

**KOMUNIKAT NR 14/2016
KRAJOWEJ RADY BIEGLYCH REWIDENTÓW**

z dnia 17 czerwca 2016 r.

**w sprawie przepisów regulujących działalność biegłych rewidentów i podmiotów
uprawnionych badających sprawozdania finansowe jednostek zainteresowania
publicznego (JZP) mających zastosowanie od dnia 17 czerwca 2016 roku**

I. Wprowadzenie

Mając na uwadze, iż na dzień wydania niniejszego komunikatu nie zostały jeszcze zakończone prace nad nową ustawą o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym („*Ustawa o biegłych rewidentach*”), Krajowa Rada Biegłych Rewidentów pragnie przedstawić stan prawny, jaki będzie obowiązywał biegłych rewidentów i podmioty uprawnione badające sprawozdania finansowe jednostek zainteresowania publicznego („*JZP*”) w okresie przejściowym od 17 czerwca 2016 roku do czasu wejścia w życie *Ustawy o biegłych rewidentach*.

W dniu 27 maja 2014 roku w Dzienniku Urzędowym UE opublikowane zostały znowelizowane przepisy wspólnotowe dotyczące rewizji finansowej:

- 1) **Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2014/56/WE** z 16 kwietnia 2014 roku, zmieniająca dyrektywę 2006/43/WE ws. ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych („*Dyrektywa 2014/56/WE*”) oraz
- 2) **Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 537/2014** z 16 kwietnia 2014 roku ws. szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego („*Rozporządzenie Nr 537/2014*”).

Wejście w życie (zastosowanie) nowych przepisów

Implementowane przepisy zawarte w *Dyrektywie 2014/56/WE* oraz nowe (bądź zmienione) wymogi, które zostaną wprowadzone nową *Ustawą o biegłych rewidentach* będą obowiązywały od daty określonej przez tę ustawę. Data ta na dzień dzisiejszy nie jest znana. Przepisy *Rozporządzenia Nr 537/2014* powinny być stosowane od 17 czerwca 2016 roku, co zgodnie z interpretacją Komisji Europejskiej oznacza, że mają zastosowanie do badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego za lata obrotowe rozpoczynające się 17 czerwca 2016 roku lub później.

Z uwagi na fakt, iż większość jednostek w Polsce ma rok obrotowy kończący się 31 grudnia, *Rozporządzenie Nr 537/2014* będzie miało zasadniczo zastosowanie po raz pierwszy przy badaniu sprawozdań finansowych za rok obrotowy rozpoczynający się 1 stycznia 2017 roku.

W *Rozporządzeniu Nr 537/2014* zawarte są opcje, które państwa członkowskie mogą przyjąć. Opcje te oraz sposób ich przyjęcia będą określone w nowej *Ustawie o biegłych rewidentach*. Do czasu przyjęcia tej ustawy należy stosować przepisy *Rozporządzenia Nr 537/2014* w brzmieniu opublikowanym w Dzienniku Urzędowym UE (tj. bez opcji).

Jednocześnie przypominamy, iż przepisy obecnie obowiązującej ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. z 2015 r. poz. 1011 i 1844) mają zastosowanie w zakresie, w jakim nie stoją w sprzeczności z postanowieniami Rozporządzenia Nr 537/2014.

II. Kluczowe obszary

Poniżej wskazane zostały te obszary objęte *Rozporządzeniem 537/2014*, które **w istotnym zakresie wpływać będą na funkcjonowanie biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych badających sprawozdania finansowe JZP po 17 czerwca 2016 roku**. W szczególności zwracamy uwagę na regulacje dotyczące:

- zakazu świadczenia niektórych usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych oraz limitów wynagrodzeń za usługi dozwolone,
- zakresu sprawozdawczości (raportowania) biegłego rewidenta dotyczącej badania,
- zasad rotacji kluczowego biegłego rewidenta i podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów zwraca uwagę, że wskazany powyżej katalog zagadnień **nie wyczerpuje** regulacji zawartych w *Rozporządzeniu Nr 537/2014*. Biegli rewidenci i podmioty uprawnione badające sprawozdania finansowe JZP, powinni zapoznać się jak najszybciej **ze wszystkimi** przepisami *Dyrektywy 2014/56/WE* oraz *Rozporządzenia Nr 537/2014*.

