



Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
prezentate la 10 decembrie 2020¹

Cauza C-950/19

A

cu intervenția:

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

[cerere de decizie preliminară formulată de Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki, Finlanda)]

„Procedură preliminară – Auditori statutari – Directiva 2006/43/CE – Articolul 22a – Perioadă de așteptare pentru angajarea unor foști auditori statutari de către societatea auditată – Încălcarea interdicției de preluare a unei funcții-cheie de conducere în cadrul entității auditate – Independența auditorilor”

1. Directiva 2006/43/CE² prevede că auditorii statutari trebuie să fie independenți de entitatea auditată și să nu se implice în adoptarea de decizii de către aceasta.
2. Una dintre prevederile legale stabilite pentru a asigura această independență a fost introdusă în anul 2014 de Directiva 2014/56/UE³, prin includerea în Directiva 2006/43 a unei noi dispoziții, articolul 22a, în temeiul căreia persoanele care au calitatea de „partener-cheie de audit în cadrul misiunii de audit”⁴ nu pot, pentru o anumită perioadă, să preia o funcție-cheie de conducere în cadrul entității auditate⁵.
3. Începând din anul 2014, această interdicție care, anterior, era aplicabilă în mod logic în perioada în care partenerul-cheie de audit era principalul responsabil de auditul statutar al conturilor întreprinderii auditate, se extinde la perioada ulterioară (pentru unul sau doi ani, după cum este sau nu vorba despre entități de interes public)⁶ încetării activității sale în calitate de partener-cheie de audit în cadrul misiunii de audit.
4. În prezenta cauză, un „partener-cheie de audit” al unei firme de audit a fost angajat înainte de încetarea activității sale în calitate de partener-cheie de audit în cadrul misiunii de audit, în vederea ocupării unei funcții-cheie de conducere în cadrul societății auditate.

¹ Limba originală: spaniola.

² Directiva Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului (JO 2006, L 157, p. 87, Ediție specială, 17/vol. 2, p. 122).

³ Directiva Parlamentului European și a Consiliului din 16 aprilie 2014 de modificare a Directivei 2006/43/CE privind auditul legal al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare consolidate (JO 2014, L 158, p. 196).

⁴ Articolul 22a menționează două categorii de persoane: a) auditorii și partenerii-cheie de audit ai unei firme de audit și b) restul partenerilor firmelor de audit și angajații. Persoana sancționată în prezenta cauză făcea parte din prima categorie.

⁵ Regula figura deja în versiunea inițială a Directivei 2006/43 [articolul 42 alineatul (3)], dar numai pentru entitățile de interes public. Aceasta s-a aplicat începând din anul 2014 și celorlalte entități ale căror conturi sunt auditate.

⁶ Conform deciziei de trimitere, în prezenta cauză era vorba despre o perioadă de doi ani, astfel încât presupunem că întreprinderea auditată era de interes public.

5. Ca urmare a sancționării acestui comportament de către autoritatea competentă (Comitetul de audit)⁷, auditorul a contestat la instanța de trimitere amenda care i-a fost aplicată. Aceasta adresează Curții o întrebare preliminară în vedere interpretării articolului 22a alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/43.

6. Răspunsul Curții va permite să se stabilească dacă preluarea unei funcții în cadrul întreprinderii auditate are loc atunci când partenerul-cheie de audit încheie cu aceasta un contract de muncă sau numai atunci când acesta începe să exercite efectiv funcțiile de conducere.

I. Cadrul juridic

A. *Dreptul Uniunii. Directiva 2006/43*

7. Articolul 2 („Definiții”) stabilește:

„În sensul prezentei directive, se aplică următoarele definiții:

[...]

2. «auditor legal» înseamnă o persoană fizică care este autorizată în conformitate cu dispozițiile prezentei directive de către autoritățile competente ale unui stat membru să efectueze audituri legale;
3. «firmă de audit» înseamnă o persoană juridică sau orice altă entitate, indiferent de forma sa juridică, care este autorizată în conformitate cu dispozițiile prezentei directive de către autoritățile competente ale unui stat membru să efectueze audituri legale;

[...]

16. «partener(i)-cheie de audit» înseamnă:

- (a) auditorul(ii) legal(i) desemnat(ți) de o firmă de audit pentru o anumită misiune de audit ca fiind responsabilul(ii) principal(i) pentru efectuarea auditului legal în numele firmei de audit sau
- (b) în cazul auditului unui grup, cel puțin auditorul(ii) legal(i) care este/sunt desemnat(ți) de o firmă de audit ca fiind responsabilul(ii) principal(i) pentru efectuarea auditului legal la nivelul grupului și auditorul(ii) legal(i) care este/sunt desemnat(ți) ca fiind responsabilul(ii) principal(i) la nivelul filialelor importante sau
- (c) auditorul(ii) legal(i) care semnează raportul de audit.”

8. Articolul 22 („Independența și obiectivitatea”) prevede:

„(1) Statele membre se asigură că, atunci când efectuează un audit statutar, auditorul statutar sau firma de audit, precum și orice persoană fizică aflată în poziția de a influența în mod direct sau indirect rezultatul auditului statutar sunt independente de entitatea auditată și nu sunt implicate în adoptarea de decizii de către entitatea auditată.

⁷ Acest comitet este un organ oficial al Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (Oficiul pentru Brevete și Proprietate Intelectuală, Finlanda).

