

27 września 2017 r.

Komunikat Urzędu Komisji Nadzoru Finansowego w sprawie spełniania kryterium niezależności członka komitetu audytu jednostki zainteresowania publicznego

W związku z wejściem w życie w dniu 21 czerwca 2017 r. ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. poz. 1089), (zwanej dalej: „ustawą o biegłych rewidentach”), określającej wymogi niezależności dla członków komitetu audytu oraz koniecznością dostosowania w myśl art. 297 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach przez jednostki zainteresowania publicznego (zwane dalej także: „JZP”), o których mowa w art. 2 pkt 5 ustawy o biegłych rewidentach, które mają obowiązek posiadać komitet audytu na podstawie przepisów dotychczasowych, jego składu do wymogów określonych w ustawie o biegłych rewidentach w terminie 4 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy o biegłych rewidentach organ nadzoru przedstawia na podstawie art. 129 ust. 3 ustawy o biegłych rewidentach stanowisko dotyczące pełnienia przez członka komitetu audytu danej JZP funkcji także w radach nadzorczych (ewentualnie w innych komitetach audytu) podmiotów powiązanych z daną jednostką zainteresowania publicznego w kontekście spełnienia kryterium niezależności członka komitetu audytu od danej JZP.

Ustawa o biegłych rewidentach reguluje zasady tworzenia i działania komitetu audytu w jednostkach zainteresowania publicznego.

Wprowadza ona obowiązek, aby większość członków komitetu audytu, w tym przewodniczący była niezależna od danej JZP. Kryteria niezależności członka komitetu audytu od danej JZP zostały określone w art. 129 ust. 3 ustawy o biegłych rewidentach, w tym w relacji z nią oraz podmiotami powiązаныmi z JZP.

Ustawa o biegłych rewidentach wskazuje jednostki zainteresowania publicznego, niemniej nie zawiera definicji legalnej ani grupy kapitałowej ani jednostki powiązanej. Z uwagi na powiązania materii rachunkowości oraz zasad wykonywania działalności w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych z wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta, jak i odwołania do tego aktu prawnego w ustawie o biegłych rewidentach, zasadne jest przy interpretacji art. 129 ust. 3 ustawy o biegłych rewidentach pomocnicze posłużenie się definicją legalną grupy kapitałowej i jednostki powiązanej określoną w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2016 r., poz. 1047 z późn. zm.) (zwanej dalej: „ustawą o rachunkowości”). 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.

W myśl art. 129 ust. 3 pkt 1-5 zd. 2 ustawy o biegłych rewidentach uznaje się, że członek komitetu audytu jest niezależny od danej JZP, jeżeli spełnia następujące kryteria:

- 1) nie należy ani w okresie ostatnich 5 lat od dnia powołania nie należał do kadry kierowniczej wyższego szczebla, w tym nie jest ani nie był członkiem zarządu lub innego organu zarządzającego danej jednostki zainteresowania publicznego lub jednostki z nią powiązanej;
- 2) nie jest ani nie był w okresie ostatnich 3 lat od dnia powołania pracownikiem danej jednostki zainteresowania publicznego lub jednostki z nią powiązanej, z wyjątkiem sytuacji gdy członkiem komitetu audytu jest pracownik nienależący do kadry kierowniczej wyższego szczebla, który został wybrany do rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego lub kontrolnego danej jednostki zainteresowania publicznego jako przedstawiciel pracowników;
- 3) nie sprawuje kontroli w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 37 lit. a-e ustawy o rachunkowości lub nie reprezentuje osób lub podmiotów sprawujących kontrolę nad daną jednostką zainteresowania publicznego;
- 4) nie otrzymuje lub nie otrzymał dodatkowego wynagrodzenia, w znacznej wysokości, od danej jednostki zainteresowania publicznego lub jednostki z nią powiązanej, z wyjątkiem wynagrodzenia, jakie otrzymał jako członek rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego lub kontrolnego, w tym komitetu audytu;
- 5) nie utrzymuje ani w okresie ostatniego roku od dnia powołania nie utrzymywał istotnych stosunków gospodarczych z daną jednostką zainteresowania publicznego lub jednostką z nią powiązaną, bezpośrednio lub będąc właścicielem, współnikiem, akcjonariuszem, członkiem rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego lub kontrolnego, lub osobą należącą do kadry kierowniczej wyższego szczebla, w tym członkiem zarządu lub innego organu zarządzającego podmiotu utrzymującego takie stosunki.

