

Limit wynagrodzeń firm audytorskich według Rozporządzenia UE nr 537/2014 i ustawy o biegłych rewidentach

ELŻBIETA JACECZKO

1. Wprowadzenie i cel regulacji

Jednym z kluczowych mechanizmów prawnych służących ochronie niezależności biegłego rewidenta jest wprowadzenie ograniczeń dotyczących wynagrodzenia uzyskiwanego z tytułu świadczenia usług na rzecz jednostek zainteresowania publicznego (JZP). Regulacje te wynikają w szczególności z rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014, które ustanawia szczególne wymogi dotyczące ustawowych badań sprawozdań finansowych JZP.

Zgodnie z tymi przepisami, poziom łącznego wynagrodzenia oraz struktura wynagrodzenia uzyskanego z tytułu dozwolonych usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych, świadczonych przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską na rzecz danej JZP, jej jednostki dominującej lub jednostek od niej zależnych, nie może przekraczać określonego limitu wynagrodzenia należnego za badanie sprawozdań finansowych z trzech ostatnich lat obrotowych. Limit ten ma charakter bezwzględny i obowiązuje po przekroczeniu trzyletniego okresu świadczenia usług.

Celem wprowadzenia powyższego ograniczenia jest ograniczenie ryzyka powstania ekonomicznej zależności biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej od badanego podmiotu, która mogłaby zagrozić zachowaniu niezależności przy wykonywaniu badania ustawowego. Mechanizm ten znajduje bezpośrednie oparcie w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014, w szczególności w art. 4, ustanawiającym limit wynagrodzenia za dozwolone usługi niebędące badaniem, oraz w art. 5, przewidującym zakaz świadczenia określonych usług na rzecz jednostek zainteresowania publicznego. Ograniczenia te mają na celu zapobieganie sytuacjom, w których relacja ekonomiczna pomiędzy audytorem a badaną jednostką mogłaby podważać obiektywność i bezstronność badania.

Ogólny wymóg niezależności biegłego rewidenta został ustanowiony na poziomie prawa Unii Europejskiej w dyrektywie 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady, zgodnie z którą badania ustawowe powinny być przeprowadzane w sposób niezależny, i ani biegły rewident, ani firma audytorska nie mogą pozostawać pod wpływem interesów, w tym interesów finansowych, relacji gospodarczych lub innych powiązań, które mogłyby zagrozić ich bezstronności i obiektywności.

Dyrektywa ta tworzy horyzontalne ramy niezależności, mające zastosowanie do wszystkich badań ustawowych, w tym badań jednostek zainteresowania publicznego.

Wymóg ten znajduje odzwierciedlenie w prawie krajowym, w szczególności w art. 69–71 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, które nakładają na biegłych rewidentów oraz firmy audytorskie obowiązek wykonywania czynności rewizji finansowej w sposób niezależny, z zachowaniem bezstronności oraz bez ulegania wpływom wynikającym z interesów finansowych, osobistych lub organizacyjnych. Przepisy te zobowiązują również do identyfikowania zagrożeń dla niezależności oraz stosowania odpowiednich zabezpieczeń, a w sytuacjach, w których zagrożeń tych nie można ograniczyć, do odstąpienia od wykonywania czynności rewizji finansowej.

Regulacje dyrektywy 2006/43/WE, rozporządzenia 537/2014 oraz ustawy krajowej tworzą w tym zakresie spójny i wielopoziomowy system ochrony niezależności biegłego rewidenta, w którym dyrektywa ustanawia ogólną zasadę niezależności, rozporządzenie wprowadza szczególne mechanizmy materialne odnoszące się do jednostek zainteresowania publicznego, natomiast ustawa krajowa zapewnia ramy wykonywania zawodu oraz egzekwowania tych wymogów w krajowym porządku prawnym.

Należy również wskazać, że ograniczenia dotyczące wynagrodzeń funkcjonują obok katalogu usług zakazanych, których świadczenie na rzecz JZP jest niedopuszczalne niezależnie od ich wartości. Oba te mechanizmy – limit wynagrodzeń oraz zakaz określonych usług – tworzą spójny system zabezpieczeń, mających na celu ochronę niezależności biegłego rewidenta w relacji z jednostką badaną.

2. Limit wynagrodzeń w Rozporządzeniu (UE) nr 537/2014

Zgodnie z art. 4 ust. 2 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014, w przypadku gdy biegły rewident lub firma audytorska świadczą na rzecz jednostki zainteresowania publicznego, jej jednostki dominującej lub jednostek przez nią kontrolowanych usługi inne niż badanie ustawowe przez co najmniej trzy kolejne lata obrotowe, całkowite wynagrodzenie z tytułu tych usług nie może przekroczyć 70 proc. średniego wynagrodzenia należnego za ustawowe badanie sprawozdań finansowych za trzy ostatnie lata obrotowe.

Przepis ten ma charakter normy materialnej o bezpośrednim skutku, co oznacza, że wiąże podmioty rynku audytorskiego bez potrzeby jego implementacji do prawa krajowego. Limit wynagrodzenia do 70 proc. średniego wynagrodzenia należnego za ustawowe badanie sprawozdań finansowych za trzy ostatnie lata obrotowe odnosi się wyłącznie do usług dozwolonych, ponieważ równoległe art. 5 ust. 1 Rozporządzenia 537/2014 ustanawia katalog usług, które wobec JZP są usługami zakazanymi, niezależnie od ich wartości (non-audit services).

Polska ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym nie powieliła limitu 70 proc., co jest konsekwencją bezpośredniego obowiązywania rozporządzeń unijnych. Ustawodawca krajowy przyjął model komplementarny, którego celem jest zapewnienie skutecznego stosowania norm unijnych poprzez regulację zasad wykonywania zawodu, nadzoru publicznego oraz odpowiedzialności administracyjnej.

