

Warszawa, 12 kwietnia 2023 r.

Znak: P-20230412-007

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

Szanowna Pani Dyrektor,

w związku z licznymi wątpliwościami zgłaszanymi przez biegłych rewidentów oraz przez klientów firm audytorskich dotyczącymi:

- I. ustalenia organu/osób właściwych do wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania (dalej „Badanie”) rocznego sprawozdania finansowego oddziału przedsiębiorcy zagranicznego (dalej „Sprawozdanie finansowe”), oraz
- II. ustalenia organu/osób właściwych do zawarcia umowy o Badanie oraz do podpisania Sprawozdania finansowego,

zwracamy się do Państwa z prośbą o zaprezentowanie stanowiska w tym zakresie i przedstawienie wytycznych sposobu postępowania.

Ad. I. Wybór firmy audytorskiej do Badania Sprawozdania finansowego

Zgodnie z art. 66 ust. 4 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tj. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm., (dalej „UOR”): wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej. Kierownik jednostki nie może dokonać takiego wyboru.

Zgodnie z art. 3 ust. 4 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tj. Dz.U. 2022 poz. 470 (dalej „UZUPZ”) oddział przedsiębiorcy zagranicznego nie posiada odrębnego statutu lub umowy oddziału i jest wyodrębnioną i samodzielną organizacyjnie częścią działalności gospodarczej, wykonywaną przez przedsiębiorcę poza siedzibą przedsiębiorcy lub głównym miejscem wykonywania działalności. Natomiast zgodnie z art. 18 ust. 1 UZUPZ nakłada na przedsiębiorców zagranicznych obowiązek złożenia odpisu aktu założycielskiego, statutu lub umowy oraz uwierzytelnionego tłumaczenia dokumentu do akt rejestrowych oddziału, w przypadku, gdy przedsiębiorca zagraniczny działa na ich podstawie. Jednakże art. 53 ust. 2 b) UOR wskazuje, iż: „roczne sprawozdanie finansowe oddziału przedsiębiorcy zagranicznego uważa się za zatwierdzone, jeżeli zostało zatwierdzone sprawozdanie finansowe przedsiębiorcy zagranicznego, obejmujące dane sprawozdania finansowego tego oddziału.”

Zgodnie z brzemieniem art. 53 ust. 2 b) UOR zatwierdzenie Sprawozdania finansowego następuje niejako „automatycznie” (tj. jest to następstwo zatwierdzenia sprawozdania finansowego przedsiębiorcy zagranicznego) i przepis nie wskazuje organu ani osoby/osób, które dokonywałyby tego zatwierdzenia na poziomie lokalnym.

Zawarte w art. 66 ust. 4 UOR stwierdzenie, iż „kierownik jednostki nie może dokonać takiego wyboru”, wskazuje jednoznacznie na konieczność przypisania kompetencji wyboru firmy audytorskiej organowi lub osobie innej niż pełniącej funkcje zarządcze w jednostce. Z uwagi na charakter i specyfikę prowadzenia działalności przez oddział przedsiębiorcy zagranicznego, przepisy UOR regulujące zasady wyboru firm audytorskich nie mają zastosowania do wyboru firmy audytorskiej oddziału przedsiębiorcy zagranicznego.

Mając powyższe na uwadze, zdaniem Polskiej Izby Biegłych Rewidentów (dalej „PIBR”), możliwe są, między innymi następujące rozwiązania:

1. uznanie, iż skoro organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe przedsiębiorcy zagranicznego zatwierdza jednocześnie Sprawozdanie finansowe oddziału (co następuje automatycznie – tj. wystarczające jest zatwierdzenie przez przedsiębiorcę zagranicznego swojego sprawozdania finansowego, aby doszło do zatwierdzenia sprawozdania finansowego oddziału), to podmiotem uprawnionym/obowiązującym do wyboru firmy audytorskiej oddziału jest organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe przedsiębiorcy zagranicznego;
2. przyjęcie, iż zatwierdzenia Sprawozdania finansowego dokonuje organ, który jest jednocześnie ‘interesariuszem’ tego Sprawozdania – czyli organ zarządzający przedsiębiorcy zagranicznego, na którym ciąży obowiązek sporządzenia sprawozdania finansowego przedsiębiorcy;
3. uznanie, iż wybór firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego przedsiębiorcy zagranicznego automatycznie oznacza dokonanie wyboru firmy audytorskiej, która ma wykonać badanie Sprawozdania finansowego, z tym zastrzeżeniem, iż badanie Sprawozdania finansowego dokonywane byłoby w takim przypadku przez firmę audytorską wchodzącą w skład sieci audytora sprawozdań finansowych przedsiębiorcy zagranicznego i mającą siedzibę w kraju oddziału.