Independența este necesară atât în perioada acoperită de situațiile financiare care fac obiectul auditului, cât și în perioada în care se efectuează auditul statutar.

Statele membre se asigură că auditorul statutar sau firma de audit ia toate măsurile rezonabile pentru a se asigura că, atunci când efectuează auditul statutar, nu este influențat(ă) de un conflict de interese existent sau potențial ori de relații de afaceri sau de relații directe sau indirecte de altă natură care implică auditorul statutar sau firma de audit care efectuează auditul și, după caz, rețeaua din care face parte, personalul de conducere, auditorii, angajații și orice persoană fizică ale cărei servicii se află la dispoziția sau sub controlul auditorului statutar sau al firmei de audit sau orice persoană legată direct sau indirect de auditorul statutar sau de firma de audit printr-o relație de control.

Auditorul statutar sau firma de audit nu efectuează un audit statutar în cazul în care există vreun pericol de autoevaluare, interes propriu, lobby, legături sau intimidare ca urmare a relațiilor financiare, personale, de afaceri, de muncă sau de altă natură între:

- auditorul statutar, firma de audit, rețeaua sa și orice persoană fizică aflată în poziția de a influența rezultatul auditului statutar și
- entitatea auditată;

din care un terț obiectiv, rezonabil și informat, ținând seama de măsurile de protecție aplicate, ar concluziona că independența auditorului statutar sau a firmei de audit este compromisă.

(2) Statele membre se asigură că auditorul statutar, firma de audit, partenerii-cheie de audit ai acestora, angajații acestora și orice persoane fizice ale căror servicii se află la dispoziția sau sub controlul auditorului statutar sau al firmei de audit respectiv(e) și care sunt implicate direct în activități de audit statutar, precum și persoanele care au legături strânse cu acestea în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2004/72/CE a Comisiei [...] nu dețin niciun fel de instrumente financiare emise, garantate sau susținute într-un alt fel de o entitate auditată în domeniul lor de activități de audit statutar ale acestora, altele decât participațiile deținute indirect prin organisme de plasament colectiv diversificat, inclusiv fonduri gestionate, cum ar fi fondurile de pensii sau asigurările de viață, nu au un beneficiu material și direct din acestea și nu efectuează nicio tranzacție cu acestea.

(3) Statele membre se asigură că auditorul legal sau firma de audit documentează în dosarele de audit toate amenințările semnificative la adresa independenței sale, precum și măsurile de protecție aplicate pentru a reduce acele amenințări.

(4) Statele membre se asigură că persoanele sau firmele menționate la alineatul (2) nu participă la auditul statutar al unei entități auditate și nu influențează într-un alt mod rezultatele unui astfel de audit, în cazul în care:

- (a) dețin instrumente financiare ale entității auditate, altele decât participații deținute indirect prin organisme de plasament colectiv diversificat;
- (b) dețin instrumente financiare ale unei entități legate de entitatea auditată, altele decât participații deținute indirect prin organisme de plasament colectiv diversificat, fapt care poate constitui un conflict de interese sau care poate fi perceput în acest fel;
- (c) au deținut o funcție în cadrul entității auditate sau au avut relații de afaceri sau de altă natură cu entitatea auditată în perioada menționată la alineatul (1), fapt care poate constitui un conflict de interese sau poate fi perceput în acest fel.

(5) Persoanele sau firmele menționate la alineatul (2) nu solicită și nu acceptă daruri sau favoruri pecuniare sau nepecuniare de la entitatea auditată sau de la orice entitate în relație cu entitatea auditată, cu excepția cazului în care un terț obiectiv, rezonabil și informat ar considera valoarea acestora neimportantă sau nesemnificativă.

(6) Dacă, în cursul perioadei acoperite de situațiile financiare, o entitate auditată este achiziționată de, fuzionează cu sau achiziționează o altă entitate, auditorul statutar sau firma de audit identifică și evaluează toate interesele sau relațiile curente sau recente, inclusiv orice alte servicii decât cele de audit prestate entității respective care, ținând seama de măsurile de protecție disponibile, ar putea compromite independența auditorului și capacitatea sa de a continua auditul statutar după data efectivă a fuziunii sau a achiziției.

Cât mai curând posibil și, în orice caz, în termen de trei luni, auditorul statutar sau firma de audit ia toate măsurile necesare pentru a pune capăt tuturor intereselor sau relațiilor curente care i-ar compromite independența și adoptă, dacă este posibil, măsuri de protecție pentru a reduce la minimum toate amenințările la adresa independenței sale legate de interesele și relațiile anterioare și curente.”

9. Articolul 22a („Angajarea de către entitățile auditate a unor foști auditori statutari sau a unor angajați ai unor auditori statutari sau ai unor firme de audit”) menționează:

„(1) Statele membre se asigură că, înainte de expirarea unei perioade de cel puțin un an sau, în cazul auditului statutar al unor entități de interes public, a unei perioade de cel puțin doi ani de la încetarea activității sale în calitate de auditor statutar sau de partener-cheie de audit în cadrul misiunii de audit, auditorul statutar sau partenerul-cheie de audit care efectuează un audit statutar în numele unei firme de audit:

- (a) nu preia o funcție-cheie de conducere în cadrul entității auditate;
- (b) nu devine, după caz, membru al comitetului de audit din cadrul entității auditate sau, dacă nu există un astfel de comitet, calitatea de membru al organismului cu funcție echivalentă cu cea a unui comitet de audit;
- (c) nu devine membru neexecutiv al organismului administrativ sau membru al organismului de supraveghere al entității auditate.