Niniejszy komunikat nie jest źródłem prawa, a ma jedynie walor edukacyjny, poznawczy i informacyjny. Szczegółowe treści normatywne zawarte są bezpośrednio w treści *Rozporządzenia Nr 537/2014*.

Użyty w *Rozporządzeniu Nr 537/2014* termin „jednostka interesu publicznego” jest równoznaczny z terminem „jednostka zainteresowania publicznego” (JZP).

Do czasu wejścia w życie nowej *Ustawy o biegłych rewidentach* należy posługiwać się definicją jednostki zainteresowania publicznego, znajdującą się w obecnie obowiązującej ustawie.

III. Zakaz świadczenia usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych (Artykuł 5 Rozporządzenia Nr 537/2014)

Biegły rewident lub firma audytorska przeprowadzający ustawowe badania danej JZP ani żaden z członków sieci, do której należy biegły rewident lub firma audytorska, nie mogą świadczyć bezpośrednio ani pośrednio na rzecz:

- badanej jednostki,
- jej jednostki dominującej,
- jednostek przez nią kontrolowanych,

z siedzibą w Unii Europejskiej zabronionych usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych. Usług tych nie można świadczyć w okresie od rozpoczęcia badanego okresu

obrotowego do dnia wydania sprawozdania z badania. W związku z interpretacją Komisji Europejskiej dotyczącą stosowania przepisów *Rozporządzenia Nr 537/2014* po raz pierwszy, należy przyjąć, iż zabronionych usług nie będzie można świadczyć od 1 stycznia 2017 roku, jeśli rok obrotowy badanej JZP pokrywa się z rokiem kalendarzowym. W przypadku, gdy rok obrotowy rozpoczyna się pomiędzy 17 czerwca 2016 roku a 1 stycznia 2017 roku, zakaz obowiązuje od daty rozpoczęcia tego roku obrotowego.

Dla usług wymienionych w poniższym punkcie e), zakaz świadczenia dotyczy również roku obrotowego bezpośrednio poprzedzającego badany okres. Tak więc, jeżeli biegły rewident świadczył usługę wymienioną w punkcie e) dla JZP po 1 stycznia 2016 roku, nie może on podjąć się badania sprawozdania tej jednostki za rok rozpoczynający się 1 stycznia 2017 roku.

Usługi zabronione niebędące badaniem sprawozdań finansowych obejmują:

- a) usługi podatkowe dotyczące:
 - (i) przygotowywania formularzy podatkowych;
 - (ii) podatków od wynagrodzeń;
 - (iii) zobowiązań celnych;
 - (iv) identyfikacji dotacji publicznych i zachęt podatkowych, chyba że wsparcie biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej w odniesieniu do takich usług jest wymagane prawem;
 - (v) wsparcia dotyczącego kontroli podatkowych prowadzonych przez organy podatkowe, chyba że wsparcie biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej w odniesieniu do takich kontroli jest wymagane prawem;
 - (vi) obliczania podatku bezpośredniego i pośredniego oraz odroczonego podatku dochodowego;
 - (vii) świadczenia doradztwa podatkowego;
- b) usługi obejmujące jakikolwiek udział w zarządzaniu lub w procesie decyzyjnym badanej jednostki;
- c) prowadzenie księgowości oraz sporządzanie dokumentacji księgowej i sprawozdań finansowych;
- d) usługi w zakresie wynagrodzeń;
- e) **opracowywanie i wdrażanie procedur kontroli wewnętrznej lub procedur zarządzania ryzykiem związanych z przygotowywaniem lub kontrolowaniem informacji finansowych lub opracowywanie i wdrażanie technologicznych systemów dotyczących informacji finansowej;**
- f) usługi w zakresie wyceny, w tym wyceny dokonywane w związku z usługami aktuarialnymi lub usługami wsparcia w zakresie rozwiązywania sporów prawnych;
- g) usługi prawne obejmujące:
 - (i) udzielanie ogólnych porad prawnych;
 - (ii) negocjowanie w imieniu badanej jednostki; oraz
 - (iii) występowanie w charakterze rzecznika w ramach rozstrzygnięcia sporu;
- h) usługi związane z funkcją audytu wewnętrznego badanej jednostki;
- i) usługi związane z finansowaniem, strukturą kapitałową i alokacją kapitału oraz strategią inwestycyjną klienta, na rzecz którego wykonywane jest badanie, z wyjątkiem świadczenia usług atestacyjnych w związku ze sprawozdaniami finansowymi, takich jak wydawanie listów poświadczających w związku z prospektami emisyjnymi badanej jednostki;

