



**Opinia do ustawy zmieniającej ustawę o zmianie ustawy o rachunkowości
(druk nr 338)**

I. Cel i przedmiot ustawy

W związku z tym, że ustawa z dnia 18 marca 2008 r. o zmianie ustawy o rachunkowości w zasadniczej części wejdzie w życie z dnia 1 stycznia 2009 r., ustawodawca zdecydował się na dokonanie zmian w zakresie niektórych przepisów zmieniających i przejściowych tej ustawy - w okresie *vacatio legis* tych przepisów - tak aby w dniu 1 stycznia 2009 r. weszły one w życie w kształcie odpowiadającym nowej koncepcji.

Przepisem art. 1 pkt 1 lit. a ustawodawca dokonuje zmiany w zakresie regulacji określającej wymogi, jakie musi spełniać osoba występująca do ministra właściwego do spraw finansów publicznych z wnioskiem o wydanie certyfikatu księgowego. W ustawie nowelizowanej ustawodawca założył, że warunkiem uzyskania certyfikatu księgowego będzie złożenie z wynikiem pozytywnym egzaminu sprawdzającego kwalifikacje przez wszystkie osoby ubiegające się o certyfikat. W omawianej ustawie natomiast, ustawodawca przewiduje, że egzamin taki będzie musiała złożyć osoba, która nie posiada dostatecznego wykształcenia i praktyki w księgowości. Zwolnione będą od obowiązku zdawania egzaminu osoby, które:

- 1) posiadają trzyletnią praktykę w księgowości oraz wykształcenie wyższe magisterskie uzyskane na kierunku rachunkowość lub na innym kierunku ekonomicznym o specjalności rachunkowość lub innej, dla której plan studiów i program kształcenia odpowiadał wymogom określonym przez organy uczelni dla specjalności rachunkowość, w jednostkach organizacyjnych uprawnionych, zgodnie z odrębnymi przepisami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych; lub
- 2) posiadają trzyletnią praktykę w księgowości i wykształcenie wyższe magisterskie lub równorzędne oraz ukończyła studia podyplomowe z zakresu rachunkowości w jednostkach organizacyjnych uprawnionych, zgodnie z odrębnymi przepisami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych.

Uprawnionymi do przystąpienia do egzaminu będą osoby, które posiadają dwuletnią praktykę w księgowości i wykształcenie co najmniej średnie.

Sejm dokonał również zmian w zakresie przepisów określających zasady powoływania i funkcjonowania Komisji Egzaminacyjnej oraz przeprowadzania egzaminu. Postanowiono m.in., że:

- 1) do zadań Komisji Egzaminacyjnej będzie należało opracowywanie wyników egzaminu oraz rozpatrywanie odwołań od tych wyników; zadaniem Komisji nie będzie natomiast ustalanie i ogłaszanie terminów egzaminów; termin egzaminu ustalał będzie minister właściwych do spraw finansów publicznych;
- 2) inny będzie skład Komisji Egzaminacyjnej; będzie się ona składała z przewodniczącego, sześciu członków i sekretarza powoływanych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych do przeprowadzenia konkretnego egzaminu (zmieniany przepis zakładał, że Komisja będzie się składała z 30 członków oraz 5 sekretarzy powoływanych na trzyletnią kadencję; konkretny egzamin miał przeprowadzać skład egzaminacyjny składający się z 5 członków Komisji i sekretarza); Komisja ulegać będzie rozwiązaniu z chwilą przyjęcia przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych sprawozdania z przeprowadzonego egzaminu);
- 3) obsługę egzaminu będzie zapewniał organizator egzaminu (tj. jednostka organizacyjna wskazana przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, spośród jednostek jemu podległych lub przez niego nadzorowanych);
- 4) inne będą zasady wynagradzania przewodniczącego, członków i sekretarza Komisji egzaminacyjnej;
- 5) rozszerzeniu ulegnie zakres delegacji ustawowej zawartej w art. 76i pkt 6; minister właściwy do spraw finansów publicznych zobligowany zostanie do określenia, w drodze rozporządzenia, obowiązków organizatora egzaminu.

