

USTAWA  
O BIEGŁYCH REWIDENTACH  
I ICH SAMORZĄDZIE,  
PODMIOTACH UPRAWNIONYCH  
DO BADANIA SPRAWOZDAŃ  
FINANSOWYCH  
ORAZ O NADZORZE PUBLICZNYM

# KOMENTARZ

Mikołaj Turzyński  
Michał Wiatr



ABC

a Wolters Kluwer business

**USTAWA  
O BIEGŁYCH REWIDENTACH  
I ICH SAMORZĄDZIE,  
PODMIOTACH UPRAWNIONYCH  
DO BADANIA SPRAWOZDAŃ  
FINANSOWYCH  
ORAZ O NADZORZE PUBLICZNYM**



USTAWA  
O BIEGŁYCH REWIDENTACH  
I ICH SAMORZĄDZIE,  
PODMIOTACH UPRAWNIONYCH  
DO BADANIA SPRAWOZDAŃ  
FINANSOWYCH  
ORAZ O NADZORZE PUBLICZNYM

# KOMENTARZ

Mikołaj Turzyński  
Michał Wiatr

*Stan prawny na 15 kwietnia 2010 r.*

Recenzja:  
*dr hab. Ewa Walińska, prof. nadzw. UŁ*

Wydawca:  
*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący:  
*Ewa Fonkowicz*

Opracowanie redakcyjne:  
*„Littera” Maria Beata Wawrzyńczak-Jędryka*

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2010

ISBN 978-83-264-0404-7

Wydane przez:  
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Redakcja Książek  
01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a  
tel. (022) 535 80 00  
31-156 Kraków, ul. Zacisze 7  
tel. (012) 630 46 00  
e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)  
Księgarnia internetowa: [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

## SPIS TREŚCI

<b>Wykaz skrótów</b> .....	13
<b>Wprowadzenie</b> .....	17
<b>Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. Nr 77, poz. 649)</b> .....	21
<b>Rozdział 1. Przepisy ogólne</b> .....	21
Uwagi wstępne .....	21
Art. 1. [Zakres regulacji objętych ustawą] .....	22
Art. 2. [Definicje stosowane w ustawie] .....	23
Przepisy ogólne – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. ....	31
W świetle Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości – cel badania sprawozdań finansowych, charakterystyka sprawozdawczości finansowej .....	40
<b>Rozdział 2. Biegli rewidenci</b> .....	45
Uwagi wstępne .....	45
Art. 3. [Zawód biegłego rewidenta] .....	48
Art. 4. [Obowiązki biegłego rewidenta] .....	49
Art. 5. [Rejestr biegłych rewidentów] .....	50
Art. 6. [Skład Komisji egzaminacyjnej] .....	53
Art. 7. [Zadania Komisji egzaminacyjnej] .....	56
Art. 8. [Organizacja czynności egzaminacyjnych] .....	56
Art. 9. [Zakres egzaminów] .....	60

Art. 10. [Rejestr biegłych rewidentów].....	64
Art. 11. [Skreślenie z rejestru biegłych rewidentów].....	66
Art. 12. [Stosowanie Kodeksu postępowania administracyjnego do uchwał Krajowej Rady Biegłych Rewidentów].....	67
Biegli rewidentenci – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. ....	68
W świetle Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości – cel i charakterystyka zawodu biegłego rewidenta.....	73
<b>Rozdział 3. Samorząd zawodowy biegłych rewidentów .....</b>	<b>88</b>
Uwagi wstępne.....	88
Art. 13. [Krajowa Izba Biegłych Rewidentów] .....	91
Art. 14. [Prawo wyborcze biegłych rewidentów] .....	91
Art. 15. [Osobowość prawna Krajowej Izby Biegłych Rewidentów]	91
Art. 16. [Zadania Krajowej Izby Biegłych Rewidentów] .....	92
Art. 17. [Organy Krajowej Izby Biegłych Rewidentów].....	93
Art. 18. [Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów oraz Nadzwyczajny Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów].....	93
Art. 19. [Wybory do organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów].....	95
Art. 20. [Zadania Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów] .....	95
Art. 21. [Zadania Krajowej Rady Biegłych Rewidentów].....	97
Art. 22. [Skład Krajowej Rady Biegłych Rewidentów].....	100
Art. 23. [Skład i zadania Krajowej Komisji Rewizyjnej] .....	101
Art. 24. [Skład i zadania Krajowego Sądu Dyscyplinarnego] .....	102
Art. 25. [Zadania Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego].....	103
Art. 26. [Skład i zadania Krajowej Komisji Nadzoru].....	104
Art. 27. [Czynności pokontrolne Krajowej Komisji Nadzoru] .....	107
Art. 28. [Obsługa organizacyjno-kancelaryjna Krajowej Izby Biegłych Rewidentów].....	111
Art. 29. [Statut Krajowej Izby Biegłych Rewidentów].....	111
Art. 30. [Opłaty z tytułu nadzoru].....	112
<b>Rozdział 4. Odpowiedzialność dyscyplinarna biegłych rewidentów ...</b>	<b>114</b>
Uwagi wstępne.....	114
Art. 31. [Ogólne zasady odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów] .....	115

Art. 32. [Strony w postępowaniu dyscyplinarnym] .....	117
Art. 33. [Obrońcy obwinionego] .....	118
Art. 34. [Postępowanie dyscyplinarne a postępowanie karne] .....	118
Art. 35. [Kontynuacja postępowania dyscyplinarnego] .....	118
Art. 36. [Zakres postępowania dyscyplinarnego] .....	119
Art. 37. [Wszczęcie dochodzenia dyscyplinarnego] .....	120
Art. 38. [Rozprawa przed Krajowym Sądem Dyscyplinarnym] .....	121
Art. 39. [Ujawnienie innego przewinienia w toku rozprawy] .....	121
Art. 40. [Orzeczenie Krajowego Sądu Dyscyplinarnego] .....	122
Art. 41. [Odwołanie do sądu pierwszej instancji] .....	122
Art. 42. [Prawo wglądu do akt i żądania informacji] .....	123
Art. 43. [Koszty postępowania dyscyplinarnego] .....	123
Art. 44. [Wykonanie prawomocnego orzeczenia o ukaraniu biegłego rewidenta] .....	124
Art. 45. [Niezawisłość członków Krajowego Sądu Dyscyplinarnego i Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego] .....	124
Art. 46. [Stosowanie Kodeksu postępowania karnego w postępowaniu dyscyplinarnym] .....	124

## **Rozdział 5. Podmioty uprawnione do badania sprawozdań**

<b>finansowych</b> .....	125
Uwagi wstępne .....	125
Art. 47. [Formy prowadzenia działalności przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych] .....	127
Art. 48. [Przedmiot działalności podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych] .....	130
Art. 49. [Obowiązki podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych] .....	131
Art. 50. [Ubezpieczenie odpowiedzialności cywilnej podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych] .....	132
Art. 51. [Odpowiedzialność podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych] .....	133
Art. 52. [Wnoszenie opłat przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych] .....	134
Art. 53. [Lista podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych] .....	135
Art. 54. [Skreślenie podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z listy] .....	138

Art. 55. [Stosowanie Kodeksu postępowania administracyjnego do uchwał Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w przedmiocie wpisu lub skreślenia z listy] .....	139
Podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. ....	139
<b>Rozdział 6. Warunki i zasady wykonywania czynności rewizji finansowej</b> .....	143
Uwagi wstępne .....	143
Art. 56. [Obowiązek przestrzegania zasad etyki zawodowej] .....	144
Art. 57. [Zakaz ingerowania w czynności rewizyjne w sposób zagrażający niezależności i obiektywizmowi] .....	147
Art. 58. [Obowiązek informowania o przyjęciu korzyści majątkowej przez funkcjonariusza publicznego] .....	148
Art. 59. [Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej] .....	148
Art. 60. [Kształtowanie wynagrodzenia za czynności rewizji finansowej] .....	150
Art. 61. [Biegły rewident grupy] .....	150
Art. 62. [Zastąpienie biegłego rewidenta lub podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych przez innego biegłego rewidenta lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych] .....	152
Warunki i zasady wykonywania czynności rewizji finansowej – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. ....	153
Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Dokumentacja badania – MSRF 230 .....	160
Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór – MSRF 260 .....	165
Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka – MSRF 330 .....	174
Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień – MSRF 540 .....	186
Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Podmioty powiązane – MSRF 550 .....	208

Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Późniejsze zdarzenia (zdarzenia po dacie sprawozdań finansowych) – MSRF 560 ....	226
Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Pisemne oświadczenia – MSRF 580.....	233
Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – MSRF 600 .....	241
Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdanie finansowe – MSRF 720.....	270
<b>Rozdział 7. Nadzór publiczny .....</b>	<b>273</b>
Uwagi wstępne.....	273
Art. 63. [Utworzenie Komisji Nadzoru Audytowego].....	275
Art. 64. [Zadania Komisji Nadzoru Audytowego].....	275
Art. 65. [Skład Komisji Nadzoru Audytowego] .....	278
Art. 66. [Ograniczenia nakładane na członków Komisji Nadzoru Audytowego].....	279
Art. 67. [Powoływanie członków Komisji Nadzoru Audytowego] ...	280
Art. 68. [Kadencja Komisji Nadzoru Audytowego] .....	281
Art. 69. [Organizacja prac Komisji Nadzoru Audytowego] .....	282
Art. 70. [Podejmowanie uchwał przez Komisję Nadzoru Audytowego].....	282
Art. 71. [Wynagrodzenie członków Komisji Nadzoru Audytowego]	283
Art. 72. [Zatwierdzanie uchwał organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów] .....	284
Art. 73. [Ponowne rozpatrzenie sprawy w przypadku decyzji admi- nistracyjnych wydanych przez Komisję Nadzoru Audytowego]	285
Art. 74. [Kontrola wykonywania zawodu przez biegłych rewi- dentów i działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych] .....	285
Art. 75. [Organizacja czynności kontrolnych] .....	287
Art. 76. [Uprawnienia osoby przeprowadzającej kontrolę] .....	288
Art. 77. [Wyłączenie od udziału w kontroli].....	289
Art. 78. [Sposób przeprowadzenia kontroli].....	291
Art. 79. [Dokumentowanie ustaleń kontroli] .....	291
Art. 80. [Protokół kontroli] .....	293

Art. 81. [Odbiór protokołu].....	294
Art. 82. [Kwestionowanie ustaleń kontroli].....	295
Art. 83. [Działania pokontrolne].....	296
Art. 84. [Kontrola realizacji zaleceń].....	298
Art. 85. [Szczegółowe zasady i tryb przeprowadzania kontroli].....	298
Nadzór publiczny – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. ....	299
<b>Rozdział 8. Czynności rewizji finansowej w jednostkach zaintereso- wania publicznego</b> .....	301
Uwagi wstępne.....	301
Art. 86. [Komitet audytu].....	303
Art. 87. [Informacja o podpisanych w roku poprzedzającym umowach na wykonywanie czynności rewizji finansowej z jednostkami zainteresowania publicznego].....	306
Art. 88. [Obowiązki informacyjne podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych wykonującego czynności rewizji finansowej w jednostce zainteresowania publicznego]..	308
Art. 89. [Okres wykonywania czynności rewizyjnych przez kluczowego biegłego rewidenta w jednostce zainteresowania publicznego].....	311
Art. 90. [Ograniczenie zajmowania stanowisk kierowniczych] .....	311
Czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. ....	312
<b>Rozdział 9. Współpraca z innymi państwami Unii Europejskiej i państwami trzecimi</b> .....	317
Uwagi wstępne.....	317
Art. 91. [Współpraca Komisji Nadzoru Audytowego z organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej] .....	319
Art. 92. [Wszczęcie przez organy nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej dochodzenia dyscyplinarnego przeciwko biegłemu rewidentowi] .....	320
Art. 93. [Udział przedstawicieli organu nadzoru publicznego z państwa Unii Europejskiej w dochodzeniu dyscyplinarnym]	321
Art. 94. [Informowanie o podejmowaniu przez biegłego rewidenta lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych	

---

działań niezgodnych z prawem Unii Europejskiej w zakresie rewizji finansowej].....	322
Art. 95. [Rejestr biegłych rewidentów z państw trzecich oraz lista podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich] .....	323
Art. 96. [Wpis do rejestru biegłego rewidenta z państwa trzeciego, badającego sprawozdanie finansowe spółki zarejestrowanej w państwie trzecim, której papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w Polsce].....	323
Art. 97. [Wpis na listę podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego, badającego sprawozdanie finansowe spółki zarejestrowanej w państwie trzecim, której papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym Polski] .....	325
Art. 98. [Uznanie systemu postępowania dyscyplinarnego, systemu zapewnienia jakości i wymagań za równoważne z ustawowymi oraz standardów za równoważne z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej] .....	327
Art. 99. [Nadzór Komisji Nadzoru Audytowego nad biegłym rewidentem i podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego].....	328
Art. 100. [Odstąpienie od wpisu do rejestru biegłego rewidenta z państwa trzeciego oraz od wpisu na listę podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego].	329
Art. 101. [Przekazanie dokumentacji rewizyjnej organowi nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego]..	329
Art. 102. [Porozumienie z organem nadzoru publicznego z państwa trzeciego].....	331
Art. 103. [Odmowa przekazania dokumentacji organowi nadzoru publicznego z państwa trzeciego] .....	332
Współpraca z innymi państwami Unii Europejskiej i państwami trzecimi – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. ....	333
<b>Rozdział 10. Przepisy zmieniające, przejściowe i końcowe</b> .....	340
Art. 104. [Zmiany w Prawie spółdzielczym] .....	340
Art. 105. [Zmiany w ustawie o rachunkowości].....	340

---

Art. 106. [Zmiany w ustawie o działach administracji rządowej] .....	342
Art. 107. [Zmiany w ustawie o obrocie instrumentami finansowymi].....	342
Art. 108. [Zmiany w ustawie o nadzorze nad rynkiem finansowym]	343
Art. 109. [Obowiązki podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych] .....	343
Art. 110. [Obowiązki biegłych rewidentów].....	343
Art. 111. [Obowiązki Krajowej Rady Biegłych Rewidentów] .....	344
Art. 112. [Stosowanie uprzednio obowiązujących przepisów wykonawczych] .....	344
Art. 113. [Sprawy przed sądem dyscyplinarnym].....	344
Art. 114. [Bieg terminów przedawnienia karalności] .....	345
Art. 115. [Komisja egzaminacyjna i postępowanie kwalifikacyjne]..	345
Art. 116. [Ciągłość praw i obowiązków Krajowej Izby Biegłych Rewidentów] .....	345
Art. 117. [Powoływanie komitetu audytu].....	346
Art. 118. [Obowiązywanie uchwał Krajowej Izby Biegłych Rewidentów] .....	346
Art. 119. [Składanie wniosków o rejestrację przez biegłych rewidentów] .....	346
Art. 120. [Standardy rewizji finansowej].....	346
Art. 121. [Utrata mocy ustawy z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie] .....	347
Art. 122. [Wejście w życie ustawy] .....	347
<b>Zakończenie</b> .....	348
<b>Skorowidz rzeczowy</b> .....	363

## WYKAZ SKRÓTÓW

### Akty prawne

- Dyrektywa KE – 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, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz. Urz. UE L Nr 157, s. 87 z późn. zm.)
- dyrektywa  
78/660/EWG – Czwarta Dyrektywa Rady z dnia 25 lipca 1978 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g Traktatu, w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek (78/660/EWG) (Dz. Urz. UE L Nr 222, s. 11 z późn. zm.)
- dyrektywa  
83/349/EWG – Siódma Dyrektywa Rady z dnia 13 czerwca 1983 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g Traktatu w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych (83/349/EWG) (Dz. Urz. UE L Nr 193, s. 1 z późn. zm.)
- dyrektywa  
2004/39/WE – Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie rynków instrumentów finansowych zmieniająca dyrektywę Rady 85/611/EWG i 93/6/EWG i dyrektywę 2000/12/WE

Parlamentu Europejskiego i Rady oraz uchylająca dyrektywę Rady 93/22/EWG (Dz. Urz. UE L Nr 145, s. 1 z późn. zm.)

dyrektywa

86/635/EWG – Dyrektywa Rady z dnia 8 grudnia 1986 r. w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków i innych instytucji finansowych (Dz. Urz. UE L Nr 372, s. 1 z późn. zm.)

k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 63 z późn. zm.)

k.k.s. – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 z późn. zm.)

k.p.a. – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.)

k.s.h. – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.)

*u.b.r.* – *ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (tekst jedn.: Dz. U. 2001 r. Nr 31 poz. 359 z późn. zm.)*

u.b.r.s. – ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. Nr 77, poz. 649)

u.o.r. – ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 z późn. zm.)

u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307)

u.p.d.o.p. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.)

**Inne**

Dz. U.	–	Dziennik Ustaw
Dz. Urz. UE	–	Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
EOG	–	Europejski Obszar Gospodarczy
JZP	–	jednostka zainteresowania publicznego
KIBR	–	Krajowa Izba Biegłych Rewidentów
KKN	–	Krajowa Komisja Nadzoru
KKR	–	Krajowa Komisja Rewizyjna
KNA	–	Komisja Nadzoru Audytowego
KNF	–	Komisja Nadzoru Finansowego
KRBR	–	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów
KRD	–	Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny
KSD	–	Krajowy Sąd Dyscyplinarny
KSR	–	Krajowe Standardy Rachunkowości
KZBR	–	Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów
MSR	–	Międzynarodowe Standardy Rachunkowości
MSRF	–	Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej
MSSF	–	Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej
z późn. zm.	–	z późniejszymi zmianami



## WPROWADZENIE

W dniu 11 października 2005 r. Komisja Europejska przyjęła VIII Dyrektywę zmieniając Dyrektywy 78/660/EEC i 83/349/EEC w sprawie badania ustawowego rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Wytyczne i zalecenia nowej dyrektywy w sposób zasadniczy zmieniają warunki wykonywania zawodu biegłego rewidenta w Unii Europejskiej. W celu odbudowy zaufania publicznego do rewizji sprawozdawczości finansowej wprowadzone zostały rozwiązania zmierzające do podniesienia jej jakości. Przyjęta VIII Dyrektywa, określająca obowiązek stosowania międzynarodowych standardów rewizji finansowej, jawności struktur funkcjonowania firm audytorskich, wdrożenia systemu zapewniającego wysoką jakość usług rewizyjnych lub organu bezpośredniego nadzoru publicznego – wprowadza regulacje bazujące na najlepszych doświadczeniach i rozwiązaniach wdrożonych w tej dziedzinie w gospodarce brytyjskiej czy amerykańskiej.

W dniu 6 czerwca 2009 r. weszła w życie ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. Nr 77, poz. 649). Ustawa ta zawiera przepisy mające na celu wdrożenie postanowień 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. Głównymi regulacjami powyższej dyrektywy, które zostały wdrożone, są m.in.: stworzenie systemu nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi, zmiana systemu zapewnienia jakości rewizji finansowej, zdefiniowanie „czynności rewizji finansowej”, określenie katalogu „jednostek zainteresowania

publicznego” oraz nałożenie obowiązku utworzenia komitetów audytu w takich jednostkach.