Przywołany art. 129 ust. 3 pkt 1-4 ustawy o biegłych rewidentach wskazuje na bezwarunkowe kryteria niezależności członka komitetu audytu w relacji z JZP oraz podmiotami powiązanymi. Ze wskazanego przepisu art. 129 ust. 3 pkt 4 ustawy o biegłych rewidentach wynika, że dopuszczalny jest równoczesny udział członka komitetu audytu JZP jako członek rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego lub kontrolnego, w tym komitetu audytu jednostek zainteresowania publicznego lub podmiotach powiązanych. Niemniej jednak w myśl wymienionego przepisu członek komitetu audytu traci przymiot niezależności, jeżeli otrzymuje lub otrzymywał dodatkowe wynagrodzenie, w znacznej wysokości, od danej JZP lub jednostki z nią powiązanej, z wyjątkiem wynagrodzenia, jako członek rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego lub kontrolnego, w tym komitetu audytu.

Istotne znaczenie z punktu widzenia niezależności członka komitetu audytu JZP w ramach grupy kapitałowej ma art. 129 ust. 3 pkt 5 ustawy o biegłych rewidentach. Reguluje on kryteria niezależności członka komitetu audytu w relacji z JZP bezpośrednio lub poprzez podmioty zewnętrzne, w zakresie których kluczowe są istotne stosunki gospodarcze.

Przepis art. 129 ust. 3 pkt 5 ustawy o biegłych rewidentach wskazuje, że:

- 1) kryterium przesadzającym o braku niezależności członka komitetu audytu jest utrzymywanie przez niego istotnych stosunków gospodarczych z jednostką zainteresowania publicznego lub podmiotem powiązanym z jednostką zainteresowania publicznego,
- 2) utrzymywanie istotnych stosunków gospodarczych może mieć miejsce:
 - a) bezpośrednio przez członka komitetu audytu w relacji z jednostką zainteresowania publicznego lub bezpośrednio przez członka komitetu audytu z jednostką powiązaną

z jednostką zainteresowania publicznego (np. gdyby świadczył on usługi doradcze na rzecz jednostki zainteresowania publicznego lub podmiotu powiązanego z jednostką zainteresowania publicznego), lub

- b) pośrednio, co dotyczy przypadku, w którym z jednostką zainteresowania publicznego lub z podmiotem powiązanym z jednostką zainteresowania publicznego istotne stosunki gospodarcze utrzymuje jednostka organizacyjna, w której członek komitetu audytu jest:
- właścicielem,
 - współnikiem
 - akcjonariuszem,
 - członkiem rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego lub kontrolnego lub osobą należącą do kadry kierowniczej wyższego szczebla, w tym członkiem zarządu lub innego organu zarządzającego podmiotu utrzymującego takie stosunki.

Dokonanie tradycyjnej metody wykładni językowej art. 129 ust. 3 pkt 5 ustawy o biegłych rewidentach jest niewystarczające, bowiem przepis budzi wątpliwości interpretacyjne. Z powyższego względu prawidłowa interpretacja art. 129 ust. 3 pkt 5 ustawy o biegłych rewidentach wymaga zabiegów interpretacyjnych dokonywanych w ramach wykładni celowościowej, w granicach której należy wziąć pod uwagę przede wszystkim: istotę niezależności członka komitetu audytu, pojęcie istotnych stosunków gospodarczych, istotę grupy kapitałowej.

Po pierwsze, istota niezależności członka komitetu audytu sprowadza się do tego, aby członek komitetu audytu nie miał żadnego interesu majątkowego związanego z podmiotem, który kontroluje, a jedyną korzyścią majątkową było wynagrodzenie z tytułu pełnionej funkcji.