W związku z dokonywanymi zmianami, w opiniowanej ustawie sformułowano niezbędne przepisy przejściowe.

Ponadto, w przepisie art. 4 ustawodawca podjął próbę przywrócenia mocy obowiązującej rozporządzeniu obowiązującemu przed dniem 2 maja 2008 r., a wydanemu na podstawie art. 81 ust. 2 pkt 5 ustawy o rachunkowości. Rozporządzenie to utraciło moc obowiązującą, w związku z wejściem w życie niektórych przepisów ustawy nowelizowanej.

Ustawa wejdzie w życie z dniem ogłoszenia, z wyjątkiem przepisu przejściowego zawartego w art. 4, który wejdzie w życie z dniem ogłoszenia z mocą od dnia 2 maja 2008 r. (w tym dniu weszła w życie część przepisów nowelizowanej ustawy).

II. Przebieg prac legislacyjnych

Sejm uchwalił ustawę na 26. posiedzeniu w dniu 24 października 2008 r. Projekt ustawy był przedłożeniem poselskim. Projekt obejmował jedynie zmiany w zakresie art. 76b ust. 1, który określa wymogi niezbędne do uzyskania certyfikatu księgowego (w tym zakresie uchwalona ustawa zgodna jest z przedłożeniem). Niemniej w trakcie prac w Sejmie rozszerzono zakres nowelizacji, obejmując nią problematykę przeprowadzania egzaminu sprawdzającego kwalifikacje osób ubiegających się o certyfikat księgowy, w tym zasady powoływania i funkcjonowania Komisji Egzaminacyjnej. W związku z rozszerzeniem zakresu dokonywanej nowelizacji Sejm dodał również przepisy przejściowe w tym zakresie. Projekt poselski zakładał, że ustawa wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2009 r. Natomiast Sejm dokonał zmiany przepisu o wejściu w życie przyjmując, że ustawa wejdzie w życie z dniem ogłoszenia. Postanowiono również, że art. 4 nowelizacji wejdzie w życie z mocą wsteczną od dnia 2 maja 2008 r.

III. Uwaga ogólna

Zgodnie z § 91 ust. 1 Zasad techniki prawodawczej (zwanych dalej "ZTP"), zasadą jest, że nie nowelizuje się przepisów zmieniających inną ustawę. Odstępstwo od tej zasady przewiduje ust. 2 tego paragrafu. Stanowi on, że jeśli jest to konieczne dla wyeliminowania **rażącego błędu** w przepisach zmieniających ogłoszonej ustawy, można wyjątkowo znowelizować te przepisy w okresie ich *vacatio legis*. W związku powyższym należałoby rozważyć, czy nowelizowana ustawa w zakresie zmienianych przepisów rzeczywiście zawiera rażący błąd.

IV. Uwagi szczegółowe

1) art. 1 pkt 1 lit. b, art. 76d ust. 1 – w nowelizowanym art. 76d ust. 1 ustawodawca przewiduje, że minister właściwy do spraw finansów publicznych m.in. powołując Komisję Egzaminacyjną czyni to w drodze decyzji. Wątpliwości budzi forma prawna, w jakiej minister będzie dokonywał przewidzianych we wskazanym przepisie aktów. Wskazanie, że będzie to forma decyzji sugeruje, że mamy do czynienia z procedurą administracyjną. Z analizy przepisu wynika jednak, że w przypadku spraw, o których mowa w art. 76d ust. 1, procedura taka nie będzie znajdowała zastosowania. Nie można bowiem mówić w takich sprawach o wiążącym określaniu sytuacji prawnej imiennie

oznaczonego adresata znajdującego się na zewnątrz administracji.¹ Jak się wydaje, prawidłową formą dokonywania określonych w tym przepisie aktów jest **zarządzenie**.