Jedną z najistotniejszych zmian jest utworzenie Komisji Nadzoru Audytowego (KNA), która sprawuje publiczny nadzór nad biegłymi rewidentami, firmami audytorskimi i Krajową Izbą Biegłych Rewidentów (KIBR). Taka zmiana przepisów miała za zadanie uniezależnić nadzór publiczny nad biegłymi rewidentami od ich samorządu zawodowego. Komisja Nadzoru Audytowego, w zależności od rodzaju i zakresu wykrytych nieprawidłowości w działalności firmy audytorskiej, może m.in. zalecić ich usunięcie, wymierzyć karę finansową, zakazać działalności rewizyjnej na okres od sześciu miesięcy do trzech lat lub skreślić z listy firm audytorskich. Znowelizowana ustawa wprowadza także pojęcie czynności rewizji finansowej oraz pojęcie jednostek zainteresowania publicznego. Czynnością rewizji finansowej w rozumieniu ustawy jest badanie, przeglądy sprawozdań finansowych lub inne usługi poświadczające, o których mowa w odrębnych przepisach lub standardach rewizji finansowej. Jednostkami zainteresowania publicznego są: emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym państwa Unii Europejskiej; banki krajowe (w tym BGK i banki spółdzielcze); spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe; zakłady ubezpieczeń; instytucje pieniądza elektronicznego; otwarte fundusze emerytalne; powszechne towarzystwa emerytalne; fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz fundusze inwestycyjne zamknięte, których publiczne certyfikaty inwestycyjne nie zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym oraz podmioty prowadzące działalność maklerską z wyłączeniem podmiotów prowadzących działalność wyłącznie w zakresie przyjmowania i przekazywania zleceń nabycia lub zbycia instrumentów finansowych lub w zakresie doradztwa inwestycyjnego.

Celem niniejszej publikacji jest przedstawienie i analiza regulacji ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym na tle zapisów VIII Dyrektywy KE oraz Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości.

W pracy sformułowano tezę, iż VIII Dyrektywa KE istotnie wpływa na krajowe rozwiązania w zakresie: wykonywania zawodu biegłego re-

widenta, systemu nadzoru publicznego oraz systemu zapewniania jakości usług biegłego rewidenta i niezależności biegłego rewidenta.

W pierwszym rozdziale pracy scharakteryzowano zakres regulacji objętych ustawą, przybliżono stosowaną w niej terminologię, a także zarysowano podstawowe zasady zawarte w VIII Dyrektywie KE oraz zaprezentowano cel badania sprawozdań finansowych w świetle Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości. Drugi rozdział pracy poświęcony jest charakterystyce uwarunkowań wykonywania zawodu biegłego rewidenta. Omówiono tu m.in. obowiązki biegłego rewidenta, rejestr biegłych rewidentów, organizację i zakres egzaminów. Trzeci rozdział zawiera charakterystykę samorządu zawodowego biegłych rewidentów. Zaprezentowano tu m.in. organizację i funkcjonowanie Krajowej Izby Biegłych Rewidentów oraz jej organów. W czwartym rozdziale przedstawiono zasady oraz warunki funkcjonowania systemu odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów. Piąty rozdział pracy obejmuje charakterystykę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych: ich rodzaje, przedmiot działalności, obowiązki oraz zakres odpowiedzialności. W rozdziale szóstym pracy omówiono warunki i zasady wykonywania czynności rewizji finansowej, m.in. obowiązek przestrzegania zasad etyki zawodowej, zakaz ingerowania w czynności rewizyjne w sposób zagrażający niezależności i obiektywizmowi, obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, zakres prac biegłego rewidenta grupy. Rozdział siódmy pracy zawiera omówienie systemu nadzoru publicznego, m.in. zadań oraz składu i organizacji prac Komisji Nadzoru Audytowego. W rozdziale ósmym przedstawiono czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego, w rozdziale dziewiątym – regulacje w zakresie współpracy z innymi państwami Unii Europejskiej i państwami trzecimi. Ostatni, dziesiąty rozdział pracy dotyczy przepisów przejściowych i końcowych związanych ze stosowaniem ustawy.



# USTAWA

z dnia 7 maja 2009 r.

## **o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym**

(Dz. U. Nr 77, poz. 649)

### Rozdział 1

## **PRZEPISY OGÓLNE**

### **Uwagi wstępne**

Przepisy ogólne wskazują na zakres regulacji objętych ustawą. Obejmują wykaz pojęć stosowanych w ustawie: czynności rewizji finansowej, kluczowy biegły rewident, biegły rewident grupy, państwo Unii Europejskiej, państwo trzecie, sieć, standardy rewizji finansowej, jednostka powiązana, jednostki zainteresowania publicznego i opłata z tytułu kontroli. Ustawodawca wprowadził nowe definicje czynności rewizji finansowej oraz jednostek zainteresowania publicznego. Do jednostek zainteresowania publicznego zalicza się:

- 1) mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku

- regulowanym państwa Unii Europejskiej (np. emitenci akcji i dłużnych papierów wartościowych, fundusze inwestycyjne niebędące funduszami aktywów niepublicznych),
- 2) banki krajowe (w tym m.in. Bank Gospodarstwa Krajowego i banki spółdzielcze), oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych,
  - 3) spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe,
  - 4) zakłady ubezpieczeń i główne oddziały zakładów ubezpieczeń oraz zakłady reasekuracji,
  - 5) instytucje pieniądza elektronicznego,
  - 6) otwarte fundusze emerytalne oraz powszechne towarzystwa emerytalne,
  - 7) fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz fundusze inwestycyjne zamknięte, których publiczne certyfikaty inwestycyjne nie zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym,
  - 8) podmioty prowadzące działalność maklerską z wyłączeniem podmiotów prowadzących działalność wyłącznie w zakresie przyjmowania i przekazywania zleceń nabycia lub zbycia instrumentów finansowych lub w zakresie doradztwa inwestycyjnego.

Z definicji jednostek zainteresowania publicznego ustawodawca wyłączył gminy i związki gmin, które emitują obligacje komunalne na rynku regulowanym. Definiując zakres podmiotowy katalogu jednostek zainteresowania publicznego ustawodawca wziął pod uwagę szczególne znaczenie gospodarcze i społeczne otwartych funduszy emerytalnych i funduszy inwestycyjnych. Stąd też za uzasadnione uznał objęcie tych jednostek rozwiązaniami prawnymi przewidzianym dla jednostek zainteresowania publicznego, przyjmując, że przesłanki wskazane w art. 2 pkt 13 Dyrektywy KE dla poszerzenia katalogu tych jednostek są spełnione. Słownik pojęć zapewnia jednolitą ich interpretację w ustawie.

**Art. 1.** [Zakres regulacji objętych ustawą]

**Ustawa określa zasady:**

- 1) uzyskiwania tytułu i wykonywania zawodu biegłego rewidenta;**

- 2) organizacji samorządu zawodowego biegłych rewidentów;
- 3) odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów;
- 4) działania podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, w tym podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego;
- 5) sprawowania nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych oraz samorządem zawodowym biegłych rewidentów;
- 6) utworzenia i działania komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego;
- 7) współpracy organu nadzoru publicznego z innymi organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej i państw trzecich.

Przepisy ogólne określają zakres regulacji objętych ustawą:

- 1) uzyskiwanie tytułu i wykonywanie zawodu biegłego rewidenta,
- 2) organizacja samorządu zawodowego biegłych rewidentów,
- 3) odpowiedzialność dyscyplinarna biegłych rewidentów,
- 4) działanie podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, w tym podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego,
- 5) sprawowanie nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych oraz samorządem zawodowym biegłych rewidentów,
- 6) utworzenie i działanie komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego,
- 7) współpraca organu nadzoru publicznego z innymi organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej i państw trzecich.

**Art. 2.** [Definicje stosowane w ustawie]

**Ilkroć w ustawie jest mowa o:**

- 1) **biegłym rewidencie grupy** – rozumie się przez to biegłego rewidenta przeprowadzającego w imieniu podmiotu uprawnionego

- do badania sprawozdań finansowych badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego;
- 2) czynnościach rewizji finansowej – rozumie się przez to badanie, przeglądy sprawozdań finansowych lub inne usługi poświadczające, o których mowa w odrębnych przepisach lub standardach rewizji finansowej;
  - 3) jednostce powiązanej – rozumie się przez to jednostkę powiązaną w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 43 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694, z późn. zm.);
  - 4) jednostkach zainteresowania publicznego – rozumie się przez to:
    - a) mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym państwa Unii Europejskiej, z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego,
    - b) banki krajowe, oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych – w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2002 r. Nr 72, poz. 665, z późn. zm.),
    - c) spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe – w rozumieniu ustawy z dnia 14 grudnia 1995 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz. U. z 1996 r. Nr 1, poz. 2, z późn. zm.),
    - d) zakłady ubezpieczeń i główne oddziały zakładów ubezpieczeń oraz zakłady reasekuracji – w rozumieniu ustawy z dnia 22 maja 2003 r. o działalności ubezpieczeniowej (Dz. U. Nr 124, poz. 1151, z późn. zm.),
    - e) instytucje pieniądza elektronicznego – w rozumieniu ustawy z dnia 12 września 2002 r. o elektronicznych instrumentach płatniczych (Dz. U. Nr 169, poz. 1385, z późn. zm.),
    - f) otwarte fundusze emerytalne oraz powszechne towarzystwa emerytalne – w rozumieniu ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych (Dz. U. z 2004 r. Nr 159, poz. 1667, z późn. zm.),
    - g) fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz fundusze inwestycyjne zamknięte,

- których publiczne certyfikaty inwestycyjne nie zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym – w rozumieniu ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (Dz. U. Nr 146, poz. 1546, z późn. zm.),
- h) podmioty prowadzące działalność maklerską z wyłączeniem podmiotów prowadzących działalność wyłącznie w zakresie przyjmowania i przekazywania zleceń nabycia lub zbycia instrumentów finansowych lub w zakresie doradztwa inwestycyjnego – w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. Nr 183, poz. 1538, z późn. zm.);
- 5) kluczowym biegłym rewidencie – rozumie się przez to biegłego rewidenta odpowiedzialnego za wykonywanie czynności rewizji finansowej w imieniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, podpisującego opinię lub raport, o których mowa w art. 65 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości;
- 6) opłatach z tytułu nadzoru – rozumie się przez to opłaty na częściowe finansowanie funkcjonowania systemu nadzoru publicznego, w tym w szczególności kosztów przygotowania regulacji prawnych, prowadzenia ewidencji biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, przeprowadzania kontroli, prowadzenia postępowania dyscyplinarnego oraz kosztów obsługi administracyjnej;
- 7) państwie trzecim – rozumie się przez to państwo inne niż wymienione w pkt 8;
- 8) państwie Unii Europejskiej – rozumie się przez to państwo członkowskie Unii Europejskiej, państwo członkowskie Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA) – stroną umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym;
- 9) sieci – rozumie się przez to strukturę mającą na celu współpracę, do której należy biegły rewident lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych oraz której wyraźnym celem jest wspólny podział zysków i strat lub która posiada wspólnego właściciela, kontrolę bądź zarząd, wspólną politykę i proce-

**dury kontroli jakości, wspólną strategię gospodarczą, korzysta ze wspólnej nazwy lub znaczącej części zasobów zawodowych; 10) standardach rewizji finansowej – rozumie się przez to Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej, ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej.**

Przyjęty w ustawie słownik pojęć zapewnia jednolitą ich interpretację w u.b.r.s. Z uwagi na istotny wpływ zapisów dyrektywy na ostateczny kształt ustawy o biegłych rewidentach niżej prezentujemy porównanie definicji.

**Tabela 1.1.** Porównanie definicji zawartych w ustawie o biegłych rewidentach i Dyrektywy KE

Pojęcie	Definicja według u.b.r.s.	Definicja według Dyrektywy KE
Badanie ustawowe		Badanie rocznych sprawozdań finansowych bądź skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w takim zakresie, w jakim wymaga tego prawo wspólnotowe.
Czynności rewizji finansowej	Badanie, przeglądy sprawozdań finansowych lub inne usługi poświadczające, o których mowa w odrębnych przepisach lub standardach rewizji finansowej.	
Jednostka powiązana	Jednostka powiązana w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 43 u.o.r.	
Biegły rewident		Osoba fizyczna zatwierdzona zgodnie z przepisami dyrektywy przez właściwe władze Państwa Członkowskiego w celu przeprowadzania badań ustawowych.

Pojęcie	Definicja według u.b.r.s.	Definicja według Dyrektywy KE
Firma audytorska		Osoba prawna lub jakakolwiek inna jednostka organizacyjna, niezależnie od jej formy prawnej, zatwierdzona zgodnie z dyrektywą przez właściwe organy Państwa Członkowskiego do przeprowadzania badań ustawowych.
Jednostka audytorska z państwa trzeciego		Jakakolwiek jednostka organizacyjna, niezależnie od jej formy prawnej, która przeprowadza badania rocznych bądź skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółki zarejestrowanej w państwie trzecim.
Biegły rewident z państwa trzeciego		Osoba fizyczna, która przeprowadza badanie rocznych bądź skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółki, zarejestrowanej w państwie trzecim.
Biegły rewident grupy		Biegły rewident, bądź firma audytorska, przeprowadzająca badanie ustawowe skonsolidowanych sprawozdań finansowych.
Sieć	Struktura mająca na celu współpracę, do której należy biegły rewident lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych oraz której wyraźnym celem jest wspólny podział zysków i strat lub która posiada wspólnego właściciela, kontrolę bądź zarząd, wspólną politykę i procedury kontroli jakości, wspólną strategię gospodarczą, korzysta ze wspólnej nazwy lub znaczącej części zasobów zawodowych.	Struktura, której celem jest współpraca i do której należy biegły rewident lub firma audytorska, oraz której wyraźnym celem jest wspólny podział zysków i kosztów lub która posiada wspólnego właściciela, kontrolę bądź zarząd, wspólną politykę i procedury kontroli jakości, wspólną strategię gospodarczą, korzysta ze wspólnej nazwy lub znaczącej części zasobów profesjonalnych.

Pojęcie	Definicja według u.b.r.s.	Definicja według Dyrektywy KE
Podmiot powiązany z firmą audytorską		Podmiot, niezależnie od jego formy prawnej, który jest związany z firmą audytorską poprzez wspólne prawo własności, wspólną kontrolę lub zarządzanie.
Sprawozdanie z badania		Sprawozdanie, o którym mowa w art. 51a dyrektywy 78/660/EWG oraz art. 37 dyrektywy 83/349/EWG, sporządzone przez biegłego rewidenta lub przez firmę audytorską.
Właściwe władze		Władze lub organy wyznaczone przepisami prawa, którym powierzono regulację lub sprawowanie nadzoru nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi bądź nad ich szczególnymi aspektami; odniesienie do „właściwych władz” w konkretnym artykule oznacza odniesienie do władz lub organu(-ów) odpowiedzialnych za funkcje.
Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej	Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej, ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej.	Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i powiązane z nimi wskazówki i standardy – w zakresie, w jakim odnoszą się one do badania ustawowego.
Jednostki (zainteresowania) interesu publicznego	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Mający siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym państwa Unii Europejskiej, z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego.</li> <li>2. Banki krajowe, oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych.</li> <li>3. Spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe.</li> </ol>	Jednostki podlegające prawu Państwa Członkowskiego, których zbywalne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym któregośkolwiek z Państw Członkowskich w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 14 dyrektywy 2004/39/WE, instytucje kredytowe określone w art. 1 pkt 1 dyrektywy 2000/12/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 marca 2000 r. w sprawie podejmowania i prowadzenia

Pojęcie	Definicja według u.b.r.s.	Definicja według Dyrektywy KE
	<p>4. Zakłady ubezpieczeń i główne oddziały zakładów ubezpieczeń oraz zakłady reasekuracji.</p> <p>5. Instytucje pieniądza elektronicznego.</p> <p>6. Otwarte fundusze emerytalne oraz powszechne towarzystwa emerytalne.</p> <p>7. Fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz fundusze inwestycyjne zamknięte, których publiczne certyfikaty inwestycyjne nie zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym.</p> <p>8. Podmioty prowadzące działalność maklerską z wyłączeniem podmiotów prowadzących działalność wyłącznie w zakresie przyjmowania i przekazywania zleceń nabycia lub zbycia instrumentów finansowych lub w zakresie doradztwa inwestycyjnego.</p>	<p>działalności przez instytucje kredytowe oraz zakłady ubezpieczeń w rozumieniu w art. 2 ust. 1 dyrektywy 91/674/EWG. Państwa Członkowskie mogą ponadto wyznaczyć inne jednostki jako jednostki interesu publicznego, na przykład jednostki o doniosłym znaczeniu publicznym ze względu na charakter prowadzonej przez nie działalności, ich wielkość lub liczbę zatrudnionych pracowników.</p>
Osoba niewykonywająca zawodu		<p>Osoba fizyczną, która przez przynajmniej trzy lata przed zaangażowaniem się w zarządzanie systemem nadzoru publicznego nie przeprowadzała badań ustawowych, nie posiadała prawa głosu w firmie audytorskiej, nie była członkiem organu administracyjnego bądź zarządzającego żadnej firmy audytorskiej i nie pozostawała z żadną taką firmą w stosunku pracy ani nie była z nią związana w inny sposób.</p>

Pojęcie	Definicja według u.b.r.s.	Definicja według Dyrektywy KE
Kluczowy partner firmy audytorskiej (u.b.r.s. – kluczowy biegły rewident)	Biegły rewident odpowiedzialny za wykonywanie czynności rewizji finansowej w imieniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, podpisującego opinie lub raport, o których mowa w art. 65 u.o.r.	Biegły rewident wyznaczony przez firmę audytorską – w przypadku realizacji konkretnego zlecenia badania – jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania ustawowego w imieniu danej firmy audytorskiej; bądź w przypadku badania grupy – przynajmniej biegłego rewidenta wyznaczonego przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania ustawowego na poziomie grupy oraz biegłego rewidenta wyznaczonego jako w głównym stopniu odpowiedzialnego na poziomie istotnych spółek zależnych; bądź biegły rewident, który podpisuje sprawozdanie z badania.
Opłaty z tytułu nadzoru	Opłaty na częściowe finansowanie funkcjonowania systemu nadzoru publicznego, w tym w szczególności kosztów przygotowania regulacji prawnych, prowadzenia ewidencji biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, przeprowadzania kontroli, prowadzenia postępowania dyscyplinarnego oraz kosztów obsługi administracyjnej.	
Państwo Unii Europejskiej	Państwo członkowskie Unii Europejskiej, państwo członkowskie Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA) – strona umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym.	
Państwo trzecie	Państwo inne niż państwo Unii Europejskiej.	

Źródło: opracowanie własne na podstawie Dyrektywy KE oraz u.b.r.s.

## **Przepisy ogólne – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r.**

Dyrektywa ma na celu osiągnięcie wysokiego stopnia – choć niepełnej – harmonizacji wymogów dotyczących badania ustawowego.

Kwalifikacje do przeprowadzania badania uzyskane przez biegłych rewidentów na podstawie niniejszej dyrektywy powinny być uznawane za równoważne. Z tego powodu Państwa Członkowskie nie powinny mieć prawa żądania, by większość praw głosu w firmie audytorskiej należała do biegłych rewidentów zatwierdzonych w danym państwie lub by większość członków organu administracyjnego lub zarządzającego firmy audytorskiej była zatwierdzona w danym państwie.

Badanie ustawowe wymaga odpowiedniej wiedzy w zakresie prawa spółek, prawa podatkowego i ubezpieczeń społecznych. Wiedza taka powinna być sprawdzona przed zatwierdzeniem biegłego rewidenta z innego Państwa Członkowskiego.

W celu ochrony osób trzecich wszyscy zatwierdzeni biegli rewidenci i firmy audytorskie powinni być wpisani do publicznie dostępnego rejestru, zawierającego podstawowe informacje na temat biegłych rewidentów lub firm audytorskich.

