednocześnie zauważyć, że większość państw członkowskich ogranicza się do stosowania katalogu usług zakazanych, wynikającego z rozporządzenia 537/2014, nie wprowadzając dodatkowych ograniczeń ustawowych.

IV. Wpływ projektowanej regulacji na standard niezależności audytora

Podstawową funkcją regulacji dotyczących zakresu usług świadczonych przez firmę audytorską na rzecz badanej jednostki jest ochrona niezależności audytora. Niezależność ta stanowi kluczowy element wiarygodności badania sprawozdań finansowych oraz zaufania uczestników rynku do informacji finansowej.

Projektowana zmiana nie prowadzi do zniesienia tego standardu, lecz modyfikuje mechanizm jego realizacji. W miejsce sztywnego katalogu usług dopuszczalnych wprowadza się model oparty na analizie zagrożeń dla niezależności w konkretnej sytuacji.

Należy podkreślić, że nadal obowiązują istotne mechanizmy zabezpieczające niezależność audytora, w szczególności:

a. zakaz świadczenia określonych usług wskazanych w art. 5 rozporządzenia 537/2014,
b. limit wynagrodzenia za usługi inne niż badanie,
c. obowiązek oceny zagrożeń dla niezależności przez firmę audytorską,
d. nadzór komitetu audytu nad świadczeniem usług innych niż badanie,
e. kompetencje kontrolne Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

W nowym modelu szczególnego znaczenia nabiera profesjonalna ocena zagrożeń dla niezależności dokonywana przez firmę audytorską oraz funkcja nadzorcza komitetu

audytu, który powinien analizować wpływ usług dodatkowych na niezależność audytora przed wyrażeniem zgody na ich świadczenie.

V. Zmiana w zakresie skutków naruszeń przepisów

Projekt przewiduje również zmianę art. 66 ust. 6 ustawy o rachunkowości poprzez usunięcie odesłania do art. 136 ustawy o biegłych rewidentach jako jednej z podstaw uznania badania sprawozdania finansowego za nieważne z mocy prawa.

Dotychczasowe rozwiązanie prowadziło do sytuacji, w której naruszenie ograniczeń dotyczących zakresu usług świadczonych przez audytora mogło skutkować uznaniem badania sprawozdania finansowego za nieważne z mocy prawa. Sankcja ta miała charakter szczególny i mogła prowadzić do poważnych konsekwencji dla stabilności obrotu gospodarczego.

Projektowana zmiana zmierza do ograniczenia tej sankcji poprzez powiązanie jej wyłącznie z naruszeniami przepisów prawa unijnego. Z punktu widzenia bezpieczeństwa obrotu gospodarczego należy ocenić tę zmianę pozytywnie, gdyż ogranicza ona ryzyko destabilizacji sytuacji prawnej jednostek zainteresowania publicznego oraz ich kontrahentów.

VI. Regulacje intertemporalne

Projekt przewiduje stosowanie nowych przepisów również do badań sprawozdań finansowych rozpoczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy.

Rozwiązanie to ma charakter korzystny dla uczestników rynku, ponieważ eliminuje możliwość uznania badania za nieważne wyłącznie z powodu naruszenia ograniczeń wynikających z uchylanego przepisu.

Z punktu widzenia zasad prawidłowej legislacji wskazane byłoby jednak doprecyzowanie zakresu zastosowania tej regulacji w odniesieniu do zdarzeń prawnych, które nastąpiły przed wejściem w życie ustawy. Obecne brzmienie przepisu może

prowadzić do wątpliwości interpretacyjnych w zakresie oceny wcześniejszych naruszeń oraz postępowań pozostających w toku.

Doprecyzowanie regulacji intertemporalnych mogłoby wzmocnić realizację zasady pewności prawa oraz zwiększyć przejrzystość stosowania nowych przepisów.

VII. Vacatio legis

Projekt przewiduje 14-dniowe vacatio legis. Z punktu widzenia konstytucyjnej zasady prawidłowej legislacji termin ten nie budzi zasadniczych zastrzeżeń, ponieważ projektowana zmiana nie wprowadza nowych obowiązków ani nie zaostrza odpowiedzialności adresatów norm prawnych.

Należy jednak zauważyć, że regulacja ta wpływa na praktykę funkcjonowania firm audytorskich oraz komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego. Z tego względu ewentualne wydłużenie vacatio legis mogłoby ułatwić dostosowanie procedur wewnętrznych uczestników rynku do nowych regulacji.

VIII. Konkluzja

Projekt ustawy stanowi przykład deregulacji polegającej na rezygnacji z krajowych ograniczeń wykraczających poza minimalny standard wynikający z prawa Unii Europejskiej. Z perspektywy systemowej projektowana zmiana jest spójna z regulacjami unijnymi i może przyczynić się do zwiększenia elastyczności rynku usług audytorskich.

Jednocześnie wskazane byłoby rozważenie doprecyzowania przepisów przejściowych w celu wyeliminowania potencjalnych wątpliwości interpretacyjnych związanych z oceną zdarzeń prawnych sprzed wejścia w życie ustawy.

Ośrodek Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych ocenia projekt ustawy jako zasadniczo uzasadniony oraz zgodny z prawem Unii Europejskiej. W toku

KRAJOWA IZBA RADCÓW PRAWNYCH | ul. Powązkowska 15, 01-797 Warszawa | tel.: 22 300 86 40 | kirp@kirp.pl | NIP 5261043011

dalszych prac legislacyjnych zasadne byłoby rozważenie doprecyzowania regulacji intertemporalnych w celu zapewnienia pełnej przejrzystości systemowej oraz realizacji zasady pewności prawa.

Kierownik Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji

Krajowej Rady Radców Prawnych

(-) prof. zw. dr hab. Rafał Stankiewicz