Kluczowe znaczenie w tym kontekście ma art. 69 ustawy, który określa podstawowe zasady wykonywania zawodu biegłego rewidenta, w tym obowiązek zachowania niezależności, obiektywizmu, rzetelności oraz działania w interesie publicznym. Przepis ten nie ustanawia limitów ilościowych dotyczących wynagrodzenia, lecz tworzy normatywne ramy dla oceny relacji finansowych pomiędzy audytorem a badaną jednostką.

3. Porównanie zakresu regulacji unijnej i krajowej

Regulacja unijna i krajowa różnią się zakresem normowania, pozostając jednocześnie względem siebie w ścisłej relacji funkcjonalnej. Rozporządzenie (UE) nr 537/2014, jako akt prawa wtórnego o bezpośrednim zastosowaniu, ustanawia jednolite i wiążące standardy materialnoprawne w zakresie niezależności biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie jednostek zainteresowania publicznego. W szczególności rozporządzenie to określa mechanizm ograniczania wynagrodzenia za dozwolone usługi niebędące badaniem (non-audit services) poprzez wprowadzenie sztywnego limitu 70 proc. średniego wynagrodzenia należnego za ustawowe badanie sprawozdań finansowych za trzy ostatnie lata obrotowe oraz enumeratywne wskazanie przypadków dopuszczalnych odstępstw od tej zasady, jak również katalog usług zakazanych.

Prawo krajowe, w tym ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, nie ustanawia odmiennych ani konkurencyjnych norm materialnych w zakresie niezależności biegłego rewidenta, lecz pełni funkcję komplementarną i wykonawczą wobec regulacji unijnej. Zakres normowania krajowego koncentruje się na trzech zasadniczych obszarach.

Po pierwsze, ustawa krajowa reguluje organizację systemu nadzoru publicznego, w tym określa organy właściwe do sprawowania nadzoru nad wykonywaniem czynności rewizji finansowej oraz nad przestrzeganiem przepisów rozporządzenia 537/2014. Przepisy te tworzą ramy instytucjonalne umożliwiające kontrolę stosowania unijnych standardów niezależności w praktyce.

Po drugie, prawo krajowe określa obowiązki zawodowe i etyczne biegłych rewidentów oraz firm audytorskich, w tym obowiązki związane z zachowaniem niezależności i bezstronności. Normy te pozostają w funkcjonalnym związku z regulacją unijną, ponieważ służą realizacji tych samych celów ochronnych, nie ingerując jednak w treść materialnych ograniczeń ustanowionych bezpośrednio w rozporządzeniu.

Po trzecie, ustawa zapewnia mechanizmy egzekwowania prawa unijnego, w szczególności poprzez:

- określenie kompetencji organów nadzoru,
- uregulowanie obowiązków dokumentacyjnych i kontrolnych,
- ustanowienie reżimu odpowiedzialności za naruszenie przepisów rozporządzenia 537/2014.

Taki podział ról pomiędzy prawem unijnym a krajowym odpowiada zasadzie skuteczności prawa Unii Europejskiej oraz konstrukcji rozporządzenia jako aktu prawa wtórnego, który jest bezpośrednio stosowany i nie wymaga transpozycji do prawa krajowego. Prawo krajowe nie zastępuje i nie modyfikuje norm rozporządzenia, lecz tworzy warunki instytucjonalne i proceduralne niezbędne do ich rzeczywistego i skutecznego stosowania w krajowym porządku prawnym.

4. Zasady obliczania limitu wynagrodzenia za usługi niebędące badaniem – regulacja prawna i stanowiska Ministerstwa Finansów

Zasady obliczania limitu wynagrodzenia za usługi niemające charakteru badania ustawowego zostały określone w art. 4 ust. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014. Przepis ten stanowi, że w przypadku gdy biegły rewident lub firma audytorska świadczą przez okres co najmniej trzech kolejnych lat obrotowych na rzecz jednostki badanej będącej jednostką zainteresowania publicznego, jej jednostki dominującej lub jednostek przez nią kontrolowanych usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych – inne niż usługi zakazane na podstawie art. 5 ust. 1 rozporządzenia – całkowite wynagrodzenie z tytułu takich usług nie może przekroczyć 70 proc. średniego wynagrodzenia należnego za badanie ustawowe z trzech ostatnich lat obrotowych.

Jak wskazano w stanowisku Ministerstwa Finansów z 29 grudnia 2020 r., przy ustalaniu średniego wynagrodzenia za badanie ustawowe należy uwzględnić wynagrodzenie należne za badanie ustawowe jednostki zainteresowania publicznego, jej jednostki dominującej oraz jednostek przez nią kontrolowanych, niezależnie od tego, czy podmioty te posiadają status JZP oraz niezależnie od miejsca ich siedziby. Rozporządzenie 537/2014 nie wprowadza bowiem w tym zakresie żadnych ograniczeń terytorialnych i podmiotowych.

W tym samym stanowisku Ministerstwo Finansów wyjaśniło, że przy ustalaniu wysokości wynagrodzenia za usługi niebędące badaniem ustawowym należy brać pod uwagę wyłącznie usługi świadczone przez daną firmę audytorską na rzecz badanej JZP, jej jednostki dominującej oraz jednostek przez nią kontrolowanych. Limit, o którym mowa w art. 4 ust. 2 rozporządzenia nie obejmuje usług świadczonych przez inne firmy audytorskie należące do tej samej sieci, a każda firma audytorska zobowiązana jest do obliczania limitu odrębnie, w odniesieniu do własnych relacji kontraktowych.