(2) Statele membre asigură faptul că angajații și partenerii, alții decât partenerii-cheie de audit, ai unui auditor statutar sau ai unei firme de audit care efectuează un audit statutar, precum și orice alte persoane fizice ale căror servicii se află la dispoziția sau sub controlul auditorului statutar sau al firmei de audit respective, atunci când astfel de angajați, parteneri sau alte persoane fizice sunt autorizate ca auditori statutari, nu pot ocupa niciuna din pozițiile menționate la alineatul (1) literele (a), (b) și (c), înainte de expirarea unei perioade de minimum un an de când aceștia au fost implicați în mod direct în misiunea de audit statutar.”

10. Articolul 22b („Pregătirea auditului statutar și evaluarea aspectelor care periclitează independența”) stipulează:

„Statele membre se asigură că, înainte de a accepta sau de a continua o misiune de audit statutar, auditorul statutar sau firma de audit evaluează și documentează următoarele:

- dacă îndeplinește dispozițiile prevăzute la articolul 22 din prezenta directivă;

[...]”

B. Dreptul finlandez. Tilintarkastuslaki 1141/2015 din 18 septembrie 2015⁸

11. În conformitate cu articolul 11 primul paragraf din capitolul 4, un auditor statutar sau un partener-cheie de audit care efectuează un audit în numele unei firme de audit nu poate prelua următoarele funcții înainte de expirarea unei perioade de cel puțin un an de la data efectuării auditului statutar:

- 1) o funcție-cheie de conducere în cadrul entității auditate;
- 2) membru al comitetului de audit din cadrul entității auditate sau membru al unui organ cu atribuții echivalente comitetului de audit;
- 3) membru neexecutiv al organismului administrativ sau membru al organismului de supraveghere al entității auditate.

12. Articolul 11 al doilea paragraf din capitolul 4 extinde termenul la doi ani în cazul în care entitatea auditată este o întreprindere de interes public.

13. În conformitate cu articolul 5 primul paragraf din capitolul 10, Comitetul de audit poate aplica o amendă în cazul în care un auditor încalcă termenul menționat la articolul 11 referitor la angajarea de către o întreprindere auditată. Conform articolului 5 al doilea paragraf, valoarea amenzii poate fi de până la 50 000 de euro.

14. Articolul 7 primul paragraf din capitolul 10 stabilește că, la adoptarea deciziei de sancționare, trebuie să se ia în considerare toate împrejurările relevante, precum:

- 1) gravitatea și durata încălcării;
- 2) gradul de răspundere a auditorului;
- 3) disponibilitatea auditorului de a coopera cu autoritățile competente;
- 4) amenzile aplicate anterior auditorului;
- 5) întinderea prejudiciului sau a inconvenientelor cauzate de acțiunea sau de omisiunea constatată.

15. Articolul 7 al doilea paragraf din capitolul 10 prevede că, la adoptarea deciziei de sancționare, trebuie să se ia în considerare, pe lângă împrejurările menționate la alineatul 1, următoarele:

- 1) situația economică a auditorului;
- 2) avantajele obținute de auditor.

II. Situația de fapt și întrebările preliminare

16. KHT A (denumit în continuare „partenerul-cheie de audit”) lucra din anul 2014 în calitate de partener-cheie de audit al firmei de audit Y Oy (denumită în continuare „firma de audit”).

17. La 5 februarie 2018, în cadrul prestării de servicii de către firma de audit în favoarea societății X Oyj (denumită în continuare „societatea auditată”) pentru exercițiul financiar 2017, partenerul-cheie de audit a semnat raportul de audit al conturilor anuale ale acestei din urmă societăți.

⁸ Legea nr. 1141/2015 privind auditul conturilor din 18 septembrie 2015, denumită în continuare „Legea privind auditul conturilor”.

18. La 12 iulie 2018, partenerul-cheie de audit a încheiat un contract de muncă cu societatea auditată pentru funcția de director financiar și membru al consiliului de conducere.

19. Una dintre clauzele contractului respectiv stipula că partenerul-cheie de audit nu exercita efectiv aceste funcții de conducere decât din luna februarie 2019. Încheierea contractului a fost făcută publică printr-un comunicat bursier.

20. Funcțiile partenerului-cheie de audit în cadrul firmei de audit au încetat la 31 august 2018, fapt care a fost notificat printr-o notă transmisă la data respectivă Comitetului de audit.

21. Societatea auditată a confirmat în scris că, înainte de publicarea raportului de audit pentru anul 2018, partenerul-cheie de audit nu ar exercita nicio funcție-cheie de conducere în cadrul său și nici una care să presupună responsabilități în domeniul finanțelor sau al contabilității societății.

22. Prin decizia din 13 noiembrie 2018, Comitetul de audit l-a obligat pe partenerul-cheie de audit la plata unei amenzi în valoare de 50 000 de euro pentru nerespectarea perioadei de interdicție prevăzute la articolul 11 capitolul 4 din Legea privind auditul conturilor.

23. În luna februarie 2019, după semnarea conturilor anuale ale societății auditate aferente anului 2018, partenerul-cheie de audit a început, în temeiul contractului, să își exercite funcțiile de conducere în cadrul societății respective.

