

17 sierpnia 2018 r.

**Komunikat Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego z dnia 17 sierpnia 2018 r.  
w sprawie obowiązku okresowej zmiany biegłego rewidenta oraz firmy audytorskiej**

Niniejszy komunikat stanowi doprecyzowanie zasad postępowania w zakresie rotacji firmy audytorskiej badającej sprawozdanie finansowe Jednostki Zainteresowania Publicznego (dalej: JZP) w związku z pojawiającymi się pytaniami i wątpliwościami zgłaszanymi przez podmioty nadzorowane.

Zasady dotyczące rotacji firmy audytorskiej badającej sprawozdanie finansowe zostały uregulowane w treści ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. poz. 1089 z późn. zm., dalej: „ustawa o biegłych rewidentach”), jak również 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, dalej: „rozporządzenie 537/2014”).

Obowiązek okresowej zmiany biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej wynika z art. 17 rozporządzenia 537/2014, przy czym przewidziany tam maksymalny okres trwania zlecenia badania (10 lat) może być w prawie krajowym skrócony (art. 17 ust. 2 lit. b rozporządzenia 537/2014). Na gruncie przepisów prawa polskiego możliwość taka została przewidziana w regulacji art. 134 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, zgodnie z którą maksymalny czas nieprzerwanego trwania zleceń badań ustawowych, o których mowa w art. 17 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia nr 537/2014, przeprowadzanych 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, nie może przekraczać 5 lat, a zgodnie z art. 134 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach, kluczowy biegły rewident nie może przeprowadzać badania ustawowego w tej samej jednostce interesu publicznego przez okres dłuższy niż 5 lat.

Zgodnie z art. 17 ust. 6 rozporządzenia 537/2014 po upływie maksymalnego okresu, o którym mowa odpowiednio w ust. 1 akapit drugi, w ust. 2 lit. b), lub w ust. 4, jednostka interesu publicznego może, w drodze wyjątku, złożyć do właściwego organu, o którym mowa w art. 20 ust. 1, wniosek o zezwolenie na przedłużenie celem ponownego powołania biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej na kolejne zlecenie, w przypadku gdy spełnione są warunki

określone

w ust. 4 lit. a) lub b). Takie dodatkowe zlecenie nie może trwać dłużej niż dwa lata.

Przywołany w art. 17 ust. 6 rozporządzenia 537/2014 warunek z art. 17 ust. 4 lit. a) rozporządzenia 537/2014 reguluje przypadek, gdy prowadzone jest zgodnie z art. 16 ust. 2-5 rozporządzenia 537/2014 postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego w odniesieniu do badania ustawowego, które staje się skuteczne po upływie maksymalnych okresów trwania zlecenia, o których mowa w ust. 1 akapit drugi i w ust. 2 lit. b).

W świetle wskazanych przepisów zauważyć należy, że prawodawca europejski wprost ustanowił wymóg, w myśl którego wniosek o zezwolenie na przedłużenie celem ponownego powołania biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej na kolejne zlecenie może być złożony, gdy prowadzone jest przez jednostkę zainteresowania publicznego postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego w odniesieniu do badania ustawowego uregulowane w art. 16 ust. 2 - 5 rozporządzenia 537/2014. Zatem przywołany art. 17 ust. 4 lit. a) rozporządzenia 537/2014 zawiera wyłącznie odniesienie do procedury o udzielenie zamówienia publicznego, o której mowa w art. 16 ust. 2-5 rozporządzenia 537/2014, brak jest natomiast w wymienionym przepisie odwołania do dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/24/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie zamówień publicznych, uchylającej dyrektywę 2004/18/WE (Dz. U. UE. L. 2014.94.65), a w konsekwencji do krajowych przepisów transponujących przepisy dyrektywy 2014/18/WE.

Warunek, o którym mowa w art. 17 ust. 4 lit. a) rozporządzenia 537/2014 odnosi się do procedury określonej w rozporządzeniu jako procedura o udzielenie zamówienia publicznego, o której mowa w art. 16 ust. 2-5 rozporządzenia 537/2014, nie ma natomiast podstawy prawnej do jego transpozycji na grunt stosowania zasad i trybu udzielenia zamówień publicznych na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2017 r., poz. 1579 z późn. zm.).

Zgodnie z art. 89 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach, Komisja Nadzoru Finansowego (dalej: KNF) wykonuje zadania przewidziane dla właściwego organu, wskazane m.in. w art. 17 ust. 6 rozporządzenia 537/2014. Z kolei ww. przepis rozporządzenia 537/2014 wskazuje, że po upływie maksymalnego okresu trwania zlecenia JZP może, w drodze wyjątku, złożyć do właściwego organu wniosek o zezwolenie na przedłużenie celem powołania biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej na kolejne zlecenie w przypadku gdy spełnione są warunki określone w ust. 4 lit. a) lub b), trwające nie dłużej niż dwa lata.

Niemniej jednak istota instytucji uznania administracyjnego polega na braku obowiązku określonego zachowania się organu w danym stanie faktycznym, przewiduje możliwość wyboru sposobu załatwienia sprawy, nie dając przy tym zupełnej swobody w podejmowaniu rozstrzygnięcia, a jedynie umożliwiając, w ramach procesu decyzyjnego, lepsze dostosowanie rozstrzygnięcia do wszystkich okoliczności sprawy. Tym samym przedmiotowa decyzja KNF

dotycząca przedłużenia nieprzerwanego okresu trwania zlecenia powyżej 5 lat celem umożliwienia ponownego powołania firmy audytorskiej na kolejne zlecenie podejmowana jest w oparciu o szczegółową analizę uzasadnienia wniosku JZP.

Podkreślenia wymaga, że wymóg rotacji firmy audytorskiej ma na celu zabezpieczenie jakości usług świadczonych przez biegłych rewidentów, a w szczególności związanych z badaniem przez nich sprawozdań finansowych, w sposób znaczący ograniczając ryzyko popełnienia błędu przez biegłego rewidenta. Został on również wprowadzony w celu przeciwdziałania zagrożeniu wynikającemu z rutynowego podejścia do jednostki, a tym samym dla zachowania zasady bezstronności oraz wzmocnienia niezależności biegłych rewidentów i firm audytorskich.

Jednocześnie biorąc pod uwagę przepisy rozporządzenia 537/2014, należy zauważyć, że badanie wspólne, o którym mowa w art. 85 ustawy o biegłych rewidentach, przeprowadzone przez dwie niezależne od siebie firmy audytorskie, które wydają jedną, wspólną opinię, wzmocniłoby stosowanie zawodowego sceptycyzmu i przyczyniłoby się do podniesienia jakości badań. W ocenie Urzędu KNF zaletą badania wspólnego jest dostęp do wiedzy

i doświadczenia dwóch (lub więcej) różnych firm audytorskich – w trakcie badania wspólnego firmy audytorskie uzgadniając wyniki prac podnoszą jakość badania. W szczególności może to wpłynąć pozytywnie na rozpoznanie obszarów krytycznych dla badanej jednostki. Badanie wspólne może przyczynić się do wzrostu niezależności audytorów wobec badanego podmiotu i efektywności komunikacji z organami JZP, co może wpłynąć na decyzję KNF.

Mając na uwadze wskazane uwarunkowania, prawny obowiązek rotacji audytora w Polsce sformułowany w art. 134 ust. 1 i 2 ustawy o biegłych rewidentach, wymaga przeprowadzenia odpowiednich przygotowań przez JZP. Proces ten powinien obejmować działania mające na celu wybór firmy audytorskiej, która posiada wystarczające doświadczenie i zasoby do przeprowadzenia przedmiotowego badania, oraz która spełnia warunki niezależności, zgodnie z art. 5 rozporządzenia 537/2014, w tym w szczególności wynikające z zakazu świadczenia usług niebędących badaniem sprawozdania finansowego w roku obrotowym bezpośrednio poprzedzającym okres od rozpoczęcia badania do wydania sprawozdania z badania. Biorąc pod uwagę powyższe, Urząd KNF rekomenduje zatem, aby celem ostrożnego i stabilnego zarządzania JZP, podmiot rozpoczął przygotowania do procesu zmiany firmy audytorskiej przeprowadzającej badania ustawowe JZP na półtora roku przed terminem zakończenia współpracy, wskazanym w art. 134 ust. 1 i 2 ustawy o biegłych rewidentach.

Urząd KNF zwraca również uwagę, że w przypadku naruszenia przepisów ustawy o biegłych rewidentach lub rozporządzenia 537/2014 w zakresie będącym w kompetencjach KNF, organ

nadzoru, stosownie do art. 192 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, został umocowany do nakładania kar administracyjnych na JZP, członka zarządu lub innego organu zarządzającego lub rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego, lub komitetu audytu oraz podmioty z nimi powiązane oraz powiązane strony trzecie, o których mowa w art. 23 ust. 3 akapit drugi lit. c rozporządzenia 537/2014. Zgodnie z art. 192 ust. 1 par. 3 lit. b ustawy o biegłych rewidentach, powyższe dotyczy również braku przestrzegania przepisów dotyczących zawarcia umowy o badanie na okres krótszy niż 2-letni i dłuższy niż 5-letni, z uwzględnieniem przypadku, o którym mowa w art. 17 ust. 6 rozporządzenia 537/2014.