Zarówno z treści rozporządzenia, jak i ze stanowiska Ministerstwa Finansów z 29 grudnia 2020 r., wynika, że z limitu 70 proc. średniego wynagrodzenia należnego za badanie ustawowe z trzech ostatnich lat obrotowych wyłączone są usługi niebędące badaniem ustawowym, których świadczenie jest wymagane przepisami prawa Unii Europejskiej lub prawa krajowego. Wynagrodzenie za takie usługi nie wpływa na kalkulację limitu, mimo że mieszczą się one w kategorii usług niebędących badaniem ustawowym.

Zakres tego wyłączenia został doprecyzowany w stanowisku Ministerstwa Finansów z 11 października 2023 r., w którym wskazano, że charakter „neutralny” na potrzeby limitu mogą mieć wyłącznie te usługi, których obowiązek wykonania przez firmę

audytorską wynika bezpośrednio z przepisów prawa, a nie z decyzji jednostki, oczekiwań inwestorów lub praktyki rynkowej. Nie jest zatem dopuszczalne automatyczne uznawanie wszystkich usług mieszczących się w katalogu art. 136 ustawy o biegłych rewidentach za usługi wyłączone z limitu.

Powyższe stanowisko zostało rozwinięte i uszczegółowione w piśmie Ministerstwa Finansów z 5 grudnia 2024 r., w którym jednoznacznie wskazano, że za usługi „neutralne” na potrzeby limitu z art. 4 rozporządzenia 537/2014 można uznać jedynie takie czynności, które są niezbędne do wykonania obowiązku wynikającego z przepisów prawa. W szczególności Ministerstwo Finansów potwierdziło, że prace wykonywane przez firmę audytorską na zlecenie audytora grupy, związane z badaniem pakietów konsolidacyjnych jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej, mogą mieć charakter neutralny, o ile są konieczne do przeprowadzenia obowiązkowego badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Jednocześnie Ministerstwo Finansów w stanowisku z 5 grudnia 2024 r. wyraźnie rozróżniło takie czynności od usług o charakterze dobrowolnym. Wskazano, że przeglądy śródroczne skonsolidowanych sprawozdań finansowych mogą zostać uznane za neutralne wyłącznie wówczas, gdy obowiązek ich przeprowadzenia wynika z przepisów prawa krajowego danego państwa członkowskiego. W przeciwnym wypadku usługi te nie podlegają wyłączeniu z limitu.

Analogiczne podejście Ministerstwo Finansów zastosowało do usług związanych z informacjami zawartymi w prospektach emisyjnych oraz innych dokumentach ofertowych. W stanowisku z 5 grudnia 2024 r. wskazano, że usługi te mogą mieć charakter neutralny jedynie wtedy, gdy obowiązek ich wykonania przez firmę audytorską wynika bezpośrednio z przepisów prawa unijnego lub krajowego. Jeżeli natomiast ich wykonanie wynika z decyzji jednostki lub oczekiwań rynku, brak jest podstaw do ich wyłączenia z limitu.

Przy obliczaniu średniego wynagrodzenia za badanie ustawowe – zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach – należy uwzględniać wyłącznie wynagrodzenie za czynności stanowiące badanie ustawowe w rozumieniu tej ustawy. Stanowiska Ministerstwa Finansów konsekwentnie potwierdzają, że wynagrodzenie za usługi niewchodzące w zakres tej definicji, w tym dobrowolne przeglądy lub badania niewymagane przepisami prawa, nie powinno być uwzględniane przy kalkulacji średniego wynagrodzenia za badanie.

We wszystkich wskazanych stanowiskach Ministerstwo Finansów podkreśla również, że ocena kwalifikacji poszczególnych usług na potrzeby limitu 70 proc. średniego wynagrodzenia należnego za badanie ustawowe z trzech ostatnich lat obrotowych powinna być każdorazowo dokonywana z uwzględnieniem konkretnego stanu faktycznego oraz właściwych przepisów prawa unijnego i krajowego, a prezentowane wyjaśnienia nie mają charakteru wykładni powszechnie wiążącej.

5. Wyjątek od limitu wynagrodzeń

5.1 Wyjątek od limitu wynagrodzenia w rozporządzeniu 537/2014: kontrola komitetu audytu i interpretacja obiektywnych przyczyn

W analizowanym art. 4 ust.3 przepisie rozporządzenia ustawodawca unijny wprowadza szczególną regulację odnoszącą się do nadmiernej koncentracji wynagrodzenia pochodzącego od jednej jednostki zainteresowania publicznego, ustanawiając jednocześnie ściśle uregulowany wyjątek od standardowych mechanizmów ochrony niezależności biegłego rewidenta.

Zgodnie z przepisem, w przypadku gdy całkowite wynagrodzenie otrzymane od jednostki interesu publicznego przekracza 15 proc. całkowitego wynagrodzenia biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej w każdym z trzech kolejnych lat obrotowych, powstaje szczególna sytuacja regulacyjna wymagająca dodatkowych działań. W takim przypadku biegły rewident, firma audytorska lub – w stosownych przypadkach – biegły rewident grupy są zobowiązani do ujawnienia tego faktu komitetowi ds. audytu oraz do omówienia zagrożeń dla niezależności i zabezpieczeń zastosowanych w celu ograniczenia tych zagrożeń.

Na tym etapie przepis przewiduje wzmocnioną rolę komitetu ds. audytu, który rozważa, czy zlecenie badania powinno zostać poddane kontroli zapewnienia jakości przez innego biegłego rewidenta lub inną firmę audytorską przed wydaniem sprawozdania z badania. Mechanizm ten nie znosi ograniczeń dotyczących niezależności, lecz je zaostrza, wprowadzając dodatkowy poziom kontroli.

