



# Ministerstwo Finansów

---

Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości

Warszawa, 23 lutego 2023 roku

---

Sprawa: Charakter prawny usługi biegłego rewidenta określonej w uchwale Rady Ministrów  
Znak sprawy: DWR6.5201.6.2023  
Kontakt: Kancelaria MF  
tel.: +48 22 694 55 55  
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

---

**Barbara Misterska-Dragan**  
Prezes Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
Polska Izba Biegłych Rewidentów  
al. Jana Pawła II 80  
00-075 Warszawa

Szanowna Pani Prezes,

w odpowiedzi na zapytanie przesłane drogą mailową odnośnie charakteru prawnego usługi biegłego rewidenta określonej w Programie rządowym pod nazwą „Pomoc dla sektorów energochłonnych związana z nagłymi wzrostami cen gazu ziemnego i energii elektrycznej w 2022 r.” przyjętym uchwałą nr 1/2023 Rady Ministrów z dnia 3 stycznia 2023 r., Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości w Ministerstwie Finansów przekazuje poniższe wyjaśnienia.

Ustawa o zasadach realizacji programów wsparcia przedsiębiorców<sup>1</sup> wprowadziła możliwość przyjęcia przez Radę Ministrów programów pomocowych, mających na celu udzielenie wsparcia finansowego określonym grupom przedsiębiorców, w przypadku których prowadzenie działalności gospodarczej jest zagrożone z uwagi na dynamiczny wzrost kosztów prowadzenia działalności gospodarczej, wynikających z dynamicznej sytuacji na rynku energii. Ustawa określa ramy dla programów rządowych przyjmowanych na podstawie uchwały Rady Ministrów, które mogą być realizowane w latach 2022–2024. Na podstawie art. 3 ustawy o zasadach realizacji programów wsparcia przedsiębiorców Rada Ministrów podjęła uchwałę nr 1/2023 z dnia 3 stycznia 2023 r. w sprawie przyjęcia programu rządowego pod nazwą „Pomoc dla sektorów energochłonnych związana z nagłymi wzrostami cen gazu ziemnego i energii elektrycznej w 2022 r.”. Celem programu jest łagodzenie negatywnych skutków nagłego wzrostu cen energii elektrycznej i gazu ziemnego. Wzrost tych cen stanowi zagrożenie dla dalszej działalności

przedsiębiorstw, szczególnie przemysłowych przedsiębiorstw energochłonnych, a więc takich, dla których koszty energii stanowią dużą część wszystkich kosztów operacyjnych. Program ma na celu poprawić sytuację finansową tych firm, wspierając je w kontynuowaniu produkcji. W części 14 Programu wskazano, iż w ramach rozliczenia, beneficjent przedstawia Operatorowi Programu w terminie do 31 marca 2023 r. określone dokumenty, w tym raport niezależnego biegłego rewidenta z wykonania usługi atestacyjnej, o której mowa w art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022 r. poz. 1302, z późn. zm.), opracowanej zgodnie z regulacjami Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3000 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionego) – „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych”, przyjętego uchwałą nr 3436/52e/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 8 kwietnia 2019 r. z późn. zm. w zakresie oceny sprawozdania beneficjenta (o którym mowa w pkt 2 części 14 Programu).

Zgodnie z definicją zawartą w art. 2 pkt 7 ustawy o biegłych rewidentach czynności rewizji finansowej są to usługi atestacyjne obejmujące badania, a także przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi atestacyjne określone przepisami prawa zastrzeżone dla biegłych rewidentów. Usługa w zakresie oceny sprawozdania beneficjenta (o którym mowa w pkt 2 części 14 Programu) - jak wynika z definicji wskazanej w Programie - jest usługą atestacyjną wykonywaną według Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3000 (Z). Ponadto wskazano, że jest to usługa wykonywana przez biegłego rewidenta, a więc dla niego zastrzeżona. Obowiązek przedłożenia raportu, będącego efektem tej usługi wynika z Programu stanowiącego załącznik do Uchwały Rady Ministrów. Uchwały Rady Ministrów są aktami o charakterze kolegiальnym, a zgodnie z art. 93 Konstytucji mają charakter wewnętrzny i obowiązują tylko jednostki organizacyjnie podległe organowi wydającemu te akty. Tym samym stanowią one źródło prawa, jednakże prawa wewnętrznego oddziałującego na określony krąg adresatów. Uchwały Rady Ministrów (Programy Rządowe) adresowane do jednostek podległych ustawowo wywołują skutki prawne w sferze praw i obowiązków podmiotów i osób niepodległych, o ile osoby lub podmioty zdecydują się w sferze wolności osobistej lub gospodarczej, zaakceptować określone ww. prawem warunki i wystąpić o benefity. Programy Rządowe nie stanowią charakterystycznych aktów prawa wewnętrznego, ponieważ wydawane są na podstawie delegacji ustawowej. Typowe akty wewnętrzne nie wymagają szczegółowego upoważnienia w przepisach prawa i co do zasady dotyczą zarządzania na poziomie organizacji.

Tym samym mając na względzie brzmienie definicji czynności rewizji finansowej, która wymaga aby była to usługa atestacyjna określona przepisami prawa (bez wskazywania, iż przepis ten musi wynikać ze źródeł prawa powszechnie obowiązujących) oraz zastrzeżona dla biegłego rewidenta, właściwym wydaje się uznanie, iż usługa atestacyjna wskazana w pkt 14 Programu przyjętego uchwałą nr 1/2023 Rady Ministrów z dnia 3 stycznia 2023 r. spełnia przesłanki określone w definicję czynności rewizji finansowej, a tym samym nie stanowi usługi zabronionej w rozumieniu art. 136 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach.

## **Podstawa Prawna**

1. Ustawa z dnia 29 września 2022 r. o zasadach realizacji programów wsparcia przedsiębiorców w związku z sytuacją na rynku energii w latach 2022–20241 (Dz. U. poz. 2088, zwana „ustawą o zasadach realizacji programów wsparcia przedsiębiorców”).
2. Ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022 r. poz. 1302, z późn. zm., zwana „ustawą o biegłych rewidentach”).

Z wyrazami szacunku

**Agnieszka Stachniak**

Zastępca Dyrektora

Departamentu Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości