

1. Jak należy rozumieć pojęcie jednostek powiązanych, o których mowa w art. 129 ust. 3 pkt 1 i 2 oraz 4 ustawy o biegłych rewidentach

Departament Efektywności Wydatków Publicznych i Rachunkowości Ministerstwa Finansów informuje, że ustawa o biegłych rewidentach¹ nie definiuje katalogu „jednostek powiązanych”, o których mowa w art. 129. ust. 3 pkt 1 i 2 oraz 4 tej ustawy.

W związku z powyższym, zasadne jest przy interpretacji przepisów art. 129. ust. 3 pkt 1 i 2 oraz 4 ustawy o biegłych rewidentach, określających kryteria niezależności członków komitetu audytu, posłużyć się definicją „jednostki powiązanej” i „grupy kapitałowej” określoną w ustawie o rachunkowości², z uwagi na powiązania materii rachunkowości oraz zasad wykonywania działalności w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych z wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta.

Zatem zgodnie z art. 2 pkt 43 ustawy o rachunkowości przez jednostkę powiązaną rozumie się dwie lub więcej jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej. W myśl art. 2 pkt 44 ustawy o rachunkowości, gdy mowa jest o grupie kapitałowej rozumie się przez to jednostkę dominującą wraz z jednostkami zależnymi.

Dodatkowo zwrócić należy uwagę, że szerzej kwestia ta została przedstawiona w komunikacie Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego (UKNF) w sprawie spełnienia kryterium niezależności członka komitetu audytu jednostki zainteresowania publicznego, z którym można się zapoznać na stronie internetowej UKNF.

Komunikat UKNF został opublikowany w 2017 r. i jest dostępny dla wszystkich potencjalnie zainteresowanych członków komitetu audytu.

¹ Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2023 r. poz. 1015 ze zm., zwana: „ustawą o biegłych rewidentach”).

² Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 ze zm., zwana: „ustawą o rachunkowości”).

2. Jakie są obowiązki biegłego rewidenta w związku z badaniem ustawowym sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z jednolitym elektronicznym formatem raportowania (format ESEF)?

W przypadku sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z jednolitym elektronicznym formatem raportowania (format ESEF), biegły rewident w sprawozdaniu z badania rocznego sprawozdania finansowego lub rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2021 r., powinien zamieścić opinię:

- czy badane roczne sprawozdanie finansowe zostało sporządzone zgodnie z wymaganym formatem (XHTML, ewentualnie innym przeszukiwalnym) – opinia na ten temat jest zawarta w opinii biegłego rewidenta o tym, czy badane sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową,
- czy badane roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało oznakowane przy użyciu języka znaczników Inline XBRL z zastosowaniem taksonomii opisanej w [rozporządzeniu Komisji 2019/815](#) (dla emitentów – obowiązkowo art. 63c ust. 2c ustawy o rachunkowości, a dla jednostek niebędących emitentami – zgodnie z dokonany przez jednostkę wyborem art. 63c ust. 2d pkt 2 ustawy o rachunkowości) – oddzielna opinia.

- Biegły rewident przeprowadza badanie ustawowe sprawozdań finansowych sporządzonych w formie ESEF stosując ustawę o biegłych rewidentach, Krajowe Standardy Badania oraz szczegółowo Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3001PL - *“Badanie Sprawozdań Finansowych Sporządzonych w Jednolitym Elektronicznym Formacie Raportowania” (“KSUA 3001PL”)*.

3. Czy biegły rewident może wydać opinię do sprawozdania finansowego emitenta, które nie jest sporządzone w formacie XHTML?

Nie, ponieważ roczne sprawozdanie finansowe i/lub odpowiednio roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe emitenta za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2021 r. musi być sporządzone w formacie XHTML.

4. Czy biegły rewident powinien weryfikować zgodność rocznego sprawozdania finansowego emitenta podlegającego badaniu z wymaganym formatem XHTML?

Tak, biegły rewident w trakcie badania weryfikuje formę i treść badanego rocznego sprawozdania finansowego pod względem zgodności z przepisami prawa, statutem lub umową (art. 83 ust. 3 pkt 9 ustawy o biegłych rewidentach).

Zgodnie z wymogami Krajowego standardu usług atestacyjnych innych niż badania i przegląd 3001PL – badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania (KSUA 3001PL) celem biegłego rewidenta jest uzyskanie racjonalnej pewności, czy dokumenty ESEF, w tym roczne sprawozdanie finansowe zostały sporządzone zgodnie z formatem ESEF.

Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody na to, czy:

- a. dokumenty ESEF, w tym sprawozdanie finansowe, spełniają wymogi prawidłowości technicznej, wynikające z rozporządzenia ESEF,
- b. dokumenty ESEF umożliwiają przedstawienie pliku zawierającego sprawozdanie finansowe w formacie XHTML.

5. Co jest przedmiotem badania przeprowadzanego przez biegłego rewidenta, o czym powinna być wydana opinia w odniesieniu do rocznych sprawozdań finansowych emitentów?

Roczne sprawozdanie finansowe sporządzone przez emitenta w postaci elektronicznej i zapisane w formacie XHTML podlega badaniu przez firmę audytorską/biegłego rewidenta.

Biegły rewident podczas badania powinien zweryfikować m.in. czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone co do formy i treści zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa, statutem lub umową.

W sprawozdaniu z badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych grupy kapitałowej za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2021 r., biegły rewident powinien zamieścić również opinię, czy badane skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało oznakowane zgodnie z wymogami określonymi w rozporządzeniu delegowanym Komisji (UE) 2019/815. Wymóg ten ma zastosowanie zarówno w przypadku badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych emitentów, którzy mają obowiązek znakowania tych sprawozdań, jak również w przypadku innych jednostek sporządzających skonsolidowane sprawozdania finansowe zgodnie z MSR, które skorzystają z możliwości znakowania takiego sprawozdania.

- 6. JZP właśnie zakończyła współpracę z firmą audytorską po upływie maksymalnego 5-letniego okresu wskazanego w art. 134 ustawy o biegłych rewidentach (obowiązującego do 30 marca 2020 r.), czy w tej sytuacji ma zastosowanie ma czteroletni okres karencji określony w art. 17 ust. 3 rozporządzenia UE nr 537/2014? A co w sytuacji, gdy firma audytorska, na dzień wejścia w życie nowych przepisów była już w okresie karencji, czy obowiązuje ją nadal 4-letnia karencja?**

Stan prawny obowiązujący od 31 marca 2020 r.

Art. 17 ust. 3 rozporządzenia UE nr 537/2014 stanowi, iż po upływie maksymalnych okresów trwania zlecenia, o których mowa w ust. 1 akapit drugi (a więc przypadek, który ma zastosowanie obecnie w Polsce) lub w ust. 2 lit b, lub po upływie okresów trwania zlecenia przedłużonych zgodnie z ust. 4 lub 6, ani biegły rewident czy firma audytorska ani w stosownych przypadkach żaden z członków ich sieci działających w ramach UE nie podejmują badania ustawowego tej jednostki interesu publicznego w okresie kolejnych czterech lat. Przepis ten odnosi się do maksymalnego okresu trwania zlecenia, czyli obecnie 10 lat.

A zatem w przypadku firmy audytorskiej, która przed upływem tego okresu zaprzestała współpracy z daną JZP (np. po upływie 5 lat) przepis ten nie ma zastosowania (taka firma audytorska nie podlega obowiązkowej 4-letniej karencji). Oznacza to, że firma audytorska nie musi „czekać” 4 lat aby ponownie podjąć współpracę z tą JZP, może to zrobić wcześniej, gdyż nie obowiązuje ją okres karencji. Dotyczy to również sytuacji, w której firma audytorska na dzień wejścia w życie nowych przepisów była już w okresie karencji (np. drugi rok karencji), obecnie nie musi ona czekać do końca 4-letniego okresu karencji ale może wcześniej nawiązać ponowną współpracę z JZP w zakresie badania jej sprawozdań.

W przypadku podjęcia przez firmę audytorską (po przerwie) ponownej współpracy, będą miały zastosowanie przepisy art. 17 ust. 1 akapit drugi, a zatem współpraca w tym zakresie będzie możliwa przez 10 kolejnych lat. Po upływie tego okresu nastąpi obowiązkowa 4-letnia karencja.

- 7. Na podstawie zgody, o której mowa w art. 17 ust. 6 rozporządzenia UE nr 537/2014, rok 2019 był siódmym rokiem współpracy JZP tą samą firmą audytorską w zakresie badania ustawowego sprawozdań finansowych, czy w obecnym stanie prawnym (tj. po dniu 31.03.2020 r.), firma audytorska może kontynuować współpracę z tą JZP również w roku 2020 i kolejnych latach?**

Stan prawny obowiązujący od 31 marca 2020 r.

W dniu 31 marca 2020 r. weszła w życie zmiana ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznych, a tym samym od tego momentu odnośnie rotacji firm audytorskich badających sprawozdania finansowe JZP zastosowanie mają przepisy ogólne rozporządzenia UE nr 537/2014 tj. art. 17 ust. 1 akapit drugi, określające, iż ani pierwsze zlecenie otrzymane przez danego biegłego rewidenta lub firmę audytorską ani pierwsze zlecenie łącznie z wszelkimi odnowionymi zleceniami nie może trwać dłużej niż dziesięć lat.

A więc we wskazanym przypadku, firma audytorska może kontynuować współpracę w zakresie badania ustawowego sprawozdań finansowych JZP do osiągnięcia maksymalnego 10-letniego okresu współpracy (a więc w przypadku, gdy badanie za 2019 r. było 7 rokiem współpracy, przez kolejne 3 lata).

Po upływie tego okresu nadal będzie możliwe zastosowanie art. 17 ust. 6 rozporządzenia UE nr 537/2014, zgodnie z którym JZP może, w drodze wyjątku złożyć do właściwego organu (KNF) 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.

- 8. Jeśli firma audytorska badała sprawozdania finansowe danej JZP przez pięć kolejnych lat (badanie za 2019, jest piątym rokiem badania), to czy w 2020 r. może kontynuować współpracę z tą samą JZP, a jeżeli tak to maksymalnie przez jaki okres?**

Stan prawny obowiązujący od 31 marca 2020 r.

Ustawa z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. 568), która weszła w życie 31 marca 2020 r. dokonała między innymi nowelizacji ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym poprzez wykreślenie art. 134 ust. 1. Tym samym odnośnie rotacji firm audytorskich badających jednostki zainteresowania publicznego (JZP) obecnie zastosowanie mają wprost przepisy rozporządzenia UE nr 537/2014 (art. 17 ust. 1 akapit drugi), określające, iż ani pierwsze zlecenie otrzymane przez danego biegłego rewidenta lub firmę audytorską ani pierwsze zlecenie łącznie z wszelkimi odnowionymi zleceniami nie może trwać dłużej niż dziesięć lat.

Podstawowa zasada, według której wyliczany jest maksymalny nieprzerwany okres trwania zlecenia badania sprawozdań finansowych JZP, po którym następuje obowiązkowa zmiana firmy audytorskiej, została określona w art. 17 ust. 8 rozporządzenia UE nr 537/2014 w następujący sposób: „czas trwania zlecenia badania liczy się od pierwszego roku obrotowego objętego umową zlecenia badania, w którym to roku biegły rewident lub firma audytorska zostali powołani po raz pierwszy do przeprowadzenia następujących nieprzerwanie po sobie badań ustawowych tej samej jednostki zainteresowania publicznego”. Zgodnie z powyższym okres trwania zlecenia badania liczy się od rozpoczęcia pierwszego badanego roku obrotowego. Tym samym, w przypadku firm audytorskich dla których rok 2020 byłby np. 6-rokiem nieprzerwanej współpracy z tą samą JZP w zakresie badania ustawowego, kontynuowanie współpracy w tym zakresie jest nadal możliwe, do osiągnięcia maksymalnego 10-letniego, wskazanego w rozporządzeniu UE nr 537/2014, okresu nieprzerwanej współpracy.

- 9. Na jaki okres należy zawierać umowy o badanie ustawowe sprawozdań finansowych po wejściu w życie przepisów ustawy o biegłych rewidentach wprowadzającej zmiany w przepisach art. 66 ust. 5 ustawy o rachunkowości?**

Stan prawny obowiązujący od 31 marca 2020 r.

Wymóg określony w art. 66 ust. 5 ustawy o rachunkowości - by umowa o badanie ustawowe sprawozdań finansowych zawierana była na co najmniej dwuletni okres - będzie miał zastosowanie po raz pierwszy w przypadku zawierania umowy z nową firmą audytorską, a także do przedłużenia umowy zawartej z nową firmą audytorską. Zawarcie kolejnej umowy o badanie z dotychczasową firmą audytorską, z którą zawarta została umowa na mocy przepisów „starej” ustawy o biegłych rewidentach tj. ustawy z 2009 r., może być dokonane na okres jednego roku.

W myśl art. 17 ust. 1 zdanie pierwsze rozporządzenia UE nr 537/2014, jednostka zainteresowania publicznego powołuje firmę audytorską do wykonania pierwszego zlecenia, które trwa co najmniej rok. Zlecenie może zostać odnowione. W/w rozporządzenie przewiduje, że państwa członkowskie mogą wymagać, by pierwsze zlecenie, trwało dłużej niż rok (art. 17 ust. 2 lit a). Z możliwości tej skorzystał polski ustawodawca przyjmując nowe brzmienie art. 66 ust. 5 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (dalej ustawa o rachunkowości).

Zgodnie z art. 66 ust. 5 zdanie drugie ustawy o rachunkowości, w przypadku badania ustawowego, pierwsza umowa o badanie sprawozdania finansowego jest zawierana z firmą audytorską na okres nie krótszy niż dwa lata z możliwością przedłużenia na kolejne co najmniej dwuletnie okresy. Przepis ten został wprowadzony przez ustawę o biegłych rewidentach, i wszedł w życie w dniu 21 czerwca 2017 r. W myśl art. 284 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, przepisy ustawy o biegłych rewidentach oraz ustawy o rachunkowości w brzmieniu nadanym ustawą o biegłych rewidentach, stosuje się do badań sprawozdań finansowych sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 16 czerwca 2016 r.

Zgodnie z art. 17 ust. 8 rozporządzenia UE nr 537/2014, czas trwania zlecenia badania liczy się od pierwszego roku obrotowego objętego umową zlecenia badania, w którym to roku biegły rewident lub firma audytorska zostali powołani po raz pierwszy do przeprowadzenia następujących nieprzerwanie po sobie badań ustawowych tej samej jednostki interesu publicznego.

Zatem, z łącznej analizy przywołanych przepisów wynika, że art. 66 ust. 5 ustawy o rachunkowości, znajdzie zastosowanie przy zawieraniu pierwszej umowy o badanie sprawozdania finansowego sporządzonego za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 16 czerwca 2016 r. Jeśli zatem jednostka zainteresowania publicznego ma rok obrotowy pokrywający się z kalendarzowym, przepis będzie miał zastosowanie przy zawieraniu pierwszej umowy o badanie sprawozdania finansowego sporządzonego za 2017 rok. Przy czym pierwszą umową będzie umowa dotycząca pierwszego roku obrotowego objętego umową zlecenia badania, w którym to roku biegły rewident lub firma audytorska zostali powołani po raz pierwszy do przeprowadzenia następujących nieprzerwanie po sobie badań ustawowych tej samej jednostki zainteresowania publicznego.

W konsekwencji, jeśli z dotychczasową firmą audytorską odnowiono umowę o badanie sprawozdania finansowego, stosownie do art. 17 ust. 1 zdanie drugie rozporządzenia UE nr 537/2014, umowa ta nie będzie pierwszą umową o badanie sprawozdania finansowego w rozumieniu art. 66 ust. 5 ustawy o rachunkowości, w związku z art. 17 ust. 8 przywołanego rozporządzenia. Zatem do czasu upływu maksymalnego okresu nieprzerwanego trwania zleceń badań ustawowych, określonego w art. 17 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia UE nr 537/2014, umowy o badanie sprawozdania finansowego - stosownie do art. 17 ust. 1 zdanie pierwsze tego rozporządzenia – mogą być zawierane na okres jednego roku. A zatem dopiero zmiana dotychczasowej firmy audytorskiej, czyli podpisanie pierwszej umowy o badanie z nową firmą audytorską, powodować będzie konieczność zawierania po raz pierwszy umowy o badanie na co najmniej dwuletni okres z możliwością jej przedłużenia na kolejne co najmniej dwuletnie okresy.

Przepisy ww. rozporządzenia nie mają zastosowania do jednostek niebędących jednostkami zainteresowania publicznego. Jednakże mając na uwadze, że zarówno w odniesieniu do jednostek zainteresowania publicznego, jak i do pozostałych podmiotów ustawodawca krajowy w art. 66 ust. 5 zdanie drugie ustawy o rachunkowości posłużył się tym samym określeniem (pierwsza umowa o badanie), powinno ono być jednakowo interpretowane. Zatem powyższe rozstrzygnięcie ma również zastosowanie do jednostek niebędących jednostkami zainteresowania publicznego.

10. Jak liczy się maksymalny okres trwania zlecenia badania sprawozdań finansowych JZP, po którym następuje obowiązkowa zmiana firmy audytorskiej zgodnie z wymogami rozporządzenia UE nr 537/2014 oraz ustawy o biegłych rewidentach?

Stan prawny obowiązujący od 31 marca 2020 r.

Podstawowa zasada, według której wyliczany jest maksymalny nieprzerwany okres trwania zlecenia badania sprawozdań finansowych JZP, po którym następuje obowiązkowa zmiana firmy audytorskiej, została określona w art. 17 ust. 8 rozporządzenia UE nr 537/2014 w następujący sposób: „czas trwania zlecenia badania liczy się od pierwszego roku obrotowego objętego umową zlecenia badania, w którym to roku biegły rewident lub firma audytorska zostali powołani po raz pierwszy do przeprowadzenia następujących nieprzerwanie po sobie badań ustawowych tej samej jednostki zainteresowania publicznego”.

Zgodnie z powyższym okres trwania zlecenia badania liczy się od rozpoczęcia pierwszego badanego roku obrotowego (nie zaś od daty Walnego Zgromadzenia czy też od daty decyzji o wyborze danej firmy audytorskiej przez Radę Nadzorczą, ani też od daty zawarcia umowy o badanie ustawowe). Jeśli jednak jednostka stanie się JZP w trakcie roku obrotowego objętego zleceniem badania, czas trwania zlecenia badania liczy się od pierwszego roku obrotowego rozpoczynającego się po roku obrotowym, w którym jednostka stała się JZP. Jednostki stają się JZP od momentu kiedy spełniają kryteria kwalifikujące je do grup podmiotów zaliczanych do katalogu JZP. W praktyce oznacza to, na przykład, że spółka notowana staje się JZP od momentu gdy jej akcje zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym, natomiast bank lub zakład ubezpieczeń staje się JZP od dnia uzyskania zezwolenia na prowadzenie działalności bankowej lub ubezpieczeniowej, bez względu na to kiedy podmioty te zostały włączone do definicji JZP zgodnie z przepisami unijnymi lub krajowymi.

W celu określenia czy sprawozdania finansowe JZP sporządzone za okresy rozpoczynające się po 16 czerwca 2016 roku, do których mają zastosowanie po raz pierwszy przepisy rozporządzenia UE nr 537/2014 (w tym wymóg obowiązkowej rotacji firmy audytorskiej) mogą być zbadane przez dotychczasową firmę audytorską należy wziąć pod uwagę przepisy przejściowe art. 41 rozporządzenia UE nr 537/2017 określające dla jakich badań ustawowych JZP wymóg obowiązkowej rotacji firmy audytorskiej ma zastosowanie po raz pierwszy.

Zgodnie z przepisami przejściowymi art. 41 rozporządzenia UE nr 537/2014, obowiązek zmiany dotychczasowej firmy audytorskiej na nową firmę audytorską w celu przeprowadzenia badania ustawowego sprawozdań finansowych JZP sporządzonych za okresy rozpoczynające się po 16 czerwca 2016 roku, uzależniony jest od długości nieprzerwanej współpracy jednostki z firmą audytorską w momencie wejścia w życie przepisów rozporządzenia UE nr 537/2014 (16 czerwca 2014 roku).

W przypadku, o którym mowa w art. 41 ust. 1 rozporządzenia UE nr 537/2014, tj. gdy w dniu 16 czerwca 2014 roku okres nieprzerwanego trwania zlecenia badania danej JZP wynosił 20 lub więcej lat obrotowych obowiązek zmiany dotychczasowej firmy audytorskiej dotyczył będzie po raz pierwszy badania ustawowego sprawozdań finansowych JZP sporządzonych za okresy rozpoczynające się po 16 czerwca 2020 roku. Wymóg zmiany firmy audytorskiej co 10 lat, o którym mowa w art. 17 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia UE nr 537/2014 będzie miał zastosowanie w tym przypadku po raz pierwszy do badania ustawowego sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się po 16 czerwca 2030 roku.

W przypadku, o którym mowa w art. 41 ust. 2 rozporządzenia UE nr 537/2014, tj. gdy w dniu 16 czerwca 2014 roku okres nieprzerwanego trwania zlecenia badania danej JZP wynosił 11 i więcej lat ale mniej niż 20 lat obrotowych obowiązek zmiany dotychczasowej firmy audytorskiej dotyczył będzie

po raz pierwszy badania ustawowego sprawozdań finansowych JZP sporządzonych za okresy rozpoczynające się po 16 czerwca 2023 roku. Wymóg zmiany firmy audytorskiej co 10 lat, o którym mowa w art. 17 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia UE nr 537/2014 będzie miał zastosowanie w tym przypadku po raz pierwszy do badania ustawowego sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się po 16 czerwca 2033 roku.

W przypadku, o którym mowa w art. 41 ust. 3 rozporządzenia UE nr 537/2014, tj. gdy w dniu 16 czerwca 2014 roku okres nieprzerwanego trwania zlecenia badania danej JZP wynosił mniej niż 11 lat obrotowych, a współpraca z daną firmą audytorską kontynuowana była w dniu 17 czerwca 2016 roku - obowiązek zmiany dotychczasowej firmy audytorskiej dotyczyć będzie po raz pierwszy badania ustawowego sprawozdań finansowych JZP sporządzonych za okresy rozpoczynające się po 16 czerwca 2016 roku, jeżeli badanie takie byłoby badaniem ustawowym wykraczającym poza maksymalny okres nieprzerwanego trwania zlecenia badania danej JZP. W przeciwnym razie (tj. gdy badanie ustawowe sprawozdań finansowych JZP sporządzonych za okresy rozpoczynające się po 16 czerwca 2016 roku mieści się w okresie nieprzerwanego trwania zlecenia badania), umowa o badanie może być odnowiona z dotychczasową firmą audytorską, aż do upływu okresu nieprzerwanego trwania zlecenia badania, wynoszącego zgodnie z art. 17 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia UE nr 537/2014 maksymalnie 10 lat obrotowych. Umowy o badanie sprawozdań finansowych JZP sporządzonych za okresy rozpoczynające się po 16 czerwca 2014 roku mogą być odnawiane aż do upływu okresu trwania zlecenia badania wynoszącego zgodnie z art. 17 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia UE nr 537/2014 maksymalnie 10 lat obrotowych.

11. Przygotowanie zapytania ofertowego i uchwały organu nadzorującego jednostki badanej, oraz oferty badania przez firmę audytorską – w świetle wymogu zawierania umów dwuletnich

Stan prawny obowiązujący od 31 marca 2020 r.

Jaki okres planowany powinien być zawarty w zapytaniu ofertowym wysyłanym przez kierownika jednostki w kontekście art. 66 ust. 5 ustawy o rachunkowości ?

Przepisy nie regulują sposobu przedstawiania zapytań ofertowych przez jednostki podlegające badaniu ustawowemu. W przypadku gdy jednostka badana posiada status jednostki zainteresowania publicznego (dalej: JZP), o której mowa w art. 2 pkt 9 ustawy o biegłych rewidentach, zapytanie ofertowe takiej jednostki w zakresie maksymalnej liczby lat obrotowych będących przedmiotem badania musi być zgodne z wymogami w zakresie rotacji firmy audytorskiej określonymi w art. 17 i 41 rozporządzenia UE nr 537/2014.

W zależności od tego jaki status posiada jednostka badana (czy jest JZP czy też nie) oraz z jakim zamiarem i do kogo kierowane jest zapytanie ofertowe (kontynuowanie współpracy z dotychczasową firmą audytorską lub zmiana firmy audytorskiej) w taki sposób określany będzie w zapytaniu ofertowym minimalny okres zatrudnienia firmy audytorskiej przez jednostkę badaną, zgodny z wymogami art. 66 ust. 5 ustawy o rachunkowości. Dopuszczalne jest również by jednostka badana w swoim zapytaniu ofertowym poprosiła firmy audytorskie o przedstawienie ofert w różnych wariantach (na 1 (dotyczy tylko firmy dotychczasowej), 2, 3 lub więcej lat obrotowych).

Należy zwrócić także uwagę na fakt, iż w przypadku JZP zapytanie ofertowe, w zakresie minimalnego i maksymalnego okresu badania przez firmy audytorskie powinno uwzględniać postanowienia polityki wyboru firmy audytorskiej przeprowadzającej badania, opracowanej przez komitet audytu takiej JZP.

Na jaki okres powinna przesłać ofertę firma uprzednio badająca?

Oferta dotychczasowej firmy audytorskiej powinna spełniać warunki zapytania ofertowego jednostki badanej.

Czy firma audytorska może podpisać umowę na okres krótszy niż wskazany w uchwale organu nadzorującego?

Za wybór firmy audytorskiej odpowiada organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki lub inny organ wskazany w statucie, umowie lub innych wiążących jednostkę przepisach prawa. Umowa o badanie ustawowe, podpisywana przez kierownika jednostki, stanowi realizację postanowień zawartych w uchwale takiego organu w zakresie wyboru firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie ustawowe.

12. Jak realizowany jest przez komitet audytu obowiązek przedstawiania rekomendacji w zakresie wyboru firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie ustawowe JZP, podlegającej przepisom ustawy Prawo zamówień publicznych ?

Stan prawny obowiązujący od 31 marca 2020 r.

Przepisami nadrzędnymi dla JZP w zakresie powoływania firmy audytorskiej są przepisy rozporządzenia UE nr 537/2014. Ustawa o biegłych rewidentach oraz niektóre przepisy ustawy o rachunkowości wdrażają do porządku polskiego dyrektywę 2006/43/WE zmienioną dyrektywą 2014/56/UE oraz służą stosowaniu rozporządzenia UE nr 537/2014. Natomiast przepisy ustawy z dnia 29 stycznia 2004 roku - Prawo zamówień publicznych (dalej: ustawa PZP) mają zastosowanie w procesie wyboru firmy audytorskiej przez JZP, podlegające ustawie PZP, w zakresie w jakim nie stoją one w sprzeczności z ww. rozporządzeniem.

Zgodnie z art. 66 ust. 4 ustawy o rachunkowości wyboru (powołania) firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie ustawowe JZP dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe JZP lub inny organ wskazany w statucie, umowie lub innych wiążących JZP przepisach prawa. Wyboru (powołania) takiego nie może dokonać kierownik JZP. Kierownik jednostki zobowiązany jest do zawarcia umowy o badanie ustawowe, stanowiącej realizację postanowień zawartych w uchwale organu dokonującego wyboru (powołania) firmy audytorskiej. W zależności od tego jaki organ JZP dokonuje ww. wyboru (powołania) firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania ustawowego JZP, takie inne przepisy szczegółowe w tym zakresie stosuje JZP. Są to odpowiednio albo przepisy art. 16 ust. 3 rozporządzenia (gdy wyboru dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe) albo przepisy art. 130 ust. 2 i 3 ustawy o biegłych rewidentach (gdy wyboru dokonuje organ inny niż organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe). Zarówno zgodnie z art. 16 ust. 3 rozporządzenia UE nr 537/2014, jak i zgodnie z art. 130 ustawy o biegłych rewidentach za procedurę wyboru firmy audytorskiej przez JZP jest odpowiedzialny komitet audytu JZP.

Jeśli mamy do czynienia z wyborem dotychczasowej firmy audytorskiej badającej JZP (tj. z przedłużeniem umowy o badanie ustawowe) - rekomendacja komitetu audytu zawiera wskazanie jednej firmy audytorskiej, której komitet audytu proponuje powierzyć badanie ustawowe. Jeśli natomiast wybór firmy audytorskiej nie dotyczy przedłużenia umowy o badanie (tj. dokonywany jest wybór nowej firmy audytorskiej – np. w związku z obowiązkiem zmiany firmy audytorskiej po upływie 10 letniego okresu maksymalnego zatrudnienia) – rekomendacja komitetu audytu JZP powinna zawierać przynajmniej dwie możliwości wyboru firmy audytorskiej wraz z uzasadnieniem oraz wskazanie uzasadnionej preferencji wobec jednej z nich. Rekomendacja komitetu audytu JZP

wydawana jest wtedy w następstwie procedury wyboru, zorganizowanej przez badaną JZP, spełniającej kryteria określone odpowiednio w art. 16 ust. 3 rozporządzenia UE nr 537/2014 lub w art. 130 ust. 3 pkt 2 ustawy o biegłych rewidentach.

Należy zwrócić uwagę, że przepisy art. 16 ust. 3 rozporządzenia UE nr 537/2014 jak i przepisy art. 130 ust. 3 pkt 2 ustawy o biegłych rewidentach wymagają by to badana JZP (np. przy udziale kierownika jednostki lub specjalnej komisji przetargowej, o których mowa w ustawie PZP) zapewniła by proces wyboru firmy audytorskiej przeprowadzany był w oparciu o zasady równego traktowania, uczciwej konkurencji i przejrzystości jak również zapewniona była swoboda określenia procedury wyboru przez komitet audytu. Ponadto konieczne jest sporządzenie przez badaną JZP (np. przy udziale kierownika jednostki lub specjalnej komisji przetargowej, o których mowa w ustawie PZP) sprawozdania zawierającego wnioski z przeprowadzonej procedury wyboru, które podlega zatwierdzeniu przez komitet audytu. Należy zatem zauważyć, że to wnioski z przeprowadzonej przez badaną JZP procedury wyboru (uwzględniającej również wymogi ustawy PZP w zakresie w jakim nie są sprzeczne z wymogami rozporządzenia UE nr 537/2014) stanowić będą podstawę rekomendacji wydawanej przez komitet audytu w zakresie wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania ustawowego JZP.

Zgodnie z wyjaśnieniami Komisji Europejskiej w zakresie stosowania przepisów art. 16 rozporządzenia UE nr 537/2014 oraz analogicznych przepisów ustawy o biegłych rewidentach, w sytuacji, gdy w odpowiedzi na zapytanie JZP wpłynie oferta tylko jednej firmy audytorskiej, komitet audytu powinien poszukać na rynku alternatywnych kandydatów do przeprowadzenia badania ustawowego takiej JZP i skontaktować się z nimi bezpośrednio. Jeśli w następstwie podjętych przez komitet audytu uzupełniających poszukiwań dodatkowej firmy audytorskiej nie będzie możliwe wskazanie w rekomendacji drugiego kandydata do przeprowadzenia badania ustawowego (wymóg obowiązuje gdy wybierana jest nowa firma audytorska) wtedy w rekomendacji komitetu audytu należy zamieścić informację o podjętych przez komitet audytu działaniach zmierzających do znalezienia alternatywnego kandydata.

Komitet audytu powinien zapewnić by procedura wyboru, za którą odpowiada, była tak przygotowana by w wyniku procesu wyboru firmy audytorskiej przeprowadzonego w oparciu o tę procedurę wybrana została firma audytorska spełniająca wszystkie wymogi rozporządzenia (np. również te dotyczące zakazu świadczenia usług innych niż badania).

13. Jak wyznaczyć początek okresu nieprzerwanego świadczenia usług badania ustawowego na rzecz JZP w przypadku połączeń, przejęć lub zmian w strukturze własnościowej firmy audytorskiej?

Stan prawny obowiązujący od 31 marca 2020 r.

W związku z koniecznością zachowania spójności pomiędzy przepisami art. 17 ust. 1-3 i art. 41 rozporządzenia UE nr 537/2014, określającymi zasady obowiązkowej zmiany firmy audytorskiej po okresie jej maksymalnego zatrudnienia przez JZP, tj. stosowania jednolitego podejścia do zakresu podmiotów, do których przepisy te mają zastosowanie, przy wyliczaniu maksymalnego okresu nieprzerwanego świadczenia usług badań ustawowych na rzecz danej JZP, zaliczanej do jednej z grup wyznaczonych zgodnie z przepisami art. 41 ust. 1, 2 lub 3 rozporządzenia UE nr 537/2014, należy uwzględniać nie tylko nieprzerwane okresy świadczenia usług badania ustawowego przez daną firmę audytorską, ale również okresy nieprzerwanego świadczenia usług badania ustawowego przez firmy audytorskie powiązane z taką firmą audytorską (w tym przejęte przez firmę audytorską lub z którymi firma audytorska połączyła się) lub przez jakiegokolwiek członka sieci działającej w państwach Unii Europejskiej, do której należą takie firmy audytorskie.

O konieczności uwzględnienia przy wyliczeniu nieprzerwanego okresu zatrudnienia firmy audytorskiej przez JZP „innych firm audytorskich, które firma audytorska przejęła lub z którymi się połączyła” mówi nie tylko art. 17 ust. 8 rozporządzenia UE nr 537/2014, ale także za takim stanowiskiem przemawia wykładnia celowościowa art. 17 ust. 3 rozporządzenia UE nr 537/2014, która prowadzi do wniosku, iż o zmianie firmy audytorskiej czy też o przerwaniu świadczenia usługi badania przez firmę audytorską nie można mówić jeśli zmiana taka lub przerwanie świadczenia usług badania de facto nie miało miejsca, gdyż następowały one w obrębie podmiotów powiązanych z firmą audytorską przeprowadzającą badanie JZP (w tym przejętych lub z którymi nastąpiło połączenie) lub podmiotów należących do sieci stanowiącej jedną strukturę. Regulacje unijne mają ograniczać takie pozorne zmiany firmy audytorskiej.

Jednocześnie zwracamy uwagę, iż zgodnie z przepisami art. 17 ust. 8 akapit trzeci rozporządzenia UE nr 537/2014, w przypadku braku pewności co do daty rozpoczęcia przeprowadzenia przez firmę audytorską następujących nieprzerwanie po sobie badań ustawowych dla JZP, np. ze względu na połączenia, przejęcia lub zmiany w strukturze własnościowej, firma audytorska niezwłocznie zgłasza takie wątpliwości do właściwego organu (tj. Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego), który ostatecznie określa stosowną datę do celów wyznaczenia nieprzerwanego okresu zatrudnienia.

14. Jakie są zasady rotacji firmy audytorskiej badającej oddział instytucji kredytowej?

Stan prawny obowiązujący od 31 marca 2020 r.

Zgodnie z art. 2 pkt 9 lit b ustawy o biegłych rewidentach do jednostek zainteresowania publicznego (dalej: JZP) należą oddziały instytucji kredytowych w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe. Podstawę włączenia takich oddziałów do katalogu JZP stanowi opcja dla kraju członkowskiego zawarta w art. 2 pkt 13 lit. d dyrektywy 2006/43/WE zmienionej dyrektywą 2014/56/UE.

Zgodnie z art. 17 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia UE 537/2014 maksymalny czas trwania zlecenia badania sprawozdań finansowych JZP nie może przekraczać 10 lat.

Podstawowa zasada, według której wyliczany jest maksymalny nieprzerwany okres trwania zlecenia badania sprawozdań finansowych JZP, po którym następuje obowiązkowa zmiana firmy audytorskiej, została określona w art. 17 ust. 8 rozporządzenia UE nr 537/2014.

Zgodnie z ww. zasadą - maksymalny 10 letni okres nieprzerwanej współpracy z tą samą firmą audytorską w zakresie badań ustawowych - obejmuje wszystkie zlecenia badania przeprowadzane nieprzerwanie przez tą samą firmę audytorską lub firmę audytorską powiązaną z tą firmą audytorską lub przez jakiegokolwiek członka sieci działającej w państwach UE - począwszy od pierwszego wykonanego zlecenia badania za pełny rok obrotowy następujący po roku, w którym oddział uzyskał zezwolenie na prowadzenie działalności w Polsce.

W świetle wymogów ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (tj. obowiązku sporządzania przez oddział instytucji kredytowej sprawozdań finansowych jak również poddania ich badaniu ustawowemu) oraz w związku z koniecznością spełniania przez oddział instytucji kredytowej wymogów przewidzianych dla JZP w ustawie o biegłych rewidentach i rozporządzeniu UE nr 537/2014 (w związku z zakwalifikowaniem oddziału instytucji kredytowej do katalogu JZP w rozumieniu ustawy o biegłych rewidentach), w opinii MF, oddział instytucji kredytowej jest odrębnym podmiotem w stosunku do samej instytucji kredytowej. Może to oznaczać, iż podlegać będzie odmiennym wymogom w porównaniu z instytucją kredytową, np. w zakresie rotacji firmy audytorskiej.

15. Od kiedy obowiązuje zakaz świadczenia usług, o których mowa w art. 136 ustawy o biegłych rewidentach, dodanych do czarnej listy usług zabronionych, określonej w przepisach unijnych?

Rozszerzenie czarnej listy usług zabronionych, określonej w przepisach unijnych (art. 5 ust. 1 rozporządzenia UE nr 537/2014), o inne usługi niebędące czynnościami rewizji finansowej i niebędące usługami wymienionymi w art. 136 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach (spoza białej listy), przeprowadzono w oparciu o opcję przewidzianą dla kraju członkowskiego w art. 5 ust. 2 rozporządzenia UE nr 537/2014.

Rozszerzenie czarnej listy usług zabronionych powoduje, że:

- nie jest możliwe jednoczesne przeprowadzanie badania sprawozdań finansowych jednostki zainteresowania publicznego (JZP) oraz świadczenie usług innych niż czynności rewizji finansowej niebędących usługami wymienionymi w art. 136 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach na rzecz takiej JZP, jej jednostki dominującej lub jednostek przez nią kontrolowanych w ramach UE;
- zakaz świadczenia usług dodanych do unijnej czarnej listy usług zabronionych dotyczy tych samych podmiotów oraz tych samych okresów jak te określone dla unijnej czarnej listy w art. 5 ust. 1 rozporządzenia UE nr 537/2014.

W związku z wykorzystaniem opcji rozszerzenia unijnej czarnej listy usług zabronionych po dacie bezpośredniego stosowania rozporządzenia UE nr 537/2014 (tj. po 17 czerwca 2016 r.) do ustawy o biegłych rewidentach wprowadzono przepisy przejściowe (art. 285).

Zgodnie z przepisami art. 285 ust. 1 i 2 ustawy o biegłych rewidentach, usługi, o których mowa w art. 136 ustawy o biegłych rewidentach, dodane do czarnej listy usług zabronionych, określonej w przepisach unijnych (art. 5 ust. 1 rozporządzenia UE nr 537/2014) będzie można świadczyć do końca 2017 roku jednocześnie z badaniem ustawowym sprawozdań finansowych jednostki zainteresowania publicznego (JZP) sporządzonych za okresy rozpoczynające się przed dniem 1 stycznia 2018 roku, jeśli umowa o świadczenie usług dodatkowo zabronionych przez ustawę o biegłych rewidentach została zawarta przed dniem wejścia w życie przepisów ustawy o biegłych rewidentach (tj. przed 21 czerwca 2017 roku).

Innymi słowy, zgodnie z przepisami art. 285 ust. 1 i 2 ustawy o biegłych rewidentach, możliwe będzie zatem przeprowadzenie badania ustawowego sprawozdań finansowych JZP sporządzonych za rok obrotowy rozpoczynający się przed dniem 1 stycznia 2018 roku, jeśli usługi dodane do unijnej czarnej listy usług zabronionych zostały wykonane w okresie od rozpoczęcia badanego okresu do dnia wydania sprawozdania z badania, nie później jednak niż do końca 2017 roku oraz umowa o ich świadczenie została zawarta przed dniem 21 czerwca 2017 roku - na przykład - jeśli okres za jaki sporządzone zostały sprawozdania finansowe JZP podlegające badaniu ustawowemu kończy się 31 marca 2018 roku usługi dodane do unijnej czarnej listy usług zabronionych mogą być świadczone jedynie do dnia 31 grudnia 2017 roku, a nie zaś do końca okresu podlegającego badaniu, tj. do dnia 31 marca 2018 roku czy też dłużej do dnia wydania sprawozdania z badania.

W związku z powyższym, niemożliwe będzie przeprowadzenie badania ustawowego sprawozdań finansowych jednostki zainteresowania publicznego sporządzonych za okresy rozpoczynające się przed 1 stycznia 2018 roku, jeśli usługi dodane ustawą o biegłych rewidentach do unijnej czarnej listy usług zabronionych zostały wyświadczone w okresie od rozpoczęcia badanego okresu do dnia 31 grudnia 2017 roku, na podstawie umowy zawartej po dniu 21 czerwca 2017 roku (po dacie wejścia w życie ustawy o biegłych rewidentach).

16. Na jakich zasadach osoba skreślona z rejestru biegłych rewidentów może ponownie zostać biegłym rewidentem?

Skreślenie biegłego rewidenta z rejestru może nastąpić m.in. z powodu wystąpienia biegłego rewidenta z samorządu na swój wniosek, zaprzestania spełniania któregośkolwiek z warunków o których mowa w art. 4 ust. 2 pkt 1-3 lub z powodu nie uiszczania składek członkowskich przez okres dłuższy niż rok (art. 18 ust. 1 pkt 2-4 ustawy o biegłych rewidentach).

Osoba skreślona z rejestru biegłych rewidentów z w/w przyczyn, może być ponownie wpisana do rejestru, jeżeli spełnia warunki, o których mowa w art. 4 ust. 2 ustawy to jest:

1. korzysta z pełni praw publicznych oraz ma pełną zdolność do czynności prawnych;
2. ma nieposzlakowaną opinię i swoim dotychczasowym postępowaniem, w tym w trakcie postępowania kwalifikacyjnego, daje rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta;
3. nie była skazana prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;
4. ukończyła studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznane w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne i włada językiem polskim w mowie i piśmie;
5. odbyła: a) roczną praktykę w zakresie rachunkowości w państwie Unii Europejskiej oraz co najmniej 2-letnią aplikację w firmie audytorskiej zarejestrowanej w państwie Unii Europejskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta lub biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie Unii Europejskiej albo b) 3-letnią aplikację w firmie audytorskiej zarejestrowanej w państwie Unii Europejskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta lub biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie Unii Europejskiej - przy czym spełnienie tych warunków zostało stwierdzone przez Komisję Egzaminacyjną;
6. złożyła przed Komisją egzaminy dla kandydatów na biegłego rewidenta z wiedzy w zakresie wskazanym w art. 14 ust. 1 i 2;
7. złożyła przed Komisją egzamin dyplomowy;
8. złożyła ślubowanie.

Jeżeli od dnia skreślenia upłynęło więcej niż 10 lat - to zgodnie z art. 18 ust. 8 ustawy o biegłych rewidentach - osoba ubiegająca się o ponowny wpis oprócz spełnienia powyższych warunków musi ponownie złożyć egzaminy o których mowa w art. 4 ust. 2 pkt 6 ustawy o biegłych rewidentach.

W przypadku biegłych rewidentów, w stosunku do których w postępowaniu dyscyplinarnym orzeczona została kara skreślenia z rejestru (art. 18 ust. 1 pkt 5 ustawy o biegłych rewidentach), ponowny wpis możliwy jest po upływie 10 lat od dnia w którym orzeczenie o skreśleniu stało się prawomocne, po ponownym zdaniu egzaminów z wiedzy oraz spełnieniu warunków, o których mowa w art. 4 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach.

Powyższe regulacje, jednoznacznie wskazują, iż aby uzyskać ponowny wpis do rejestru biegłych rewidentów należy spełnić przesłanki wynikające z art. 4 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach. Osoba, która została wpisana do rejestru na podstawie wcześniej obowiązujących regulacji, bez konieczności spełnienia warunków jakie są obecnie wymagane i zostanie skreślona z rejestru, aby być ponownie wpisana musi spełnić obecnie obowiązujące warunki, bez względu jakie zasady wpisu do rejestru obowiązywały uprzednio.

17. Czy możliwe jest w świetle przepisów ustawy o biegłych rewidentach wydanie przez firmę audytorską badającą historyczne informacje finansowe zamieszczone w prospekcie emisyjnym, listu poświadczającego (tzw. „comfort letter”) na rynek państwa trzeciego, sporządzonego zgodnie ze standardami obowiązującymi na tym rynku?

Zgodnie z art. 136 ustawy o biegłych rewidentach usługami, które mogą być świadczone na rzecz jednostki zainteresowania publicznego (dalej: JZP) przez firmę audytorską przeprowadzającą badanie ustawowe, w rozumieniu art. 2 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach, takiej JZP są:

- określone w art. 2 pkt 7 ustawy o biegłych rewidentach usługi czynności rewizji finansowej, tj. usługi atestacyjne obejmujące badania, a także przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi atestacyjne określone przepisami prawa i zastrzeżone dla biegłego rewidenta oraz
- usługi z tzw. „białej listy” usług dozwolonych, wymienione w art. 136 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach.

Na ww. „białej liście” usług dozwolonych znajduje się zarówno i) usługa badania historycznych informacji finansowych do prospektu, o którym mowa w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 809/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. wykonującym dyrektywę 2003/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie informacji zawartych w prospektach emisyjnych oraz formy, wyłączenia przez odniesienie i publikacji takich prospektów emisyjnych oraz rozpowszechniania reklam, jak i ii) usługa wydawania listów poświadczających, wykonywana w związku z prospektem emisyjnym badanej jednostki, przeprowadzana zgodnie z krajowym standardem usług pokrewnych i polegająca na przeprowadzeniu uzgodnionych procedur.

Przesłanką przyjęcia w ustawie o biegłych rewidentach przepisów art. 136 było m.in. umożliwienie firmom audytorskim przeprowadzającym badanie ustawowe JZP świadczenia usług, które nie mieszczą się w katalogu czynności rewizji finansowej (tj. takich, które nie są określone przepisami prawa i nie są zastrzeżone dla biegłego rewidenta) oraz zapewnienie by świadczenie takich usług przyczyniało się do ograniczania kosztów pozyskania kapitału lub finansowania (np. w drodze kredytu czy też emisji akcji lub obligacji), przy jednoczesnym zapewnieniu niezależności badania ustawowego.

Mając na uwadze powyższe, dopuszczalne jest sporządzenie, przez firmę audytorską badającą historyczne informacje finansowe zamieszczone w prospekcie emisyjnym, listu poświadczającego, zgodnie ze standardem innym niż krajowy standard usług pokrewnych, o którym mowa w art. 136 ust. 2 pkt 2 ustawy o biegłych rewidentach (np. zgodnie z amerykańskim standardem usług atestacyjnych stosowanym w przypadku takich usług), pod warunkiem, że zastosowanie standardu innego niż krajowy standard usług pokrewnych, o którym mowa w art. 136 ust. 2 pkt 2 ustawy o biegłych rewidentach, zapewni również zgodność z takim krajowym standardem. Należy podkreślić, że dodatkowym warunkiem świadczenia usług z „białej listy usług dozwolonych” jest, zgodnie z art. 136 ust. 3 ustawy o biegłych rewidentach, przeprowadzenie oceny zagrożeń i zabezpieczeń niezależności przez komitet audytu JZP.

Należy ponadto zauważyć, że zakaz wykonywania usług dodatkowych, określonych w art. 136 ustawy o biegłych rewidentach, w okresach, o których mowa w art. 5 ust. 1 lit. a rozporządzenia UE nr 537/2014, tj. od rozpoczęcia okresu podlegającego badaniu ustawowemu do wydania sprawozdania z badania ustawowego, ma zastosowanie jedynie do JZP, jej jednostki dominującej oraz jednostek przez nią kontrolowanych w ramach UE. Zakaz ten nie ma zatem zastosowania do jednostek sporządzających prospekt emisyjny w związku z pierwszą ofertą publiczną, tj. takich które po raz pierwszy ubiegają się o dopuszczenie do obrotu na rynku regulowanym UE, niebędących jednocześnie jednostkami, o których mowa w art. 2 pkt 9 lit. b-i ustawy o biegłych rewidentach, i które nie są jednocześnie jednostką dominującą wobec JZP lub jednostką kontrolowaną przez JZP. Dodatkowo należy zauważyć, że wydawanie listów poświadczających przez firmę audytorską badającą historyczne informacje finansowe zamieszczone w prospekcie emisyjnym jednostki po raz pierwszy ubiegającej się o dopuszczenie do obrotu na rynku regulowanym UE może mieć jednak wpływ na dokonywany przez taką jednostkę wybór firmy audytorskiej, która przeprowadzać będzie badanie ustawowe jej sprawozdania finansowego sporządzonego za okresy przyszłe, nieobjęte prospektem emisyjnym.

18. Czy w świetle obowiązujących przepisów możliwe jest przeprowadzenie badania sprawozdań finansowych za rok 2017 przez dotychczasową firmę audytorską jeśli inna firma z sieci, do której należy dotychczasowa firma audytorska świadczy usługi zakazane określone w art. 5 rozporządzenia UE nr 537/2014?

Przepisy rozporządzenia UE nr 537/2014 stosuje się do badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego (dalej: JZP) sporządzanych za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 16 czerwca 2016 roku. Dotyczy to zarówno wymogu rotacji firmy audytorskiej (art. 17 i 41 rozporządzenia UE nr 537/2014), jak i zakazu świadczenia usług określonych w art. 5 rozporządzenia UE nr 537/2014.

Zgodnie z przepisami art. 5 rozporządzenia UE nr 537/2014, ani firma audytorska badająca sprawozdanie finansowe JZP za 2017 rok ani żaden z członków sieci, do której należy taka firma audytorska, nie mogą świadczyć na rzecz badanej JZP, jej jednostki dominującej oraz jednostek przez JZP kontrolowanych w ramach UE jakichkolwiek usług wymienionych w art. 5 ust. 1 akapit drugi (tj. m.in. usług doradztwa podatkowego oraz usług prawnych) w okresie od rozpoczęcia badanego okresu do wydania sprawozdania z badania, czyli w roku finansowym 2017 aż do momentu wydania sprawozdania z badania sprawozdania finansowego za 2017 rok.

Należy jednocześnie zwrócić uwagę, że przepis przejściowy (art. 284 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach), nie będzie miał zastosowania w sytuacji, gdy badanie sprawozdań finansowych za rok 2017 (gdy będzie to 6-10 rok badania) jest przeprowadzane przez firmę audytorską należącą do tej samej sieci, do której należy podmiot, który wykonał na rzecz jednostki badanej usługi zabronione, gdyż należy to uznać za niezgodne z przepisami art. 5 rozporządzenia UE nr 537/2014. Przepis przejściowy art. 284 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach nie oznacza bowiem jednoczesnego wydłużenia okresu rotacji firmy audytorskiej i zwolnienia z zakazu świadczenia usług wymienionych w art. 5 rozporządzenia UE nr 537/2014 przez firmę audytorską badającą JZP lub jakiegokolwiek inny podmiot z sieci, do której należy taka firma audytorska.

Ponadto należy zwrócić uwagę, że Polska nie skorzystała z opcji, o której mowa w art. 5 ust. 3 rozporządzenia UE nr 537/2014 i usługi doradztwa podatkowego oraz wyceny są usługami pierwotnie zabronionymi przez rozporządzenie UE nr 537/2014 i nie należy ich traktować jako usług dodatkowo zabronione (dodane do katalogu usług zabronionych) zgodnie z art. 136 ustawy o biegłych rewidentach. Tym samym nie ma również zastosowania do nich przepis przejściowy, o którym mowa w art. 285 ustawy o biegłych rewidentach zezwalający na ich świadczenie do końca 2017 roku (jednocześnie z badaniem za 2017 rok).

19. Czy biegły rewident niewpisany na listę firm audytorskich jest podwykonawcą w rozumieniu art. 48 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach?

Przepisy art. 48 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach dopuszczają by jedynie niektóre czynności badania (nie zaś całe zlecenie badania) mogły być wykonane przez inny podmiot niż firma audytorska zawierająca umowę o przeprowadzenie badania. Może odbywać się to na podstawie umowy zawartej w formie pisemnej tylko pomiędzy firmą audytorską zawierającą umowę o badanie a „podwykonawcą” będącym podmiotem wpisanym na listę firm audytorskich, który działać będzie w imieniu i na rzecz firmy audytorskiej zawierającej umowę o badanie z jednostką badaną. Nie ma zatem znaczenia w jakiej formie podmiot ten (podwykonawca) prowadzi swoją działalność - istotne jest to, że jest firmą audytorską (tj. jest podmiotem wpisanym na listę firm audytorskich).

Wymogi określone w art. 48 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach nie ograniczają ani firmy

audytorskiej zawierającej umowę o badanie co do form zatrudniania lub współpracy z biegłymi rewidentami ani też samych biegłych rewidentów co do form wykonywania zawodu. Tak jak dotychczas, możliwe będzie zgodnie z art. 3 ust. 2 pkt 4 ustawy o biegłych rewidentach zatrudnienie biegłego rewidenta na podstawie umowy cywilno-prawnej (tj. w na podstawie tzw. „kontraktu”) i włączenie go do zespołu wykonującego badanie. Osoba taka, ponieważ nie jest wpisana na listę firm audytorskich, nie będzie traktowana jako podwykonawca w rozumieniu art. 48 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach.

20. Czy usługa badania sprawozdania o wypłacalności i kondycji finansowej, o którym mowa w art. 290 ust. 1 ustawy o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, należy do katalogu usług zabronionych, o którym mowa w art. 136 ustawy o biegłych rewidentach?

Usługa badania sprawozdania o wypłacalności i kondycji finansowej nie stanowi usługi badania ustawowego ani też badania dobrowolnego w rozumieniu art. 2 pkt 1 i 2 ustawy o biegłych rewidentach, z uwagi na odmienny przedmiot usługi. O ile przedmiotem usługi badania ustawowego jest roczne sprawozdanie finansowe jednostki - to przedmiotem usługi badania sprawozdania o wypłacalności i kondycji finansowej jest inne sprawozdanie - sprawozdanie o wypłacalności i kondycji finansowej - sporządzone według innych zasad (choćby też dotyczące okresu rocznego).

Usługa badania sprawozdania o wypłacalności i kondycji finansowej stanowi usługę atestacyjną, o której mowa w art. 2 pkt 5 ustawy o biegłych rewidentach (gdyż jej celem jest uwiarygodnienie w stopniu wysokim sprawozdania o wypłacalności i kondycji finansowej – tj. w takim jak w przypadku badania ustawowego sprawozdań finansowych) i zalicza się do katalogu czynności rewizji finansowej, o którym mowa w art. 2 pkt 7 ustawy o biegłych rewidentach.

Ponieważ w myśl art. 136 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, usługi czynności rewizji finansowej nie są usługami zabronionymi zgodnie z art. 5 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia UE nr 537/2014 - mogą być zatem świadczone przez tę samą firmę audytorską, która przeprowadza badanie sprawozdania finansowego jednostki zainteresowania publicznego.

21. Czy w świetle przepisów ustawy o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających oraz przepisów ustawy o biegłych rewidentach możliwe jest przeprowadzenie badania ustawowego banku spółdzielczego przez związek rewizyjny w którym taki bank jest zrzeszony, jeśli przedstawiciel takiego banku spółdzielczego zasiada w radzie nadzorczej badającego go związku rewizyjnego, z zastrzeżeniem, że badanie będzie zlecone wyłącznie zewnętrznym biegłym rewidentom?

Zgodnie z przepisami art. 2 ust. 4 rozporządzenia UE nr 537/2014 obiektywna, rozsądna i dobrze poinformowana strona trzecia nie uznaje, iż związek wynikający z członkostwa banku spółdzielczego w związku rewizyjnym narusza niezależność biegłego rewidenta, pod warunkiem, że gdy taki związek rewizyjny przeprowadza badanie ustawowe jednego ze swoich członków biegli rewidentci przeprowadzający badanie oraz osoby mogące wywierać wpływ na badanie przestrzegają zasad niezależności. Powyższą zasadę potwierdza również przepis art. 135 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach mówiący, iż „warunkiem przeprowadzenia badania ustawowego banku spółdzielczego przez związek rewizyjny jest zachowanie przez biegłych rewidentów przeprowadzających takie badanie oraz osoby mogące wywierać wpływ na to badanie wymogów niezależności określonych w niniejszej ustawie”. Oznacza to, iż sam fakt bycia zrzeszonym w związku rewizyjnym nie wyklucza możliwości przeprowadzenia badania sprawozdań finansowych jednostki zrzeszonej przez zrzeszającą ją związek rewizyjny. Jednakże wykluczony musi być wpływ innych czynników i relacji pomiędzy

jednostką badaną a związkiem rewizyjnym, które zagrażają niezależności procesu badania.

Zgodnie z wymogami niezależności, określonymi w art. 69 – 73 ustawy o biegłych rewidentach firma audytorska, tj. związek rewizyjny powinien rozważyć czy pełnienie określonych funkcji w radzie nadzorczej związku rewizyjnego przez przedstawiciela badanej jednostki, tj. banku spółdzielczego zrzeszonego w tym związku rewizyjnym, wpływa na niezależność firmy audytorskiej, tj. związku rewizyjnego, członków zespołu wykonującego badanie czy też osób mogących wpłynąć na wynik badania (ang. „those persons who may be in a position to influence the statutory audit”). Jeśli powyższa relacja pomiędzy badanym bankiem spółdzielczym a związkiem rewizyjnym stwarza zagrożenie wystąpienia autokontroli działalności związku rewizyjnego (ang. „self-review”), działania w interesie własnym związku rewizyjnego (ang. „self-interest”), działania w interesie jednostki badanej, zażyłości lub zastraszania – a obiektywna, racjonalna i poinformowana strona trzecia mogłaby dojść do wniosku, że pomimo zastosowania przez związek rewizyjny zabezpieczeń zmierzających do wyeliminowania lub zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu - niezależność jest nadal zagrożona, wtedy taki związek rewizyjny nie przeprowadza badania banku spółdzielczego zrzeszonego w takim związku rewizyjnym. Ponadto związek rewizyjny, członkowie zespołu wykonującego badanie oraz osoby fizyczne mogące wpłynąć na wynik badania powinni być niezależni od badanego banku spółdzielczego i nie mogą brać udziału w procesie podejmowania decyzji w badanym banku spółdzielczym.

Ciężar wyznaczenia wszystkich osób mogących wpłynąć (pośrednio i bezpośrednio) na wynik badania i odpowiedniego udokumentowania ich niezależności, w tym braku udziału tych osób w procesie podejmowania decyzji w badanym banku spółdzielczym leży po stronie firmy audytorskiej (związku rewizyjnego). Należy zauważyć, że pojęcie „osoby mogące wpłynąć na wynik badania” nie zostało zdefiniowane w ustawie o biegłych rewidentach z powodu ryzyka jego zawężenia, co oznaczałoby z kolei niewłaściwą implementację przepisów unijnych do przepisów krajowych i ryzyko zwolnienia niektórych takich osób z obowiązku spełniania wymogu niezależności lub też brak możliwości nałożenia odpowiednich kar lub sankcji na takie osoby za niespełnienie określonego wymogu.

Niemniej jednak sytuacja, w której osoby należące do kadry kierowniczej lub nadzorczej związku rewizyjnego są jednocześnie osobami biorącymi udział w procesie podejmowania decyzji w badanym banku spółdzielczym (należą np. do kadry kierowniczej lub nadzorczej takiego banku) może budzić wątpliwości co do braku możliwości bezpośredniego lub pośredniego wpływania tychże osób na wynik badania. Możliwe jest również, iż sytuacja, w której osoba należąca do kadry kierowniczej lub nadzorczej związku rewizyjnego jest jednocześnie pracownikiem badanego banku spółdzielczego (ale niebiorącym udziału w podejmowaniu decyzji w badanym banku spółdzielczym czy też niebiorącym udziału w sporządzaniu sprawozdania finansowego banku), mogłaby zostać oceniona odmiennie i wymagałaby zastosowania innych zabezpieczeń niezależności. Dlatego też ocena stanu faktycznego, w tym zastosowanych przez związek rewizyjny zabezpieczeń w celu zminimalizowania zagrożeń dla niezależności wraz z odpowiednim ich udokumentowaniem w ramach dokumentacji badania, należy do firmy audytorskiej i powinna być przez nią przeprowadzana przed przyjęciem lub kontynuacją zlecenia badania, zgodnie z wymogami art. 74 ustawy o biegłych rewidentach. Dodatkowo przepisy art. 6 ust. 2 rozporządzenia UE nr 537/2014 wymagają również by zagrożenia dla niezależności badania i zabezpieczenia zastosowane w celu ograniczenia tych zagrożeń zostały omówione z komitetem audytu lub radą nadzorczą pełniącą jej funkcje w banku spółdzielczym.

Ponadto należy zauważyć, że odpowiedzialność wobec jednostki badanej za przeprowadzenie badania ponosi firma audytorska zawierająca umowę o przeprowadzenie badania. Dlatego też powierzenie niektórych czynności badania do wykonania przez podwykonawców, o których mowa w art. 48 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach (tj. inne firmy audytorskie) lub osoby, o których mowa w art. 3 ust. 2 pkt 4 (tj. biegłych rewidentów zatrudnionych „na kontrakcie”) nie oznacza, iż tylko ci podwykonawcy lub ww. osoby powinni spełniać wymogi w zakresie niezależności i tym samym nie

zwalnienia związku rewizyjnego z konieczności zapewnienia niezależności osób mogących wywierać wpływ na wynik badania. Jednakże wyznaczenie takich osób, jak również ocena i udokumentowanie ich niezależności przed przyjęciem lub kontynuacją zlecenia badania należy do firmy audytorskiej, tj. do związku rewizyjnego.

22. Czy emitenci z rynku NewConnect są traktowani jako JZP, które mają obowiązek posiadania komitetu audytu?

Rynek NewConnect, prowadzony przez Giełdę Papierów Wartościowych w Warszawie S.A., jest alternatywnym systemem obrotu, przez który rozumie się zgodnie z art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi - organizowany przez firmę inwestycyjną lub podmiot prowadzący rynek regulowany, poza rynkiem regulowanym, wielostronny system kojarzący oferty kupna i sprzedaży instrumentów finansowych w taki sposób, że do zawarcia transakcji dochodzi w ramach tego systemu, zgodnie z określonymi zasadami.

W myśl przepisów ww. ustawy o obrocie instrumentami finansowymi, alternatywny system obrotu nie jest uznawany za rynek regulowany (zdefiniowany w art. 14 ust. 1 tej ustawy). Aktualną listę rynków regulowanych państw Unii Europejskiej można znaleźć na stronie ESMA (tj. Europejskiego Urzędu Nadzoru Giełd i Papierów Wartościowych).

W związku z powyższym emitenci, których papiery wartościowe notowane są tylko w alternatywnym systemie obrotu jakim jest rynek NewConnect (przez co nie spełniają wymogów określonych w art. 2 pkt 9 lit. a ustawy o biegłych rewidentach) i którzy jednocześnie nie spełniają wymogów określonych w art. 2 pkt 9 lit. b-i ustawy o biegłych rewidentach - nie są JZP w rozumieniu art. 2 pkt 9 ustawy o biegłych rewidentach.

Dlatego też emitenci tacy, nie będąc JZP, nie podlegają obowiązkowi posiadania komitetu audytu, o którym mowa w art. 128 ustawy o biegłych rewidentach.

23. Jakie jednostki zalicza się do "jednostek powiązanych", o których mowa w art. 69 ust. 9 pkt 5 ustawy o biegłych rewidentach?

Ustawa o biegłych rewidentach nie definiuje katalogu „jednostek powiązanych”, o których mowa w art. 69 ust. 9 pkt 5 tej ustawy. Definicji takiej nie zawiera również ani rozporządzenie UE nr 537/2014 ani dyrektywa 2006/43/WE zmieniona dyrektywą 2014/56/UE. Tym samym na firmie audytorskiej spoczywa obowiązek wyznaczenia jednostek powiązanych z jednostką badaną w celu dokonania oceny wpływu pewnych relacji pomiędzy firmą audytorską a jednostką badaną lub jednostką z nią powiązaną na niezależność badania ustawowego jednostki badanej.

W związku z powyższym, zasadne jest przy interpretacji przepisów ustawy o biegłych rewidentach, określających kryteria niezależności firmy audytorskiej czy też członków zespołu wykonującego badanie, posłużenie się definicją „jednostki powiązanej” i „grupy kapitałowej” określoną w ustawie o rachunkowości, z uwagi na powiązania materii rachunkowości (zasady sporządzania sprawozdań finansowych) z wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta (zasadami przeprowadzania badań tych sprawozdań finansowych). Zatem zgodnie z art. 2 pkt 43 ustawy o rachunkowości przez jednostkę powiązaną rozumie się dwie lub więcej jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej. W myśl art. 2 pkt 44 ustawy o rachunkowości, gdy mowa jest o grupie kapitałowej rozumie się przez to jednostkę dominującą wraz z jednostkami zależnymi.

24. Czy przeprowadzenie badania ustawowego spółek portfelowych powszechnego товариства емеритального przez firmę audytorską, której prezes zarządu jest jednocześnie członkiem rady nadzorczej takiego товариства, narusza wymogi niezależności, o których mowa w ustawie o biegłych rewidentach?

Jeśli powszechne товариство емеритальне, w którego radzie nadzorczej członkiem jest prezes zarządu firmy audytorskiej przeprowadzającej badania ustawowe spółek, dla których товариство to nie spełnia definicji jednostki powiązanej, o której mowa w art. 2 pkt 43 ustawy o rachunkowości, wtedy firma audytorska przeprowadzająca badania spółek portfelowych takiego товариства nie narusza wymogów art. 69 ust. 9 pkt 5 ustawy o biegłych rewidentach. Należy zauważyć, że nie jest to jednak jedyny wymóg w zakresie niezależności jaki firma audytorska musi spełnić by być w pełni niezależną od jednostki badanej.

Zgodnie z wymogami niezależności, określonymi w art. 69 – 73 ustawy o biegłych rewidentach, firma audytorska powinna rozważyć czy sytuacja, w której prezes zarządu firmy audytorskiej, przeprowadzającej badania ustawowe spółek znajdujących się w portfelu inwestycyjnym powszechnego товариства емеритального jest jednocześnie członkiem rady nadzorczej takiego товариства, wpływa na niezależność firmy audytorskiej, członków zespołu wykonującego badanie czy też osób mogących wpłynąć na wynik badania. Jeśli powyższa relacja stwarza zagrożenie wystąpienia autokontroli działalności firmy audytorskiej (ang. „self-review”), działania w interesie własnym firmy audytorskiej (ang. „self-interest”), działania w interesie jednostki badanej, zażyłości lub zastraszania - a obiektywna, racjonalna i poinformowana strona trzecia mogłaby dojść do wniosku, że pomimo zastosowania przez firmę audytorską zabezpieczeń zmierzających do wyeliminowania lub zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu - niezależność jest nadal zagrożona, wtedy taka firma audytorska nie powinna przeprowadzać badania spółek portfelowych, o których mowa powyżej.

Ocena stanu faktycznego, w tym zastosowanych przez firmę audytorską zabezpieczeń w celu zminimalizowania zagrożeń dla niezależności wraz z odpowiednim ich udokumentowaniem w ramach dokumentacji badania, należy do firmy audytorskiej i powinna być przez nią przeprowadzana przed przyjęciem lub kontynuacją zlecenia badania, zgodnie z wymogami art. 74 ustawy o biegłych rewidentach. Dodatkowo, w przypadku badań jednostek zainteresowania publicznego, przepisy art. 6 ust. 2 rozporządzenia UE nr 537/2014 wymagają również by zagrożenia dla niezależności badania i zabezpieczenia zastosowane w celu ograniczenia tych zagrożeń zostały omówione z komitetem audytu lub radą nadzorczą pełniącą jej funkcje w badanej jednostce zainteresowania publicznego.

25. Czy komitet audytu każdej jednostki zainteresowania publicznego wchodzącej w skład grupy kapitałowej powinien zatwierdzać możliwość świadczenia usług niebędących badaniem, innych niż usługi zabronione, przez firmę audytorską lub jakiegokolwiek członka jej sieci? (stosowanie art. 5 ust. 4 rozporządzenia UE nr 537/2014)

Zgodnie z przepisami art. 5 ust. 4 rozporządzenia UE nr 537/2014 firma audytorska, przeprowadzająca badanie sprawozdań finansowych jednostki zainteresowania publicznego (dalej: JZP), zdefiniowanej w art. 2 pkt 9 ustawy o biegłych rewidentach, chcąc świadczyć na rzecz badanej przez siebie JZP, jednostki dominującej wobec badanej JZP lub jednostek kontrolowanych przez badaną JZP (dalej: jednostki uprawnione), usługi niebędące badaniem, inne niż usługi zabronione, o których mowa w art. 5 rozporządzenia UE nr 537/2014 oraz w art. 136 ustawy (dalej: usługi dozwolone), zobligowana jest do uzyskania odpowiedniej zgody komitetu audytu, działającego w badanej JZP. Zgoda taka wydawana jest po przeprowadzeniu odpowiedniej oceny zagrożeń i

zabezpieczeń niezależności badania JZP przeprowadzanego przez taką firmę audytorską. Ww. zgoda komitetu audytu, działającego w badanym przez daną firmę audytorską JZP, konieczna jest również gdy ww. usługi dozwolone chciałby świadczyć na rzecz jednostek uprawnionych jakikolwiek członek sieci, do której należy firma audytorska badająca daną JZP. Innymi słowy świadczenie usług dozwolonych na rzecz jednostek uprawnionych możliwe jest po przeprowadzeniu przez komitet audytu działający w badanej JZP, oceny wpływu tych usług (w związku z wykonywaniem ich przez badającą firmę audytorską lub członków sieci do której ona należy) na niezależność procesu badania danej JZP.

Powyższa zgoda komitetu audytu działającego w badanym JZP konieczna jest bez względu na to czy jednostka dominująca wobec badanej JZP czy też jednostki kontrolowane przez badaną JZP są jednostkami zainteresowania publicznego czy też nie.

W przypadku gdy jednostka dominująca wobec JZP lub jednostki kontrolowane przez JZP spełniają również definicję JZP, wtedy przepisy art. 5 ust. 4 rozporządzenia UE nr 537/2014 także mają do nich zastosowanie. Oznacza to, że uzyskanie zgody komitetu audytu działającego w badanej JZP będącej jednostką dominującą (wobec innej JZP) lub jednostką kontrolowaną (przez inną JZP) jest warunkiem koniecznym, który umożliwia firmie audytorskiej badającej JZP będącej jednostką dominującą lub jednostką kontrolowaną oraz w przypadku gdy firma taka należy do sieci – jakimkolwiek członkowi takiej sieci - świadczenie usług dozwolonych, na rzecz badanej JZP będącej jednostką dominującą lub jednostką kontrolowaną, jej jednostki dominującej lub jednostek przez nią kontrolowanych.

Przepisy rozporządzenia UE nr 537/2014 nie uzależniają konieczności uzyskania zgody komitetu audytu badanej JZP od statusu jednostki dominującej lub jednostki kontrolowanej na rzecz których to jednostek mają być świadczone usługi dozwolone. Przepisy rozporządzenia UE nr 537/2014 mają na celu zapewnienie wzmocnienia niezależności badania JZP zwłaszcza w sytuacji gdy równocześnie z badaniem na rzecz spółki badanej lub innych podmiotów z grupy kapitałowej, do której ta jednostka należy świadczone są inne niż badanie usługi dozwolone.

A zatem jeśli jednostka dominująca wobec JZP lub jednostki kontrolowane przez JZP posiadają status JZP i są badane przez tą samą firmę audytorską lub firmy audytorskie należące do tej samej sieci, która bada JZP je kontrolujące lub przez nią kontrolowane, uzasadnione jest aby komitety audytu każdej takiej JZP dokonywały oceny niezależności przeprowadzanego przez takie firmy audytorskie badania każdej takiej JZP jeśli jednocześnie na ich rzecz świadczone są usługi inne niż badanie.

26. Jakie przychody firm audytorskich stanowią podstawę naliczania opłat z tytułu nadzoru?

Podstawą kalkulacji opłat z tytułu nadzoru, o których mowa w art. 55 ust. 1 i art. 56 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach są przychody z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej odpowiednio w jednostkach zainteresowania publicznego oraz w jednostkach innych niż jednostki zainteresowania publicznego, osiągnięte w danym roku kalendarzowym, za który uiszczane są opłaty z tytułu nadzoru, przez firmę audytorską będącą stroną umowy o przeprowadzenie takich czynności, zawartej pomiędzy taką firmą audytorską a jednostką gospodarczą zlecającą ich wykonanie.

Do ww. przychodów z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej należy zaliczyć wynagrodzenie za usługę (określone w umowie), które może zostać wyliczone z uwzględnieniem szacowanych kosztów bezpośrednio związanych z realizacją umowy, takich jak koszty podróży, zakwaterowania i wyżywienia zespołu zaangażowanego do wykonania usługi oraz koszty przesyłek i tłumaczeń. Jeśli wartość kosztów bezpośrednio związanych z realizacją umowy, nie zostanie ujęta w cenie usługi, określonej w umowie, powinna być ona pomimo to uwzględniona w podstawie

wyliczenia opłaty rocznej z tytułu nadzoru.

W związku z powyższym każda firma audytorska, która w wynagrodzeniu za badanie (lub inne czynności rewizji finansowej) nie ujmuje marży na pokrycie kosztów bezpośrednio związanych z realizacją usługi, powinna tak prowadzić ewidencję księgową, aby pozwalała ona na łatwą identyfikację wartości kosztów refakturowanych na klientów w celu odpowiedniego ujęcia w podstawie wyliczenia opłaty z tytułu nadzoru.

Podwykonawcy, o których mowa w art. 48 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach lub firmy audytorskie wykonujące na zlecenie innej firmy audytorskiej (w całości lub tylko niektóre) czynności rewizji finansowej inne niż badanie nie uiszczają opłaty z tytułu nadzoru od przychodów osiągniętych z tytułu wykonywania usług powierzonych im do realizacji przez inne firmy audytorskie. Opłaty te uiszczane są przez firmy audytorskie ponoszące ostateczną odpowiedzialność za realizację zlecenia, będące bezpośrednią stroną umowy z klientem zlecającym ich wykonanie.

Jednakże, zgodnie z art. 48 ust. 4 ustawy o biegłych rewidentach, w celu właściwej realizacji przez Krajową Komisję Nadzoru lub Komisję Nadzoru Audytowego, przysługujących im uprawnień kontrolnych, o których mowa odpowiednio w art. 36-39, art. 41, art. 106 i art. 124 ustawy o biegłych rewidentach, w zakresie wykonywanych w związku z badaniem czynności na rzecz firmy audytorskiej oraz sporządzanych w związku z tymi czynnościami dokumentów – firmy audytorskie będące podwykonawcami lub wykonujące czynności na zlecenie innej firmy audytorskiej oraz firmy audytorskie bezpośrednio odpowiedzialne za realizację zleceń wobec ich klientów, powinny tak prowadzić ewidencję księgową, aby pozwalała ona na łatwą identyfikację wartości przychodów/wynagrodzeń osiągniętych/wypłaconych (z uwzględnieniem kosztów refakturowanych) w celu odpowiedniego ujęcia przychodów w podstawie wyliczenia opłaty z tytułu nadzoru.

27. Jaka jest odpowiedzialność dyscyplinarna oraz administracyjna biegłego rewidenta uczestniczącego w badaniu jednostki zainteresowania publicznego (JZP) jako podwykonawca w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej (jako firma audytorska) oraz jako członek zespołu wykonującego badanie, niebędący ani kluczowym biegłym rewidentem ani osobą przeprowadzającą kontrolę jakości wykonania zlecenia?

Zgodnie z art. 48 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach odpowiedzialność wobec badanej jednostki za przeprowadzenie badania ponosi firma audytorska zawierająca umowę o przeprowadzenie badania. Powierzenie, na mocy art. 48 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach, innej firmie audytorskiej („podwykonawcy”) wykonania niektórych czynności badania wymaga od zlecającej firmy audytorskiej („zleceniodawcy”) zapewnienia narzędzi umożliwiających uzyskanie od podwykonawcy efektów pracy spełniających wymogi przepisów prawa dotyczących badania sprawozdania finansowego oraz obowiązującego u zleceniodawcy systemu wewnętrznej kontroli jakości.

Regułą powinno być, że czynności wykonane przez podwykonawcę w imieniu i na rzecz zleceniodawcy oraz sporządzone przez podwykonawcę dokumenty, stanowiące element akt badania, determinują zakres odpowiedzialności ciążącej na firmie audytorskiej będącej podwykonawcą oraz na biegłym rewidentzie reprezentującym podwykonawcę - będącym członkiem zespołu wykonującego zlecenia badania. Zadania powierzone (zlecone czynności badania) oraz obowiązki stron (zleceniodawcy i podwykonawcy) powinny być doprecyzowane w umowie pomiędzy stronami (m.in. z art. 49 ustawy o biegłych rewidentach wynika obowiązek przestrzegania przez podwykonawcę polityk i procedur przeprowadzania badań ustawowych ustanowionych przez firmę audytorską zlecającą wykonanie niektórych czynności badania w ramach umowy; a na firmie audytorskiej zlecającej podwykonawstwo innej firmie audytorskiej ciąży zgodnie z art. 65 ust. 2 ustawy o biegłych

rewidentach obowiązek zapewnienia przez zlecającą firmę audytorską aby stosowane przez nią polityki, procedury, rozwiązania organizacyjne i mechanizmy wewnętrznej kontroli jakości były odpowiednie do skali i stopnia złożoności czynności wykonywanych przez firmę audytorską, biegłych rewidentów lub podwykonawców działających w jej imieniu i na jej rzecz).

Odpowiedzialność dyscyplinarna biegłego rewidenta reprezentującego podwykonawcę uzależniona będzie od stopnia przewinienia popełnionego w ramach powierzonych mu zadań oraz jego wpływu na decyzję co do wyniku badania przedstawionego w sprawozdaniu z badania. W związku z tym wprowadzenie mechanizmów kontrolnych w ramach realizacji podwykonawstwa (typu: protokoły zdawczo-odbiorcze prac, klauzule określające zakres uprawnień w ramach powierzonych zadań – w tym dotyczące podejmowania decyzji co do wyników badania, listy kontrolne spełnienia poszczególnych wymogów wewnętrznej kontroli jakości, notatki ze spotkań roboczych i uzgodnień, etc.) są rozwiązaniem niezbędnym nie tylko dla celów rozstrzygania ewentualnych sporów pomiędzy zleceniodawcą a podwykonawcą ale również dla określenia odpowiedzialności biegłego rewidenta reprezentującego podwykonawcę.

Brak precyzyjnego dookreślenia zakresu czynności powierzonych przez zleceniodawcę podwykonawcy lub biegłemu rewidentowi reprezentującemu podwykonawcę, nie pozwoli wykazać związku przyczynowo - skutkowego między działaniem (lub zaniechaniem) biegłego rewidenta reprezentującego podwykonawcę lub samego podwykonawcy a potencjalną szkodą i wynikającą z niej odpowiedzialnością dyscyplinarną takiego biegłego rewidenta (określoną w art. 139 w związku z art. 172 ustawy o biegłych rewidentach) lub też odpowiedzialnością administracyjną podwykonawcy (firmy audytorskiej), określoną w art. 182 ustawy o biegłych rewidentach.

Należy zwrócić uwagę, że w przypadku dopuszczenia się przewinienia dyscyplinarnego przez biegłego rewidenta reprezentującego podwykonawcę lub w przypadkach naruszenia przez podwykonawcę (firmę audytorską) przepisów ustawy lub rozporządzenia UE nr 537/2014, o których mowa w art. 182 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, rodzaj kary jak również jej wymiar, ustalane są z uwzględnieniem np. wagi naruszenia i czasu jego trwania czy też stopnia przyczynienia się do powstania naruszenia (por. art. 160 oraz art. 183 ust. 6 ustawy o biegłych rewidentach). Dlatego też stopień odpowiedzialności biegłego rewidenta będącego członkiem zespołu wykonującego badanie za ewentualne naruszenia będzie zależał od roli i zadań przypisanych mu w zespole – będzie on inny dla kluczowego biegłego rewidenta czy też osoby przeprowadzającej kontrolę jakości wykonania zlecenia a inny dla „zwykłego” członka zespołu niedecydującego o wyniku badania.

Ponadto należy zauważyć, iż karom administracyjnym, o których mowa w art. 183 ust. 1 pkt 1, 2 lub 6 ustawy o biegłych rewidentach podlegają tylko osoby wskazane w art. 182 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach (np. uczestniczące w badaniu i podejmujące decyzję co do wyniku badania), które nie są biegłymi rewidentami. Osoby będące biegłymi rewidentami podlegają bowiem jedynie karom nakładanym w postępowaniu dyscyplinarnym.

28. Czy możliwe jest przeprowadzenie badania ustawowego banku spółdzielczego za rok obrotowy 2017 przez firmę audytorską, która na zlecenie Komisji Nadzoru Finansowego wykonała usługę atestacyjną dotyczącą wybranych elementów systemu zarządzania ryzykiem kredytowym w bankach spółdzielczych przystępujących do Systemu Ochrony SGB?

Usługa atestacyjna dotycząca wybranych elementów systemu zarządzania ryzykiem kredytowym w bankach spółdzielczych przystępujących do Systemu Ochrony SGB nie znajduje się w katalogu usług zabronionych wprowadzonym art. 136 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach oraz art. 5 ust. 1 akapit

drugi rozporządzenia UE nr 537/2014. Wykonana usługa ma charakter atestacyjny i nie polegała ani na opracowywaniu i wdrażaniu (na rzecz i zlecenie klienta) procedur kontroli wewnętrznej lub procedur zarządzania ryzykiem związanych z przygotowywaniem lub kontrolowaniem informacji finansowych ani też na opracowywaniu i wdrażaniu technologicznych systemów dotyczących informacji finansowej (o czym mowa w art. 5 ust. 1 akapit drugi lit. e rozporządzenia UE nr 537/2014). A zatem, jeśli w roku obrotowym bezpośrednio poprzedzającym okres badany oraz w okresie od rozpoczęcia badanego okresu do wydania sprawozdania z badania na rzecz danych banków spółdzielczych nie były świadczone usługi, o których mowa w art. 5 ust. 1 akapit pierwszy lit. b rozporządzenia UE nr 537/2014 oraz spełnione są wszystkie inne wymogi w zakresie badania ustawowego banków spółdzielczych przez firmę audytorską oraz jednostkę badaną – wtedy możliwe jest przeprowadzenie badania ustawowego sprawozdań finansowych tych banków spółdzielczych.

Tym niemniej przy rozstrzygnięciu kwestii niezależności firmy audytorskiej wobec banków spółdzielczych na rzecz których, oprócz badania sprawozdania finansowego, wykonana została dodatkowa usługa atestacyjna, konieczne jest nie tylko samo stwierdzenie, czy ta dodatkowa usługa nie znajduje się w katalogu usług zabronionych, ale również przeprowadzenie analizy, czy poziom łącznego wynagrodzenia otrzymywanego od każdego z banków spółdzielczych oraz struktura tego wynagrodzenia nie zagrażają niezależności biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej. Należy zwrócić w tym miejscu uwagę, że jeżeli biegły rewident lub firma audytorska stają się nadmiernie zależni od klienta, to komitet audytu (lub rada nadzorcza, której powierzono pełnienie funkcji komitetu audytu) w banku spółdzielczym powinien (dając odpowiednie uzasadnienie) zdecydować, czy taki biegły rewident lub firma audytorska mogą nadal prowadzić badania ustawowe banku spółdzielczego.

29. Czy w świetle przepisów art. 136 ustawy o biegłych rewidentach oraz wymogów wynikających z rozporządzenia UE nr 537/2014 możliwe jest wykonanie przez firmę audytorską badającą sprawozdania finansowe JZP usługi potwierdzenia spełnienia przez taką JZP określonych w Warunkach Emisji Obligacji wskaźników finansowych?

Przesłanką przyjęcia w ustawie o biegłych rewidentach przepisów art. 136 było m.in. umożliwienie badającym firmom audytorskim świadczenia usług atestacyjnych, które nie mieszczą się w katalogu czynności rewizji finansowej, a od czynności rewizji finansowej różnią się jedynie tym, iż ich świadczenie nie jest obowiązkowe (nie jest wymagane przepisami ustawowymi) oraz nie jest zastrzeżone dla biegłego rewidenta. Istotnym czynnikiem, który wzięty został pod uwagę przez ustawodawcę, było także zapewnienie jednostkom zainteresowania publicznego (JZP) dostępu do usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, które świadczone są w najbardziej efektywny sposób, tj. przez podmioty najlepiej znające jednostkę badaną - ich audytorów najlepiej mogących sprostać oczekiwaniom odbiorców usługi (m.in. kredytodawców czy też obligatariuszy), co również przyczynia się do ograniczenia kosztów pozyskania finansowania – w drodze kredytu czy też emisji akcji lub obligacji.

Mając na uwadze powyższe, usługa potwierdzenia spełnienia przez spółkę zdefiniowanych w Warunkach Emisji Obligacji wskaźników finansowych, na podstawie analizy informacji finansowych pochodzących ze zbadanych przez daną firmę audytorską sprawozdań finansowych (zwana dalej: usługą potwierdzania wskaźników finansowych dla Obligatariuszy), jest usługą atestacyjną spełniającą znamiona usług dozwolonych, o których mowa w art. 136 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach. Jej celem jest zwiększenie wiarygodności informacji finansowych (wskaźników finansowych) publikowanych przez emitenta obligacji oraz wzmocnienie ochrony obligatariuszy.

Podobnie jest w przypadku potwierdzania przez audytora kredytobiorcy spełnienia przez tegoż kredytobiorcę warunków umów kredytowych – tj. usługi świadczonej w celu uwiarygodnienia przez

audytora kredytobiorcy informacji finansowych sporządzonych przez kredytobiorcę w celu ochrony interesów kredytodawcy.

Należy jednakże podkreślić, że usługa potwierdzania wskaźników finansowych dla Obligatariuszy będzie mogła być świadczona przez badającą firmę audytorską jeśli, zgodnie z art. 136 ust. 3 ustawy o biegłych rewidentach, przeprowadzona zostanie przez komitet audytu JZP ocena zagrożeń i zabezpieczeń niezależności badania.

30. Jaki jest zakres podmiotów, na rzecz których nie można świadczyć usług określonych w art. 5 ust. 1 rozporządzenia UE nr 537/2014?

Usługi zabronione, o których mowa w art. 5 ust. 1 rozporządzenia UE nr 537/2014 nie mogą być świadczone na rzecz:

1. badanej jednostki zainteresowania publicznego (JZP),
 2. jednostki dominującej wobec badanej JZP oraz
 3. jednostek kontrolowanych (bezpośrednio lub pośrednio) przez badaną JZP.
- Jednostki wymienione w pkt 2 i 3 powyżej są jednostkami z siedzibą w UE.

31. Czy świadczenie przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską przeprowadzającą badanie ustawowe JZP lub członków jego sieci usługi dozwolonej na rzecz jednostki zależnej JZP z siedzibą poza UE wymaga zgody Komitetu Audytu JZP lub jakichkolwiek innych działań dodatkowych ze strony JZP lub biegłego rewidenta/firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie ustawowe w JZP? Jak rozumieć w tym kontekście zakres usług dozwolonych?

Przepisy art. 5 ust. 4 rozporządzenia UE nr 537/2014 dotyczą usług dozwolonych innych niż te określone w art. 5 ust. 1 i 2 rozporządzenia UE nr 537/2014 świadczonych przez określone firmy i na rzecz określonych podmiotów oraz na warunkach określonych w art. 5 ust. 1 rozporządzenia UE nr 537/2014., tj. usług świadczonych tylko w ramach Unii – tzn. na rzecz podmiotów gospodarczych w siedzibą w krajach UE.

Odniesienia do ust. 1 i 2 w art. 5 ust. 4 rozporządzenia UE nr 537/2014 nie należy rozumieć jako odniesienia tylko i wyłącznie do samej listy usług zakazanych, ale podobnie jak w ust. 1 art. 5 rozporządzenia UE nr 537/2014 należy uznać, że usługi dozwolone, o których mowa w art. 5 ust. 4 rozporządzenia UE nr 537/2014 to usługi, świadczone tylko w ramach UE – świadczenie takich usług wymaga zgody komitetu audytu na kontynuację badania sprawozdań finansowych JZP pomimo faktu, że art. 5 ust. 4 nie zawiera ograniczenia do usług świadczonych przez członków sieci na rzecz JZP, jej jednostki dominującej lub jednostek przez nią kontrolowanych w ramach UE.

Poza zakresem art. 5 rozporządzenia UE nr 537/2014 pozostaje świadczenie usług na rzecz jednostki spoza EU, która jest jednostką dominującą wobec badanego JZP. Do usług świadczonych na rzecz jednostek kontrolowanych przez badaną JZP, które są spoza UE zastosowanie ma art. 5 ust. 5 rozporządzenia UE nr 537/2014, który określa wymogi odnoszące się do członków sieci firmy audytorskiej badającej sprawozdania finansowe JZP, którzy świadczą usługi zabronione, o których mowa w art. 5 ust. 1 i 2 rozporządzenia UE nr 537/2014 na rzecz jednostek spoza UE.

Usługami dozwolonymi, świadczonymi na rzecz jednostek z UE są usługi wymienione na tzw. „białej liście usług dozwolonych”, określonej przepisami art. 136 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach, spełniające wymogi określone w art. 136 ust. 3 ustawy o biegłych rewidentach oraz usługi czynności

rewizji finansowej, które nie są jednocześnie usługami zabronionymi wymienionymi w art. 5 ust. 1 rozporządzenia UE nr 537/2014.

Należy zauważyć, że zakaz świadczenia określonych usług na rzecz określonych podmiotów z UE w określonym czasie nie oznacza automatycznego zakazu świadczenia takich usług na rzecz podmiotów spoza UE. Pewne kategorie ww. usług uznane w świetle prawa unijnego za zabronione, nie są tak samo traktowane (nie są „odgórnie” zabronione przez przepisy unijne) jeśli świadczone są na rzecz określonych podmiotów spoza UE oraz gdy spełnione są określone warunki dodatkowe, o których mowa w art. 5 ust. 5 rozporządzenia UE nr 537/2014.

32. Czy członkowie sieci, do której należy biegły rewident lub firma audytorska przeprowadzająca badanie ustawowe JZP mogą świadczyć usługi zakazane na rzecz spółek zależnych JZP z siedzibą poza UE?

Aby członkowie sieci, do której należy firma audytorska przeprowadzająca badanie JZP, mogli świadczyć również inne usługi niebędące badaniem (w tym usługi zakazane, o których mowa w art. 5 ust. 1 rozporządzenia UE nr 537/2014 oraz w art. 5 ust. 2 rozporządzenia UE nr 537/2014 (tj. te dodatkowo zabronione przez ustawę o biegłych rewidentach, określone w art. 136 ustawy o biegłych rewidentach)), na rzecz jednostek spoza UE, które są zależne od badanego JZP, konieczne jest wykonanie, przez firmę audytorską badającą JZP, oceny czy niezależność przeprowadzanego badania JZP byłaby zagrożona wskutek świadczenia takich usług dodatkowych niebędących badaniem. Kontynuacja badania JZP jest możliwa jedynie po zastosowaniu odpowiednich zabezpieczeń ograniczających zagrożenie dla niezależności badania JZP, tj. gdy można uzasadnić, że świadczenie takich usług nie ma wpływu na osąd zawodowy biegłego rewidenta ani na sprawozdanie z badania.

Jednakże w przypadku, gdy usługi, o których mowa w art. 5 ust. 5 akapit trzeci lit. a rozporządzenia UE nr 537/2014, są świadczone na rzecz jednostek spoza UE, przez członków sieci, do której należy firma audytorska badająca dane JZP, przepisy art. 5 ust. 5 rozporządzenia UE nr 537/2014 przewidują, że niemożliwe jest kontynuowanie badania JZP.

33. Czy przepis art. 5 ust. 5 rozporządzenia UE nr 537/2014 nakłada ograniczenia co do świadczenia usług zakazanych przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską przeprowadzającą badanie ustawowe JZP na rzecz spółek zależnych JZP z siedzibą poza UE?

Przepisy art. 5 ust. 5 rozporządzenia UE nr 537/2014 mają zastosowanie do wszystkich członków sieci, do której należy firma audytorska badająca JZP – w tym również do samej firmy audytorskiej należącej do takiej sieci.

34. Jakich okresów dotyczą określone w art. 5 ust. 5 rozporządzenia UE nr 537/2014 ograniczenia ustanowione dla członków sieci, do której należy biegły rewident lub firma audytorska przeprowadzająca badanie ustawowe JZP, świadczących usługi na rzecz spółek zależnych JZP z siedzibą poza UE?

Przepisy art. 5 ust. 5 rozporządzenia UE nr 537/2014 mają zastosowanie do usług, o których mowa w art. 5 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia UE nr 537/2014 oraz w art. 136 ustawy o biegłych rewidentach, świadczonych co do zasady w okresie od rozpoczęcia badanego okresu do wydania sprawozdania z badania, a w przypadku usług wymienionych w art. 5 ust. 1 akapit drugi lit. e)

rozporządzenia UE nr 537/2014 - w roku obrotowym bezpośrednio poprzedzającym okres od rozpoczęcia badanego okresu do dnia wydania sprawozdania z badania. Usługi świadczone, w innych niż ww. okresy są usługą dozwoloną, nie objętą zakresem art. 5 rozporządzenia UE nr 537/2014.

35. Od którego momentu na świadczenie usług dozwolonych wymagana jest zgoda Komitetu Audytu JZP zgodnie z art. 5 ust. 4 rozporządzenia UE nr 537/2014 i ocena zagrożeń i zabezpieczeń niezależności dokonywana przez Komitet Audytu JZP zgodnie z art. 5 ust. 4 rozporządzenia UE nr 537/2014 i art. 136 ust. 3 ustawy o biegłych rewidentach?

Ocena przez firmę audytorską czy świadczenie usług dozwolonych na rzecz jednostek z UE lub świadczenie usług dodatkowych niebędących badaniem na rzecz jednostek spoza UE jest możliwe (co wymaga odpowiednio zgody Komitetu Audytu lub spełniania wymogów, o których mowa w art. 74 ustawy o biegłych rewidentach oraz art. 6 rozporządzenia UE nr 537/2014), jeśli usługi te są świadczone jednocześnie z badaniem JZP, powinna być przeprowadzana nie tylko przed przyjęciem lub kontynuacją zlecenia badania JZP, ale również przed przyjęciem zlecenia wykonania ww. usług dodatkowych.

Należy zauważyć, że zależność jest obustronna. Usługi dodatkowe wykonane w okresie zakaznym mogą wpływać na możliwość zrealizowania zlecenia badania za określony okres, natomiast podjęcie decyzji o wyborze określonej firmy do badania sprawozdań za wyznaczony okres wpływa na możliwość świadczenia określonych usług dodatkowych na rzecz badanej JZP w tym okresie. Konieczne jest zatem nie tylko stałe monitorowanie przez firmę audytorską badającą JZP rodzaju usług dodatkowych wykonywanych przez członków sieci (z UE i spoza niej) na rzecz określonych jednostek w UE i spoza niej, ale także ścisła współpraca z jednostką badaną w zakresie świadczonych usług na rzecz tej jednostki, jej podmiotu dominującego jak również jednostek przez nią kontrolowanych w ramach UE jak i spoza niej.

36. Czy przepisy określają jakie informacje ma zawrzeć jednostka zainteresowania publicznego w dokumentacji przetargowej w ramach procedury wyboru firmy audytorskiej?

W zakresie powoływania firmy audytorskiej przepisami nadrzędnymi dla jednostek zainteresowania publicznego (JZP) są przepisy *Rozporządzenia 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, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE* (Dz. Urz. UE L z 27 maja 2014 Nr 158, str. 77 oraz Dz. Urz. L 170 z 11 czerwca 2014, str. 66), zwanego dalej „rozporządzeniem”. Natomiast przepisy *ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym*, zwanej dalej „ustawą o biegłych rewidentach”, oraz niektóre przepisy *ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*, zwanej dalej „ustawą o rachunkowości”, wdrażają do polskiego porządku prawnego dyrektywę 2006/43/WE zmienioną dyrektywą 2014/56/UE oraz służą stosowaniu rozporządzenia.

Zgodnie z art. 66 ust. 4 ustawy o rachunkowości wyboru (powołania) firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie ustawowe JZP dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe JZP lub inny organ wskazany w statucie, umowie lub innych wiążących JZP przepisach prawa. Wyboru (powołania) takiego nie może dokonać kierownik JZP. Kierownik jednostki zobowiązany jest do zawarcia umowy o badanie ustawowe, stanowiącej realizację postanowień zawartych w uchwale organu dokonującego wyboru (powołania) firmy audytorskiej.

W zależności od tego jaki organ JZP dokonuje ww. wyboru (powołania) firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania ustawowego JZP, takie inne przepisy szczegółowe w tym zakresie stosuje

JZP. Są to odpowiednio albo przepisy art. 16 ust. 3 rozporządzenia (gdy wyboru dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe) albo przepisy art. 130 ust. 2 i 3 ustawy o biegłych rewidentach (gdy wyboru dokonuje organ inny niż organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe).

Zarówno zgodnie z art. 16 ust. 3 rozporządzenia, jak i zgodnie z art. 130 ustawy o biegłych rewidentach za procedurę wyboru firmy audytorskiej przez JZP odpowiedzialny jest komitet audytu JZP.

Jeśli mamy do czynienia z wyborem dotychczasowej firmy audytorskiej badającej JZP (tj. z przedłużeniem umowy o badanie ustawowe) - rekomendacja komitetu audytu zawiera wskazanie jednej firmy audytorskiej, której komitet audytu proponuje powierzyć badanie ustawowe. Jeśli natomiast wybór firmy audytorskiej nie dotyczy przedłużenia umowy o badanie (tj. dokonywany jest wybór nowej firmy audytorskiej) – rekomendacja komitetu audytu JZP powinna zawierać przynajmniej dwie możliwości wyboru firmy audytorskiej wraz z uzasadnieniem oraz wskazanie uzasadnionej preferencji wobec jednej z nich. Rekomendacja komitetu audytu JZP wydawana jest wtedy w następstwie procedury wyboru, zorganizowanej przez badaną JZP, spełniającej kryteria określone odpowiednio w art. 16 ust. 3 rozporządzenia lub w art. 130 ust. 3 pkt 2 ustawy o biegłych rewidentach.

Jednym z kryteriów jakie powinno być spełnione w ramach procedury wyboru jest to, iż badana jednostka zainteresowania publicznego przygotowuje dokumentację przetargową dla zaproszonych firm audytorskich, która m.in. umożliwia tym firmom poznanie działalności badanej jednostki zainteresowania publicznego. W tym miejscu zauważyć należy, iż ustawodawca nie wskazał jakie informacje powinny być zawarte w dokumentacji przetargowej, pozostawiając tym samym w gestii jednostki zainteresowania publicznego decyzję jakie informacje uzna za niezbędne do poznania jej działalności i poda je do wiadomości firm audytorskich, tak by firmy te mogły przygotować swoje oferty.

Należy zwrócić uwagę, że przepisy art. 16 ust. 3 rozporządzenia, jak i przepisy art. 130 ust. 3 pkt 2 ustawy o biegłych rewidentach, wymagają aby to badana JZP zapewniła by proces wyboru firmy audytorskiej przeprowadzany był w oparciu o zasady równego traktowania, uczciwej konkurencji i przejrzystości, jak również zapewniona była swoboda określenia procedury wyboru przez komitet audytu. Ponadto konieczne jest sporządzenie przez badaną JZP sprawozdania zawierającego wnioski z przeprowadzonej procedury wyboru, które podlega zatwierdzeniu przez komitet audytu. Należy zatem zauważyć, że to wnioski z przeprowadzonej przez badaną JZP procedury wyboru stanowiąc będą podstawę rekomendacji wydawanej przez komitet audytu w zakresie wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania ustawowego JZP.

37. Czy w świetle przepisów ustawy o biegłych rewidentach, biegły rewident, po zakończeniu badania sprawozdania finansowego za lata obrotowe rozpoczynające się przed dniem 17 czerwca 2016 r. powinien sporządzić "opinię i raport" czy też "sprawozdanie z badania"?

Art. 284 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach stanowi, że przepisy ustawy o biegłych rewidentach oraz ustawy o rachunkowości, zmienionej ustawą o biegłych rewidentach, stosuje się do badań sprawozdań finansowych sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 16 czerwca 2016 roku, co oznacza, że odnosi się on wprost do okresu sprawozdawczego podlegającego badaniu, a nie do momentu rozpoczęcia badania sprawozdania finansowego przez audytora. Zatem, biegły rewident badając sprawozdanie finansowe za okresy rozpoczęte przed dniem 17 czerwca 2016 r. stosuje przepisy prawa obowiązujące dla tego okresu, tj. m.in. uchylony ustawą o biegłych rewidentach art. 65 ustawy o rachunkowości, który wymagał sporządzenia „opinii i raportu” z badania. Natomiast „sprawozdanie z badania” wydawane jest w przypadku przeprowadzenia badania sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się po dniu 16 czerwca 2016 roku. Ww. badania

przeprowadza się jednak zgodnie ze standardami obowiązującymi w okresie przeprowadzania badania.

Na mocy postanowień § 5.1 uchwały nr 2041/37a/2018 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów (KRBR) z dnia 5 marca 2018 r. w sprawie krajowych standardów wykonywania zawodu, z dniem 31 grudnia 2018 r. utraciła moc uchwała nr 2783/52/2015 KRBR z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej z późn. zm. Począwszy od 1 stycznia 2019 roku wygasła całkowicie także uchwała nr 1608/38/2010 KRBR z dnia 16 lutego 2010 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej z późn. zm. Wraz z tymi uchwałami przestały obowiązywać przykładowe wzory opinii oraz przykładowe struktury raportu z badania, opracowane z uwzględnieniem odpowiednich nieobowiązujących już krajowych standardów rewizji finansowej.

Powyższe oznacza, że w przypadku badań rozpoczętych po 31 grudnia 2018 roku, których przedmiotem są sprawozdania finansowe za okresy rozpoczynające się przed dniem 17 czerwca 2016 roku, biegli rewidenty mogą kierować się swoją wiedzą i doświadczeniem zdobytym w trakcie stosowania wzorów wynikających z nieobowiązujących już uchwał KRBR. Ale jednocześnie powinni zapewnić zgodność sporządzanych przez siebie opinii i raportów z postanowieniami standardów wykonywania zawodu biegłego rewidenta, obowiązujących od 1 stycznia 2019 roku, przyjętych uchwałami nr 2039/37a/2018 KRBR z dnia 19 lutego 2018 r., nr 2041/37a/2018 KRBR z dnia 5 marca 2018 r. oraz nr 2997/49a/2019 KRBR z dnia 9 stycznia 2019 r.

38. Czy „biegły rewident senior” może wykonywać czynności zastrzeżone dla biegłego rewidenta?

Tytułem „biegły rewident senior” - stosownie do art. 19 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2019 r. poz. 1421) - może posługiwać się biegły rewident, który osiągnął wiek emerytalny i na swój wniosek wystąpił z samorządu biegłych rewidentów.

Natomiast zawód biegłego rewidenta, a tym samym czynności zastrzeżone dla biegłego rewidenta może wykonywać wyłącznie osoba wpisana do rejestru biegłych rewidentów.

Zatem osoba posługująca się tytułem „biegły rewident senior” z uwagi, iż wystąpiła z samorządu biegłych rewidentów, a więc równocześnie została skreślona z rejestru biegłych rewidentów, **nie jest uprawniona** do wykonywania zawodu biegłego rewidenta i czynności dla niego zastrzeżonych.