- j) prowadzenie działań promocyjnych i prowadzenie obrotu akcjami lub udziałami badanej jednostki na rachunek własny lub gwarantowanie emisji akcji lub udziałów badanej jednostki;
- k) usługi w zakresie zasobów ludzkich w odniesieniu do:
 - (i) kadry kierowniczej mogącej wywierać znaczący wpływ na przygotowywanie dokumentacji rachunkowej lub sprawozdań finansowych podlegających badaniu ustawowemu, jeżeli takie usługi obejmują:
 - poszukiwanie lub dobór kandydatów na takie stanowiska, lub
 - przeprowadzanie kontroli referencji kandydatów na takie stanowiska;
 - (ii) opracowywania struktury organizacyjnej; oraz
 - (iii) kontroli kosztów.

IV. Limit na wynagrodzenia za usługi dozwolone (Artykuł 4 Rozporządzenia Nr 537/2014)

W przypadku gdy biegły rewident lub firma audytorska świadczą przez okres co najmniej trzech kolejnych lat obrotowych na rzecz jednostki badanej, jej jednostki dominującej lub jednostek przez nią kontrolowanych usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych inne niż usługi zabronione, całkowite wynagrodzenie z tytułu takich usług jest ograniczone do najwyżej 70% średniego wynagrodzenia płaconego w trzech kolejnych ostatnich latach obrotowych z tytułu badania ustawowego (badań ustawowych) badanej jednostki oraz, w stosownych przypadkach, jej jednostki dominującej, jednostek przez nią kontrolowanych oraz skonsolidowanych sprawozdań finansowych tej grupy przedsiębiorstw.

Do limitu nie wlicza się usług, których świadczenie przez biegłego rewidenta danego podmiotu jest wymagane przez prawo (np. przegląd śródrocznego sprawozdania finansowego spółki giełdowej). Należy dodać, że usługi inne niż zabronione mogą być świadczone na rzecz badanego podmiotu jedynie po uprzednim zatwierdzeniu przez komitet ds. audytu.

Kalkulacji 70% progu dokonuje się na podstawie wynagrodzeń za usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych w czasie minionych trzech kolejnych lat, przy założeniu, że badana jednostka była jednostką zainteresowania publicznego w czasie tych trzech lat.

Z udostępnionych przez Komisję Europejską materiałów wynika, że przepis ten ma zastosowanie, gdy:

- zarówno audytowe, jak i „nieaudytowe” usługi były świadczone przez tego samego biegłego rewidenta czy firmę audytorską przez co najmniej trzy minione lata z rzędu,
- biegły rewident czy firma audytorska nie zaprzestali świadczenia usług badania sprawozdania finansowego w tym trzyletnim okresie (gdyż w tym przypadku nie mogłoby być mowy o „jednostce badanej”).

Jeżeli audytor statutowy zaprzestał świadczenia usług „nieaudytowych” przez co najmniej jeden rok, wtedy zapis nie będzie miał zastosowania.