Biegli rewidenci powinni przestrzegać najwyższych standardów etycznych. Powinni zatem podlegać etyce zawodowej, obejmującej przynajmniej ich działanie w interesie publicznym, ich uczciwość i obiektywizm oraz kompetencje zawodowe i należytą staranność. Odpowiedzialność biegłych rewidentów w zakresie pełnienia funkcji w interesie publicznym oznacza, że na jakości pracy biegłego rewidenta polega szersza zbiorowość osób i instytucji. Dobra jakość badania przyczynia się do prawidłowego funkcjonowania rynków przez zwiększenie wiarygodności i efektywności sprawozdań finansowych. Komisja może przyjąć środki wykonawcze dotyczące etyki zawodowej jako standardy minimalne. Czyniąc to, może uwzględnić zasady zawarte w kodeksie etycznym Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC).

Jest rzeczą ważną, by biegli rewidenci i firmy audytorskie szanowali prywatność swoich klientów. Powinni zatem przestrzegać ścisłych zasad poufności i tajemnicy zawodowej, które nie powinny jednak utrud-

niać prawidłowego wykonywania przepisów Dyrektywy KE. Powyższe zasady poufności powinny także obowiązywać w stosunku do wszystkich biegłych rewidentów i firm audytorskich, które zaprzestały udziału w określonym badaniu sprawozdań finansowych.

Przeprowadzając badania ustawowe, biegli rewidentzi i firmy audytorskie powinni zachować niezależność. Mogą oni informować badaną jednostkę o kwestiach pojawiających się w związku z badaniem, lecz powinni powstrzymać się od udziału w wewnętrznych procesach decyzyjnych badanej jednostki. W przypadku znalezienia się w sytuacji, gdzie stopień zagrożenia ich niezależności, nawet po zastosowaniu zabezpieczeń w celu jego złagodzenia, jest zbyt wysoki, powinni zrezygnować lub wstrzymać się od przeprowadzenia danego badania. Rozstrzygnięcie kwestii, czy zachodzi związek naruszający niezależność biegłego rewidenta, może być odmienne w przypadku związku pomiędzy biegłym rewidentem a badaną jednostką i w przypadku związku pomiędzy siecią a badaną jednostką. W przypadku gdy od spółdzielni w rozumieniu art. 2 ust. 14 Dyrektywy KE lub podobnej jednostki, o której mowa w art. 45 dyrektywy Rady z dnia 8 grudnia 1986 r. w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków i innych instytucji finansowych (86/635/EWG) (Dz. Urz. UE L Nr 372, s. 1 z późn. zm.), wymaga się lub zezwala, zgodnie z przepisami krajowymi, na członkostwo w firmie audytorskiej typu *non-profit*, obiektywna, rozsądna i poinformowana strona nie uznaje, że związek wynikający z członkostwa narusza niezależność biegłego rewidenta, pod warunkiem że gdy taka firma audytorska przeprowadza ustawowe badanie jednego ze swoich członków, to stosuje zasadę niezależności wobec biegłych rewidentów prowadzących badanie oraz osób mogących wywierać wpływ na ustawowe badanie. Przykładem zagrożeń dla niezależności biegłego rewidenta bądź firmy audytorskiej są bezpośredni lub pośredni udział finansowy w badanej jednostce oraz świadczenie dodatkowych usług niebędących badaniem. Ponadto niezależności biegłego rewidenta bądź firmy audytorskiej może zagrażać poziom wynagrodzenia otrzymywanego od jednej badanej jednostki lub struktura tego wynagrodzenia. Zabezpieczenia, które należy stosować w celu złagodzenia lub wyeliminowania tych zagrożeń, obejmują zakazy, ograniczenia, inne polityki i procedury oraz

wymogi dotyczące ujawniania informacji. Biegli rewidentzi i firmy audytorskie powinny odmawiać podejmowania się realizacji jakichkolwiek dodatkowych usług niebędących badaniem, które naruszają ich niezależność. Komisja może przyjąć środki wykonawcze w zakresie niezależności jako standardy minimalne. Dla ustalenia niezależności biegłych rewidentów konieczne jest wyjaśnienie pojęcia „sieci”, w której biegli rewidentzi działają. W tej kwestii należy wziąć pod uwagę różnorodne okoliczności, takie jak przypadki, w których strukturę można by określić jako sieć, gdyż jej celem jest wspólny podział zysków i kosztów. Przesłanki wskazujące na istnienie sieci należy oceniać i rozważać na podstawie wszystkich znanych okoliczności faktycznych, np. czy istnieją wspólni stali klienci.

W przypadkach kontroli własnej działalności lub interesu własnego, gdy jest to stosowne dla zagwarantowania niezależności biegłego rewidenta bądź firmy audytorskiej, decyzja o tym, czy dany biegły rewident bądź firma audytorska powinny zrezygnować lub wstrzymać się od wykonania badania z uwagi na klientów, na rzecz których wykonują badanie, powinna należeć raczej do Państwa Członkowskiego niż biegłego rewidenta bądź firmy audytorskiej. Nie powinno to jednak prowadzić do sytuacji, w której Państwa Członkowskie mają ogólny obowiązek uniemożliwienia biegłym rewidentom bądź firmom audytorskim świadczenia klientom, na rzecz których wykonują badania, usług niebędących badaniem. Dla celów ustalenia, czy w przypadkach kontroli własnej działalności lub interesu własnego jest rzeczą właściwą, aby biegły rewident bądź firma audytorska nie przeprowadzali badań ustawowych, tak by zagwarantowana była niezależność biegłego rewidenta bądź firmy audytorskiej, kwestie wymagające uwzględnienia obejmują między innymi pytanie, czy badana jednostka interesu publicznego wyemitowała zbywalne papiery wartościowe, dopuszczone do obrotu na regulowanym rynku w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 14 dyrektywy 2004/39/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie rynków instrumentów finansowych zmieniająca dyrektywę Rady 85/611/EWG i 93/6/EWG i dyrektywę 2000/12/WE Parlamentu Europejskiego i Rady oraz uchylająca dyrektywę Rady 93/22/EWG (Dz. Urz. UE L Nr 145, s. 1 z późn. zm.).

Jest rzeczą ważną, by zapewnić jednolicie wysoką jakość wszystkich badań ustawowych wymaganych przez prawo wspólnotowe. Powinny być one zatem przeprowadzane w oparciu o międzynarodowe standardy rewizji finansowej. W ocenie poprawności, pod względem technicznym, wszystkich międzynarodowych standardów rewizji finansowej powinien wspierać Komisję komitet techniczny lub grupa ds. rewizji finansowej, która ponadto zaangażuje system organów nadzoru publicznego Państw Członkowskich. Dla osiągnięcia maksymalnego stopnia harmonizacji Państwa Członkowskie powinny mieć prawo do określania dodatkowych krajowych procedur lub wymogów dotyczących badania jedynie wtedy, gdy wynikają one ze specyficznych krajowych wymogów prawnych odnoszących się do zakresu badania ustawowego rocznych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych, co oznacza, że wymogi te nie zostały objęte przyjętymi międzynarodowymi standardami rewizji finansowej. Państwa Członkowskie mogłyby utrzymać te dodatkowe procedury badania do czasu, gdy procedury lub wymogi dotyczące badania zostaną objęte przyjętymi w dalszej kolejności międzynarodowymi standardami rewizji finansowej. Gdyby jednak przyjęte międzynarodowe standardy rewizji finansowej obejmowały procedury badania, których wykonywanie prowadziłoby do szczególnego konfliktu prawnego z przepisami krajowymi wynikającymi ze szczególnych krajowych wymogów dotyczących zakresu badania ustawowego, Państwa Członkowskie mogą pomijać część międzynarodowych standardów rewizji finansowej, powodującą te konflikty, przez czas ich trwania, z zastrzeżeniem stosowania środków, o których mowa w art. 26 ust. 3 Dyrektywy KE.

W celu przyjęcia przez Komisję międzynarodowego standardu rewizji finansowej do stosowania we Wspólnocie musi być on ogólnie akceptowany w skali międzynarodowej i zostać opracowany przy pełnym udziale wszystkich zainteresowanych stron w wyniku jawnej i przejrzystej procedury, poprawiać wiarygodność i jakość rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz prowadzić do dobra wspólnego Europy.

W przypadku skonsolidowanych sprawozdań finansowych ważne jest jasne określenie odpowiedzialności biegłych rewidentów prowa-

dzących badanie wchodzących w skład grupy. W tym celu biegły rewident grupy powinien ponosić pełną odpowiedzialność za sprawozdanie z badania.

Aby zwiększyć porównywalność między spółkami stosującymi takie same standardy rachunkowości oraz zwiększyć zaufanie opinii publicznej do funkcji badania, Komisja może przyjąć wspólny wzór sprawozdania z badania dotyczący badania rocznych sprawozdań finansowych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych, sporządzonych na podstawie zatwierdzonych międzynarodowych standardów rachunkowości, o ile na poziomie Wspólnoty nie został przyjęty odpowiedni standard dla tego rodzaju sprawozdań.

Regularne kontrole stanowią właściwy środek służący osiągnięciu jednolicie wysokiej jakości badań ustawowych. Biegli rewident i firmy audytorskie powinni być objęci systemem zapewnienia jakości, zorganizowanym w sposób gwarantujący jego niezależność od kontrolowanych biegłych rewidentów i firm audytorskich. Dla potrzeb stosowania art. 29 dyrektywy KE, dotyczącego systemów zapewniania jakości, Państwa Członkowskie mogą postanowić, że – gdy poszczególne biegli rewident i mają wspólną politykę zapewniania jakości – należy rozpatrywać wyłącznie wymogi odnoszące się do firm audytorskich. Państwa Członkowskie mogą zorganizować system zapewniania jakości w taki sposób, aby każdy biegły rewident był objęty kontrolą jakości przynajmniej co 6 lat. Pod tym względem finansowanie systemu zapewniania jakości powinno być wolne od niepożądanych wpływów. Komisja powinna dysponować uprawnieniami do przyjmowania środków wykonawczych w sprawach związanych z organizacją systemów zapewniania jakości oraz w zakresie jej finansowania w przypadkach, gdy publiczne zaufanie do systemu zapewniania jakości zostało poważnie naruszone. Powinno zachęcać się system nadzoru publicznego Państw Członkowskich do wypracowania skoordynowanego podejścia w zakresie przeprowadzania kontroli zapewniania jakości, by zapobiec nakładaniu bezzasadnych obciążeń na zainteresowane strony.

Dochodzenia i odpowiednie sankcje pomagają w zapobieganiu i poprawieniu niewłaściwego przeprowadzenia badania ustawowego.

Biegli rewidenci i firmy audytorskie mają obowiązek wykonywać swoją pracę z należytą starannością i w związku z tym powinni odpowiadać za szkody finansowe spowodowane brakiem wymaganej staranności. Jednakże na możliwość uzyskania przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie ubezpieczenia od odpowiedzialności zawodowej może mieć wpływ to, czy podlegają oni nieograniczonej odpowiedzialności finansowej.

Państwa Członkowskie powinny zorganizować dla biegłych rewidentów i firm audytorskich skuteczny system nadzoru publicznego w oparciu o kontrolę w państwie pochodzenia. Rozwiązania regulacyjne dotyczące nadzoru publicznego powinny umożliwiać skuteczną współpracę na szczeblu Wspólnoty pomiędzy działaniami Państw Członkowskich w zakresie nadzoru. System nadzoru publicznego powinien być zarządzany przez osoby niewykonujące zawodu<sup>1</sup>, które posiadają wiedzę w dziedzinach istotnych dla badania ustawowego sprawozdań finansowych. Te niewykonujące zawodu osoby mogą być specjalistami, którzy nigdy nie byli związani z zawodem biegłego rewidenta, lub osobami wykonującymi ten zawód w przeszłości, które z niego odeszły. Państwa Członkowskie mogą jednak dopuścić, by w zarządzaniu systemem nadzoru publicznego uczestniczyły w mniejszości osoby wykonujące zawód. Właściwe władze Państw Członkowskich powinny współpracować ze sobą ilekroć jest to konieczne dla celu wykonania swych obowiązków nadzoru nad biegłymi rewidentami bądź firmami audytorskimi, które zostały przez nie zatwierdzone. Współpraca taka może znacznie przyczynić się do zapewnienia jednolicie wysokiej jakości badań ustawowych we Wspólnocie. Zważywszy, że istnieje konieczność zapewnienia skutecznej współpracy i koordynacji na szczeblu europejskim pomiędzy właściwymi organami wyznaczonymi przez Państwa Członkowskie, wyznaczenie jednego podmiotu odpowiedzialnego za zapewnienie współpracy powinno pozostawać bez uszczerbku dla możliwości

---

<sup>1</sup> Dla zapewnienia zgodności z art. 32 ust. 3 Dyrektywy KE dotyczącej zasad nadzoru publicznego osobę niewykonującą zawodu uznaje się za posiadającą wiedzę w dziedzinach związanych z badaniem ustawowym bądź ze względu na jej wcześniejsze doświadczenie zawodowe lub alternatywnie ze względu na jej znajomość co najmniej jednej z dziedzin wymienionych w art. 8. Dyrektywy KE.

bezpośredniej współpracy każdego pojedynczego organu z pozostałymi właściwymi organami Państw Członkowskich.

Wyboru biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej powinno dokonywać walne zgromadzenie wspólników lub członków badanej jednostki. Dla ochrony niezależności biegłego rewidenta ważne jest, aby jego odwołanie było możliwe tylko w przypadku zaistnienia zasadnych podstaw i pod warunkiem poinformowania o nich organu lub organów odpowiedzialnych za nadzór publiczny.

Jednostki interesu publicznego charakteryzuje większa widoczność i ich znaczenie gospodarcze jest większe, dlatego w przypadku badania ustawowego ich rocznych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych powinny mieć zastosowanie surowsze wymogi.

Komitety ds. audytu oraz skuteczny system kontroli wewnętrznej pomagają w minimalizacji ryzyka finansowego, operacyjnego i ryzyka niezachowania zgodności z wymogami oraz poprawiają jakość sprawozdawczości finansowej. Państwa Członkowskie mogą uwzględnić zalecenie Komisji z dnia 15 lutego 2005 r. dotyczące roli dyrektorów nie wykonawczych lub będących członkami rady nadzorczej spółek giełdowych i komisji rady (nadzorczej), w którym określono zalecany tryb powoływania i funkcjonowania komitetów ds. audytu. Państwa Członkowskie mogą ustalić, że funkcje należące do komitetu ds. audytu lub organu realizującego równoważne funkcje mogą być wykonywane przez organ administracyjny lub nadzorczy jako całość. Zgodnie z art. 41 Dyrektywy KE, biegły rewident lub firma audytorska nie powinna w żaden sposób podlegać komitetowi.

Państwa Członkowskie mogą także zadecydować o zwolnieniu jednostek interesu publicznego będących przedsiębiorstwami zbiorowego inwestowania, których zbywalne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym, z obowiązku posiadania komitetu ds. audytu. Przyczyną wprowadzenia tej możliwości jest fakt, że jeżeli przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania działa wyłącznie w celu połączenia aktywów, powołanie komitetu ds. audytu nie zawsze byłoby właściwe. Sprawozdawczość finansowa i powiązane z nią rodzaje ryzyka są nieporównywalne z tymi, które występują w przypadku pozostałych jednostek interesu publicznego. Dodatkowo,

przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS) oraz zarządzające nimi spółki funkcjonują w ściśle określonym środowisku regulacyjnym oraz podlegają szczególnym mechanizmom nadzoru, takim jak kontrola sprawowana przez ich depozytariusza.

W celu wzmocnienia niezależności biegłych rewidentów jednostek interesu publicznego kluczowi partnerzy firmy audytorskiej przeprowadzający badanie takich jednostek powinni podlegać rotacji. W celu zorganizowania takiej rotacji Państwa Członkowskie powinny wymagać zmiany kluczowych partnerów firmy audytorskiej zajmujących się badaną jednostką, zezwalając równocześnie firmie audytorskiej, z którą związani są kluczowi partnerzy firmy audytorskiej, na dalsze sprawowanie funkcji biegłego rewidenta takiej jednostki. Jeżeli Państwo Członkowskie uznaje to za właściwe dla osiągnięcia żądanych celów, może alternatywnie wymagać zmiany firmy audytorskiej, bez uszczerbku dla przepisów art. 42 ust. 2 Dyrektywy KE.

Wzajemne powiązanie rynków kapitałowych uwypukla potrzebę zapewnienia także wysokiej jakości pracy wykonywanej przez biegłych rewidentów z państw trzecich w odniesieniu do rynku kapitałowego Wspólnoty. Stąd zainteresowani biegli rewidenty powinni być poddawani rejestracji, tak by podlegali kontrolom jakości i systemowi dochodzeń i sankcji. Odstępstwa na zasadzie wzajemności powinny być możliwe pod warunkiem wykonania przez Komisję we współpracy z Państwami Członkowskimi badania równoważności. W każdym przypadku jednostka, która wyemitowała zbywalne papiery wartościowe na regulowanym rynku w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 14 dyrektywy 2004/39/WE, powinna zawsze być badana bądź przez biegłego rewidenta zarejestrowanego w Państwie Członkowskim, bądź nadzorowanego przez właściwe władze państwa trzeciego, z którego dany biegły rewident pochodzi, jeśli to państwo trzecie jest uznawane przez Komisję lub Państwo Członkowskie za spełniające wymogi równoważne z wymogami Wspólnoty w dziedzinie zasad nadzoru, systemów zapewniania jakości oraz systemów dochodzeń i sankcji i jeśli podstawą tego rozwiązania jest zasada wzajemności. Jeżeli jedno z Państw Członkowskich uznało system zapewniania jakości państwa

trzeciego za równorzędny, inne Państwa Członkowskie nie są zobowiązane do jego przyjęcia, ani też takie przyjęcie nie przesądza o decyzji Komisji.

Złożoność badań międzynarodowych grup wymaga dobrej współpracy pomiędzy właściwymi władzami Państw Członkowskich a właściwymi władzami państw trzecich. Państwa Członkowskie powinny zatem gwarantować możliwość dostępu właściwych władz państw trzecich do dokumentacji roboczej z badania i innych dokumentów za pośrednictwem właściwych władz krajowych. Dla ochrony praw zainteresowanych stron i jednocześnie dla ułatwienia dostępu do tej dokumentacji i innych dokumentów Państwom Członkowskim powinno się zezwolić na przyznawanie bezpośredniego dostępu właściwym władzom państw trzecich pod warunkiem uzyskania zgody właściwej władzy krajowej. Jednym z istotnych kryteriów przyznawania dostępu powinno być to, czy właściwe władze państw trzecich spełniają kryteria ogłoszone przez Komisję jako odpowiednie. Do czasu podjęcia takiej decyzji przez Komisję i bez uszczerbku dla niej Państwa Członkowskie mogą oceniać, czy kryteria są odpowiednie.

W celu zwiększenia przejrzystości w stosunkach pomiędzy biegłym rewidentem lub firmą audytorską a badaną jednostką dyrektywy 78/660/EWG i 83/349/EWG powinny zostać zmienione w taki sposób, aby wymagały ujawniania wynagrodzenia za badanie oraz wynagrodzenia płaconego za usługi niebędące badaniem w informacjach dodatkowych do rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

## **W świetle Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości – cel badania sprawozdań finansowych, charakterystyka sprawozdawczości finansowej<sup>2</sup>**

### **Cel badania**

Zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rewizji Finansowej nr 200 celem badania jest zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników do sprawozdań finansowych. Zostaje to osiągnięte poprzez wyrażenie przez biegłego rewidenta opinii o tym, czy sprawozdania finansowe zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. W większości przypadków opinia dotyczy tego, czy sprawozdania finansowe prezentują rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach lub przekazują rzetelny i jasny obraz zgodnie z ramowymi założeniami.