Kluczowe znaczenie normatywne ma jednak dalsza część przepisu, w której ustanowiono wyraźnie ograniczony wyjątek. Jeżeli bowiem wynagrodzenie nadal przekracza próg 15 proc. całkowitego wynagrodzenia biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej w każdym z trzech kolejnych lat obrotowych, decyzja co do dalszego wykonywania badań ustawowych zostaje przeniesiona na komitet ds. audytu. Komitet ten decyduje, na podstawie obiektywnych przyczyn, czy biegły rewident, firma audytorska lub biegły rewident grupy mogą kontynuować przeprowadzanie badań ustawowych przez dodatkowy okres.

Jednocześnie przepis jednoznacznie przesądza, że okres ten ma charakter wyjątkowy i czasowo ograniczony, gdyż w żadnym przypadku nie może przekraczać dwóch lat. Tym samym regulacja ta nie ustanawia trwałego odstępstwa od zasad niezależności, lecz dopuszcza jedynie czasowe odstępstwo o charakterze wyjątkowym, poddane decyzji komitetu ds. audytu i obwarowane dodatkowymi warunkami proceduralnymi.

W konsekwencji analizowany przepis należy interpretować jako ściśle reglamentowany wyjątek w zakresie dopuszczalnego poziomu ekonomicznej zależności audytora od jednostki zainteresowania publicznego, który nie znosi obowiązujących limitów,

lecz czasowo łagodzi ich skutki wyłącznie w granicach wyraźnie określonych przez prawo unijne.

Sformułowanie „na podstawie obiektywnych przyczyn”, użyte w rozporządzeniu (UE) nr 537/2014 w kontekście decyzji komitetu ds. audytu o dopuszczalności kontynuowania badań ustawowych mimo przekroczenia progu 15 proc. całkowitego wynagrodzenia, należy interpretować jako klauzulę ograniczającą zakres uznania decyzyjnego komitetu audytu, a nie jako pojęcie o charakterze blankietowym.

Po pierwsze, analiza językowa wskazuje, że ustawodawca unijny posłużył się pojęciem „obiektywnych przyczyn” w opozycji do przesłanek o charakterze subiektywnym, takich jak preferencje zarządcze, wygoda organizacyjna czy relacje ekonomiczne pomiędzy jednostką a firmą audytorską. Oznacza to, że decyzja komitetu audytu nie może opierać się na ocenie dowolnej, lecz musi być zakorzeniona w czynnikach możliwych do zewnętrznej weryfikacji.

Po drugie, wykładnia systemowa prowadzi do wniosku, że „obiektywne przyczyny” należy rozpatrywać w ścisłym związku z podstawowym celem rozporządzenia, jakim jest ochrona niezależności biegłego rewidenta. Skoro przepis dopuszcza kontynuację badania wyłącznie na czas określony i pod warunkiem uprzedniego ujawnienia zagrożeń dla niezależności oraz zastosowania zabezpieczeń, to „obiektywne przyczyny” muszą odnosić się do takich okoliczności, które nie niweczą skuteczności tych zabezpieczeń.

Po trzecie, znaczenie normatywne analizowanego pojęcia ujawnia się w jego funkcji ograniczającej czasowo wyjątek. Przepis jednoznacznie wskazuje, że kontynuacja badania może nastąpić jedynie przez dodatkowy okres nieprzekraczający dwóch lat, co przesądza o wyjątkowym i przejściowym charakterze decyzji komitetu audytu. W konsekwencji „obiektywne przyczyny” nie mogą mieć charakteru trwałego ani strukturalnego, lecz muszą odnosić się do okoliczności o charakterze przejściowym, które uzasadniają odstępstwo od standardowej zasady rotacji lub zmiany biegłego rewidenta.

Po czwarte, w świetle zasady skuteczności prawa Unii Europejskiej, pojęcie to należy interpretować w sposób, który nie prowadzi ani do obchodzenia ustanowionego progu 15 proc. całkowitego wynagrodzenia biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej w każdym z trzech kolejnych lat obrotowych, ani do utrwalenia ekonomicznej zależności biegłego rewidenta od jednostki zainteresowania publicznego. Oznacza to, że „obiektywne przyczyny” muszą być niezależne od woli stron stosunku audytowego i nie mogą wynikać wyłącznie z interesu ekonomicznego biegłego rewidenta lub jednostki.

W rezultacie należy przyjąć, że pojęcie „obiektywnych przyczyn” pełni w rozporządzeniu funkcję klauzuli zawężającej, której celem jest umożliwienie komitetowi

audytu podjęcia decyzji o charakterze wyjątkowym, przy jednoczesnym zachowaniu nadrzędnego celu regulacji, jakim jest ochrona niezależności badania ustawowego. Decyzja taka powinna mieć charakter weryfikowalny, uzasadniony i ograniczony w czasie, a jej podstawy muszą wynikać z okoliczności możliwych do oceny z perspektywy zewnętrznego nadzoru publicznego.

5.2 Wyjątkowe zwolnienie z limitu wynagrodzenia biegłego rewidenta w polskim prawie – analiza art. 137 ustawy o biegłych rewidentach w kontekście rozporządzenia 537/2014

Polski ustawodawca, wdrażając w krajowym porządku prawnym regulacje rozporządzenia (UE) nr 537/2014, ujął w art. 137 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym mechanizm wyjątkowego zwolnienia z ograniczenia wysokości wynagrodzenia uzyskiwanego przez firmę audytorską z tytułu usług innych niż badanie na rzecz jednostki zainteresowania publicznego (JZP), jej jednostki dominującej lub kontrolowanej. Rozwiązanie to zostało dopuszczone przez regulatora unijnego, który przewiduje tę instytucję jako wyjątek od reguły ograniczenia wynagrodzenia.