V. Zakres sprawozdawczości (raportowania) biegłego rewidenta z badania

A) Sprawozdanie biegłego rewidenta z badania (Artykuł 10 Rozporządzenia Nr 537/2014)

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów pragnie zwrócić uwagę na rozszerzenie zakresu i zawartości informacyjnej dokumentów finalnych z badania. Biegły rewident lub firma

audytorska będą przedstawiały wyniki badania ustawowego w sprawozdaniu z badania, a dodatkowo dla JZP sporządzane będzie sprawozdanie dla komitetu ds. audytu. Rozszerzenie obowiązków raportowania przez biegłego rewidenta niewątpliwie zwiększa zakres pracy biegłego rewidenta i wpływa na warunki zawieranych umów. Nowe sprawozdanie z badania zawiera zdecydowanie więcej informacji niż dotychczasowe dokumenty, tj. opinia i raport biegłego rewidenta określone w Krajowym standardzie rewizji finansowej nr 1 i art. 65 ustawy o rachunkowości.

Sprawozdanie z badania wszystkich jednostek sporządzane będzie zgodnie z art. 28 dyrektywy 2006/43/WE, a ponadto sprawozdanie z badania JZP będzie zawierało dodatkowo wiele elementów wynikających bezpośrednio z *Rozporządzenia Nr 537/2014*, w tym między innymi przedstawienie opisu najbardziej znaczących ocenionych rodzajów ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ocenionych rodzajów ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem wraz z podsumowaniem reakcji biegłego rewidenta na te rodzaje ryzyka.

Nowy zakres sprawozdania z badania oznaczać może także większe zaangażowanie ze strony badanych jednostek zainteresowania publicznego, w tym komitetów ds. audytu.

Biorąc pod uwagę okres obowiązywania *Rozporządzenia Nr 537/2014*, należy przyjąć, że pierwsze sprawozdanie z badania spełniające powyższe wymogi będzie musiało być wydane najwcześniej z badań sprawozdania finansowego za okres obrotowy rozpoczynającego się po 17 czerwca 2016 roku. Niemniej już teraz podmioty uprawnione powinny rozpocząć przygotowania do raportowania uwzględniającego nowe wymogi. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów planuje wydanie wzorcowego sprawozdania z badania JZP.

B) Dodatkowe sprawozdanie biegłego rewidenta dla komitetu ds. audytu (Artykuł 11 Rozporządzenia Nr 537/2014)

Biegli rewidenci lub firmy audytorskie przeprowadzający ustawowe badania JZP będą składali dodatkowe sprawozdanie dla komitetu ds. audytu badanej jednostki nie później niż w dniu złożenia sprawozdania z badania. Jeżeli badana jednostka nie posiada komitetu ds. audytu, sprawozdanie dodatkowe jest przedkładane organowi wykonującemu równoważne funkcje w badanej jednostce.

Sprawozdanie dodatkowe dla komitetu ds. audytu jest sporządzane na piśmie. W sprawozdaniu tym wyjaśnia się wyniki przeprowadzonego badania ustawowego, w tym między innymi opisuje się charakter, częstotliwość i zakres kontaktów z komitetem ds. audytu, organem zarządzającym badanej jednostki, opisuje się zastosowaną metodykę, w tym wskazuje się, które kategorie bilansu zostały bezpośrednio sprawdzone, a które kategorie zostały sprawdzone w oparciu o testowanie systemu oraz testy zgodności, ujawnia się ilościowy poziom istotności stosowany do wykonania badania ustawowego, zgłasza się wszelkie znaczące słabości systemu wewnętrznej kontroli w zakresie sprawozdawczości finansowej oraz systemu księgowości badanej jednostki oraz podaje się, czy dana słabość została naprawiona przez zarząd, a także zgłasza się i ocenia metody wyceny zastosowane do poszczególnych pozycji rocznych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w tym wszelkie skutki zmian tych metod.

Zwraca się uwagę na zakres tego sprawozdania oraz wymóg, że będzie ono musiało być wydane nie później niż sprawozdanie z badania, co z pewnością wpłynie na spiętrzenie prac pod koniec badania i powinno być uwzględnione w planowaniu.

