

11 września 2017 r.

Komunikat Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego w sprawie rotacji firm audytorskich

Zasady rotacji firmy audytorskiej zostały uregulowane zarówno w treści ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. poz. 1089) (zwanej dalej: „ustawą o biegłych rewidentach”), jak i w regulacjach zawartych w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającym decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 77 oraz Dz. Urz. UE L 330 z 11.06.2014, str. 66) (zwanym dalej: „rozporządzeniem 537/2014”).

Obowiązek okresowej zmiany biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej wynika z art. 17 rozporządzenia 537/2014, przy czym przewidziany tamże maksymalny okres trwania zlecenia badania (10 lat) może być w prawie krajowym skrócony (art. 17 ust. 2 lit. b rozporządzenia 537/2014). Rozporządzenie 537/2014 stosuje się od dnia 17 czerwca 2016 r. (art. 44 rozporządzenia 537/2014). W przepisach ustawy o biegłych rewidentach skorzystano z możliwości skrócenia maksymalnego okresu trwania zlecenia przyjmując ten okres jako 5 lat (art. 134 ust. 1 i 2 ustawy o biegłych rewidentach).

W związku z faktem, że rozporządzenie 537/2014 weszło w życie w dniu 17 czerwca 2016 r., a regulacje wynikające z jego treści mają bezpośrednie zastosowanie do stanów faktycznych zaistniałych po tej dacie, należy wskazać, że zasady określania maksymalnego okresu badania jednostek zainteresowania publicznego (zwanymi dalej: „JZP”) przed dniem wejścia w życie ustawy o biegłych rewidentach, reguluje treść art. 17 ust. 1 akapit drugi przywołanego rozporządzenia. Zgodnie z art. 17 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia 537/2014 wszystkie zlecenia łącznie nie mogą trwać dłużej niż 10 lat. Wobec powyższego, w przypadku, gdy badanie sprawozdań JZP w momencie wejścia w życie rozporządzenia 537/2014 trwało co najmniej 10 lat, powinna nastąpić zmiana firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie sprawozdań finansowych sporządzonych przez JZP po dniu 16 czerwca 2016 r. Jeśli zatem rok obrotowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, to począwszy od sprawozdań finansowych sporządzonych za rok 2017 powinna nastąpić zmiana firmy audytorskiej.

Jednocześnie należy brać pod uwagę przepisy przejściowe zawarte zarówno w rozporządzeniu 537/2014, jak i w ustawie o biegłych rewidentach. W treści art. 41 ust. 3 zdanie pierwsze rozporządzenia 537/2014 wskazano, iż bez uszczerbku dla art. 41 ust. 1 i 2 zlecenia badania, których udzielono przed dniem 17 czerwca 2014 r., ale które wciąż obowiązują w dniu 17 czerwca 2016 r., mogą mieć nadal zastosowanie aż do zakończenia maksymalnego okresu trwania, o którym mowa w art. 17 ust. 1 akapit drugi lub w art. 17 ust. 2 lit. b rozporządzenia 537/2014. Przepis ten wskazuje, że przy ustalaniu maksymalnego okresu badania, po wejściu w życie rozporządzenia 537/2014, należy, co do zasady, brać pod uwagę czas przez jaki trwało zlecenie udzielone jeszcze przed wejściem w życie rozporządzenia 537/2014, przy czym należy przyjąć, że dotyczy to również skróconego okresu

przyjętego w prawie krajowym. Z kolei w treści art. 284 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach przyjęto jako zasadę, iż przepisy tejże ustawy stosuje się do badań sprawozdań finansowych sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 16 czerwca 2016 r. Co do zasady oznacza to, iż ustawowe rygory, w tym dotyczące maksymalnego okresu trwania zlecenia, muszą być spełnione i mają zastosowanie do badań za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 16 czerwca 2016 r. Wobec tego, w opisanym stanie prawnym za badanie nie powinien odpowiadać podmiot, którego zlecenie trwa dłużej niż ustawowo określony okres (5 lat). Wyjątek od tej reguły zawarto w treści art. 284 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach, w myśl którego przepis art. 134 ust. 1 ww. ustawy o biegłych rewidentach (maksymalny pięcioletni okres zlecenia badania sprawozdań finansowych przez firmy audytorskie) stosuje się do badań sprawozdań finansowych podmiotów sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 31 grudnia 2017 r. Oznacza to, że dopiero w przypadku badań sprawozdań finansowych sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 31 grudnia 2017 r. istnieje obowiązek powierzenia badania firmie audytorskiej, z którą stosunek zlecenia odnosi się do okresu badań sprawozdań finansowych nie dłuższego niż 5 lat. *A contrario*, w okresie poprzedzającym, a liczonym od wejścia w życie ustawy o biegłych rewidentach, nie obowiązuje pięcioletnie ograniczenie w badaniu sprawozdań finansowych danego podmiotu przez tę samą firmę audytorską (lub firmę audytorską powiązaną z tą firmą audytorską lub jakiegokolwiek członka sieci działającej w państwach Unii Europejskiej, do której należą te firmy audytorskie), gdyż stosowanie art. 134 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach zostało odroczone na mocy wskazanego wyżej przepisu przejściowego. Jednocześnie należy stwierdzić, że pięcioletni termin powinien być liczony z uwzględnieniem lat uprzednich, gdyż na moment wskazany w przepisie przejściowym badanie powinno być powierzone podmiotowi, który spełnia ustawowy wymóg wynikający z art. 134 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, to jest udzielone mu zlecenie nie trwa dłużej niż 5 lat.

Ustawa o biegłych rewidentach nie zawiera żadnych szczególnych regulacji w zakresie rotacji firm audytorskich przeprowadzających badanie sprawozdań finansowych sporządzanych przez zakłady ubezpieczeń oraz spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, w odniesieniu do których przed wejściem w życie tej ustawy obowiązywał pięcioletni okres rotacji zarówno kluczowego biegłego rewidenta, jak i firmy audytorskiej (jak wynikało to odpowiednio z treści uchylonego art. 89 ustawy dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym – t.j. Dz. U z 2016 r. poz. 1000, z późn. zm., uchylonego art. 281 ust. 1 ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej – t.j. Dz. U z 2017 r. poz. 1170 i uchylonego art. 62a ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych – t.j. Dz. U z 2016 r. poz. 1910, z późn. zm.).

Powołane powyżej przepisy prawa straciły moc obowiązującą z dniem wejścia w życie ustawy o biegłych rewidentach, tj. 21 czerwca 2017 r. Jednocześnie brak jest w ustawie o biegłych rewidentach przepisów przejściowych, które wskazywałyby, że uchylone przepisy od dnia 21 czerwca 2017 r. kształtują w jakikolwiek sposób zachowania ww. adresatów norm prawnych. Oznacza to, że dotychczasowe przepisy z perspektywy stanów faktycznych powstających od powołanej daty nie mają żadnego znaczenia prawnego, a zasady korzystania z usług biegłych rewidentów oraz firm audytorskich wynikać powinny z przepisów obecnie

obowiązujących, przy uwzględnieniu rozwiązań intertemporalnych zawartych w przepisach przejściowych właściwych aktów prawnych.

Powyższe oznacza, że w przypadku zakładów ubezpieczeń oraz spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych (spełniających definicję JZP) badanie sprawozdań finansowych za rok 2017 może być przeprowadzone przez dotychczasową firmę audytorską, gdyż w tej sytuacji ma zastosowanie art. 17 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia 537/2014.

Ponadto należy zwrócić uwagę, że rozporządzenie 537/2014 określa zakres podmiotowy poprzez odwołanie do definicji jednostki interesu publicznego, zamieszczonej w art. 2 pkt 13 dyrektywy 2006/43 /WE z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniającej dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylającej dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz. Urz. UE L 157 z 09.06.2006, str. 87, Dz. Urz. UE L 81 z 20.03.2008, str. 53, Dz. Urz. UE L 182 z 29.06.2013, str. 19, Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, str. 196 oraz Dz. Urz. UE L 24 z 30.01.2016, str. 14/1). W związku z tym, że definicja ta wprost obejmuje wyłącznie:

- a) jednostki, dla których właściwym jest prawo państwa członkowskiego, których zbywalne papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym któregośkolwiek z państw członkowskich w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 14 dyrektywy 2004/39/WE z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie rynków instrumentów finansowych zmieniająca dyrektywę Rady 85/611/EWG i 93/6/EWG i dyrektywę 2000/12/WE Parlamentu Europejskiego i Rady oraz uchylająca dyrektywę Rady 93/22/EWG (Dz. Urz. UE L 145 z dnia 30.04.2004. str.1, z późn. zm.);
- b) instytucje kredytowe określone w art. 3 ust. 1 pkt 1 dyrektywy 2013/36/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie warunków dopuszczenia instytucji kredytowych do działalności oraz nadzoru ostrożnościowego nad instytucjami kredytowymi i firmami inwestycyjnymi, zmieniającej dyrektywę 2002/87/WE i uchylająca dyrektywy 2006/48/WE oraz 2006/49/WE (Dz. Urz. UE. L 176 z dnia 27.06.2013, str. 338, z późn.zm.), inne niż instytucje, o których mowa w art. 2 tej dyrektywy;
- c) zakłady ubezpieczeń w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy 91/674/EWG z dnia 19 grudnia 1991 r. w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych zakładów ubezpieczeń (Dz. Urz. UE L 374 z dnia 31.12.1991, str.7, z późn. zm.);
- d) jednostki wyznaczone przez państwa członkowskie jako jednostki interesu publicznego, na przykład jednostki o istotnym znaczeniu publicznym ze względu na charakter prowadzonej przez nie działalności, ich wielkość lub liczbę zatrudnionych pracowników,

to do czasu wskazania w przepisach prawa krajowego rodzajów jednostek, o których mowa w pkt d powyżej, co nastąpiło w dniu wejścia w życie ustawy o biegłych rewidentach, zakres zastosowania rozporządzenia 537/2014 odnosi się wyłącznie do podmiotów wymienionych w przytoczonych wyżej pkt a–c. Natomiast od wejścia w życie ustawy o biegłych rewidentach krąg adresatów rozporządzenia 537/2014 został poszerzony. Okoliczność ta miała jednak znaczenie jedynie dla okresu przypadającego od dnia wejścia w życie rozporządzenia 537/2014 (17 czerwca 2016 roku), do wejścia w życie ustawy o biegłych rewidentach tj. do dnia 21 czerwca 2017 roku.

Organ nadzoru pragnie również poinformować, że w dniu 2 sierpnia 2017 r. Ministerstwo Finansów opublikowało na swojej stronie internetowej stanowisko w formie pytań i odpowiedzi: *Odpowiedzi Ministerstwa Finansów na najczęściej zadawane pytania dotyczące interpretacji przepisów ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym¹*, w którym odnosi się m. in. do kwestii rotacji firm audytorskich.

¹<http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/rewizja-finansowa/najczesciej-zadawane-pytania>