Propozycja poprawki:

- w art. 1 w pkt 1 w lit. b, w art. 76d w ust. 1 wyraz "decyzji" zastępuje się wyrazem "zarządzenia";
- 2) art. 1 pkt 1 lit. b, art. 76d ust. 5 – przepis ten umożliwia ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych odwołanie w uzasadnionych sytuacjach przewodniczącego, członka oraz sekretarza Komisji Egzaminacyjnej, w szczególności w przypadku, innego niż określony w art. 76d ust. 4 pkt 2 lit. b, naruszenia regulaminu Komisji lub regulaminu przeprowadzania egzaminu. Sposób sformułowania przepisu sugeruje możliwość odwołania przez ministra wyłącznie całego składu Komisji. Jeżeli wolą ustawodawcy jest umożliwienie odwołania poszczególnych osób, a nie całego składu, należałoby we wskazanym przepisie wymieniając osoby, które może odwołać minister, posłużyć się alternatywą łączną ("lub"), a nie koniunkcją ("oraz").

Propozycja poprawki:

- w art. 1 w pkt 1 w lit. b, w art. 76d w ust. 5 wyraz "oraz" zastępuje się wyrazem "lub";
- 3) art. 1 pkt 1 lit. b, art. 76d ust. 7 pkt 1 – mając na uwadze poprawność językową ustawy, należałoby w przepisie art. 76d ust. 7 pkt 1 dokonać niżej zaproponowanej poprawki.

Propozycja poprawki:

- w art. 1 w pkt 1 w lit. b, w art. 76d w ust. 7 w pkt 1 wyrazy "dwi i półkrotności" zastępuje się wyrazem "dwiupółkrotności";
- 4) art. 1 pkt 1 lit. b, art. 76d ust. 9 – wskazany przepis stanowi, że organizator egzaminu wykonuje obsługę organizacyjną egzaminu na warunkach określonych umową. W związku z tym przepisem, nasuwa się pytanie o racjonalność uregulowania przewidującego zawieranie umowy przez organizatora egzaminu z ministrem, który go wskazał. Trudno bowiem wyobrazić sobie sytuację, w której organizator egzaminu, podległy lub podporządkowany ministrowi, podpisuje z nim umowę z zachowaniem zasady równości stron kontraktu. Ponadto, zakładając kompletność uregulowań ustawy oraz mając na względzie, że zadania organizatora egzaminu określone zostaną precyzyjnie

¹ Zob. Z. Kmieciak, *Postępowanie administracyjne i postępowanie sądowoadministracyjne*, Zakamycze 1997, s. 61

w rozporządzeniu, które będzie wydane na podstawie art. 76i pkt 6, w zasadzie brak byłoby spraw, których uregulowanie mogłoby być przedmiotem umowy (umowa de facto powtarzałaby to, co znajduje się w ustawie, rozporządzeniu oraz zarządzeniu ministra ustalającym terminu egzaminu i wskazującym organizatora egzaminu). Mając powyższe na uwadze, należałoby rozważyć skreślenie - jako zbędnego - wskazania, że warunki wykonywania obsługi organizacyjnej egzaminu określa umowa.

Propozycja poprawki:

- w art. 1 w pkt 1 w lit. b, w art. 76d w ust. 9 skreśla się wyrazy ", na warunkach określonych umową";

- 5) art. 1 pkt 1 lit. b, art. 76f ust. 2 pkt 2 – oprócz warunków związanych bezpośrednio z osobą ubiegającego się o zakwalifikowanie do egzaminu, warunkiem zakwalifikowania do egzaminu jest uiszczenie opłaty egzaminacyjnej. Formułując ten wymóg ustawodawca nie określił wprost na rzecz, jakiego podmiotu opłata ma być uiszczona (rozporządzenie, które będzie wydane na podstawie art. 76i pkt 5 określi wysokość opłaty oraz sposób jej wnoszenia). Pośrednio z art. 76d ust. 9 wynika, że opłata egzaminacyjna będzie wnoszona na rzecz organizatora egzaminu. Niemniej dążąc do zapewnienia jednoznaczności i kompletności przepisów ustawy, należałoby rozważyć wprowadzenie stosownej poprawki, która wskaże wprost na jaki rachunek opłata ma być wniesiona.