VI. Zasady rotacji podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych (Artykuł 17 Rozporządzenia Nr 537/2014)

Rozporządzenie Nr 537/2014 wprowadza obowiązkową rotację firmy audytorskiej. Maksymalny okres, przez który firma audytorska może kontynuować nieprzerwanie badanie sprawozdań finansowych danej jednostki wynosi 10 lat.

Po upływie maksymalnego okresu trwania zlecenia, o którym mowa wyżej ani biegły rewident czy firma audytorska ani, w stosownych przypadkach, żaden z członków ich sieci działających w ramach Unii nie będzie mógł podjąć się badania ustawowego tej samej JZP w okresie kolejnych czterech lat.

Z udostępnionych przez Komisję Europejską materiałów dodatkowych wynika, że okres trwania zlecenia badania należy liczyć poczynając od pierwszego roku obrachunkowego objętego badaniem przez daną firmę audytorską. Jeżeli jednostka staje się JZP i ma tego samego audytora przed i po zmianie statusu, to okres trwania zlecenia badania brany pod uwagę do obliczenia momentu obowiązkowej zmiany audytora zaczyna się od momentu, gdy jednostka staje się JZP. Zgodnie z interpretacją Komisji Europejskiej, jeżeli spółka miała audytora od wielu lat przed wejściem na giełdę, to liczenie okresu powinno nastąpić od pierwszego roku obrotowego po roku, w którym jednostka uzyskała status JZP.

Przepisy przejściowe określają w jaki sposób wymogi rotacji stosuje się po raz pierwszy.

W praktyce wymóg rotacji jest uzależniony od tego, kiedy był pierwszy rok finansowy, który był objęty badaniem przez daną firmę audytorską.

Jeżeli pierwszy rok finansowy, który był objęty badaniem przez daną firmę audytorską rozpoczął się:

- wcześniej lub w dniu 16 czerwca 1994 roku, JZP nie będą mogły kontynuować ani odnowić współpracy z daną firmą audytorską dla sprawozdań finansowych za rok obrotowy rozpoczynający się od 17 czerwca 2020 roku (po upływie 6 lat od daty wejścia w życie *Rozporządzenia Nr 537/2014*);
- pomiędzy 17 czerwca 1994 roku a 16 czerwca 2003 roku, JZP nie będzie mogła kontynuować ani odnowić współpracy z daną firmą audytorską dla sprawozdań finansowych za rok obrotowy rozpoczynający się od 17 czerwca 2023 roku (po upływie 9 lat od daty wejścia w życie *Rozporządzenia Nr 537/2014*);
- pomiędzy 17 czerwca 2003 roku a 17 czerwca 2006 roku, JZP będzie musiała zmienić firmę audytorską do badania lat obrotowych, które rozpoczynają się po 17 czerwca 2016 roku (czyli dnia od kiedy przepisy *Rozporządzenia Nr 537/2014* mają zastosowanie).

W praktyce oznacza to (przyjmując lata obrotowe równoważne z latami kalendarzowymi), że jeżeli firma audytorska po raz pierwszy badała sprawozdanie finansowe danej jednostki za rok 1994 lub wcześniej i kontynuuje współpracę do tej pory, ostatnim badanym rokiem może być rok obrotowy 2020.

Jeżeli współpraca rozpoczęła się od badania za rok obrotowy pomiędzy 1995 i 2003 (w tym wymienione lata), to rotacja jest wymagana po badaniu sprawozdania finansowego za rok 2023.

W przypadku gdy jednak współpraca trwa krócej, przepisy *Rozporządzenia Nr 537/2014* wymagają rotacji wcześniej. Jeżeli pierwszym badanym rokiem obrotowym był rok 2004, 2005, 2006 lub 2007, to badanie za rok 2016 będzie ostatnim możliwym badaniem, po którym jednostka musi wybrać nowego audytora.