Zgodnie z terminologią MSRF przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej rozumie się dostosowane przez kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór, do sporządzania sprawozdań finansowych, możliwe do zaakceptowania z uwagi na rodzaj jednostki i cel sprawozdań finansowych lub wymogi prawa lub regulacji. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które obejmują głównie standardy sprawozdawczości finansowej ustalone przez organizację uprawnioną lub powołaną do opracowywania standardów – stosowane przez jednostki do sporządzania sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia – są często zaprojektowane w celu uzyskania rzetelnej prezentacji, jak na przykład Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) wydawane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB).

Termin „ramowych założeń rzetelnej prezentacji” stosuje się do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, które wymagają przestrzegania wymogów ramowych założeń i:

---

<sup>2</sup> Opracowanie własne na podstawie MSRF 200 (w:) *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości*, t. 1, Warszawa 2009, s. 15–46.

- 1) potwierdzania wyraźnie lub przez domniemanie, że aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdań finansowych, kierownictwo może stanąć przed koniecznością ujawniania informacji wykraczających poza te wyraźnie wymagane przez ramowe założenia lub
- 2) potwierdzania wyraźnie, że kierownictwo może stanąć przed koniecznością odstępstwa od wymogów ramowych założeń, aby zapewnić rzetelną prezentację sprawozdań finansowych. Oczekuje się, że tego rodzaju odstępstwa od wymogów będą konieczne w niezwykle rzadkich okolicznościach.

Termin „ramowe założenia zgodności” stosuje się do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wymagających przestrzegania ramowych założeń, ale które nie zawierają potwierdzeń zawartych powyżej w pkt 1 lub 2.

Należy wyraźnie podkreślić, że zgodnie z MSRF opinia biegłego rewidenta nie stanowi zapewnienia, że jednostka utrzyma się na rynku w przyszłości ani potwierdzenia skuteczności, z jaką kierownictwo prowadziło działalność jednostki. W niektórych systemach prawnych obowiązujące prawo lub regulacja mogą wymagać od biegłych rewidentów wyrażania opinii o innych szczególnych sprawach, takich jak skuteczność kontroli wewnętrznej lub spójność odrębnych sprawozdań kierownictwa ze sprawozdaniami finansowymi.

Sprawozdania finansowe objęte badaniem są sprawozdaniami jednostki sporządzonymi przez jej kierownictwo. Konstrukcja standardów ani nie nakłada odpowiedzialności na kierownictwo i osoby sprawujące nadzór, ani nie uchyla prawa i regulacji, które taką odpowiedzialność ustanawiają. Artykuł 4 u.o.r. określa, że kierownik jednostki oraz członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostki są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie z działalności spełniały wymagania przewidziane w ustawie.

Jednocześnie zostało określone, że kierownik jednostki oraz członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostki odpowiadają solidarnie wobec spółki za szkodę wyrządzoną działaniem lub zaniechaniem stanowiącym naruszenie obowiązku wynikającego z art. 4 u.o.r. Zgodnie z MSRF badania przeprowadza się na podstawie przesłanki, że na kierownictwie oraz, tam gdzie to odpowiednie, na oso-

bach sprawujących nadzór, spoczywa określona potwierdzona przez nie odpowiedzialność; ma to fundamentalne znaczenie dla przeprowadzenia badania. Zbadanie sprawozdań finansowych nie zwalnia kierownictwa ani osób sprawujących nadzór z wywiązania się z ich odpowiedzialności.

Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej często obejmują standardy sprawozdawczości finansowej ustanowione przez uprawnioną lub uznaną organizację opracowującą standardy bądź wynikające z wymogów prawa lub regulacji. Wymogi mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej określają formę i treść sprawozdań finansowych. Założenia zwykle nie ustalają kompleksowego sposobu, w jaki należy wykazywać lub ujawniać wszystkie transakcje lub zdarzenia, jednak zwykle obejmują wystarczająco szerokie zasady, aby mogły służyć za podstawę do opracowania i stosowania zasad rachunkowości spójnych z koncepcjami leżącymi u podstaw wymagań ramowych założeń.

### **Charakterystyka sprawozdawczości finansowej w świetle badań zgodnych z MSRF**

Badanie zgodne z MSRF przeprowadza się w oparciu o przesłankę, że kierownictwo oraz, tam gdzie to wymagane, osoby sprawujące nadzór potwierdziły i rozumieją, że są odpowiedzialne za sprawozdawczość finansową. Jednak zakres tej odpowiedzialności lub sposób jej przedstawienia mogą być różne w poszczególnych systemach prawnych. Pomimo tych różnic wskazuje się obszary niezaprzeczalnej odpowiedzialności za:

1. Sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, obejmującymi, tam gdzie to konieczne, rzetelną prezentację.
2. Wewnętrzną kontrolę, jaką kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór uznają za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdań finansowych nie zawierających istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem, oraz

### 3. Zapewnienie biegłemu rewidentowi:

- dostępu do wszystkich informacji takich jak zapisy, dokumenty mające wpływ na badane sprawozdanie finansowe,
- dodatkowych informacji i wyjaśnień, oraz
- nieograniczonego kontaktu z osobami wewnątrz jednostki, od których uzyskanie dowodów badania jest zdaniem biegłego rewidenta konieczne.

Sporządzanie sprawozdań finansowych wymaga od kierownictwa wyrażania osądów przy określaniu racjonalnych w danych okolicznościach wartości szacunkowych, a także wyborze odpowiednich zasad (polityki) rachunkowości. Osądy te następują przy uwzględnieniu mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Z tego względu, zgodnie z MSRF, sporządzanie sprawozdań finansowych przez kierownictwo oraz przez osoby sprawujące nadzór (jeśli tak stanowią inne regulacje prawne) wymaga:

- znajomości mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej przy uwzględnieniu wszystkich odpowiednich praw lub regulacji,
- sporządzenia sprawozdań finansowych zgodnie z tymi ramowymi założeniami,
- zawarcia adekwatnego opisu tych ramowych założeń do sprawozdań finansowych.

Sprawozdania finansowe powinny być sporządzane zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej tak zaprojektowanymi, aby dostarczyć:

- ogólnych informacji finansowych potrzebnych szerokiemu gronu użytkowników (tj. sprawozdania finansowe ogólnego przeznaczenia) lub
- informacji finansowych potrzebnych specyficznym użytkownikom (tj. sprawozdania finansowe specjalnego przeznaczenia).

Istota sporządzania sprawozdań finansowych przejawia się w wyrażaniu osądów (szacunków) przez kierownictwo wobec dostosowania ramowych założeń sprawozdawczości finansowej do faktów i okoliczności związanych z jednostką. Z wieloma pozycjami sprawozdań finansowych wiąże się ponadto subiektywne decyzje lub stopień nie-

pewności, co powodowane jest pojawieniem się różnych dających się akceptować interpretacji i osądów (np. interpretacji izb skarbowych czy wyroków sądowych). Na skutek tego niektóre pozycje sprawozdań finansowych stanowią przedmiot nieuniknionej zmienności, której nie da się wyeliminować przez stosowanie dodatkowych procedur badania. Na przykład dotyczy to często pewnych wartości szacunkowych. Tym niemniej MSRF wymagają od biegłego rewidenta szczególnej oceny racjonalności wartości szacunkowych w świetle mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i powiązanych ujawnień oraz jakościowych aspektów praktyki rachunkowości, w tym sygnałów możliwej stronniczości osądów kierownictwa.

## Rozdział 2

# BIEGLI REWIDENCI

### Uwagi wstępne

Przepisy określają warunki niezbędne do otrzymania tytułu biegłego rewidenta w Polsce, w tym regulacje dotyczące składu osobowego, kadencji, sposobu i trybu powoływania oraz odwoływania członków Komisji Egzaminacyjnej (Komisji) przeprowadzającej egzaminy dla kandydatów na biegłych rewidentów. W ustawie rozszerzono – w porównaniu do poprzednio obowiązującej – skład osobowy Komisji z 15 do 19 członków. Wynika to zarówno z zakresu zadań nałożonych na członków Komisji (m.in. obowiązek opracowywania pytań testowych i zadań sytuacyjnych, przygotowywanie zestawów egzaminacyjnych na poszczególne egzaminy, w tym egzamin dyplomowy), jak i z zakresu dziedzin objętych egzaminami (nie tylko rachunkowości i rewizji finansowej, lecz także m.in. z prawa podatkowego, prawa cywilnego i handlowego, mikroekonomii i makroekonomii). Członkowie Komisji powoływani przez Ministra Finansów, którzy nie są rekomendowani przez inne instytucje, mogą być wybrani zarówno spośród osób zatrudnionych w Ministerstwie Finansów, jak i spoza tego grona (spośród środowisk naukowych lub akademickich). Ustawa przewiduje, że członkom Komisji przysługiwać będzie wynagrodzenie za poszczególne czynności związane z przeprowadzaniem egzaminów. Z uwagi na liczbę koniecznych do sprawdzenia w ciągu jednego dnia prac egzaminacyjnych, ustawa umożliwi Komisji zlecenie sprawdzenia tych prac egzaminatorom

powołanym przez Komisję spośród osób posiadających niezbędną wiedzę z zakresu danego egzaminu. Egzaminatorom przysługuje wynagrodzenie. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów może określić, w formie uchwały zatwierdzanej przez Komisję Nadzoru Audytowego, wysokość wynagrodzenia dla członków Komisji oraz egzaminatorów. Maksymalną wysokość kwoty wynagrodzenia określa ustawa. Członek Komisji może być odwołany przed upływem kadencji m.in. z powodu utraty warunków uprawniających do powołania w skład Komisji, tj. skreślenie z rejestru biegłych rewidentów albo cofnięcie rekomendacji przez odpowiednią instytucję. Obsługę Komisji i egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów, a także środki na wynagrodzenia członków Komisji i egzaminatorów zapewnia KIBR. Koszty te pokrywane są z opłat pobieranych przez KIBR od kandydatów na biegłych rewidentów za poszczególne egzaminy.

Nowym elementem regulacji są regulacje określające dziedziny wiedzy, z których przeprowadzane są egzaminy dla kandydatów na biegłych rewidentów. Dotychczas zakres tematyczny egzaminów określony był w uchwale KRBR. Uregulowana została także kwestia wysokości opłat egzaminacyjnych wnoszonych przez kandydatów na biegłych rewidentów.

Przewiduje się, że opłata za egzamin pisemny nie może być ustalona w kwocie wyższej niż równowartość 20% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, zaś za egzamin dyplomowy – w kwocie nie wyższej niż 30% tego wynagrodzenia. Opłaty za egzaminy pisemne i egzamin ustny stanowią przychód KIBR, ponieważ jest ona organizatorem egzaminu i czuwa nad jego przebiegiem. Minister Finansów określił w drodze rozporządzenia, m.in. warunki przystąpienia do postępowania kwalifikacyjnego dla kandydatów na biegłych rewidentów oraz tryb przeprowadzenia egzaminów dla tych kandydatów. KRBR zobowiązana będzie natomiast do określenia, w formie uchwał podlegających zatwierdzeniu przez organ nadzoru publicznego (tj. Komisję Nadzoru Audytowego), m.in.: ramowego harmonogramu przeprowadzania postępowania kwalifikacyjnego, wysokości opłat za poszczególne egzaminy, trybu i zasad powoływania egzaminatorów oraz wysokości przysługującego im wynagrodzenia. Ustawa definiuje pojęcie praktyki

i aplikacji. Przez praktykę rozumie się praktykę zawodową w rachunkowości. Aplikacja jest to wykonywanie czynności rewizji finansowej pod kierunkiem biegłego rewidenta (od uczestniczenia w tych czynnościach, aż do samodzielnego zbadania sprawozdania finansowego).

Nowa ustawa przewiduje, podobnie jak dotychczas obowiązująca, możliwość uzyskania wpisu do rejestru biegłych rewidentów również przez osobę posiadającą uprawnienia do wykonywania zawodu biegłego rewidenta uzyskane w innym państwie Unii Europejskiej, po złożeniu z wynikiem pozytywnym, przed Komisją, egzaminu w języku polskim z prawa gospodarczego obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej. Uprawnienie uzyskane do wykonywania zawodu biegłego rewidenta w innym państwie Unii Europejskiej będą oceniane biorąc pod uwagę specyfikę wykonywania zawodu i wymogi obowiązujące w danym państwie członkowskim. Ze względu na różnice systemowe występujące w państwach członkowskich, nie ma możliwości ustanowienia w ustawie wspólnych wymogów kwalifikacyjnych dla kandydatów ze wszystkich państw członkowskich.

Ustawa określa zasady i tryb wpisu biegłych rewidentów przez KRBR do rejestru. W porównaniu do dotychczasowego stanu rozszerzony został zakres informacji ujawnianych w rejestrze m.in. o informacje dotyczące:

- formy wykonywania zawodu przez biegłego rewidenta lub informację o niewykonywaniu zawodu,
- nazwy, adresu strony internetowej i adresu firmy audytorskiej zatrudniającej biegłego rewidenta,
- numeru nadanego biegłemu rewidentowi przez organ rejestrujący państwa UE lub państwa trzeciego wraz z podaniem nazwy tego organu.

Ustawa przewiduje, iż rejestr biegłych rewidentów prowadzony będzie w formie elektronicznej i publicznie dostępny – poprzez jego zamieszczenie na stronie internetowej KIBR. Jednocześnie zastrzeżono, że obywatelstwo oraz adres biegłego rewidenta, jako dane wrażliwe, nie będą podlegały publikacji.

Przepisy określają możliwe, następujące formy wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów: właściciel firmy, wspólnik spółki

osobowej lub członek zarządu spółki kapitałowej, osoba pozostająca w stosunku pracy z firmą audytorską, osoba niepozostająca w stosunku pracy i niebędąca właścicielem firmy, pod warunkiem zawarcia umowy cywilnoprawnej z firmą audytorską. Ponadto w ustawie zawarto uregulowania określające obowiązki ciężące na biegłym rewidentcie, a także regulacje dotyczące przypadków powodujących skreślenie biegłego rewidenta z rejestru.

**Art. 3.** [Zawód biegłego rewidenta]

**1. Zawód biegłego rewidenta polega na wykonywaniu czynności rewizji finansowej.**

**2. Biegły rewident może wykonywać zawód jako:**

- 1) osoba fizyczna prowadząca działalność we własnym imieniu i na własny rachunek;**
- 2) wspólnik podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, o którym mowa w art. 47 pkt 2 i 3;**
- 3) osoba pozostająca w stosunku pracy z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych, o którym mowa w art. 47;**
- 4) osoba niepozostająca w stosunku pracy i nieprowadząca działalności we własnym imieniu i na własny rachunek, pod warunkiem zawarcia umowy cywilnoprawnej z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych, o którym mowa w art. 47.**

**3. W przypadkach, o których mowa w ust. 2 pkt 2–4, biegły rewident wykonuje zawód w imieniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych.**

**4. Biegły rewident wpisany do rejestru biegłych rewidentów może wykonywać zawód po uprzednim zawiadomieniu, w formie pisemnej, Krajowej Rady Biegłych Rewidentów o podjęciu i formie wykonywania zawodu, a w szczególności o adresie i nazwie podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, w imieniu którego będzie wykonywał zawód.**

**5. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów określi, w formie uchwały, wzór zawiadomienia, o którym mowa w ust. 4.**

**6. Biegli rewidenci zatrudnieni w samorządzie biegłych rewidentów oraz pracujący w charakterze pracownika naukowo-dydaktycznego lub naukowego mogą wykonywać zawód wyłącznie w formie określonej w ust. 2 pkt 4.**

Ustawa określa, że zawód biegłego rewidenta polega na wykonywaniu czynności rewizji finansowej. Biegły rewident może wykonywać zawód jako: osoba fizyczna prowadząca działalność we własnym imieniu i na własny rachunek, wspólnik podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, osoba pozostająca w stosunku pracy z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych.

Biegły rewident wpisany do rejestru biegłych rewidentów może wykonywać zawód po uprzednim zawiadomieniu, w formie pisemnej, Krajowej Rady Biegłych Rewidentów o podjęciu i formie wykonywania zawodu, a w szczególności o adresie i nazwie podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, w imieniu którego będzie wykonywał zawód.

Biegli rewidenci zatrudnieni w samorządzie biegłych rewidentów oraz pracujący w charakterze pracowników naukowo-dydaktycznych lub naukowych mogą wykonywać zawód jako osoba niepozostająca w stosunku pracy i nieprowadząca działalności we własnym imieniu i na własny rachunek, pod warunkiem zawarcia umowy cywilnoprawnej z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych.

**Art. 4. [Obowiązki biegłego rewidenta]**

**1. Biegły rewident jest obowiązany w szczególności:**

- 1) postępować zgodnie ze złożonym ślubowaniem;**
- 2) stale podnosić kwalifikacje zawodowe, w tym przez odbywanie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego;**
- 3) przestrzegać standardów rewizji finansowej, zasad niezależności oraz etyki zawodowej;**
- 4) regularnie opłacać składkę członkowską;**
- 5) przestrzegać uchwał organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów w zakresie, w jakim dotyczą one biegłych rewidentów.**

**2. Obligatoryjne doskonalenie zawodowe, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, polega na odbyciu odpowiedniego szkolenia z zakresu rachunkowości i rewizji finansowej, przeprowadzanego przez uprawnione jednostki.**

**3. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów określi, w formie uchwały, zatwierdzanej przez Komisję Nadzoru Audytowego:**

- 1) zakres tematyczny oraz minimalną liczbę godzin obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów;**
- 2) zasady uzyskiwania uprawnień do przeprowadzania obligatoryjnego doskonalenia zawodowego.**

**4. Uprawnienie do przeprowadzania obligatoryjnego doskonalenia zawodowego przyznaje Krajowa Rada Biegłych Rewidentów.**

Do obowiązków biegłego rewidenta w szczególności należy: postępowanie zgodnie ze złożonym ślubowaniem, stałe podnoszenie kwalifikacji zawodowych, (w tym przez odbywanie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego), przestrzeganie standardów rewizji finansowej, zasad niezależności oraz etyki zawodowej, regularne opłacanie składek członkowskich, przestrzeganie uchwał organów KIBR w zakresie, w jakim dotyczą one biegłych rewidentów.

Obligatoryjne doskonalenie zawodowe polega na odbyciu odpowiedniego szkolenia z zakresu rachunkowości i rewizji finansowej, przeprowadzanego przez uprawnione jednostki. KRBR powinna określić, w formie uchwały (zatwierdzanej przez Komisję Nadzoru Audytowego), zakres tematyczny oraz minimalną liczbę godzin obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów, a także zasady uzyskiwania uprawnień do przeprowadzania obligatoryjnego doskonalenia zawodowego (przyznawanych przez KRBR).

**Art. 5.** [Rejestr biegłych rewidentów]

**1. Biegłym rewidentem jest osoba wpisana do rejestru biegłych rewidentów.**

**2. Do rejestru biegłych rewidentów, zwanego dalej „rejestrem”, może być wpisana osoba fizyczna spełniająca następujące warunki:**

- 1) korzysta z pełni praw publicznych oraz ma pełną zdolność do czynności prawnych;
- 2) ma nieopozłakowaną opinię i swoim dotychczasowym postępowaniem daje rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta;
- 3) nie była skazana prawomocnym wyrokiem za umyślnie popełnione przestępstwo lub przestępstwo skarbowe;
- 4) ukończyła studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznawane w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne i włada językiem polskim w mowie i piśmie;
- 5) odbyła roczną praktykę w zakresie rachunkowości w państwie Unii Europejskiej oraz co najmniej dwuletnią aplikację pod kierunkiem biegłego rewidenta, mającą na celu praktyczne przygotowanie do samodzielnego wykonywania zawodu, przy czym spełnienie tych warunków zostało stwierdzone przez Komisję Egzaminacyjną, zwaną dalej „Komisją”;
- 6) złożyła przed Komisją z wynikiem pozytywnym egzaminy dla kandydatów na biegłego rewidenta z wiedzy, o której mowa w art. 9 ust. 1 i 2;
- 7) złożyła przed Komisją z wynikiem pozytywnym końcowy ustny egzamin dyplomowy sprawdzający wiedzę zdobytą w trakcie aplikacji;
- 8) złożyła ślubowanie przed prezesem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów lub innym upoważnionym członkiem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów.

3. Do rejestru może być wpisana również osoba fizyczna, która posiada uprawnienia do wykonywania zawodu biegłego rewidenta, uzyskane w innym państwie Unii Europejskiej, po złożeniu z wynikiem pozytywnym, przed Komisją, egzaminu w języku polskim z prawa gospodarczego, w zakresie niezbędnym do wykonywania czynności rewizyjnych, obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej.

4. Do rejestru może być wpisana również, na zasadzie wzajemności, osoba fizyczna, która posiada uprawnienia do wykonywania zawodu biegłego rewidenta, uzyskane w państwie trzecim, jeże-

li spełnia wymagania w zakresie kwalifikacji zawodowych zgodnie z warunkami określonymi w ustawie lub równoważne oraz złoży z wynikiem pozytywnym, przed Komisją, egzamin w języku polskim z prawa gospodarczego, w zakresie niezbędnym do wykonywania czynności rewizyjnych, obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej.

**5. Tytuł „biegły rewident” podlega ochronie prawnej.**

**6. Rota ślubowania składanego przez biegłego rewidenta ma następujące brzmienie:**

**„Przyrzekam, że jako biegły rewident będę wykonywać powierzone mi zadania w poczuciu odpowiedzialności, z całą rzetelnością i bezstronnością, zgodnie z przepisami prawa i obowiązującymi standardami rewizji finansowej, kierując się w swoim postępowaniu etyką zawodową i niezawisłością. Poznane w czasie wykonywania czynności rewizji finansowej fakty i okoliczności zachowam w tajemnicy wobec osób trzecich.”**

Biegłym rewidentem jest osoba wpisana do rejestru biegłych rewidentów. Do rejestru może być wpisana osoba fizyczna spełniająca następujące warunki:

- 1) korzysta z pełni praw publicznych oraz ma pełną zdolność do czynności prawnych,
- 2) ma nieposzlakowaną opinię i swoim dotychczasowym postępowaniem daje rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta,
- 3) nie była skazana prawomocnym wyrokiem za umyślnie popełnione przestępstwo lub przestępstwo skarbowe,
- 4) ukończyła studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznawane w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne i włada językiem polskim w mowie i piśmie,
- 5) odbyła roczną praktykę w zakresie rachunkowości w państwie Unii Europejskiej oraz co najmniej dwuletnią aplikację pod kierunkiem biegłego rewidenta, mającą na celu praktyczne przygotowanie do samodzielnego wykonywania zawodu, przy czym spełnienie tych warunków zostało stwierdzone przez Komisję Egzaminacyjną,

- 6) złożyła przed Komisją z wynikiem pozytywnym egzaminu dla kandydatów na biegłego rewidenta z wymaganej ustawą wiedzy,
- 7) złożyła przed Komisją z wynikiem pozytywnym końcowy ustny egzamin dyplomowy sprawdzający wiedzę zdobytą w trakcie aplikacji,
- 8) złożyła ślubowanie przed prezesem KRBR lub innym upoważnionym członkiem KRBR.

Do rejestru może być wpisana również osoba fizyczna, która posiada uprawnienia do wykonywania zawodu biegłego rewidenta, uzyskane w innym państwie Unii Europejskiej, po złożeniu z wynikiem pozytywnym, przed Komisją, egzaminu w języku polskim z prawa gospodarczego, w zakresie niezbędnym do wykonywania czynności rewizyjnych, obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej. Do rejestru może być wpisana również, na zasadzie wzajemności, osoba fizyczna, która posiada uprawnienia do wykonywania zawodu biegłego rewidenta, uzyskane w państwie trzecim, jeżeli spełnia wymagania w zakresie kwalifikacji zawodowych zgodne z warunkami określonymi w ustawie lub równoważne oraz złoży z wynikiem pozytywnym, przed Komisją egzamin w języku polskim z prawa gospodarczego, w zakresie niezbędnym do wykonywania czynności rewizyjnych, obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej.

Ustawa wskazuje, że tytuł „biegły rewident” podlega ochronie prawnej.

#### **Art. 6. [Skład Komisji egzaminacyjnej]**

**1. Komisja składa się z 19 członków powoływanych i odwoływanych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, zwanego dalej „Ministrem Finansów”. W skład Komisji wchodzi:**

- 1) 10 przedstawicieli Ministra Finansów, w tym 4 osoby niebędące pracownikami Ministerstwa Finansów wybrane spośród przedstawicieli środowisk akademickich;**
- 2) 7 przedstawicieli rekomendowanych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, spośród biegłych rewidentów wpisanych do rejestru;**

3) 2 przedstawicieli rekomendowanych przez Komisję Nadzoru Finansowego.

2. Członkowie Komisji powoływani są spośród osób, które:

- 1) posiadają obywatelstwo polskie;
- 2) korzystają z pełni praw publicznych;
- 3) ukończyły studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznawane w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne;
- 4) mają nieposzlakowaną opinię;
- 5) posiadają autorytet, wiedzę oraz doświadczenie, które dają rękojmię prawidłowego przebiegu egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów;
- 6) nie były skazane prawomocnym wyrokiem za umyślnie popełnione przestępstwo lub przestępstwo skarbowe.

3. Rekomendację, o której mowa w ust. 1 pkt 2 i 3, należy przedstawić nie później niż 60 dni przed upływem kadencji Komisji.

4. Kadencja Komisji trwa 4 lata.

5. W przypadku śmierci albo odwołania członka Komisji Minister Finansów powołuje w jego miejsce nowego członka Komisji. Kadencja osoby powołanej w miejsce odwołanego lub zmarłego członka kończy się wraz z upływem kadencji Komisji. Nieprzedstawienie rekomendacji, o której mowa w ust. 1 pkt 2 i 3, w terminie 30 dni od dnia śmierci albo odwołania członka Komisji, nie stanowi przeszkody do działania Komisji.

6. Odwołanie członka Komisji przed upływem kadencji może nastąpić:

- 1) na jego wniosek;
- 2) z urzędu, w przypadku:
  - a) rażącego naruszenia regulaminu działania Komisji,
  - b) niezłożenia oświadczenia, o którym mowa w ust. 7, lub naruszenia jego treści,
  - c) utraty warunków uprawniających do powołania w skład Komisji.

7. Członkowie Komisji oraz osoby, o których mowa w art. 8 ust. 3, składają oświadczenia, że nie będą w jakikolwiek sposób

**udostępniać lub wykorzystywać informacji dotyczących testów egzaminacyjnych oraz zadań sytuacyjnych, w szczególności przez prowadzenie szkoleń mających na celu przygotowanie do egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów lub publikację materiałów szkoleniowych.**

Komisja egzaminacyjna składa się z 19 członków powoływanych i odwoływanych przez Ministra Finansów. W skład Komisji wchodzi:

- 10 przedstawicieli Ministra Finansów, w tym 4 osoby niebędące pracownikami Ministerstwa Finansów wybrane spośród przedstawicieli środowisk akademickich,
- 7 przedstawicieli rekomendowanych przez KRBR, spośród biegłych rewidentów wpisanych do rejestru;
- 2 przedstawicieli rekomendowanych przez Komisję Nadzoru Finansowego.

Członkowie Komisji powoływani są spośród osób, które posiadają obywatelstwo polskie, korzystają z pełni praw publicznych ukończyły studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznawane w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne, mają nieposzlakowaną opinię, posiadają autorytet, wiedzę oraz doświadczenie, które dają rękojmię prawidłowego przebiegu egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów, nie były skazane prawomocnym wyrokiem za umyślnie popełnione przestępstwo lub przestępstwo skarbowe.

Kadencja Komisji trwa 4 lata. W przypadku śmierci albo odwołania członka Komisji Minister Finansów powołuje w jego miejsce nowego członka Komisji. Kadencja osoby powołanej w miejsce odwołanego lub zmarłego członka kończy się wraz z upływem kadencji Komisji. Odwołanie członka Komisji przed upływem kadencji może nastąpić na jego wniosek lub z urzędu, w przypadku rażącego naruszenia regulaminu działania Komisji, niezłożenia oświadczenia, o którym mowa poniżej, lub naruszenia jego treści, utraty warunków uprawniających do powołania w skład Komisji.

Członkowie Komisji składają oświadczenia, że nie będą w jakikolwiek sposób udostępniać lub wykorzystywać informacji dotyczących testów egzaminacyjnych oraz zadań sytuacyjnych, w szczególności przez prowadze-

nie szkoleń mających na celu przygotowanie do egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów lub publikację materiałów szkoleniowych.

**Art. 7.** [Zadania Komisji egzaminacyjnej]

**Do zadań Komisji należy:**

- 1) przeprowadzanie egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów, w tym egzaminu dyplomowego;
- 2) stwierdzanie, na wniosek kandydata na biegłego rewidenta, odbycia praktyki i aplikacji;
- 3) ustalanie pytań testowych, zadań sytuacyjnych oraz przygotowywanie zestawów egzaminacyjnych na poszczególne egzaminy, w tym egzamin dyplomowy, dla kandydatów na biegłych rewidentów;
- 4) rozpatrywanie odwołań od wyników egzaminów;
- 5) przeprowadzanie egzaminów, o których mowa w art. 5 ust. 3 i 4;
- 6) ocena równoważności, o której mowa w art. 5 ust. 4.

Do zadań Komisji należy:

- 1) przeprowadzanie egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów, w tym egzaminu dyplomowego,
- 2) stwierdzanie, na wniosek kandydata na biegłego rewidenta, odbycia praktyki i aplikacji,
- 3) ustalanie pytań testowych, zadań sytuacyjnych oraz przygotowywanie zestawów egzaminacyjnych na poszczególne egzaminy, w tym egzamin dyplomowy, dla kandydatów na biegłych rewidentów,
- 4) rozpatrywanie odwołań od wyników egzaminów,
- 5) przeprowadzanie egzaminów,
- 6) ocena równoważności.

**Art. 8.** [Organizacja czynności egzaminacyjnych]

**1. Minister Finansów wyznacza Przewodniczącego Komisji spośród jej członków. Przewodniczący Komisji kieruje jej pracami,**

wyznacza składy egzaminacyjne na poszczególne egzaminy spośród członków Komisji oraz ustala przewodniczących tych składów.

2. Komisja wydaje uchwały w sprawach należących do jej zadań.

3. Komisja może zlecić, na podstawie umowy cywilnoprawnej, przygotowanie lub sprawdzenie prac egzaminacyjnych egzaminatorom powołanym przez Komisję spośród osób posiadających niezbędną wiedzę z zakresu danej dziedziny.

4. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów zapewnia obsługę Komisji i egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów oraz pokrywa koszty wynagrodzeń członków Komisji i egzaminatorów.

5. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uchwała w porozumieniu z Komisją regulamin, na podstawie którego działa Komisja. Uchwała wymaga zatwierdzenia przez Komisję Nadzoru Audytowego.

6. Komisja składa Komisji Nadzoru Audytowego sprawozdanie z działalności za każdy rok kalendarzowy, w terminie do dnia 31 marca roku następnego.

7. Członkom Komisji przysługuje wynagrodzenie:

- 1) za udział w posiedzeniu Komisji lub składu egzaminacyjnego – w wysokości nieprzekraczającej 15% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy;
- 2) za udział w egzaminie – w wysokości nieprzekraczającej przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy;
- 3) za przygotowanie testów egzaminacyjnych oraz zadań sytuacyjnych, a także opracowanie wzorca prawidłowych odpowiedzi – w wysokości nieprzekraczającej przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy;
- 4) za rozpatrzenie odwołania – w wysokości nieprzekraczającej 2% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy;

- 5) za rozpatrzenie wniosku o stwierdzenie odbycia aplikacji – w wysokości nieprzekraczającej 2% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy;
- 6) za rozpatrzenie wniosku o stwierdzenie odbycia praktyki – w wysokości nieprzekraczającej 2% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy;
- 7) za sprawdzenie prac – w wysokości nieprzekraczającej przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy.

**8. Egzaminatorom, o których mowa w ust. 3, za przygotowanie lub sprawdzenie prac przysługuje wynagrodzenie w wysokości nieprzekraczającej przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy.**

Minister Finansów wyznacza Przewodniczącego Komisji spośród jej członków. Przewodniczący Komisji kieruje jej pracami, wyznacza składy egzaminacyjne na poszczególne egzaminy spośród członków Komisji oraz ustala przewodniczących tych składów.

Komisja może zlecić, na podstawie umowy cywilnoprawnej, przygotowanie lub sprawdzenie prac egzaminacyjnych egzaminatorom powołanym przez Komisję spośród osób posiadających niezbędną wiedzę z zakresu danej dziedziny.

Obsługę Komisji i egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów zapewnia Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, pokrywa ona również koszty wynagrodzeń członków Komisji i egzaminatorów.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów uchwała w porozumieniu z Komisją regulamin, na podstawie którego działa Komisja. Uchwała wymaga zatwierdzenia przez Komisję Nadzoru Audytowego.

Komisja składa Komisji Nadzoru Audytowego sprawozdanie z działalności za każdy rok kalendarzowy, w terminie do dnia 31 marca roku następnego.

Członkom Komisji przysługuje wynagrodzenie za:

- 1) udział w posiedzeniu Komisji lub składu egzaminacyjnego – w wysokości nieprzekraczającej 15% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy,
- 2) udział w egzaminie – w wysokości nieprzekraczającej przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy,
- 3) przygotowanie testów egzaminacyjnych oraz zadań sytuacyjnych, a także opracowanie wzorca prawidłowych odpowiedzi – w wysokości nieprzekraczającej przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy,
- 4) rozpatrzenie odwołania – w wysokości nieprzekraczającej 2% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy,
- 5) rozpatrzenie wniosku o stwierdzenie odbycia aplikacji – w wysokości nieprzekraczającej 2% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy,
- 6) rozpatrzenie wniosku o stwierdzenie odbycia praktyki – w wysokości nieprzekraczającej 2% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy,
- 7) sprawdzenie prac – w wysokości nieprzekraczającej przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy.

Egzaminatorom za przygotowanie lub sprawdzenie prac przysługuje wynagrodzenie w wysokości nieprzekraczającej przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy.

**Art. 9. [Zakres egzaminów]**

**1. Egzaminy składają się z pytań testowych i zadań sytuacyjnych obejmujących 10 tematów egzaminacyjnych z zakresu:**

- 1) teorii i zasad rachunkowości;**
- 2) zasad sporządzania sprawozdań finansowych, w tym skonsolidowanych sprawozdań finansowych;**
- 3) międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej;**
- 4) analizy finansowej;**
- 5) rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej;**
- 6) zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej;**
- 7) rewizji finansowej;**
- 8) standardów rewizji finansowej;**
- 9) etyki zawodowej i niezależności biegłego rewidenta;**
- 10) wymogów prawnych dotyczących badania sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.**

**2. W trakcie egzaminów sprawdzana jest także wiedza niezbędna dla rewizji finansowej z zakresu:**

- 1) prawa spółek i ładu korporacyjnego;**
- 2) prawa o postępowaniu upadłościowym i naprawczym;**
- 3) prawa podatkowego;**
- 4) prawa cywilnego;**
- 5) prawa pracy i ubezpieczeń społecznych;**
- 6) prawa bankowego;**
- 7) prawa ubezpieczeniowego;**
- 8) technologii informacyjnych i systemów komputerowych;**
- 9) mikroekonomii i makroekonomii;**
- 10) matematyki i statystyki;**
- 11) podstawowych zasad zarządzania finansowego w jednostkach gospodarczych.**

**3. Kandydat na biegłego rewidenta przystępuje do ustnego egzaminu dyplomowego przeprowadzanego przez Komisję po:**

- 1) odbyciu rocznej praktyki w zakresie rachunkowości, stwierdzonej przez Komisję;**

- 2) zdaniu z wynikiem pozytywnym egzaminów, o których mowa w ust. 1 i 2;
- 3) odbyciu co najmniej dwuletniej aplikacji, pod kierunkiem biegłego rewidenta, stwierdzonej przez Komisję.

4. Kandydat na biegłego rewidenta zakwalifikowany do egzaminu uiszcza opłatę egzaminacyjną na pokrycie kosztów przeprowadzania postępowania kwalifikacyjnego, stanowiącą przychód Krajowej Izby Biegłych Rewidentów. Opłata za egzamin pisemny jest ustalana w kwocie nieprzekraczającej równowartości 20%, zaś za egzamin dyplomowy w kwocie nieprzekraczającej równowartości 30% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy.

5. Komisja może zwolnić kandydata na biegłego rewidenta, na jego wniosek, z egzaminów z przedmiotów objętych postępowaniem kwalifikacyjnym, jeżeli w tym zakresie zdał egzaminy uniwersyteckie lub równorzędne.

6. Komisja może zwolnić kandydata na biegłego rewidenta, posiadającego uprawnienia inspektora kontroli skarbowej, na jego wniosek, z egzaminu z prawa podatkowego.

7. Komisja może zwolnić kandydata na biegłego rewidenta, na jego wniosek, z praktyki, o której mowa w ust. 3 pkt 1, jeżeli kandydat na biegłego rewidenta:

- 1) był zatrudniony w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych przez co najmniej 3 lata albo
- 2) pozostawał w stosunku pracy na samodzielnym stanowisku w komórkach finansowo-księgowych co najmniej 3 lata lub posiada uprawnienia inspektora kontroli skarbowej albo
- 3) posiada certyfikat księgowy uprawniający do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

- 1) warunki przystąpienia do postępowania kwalifikacyjnego,
- 2) tryb i sposób przeprowadzania egzaminów,
- 3) tryb i termin wnoszenia odwołań od wyników egzaminów,
- 4) zasady odbywania praktyki i aplikacji

– uwzględniając potrzebę obiektywnego sprawdzenia teoretycznego i praktycznego przygotowania kandydatów na biegłych rewidentów, prawidłowy przebieg egzaminów oraz konieczność zapewnienia sprawnego funkcjonowania Komisji.

**9. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów określi, w formie uchwał zatwierdzanych przez Komisję Nadzoru Audytowego:**

- 1) ramowy harmonogram przeprowadzania postępowania kwalifikacyjnego, określający miejsce i termin przeprowadzania egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów, a także egzaminu z prawa gospodarczego dla osób, o których mowa w art. 5 ust. 3 i 4;**
- 2) szczegółowy zakres tematyczny egzaminów, uwzględniający dziedziny, o których mowa w ust. 1 i 2;**
- 3) wysokość opłat za poszczególne egzaminy oraz wysokość wynagrodzenia przysługującego członkom Komisji;**
- 4) tryb powoływania egzaminatorów oraz wysokość przysługującego im wynagrodzenia;**
- 5) warunki udzielania zwolnień, o których mowa w ust. 5 i 6;**
- 6) zasady dokumentowania praktyki i aplikacji;**
- 7) zakres, tryb i zasady innych działań niezbędnych dla prawidłowego funkcjonowania Komisji oraz postępowania kwalifikacyjnego dla kandydatów na biegłych rewidentów.**

Egzaminy składają się z pytań testowych i zadań sytuacyjnych obejmujących 10 tematów egzaminacyjnych z zakresu:

- teorii i zasad rachunkowości,
- zasad sporządzania sprawozdań finansowych, w tym skonsolidowanych sprawozdań finansowych,
- międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej,
- analizy finansowej,
- rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej,
- zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej,
- rewizji finansowej,
- standardów rewizji finansowej,
- etyki zawodowej i niezależności biegłego rewidenta,

- wymogów prawnych dotyczących badania sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.