Propozycja poprawki:

- w art. 1 w pkt 1 w lit. b, w art. 76f w ust. 2 w pkt 2 po wyrazie "egzaminacyjną" dodaje się wyrazy "na rachunek organizatora egzaminu";

- 6) art. 1 pkt 1 lit. b, art. 76f ust. 5 – w przepisie tym ustawodawca umożliwia osobie zakwalifikowanej do egzaminu odstąpienie od przystąpienia do egzaminu i wystąpienie o zwrot opłaty egzaminacyjnej. Warunkiem uzyskania zwrotu opłaty jest zwrócenie się o to na 14 dni przed planowanym terminem egzaminu. Formułując przepis ustawodawca nie wskazał jednak wprost, do jakiego podmiotu należy się zwrócić o zwrot opłaty. Mając na względzie dostateczną precyzję języka prawnego oraz wyeliminowanie ewentualnych wątpliwości interpretacyjnych, należałoby rozważyć wprowadzenie niżej zaproponowanej poprawki. W poprawce tej przyjęto, że osoba zakwalifikowana będzie mogła zwrócić się o zwrot opłaty do organizatora egzaminu.

Propozycja poprawki:

- w art. 1 w pkt 1 w lit. b, w art. 76f w ust. 5 po wyrazach "zwrócić się" dodaje się wyrazy "do organizatora egzaminu";

- 7) art. 1 pkt 1 lit. b, art. 76f ust. 7 – wskazany przepis zakłada, że osoba zakwalifikowana, która z ważnych udokumentowanych przyczyn losowych nie mogła przystąpić do egzaminu w wyznaczonym dla niej terminie, będzie mogła przystąpić do egzaminu w późniejszym terminie, uzgodnionym z Komisją Egzaminacyjną (wniesiona opłata zaliczana będzie na poczet egzaminu w późniejszym terminie). W związku z tym przepisem, nasuwa się pytanie, czy regulacja ta nie jest sprzeczna z przepisem, który stanowi, że termin egzaminu ustala minister właściwy do spraw finansów publicznych? Należy mieć na względzie, że analizowana regulacja znajdowała się już w nowelizowanej ustawie z tym, że zmieniane przepisy przewidywały, iż termin egzaminu będzie ustalała Komisja Egzaminacyjna. Mając na względzie powyższe wątpliwości, należałoby rozważyć wprowadzenie poprawki korelującej przytoczone wyżej przepisy. Możliwym rozwiązaniem jest skreślenie w art. 76f ust. 7 wyrazów ", uzgodnionym z Komisją" oraz uzależnienie skorzystania z "odroczenia" egzaminu od wcześniejszego poinformowania o takim zamiarze Komisji Egzaminacyjnej.

Propozycja poprawek:

- w art. 1 w pkt 1 w lit. b, w art. 76f:

- a) w ust. 7 skreśla się wyrazy ", uzgodnionym z Komisją",
- b) dodaje się ust. 8 w brzmieniu:

"8. Warunkiem przystąpienia do egzaminu w terminie późniejszym, przez osobę o której mowa w ust. 7, jest przedstawienie Komisji dokumentów potwierdzających niemożność przystąpienia do egzaminu w wyznaczonym terminie, najpóźniej w tym terminie.";

- 8) art. 1 pkt 1 lit. c – z związku z tym, iż maksymalna wysokość wynagrodzeń przewodniczącego, członków i sekretarza komisji określona będzie w art. 76d ust. 7, a nie jak wcześniej w art. 76f ust. 8 i 9, konieczna jest niżej sformułowana poprawka. Uwzględnia ona również, że w skład Komisji Egzaminacyjnej wchodzić będzie tylko jeden sekretarz.