Na mocy art. 137 ustawy:

- organ kompetentny, tj. organ nadzoru publicznego (Polska Agencja Nadzoru Audytowego) może, na wniosek firmy audytorskiej, zwolnić ją z obowiązku stosowania ograniczenia wynagrodzenia wynikającego z art. 4 ust. 2 rozporządzenia nr 537/2014 w odniesieniu do usług dozwolonych. Treść przepisu polskiego jasno wskazuje, że jest to zwolnienie ograniczone czasowo i ma nadany wyjątkowy charakter;
- okres zwolnienia nie może przekroczyć dwóch lat obrotowych, co podkreśla czasowy charakter wyjątku ustalonego w prawie unijnym i wdrożonego do prawa krajowego.

Przy rozpatrywaniu wniosków o zwolnienie organ bierze pod uwagę wyłącznie przesłanki enumeratywnie określone w art. 137 ustawy, tj.:

- 1) zagrożenia dla niezależności firmy audytorskiej;
- 2) zastosowane przez firmę audytorską dodatkowe zabezpieczenia w celu ograniczenia tych zagrożeń;
- 3) ważny interes firmy audytorskiej lub badanej jednostki zainteresowania publicznego.

Ad 1) Zagrożenia dla niezależności firmy audytorskiej, które wynikają z możliwego wpływu ekonomicznego lub innego powiązania z jednostką badanej JZP. Ta przesłanka ma na celu zapewnienie, że nawet w razie zastosowania wyjątku nadal brane są pod uwagę fundamentalne cele regulacji unijnych dotyczących niezależności audytora.

Odnosząc się do kwestii niezależności należy wskazać, że wymaga ona rozpatrzenia z punktu widzenia spełnienia wymogów niezależności, jak i występowania zagrożenia. Jak przyjmuje się w doktrynie, występowanie zagrożenia nie oznacza automatycznie braku niezależności, dlatego też w przypadku zagrożenia firma audytorska powinna podjąć stosowne zabezpieczenia. Natomiast niespełnienie wymogów niezależności prowadzi do braku niezależności bądź też, gdy do niespełnienia określonego warunku niezależności doszło w trakcie prowadzonego badania – do utraty niezależności. Kluczowe wymogi w zakresie niezależności zostały uregulowane w art. 69-73 ustawy.

Na szczególną uwagę zasługuje art. 69 ust. 6 ustawy, który normuje obowiązek nieprzeprowadzania badania w przypadkach wyraźnie wskazanych w tym przepisie. Regulacja ta stanowi implementację art. 22 ust. 1 dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniającej dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylającej dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz. U. UE. L. z 2006 r. Nr 157, str. 87 ze zm.), zwanej dalej „dyrektywą 2006/43/WE”. Zgodnie z powoływaną regulacją unijną państwa członkowskie mają obowiązek zapewnić, aby biegły rewident lub firma audytorska nie przeprowadzali badania ustawowego, jeżeli istnieje jakiegokolwiek zagrożenie wystąpienia kontroli własnej działalności, interesu własnego, występowania w czyimś interesie, zażyłości lub zastraszenia, spowodowanych stosunkiem finansowym, osobistym, gospodarczym, zatrudnienia lub innym pomiędzy biegłym rewidentem, firmą audytorską, jej siecią czy jakąkolwiek osobą fizyczną, mogącą wpłynąć na wynik badania ustawowego, a badaną jednostką, w wyniku którego obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia, przy uwzględnieniu zastosowanych zabezpieczeń, mogłaby wywnioskować, że niezależność biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej jest zagrożona. Jeżeli na niezależność biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej mają wpływ zagrożenia, takie jak kontrola własnej działalności, interes własny, występowanie w czyimś interesie, zażyłość lub zaufanie bądź groźba, to dany biegły rewident lub firma audytorska powinna zastosować zabezpieczenia w celu złagodzenia tych zagrożeń. Jeżeli waga zagrożeń w porównaniu z zastosowanymi zabezpieczeniami jest taka, że ich niezależność zostaje naruszona, biegły rewident lub firma audytorska nie przeprowadzą badania ustawowego. Państwa członkowskie mają również obowiązek zapewnić, by w przypadku badań ustawowych jednostek zainteresowania publicznego i jeżeli wymaga tego zabezpieczenie niezależności biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, biegły rewident lub firma audytorska nie przeprowadzali badania ustawowego w przypadkach kontroli własnej działalności lub wystąpienia interesu własnego. Analiza art. 69 ust. 6 ustawy w powiązaniu z paragrafem 120.6 A3 Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności), stanowiącym załącznik nr 1 do uchwały nr 3431/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych

rewidentów (ze zm.), prowadzi do wniosku, że zakaz przeprowadzenia badania dotyczy sytuacji, w których:

- 1) istnieje zagrożenie wystąpienia autokontroli (czyli zagrożenie, że biegły rewident niewłaściwie oceni wyniki wcześniej dokonanego osądu, lub czynności wykonanej przez biegłego rewidenta lub inną osobę w firmie audytorskiej, na których biegły rewident będzie polegał przy formułowaniu osądu w ramach wykonywania bieżącej czynności);
- 2) istnieje zagrożenie czerpania korzyści własnych (czyli zagrożenie, że firma audytorska będzie czerpała z badanej jednostki korzyści innego rodzaju niż wynagrodzenie za badanie);
- 3) istnieje zagrożenie promowania interesów badanej jednostki (czyli zagrożenie, że będą świadczone inne usługi bądź podejmowane inne działania niż badanie, które miałyby na celu promowanie interesów badanej jednostki);
- 4) istnieje zagrożenie zażyłości (czyli zagrożenie, że ze względu na długie lub bliskie powiązanie z klientem lub zatrudniającą go organizacją, biegły rewident będzie zbyt przychylny dla ich interesów lub będzie także wyrażał zgodę na ich działanie);
- 5) istnieje zagrożenie wystąpienia zastraszenia (czyli zagrożenie, że biegłemu rewidentowi uniemożliwi się obiektywne działanie z powodu rzeczywistych lub domniemanych nacisków, w tym prób wywierania nieuzasadnionego wpływu na biegłego rewidenta);

przy czym

- 6) powyższe sytuacje mają być spowodowane stosunkiem finansowym, osobistym, gospodarczym, zatrudnienia lub innym między badaną jednostką a kluczowym biegłym rewidentem, firmą audytorską, członkiem sieci, do której należy firma audytorska lub osoba fizyczna mogąca wpłynąć na wynik badania;

wskutek czego

- 7) obiektywna, racjonalna i poinformowana osoba trzecia mogłaby wnioskować, że niezależność kluczowego biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej jest zagrożona, pomimo zastosowania zabezpieczeń zmierzających do wyeliminowania lub zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu.