W trakcie egzaminów sprawdzana jest także wiedza niezbędna dla rewizji finansowej z zakresu:

- prawa spółek i ładu korporacyjnego,
- prawa o postępowaniu upadłościowym i naprawczym,
- prawa podatkowego,
- prawa cywilnego,
- prawa pracy i ubezpieczeń społecznych,
- prawa bankowego,
- prawa ubezpieczeniowego,
- technologii informacyjnych i systemów komputerowych,
- mikroekonomii i makroekonomii,
- matematyki i statystyki,
- podstawowych zasad zarządzania finansowego w jednostkach gospodarczych.

Kandydat na biegłego rewidenta przystępuje do ustnego egzaminu dyplomowego przeprowadzanego przez Komisję po:

- 1) odbyciu rocznej praktyki w zakresie rachunkowości, stwierdzonej przez Komisję;
- 2) zdaniu z wynikiem pozytywnym egzaminów,
- 3) odbyciu co najmniej dwuletniej aplikacji, pod kierunkiem biegłego rewidenta, stwierdzonej przez Komisję.

Kandydat na biegłego rewidenta zakwalifikowany do egzaminu uiszcza opłatę egzaminacyjną na pokrycie kosztów przeprowadzania postępowania kwalifikacyjnego, stanowiącą przychód Krajowej Izby Biegłych Rewidentów. Opłata za egzamin pisemny jest ustalana w kwocie nieprzekraczającej równowartości 20%, zaś za egzamin dyplomowy w kwocie nieprzekraczającej równowartości 30% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy.

Komisja może zwolnić kandydata na biegłego rewidenta, na jego wniosek, z egzaminów z przedmiotów objętych postępowaniem kwalifikacyjnym, jeżeli w tym zakresie zdał egzaminy uniwersyteckie lub równorzędne.

Komisja może zwolnić kandydata na biegłego rewidenta, posiadającego uprawnienia inspektora kontroli skarbowej, na jego wniosek, z egzaminu z prawa podatkowego.

Komisja może zwolnić kandydata na biegłego rewidenta, na jego wniosek, z praktyki, jeżeli kandydat na biegłego rewidenta:

- 1) był zatrudniony w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych przez co najmniej 3 lata albo
- 2) pozostawał w stosunku pracy na samodzielnym stanowisku w komórkach finansowo-księgowych co najmniej 3 lata lub posiada uprawnienia inspektora kontroli skarbowej, albo
- 3) posiada certyfikat księgowy uprawniający do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

**Art. 10.** [Rejestr biegłych rewidentów]

**1. Rejestr prowadzi Krajowa Rada Biegłych Rewidentów.**

**2. Rejestr zawiera adres Komisji Nadzoru Audytowego oraz obejmuje następujące dane:**

- 1) numer wpisu do rejestru;
- 2) imię i nazwisko oraz adres biegłego rewidenta;
- 3) obywatelstwo;
- 4) formę wykonywania przez biegłego rewidenta zawodu lub informację o niewykonywaniu tego zawodu;
- 5) nazwę, adres strony internetowej i adres podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych zatrudniającego biegłego rewidenta lub który jest współnikiem, lub z którym jest powiązany w inny sposób;
- 6) numer w rejestrze nadany biegłemu rewidentowi przez organ rejestrujący innego państwa Unii Europejskiej lub państwa trzeciego, jeżeli został nadany oraz nazwę tego organu.

**3. Wpisu do rejestru dokonuje się na wniosek osoby, o której mowa w art. 5 ust. 2–4.**

**4. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów podejmuje uchwały o wpisie do rejestru.**

**5. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów dokonuje wpisu do rejestru niezwłocznie po podjęciu uchwały, o której mowa w ust. 4, nie później niż w terminie 30 dni od dnia złożenia wniosku, o którym mowa w ust. 3.**

**6. Wpis do rejestru uważa się za dokonany, jeżeli Komisja Nadzoru Audytowego nie sprzeciwi się wpisowi w terminie 30 dni od dnia otrzymania uchwały o wpisie. Komisja Nadzoru Audytowego wyraża sprzeciw w formie decyzji administracyjnej.**

**7. Biegły rewident ma obowiązek pisemnego zgłaszania Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów zmiany danych podlegających wpisowi do rejestru w terminie 30 dni od dnia ich zaistnienia.**

**8. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów wydaje legitymację biegłego rewidenta zawierającą następujące dane osobowe: imię i nazwisko oraz numer legitymacji będący jednocześnie numerem wpisu biegłego rewidenta do rejestru.**

**9. Rejestr jest prowadzony w formie elektronicznej i dostępny na stronie internetowej Krajowej Izby Biegłych Rewidentów. Dane dotyczące obywatelstwa oraz adresu biegłego rewidenta nie podlegają publikacji.**

Rejestr biegłych rewidentów prowadzi Krajowa Rada Biegłych Rewidentów. Rejestr zawiera adres Komisji Nadzoru Audytowego oraz obejmuje następujące dane:

- 1) numer wpisu do rejestru,
- 2) imię i nazwisko oraz adres biegłego rewidenta,
- 3) obywatelstwo,
- 4) formę wykonywania przez biegłego rewidenta zawodu lub informacje o niewykonywaniu tego zawodu,
- 5) nazwę, adres strony internetowej i adres podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych zatrudniającego biegłego rewidenta lub który jest współlnikiem, lub z którym jest powiązany w inny sposób,
- 6) numer w rejestrze nadany biegłemu rewidentowi przez organ rejestrujący innego państwa Unii Europejskiej lub państwa trzeciego, jeżeli został nadany oraz nazwę tego organu.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów wydaje legitymację biegłego rewidenta zawierającą następujące dane osobowe: imię i nazwisko oraz numer legitymacji będący jednocześnie numerem wpisu biegłego rewidenta do rejestru.

Rejestr jest prowadzony w formie elektronicznej i dostępny na stronie internetowej KIBR. Dane dotyczące obywatelstwa oraz adresu biegłego rewidenta nie podlegają publikacji.

**Art. 11.** [Skreślenie z rejestru biegłych rewidentów]

**1. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów podejmuje uchwałę o skreśleniu biegłego rewidenta z rejestru w przypadku:**

- 1) śmierci biegłego rewidenta;**
- 2) wystąpienia biegłego rewidenta z samorządu biegłych rewidentów;**
- 3) niespełniania któregokolwiek z warunków, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 1–3;**
- 4) nieuiszczenia składek członkowskich za okres dłuższy niż rok;**
- 5) prawomocnego orzeczenia o wydaleniu z samorządu biegłych rewidentów.**

**2. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów może odmówić podjęcia uchwały o skreśleniu z rejestru z przyczyny wymienionej w ust. 1 pkt 2, jeżeli przeciwko biegłemu rewidentowi toczy się postępowanie dyscyplinarne.**

**3. Osoba skreślona z rejestru z przyczyny wymienionej w ust. 1 pkt 2 podlega, na swój wniosek, ponownemu wpisowi do rejestru, jeżeli spełnia warunki określone w art. 5 ust. 2 pkt 1–5 i 7 oraz złożyła ponownie egzaminy, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 6.**

**4. Skreślenie z rejestru biegłego rewidenta, który prowadzi działalność w formie określonej w art. 47 pkt 1, powoduje również skreślenie jego podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z listy podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.**

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów podejmuje uchwałę o skreśleniu biegłego rewidenta z rejestru w przypadku:

- 1) śmierci biegłego rewidenta,
- 2) wystąpienia biegłego rewidenta z samorządu biegłych rewidentów,
- 3) niespełniania któregokolwiek z warunków, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 1–3 u.b.r.s.,
- 4) nieuiszczenia składek członkowskich za okres dłuższy niż rok,
- 5) prawomocnego orzeczenia o wydaleniu z samorządu biegłych rewidentów.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów może odmówić podjęcia uchwały o skreśleniu z rejestru z powodu wystąpienia biegłego rewidenta z samorządu biegłych rewidentów, jeżeli przeciwko biegłemu rewidentowi toczy się postępowanie dyscyplinarne.

**Art. 12.** [Stosowanie Kodeksu postępowania administracyjnego do uchwał Krajowej Rady Biegłych Rewidentów]

**1. Do uchwał Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w przedmiocie wpisu lub skreślenia z rejestru mają zastosowanie przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071, z późn. zm.).**

**2. Odwołanie od uchwały, o której mowa w ust. 1, wnosi się do Komisji Nadzoru Audytowego, za pośrednictwem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, w terminie 14 dni od dnia jej doręczenia.**

Do uchwał Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w przedmiocie wpisu lub skreślenia z rejestru mają zastosowanie przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.). Odwołanie od uchwały, o której mowa powyżej, wnosi się do Komisji Nadzoru Audytowego, za pośrednictwem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, w terminie 14 dni od dnia jej doręczenia.

## **Biegli rewidentci – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r.**

### **Zatwierdzanie biegłych rewidentów i firm audytorskich**

Badanie ustawowe przeprowadzane jest wyłącznie przez biegłych rewidentów bądź firmy audytorskie, zatwierdzone przez Państwo Członkowskie wymagające badania ustawowego.

Każde Państwo Członkowskie wyznacza właściwe władze odpowiedzialne za zatwierdzanie biegłych rewidentów i firm audytorskich. Właściwymi władzami mogą być stowarzyszenia zawodowe, pod warunkiem, że podlegają one systemowi nadzoru publicznego.

Właściwe władze Państw Członkowskich mogą zatwierdzać jako biegłych rewidentów jedynie osoby fizyczne, spełniające przynajmniej następujące warunki:

- 1) właściwe władze Państwa Członkowskiego mogą zatwierdzać wyłącznie osoby fizyczne lub firmy o nieposzlakowanej opinii;
- 2) osoba fizyczna może być zatwierdzona do przeprowadzania badania ustawowego dopiero po osiągnięciu poziomu wykształcenia dopuszczającego do studiów uniwersyteckich lub równorzędnego, a następnie ukończeniu kursu kształcenia teoretycznego, przejściu szkolenia praktycznego i zdaniu egzaminu z zakresu kompetencji zawodowych na poziomie uniwersyteckiego egzaminu końcowego bądź równorzędnego, zorganizowanego bądź uznanego przez dane Państwo Członkowskie. Sprawdzenie wiedzy teoretycznej w ramach weryfikacji obejmuje w szczególności następujące przedmioty:
  - ogólną teorię i zasady rachunkowości,
  - wymogi prawne i standardy dotyczące sporządzania rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych,
  - międzynarodowe standardy rachunkowości,
  - analizę finansową,
  - rachunkowość kosztów i rachunkowość zarządczą,
  - zarządzanie ryzykiem i kontrolę wewnętrzną,
  - rewizję finansową i umiejętności zawodowe,

- wymogi prawne i standardy zawodowe dotyczących badania ustawowego i biegłych rewidentów,
- międzynarodowe standardy rewizji finansowej,
- etykę zawodową i niezależność.

Sprawdzenie obejmuje również przynajmniej następujące przedmioty w zakresie, w jakim mają one znaczenie dla rewizji finansowej:

- prawo spółek i ład korporacyjny,
  - prawo o postępowaniu upadłościowym i podobnych postępowaniach,
  - prawo podatkowe,
  - prawo cywilne i handlowe,
  - prawo ubezpieczeń społecznych i prawo zatrudnienia,
  - technologie informacyjne i systemy komputerowe,
  - mikroekonomię, makroekonomię i ekonomię finansową,
  - matematykę i statystykę,
  - podstawowe zasady zarządzania finansowego podmiotów gospodarczych;
- 3) w drodze odstępstwa od wymogu pisemnego egzaminu, Państwo Członkowskie może postanowić, że osoba, która pomyślnie przeszła egzamin uniwersytecki lub równoważny lub posiada stopień uniwersytecki lub równorzędne kwalifikacje w jednym lub większej liczbie przedmiotów, może być zwolniona ze sprawdzenia wiedzy teoretycznej w zakresie przedmiotów objętych egzaminem lub stopniem. Na tej samej zasadzie, Państwo Członkowskie może postanowić, że posiadacz stopnia uniwersyteckiego lub równoważnych kwalifikacji w jednym lub większej liczbie przedmiotów, może być zwolniony ze sprawdzenia umiejętności stosowania w praktyce swojej wiedzy teoretycznej w zakresie takich przedmiotów, jeśli przeszedł praktyczne szkolenie w tym zakresie, potwierdzone egzaminem lub dyplomem uznanym przez to państwo;
- 4) Państwo Członkowskie może zatwierdzić jako biegłego rewidenta osobę, która nie spełnia warunków określonych egzaminowych (nie osiągnęła poziomu wykształcenia dopuszczającego do studiów uniwersyteckich lub równorzędnego, a następnie nie ukończyła kursu

kształcenia teoretycznego, nie przeszła szkolenia praktycznego), jeśli osoba ta potrafi wykazać, że:

- a) wykonywała przez 15 lat działalność zawodową, która umożliwiła jej zdobycie wystarczającego doświadczenia w dziedzinie finansów, prawa i rachunkowości oraz zdała egzamin z zakresu kompetencji zawodowych,
  - b) wykonywała przez siedem lat działalność zawodową w tych dziedzinach i dodatkowo przeszła szkolenie praktyczne oraz zdała egzamin z zakresu kompetencji zawodowych;
- 5) w celu zapewnienia możliwości zastosowania wiedzy teoretycznej w praktyce (szkolenie praktyczne), sprawdzenie której wchodzi w zakres egzaminu, praktykant ukończy co najmniej trzyletnie szkolenie praktyczne, między innymi w zakresie badania rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych lub podobnych sprawozdań finansowych. Co najmniej dwie trzecie takiego szkolenia praktycznego ukończone jest u biegłego rewidenta lub w firmie audytorskiej zatwierdzonej w którymkolwiek Państwie Członkowskim. Państwa Członkowskie zapewnią, by całe szkolenie przeprowadzone było u osób dających odpowiednie gwarancje w zakresie zdolności do prowadzenia szkolenia praktycznego;
- 6) Państwa Członkowskie mogą postanowić, że okresy kształcenia teoretycznego w dziedzinach, zalicza się na poczet okresów wykonywania działalności zawodowej, pod warunkiem, że takie kształcenie jest potwierdzone egzaminem uznawanym przez dane państwo. Kształcenie takie trwa co najmniej jeden rok i nie może spowodować skrócenia okresu wykonywania działalności zawodowej o więcej niż cztery lata. Okres wykonywania działalności zawodowej oraz szkolenia praktycznego nie może być krótszy od kursu kształcenia teoretycznego łącznie ze szkoleniem praktycznym.

Właściwe władze Państw Członkowskich mogą zatwierdzać jako firmy audytorskie jedynie te jednostki, które spełniają następujące warunki:

- 1) osoby fizyczne, które przeprowadzają badania ustawowe w imieniu firmy audytorskiej muszą spełniać przynajmniej warunki określone

- powyżej i muszą być zatwierdzone jako biegli rewidenci w danym Państwie Członkowskim,
- 2) większość praw głosu w danej jednostce musi należeć do firm audytorskich zatwierdzonych w którymkolwiek Państwie Członkowskim lub do osób fizycznych spełniających przynajmniej warunki określone powyżej. Państwa Członkowskie mogą postanowić, by takie osoby fizyczne były również zatwierdzone w innym Państwie Członkowskim,
  - 3) większość, wynoszącą maksymalnie 75% członków organu administracyjnego bądź zarządzającego jednostki, muszą stanowić firmy audytorskie zatwierdzone w którymkolwiek Państwie Członkowskim lub osoby fizyczne spełniające przynajmniej warunki określone powyżej. Państwa Członkowskie mogą postanowić, by takie osoby fizyczne były także zatwierdzone w innym Państwie Członkowskim. W przypadku gdy taki organ ma nie więcej niż dwóch członków, jeden z tych członków musi spełniać co najmniej warunki określone w niniejszym punkcie,
  - 4) firma musi posiadać nieposzlakowaną opinię.

### **Cofnięcie zatwierdzenia**

Zatwierdzenie biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej cofa się w przypadku poważnego naruszenia nieposzlakowanej opinii tej osoby lub firmy. Państwa Członkowskie mogą jednak ustalić odpowiedni termin w celu spełnienia wymogów w zakresie nieposzlakowanej opinii.

Zatwierdzenie firmy audytorskiej cofa się, jeżeli przestanie być spełniany którykolwiek z warunków (większość praw głosu w danej jednostce musi należeć do firm audytorskich zatwierdzonych w którymkolwiek Państwie Członkowskim lub do osób fizycznych bądź większość, wynoszącą maksymalnie 75% członków organu administracyjnego bądź zarządzającego jednostki, muszą stanowić firmy audytorskie zatwierdzone w którymkolwiek Państwie Członkowskim lub osoby fizyczne) Państwa Członkowskie mogą jednak przewidzieć odpowiedni termin w celu spełnienia tych warunków.

W przypadku cofnięcia z jakiegokolwiek powodu zatwierdzenia biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej właściwa władza Państwa Członkowskiego, w którym zatwierdzenie zostało cofnięte, informuje o tym fakcie i przyczynach cofnięcia właściwe władze tych Państw Członkowskich, w których dany biegły rewident lub firma audytorska również jest zatwierdzona, zaś informacje dotyczące tych władz są zarejestrowane w rejestrze tego pierwszego Państwa Członkowskiego.

### **Kształcenie ustawiczne**

Państwa Członkowskie zapewniają, aby biegli rewidentzi byli zobowiązani do udziału w odpowiednich programach kształcenia ustawicznego w celu utrzymania ich wiedzy teoretycznej, umiejętności i wartości zawodowych na odpowiednio wysokim poziomie oraz aby niespełnienie wymogu dotyczącego kształcenia ustawicznego podlegało odpowiednim sankcjom.

### **Zatwierdzanie biegłych rewidentów z innych Państw Członkowskich**

Właściwe władze Państw Członkowskich ustanawiają procedury zatwierdzania biegłych rewidentów, którzy zostali zatwierdzeni w innych Państwach Członkowskich. Test umiejętności, przeprowadzany w jednym z języków dopuszczonych przez przepisy dotyczące języka obowiązujące w danym Państwie Członkowskim, obejmuje jedynie odpowiednią znajomość przez biegłego rewidenta przepisów ustawowych i wykonawczych danego Państwa Członkowskiego w zakresie istotnym dla badania ustawowego.

## W świetle Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości – cel i charakterystyka zawodu biegłego rewidenta<sup>1</sup>

### Biegły rewident – cel zawodu

Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej określają cele, wymogi oraz wskazówki mające pomóc biegłemu rewidentowi<sup>2</sup> podczas badania. Wymagają one, aby biegły rewident formułował zawodowe osądy oraz zachowywał zawodowy sceptycyzm podczas planowania i przeprowadzania badania, a między innymi, by:

- rozpoznał i ocenił ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowane błędem lub oszustwem, dzięki poznaniu jednostki oraz specyfiki jej środowiska, w tym jej kontroli wewnętrznej,
- zgromadził wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat ewentualnych istotnych zniekształceń,
- sformułował opinię na temat sprawozdań finansowych na podstawie wniosków wyciągniętych z uzyskanych dowodów badania.

Przekrój najważniejszych celów pracy biegłego rewidenta zawiera tabela 2.1.

