

Warszawa, 18 listopada 2022 r.

Znak: P-20221118-001

Pani Agnieszka Stachniak
Zastępca Dyrektora
Departamentu Efektywności
Wydatków Publicznych i Rachunkowości
Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Szanowna Pani Dyrektor,

zwracamy się z prośbą o interpretację kilku istotnych kwestii związanych zastosowaniem regulacji w zakresie limitu wynagrodzeń zawartej w art. 4 ust. 2 Rozporządzenia nr 537/2014 w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE („Rozporządzenie 537”), które to zostały zidentyfikowane przez niektórych biegłych rewidentów i w naszej ocenie wymagają wyjaśnienia.

Kwestie te dotyczą:

- a) zasad klasyfikacji usług w wyliczeniu limitu wynagrodzeń w sytuacji świadczenia usług w grupach kapitałowych,
- b) zasad ustalania kwot wynagrodzeń z tytułu usług badania jakie powinny być uwzględnione w wyliczeniu limitu wynagrodzeń.

Powyższe zagadnienia, wraz z naszym stanowiskiem zostały przedstawione w kolejnych punktach poniżej.

1. Klasyfikacja usług w wyliczeniu limitu wynagrodzeń w sytuacji świadczenia usług w grupach kapitałowych

Stan faktyczny

Jednostka dominująca będąca jednostką zainteresowania publicznego („JZP”) z siedzibą na terytorium UE (poza Polską), posiada w Polsce jednostkę zależną także będącą JZP. Biegły rewident jednostki dominującej przyjął zlecenie od jednostki dominującej obejmujące wykonanie usługi innej niż badanie sprawozdania finansowego – przegląd kwartalnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Zgodnie z regulacjami mającym zastosowanie dla jednostki dominującej, przedmiotowy przegląd jest wymagany prawem. W związku z tym, biegły rewident jednostki dominującej w kalkulacji limitu wynagrodzeń w stosunku do jednostki dominującej nie uwzględni wynagrodzenia uzyskanego z tytułu świadczenia w/w usługi, zgodnie z art. 4 ust. 2 Rozporządzenia 537.

W celu wydania raportu z przeglądu kwartalnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego, biegły rewident jednostki dominującej zleca biegłemu rewidentowi jednostki zależnej wykonanie przeglądu pakietu konsolidacyjnego jednostki zależnej przygotowanego na potrzeby sporządzenia kwartalnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Usługa ta będzie wykonana przez biegłego rewidenta jednostki zależnej na bezpośrednie zlecenie biegłego rewidenta jednostki dominującej i za wynagrodzeniem płatym bezpośrednio przez biegłego rewidenta jednostki dominującej. Wyniki przeglądu pakietu konsolidacyjnego jednostki zależnej będą raportowane tylko do biegłego rewidenta jednostki dominującej na potrzeby wydania przez niego raportu z przeglądu kwartalnego skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki dominującej. Przedmiotowa usługa nie wpływa bezpośrednio na jednostkę zależną i nie jest usługą świadczoną na jej rzecz (nawet jeśli wynagrodzenie płacone byłoby przez jednostkę zależną).

Kwestia do rozstrzygnięcia

Czy biegły rewident jednostki zależnej obliczając limit wynagrodzeń w stosunku do badanej przez siebie jednostki zależnej powinien uwzględnić fakt, iż usługa w ramach której wykonuje przegląd jest wymagana prawem, tyle że jest to prawo innego kraju unijnego – innymi słowy czy biegły rewident jednostki zależnej jest uprawniony do nie uwzględnienia wynagrodzenia otrzymanego od biegłego rewidenta jednostki dominującej z tytułu przeglądu pakietu konsolidacyjnego jednostki zależnej w wyliczeniu limitu wynikającego z art. 4 ust. 2 Rozporządzenia 537 na poziomie badanej jednostki zależnej JZP?

Stanowisko KRBR

Zdaniem KRBR ten sam wymóg prawa unijnego (stanowiący o tym, iż dana usługa biegłego rewidenta jest wymagana prawem, w tym prawem unijnym) ma zastosowanie tak dla audytora jednostki dominującej jak i audytora jednostki zależnej (komponentu), o ile praca audytora komponentu jest bezpośrednio związana ze spełnieniem określonych wymogów prawa przez jednostkę dominującą. W konsekwencji, w sytuacji, w której firma audytorska jednostki zależnej nie świadczy żadnych usług na rzecz samej jednostki zależnej, ale wykonuje usługi w bezpośredni czy pośredni sposób na rzecz jednostki dominującej w celu sprostania przez jednostkę dominującą wymogom regulacji jakim ona podlega, ma prawo potraktowania tych usług jako nie objętych limitem, a więc analogicznie jak ma to miejsce w przypadku audytora jednostki dominującej. Równie dobrze można wyobrazić sytuację, w której audytor grupowy, zamiast zlecać pracę biegłemu rewidentowi jednostki zależnej, przy posiadaniu odpowiednich kompetencji oraz znajomości lokalnych przepisów, sam wykonuje procedury przeglądu na poziomie jednostki zależnej, otrzymując za to stosowne wynagrodzenie od jednostki dominującej, które zgodnie z regulacjami Rozporządzenia 537 nie jest uwzględniane w wyliczeniu fee cap.