W kwestii tej wypowiedział się również Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który w pkt 42 wyroku 24 marca 2021 r. w sprawie C-950/19 w postępowaniu zainicjowanym przez A., wskazał, że „wymóg niezależności ma nie tylko aspekt wewnętrzny, w zakresie w jakim zmierza do zagwarantowania badanej jednostce wiarygodności badania przeprowadzonego przez biegłego rewidenta odpowiedzialnego za to badanie, ale również aspekt zewnętrzny, w zakresie w jakim ma na celu ochronę zaufania osób trzecich, takich jak wierzyciele i inwestorzy, do wiarygodności tego badania. Ten aspekt zewnętrzny jest tym bardziej istotny, że owo zaufanie ma kluczowe znaczenie dla zapewnienia ochrony wartości udziałów wspólników i akcjonariuszy, a tym samym dla zapewnienia inwestorom prawidłowego funkcjonowania rynków

jako całości. Badania ustawowe sprawozdań finansowych powinny być zatem nie tylko wiarygodne, ale również postrzegane jako takie przez osoby trzecie”.

Ad 2) Dodatkowe zabezpieczenia zastosowane przez firmę audytorską w celu ograniczenia tych zagrożeń. Zgodnie z przepisami, ocena tych zabezpieczeń ma charakter faktyczno-prawny i ma na celu stwierdzenie, czy podjęte działania minimalizują ryzyko naruszenia niezależności mimo zastosowania zwolnienia.

Ad 3) Ważny interes firmy audytorskiej lub badanej jednostki. Przesłanka ta została wprost wskazana w ustawie jako element, który organ powinien uwzględnić przy ocenie wniosku o zwolnienie. Odnosząc się do wyżej wskazanej przesłanki zasadnym byłoby uznanie, że „ważny interes” postrzegany być musi jako nadzwyczajne okoliczności, czy też zdarzenia losowe, a nie normalne następstwo prowadzenia działalności gospodarczej przez podmiot gospodarczy, zgodnie z zakresem tej działalności. O istnieniu ważnego interesu firmy audytorskiej lub badanej jednostki zainteresowania publicznego nie mogą decydować subiektywne przekonania podmiotów, a oceny tej przesłanki należy dokonywać według kryteriów zobiektywizowanych. Nie każde trudności mogą uzasadniać zastosowanie zwolnienia, lecz tylko takie, które w konkretnych okolicznościach wiązałyby się z zagrożeniem dla istotnego interesu firmy audytorskiej lub badanej jednostki zainteresowania.

Powyższy katalog jest zamknięty, co oznacza, że organ nie ma uprawnienia do rozważania dodatkowych lub abstrakcyjnych kryteriów przy podejmowaniu decyzji o zastosowaniu wyjątku od limitu. Jego zadanie ogranicza się do oceny przesłanek wskazanych wprost w art. 137 ustawy.

Dodatkowo Ministerstwo Finansów w przytoczonym wcześniej stanowisku z 29 grudnia 2020 r., potwierdza, że przepisy dotyczące ograniczenia wynagrodzeń za usługi niebędące badaniem mają na celu wyraźne ograniczenie zależności finansowej audytora od jednostki, a wyjątek jest przewidziany jako rozwiązanie wyjątkowe i hermetycznie uregulowane zarówno w rozporządzeniu unijnym, jak i w ustawie o biegłych rewidentach. Ministerstwo w odpowiedzi na pytanie dotyczące limitów zaznacza, że przepisy rozporządzenia i ustawy określają sztywne limity i warunki stosowania tych rozwiązań.

Z powyższego wynika, że przesłanki określone w art. 137 ustawy są ściśle powiązane z celami regulacyjnymi art. 4 ust. 3 Rozporządzenia nr 537/2014, tj. ochroną niezależności biegłego rewidenta i ograniczeniem wpływu zbyt wysokich wynagrodzeń od jednej jednostki. Zarówno w świetle prawa unijnego, jak i prawa krajowego, wyjątek ma charakter czasowy i warunkowy, uzależniony od oceny ryzyka zagrożenia niezależności oraz od ustanowienia adekwatnych zabezpieczeń.

6. Wyjątki od limitów wynagrodzeń biegłego rewidenta – porównanie roli komitetu audytu i Agencji

Ochrona niezależności biegłego rewidenta w jednostkach zainteresowania publicznego (JZP) realizowana jest m.in. poprzez ograniczenia dotyczące wynagrodzenia za usługi niemające charakteru badania ustawowego. Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 wprowadza limit 70 proc. wynagrodzenia biegłego rewidenta za badania ustawowe, a także ograniczenie 15 proc. całkowitego wynagrodzenia biegłego rewidenta w odniesieniu do usług dodatkowych. Przepisy przewidują jednak wyjątki od tych limitów, które mogą być stosowane zarówno przez organ nadzoru publicznego, jak i przez komitet audytu działający wewnątrz jednostki badanej.