Po drugie, zauważyć wypada, że przywołany przepis posługuje się niedookreślonym pojęciem „istotnych stosunków gospodarczych”, a ustawa o biegłych rewidentach nie zawiera definicji legalnej tego pojęcia. Z powyższych względów nieostre pojęcie „istotnych stosunków gospodarczych” wymaga interpretacji przy użyciu kontekstu literalnego oraz znaczenia praktycznego. Pomocne jest zatem odwoływanie się do zaleceń Komisji Europejskiej z 2005 r. dotyczących roli dyrektorów niewykonawczych lub będących członkami rady nadzorczych spółek giełdowych, do których nawiązuje dyrektywa Parlamentu Europejskiego i rady 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (Dz. U. UE L 158/196). Zgodnie z załącznikiem nr II pkt 1 lit. e zaleceń Komisji Europejskiej: „(...) Stosunki handlowe obejmują sytuację bycia znaczącym dostawcą towarów lub usług (w tym usług finansowych, prawnych, doradczych lub konsultingowych), znaczącym klientem i organizacją, która otrzymuje znacznej wysokości wkłady od spółki lub jej grupy.”.

Po trzecie, istota grupy kapitałowej oznacza traktowanie jej jako jednego organizmu gospodarczego niemającego osobowości prawnej, który tworzą odrębne prawnie spółki organizacyjnie podporządkowane spółce-matce. Dostrzec warto, że wybór funkcjonowania biznesu właśnie w formie grupy kapitałowej, a nie pojedynczej zależy od ich ekonomicznego właściciela (tj. dominującego lub jedynego akcjonariusza) i z reguły jest podyktowane chęcią ograniczenia ryzyka prowadzonej działalności albo wymogami regulacyjnymi. Zauważyć również wypada, że traktowanie grupy kapitałowej jako „jednego organizmu gospodarczego”

jest szczególnie widoczne na gruncie przepisów ustawy o rachunkowości oraz ustawy o biegłych rewidentach, które na potrzeby badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych traktują grupy kapitałowe jako jedną całość. Niemniej z uwagi na mnogość stanów faktycznych i sposobów organizacji grup kapitałowych każdy przypadek należy analizować indywidualnie.

Jak zostało wskazane wyżej, ustawa o biegłych rewidentach nie definiuje pojęcia „istotnych stosunków gospodarczych”. Jednocześnie nie przesądza, czy istotne stosunki gospodarcze między JZP a podmiotami z nią powiązanymi stanowią przeszkodę dla spełniania kryterium niezależności wobec JZP w przypadku, w którym dany członek komitetu audytu pełni także funkcje nadzorcze w podmiocie powiązonym z JZP.

W świetle zaprezentowanej definicji pojęcia „istotnych stosunków gospodarczych” wynikającej z zaleceń Komisji Europejskiej oraz istoty niezależności członka komitetu audytu, jak i istoty grupy kapitałowej, interpretacja art. 129 ust. 3 pkt 5 ustawy o biegłych rewidentach powinna skłaniać do poglądu, w myśl którego przepis ten nie dotyczy relacji „wewnątrz” grupy kapitałowej (np. zasiadania członka komitetu audytu w kilku spółkach z grupy, które w naturalny sposób są powiązane gospodarczo), ale relacji „zewnętrznych” (czy nawet szerzej grupy kapitałowej JZP) między JZP a członkiem komitetu audytu. Chodzi zatem o to, aby osoba, która czerpie istotne korzyści ze współpracy z JZP (względnie podmiotami z nią powiązanymi) nie wchodziła w naturalny konflikt interesów kontrolując „sam siebie”.

Celowościowa wykładnia art. 129 ust. 3 pkt 5 ustawy o biegłych rewidentach, przy uwzględnieniu powyższej argumentacji, prowadzi do wniosku, że kryterium przesadzającym o niezależności członka komitetu audytu od danej JZP jest nieutrzymywanie bezpośrednio przez niego istotnych stosunków gospodarczych z jednostką zainteresowania publicznego bezpośrednio lub poprzez podmioty zewnętrzne.

Podsumowując, zasadne jest przyjęcie poglądu, zgodnie z którym w świetle art. 129 ust. 3 pkt 5 ustawy o biegłych rewidentach dopuszczalne jest pełnienie przez członka komitetu audytu danej jednostki zainteresowania publicznego funkcji także w radach nadzorczych (ewentualnie w innych komitetach audytu) podmiotów powiązanych z daną jednostką zainteresowania publicznego.