Rozwiązanie 1

Rozwiązanie to jest trudne do zrealizowania w praktyce, ponieważ organem wybierającym firmę audytorską do badania sprawozdania finansowego przedsiębiorcy zagranicznego jest zazwyczaj walne zgromadzenie akcjonariuszy (zgromadzenie wspólników) przedsiębiorcy zagranicznego. Ze względu na różne systemy prawne, w różnych krajach sytuacje dotyczące oddziałów mogą wystąpić trudności w zrozumieniu konieczności podjęcia dodatkowej uchwały przez organy zatwierdzające sprawozdania finansowe oddziału przedsiębiorcy zagranicznego dotyczącej wyboru firm audytorskich (wraz ze wskazaniem pełnych nazw tych firm audytorskich w kraju danego oddziału).

Rozwiązanie to byłoby jak się wydaje najbardziej zbliżone do ogólnych zasad wyboru firmy audytorskiej do badania sprawozdania finansowego jednostki (tj. wybór przez organ uprawniony do zatwierdzenia sprawozdania finansowego jednostki). Niemniej jednak, z uwagi na implikacje praktyczne, jak i mając na uwadze, to że w rozumieniu UOR oddział też jest jednostką, a UOR nie przewiduje konkretnego organu dokonującego aktu wyboru zatwierdzenia sprawozdania z badania oddziału, to naszym zdaniem racjonalnie jest przyjąć, że to rozwiązanie stanowiłoby rozszerzoną interpretację UOR.

Rozwiązanie 3

Ta zaproponowana metoda przedstawia się jako najprostsza, jednak z uwagi na brak uniwersalnego charakteru oraz wątpliwości dotyczące ostatecznego zdefiniowania, która konkretnie firma audytorska została wybrana do badania Sprawozdania finansowego, zdaniem PIBR należy ją odrzucić (np. niemożliwe było zastosowanie takiego modelu w przypadku, gdy w kraju, gdzie oddział, ma siedzibę nie funkcjonuje firma z sieci audytora grupowego lub jeżeli w kraju takim byłoby kilka firm audytorskich należących do sieci audytora grupowego).

Rozwiązanie 2

W ocenie PIBR rozwiązanie 2 jest najbardziej praktyczne z zaprezentowanych powyżej i jest zgodne z systemową i celowościową wykładnią przepisów prawa, tj. przyjęcie, iż wyboru firmy audytorskiej do Badania Sprawozdania finansowego oddziału dokonuje organ zarządzający przedsiębiorcy zagranicznego. Organ ten, odpowiedzialny za

rzetelność i kompletność danych wykorzystanych do sporządzenia sprawozdania finansowego przedsiębiorcy zagranicznego jest istotnie zainteresowany, aby Sprawozdanie finansowe rzetelnie i jasno prezentowało sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy oddziału przedsiębiorcy zagranicznego.

Z uwagi na brak odrębnej osobowości prawnej oddziałów przedsiębiorców zagranicznych, a co za tym idzie całkowite zachowanie wszelkich praw i obowiązków prowadzenia działalności po stronie przedsiębiorców zagranicznych, zakres faktycznych interesariuszy (odbiorców) jednostkowego Sprawozdania finansowego oddziału przedsiębiorcy zagranicznego jest znacząco ograniczony do samego przedsiębiorcy zagranicznego (odbiorcy wewnętrznego), sporządzającego połączone sprawozdanie finansowe obejmujące oddział.

Użytkownicy Sprawozdania finansowego w Polsce szczególną uwagę kierują na sprawozdania finansowe przedsiębiorcy zagranicznego, będącego potencjalną lub faktyczną stroną wzajemnych praw i obowiązków, co potwierdza obowiązek kierownika oddziału przedsiębiorcy zagranicznego o profilu publicznym składania przetłumaczonego sprawozdania finansowego przedsiębiorcy zagranicznego we właściwym Rejestrze wynikający z art. 69 ust. 1c UoR: *Kierownik oddziału, mających siedzibę poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej zakładu ubezpieczeń, zakładu reasekuracji, banku zagranicznego, instytucji kredytowej lub instytucji finansowej – w rozumieniu przepisów Prawa bankowego, zwanych dalej „instytucją kredytową lub finansową”, składa we właściwym rejestrze sądowym, sporządzone i zbadane zgodnie z przepisami prawa obowiązującymi w państwie siedziby instytucji kredytowej lub finansowej oraz przetłumaczone na język polski przez tłumacza przysięgłego, roczne sprawozdanie finansowe tej instytucji wraz ze sprawozdaniem z działalności oraz sprawozdaniem z badania.*

Ad. II. Organ/osoba właściwy/a do podpisania Sprawozdania finansowego oraz umowy o Badanie