Mechanizm zastosowania zwolnienia przewidziany w ustawie o biegłych rewidentach umożliwia zwolnienie firmy audytorskiej przez organ nadzoru publicznego na jej wniosek z obowiązku stosowania limitu wynikającego z art. 4 ust. 2 Rozporządzenia 537/2014. Zwolnienie to odnosi się do usług dozwolonych świadczonych na rzecz JZP, jej jednostki dominującej lub jednostek przez nią kontrolowanych i może być udzielone na okres nieprzekraczający dwóch lat obrotowych. Przy jego udzielaniu organ nadzoru publicznego bierze pod uwagę trzy przesłanki:

- 1) potencjalne zagrożenia dla niezależności biegłego rewidenta wynikające z zależności ekonomicznej od jednostki,
- 2) zastosowane przez firmę audytorską dodatkowe zabezpieczenia ograniczające te zagrożenia
oraz
- 3) istotny interes firmy audytorskiej lub badanej jednostki.

Decyzja organu nadzoru publicznego ma charakter formalny, jest wydawana w drodze aktu administracyjnego i staje się wiążąca dla firmy audytorskiej, co zapewnia jej egzekwowalność w ramach nadzoru publicznego.

W przypadku komitetu audytu regulacje przewidziane w art. 4 ust. 3 rozporządzenia 537/2014 dotyczą sytuacji, gdy całkowite wynagrodzenie audytora od danej JZP przekracza 15 proc. całkowitego wynagrodzenia uzyskanego w ciągu trzech ostatnich kolejnych lat obrotowych. W takiej sytuacji audytor ujawnia ten fakt komitetowi audytu, omawia z nim potencjalne zagrożenia dla niezależności oraz przedstawia zastosowane zabezpieczenia. Komitet ocenia, czy przeprowadzenie badania powinno zostać poddane dodatkowej kontroli jakości przez innego biegłego rewidenta lub firmę audytorską przed wydaniem sprawozdania. Jeżeli wynagrodzenie nadal przekracza ustalony próg 15 proc., komitet, opierając się na obiektywnych przyczynach, podejmuje decyzję o możliwości kontynuacji badań ustawowych przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską na dodatkowy okres, nieprzekraczający dwóch lat. Decyzja ta ma charakter operacyjny i dotyczy konkretnego zlecenia badania,

a jej celem jest zapewnienie niezależności biegłego rewidenta w kontekście danego zadania, bez ingerencji w formalne mechanizmy nadzoru publicznego.

Analizując oba mechanizmy można wskazać zarówno podobieństwa, jak i różnice. Oba rozwiązania mają na celu ochronę niezależności biegłego rewidenta oraz ograniczenie ryzyka wynikającego z zależności ekonomicznej od jednostki badanej, a także są czasowo ograniczone do maksymalnie dwóch lat. W obu przypadkach analiza zagrożeń dla niezależności biegłego rewidenta oraz zastosowanych zabezpieczeń odgrywa kluczową rolę. W przypadku organu nadzoru publicznego decyzja ma moc formalną i bierze pod uwagę ważny interes firmy audytorskiej lub jednostki badanej, a ocena dotyczy całkowitego wynagrodzenia za wszystkie badania i usługi świadczone przez firmę audytorską na rzecz JZP i jednostek powiązanych. Z kolei decyzja komitetu audytu ma charakter wewnętrzny, opiera się na „obiektywnych przyczynach” i dotyczy konkretnego zlecenia badania oraz wynagrodzenia audytora w odniesieniu do tej jednostki. Limit stosowany przez komitet jest niższy (15 proc. całkowitego wynagrodzenia) i dotyczy sytuacji przekroczenia progu w trzech ostatnich latach obrotowych, a nie całkowitego wynagrodzenia firmy audytorskiej w kontekście wszystkich usług świadczonych dla JZP.

Podsumowując, oba mechanizmy – formalny, nadzorczy mechanizm organu nadzoru publicznego oraz operacyjny, wewnętrzny mechanizm komitetu audytu – funkcjonują komplementarnie, ograniczając ryzyko naruszenia niezależności biegłego rewidenta w relacjach z jednostką badaną JZP.

7. Sankcje za naruszenie limitu wynagrodzenia – mechanizm unijno-krajowy

Rozporządzenie (UE) nr 537/2014 nie ustanawia samodzielnie systemu sankcji za naruszenie jego przepisów, w tym art. 4 ust. 2. Obowiązek zapewnienia skutecznych środków nadzorczych i sankcyjnych wynika natomiast z Dyrektywy 2006/43 WE, zmienionej Dyrektywą 2014/56/UE, która zobowiązuje państwa członkowskie do ustanowienia systemu skutecznych, proporcjonalnych i odstraszaających sankcji administracyjnych wobec biegłych rewidentów i firm audytorskich w przypadku naruszenia przepisów dyrektywy oraz – w zakresie jej stosowania – Rozporządzenia 537/2014.

W polskim porządku prawnym realizacja tego obowiązku następuje poprzez ustawę o biegłych rewidentach, która ustanawia krajowy system nadzoru publicznego oraz odpowiedzialność administracyjną firm audytorskich. Ustawa ta umożliwia nałożenie sankcji administracyjnych w przypadku naruszenia przepisów prawa Unii Europejskiej, regulujących wykonywanie badań ustawowych jednostek zainteresowania publicznego, w tym naruszenia art. 4 ust. 2 Rozporządzenia 537/2014.

W konsekwencji należy podkreślić, że materialny obowiązek przestrzegania limitu 70 proc. wynagrodzenia wynika bezpośrednio z rozporządzenia unijnego, natomiast instrumenty sankcyjne i egzekucyjne mają swoje źródło w prawie krajowym, realizującym zobowiązania wynikające z dyrektywy 2006/43/WE.

Analiza prawoporównawcza prowadzi do wniosku, że regulacja limitu wynagrodzenia za usługi niebędące badaniem (non-audit services) wobec jednostek zainteresowania publicznego została ukształtowana w modelu wielopoziomowym. Prawo unijne ustanawia jednolitą normę materialną ograniczającą ekonomiczne uzależnienie biegłego rewidenta, natomiast prawo krajowe zapewnia jej skuteczność poprzez normy etyczne, instytucjonalny nadzór oraz mechanizmy odpowiedzialności administracyjnej.