Propozycja poprawki:

- w art. 1 w pkt 1 w lit. c w zdaniu wstępnym po wyrazach "art. 76i" dodaje się dwukropek pozostałą treść oznacza się jako tiret drugie i dodaje się tiret pierwsze w brzmieniu:

"- pkt 4 otrzymuje brzmienie:

"4) wysokość wynagrodzeń przewodniczącego, członków i sekretarza Komisji, biorąc pod uwagę nakład ich pracy i zakres obowiązków oraz uwzględniając maksymalną jego wysokość określoną w art. 76d ust. 7,";"

- 9) art. 1 pkt 1 lit. c – w delegacji ustawowej sformułowanej w art. 76i pkt 6, ustawodawca przenosi do rozporządzenia określenie obowiązków organizatora egzaminu. Mając na względzie, że formułowanie obowiązków należy do materii ustawowej oraz kierując się treścią analizowanego przepisu upoważniającego, należałoby rozważyć wprowadzenie niżej zaproponowanej poprawki. Zakłada ona, że minister określi w rozporządzeniu zadania organizatora egzaminu. Poprawka uwzględnia także, że w skład Komisji Egzaminacyjnej będzie wchodzić tylko jeden sekretarz.

Ponadto, wskazane jest dokonanie analizy przepisu upoważniającego pod kątem wytycznych. Rozszerzając zakres upoważnienia ustawodawca nie dokonał bowiem zmian w tym zakresie. Wobec tego należałoby odpowiedzieć na pytanie, czy wytyczne sformułowane w omawianym przepisie odnoszą się również do zadań (obowiązków) organizatora egzaminu, czy też nie. Jeśli wytyczne nie odnoszą się do nowej treści upoważnienia konieczne jest ich uzupełnienie.

Propozycja poprawki (nie obejmuje ona ewentualnej zmiany w zakresie wytycznych):

- w art. 1 w pkt 1 w lit. c, w pkt 6 po wyrazie "zadania" dodaje się wyrazy "organizatora egzaminu,", wyraz "sekretarzy" zastępuje się wyrazem "sekretarza" oraz skreśla się wyrazy "a także obowiązki organizatora egzaminu,";

- 10) art. 4 – dodając art. 4 ustawodawca podjął próbę przywrócenia mocy obowiązującej rozporządzeniu, które ekspirowało z porządku prawnego z dniem wejścia w życie części przepisów nowelizowanej ustawy. Zastosowany przepis nie zrealizuje jednak założonego przez ustawodawcę celu, nie można bowiem uznać faktu utraty mocy przez akt prawny za niebyły. Żadna z przewidzianych w ZTP formuł nie umożliwia dokonania takiego zabiegu legislacyjnego. Jeżeli ustawodawca uznaje za konieczne obowiązywanie przepisów, które utraciły moc obowiązującą, musi je ponownie do systemu dodać. Co więcej, możliwe jest

również nadanie mocy wstecznej takim uregulowaniom. Niemniej w takim przypadku ustawodawca ograniczony jest zasadą *lex retro non agit*, która składa się na nadrzędną zasadę demokratycznego państwa prawnego. Przepisy, którym nadaje się mocą wsteczną nie mogą w szczególności pogarszać sytuacji prawnej adresatów normy prawnej (np. nakładać na nich obowiązków).

Propozycja poprawek:

- skreśla się art. 4 ;
- w art. 5 skreśla się wyrazy ", z wyjątkiem art. 4, który wchodzi w życie z dniem ogłoszenia z mocą od dnia 2 maja 2008 r."

Jakub Zabielski
Starszy legislator