Podstawą do wyrażenia opinii przez biegłego rewidenta jest uzyskanie przez biegłego rewidenta **wystarczającej pewności**<sup>3</sup>, czy sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnego zniekształcenia

---

<sup>1</sup> Opracowanie własne na podstawie MRSF 200 (w:) *Międzynarodowe Standardy...*, s. 15–46.

<sup>2</sup> Zgodnie z MSRF termin ten stosuje się do osoby lub osób przeprowadzających badanie, zwykle jest to partner odpowiedzialny za badanie lub inni członkowie zespołu wykonującego badanie, lub jeśli ma to zastosowanie, firma audytorska. Jeżeli standard wyraźnie wskazuje, że dany wymóg lub odpowiedzialność dotyczy partnera odpowiedzialnego za badanie, stosuje się raczej termin „partner odpowiedzialny za badanie” aniżeli „biegły rewident”, jeżeli jest to odpowiednie. Pojęcia „partner odpowiedzialny za badanie” oraz „firma audytorska” należy w przypadku sektora publicznego odnosić do ich odpowiedników.

<sup>3</sup> Wystarczająca pewność oznacza wysoki poziom pewności. Uzyskuje się ją wtedy, gdy biegły rewident zgromadził wystarczające i odpowiednie dowody badania zmniejszające ryzyko badania (tj. ryzyko wyrażenia niewłaściwej opinii przez biegłego rewi-

niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem czy oszustwem. Wystarczająca pewność nie oznacza jednak poziomu absolutnej pewności, ponieważ istnieją nieuniknione ograniczenia badania spowodowane tym, że większość dowodów badania, na podstawie których biegły rewident wyciąga wnioski i formułuje opinię, ma raczej charakter uprawdopodobniający niż rozstrzygający a biegły rewident w rzadkich przypadkach dokonuje badania metodą kompletną (analizy każdego dokumentu księgowego). Z tego też względu dominującą formą badania, jest metoda wrywkowa przy określonym poziomie istotności. Zgodnie z MSRF **koncepcja istotności**<sup>4</sup> jest wykorzystywana zarówno podczas planowania i przeprowadzania badania jak również podczas oceny wpływu rozpoznanych zniekształceń na badanie oraz nieskorygowanych zniekształceń, o ile występują, na sprawozdania finansowe. Zasadniczo zniekształcenia, w tym pominięcia, są uznawane za istotne, jeżeli pojedynczo lub łącznie można je zasadnie uznać za wpływające na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane na podstawie sprawozdań finansowych. Opinia biegłego rewidenta dotyczy sprawozdań finansowych jako całości i dlatego biegły rewident nie odpowiada za wykrycie zniekształceń, które nie są istotne dla sprawozdań finansowych jako całości. **We wszystkich przypadkach, gdy nie można uzyskać wystarczającej pewności, a wyrażenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta opinii z zastrzeżeniem nie wystarcza w danych okolicznościach do poinformowania o tym użytkowników sprawozdań finansowych, MSRF wymagają, aby biegły rewident odmówił wyrażenia opinii lub wycofał się (lub zrezygnował) z wykonywania zlecenia, jeżeli wycofanie jest możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji.**

Na opinię wyrażaną przez biegłego rewidenta niewątpliwy wpływ ma zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i obowiązującego prawa lub regulacji. Wobec powyższego opinia wy-

---

denta w przypadku, gdy sprawozdania finansowe zawierają istotne zniekształcenia) do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu.

<sup>4</sup> Szacowanie istotności jest dokonywane w świetle występujących okoliczności i wpływa na nie sposób postrzegania przez biegłego rewidenta potrzeb informacyjnych użytkowników sprawozdań finansowych oraz wielkość i rodzaj zniekształcenia lub połączenie tych dwóch czynników.

rażana przez biegłego rewidenta mówi o tym, czy sprawozdania finansowe zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej np. Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej. Na biegłym rewidencie może spoczywać także inna określona odpowiedzialność (określona przez MSRF lub obowiązujące prawo lub regulacje) za informacje i sprawozdania na rzecz użytkowników, kierownictwa, osób sprawujących nadzór lub stron spoza jednostki dotyczących spraw wynikających z badania.

**Tabela 2.1.** Cele biegłego rewidenta według wybranych Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości

Standard	Cele biegłego rewidenta określone standardem
<p>MSRF 200 Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z międzynarodowymi standardami rewizji finansowej</p>	<p>Przy przeprowadzaniu badania sprawozdań finansowych ogólne cele biegłego rewidenta stanowią:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) uzyskanie wystarczającej pewności, czy sprawozdania finansowe jako całość nie zawierają istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane błędem lub oszustwem, co umożliwi biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o tym, czy sprawozdania finansowe zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz</li> <li>2) sporządzenie sprawozdania na temat sprawozdań finansowych i przekazanie stosownie do wymogów MSRF informacji zgodnych z ustaleniami biegłego rewidenta.</li> </ol> <p>We wszystkich przypadkach, gdy nie można uzyskać wystarczającej pewności, a wyrażenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta opinii z zastrzeżeniem nie wystarcza w danych okolicznościach do poinformowania o tym użytkowników sprawozdań finansowych, MSRF wymagają, aby biegły rewident odmówił wyrażenia opinii lub wycofał się (lub zrezygnował) z wykonywania zlecenia, jeżeli wycofanie jest możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji.</p>

Standard	Cele biegłego rewidenta określone standardem
MSRF 230 Dokumentacja badania	<p>Celem biegłego rewidenta jest sporządzenie dokumentacji, która zawiera:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) wystarczające i odpowiednie zapisy uzasadniające sprawozdanie biegłego rewidenta oraz</li> <li>2) dowody na to, że badanie zostało zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSRF oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi.</li> </ol>
MSRF 260 Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór	<p>Celem biegłego rewidenta jest:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) komunikowanie się w sposób jasny z osobami sprawującymi nadzór w sprawach związanych z odpowiedzialnością biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych jak również przeglądem zaplanowanego zakresu i rozłożenia w czasie badania,</li> <li>2) uzyskanie od osób sprawujących nadzór informacji ważnych dla badania,</li> <li>3) przekazanie osobom sprawującym nadzór bez zwłoki wynikających z badania spostrzeżeń, które są znaczące i odpowiednie z uwagi na odpowiedzialność tych osób za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej oraz promowanie skutecznego dwustronnego komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór.</li> </ol>
MSRF 330 Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka	<p>Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia dzięki zaprojektowaniu i zastosowaniu odpowiednich do tego ryzyka reakcji.</p>
MSRF 540 Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień	<p>Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie odpowiednich i wystarczających dowodów badania na temat tego, czy:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) wartości szacunkowe, w tym szacunki wartości godziwej, ujęte lub ujawnione w sprawozdaniach finansowych, są racjonalne oraz</li> <li>2) powiązane ujawnienia w sprawozdaniach finansowych są odpowiednie do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.</li> </ol>

Standard	Cele biegłego rewidenta określone standardem
<p>MSRF 550 Podmioty powiązane</p>	<p>Celem biegłego rewidenta jest:</p> <p>1) zrozumienie powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi – niezależnie od wymogów dotyczących podmiotów powiązanych określonych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej – wystarczające do tego, aby:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– rozpoznać czynniki ryzyka oszustwa, o ile występują, wynikające z powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi mające znaczenie dla rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, oraz</li> <li>– stwierdzić, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy sprawozdania finansowe, w stopniu w jakim odzwierciedlają te powiązania i transakcje zapewniają rzetelną prezentację (w myśl ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub nie wprowadzają w błąd (w myśl ramowych założeń zgodności);</li> </ul> <p>2) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania wskazujących, czy powiązania i transakcje z podmiotami powiązanymi zostały odpowiednio rozpoznane, ujęte i ujawnione w sprawozdaniach finansowych zgodnie z odpowiednimi założeniami, o ile mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustalają wymogi dotyczące podmiotów powiązanych.</p>
<p>MSRF 560 Późniejsze zdarzenia</p>	<p>Celami biegłego rewidenta jest:</p> <p>1) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na okoliczność, że zdarzenia następujące między datą sprawozdań finansowych a datą sprawozdania biegłego rewidenta, które wymagają korekty sprawozdań finansowych lub ujawnienia w nich, zostały w tych sprawozdaniach finansowych odpowiednio odzwierciedlone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, oraz</p> <p>2) właściwa reakcja na fakty, o których biegły rewident dowiaduje się po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, a które, gdyby były mu znane na ten dzień, mogłyby sprawić, że wprowadziłby zmiany do swego sprawozdania.</p>

Standard	Cele biegłego rewidenta określone standardem
MSRF 580 Pisemne oświadczenia	<p>Celem biegłego rewidenta jest:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) uzyskanie pisemnych oświadczeń od kierownictwa oraz, gdzie to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, że są przekonane, iż wywiązały się ze swojej odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdań finansowych oraz kompletność informacji przekazanych biegłemu rewidentowi.</li> <li>2) wsparcie innych dowodów badania – dotyczących sprawozdań finansowych lub określonych stwierdzeń w nim zawartych – za pomocą pisemnych oświadczeń, jeżeli biegły rewident uzna to za konieczne lub wynika to z innych MSRF, oraz</li> <li>3) właściwa reakcja na złożone przez kierownictwo oraz, gdzie to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór, pisemne oświadczenia lub niezłożenie przez kierownictwo lub, gdzie to odpowiednie, przez osoby sprawujące nadzór pisemnych oświadczeń, o które biegły rewident prosił.</li> </ol>
MSRF 600 Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególnie	<p>Celami biegłego rewidenta jest:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) ustalenie, czy podjąć się funkcji biegłego rewidenta badającego sprawozdania finansowe grupy, oraz</li> <li>2) występując w roli biegłego rewidenta badającego sprawozdania finansowe grupy: <ul style="list-style-type: none"> <li>– komunikowanie się w jasny sposób z biegłymi rewidentami części grupy co do zakresu i czasu przeprowadzenia prac związanych z informacjami finansowymi części grupy oraz w sprawie rezultatów tych prac, oraz</li> <li>– uzyskanie dowodów badania informacji finansowych części grupy oraz procesu konsolidacyjnego wystarczających i odpowiednich do wyrażenia na ich podstawie opinii, czy sprawozdania finansowe grupy zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</li> </ul> </li> </ol>
MSRF 720 Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdania finansowe	<p>Celem biegłego rewidenta jest stosowna reakcja w przypadku, gdy dokumenty zawierające zbadane sprawozdania finansowe oraz sprawozdanie biegłego rewidenta na ich temat obejmują inne informacje, które mogłyby podważyć wiarygodność obu tych sprawozdań.</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Międzynarodowe Standardy...*

## Biegły rewident – charakterystyka zawodu (postawa, wymagania)

Zawód biegłego rewidenta podlega wymogom etycznym, w tym dotyczącym niezależności, w związku z badaniem sprawozdań finansowych<sup>5</sup>. Kodeks IFAC określa fundamentalne zasady zawodowej etyki dla biegłego rewidenta, które są znaczące przy przeprowadzaniu badania sprawozdań finansowych oraz dostarcza koncepcyjne ramowe założenia stosowania tych zasad. Do fundamentalnych zasad, których przestrzeganie przez biegłego rewidenta wymaga Kodeks IFAC, należą:

- uczciwość
- obiektywizm,
- kompetencje zawodowe i należyta staranność,
- zachowanie tajemnicy oraz
- profesjonalna postawa.

Również w Kodeksie IFAC odnajdujemy definicje (określenie warunków) niezależności biegłego rewidenta od jednostki badanej, a mianowicie niezależność, jest opisana jako niezależność umysłu, jak i niezależność zewnętrzna. Niezależność biegłego rewidenta od jednostki zapewnia biegłemu rewidentowi zdolność do wyrażenia opinii, na którą nie wpływają czynniki mogące ją skompromitować. Niezależność zwiększa zdolność biegłego rewidenta do działania w sposób uczciwy, do zachowania obiektywizmu i zawodowego sceptycyzmu.

Wykonywanie zawodu biegłego rewidenta wymaga zachowania pewnych postaw, charakteryzujących zarówno profesjonalne, jak i etyczne podejście do badania, mowa tutaj o **zawodowym sceptycyzmie oraz zawodowym osądzie** (patrz charakterystyka postaw w tabeli 2.2).

**Cechy wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania** są ze sobą wzajemnie powiązane. Wystarczalność jest miarą ilości dowodów badania tzn., że na ilość niezbędnych dowodów wpływa dokonana przez biegłego rewidenta ocena ryzyka istotnego zniekształcenia (im wyżej ocenione ryzyko, tym więcej potrzeba dowodów), jak również ocena

---

<sup>5</sup> Stosowne wymogi etyczne zazwyczaj obejmują część A i B Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC (Kodeks IFAC) dotyczącą badania sprawozdań finansowych oraz krajowe wymogi, jeżeli są bardziej wymagające.

jakości dowodów badania (im wyższa jakość dowodów tym mniej ich potrzeba). Należy jednak podkreślić, że uzyskanie większej ilości dowodów nie kompensuje jednak ich niskiej jakości.

**Odpowiedniość** jest miarą jakości dowodów badania: to jest ich przydatności i wiarygodności dla formułowania wniosków, na których ma opierać się opinia biegłego rewidenta. Na wiarygodność dowodów wpływa źródło ich pochodzenia i rodzaj oraz konkretne okoliczności w jakich je uzyskano. Zgodnie z postawą zawodowego osądu najważniejsze dla biegłego rewidenta jest stwierdzenie oraz udokumentowanie, czy zebrano wystarczające i odpowiednie dowody badania dla zmniejszenia ryzyka możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu, co umożliwi wyciągnięcia racjonalnych wniosków, na których może oprzeć wydaną opinię<sup>6</sup>.

Wydanie prawidłowej opinii jest wypadkową wielu decyzji, jakie musi podjąć biegły rewident. U podstaw nich wszystkich leży określenie prawidłowego **ryzyka badania** składającego się z oszacowanie **ryzyka istotnego zniekształcenia**<sup>7</sup> i **ryzyka przeoczenia**<sup>8</sup> (zobacz tabela 2.2). Ocena ryzyka opiera się na procedurach badania służących uzyskaniu informacji niezbędnych do tego celu i dowodach uzyskanych podczas badania. Z tego

---

<sup>6</sup> MSRF 500 oraz inne stosowne MSRF określają dodatkowe wymogi i dostarczają dalszych wytycznych stosowanych podczas badania a dotyczących rozważań biegłego rewidenta na temat uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

<sup>7</sup> Ryzyko istotnego zniekształcenia – ryzyko, że sprawozdania finansowe uległy istotnym zniekształceniom przed badaniem. Składa się ono z dwóch elementów opisanych w następujący sposób na poziomie stwierdzeń:

- ryzyko nieodłączne – podatność danego stwierdzenia, dotyczącego grupy transakcji, salda lub ujawnienia, na zniekształcenie, które osobno lub w powiązaniu z innymi zniekształceniami może być istotne, zanim uwzględniono jakiegokolwiek działanie kontroli,
- ryzyko kontroli – ryzyko wynikające z niemożności zapobiegnięcia, bądź wykrycia i skorygowania na czas przez kontrolę wewnętrzną jednostki zniekształcenia mogącego wystąpić w stwierdzeniu dotyczącym grupy transakcji, salda lub ujawnienia, które osobno lub w powiązaniu z innymi zniekształceniami może być istotne.

<sup>8</sup> Ryzyko przeoczenia – oznacza ryzyko, że zastosowane przez biegłego rewidenta procedury, służące zmniejszeniu ryzyka badania do możliwego do zaakceptowania poziomu, nie doprowadzą do wykrycia zniekształcenia, które istnieje i które osobno lub w powiązaniu z innymi zniekształceniami może być istotne.

Tabela 2.2. Zawodowe postawy biegłego rewidenta na podstawie MSRF

Postawa	Zawodowy sceptycyzm	Zawodowy osąd
Definicja zgodna z MSRF	<p>Postawa cechująca się dociekliwością, wyuczuleniem na warunki mogące wskazywać na możliwe zniekształcenie spowodowane błędem lub oszustwem oraz krytycyzmem przy ocenie dowodów badania.</p>	<p>Zastosowanie stosownych szkoleń, wiedzy i doświadczenia w zakresie standardów rewizji finansowej, rachunkowości i etyki do podejmowania racjonalnych decyzji dotyczących kierunku działań, które są odpowiednie w okolicznościach zlecenia badania.</p>
Wykorzystanie (prezentowanie postawy)	<p>Przykładowe przypadki mające wzbudzić zawodowy sceptycyzm:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– dowód badania sprzeczny z innym uzyskanym dowodem badania,</li> <li>– informacje podważające wiarygodność dokumentów oraz odpowiedzi na pytania, wykonywane jako dowód badania,</li> <li>– warunki mogące wskazywać na możliwość oszustwa,</li> <li>– okoliczności wskazujące na potrzebę przeprowadzenia dodatkowych procedur badania oprócz tych wymaganych przez MSRF.</li> </ul> <p>Zachowanie zawodowego sceptycyzmu podczas badania jest niezbędne, jeżeli na przykład biegły rewident zamierza zmniejszyć ryzyko:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– przeoczenia nietypowych okoliczności,</li> <li>– nadmiernego generalizowania przy wyciąganiu wniosków na podstawie obserwacji zebranych podczas badania,</li> </ul>	<p>Zawodowy osąd jest kluczowy dla właściwego przeprowadzenia badania. Wynika to z tego, że interpretacja stosownych wymogów etycznych i standardów oraz podejmowanie racjonalnych decyzji podczas badania nie jest możliwe bez zastosowania stosownej wiedzy i doświadczenia odpowiedniego do faktów i okoliczności. Zawodowy osąd jest w szczególności niezbędny przy podejmowaniu decyzji dotyczących:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– istotności i ryzyka badania,</li> <li>– rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur badania stosowanych dla spełnienia wymogów MSRF i uzyskania dowodów badania,</li> <li>– oceny, czy uzyskano wystarczające i odpowiednie dowody badania i co należy dodatkowo uczynić, aby osiągnąć cele danego MSRF a zarazem ogólne cele biegłego rewidenta,</li> <li>– oceny osądów kierownictwa związanych ze stosowaniem mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,</li> </ul>

Postawa	Zawodowy sceptycyzm	Zawodowy osąd
<p>Charakterystyka postawy</p>	<p>– stosowania nieodpowiednich założeń przy ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania oraz ocenie ich wyników.</p> <p>Zawodowy sceptycyzm jest niezbędny do krytycznej oceny dowodów badania. Obejmuje on kwestionowanie sprzecznych dowodów badania oraz wiarygodności dokumentów i odpowiedzi na zapytania i innych informacji uzyskanych od kierownictwa i osób sprawujących nadzór. Obejmuje także ocenę wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania w świetle określonych okoliczności, na przykład gdy w przypadku występowania czynników ryzyka oszustwa dany dokument, ze swej istoty podamy na oszustwo, jest jedynym potwierdzającym dowodem znaczącej kwoty sprawozdania finansowego.</p> <p>Biegły rewident może uznać zapisy i dokumenty za prawdziwe, o ile nie ma podstaw by sądzić, że jest inaczej. Tym niemniej biegły rewident jest zobowiązany do oceny wiarygodności informacji wykorzystanych jako dowody badania. W przypadku wątpliwości</p>	<p>– wyciągania wniosków w oparciu o dowody badania uzyskane – na przykład – w wyniku oceny racjonalności szacunków kierownictwa związanych ze sporządzaniem sprawozdań finansowych.</p> <p>Wyróżniającą cechą zawodowego osądu, którego oczekuje się od biegłego rewidenta jest to, że jest on wyrażany przez biegłego rewidenta, którego wykszolenie, wiedza i doświadczenie pozwoliły na uzyskanie kompetencji niezbędnych do formułowania racjonalnych osądów.</p> <p>Zawodowy osąd w każdym konkretnym przypadku opiera się na faktach i okolicznościach znanych biegłemu rewidentowi. Konsultacje podczas badania prowadzone w trudnych lub spornych sprawach, zarówno w ramach zespołu wykonującego badanie, jak i między członkami zespołu a innymi osobami odpowiedniego szczebla z firmy audytorskiej lub spoza niej, tak jak tego wymaga MSRF 220, pomagają biegłemu rewidentowi w wyrażeniu uzasadnionych i racjonalnych osądów.</p> <p>Zawodowy osąd może być oceniony na podstawie tego, czy wyrażony osąd uwzględnił w sposób kompetentny zastosowanie zasad rewizji i rachunkowości oraz czy jest odpowiedni i spójny z faktami i okolicznościami znanymi biegłemu rewidentowi przed datą sprawozdania biegłego rewidenta.</p>