W myśl art. 52 ust. 2 UOR (podkreślenie tekstu nasze), *Sprawozdanie finansowe podpisują - podając zarazem datę podpisu - osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych, i kierownik jednostki, a jeżeli jednostką kieruje organ wieloosobowy - wszyscy członkowie tego organu albo co najmniej jedna osoba wchodząca w skład tego organu w sposób, o którym mowa w ust. 2b. Odmowa podpisu sprawozdania finansowego wymaga sporządzenia pisemnego uzasadnienia dołączonego do sprawozdania finansowego.*

Art. 66 ust. 5 UOR nakłada również na kierownika jednostki obowiązek zawarcia umowy z firmą audytorską: *„Kierownik jednostki zawiera z firmą audytorską umowę o badanie sprawozdania finansowego w terminie umożliwiającym firmie audytorskiej udział w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych.”*

Art. 3 ust. 1 pkt 1) UOR w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 6 UOR przesądza o tym, że na gruncie UOR oddział przedsiębiorcy zagranicznego jest „jednostką” w rozumieniu UOR:

- art. 3 ust. 1 pkt 1) UOR: *„Ilekoć w ustawie jest mowa o: 1) jednostce - rozumie się przez to podmioty i osoby określone w art. 2 ust. 1”,*
- art. 2 ust. 1 pkt 6 UOR: *„1. Przepisy ustawy o rachunkowości stosuje się, z zastrzeżeniem ust. 3, do mających siedzibę lub miejsce sprawowania zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej: [...] pkt 6) oddziałów i przedstawicielstw przedsiębiorców zagranicznych w rozumieniu przepisów [ustawy](#) z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”.*

Zgodnie z art. 16 UZUPZ, przedsiębiorca zagraniczny tworzący oddział jest obowiązany ustanowić osobę upoważnioną w oddziale do reprezentowania przedsiębiorcy zagranicznego.

W naszej ocenie osobie upoważnionej w oddziale do reprezentowania przedsiębiorcy zagranicznego można przypisać funkcję kierownika jednostki z uwagi na poniższe argumenty:

- 1) Sąd Najwyższy w uchwale z 26 lutego 2015 r. (III CZP 103/13) w uzasadnieniu do uchwały wskazuje, odnosząc się art. 87 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (analogicznego do art. 16 UZUPS) (podkreślenia tekstu nasze): *Powyższe skłania więc do przyjęcia, że art. 87 u.s.d.g. zawiera regulację autonomiczną, nie dającą się w pełni wprost utożsamić z żadną z klasycznych konstrukcji prawa cywilnego,*

zwłaszcza z pełnomocnictwem. Wynikająca z tego przepisu konstrukcja łączy w sobie elementy przedstawicielstwa (do którego zastosowanie mogą mieć per analogiam art. 95 i n. k.c.) oraz upoważnienia do dokonywania czynności faktycznych. Zwrócić bowiem ponownie należy uwagę na rolę tego przepisu w regulacji prawnej oddziałów przedsiębiorców zagranicznych. Jak była mowa, obowiązek ustanowienia osoby upoważnionej ma na celu przede wszystkim zapewnienie, by sprawy przedsiębiorcy zagranicznego skupione w oddziale były prowadzone skutecznie i sprawnie – przy zachowaniu koniecznej dozy autonomii (a zatem wykluczeniu konieczności zwracania się w każdej z tych 10 spraw do kraju macierzystego przedsiębiorcy). W rezultacie, uzasadnione jest przyjęcie, że upoważnienie tej osoby obejmuje wszystkie te czynności, które pozwolą na możliwie pełne, kompleksowe i samodzielne prowadzenie spraw oddziału. Jeżeli zatem zadaniem osoby, o której mowa w art. 87 u.s.d.g., jest nie tylko reprezentowanie przedsiębiorcy zagranicznego w sensie ścisłym (a więc dokonywanie w jego imieniu czynności prawnych na terytorium Polski), lecz także ogólna dbałość o jego interesy, która może wiązać się także z podejmowaniem innych działań w ramach bieżącej działalności oddziału, nie wyłączając realizacji obowiązków o charakterze administracyjnym, to ustanowienie osoby upoważnionej na podstawie art. 87 u.s.d.g. oznaczać musi przyznanie jej także możliwości dokonywania czynności o charakterze faktycznym, zarówno w stosunkach wewnętrznych jak i zewnętrznych oddziału. Powyższe jednoznacznie wskazuje, iż faktyczny zakres kompetencji i umocowania osób upoważnionych do reprezentowania przedsiębiorcy zagranicznego jest tożsamy z funkcją organów zarządzających (np. spółek prawa handlowego), czyniąc je faktycznym organem zarządzającym oddziałem.