24. Partenerul-cheie de audit a atacat decizia de sancționare la Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki, Finlanda).

25. Din decizia de trimitere rezultă că în recurs nu se contestă încălcarea interdicției, ci gravitatea încălcării și valoarea amenzii aplicate. În opinia partenerului-cheie de audit, amenda respectivă trebuia redusă cel puțin la jumătate.

26. Recurentul a invocat următoarele argumente în susținerea cererii sale⁹:

- Cooperarea sa cu autoritățile administrative și comportamentul său transparent în raport cu circumstanțele care determină sancțiunea.
- Preluarea funcției a avut loc atunci când acesta a început să își exercite atribuțiile în cadrul societății auditate (februarie 2019), iar nu la momentul semnării contractului. Prin urmare, acesta nu ar fi respectat perioada de interdicție doar din luna februarie 2019.
- De la semnarea raportului de audit pentru anul 2017 (februarie 2018), recurentul și-a pierdut capacitatea de a influența auditarea conturilor anuale ale societății auditate. Prin urmare, trebuie să se considere că perioada de interdicție a început la acel moment.
- Schimbarea auditorului pentru anul 2018, astfel cum reiese din mențiunea făcută în Registrul Comerțului, împreună cu faptul că partenerul-cheie de audit nu a exercitat funcția de director financiar în cadrul societății auditate până la semnarea conturilor anuale ale acesteia pentru anul 2018 evidențiază că numirea în calitate de director financiar al societății respective nu a implicat niciun pericol pentru independența auditului.

⁹ Punctele 4, 5 și 6 din decizia de trimitere.

27. Comitetul de audit s-a opus recursului, susținând că¹⁰:

- Perioada de interdicție nu a început la momentul semnării conturilor anuale pentru anul 2017, ci la 12 iulie 2018, odată cu semnarea contractului.
- Partenerul-cheie de audit a preluat funcția odată cu încheierea contractului cu societatea auditată. Scopul interdicției în litigiu este în special acela de a asigura independența auditorului, care trebuie apreciată și dintr-o perspectivă externă.
- Semnarea contractului constituie un factor material care afectează în mod direct comportamentul și perspectiva semnatarului, ale angajatorului său și ale acționarilor.
- La aplicarea sancțiunii s-a ținut seama de toate împrejurările prevăzute de Legea privind auditul conturilor.

28. În acest context, Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki) adresează Curții următoarele întrebări preliminare:

- „1) Articolul 22a alineatul (1) (introdus prin Directiva 2014/56) din Directiva 2006/43 trebuie interpretat în sensul că un partener-cheie de audit preia o funcție în modul prevăzut la această dispoziție din momentul în care încheie contractul de muncă?
- 2) În cazul unui răspuns negativ la prima întrebare, articolul 22a alineatul (1) (introdus prin Directiva 2014/56) din Directiva 2006/43 trebuie interpretat în sensul că un partener-cheie de audit preia o funcție în modul prevăzut la această dispoziție din momentul în care începe activitatea în funcția respectivă?”

III. Procedura în fața Curții

29. Cererea de decizie preliminară a fost înregistrată la grefa Curții la 17 decembrie 2019.

30. Comisia este singura care a formulat observații scrise. S-a considerat că nu este necesar să se organizeze o ședință.

IV. Aprecieri

A. Precizare prealabilă

31. Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la modul în care trebuie interpretată expresia utilizată la articolul 22a alineatul (1) litera (a) din Directiva 2006/43 pentru a defini una dintre interdicțiile impuse auditorilor statuari.

32. Astfel cum am arătat anterior, dispoziția respectivă interzice partenerului-cheie de audit în cadrul misiunii de audit ca, după încetarea activității sale, să „preia o funcție-cheie de conducere” în cadrul entității auditate pentru o anumită perioadă¹¹.

¹⁰ Punctele 7, 8 și 9 din decizia de trimitere.

¹¹ Părțile din litigiu au dezbătut cu privire la momentul „încetării activității de auditor statutare sau de partener-cheie de audit” în calitate de *dies a quo* pentru stabilirea perioadei de interdicție, însă instanța de trimitere nu are îndoieli privind acest aspect care nu este menționat în cererea de decizie preliminară.

33. Întrebarea preliminară (deși este divizată în două întrebări, este în realitate una singură) este destul de clară și se limitează la stabilirea datei relevante la care se consideră că o funcție a fost *preluată*: data la care a fost încheiat contractul între partenerul-cheie de audit și societatea auditată (iulie 2018) sau data la care acesta a început să își exercite funcțiile în cadrul societății respective (februarie 2019).

34. După cum se arată în decizia de trimitere, alegerea uneia dintre cele două date nu are efecte asupra recunoașterii existenței unei încălcări sancționabile. Partenerul-cheie de audit nu solicită anularea amenzii aplicate, ci reducerea sa, astfel încât acesta recunoaște implicit că încălcarea ar fi avut în orice caz loc.

35. Prin urmare, aprecierea datei relevante ar fi importantă doar ca factor la individualizarea valorii amenzi, în conformitate cu articolul 7 alineatul 1 capitolul 10 din Legea privind auditul conturilor.