Ten sam audytor badający sprawozdania finansowe JZP począwszy od późniejszych okresów będzie musiał rotować po maksymalnym okresie 10 lat.

Rozporządzenie Nr 537/2014 przewiduje możliwość przedłużenia, w wyjątkowych przypadkach 10-letniego okresu zatrudnienia firmy audytorskiej o kolejne dwa lata po uzyskaniu przez badaną jednostkę zgody organu nadzorczego (KNA) i po przeprowadzeniu przetargu zgodnie z wymogami.

VII. Zasady rotacji kluczowego biegłego rewidenta (Artykuł 17 Rozporządzenia Nr 537/2014)

Kluczowi biegli rewidenci (partnerzy) firmy audytorskiej odpowiedzialni za przeprowadzenie badania ustawowego JZP będą musieli rotować po upływie siedmiu lat od daty pierwszego badania. Jednak obecnie obowiązująca *Ustawa o biegłych rewidentach* wymaga 5-letniego okresu rotacji dla kluczowego biegłego rewidenta JZP. Wydłużeniu ulegnie – z obecnych 2 do 3 lat okres karencji, w którym kluczowy biegły nie będzie mógł ponownie wziąć udziału w badaniu ustawowym jednostki.

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.

VIII. Wynagrodzenie za badanie (Artykuł 4 Rozporządzenia Nr 537/2014)

W przypadku gdy całkowite wynagrodzenie otrzymane od jednostki interesu publicznego za każde z trzech ostatnich kolejnych lat obrotowych wynosi ponad 15% całkowitego wynagrodzenia uzyskanego przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską, lub w stosownych przypadkach przez biegłego rewidenta grupy, przeprowadzających badanie ustawowe w każdym z tych lat obrotowych, dany biegły rewident lub dana firma audytorska, lub w stosownych przypadkach biegły rewident grupy, ujawniają ten fakt komitetowi ds. audytu i omawiają z nim zagrożenia dla ich niezależności oraz zabezpieczenia zastosowane dla ograniczenia tych zagrożeń. Komitet ds. audytu rozważa, czy zlecenie badania powinno zostać poddane kontroli zapewnienia jakości przez innego biegłego rewidenta lub firmę audytorską przed wydaniem sprawozdania z badania.

W przypadku gdy wynagrodzenie otrzymane od takiej jednostki interesu publicznego nadal przekracza 15% całkowitych wynagrodzeń otrzymanych przez takiego biegłego rewidenta, takiej firmy audytorskiej lub, w stosownych przypadkach, biegłego rewidenta grupy, komitet ds. audytu decyduje, na podstawie obiektywnych przyczyn, czy biegły rewident, firma audytorska lub biegły rewident grupy, takiej jednostki lub grupy jednostek mogą kontynuować przeprowadzanie badań ustawowych przez dodatkowy okres, który w żadnym przypadku nie może przekraczać dwóch lat.

IX. Dodatkowe informacje

W celu ułatwienia biegłym rewidentom zrozumienia i poznania nowych regulacji, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów będzie sukcesywnie przekazywać dalsze komunikaty i wyjaśnienia dotyczące przepisów związanych z funkcjonowaniem biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania w aktualnym stanie prawnym.

Tekst *Dyrektywy 2014/56/WE* został zamieszczony w polskiej wersji językowej pod adresem:
http://www.kibr.webserwer.pl/doc/prawo/dyrektywa_PL.pdf

Teksty *Rozporządzenia Nr 537/2014* oraz opublikowanego do niego sprostowania zostały zamieszczone w polskiej wersji językowej pod adresem:

http://www.kibr.webserwer.pl/doc/prawo/rozporzadzenie_PL.pdf
http://www.kibr.webserwer.pl/doc/prawo/sprostowanie_PL.pdf

Materiały dodatkowe (tzw. „*Questions and Answers*”- *Implementation of the New Statutory Audit Framework*”) w języku angielskim dostępne są pod adresem:

http://ec.europa.eu/finance/auditing/reform/index_en.htm