Tak skonstruowany system wzmacnia niezależność biegłych rewidentów oraz zaufanie do sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego, realizując jednocześnie cele ochrony interesu publicznego zarówno na poziomie Unii Europejskiej, jak i państw członkowskich.

Podsumowanie

Analiza regulacji unijnych i krajowych dotyczących ograniczeń wynagrodzenia biegłych rewidentów oraz wyjątków od tych ograniczeń pozwala sformułować kilka kluczowych wniosków. Po pierwsze, zarówno rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014, jak i polska ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym wprowadzają rygorystyczne mechanizmy ochrony niezależności biegłego rewidenta poprzez limitowanie wynagrodzenia uzyskiwanego z tytułu usług innych niż badanie ustawowe świadczonych na rzecz jednostek zainteresowania publicznego (JZP), jej jednostek dominujących i kontrolowanych. Regulacje te jednoznacznie mają na celu ograniczenie ryzyka powstania nadmiernej zależności ekonomicznej biegłego rewidenta od jednej jednostki, co mogłoby zagrozić jego bezstronności i obiektywności.

Po drugie, zarówno prawo unijne, jak i krajowe przewidują mechanizmy wyjątkowe – czasowe odstępstwa od limitów wynagrodzenia – które mają charakter ściśle reglamentowany. Rozporządzenie 537/2014 ustanawia dla komitetu ds. audytu obowiązek oceny sytuacji, w której wynagrodzenie od jednej JZP przekracza 15 proc. całkowitych przychodów audytora w trzech kolejnych latach, przy jednoczesnym wymogu ujawnienia zagrożeń dla niezależności oraz podjęcia adekwatnych zabezpieczeń. Polski ustawodawca, implementując te regulacje w art. 137 ustawy o biegłych rewidentach, precyzuje przesłanki decydujące o przyznaniu zwolnienia przez organ nadzoru, zamykając katalog kryteriów do zagrożeń dla niezależności, zastosowanych zabezpieczeń oraz ważnego interesu audytora lub jednostki badanej. Zarówno w prawie unijnym, jak i krajowym, wyjątek ten ma charakter tymczasowy – nie może przekraczać dwóch lat – co jednoznacznie podkreśla jego wyjątkowy i przejściowy charakter.

Po trzecie, istotną rolę w regulacjach pełnią pojęcia takie jak „obiektywne przyczyny”, czy „zagrożenia dla niezależności”, które ograniczają zakres uznania decyzyjnego komitetu audytu lub organu nadzoru i wymagają, aby decyzje były weryfikowalne, uzasadnione oraz zgodne z nadrzędnym celem ochrony niezależności biegłego rewidenta. Pojęcie „obiektywności” zapewnia, że wyjątki nie mogą wynikać wyłącznie z subiektywnych przesłanek ekonomicznych czy organizacyjnych, lecz muszą mieć podstawę w okolicznościach możliwych do oceny z perspektywy zewnętrznego nadzoru.

Wreszcie, zarówno wykładnia systemowa, jak i interpretacja praktyczna Ministerstwa Finansów potwierdzają, że mechanizmy wyjątkowe wprowadzają jedynie czasowe i warunkowe odstępstwo od standardowych limitów wynagrodzenia. Zarówno limity, jak i wyjątki są ściśle powiązane z zasadami niezależności, a ich stosowanie wymaga przestrzegania określonych procedur, transparentności oraz ustanowienia skutecznych zabezpieczeń. Tym samym regulacje unijne i krajowe tworzą spójny system ochrony niezależności audytora, w którym wyjątki są dopuszczalne wyłącznie

w granicach ściśle określonych przez prawo, z zachowaniem nadrzędnego celu ochrony jakości i obiektywności badania ustawowego.

Podsumowując, zarówno instytucja komitetu ds. audytu w rozporządzeniu 537/2014, jak i organ nadzoru publicznego w polskiej ustawie o biegłych rewidentach realizują ten sam cel regulacyjny – umożliwienie ograniczonego, czasowego odstępstwa od limitów wynagrodzenia przy jednoczesnym zachowaniu najwyższych standardów niezależności audytora. Analiza przepisów wskazuje, że wyjątki są wyraźnie uregulowane, ograniczone w czasie, podporządkowane procedurom weryfikacyjnym i zabezpieczeniom, co zapewnia zgodność zarówno z duchem, jak i literą prawa unijnego i krajowego.

Literatura

- Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz.U. z 2025 r. poz. 1891).
- Rozporządzenie 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 oraz uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz.U. UE L 158 z 27.05.2014, s. 77).
- Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniona dyrektywą 2014/56/UE (Dz.U. UE L 157 z 09.06.2006, s. 87).
- Ministerstwo Finansów, stanowisko z dnia 29 grudnia 2020 r., znak: DR2.5201.16.2020, skierowane do Polskiej Izby Biegłych Rewidentów w sprawie zasad obliczania limitu wynagrodzenia za usługi niebędące badaniem ustawowym, art. 4 ust. 2 rozporządzenia (UE) nr 537/2014.
- Ministerstwo Finansów, pismo z dnia 11 października 2023 r., znak: DWR6.5201.4.2023, dotyczące: Limit wynagrodzenia za usługi niebędące badaniem.
- Ministerstwo Finansów, pismo z dnia 5 grudnia 2024 r., znak: DWR6.5201.20.2024, dotyczące: Limit wynagrodzenia za usługi niebędące badaniem.
- Frequently Asked Questions concerning the EU Regulation No 537/2014 (the “EU Audit Regulation”) relating to the monitoring of the fee cap of non-audit services* — dokument FAQ przygotowany przez CSSF.