B. Contextul general al Directivei 2006/43

36. Reglementarea armonizată a auditului conturilor are la bază Tratatul de instituire a Comunității Economice Europene prin care s-a convenit că Consiliul și Comisia îndeplinesc sarcinile care le-au fost încredințate prin coordonarea, în măsura necesară, a garanțiilor care le sunt pretinse în statele membre societăților, pentru a proteja atât interesele asociaților, cât și ale terților¹².

37. A patra directivă¹³, A șaptea directivă¹⁴ și A opta directivă¹⁵ ale Consiliului au fost adoptate pe acest temei juridic și stabilesc conținutul minim armonizat pe care trebuie să îl aibă conturile anuale, conturile consolidate și, respectiv, condițiile de autorizare pe piața internă a profesioniștilor din domeniul auditului conturilor.

38. În A opta directivă au fost introduse primele reguli privind independența auditorilor: persoanele autorizate să efectueze controlul legal al documentelor contabile sunt „independente și au o bună reputație”¹⁶.

39. În următorii ani, Comisia a impulsionat independența auditorilor prin diferite comunicate, inițiative și instrumente neobligatorii¹⁷, creând terenul propice pentru adoptarea Directivei 2006/43¹⁸.

¹² Articolul 54 alineatul (3) litera (g).

¹³ Directiva 78/660/CEE a Consiliului din 25 iulie 1978, A patra directivă în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din tratat, privind conturile anuale ale anumitor forme de societăți comerciale (JO 1978, L 222, p. 11, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 21).

¹⁴ Directiva 83/349 a Consiliului din 13 iunie 1983, A șaptea directivă în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din tratat, privind conturile consolidate (JO 1983, L 193, p. 1, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 58).

¹⁵ Directiva 84/253/CEE a Consiliului din 10 aprilie 1984, A opta directivă în temeiul articolului 54 alineatul (3) litera (g) din Tratatul CEE, privind autorizarea persoanelor care răspund de controlul legal al documentelor contabile (JO 1984, L 126, p. 20, Ediție specială, 17/vol. 1, p. 75).

¹⁶ Această mențiune din cuprinsul considerentului (3) se reflectă în articolul 4 (în ceea ce privește buna reputație) și în articolele 24 și 27 (în ceea ce privește independența) din A opta directivă.

¹⁷ A se vedea Cartea verde a Comisiei din 24 iulie 1996, Rolul, poziția și răspunderea auditorului legal în Uniunea Europeană (JO 1996, C 321, p. 1), Comunicarea Comisiei privind auditul legal în Uniunea Europeană: o cale de urmat (JO 1998, C 143, p. 12), Recomandarea Comisiei din 16 mai 2002, Independența auditorilor legali în Uniunea Europeană: principii fundamentale (JO 2002, L 191, p. 22, denumită în continuare „Recomandarea Comisiei”) sau Comunicarea din 21 mai 2003 privind consolidarea auditului legal în UE (JO 2003, C 236, p. 2).

¹⁸ Aceasta a fost justificarea Comisiei din Propunerea de directivă 2006/43 [Propunerea de directivă a Parlamentului European și a Consiliului privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului (COM/2004/0177)].

40. În versiunea sa inițială, Directiva 2006/43 oferea deja o reglementare detaliată cu privire la independența auditorului, căreia îi dedica o parte din capitolul IV („Etica profesională, independența, obiectivitatea, confidențialitatea și secretul profesional”) ¹⁹.

41. În aceeași versiune inițială, Directiva 2006/43 făcea referire la perioada de interdicție în litigiu, însă la capitolul X („Dispoziții speciale pentru auditul legal al entităților de interes public”) ²⁰.

42. Versiunea actuală a Directivei 2006/43 rezultă din reformarea operată prin Directiva 2014/56, care modifică articolul 22 și adaugă un nou articol, 22a, a cărui interpretare este solicitată de instanța de trimitere ²¹. Acesta conține de asemenea norme care urmăresc să garanteze reputația auditorilor, dar și norme al căror scop specific este protejarea independenței acestora.

C. Articolul 22a din Directiva 2006/43

43. Articolul 22a materializează mențiunea din considerentul (8) al Directivei 2014/56, conform căreia „[a]r trebui să li se interzică auditorilor statuari [...] să ocupe funcții de conducere sau la nivelul organismului administrativ al entității auditate până la scurgerea unei perioade adecvate de la finalizarea misiunii de audit”.

44. Lista interdicțiilor prevăzute la articolul 22a alineatul (1) include interdicția auditorului de a „pre[lua] o funcție-cheie de conducere în cadrul entității auditate” [litera (a)]. Întrebarea preliminară urmărește eliminarea îndoielilor referitoare la momentul la care are loc *preluarea* funcției de conducere.

1. Interpretarea literală

45. Din punct de vedere literal, interpretarea dispoziției, ale cărei versiuni lingvistice diferă considerabil în ceea ce privește termenii utilizați, nu oferă rezultate concludente.

46. Formularea utilizată în anumite versiuni lingvistice ar favoriza o interpretare care pune accentul pe *exercitarea efectivă* a funcției de conducere, iar nu pe momentul la care auditorul acceptă, prin încheierea contractului cu societatea auditată, să lucreze pentru aceasta ²².

47. În schimb, alte versiuni lingvistice ar susține teza contrară, întrucât nu par să impună exercitarea efectivă a funcției de conducere în favoarea întreprinderii auditate, fiind suficientă simpla acceptare a funcției pe cale contractuală ²³.