W konsekwencji stoimy na stanowisku, że w przedstawionej sytuacji wynagrodzenie jakie uzyskuje audytor jednostki zależnej od audytora jednostki dominującej, nie wpływa na wyliczenie limitu wynagrodzenia, jaki audytor jednostki zależnej wylicza na swoim poziomie w stosunku do jednostki zależnej JZP.

Ponadto, powyższe twierdzenie jest w naszym przekonaniu prawdziwe także w sytuacji, kiedy jednostka dominująca nie jest JZP oraz jest niezależne od faktu, z kim biegły rewident podpisał umowę i od kogo biegły rewident jednostki zależnej uzyskuje wynagrodzenie, tj. biegłego rewidenta jednostki dominującej, bezpośrednio od jednostki dominującej, czy też od jednostki zależnej.

2. Zasady ustalania kwot wynagrodzeń z tytułu usług badania jakie powinny być uwzględnione w wyliczeniu limitu wynagrodzeń

Stan faktyczny

W świetle art. 4 ust. 2 Rozporządzenia 537 dla usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych, a więc innych niż usługi, o których mowa w art. 5 ust. 1 Rozporządzenia 537:

„(...) 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”.

Kwestia do rozstrzygnięcia

Wątpliwości interpretacyjnych dostarcza pojęcie wynagrodzenia „płaconego”, które zasadniczo może być rozumiane zarówno jako wynagrodzenie „zapłacone”, jak i wynagrodzenie „należne” za usługi badania ustawowego. Przyjęcie jednej z możliwości wykładni może mieć istotny wpływ na wyliczenie limitu wynagrodzenia firmy audytorskiej, bowiem w pierwszym przypadku posługujemy się koncepcją kasową, a więc faktycznie otrzymanymi w danym roku/latach kwotami wynagrodzenia, zaś w drugim - wynagrodzeniem umownym, a więc objętym umową na wykonanie usługi.

Stanowisko KRBR

Dokonując interpretacji, przede wszystkim należy odwołać się do ratio legis regulacji, jakim jest zapobieganie uzależnieniu firmy audytorskiej od jednego podmiotu w związku z wysokością przysługującego od niego wynagrodzenia. W konsekwencji, takiej ochrony nie dałoby oparcie się, przy określaniu podstawy wymiaru limitu, na datach faktycznej płatności, a więc uwzględnianie kwot faktycznie zapłaconych z tytułu badania ustawowego, a nie wynikających z zawartych umów o wykonanie tych badań.

Należna firmie audytorskiej zapłata za badanie może być bowiem odroczone w czasie bądź też rozłożona na raty (co jest powszechnie stosowaną praktyką z uwagi na rozłożenie w czasie procedur samego badania). Ponadto w większości przypadków termin wystawienia ostatniej faktury z reguły powiązany jest z wydaniem jednostce wyników prac.

Na datę faktycznej płatności mogą mieć wpływ liczne czynniki, które są poza kontrolą tak firmy audytorskiej jak i samej jednostki – tutaj przykładem mogą być np. skutki pandemii Covid-19 i związane z tym zatory płatnicze lub inne zdarzenia mające wpływ na rozłożenie i faktyczne wykonanie prac.

Ponadto nie sposób zauważyć także konieczności zachowania spójności pomiędzy porównywanymi kwotami to jest wynagrodzenia za usługi inne niż badania i wynagrodzenia za badania ustawowe. Co do zasady należałoby stosować ten sam sposób ujęcia w wyliczeniu kwot z tych usług ponieważ zastosowanie różnych zasad pomiaru w żaden sposób nie wiązałoby się z celem tej regulacji, a wręcz utrudniałoby rzetelne monitorowanie tych limitów.

Posłużenie się podstawową regułą wykładni aktów normatywnych wskazuje, że termin wynagrodzenie „płacone” zgodnie z definicją ze Słownika Języka Polskiego PWN należy rozumieć jako „takie [wynagrodzenie], za które należy zapłacić”. Termin „płacone” jest przymiotnikiem odczasownikowym w formie niedokonanej. Gdyby wolą racjonalnego ustawodawcy było odniesienie do wynagrodzenia „zapłaconego”, ustawodawca użyłby w akcie prawnym formy dokonanej tego przymiotnika odczasownikowego.

Podkreślenia wymaga, iż termin „płacone” oznacza płatne, należne i ma inny zakres znaczeniowy niż termin „zapłacony”, który oznacza że płatność już została dokonana. Wspomniana już wyżej koncepcja racjonalnego ustawodawcy zakłada, że zastosowana w aktach prawnych terminologia jest celowa i nie powinna być podważana, jeśli nie budzi wątpliwości.

W związku z powyższym, zdaniem KRBR, podstawę wyliczenia limitu wynagrodzenia, stanowi wynagrodzenie, którego podstawą naliczenia są umowy o badanie ustawowe jednostki zainteresowania publicznego w trzech kolejnych latach obrotowych. Odniesienie do wynagrodzenia „płaconego”, należy rozumieć jako wynagrodzenie, które powinno zostać zapłacone przez JZP, niezależnie od daty faktycznej płatności.

Ponadto powyższa teza jest także prawdziwa tak dla pomiaru kwot wynagrodzeń usług innych niż usługi badania jak i samych usług badania, a więc licznika i mianownika wyliczenia w ujęciu matematycznym.

Z poważaniem

P r e z e s
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

B a r b a r a M i s t e r s k a - D r a g a n