- 2) wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 30 sierpnia 2022 r. (KIO 2052/22) wskazuje, iż osoba ujawniona w KRS, jako upoważniona do reprezentacji w oddziale, może na podstawie takiego upoważnienia podejmować wszelkie czynności związane z działalnością przedsiębiorcy zagranicznego na terenie Rzeczypospolitej Polskiej; wyrok ten jest zbieżny z ww. stanowiskiem Sądu Najwyższego, co również podkreśla pełne i samodzielne prowadzenie wszelkich spraw związanych działalnością w Polsce; per analogia wskazuje to, iż zakres udzielonego przez przedsiębiorcę zagranicznego umocowania dla lokalnych reprezentantów, jest tożsamy z zakresem umocowania udzielanego organowi zarządzającemu przez właścicieli spółki kapitałowej;
- 3) zawarta w Krajowym Standardzie Rachunkowości Nr 14 „Kontynuacja działalności oraz rachunkowość jednostek przy braku kontynuowania działalności” definicja kierownika jednostki (pkt 3.2) wskazuje, iż (...) w przypadku oddziału przedsiębiorcy zagranicznego, o którym mowa w UZUPZ kierownikiem jednostki (oddziału) jest osoba upoważniona do reprezentowania przedsiębiorcy zagranicznego i ujawniona w Krajowym Rejestrze Sądowym;
- 4) zawarta w art. 3 pkt 6 UOR definicja kierownika jednostki nie odnosi się do oddziałów przedsiębiorców zagranicznych, natomiast wskazuje, iż ilekroć w ustawie mowa o „kierowniku jednostki – rozumie się przez to członka zarządu lub innego organu zarządzającego, a jeżeli organ jest wieloosobowy – członków tego organu, z wyłączeniem pełnomocników ustanowionych przez jednostkę”; uwzględniając powyższe rozważania, z uwagi na faktyczny zakres kompetencji osób upoważnionych do reprezentowania oddziału, w praktyce można przypisać im rolę innego organu zarządzającego, natomiast wskazane w punkcie wyłączenie pełnomocników nie ma zastosowania dla rozważań, ponieważ:
 - wyłączenie dotyczy pełnomocników ustanowionych przez jednostkę, natomiast na gruncie UOR oddział stanowi odrębną jednostkę [art. 2 pkt 6] – wskazana wyżej uchwała Sądu Najwyższego dotyczy możliwości ustanowienia pełnomocnika w zakresie zastępstwa procesowego, wskazując na kompetencję osób upoważnionych do reprezentowania przedsiębiorcy zagranicznego w oddziale do udzielania pełnomocnictw;
 - we wskazanym wyżej uzasadnieniu do uchwały Sąd Najwyższy jednoznacznie wskazuje, iż osób upoważnionych do reprezentowania przedsiębiorcy zagranicznego nie da się wprost utożsamić z żadną z klasycznych konstrukcji prawa cywilnego, zwłaszcza z pełnomocnikiem;
 - art. 3 pkt 6 UOR jasno wskazuje, że kierownikiem jednostki nie mogą być pełnomocnicy ustanowieni przez jednostkę; tymczasem, nawet jeżeli uznamy, że osobę upoważnioną w oddziale do reprezentowania przedsiębiorcy zagranicznego należy zakwalifikować do kategorii specyficznego rodzaju pełnomocników, to i tak nie będzie spełniony warunek przewidziany w UOR dotyczący tego, że chodzi o pełnomocników

ustanowionych przez jednostkę (tj. przez oddział); osoba upoważniona w oddziale do reprezentowania przedsiębiorcy zagranicznego nie jest ustanawiana przecież przez jednostkę (tj. przez oddział), ale przez samego przedsiębiorcę zagranicznego.

Mając na uwadze powyższe argumenty, stoimy na stanowisku, że osoba upoważniona w oddziale do reprezentowania przedsiębiorcy zagranicznego jest uprawniona zarówno do zawarcia w imieniu oddziału umowy o Badanie, jak również do popisania Sprawozdania finansowego oddziału, i jest to rozwiązanie spójne z wymogami UOR w tym zakresie.

Podsumowanie

Wydaje się, iż przy obecnym brzmieniu przepisów prawa oraz biorąc pod uwagę ekonomikę działania i powszechną praktykę rynkową, uzasadnionym jest przyjęcie, że:

- zakres obowiązków osoby/osób upoważnionych w oddziale do reprezentowania przedsiębiorcy zagranicznego w oddziale obejmuje podpisywanie Sprawozdań finansowych oddziału oraz umów o Badanie takich Sprawozdań finansowych (czyli rola takich osób odpowiada roli kierownika jednostki),
- organ zarządzający przedsiębiorcy zagranicznego jest uprawniony do wyboru biegłego rewidenta badającego Sprawozdania finansowe oddziału (rozwiązanie to jest także spójne z ogólnym zakazem wyboru do badania przez kierownika jednostki).

Uprzejmie prosimy o udzielenie interpretacji przepisów prawa w w/w zakresie, w tym do odniesienia się do przedstawionego powyżej stanowiska PIBR w możliwie jak najszybszym terminie.

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