19 Noua legislație a reorientat politica de audit ca urmare a „creșterii recente a numărului de scandaluri din SUA și UE, [care] au evidențiat că auditul statutar reprezintă un element important pentru asigurarea credibilității și a fiabilității situațiilor financiare ale societăților”. Aceste scandaluri au condus în Statele Unite ale Americii la adoptarea „Sarbanes-Oxley Act of 2002”, care introduce o reglementare și o supraveghere sporite în ceea ce privește prestarea serviciilor de audit. Printre măsurile prevăzute figurează introducerea unei perioade de interdicție („cooling-off period”) similare celei în discuție în prezenta cauză.

20 Conform articolului 42 alineatul (3), „[a]uditorului legal sau partenerului-cheie care efectuează auditul legal în numele firmei de audit nu i se permite să ocupe un post de conducere important în cadrul entității auditate înainte de scurgerea unei perioade de cel puțin doi ani de la data demisiei ca auditor legal sau ca partener-cheie din misiunea de audit”.

21 Versiunea reformată a articolului 22 prevede independența auditorului „în perioada acoperită de situațiile financiare care fac obiectul auditului, cât și în perioada în care se efectuează auditul statutar” și stabilește într-un mod mai detaliat atribuțiile auditorilor în cazul potențialelor amenințări la adresa independenței acestora.

22 A se vedea versiunea în limba franceză („occuper un poste”).

23 În special, versiunea în limba italiană („accettare una funzione dirigenziale di rilievo nell'ente sottoposto a revisione”) subliniază că ar fi suficientă acceptarea funcției, nu neapărat exercitarea efectivă a acesteia. Termenul „preia” din versiunea în limba spaniolă sau portugheză („assumir posições de gestão fundamentais na entidade auditada”) ar putea fi interpretat de asemenea drept o simplă acceptare a funcției. Verbul utilizat în versiunea în limba finlandeză „vastaantottaa” ar admite de asemenea sensul de „a accepta”, care este mai apropiat de versiunile în limbile germană („übernehmen”) și engleză („take up a key management position”).

48. Prin urmare, diferența dintre versiunile lingvistice nu permite utilizarea modului de redactare a unei singure versiuni pentru a deduce adevăratul sens al dispoziției²⁴.

49. În consecință, demersul interpretativ al Curții trebuie să recurgă la celelalte criterii de interpretare uzuale²⁵, și anume scopul normei și contextul în care se încadrează.

2. Interpretarea teleologică

50. Atât Comisia²⁶, cât și Comitetul de audit²⁷ sunt de acord cu privire la importanța perspectivei externe a independenței auditorilor și propun o interpretare în esență teleologică a articolului 22a din Directiva 2006/43.

51. Ele subliniază că perioada de interdicție are scopul de a garanta această independență care prezintă relevanță în dimensiunea sa internă (relațiile dintre auditor și societatea auditată) și în cea externă: publicul se bazează pe independența auditorului, care nu ar exista dacă acesta, pe durata misiunii de audit sau după încetarea activității sale în calitate de partener-cheie de audit, ar putea prelua imediat (sau într-o perioadă apropiată) o funcție de conducere în cadrul întreprinderii auditate.

52. În opinia noastră, interdicția în litigiu are scopul de a evita ca auditorul (sau firma de audit în cadrul căreia acesta este partener-cheie de audit) să fie tentat să emită un raport favorabil societății auditate, care ar fi *recompensat* de aceasta, într-un viitor apropiat, cu o funcție de conducere.

53. Interpretată astfel, norma anticipează riscul ca auditorul să aibă interese proprii, actuale sau în viitorul apropiat, în cadrul societăților supuse controlului său contabil, care ar putea influența sarcina sa profesională.

54. Conflictul de interese dintre obligația auditorului și perspectivele (viitoare) ale acestuia în slujba întreprinderii auditate poate apărea atunci când relația contractuală a acestora se naște sau este pregătită în timpul desfășurării activității de audit. În acest caz, se poate anticipa că, într-o astfel de situație, activitatea partenerului-cheie de audit va fi condiționată de îndatorirea de a fi de bună-credință față de viitorul său angajator.

55. Prin urmare, norma urmărește să elimine, pe cât posibil, eventualul stimulent al auditorului de a proiecta sau de a stabili o relație contractuală cu entitatea auditată, menținându-și în același timp calitatea de partener-cheie de audit în cadrul misiunii de audit²⁸.

56. Interdicția ca auditorul principal să preia, în timp ce acționează în această calitate și pentru o anumită perioadă ulterioară, funcții de conducere în cadrul societății auditate protejează de asemenea, astfel cum afirmă Comisia și Comitetul de audit, încrederea terților că sarcina de audit va fi îndeplinită în mod corect. Aceasta contribuie, în aceeași măsură, la buna funcționare a piețelor, astfel cum se arată în considerentul (9) al Directivei 2006/43²⁹.

24 Curtea a statuat în mod constant că o interpretare pur literală a uneia sau mai multor versiuni lingvistice ale unui text plurilingv al dreptului Uniunii nu poate prevala pur și simplu asupra celorlalte, deoarece aplicarea în mod uniform a dispozițiilor de drept al Uniunii impune ca aceste să fie interpretate în lumina versiunilor din toate limbile. A se vedea printre multe altele Hotărârea din 26 septembrie 2013, Comisia/Spania (C-189/11, EU:C:2013:587, punctul 56).

25 „Potrivit unei jurisprudențe constante, în vederea interpretării unei dispoziții de drept al Uniunii, trebuie să se țină seama nu numai de formularea acesteia, ci și de contextul său și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte această dispoziție” [Hotărârea din 3 septembrie 2020, Niki Luftfahrt (C-530/19, EU:C:2020:635, punctul 23)].

26 Punctul 13 din observațiile scrise ale Comisiei.

27 Punctul 9 din decizia de trimitere.

28 În ceea ce privește ceilalți auditori implicați, norma se referă la momentul la care aceștia se implică în mod direct în pregătirea raportului de audit.

29

57. Încrederea publică în faptul că conturile anuale reflectă imaginea fidelă a unei societăți este un element-cheie pentru toți cei care ar putea avea o legătură cu această societate, fie că este vorba despre investitori, creditori, angajați sau terți.

58. Încrederea în corectitudinea auditurilor situațiilor financiare reprezintă, dintr-o altă perspectivă, un mecanism de protecție a valorii participațiilor asociaților sau a acționarilor și un instrument eficient pentru o gestionare socială adecvată. Lipsa ei contribuie la reducerea valorii participației, atât ca urmare a neîncrederii pieței cu privire la situația societății, cât și ca urmare a incapacității administratorilor de a o gestiona fără a beneficia de informații fiabile.

59. Articolul 1 alineatul (1) din Recomandarea Comisiei subliniază că „principalul mod prin care auditorul statutar poate demonstra publicului că auditul legal se desfășoară în conformitate cu aceste principii constă în a acționa și a lăsa impresia că acționează în mod independent”³⁰.

60. Aceste considerații sunt valabile chiar dacă se admite că partenerul-cheie de audit din cadrul firmei de audit ar putea, într-un anumit caz, să nu aibă competența *efectivă* de a influența rezultatul analizei situațiilor financiare ale societății auditate.

61. Astfel, protejarea independenței și a imparțialității activității sale profesionale impune, în orice situație, ca partenerul-cheie de audit să nu poată prelua, înainte și în cursul perioadei de interdicție, o funcție de conducere în cadrul societății auditate.

3. Interpretarea sistematică

62. Buna reputație a auditorilor³¹ și încrederea publicului în integritatea (și în calitatea) activității lor³² sunt elemente pe care reglementările succesive ale Uniunii în acest domeniu au încercat să le protejeze.

63. Articolul 22 alineatul (2) din Directiva 2006/43 atrage atenția asupra riscurilor unor conflicte de interese între auditor (sau firma de audit) și societatea auditată. Aceste riscuri pot exista ca urmare a „[...] relațiilor financiare, personale, de afaceri, de muncă sau de altă natură” dintre auditor și societate, din care „un terț obiectiv, rezonabil și informat, ținând seama de măsurile de protecție aplicate, ar concluziona că independența auditorului statutar sau a firmei de audit este compromisă”.

64. Articolul menționat interzice la alineatul (4) ca auditorii sau firmele de audit să își îndeplinească sarcina profesională în favoarea unei societăți auditate cu care „au avut relații de afaceri sau de altă natură [...] în perioada menționată la alineatul (1), fapt care poate constitui un conflict de interese sau poate fi perceput în acest fel”.

„Funcția de interes public a auditorilor legali înseamnă că o comunitate mai mare de oameni și de instituții se bazează pe calitatea activității auditorului legal. Buna calitate a auditului contribuie la o funcționare corectă a piețelor prin îmbunătățirea integrității și eficienței situațiilor financiare.”

30 Primul și al doilea considerent ale preambulului acestei recomandări au următorul cuprins: „Independența auditorilor statutari este fundamentală pentru încrederea publicului în fiabilitatea rapoartelor emise de aceștia. Informațiile financiare publicate sunt mai credibile și investitorii, creditorii, angajații și alte părți interesate ale societăților din UE beneficiază de valoare adăugată. Această situație se regăsește în special în cazul societăților care sunt entități de interes public (de exemplu societăți cotate la bursă, instituții de credit, societăți de asigurare, OPCVM și societăți de investiții). [...] Independența este de asemenea principala modalitate a profesiei de a demonstra publicului și autorităților de reglementare că auditorii statutari și firmele de audit își îndeplinesc funcțiile la un nivel care respectă principiile etice stabilite, în special principiile integrității și obiectivității.”

31 Conform articolului 4 din Directiva 2006/43, „[a]utoritățile competente ale unui stat membru pot autoriza numai persoanele fizice sau firmele cu o bună reputație”. Articolul 3 din A opta directivă este formulat în termeni similari atunci când face referire la „persoane onorabile”.

32 Considerentul (9) al Directivei 2006/43: „[f]uncția de interes public a auditorilor legali înseamnă că o comunitate mai mare de oameni și de instituții se bazează pe calitatea activității auditorului legal. Buna calitate a auditului contribuie la o funcționare corectă a piețelor prin îmbunătățirea integrității și eficienței situațiilor financiare.”

65. Aceste măsuri de precauție evidențiază faptul că, din punct de vedere sistematic, interpretarea Directivei 2006/43 trebuie să păstreze unul dintre elementele esențiale ale integrității sau ale reputației auditorilor, în absența căruia încrederea publicului ar dispărea: inexistența conflictelor de interese, reale sau previzibile în mod rezonabil, care afectează sau ar putea afecta sarcina profesională a acestora.

66. Pentru legiuitorul Uniunii, independența auditorului în dimensiunea sa externă, dar și internă este atât de importantă încât trebuie înlăturată din percepția publicului orice suspiciune că există o legătură prea *apropiată* între auditor și entitatea auditată³³.

67. Aceste măsuri de precauție sunt logice dacă se ține seama de semnificația și de justificarea auditurilor conturilor, precum și de rolul publicității situațiilor financiare ale societăților într-o economie de piață.

68. La percepția terților, în acest context, se referă și articolul 22 alineatul (1) *in fine* din Directiva 2006/43: relația dintre auditor (sau firma de audit) și societatea auditată nu poate conduce la concluzia că „un terț obiectiv, rezonabil și informat, ținând seama de măsurile de protecție aplicate, ar concluziona că independența auditorului statutar sau a firmei de audit este compromisă”.

69. În concluzie, o relație care poate genera un conflict de interese este la fel de indezirabilă precum cea care este percepută în mod rezonabil ca o posibilă cauză a unui conflict de interese.

4. Aplicarea acestor criterii în prezenta cauză

70. Trebuie să se plece de la premisa că, în prezenta cauză, partenerul-cheie de audit nu putea prelua o funcție-cheie de conducere în cadrul întreprinderii auditate în timp ce își exercita atribuțiile în cadrul misiunii de audit și nici pentru o perioadă ulterioară de doi ani, după încetarea acestor atribuții.

71. Astfel cum am arătat anterior, această interdicție a fost încălcată – și acest lucru este recunoscut, cel puțin implicit, chiar de persoana în cauză, care solicită numai reducerea (nu anularea) amenzii care i-a fost aplicată.

72. Faptul că partenerul-cheie de audit al unei firme de audit încheie un contract de muncă (pentru exercitarea unor funcții-cheie de conducere) cu societatea auditată, în timp ce își îndeplinește funcțiile în cadrul firmei de audit, evidențiază un potențial conflict de interese, suficient pentru a-i afecta independența.

73. Această apreciere nu este infirmată de faptul că intrarea în vigoare a relației contractuale convenite atunci când persoana în cauză nu renunțase încă la calitatea sa de partener-cheie de audit (ceea ce a avut loc la 31 august 2018) este amânată cu câteva luni, până la publicarea raportului de audit pentru anul 2018.

74. Ceea ce este relevant (și ar putea deduce și un terț „obiectiv, rezonabil și informat”) este că, deși contractul a fost încheiat la 12 iulie 2018, după semnarea raportului de audit, relația profesională dintre partenerul-cheie de audit (sau firma sa de audit), responsabil de audit, și societatea auditată exista încă la momentul respectiv.

³³ Perspectiva nord-americană este similară. Potrivit Curții Supreme a Statelor Unite, „the SEC requires the filing of audited financial statements to obviate the fear of loss from reliance on inaccurate information, thereby encouraging public investment in the Nation’s industries. It is therefore not enough that financial statements *be* accurate; the public must also *perceive* them as being accurate. Public faith in the reliability of a corporation’s financial statements depends on the public perception of the outside auditor as an independent professional [...]. If investors were to view the auditor as an advocate for the corporate client, the value of the audit function itself might well be lost” (subliniere în original). *United States v. Arthur Young and Co.*, 465 US 805, 819 nr. 15 (1984).

75. De asemenea, este logic să se deducă faptul că procesul de negociere a condițiilor de muncă cu întreprinderea auditată a avut loc nu numai atunci când avea calitatea de partener-cheie de audit în cadrul firmei de audit, ci și atunci când acesta era responsabil de funcțiile de audit în raport cu societatea supusă controlului său. Acest lucru ar putea fi dedus, astfel cum am menționat, de către un terț „obiectiv, rezonabil și informat”.

76. Factorul determinant al acestei aprecieri nu este, așadar, momentul la care partenerul-cheie de audit începe să își exercite *de facto* funcția de conducere în cadrul societății auditate, ci data la care acesta încheie un contract cu societatea respectivă în temeiul căruia preia funcțiile respective.

77. Din acest contract decurg deja anumite obligații reciproce, incompatibile cu menținerea calității de partener-cheie de audit în cadrul firmei de audit care fusese însărcinată să verifice conturile societății auditate.

78. În plus, acest contract aruncă o umbră asupra trecutului, astfel încât, din exterior, va fi în mod logic perceput drept indiciu al unui conflict real sau potențial, contrar independenței și imparțialității partenerului-cheie de audit însuși și ale firmei de audit, care ar fi putut afecta fiabilitatea verificării conturilor societății auditate.

V. Concluzie

79. În temeiul considerațiilor anterioare, propunem Curții să răspundă Helsingin hallinto-oikeus (Tribunalul Administrativ din Helsinki, Finlanda) după cum urmează:

„Articolul 22a alineatul 1 litera (a) din Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate, de modificare a Directivelor 78/660/CEE și 83/349/CEE ale Consiliului și de abrogare a Directivei 84/253/CEE a Consiliului, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2014/56/UE, trebuie interpretat în sensul că partenerul-cheie de audit din cadrul unei firme de audit preia o funcție-cheie de conducere în cadrul societății auditate atunci când încheie cu aceasta contractul de muncă corespunzător, chiar dacă intrarea lui efectivă în funcție în societatea auditată are loc la câteva luni de la semnarea contractului respectiv.”