<b>Postawa</b>	<b>Zawodowy sceptycyzm</b>	<b>Zawodowy osąd</b>
	<p>co do wiarygodności informacji lub znamion możliwości oszustwa MSRF wymagają od biegłego rewidenta przeprowadzenia dalszego dochodzenia i ustalenia, jakie modyfikacje lub uzupełnienie procedur badania są niezbędne dla wyjaśnienia sprawy.</p> <p>Nie można oczekiwać od biegłego rewidenta, że pominięte wcześniejsze doświadczenie dotyczące uczciwości i prawości kierownictwa jednostki i osób sprawujących nadzór. Tym niemniej przekonanie, że kierownictwo oraz osoby sprawujące nadzór są uczciwe i prawe nie zwalnia biegłego rewidenta od konieczności zachowania zawodowego sceptycyzmu ani nie upoważnia go do przestania na mniej niż przekonujących dowodach badania przy uzyskiwaniu wystarczającej pewności</p>	<p>Zawodowy osąd wyrażany jest wyłącznie podczas badania. Musi być także odpowiednio udokumentowany. W związku z tym od biegłego rewidenta wymaga się sporządzenia wystarczającej dokumentacji badania umożliwiającej doświadczonemu biegłemu rewidentowi, nie mającemu wcześniejszych związków z badaniem, zrozumienie znaczących zawodowych osądów wyrażonych w toku formułowania wniosków na temat znaczących spraw wynikłych w czasie badania. Nie należy wykorzystywać zawodowych osądów jako usprawiedliwienia dla decyzji, które w innym razie nie znalazłyby uzasadnienia w faktach i okolicznościach dotyczących zlecenia lub w wystarczających i odpowiednich dowodach badania.</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Międzynarodowe Standardy...*, s. 31–33.

względu ocena ryzyka jest bardziej sprawą zawodowego osądu aniżeli dokładnego pomiaru. Zgodnie z MSRF ryzyko badania jest ponadto technicznym pojęciem odnoszącym się do procesu badania; nie obejmuje ono ryzyka działalności biegłego rewidenta, takiego jak poniesienie strat w wyniku postępowania sądowego, rozpowszechniania niepochlebnych opinii o nim lub innych zdarzeń spowodowanych badaniem sprawozdań finansowych. **Od biegłego rewidenta nie można oczekiwać ani wymagać by zmniejszył ryzyko badania do zera, z tego też powodu nie może on uzyskać absolutnej pewności, że sprawozdania finansowe nie zawierają istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.**

Brak absolutnej pewności wynika z **nieuniknionych ograniczeń badania**, które sprawiają, że większość dowodów badania, na podstawie których biegły rewident wyciąga wnioski i opiera opinię biegłego rewidenta, ma raczej charakter uprawdopodobniający niż rozstrzygający. Nieuniknione ograniczenia badania wynikają z istoty sprawozdawczości finansowej, istoty procedur badania oraz potrzeby przeprowadzenia badania przez racjonalny czas po rozsądnych kosztach<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> Istnieją praktyczne i prawne ograniczenia zdolności uzyskania przez biegłego rewidenta dowodów badania. Na przykład:

- istnieje możliwość, że kierownictwo i inne osoby mogą nie dostarczyć, umyślnie lub nieumyślnie, pełnych informacji związanych ze sporządzaniem sprawozdań finansowych lub tych, o które prosił biegły rewident. Dlatego biegły rewident nie może być pewny kompletności informacji, mimo iż przeprowadził procedury badania służące upewnieniu się, że wszystkie stosowne informacje zostały uzyskane,
- z oszustwem może się wiązać wyrafinowany, starannie zorganizowany plan jego ukrycia. Dlatego procedury badania stosowane do uzyskania dowodów badania mogą nie być skuteczne do wykrywania zamierzonych zniekształceń spowodowanych na przykład zмовą dotyczącą fałszowania dokumentów; może to prowadzić biegłego rewidenta do przekonania, że dowody badania są poprawne, podczas gdy nie są. Biegły rewident nie jest ani przeszkolony ani nie oczekuje się od niego, aby był ekspertem w dziedzinie oceny autentyczności dokumentów,
- badanie nie jest oficjalnym dochodzeniem w sprawie domniemanego nieuczciwego postępowania. Dlatego biegły rewident nie posiada specjalnych prawnych pełnomocnictw, takich jak uprawnienie do przeszukiwań, które mogą być konieczne w przypadku takiego dochodzenia.

Ani trudność, ani długotrwałość, ani koszt przeprowadzenia nie usprawiedliwiają zaniechania przez biegłego rewidenta procedury badania, której nie da się zastąpić inną procedurą, ani zadowolenia się dowodem badania, który ma charakter mniej aniżeli uprawdopodobniający. Należyte planowanie pomaga w zapewnieniu na potrzeby badania wystarczającej ilości czasu i zasobów. Mimo to przydatność informacji, a zatem ich wartość, ma tendencję do spadku w miarę upływu czasu, dlatego należy zachować równowagę między wiarygodnością informacji a kosztem ich uzyskania. Znajduje to wyraz w niektórych ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej. Dlatego użytkownicy sprawozdań finansowych oczekują, że biegły rewident sformułuje opinię o sprawozdaniach finansowych w rozsądnym czasie i po rozsądnych kosztach.

W konsekwencji od biegłego rewidenta wymaga się, aby:

- zaplanował badanie, aby możliwe było jego przeprowadzenie w sposób efektywny,
- skierował wysiłki na badania obszarów, co do których oczekuje, że są obciążone ryzykiem istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, przy jednoczesnym skierowaniu mniejszych wysiłków na inne obszary oraz
- stosował metody próbkowania, jak też inne sposoby badania zbiorów pod kątem zniekształceń.

**Ze względu na nieuniknione ograniczenia badania występuje ryzyko, które jest niemożliwe do uniknięcia, iż niektóre istotne zniekształcenia sprawozdań finansowych nie zostaną wykryte, mimo iż badanie zostało poprawnie zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSRF.**

Późniejsze wykrycie istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych spowodowanego oszustwem lub błędem, nie wskazuje na nieprzestrzeżenie MSRF podczas badania. Należy jednak wyraźnie podkreślić, że nieuniknione ograniczenia badania nie stanowią usprawiedliwienia do tego, aby biegły rewident zadowalał się mniej niż uprawdopodobniającymi dowodami badania. Oceny, czy biegły rewident przeprowadził badanie zgodnie z MSRF<sup>10</sup> dokonuje się na podstawie analizy procedur badania

---

<sup>10</sup> Biegły rewident przestrzega wymogów wszystkich MSRF odpowiednich dla danego badania. Określony MSRF jest odpowiedni dla danego badania, jeżeli ten MSRF ma

zastosowanych w danych okolicznościach, wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania uzyskanych w ich wyniku oraz odpowiedniości sprawozdania biegłego rewidenta sporządzonego na podstawie analizy tych dowodów w świetle ogólnych celów biegłego rewidenta.

**Tabela 2.3.** Szacowanie ryzyka badania<sup>11</sup>

Ryzyko istotnego zniekształcenia	Ryzyko przeoczenia
<p>Ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego to, takie, które w sposób wyraźny dotyczy wszystkich sprawozdań finansowych i potencjalnie może wpływać na wiele stwierdzeń.</p> <p>Ocenia się je w celu ustalenia rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu dalszych procedur badania niezbędnych do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Dowody te umożliwiają biegłemu rewidentowi wyrażenie opinii o sprawozdaniach finansowych, przy możliwym do zaakceptowania niskim poziomie ryzyka badania. Biegli rewidenty stosują różne podejścia dla osiągnięcia celu – oceny ryzyka istotnego zniekształcenia (najczęściej w tym przypadku wykorzystuje się model matematyczny ujmujący w kategoriach matematycznych ogólne zależności między składowymi ryzyka badania).</p>	<p>Ryzyko przeoczenia zależy od rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur, które biegły rewident ustala w celu obniżenia ryzyka przeoczenia do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. Dlatego jest ono funkcją skuteczności procedur badania i ich zastosowania przez biegłego rewidenta. Sprawy takie jak:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– odpowiednie planowanie,</li> </ul>

zastosowanie i zachodzą przedstawione w nim okoliczności. MSRF rozpatrywane łącznie stanowią wzorce pracy biegłego rewidenta skierowanej na realizację ogólnych celów biegłego rewidenta. MSRF traktują o ogólnej odpowiedzialności biegłego rewidenta jak również o dalszych rozważaniach biegłego rewidenta służących wywiązaniu się z tej odpowiedzialności przy uwzględnianiu konkretnych zadań. Przeprowadzając badanie biegły rewident może być zobowiązany do przestrzegania wymogów prawa lub regulacji oprócz wymogów zawartych w MSRF. MSRF nie naruszają prawa lub regulacji normującej badanie sprawozdań finansowych. W przypadku, gdy prawo lub regulacja różnią się od MSRF, badanie przeprowadzane jedynie zgodnie z tym prawem lub regulacją nie jest automatycznie zgodne z MSRF. Biegły rewident może także przeprowadzić badanie zgodne zarówno z MSRF, jak i standardami badania danego systemu prawnego lub kraju. W takich przypadkach oprócz zapewnienia zgodności z każdym MSRF odpowiednim dla danego badania, konieczne może być, aby biegły rewident przeprowadził dodatkowe procedury badania w celu zapewnienia zgodności z odpowiednimi standardami tego systemu prawnego lub kraju.

<sup>11</sup> MSRF 315 ustala wymogi i zawiera wytyczne dotyczące rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego i na poziomie

<b>Ryzyko nieodłączne</b>	<b>Ryzyko kontroli</b>	
<p>Ryzyko nieodłączne jest wyższe dla niektórych stwierdzeń dotyczących grup transakcji, sald i ujawnień aniżeli dla innych stwierdzeń. Na przykład może być ono wyższe w przypadku złożonych kalkulacji lub kont ujmujących kwoty stanowiące wartości szacunkowe, obarczone znaczącą niepewnością szacunku. Także zewnętrzne okoliczności powodujące ryzyko działalności gospodarczej mogą wpływać na ryzyko nieodłączne. Również czynniki występujące w jednostce i jej środowisko, dotyczące kilku lub wszystkich grup transakcji, sald kont lub ujawnień, mogą wpływać na ryzyko nieodłączne związane z danym stwierdzeniem. Takie czynniki mogą na przykład obejmować brak kapitału obrotowego wystarczającego do kontynuowania działalności lub kryzys w branży charakteryzujący się dużą liczbą upadłości.</p>	<p>Ryzyko kontroli jest funkcją skuteczności koncepcji, wdrożenia i działania kontroli wewnętrznej sprawowanej przez kierownictwo jako reakcja na rozpoznane ryzyko zagrażające osiągnięciu celów jednostki związanych ze sporządzaniem sprawozdań finansowych. Jednak kontrola wewnętrzna, niezależnie od tego, jak dobrze została zaprojektowana i jak działa, może jedynie zmniejszyć a nie wyeliminować ryzyko istotnego zniekształcenia ze względu na nieuniknione ograniczenia kontroli wewnętrznej. Nieuniknione ograniczenia wynikają z możliwości ludzkich pomyłek lub błędów bądź wyłączenia kontroli na skutek zmywy lub jej obchodzenia przez kierownictwo.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– odpowiednie przydziałanie personelu do zespołu wykonującego zlecenie,</li> <li>– zachowanie zawodowego sceptycyzmu oraz</li> <li>– nadzór i przegląd nad przeprowadzonymi badaniami</li> </ul> <p> pomagają zwiększyć skuteczność procedur badania i ich zastosowania oraz zmniejszają możliwość doboru przez biegłego rewidenta niewłaściwej procedury badania, nieodpowiedniego zastosowania właściwej procedury badania lub błędnej interpretacji wyników badania.</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie: *Międzynarodowe Standardy...*, s. 34–37.

stwierdzeń. MSRF 300<sup>20</sup> oraz MSRF 330 ustalają wymogi i dostarczają wytycznych dotyczących planowania badania sprawozdań finansowych oraz reakcji biegłego rewidenta na ocenione ryzyko. Na skutek nieuniknionych ograniczeń badania ryzyko przeoczenia może jednak być jedynie zmniejszone a nie wyeliminowane.

## Rozdział 3

# **SAMORZĄD ZAWODOWY BIEGŁYCH REWIDENTÓW**

### **Uwagi wstępne**

Przepisy regulują zasady tworzenia i działania poszczególnych organów KIBR, tj. Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów (KZBR), Krajowej Rady Biegłych Rewidentów (KRBR), Krajowej Komisji Rewizyjnej (KKR), Krajowego Sądu Dyscyplinarnego (KSD), Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego (KRD) i Krajowej Komisji Nadzoru (KKN).

Z kompetencji KZBR wyłączone zostały zadania związane z uchwalaniem zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, określaniem zasad obowiązkowego doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów oraz określaniem zasad ustalania opłat z tytułu wpisu na listę firm audytorskich oraz opłat rocznych z tytułu nadzoru. Ponadto zadania KRBR rozszerzone zostały m.in. o ustanawianie standardów wewnętrznej kontroli jakości w firmach audytorskich, a także zakresów tematycznych oraz minimalnej liczby godzin obowiązkowego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów, ustalanie kryteriów oraz nadawanie uprawnień dla jednostek przeprowadzających obowiązkowe doskonalenie zawodowe dla biegłych rewidentów, podejmowanie uchwał o zakazie wykonywania czynności rewizji finansowej lub nakładaniu na firmy audytorskie kar finansowych w przypadkach przewidzianych w ustawie. Doprecyzowano także, iż roczne sprawozdanie finansowe KIBR zatwierdzone będzie przez KRBR, po jego wcześniejszym pozytywnym zaopiniowaniu przez KKR.

Przepisy znowelizowanej ustawy zobowiązują KRBR do informowania Komisji Nadzoru Audytowego (KNA) – jako organu nadzoru publicznego – o niewywiązywaniu się przez biegłych rewidentów z obowiązku obligatoryjnego doskonalenia zawodowego oraz o podjętych działaniach w tym zakresie.

Z uwagi na sprawowanie nadzoru nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta i działalnością firm audytorskich przez organ publiczny – KNA, a także proponowanym rozwiązaniu polegającym na przeprowadzaniu przez Komisję Nadzoru Audytowego kontroli w firmach audytorskich, przewiduje się, iż KIBR odprowadzać będzie do budżetu państwa 20% należnych opłat z tytułu kontroli, wpłacanych przez firmy audytorskie wykonujące czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego.

Ustawa przewiduje, iż istniejący w strukturze KIBR Krajowy Sąd Dyscyplinarny składa się z maksymalnie 10, a nie jak dotychczas – 15 członków. Zmniejszony skład osobowy wynika z faktu, iż sąd ten orzeka w sprawach odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów jedynie w pierwszej instancji. Natomiast orzeczenia w sprawach odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów drugiej instancji wydawane są przez sąd okręgowy właściwy ze względu na miejsce zamieszkania obwinionego.

Istotne zmiany wprowadzone zostały w funkcjonowaniu KKN. Określone w art. 26 ust. 2 u.b.r.s. zadania KKN obejmują organizowanie oraz sprawowanie kontroli nad przestrzeganiem przepisów i procedur związanych z wykonywaniem czynności rewizji finansowej przez biegłych rewidentów oraz działalnością firm audytorskich. Kontrolę w firmach audytorskich przeprowadzają kontrolerzy zatrudnieni w KIBR lub wizytatorzy powołani przez KKN na podstawie umowy cywilnoprawnej. Kontrola w firmach audytorskich wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego przeprowadzana jest nie rzadziej niż raz na 3 lata, natomiast w pozostałych firmach audytorskich – nie rzadziej niż raz na 6 lat.

Na wniosek Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów, z zakresu kontroli przeprowadzanej przez KKN wyłączono kontrolę naliczonego wynagrodzenia za czynności rewizji finansowej i przekazano

ten zakres zadań KNA. Przyjęto, iż w ww. kontrolach będą mogli uczestniczyć, w charakterze obserwatorów – na wniosek Komisji Nadzoru Audytowego – pracownicy komórki organizacyjnej Ministerstwa Finansów odpowiedzialnej za rachunkowości i rewizję finansową. Osobom tym zagwarantowane zostało prawo dostępu do wszelkich dokumentów. Z przeprowadzonych kontroli kontrolerzy oraz wizytatorzy sporządzać będą protokoły kontroli. Protokoły kontroli przeprowadzonych przez kontrolerów będą natomiast zatwierdzane przez Komisję Nadzoru Audytowego.

Znowelizowana ustawa rozszerza – w stosunku do poprzednio obowiązujących – uprawnienia KKN w zakresie możliwości podjęcia działań w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w kontrolowanej firmie. Zakłada się m.in., iż KKN będzie mogła skierować do firmy audytorskiej zalecenie usunięcia nieprawidłowości z jednoczesnym określeniem terminu na ich usunięcie. W tym przypadku, po upływie wyznaczonego terminu, kontrolerzy i wizytatorzy KKN dokonywać będą kontroli realizacji zaleceń. W przypadku niewykonania zaleceń przez firmę audytorską KKN będzie miała możliwość: złożenia wniosku do KRD o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego przeciwko biegłemu rewidentowi lub też złożenia do KRBR wniosku o nałożenie na firmę audytorską kary pieniężnej w wysokości do 250.000 zł, nałożenia zakazu wykonywania czynności rewizji finansowej na okres od 6 miesięcy do 3 lat lub o skreślenie firmy z listy firm audytorskich, lub też nałożenia dodatkowej kary na podaniu do publicznej wiadomości informacji o stwierdzonych nieprawidłowościach i karach nałożonych na firmę audytorską.

Krajowa Komisja Nadzoru będzie mogła zlecić kontrolerom i wizytatorom przeprowadzenie kontroli pozaplanowych. Tryb wyboru kontrolerów i wizytatorów oraz zasady ich doskonalenia zawodowego, szczegółowy sposób i zakres przeprowadzanych kontroli, a także wzór protokołu kontroli przeprowadzanych przez kontrolerów i wizytatorów określone zostaną w uchwałach KKN, które podlegać będą zatwierdzeniu przez KNA.

Krajowa Komisja Nadzoru zobowiązana będzie do sporządzenia i przekazania KNA rocznego planu kontroli i sprawozdania z wykonania tego planu.

**Art. 13.** [Krajowa Izba Biegłych Rewidentów]

**1. Biegli rewidentenci tworzą samorząd zawodowy biegłych rewidentów, zwany dalej „Krajową Izbą Biegłych Rewidentów”.**

**2. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów działa na podstawie przepisów ustawy oraz postanowień statutu.**

**3. Przynależność do Krajowej Izby Biegłych Rewidentów jest obowiązkowa i powstaje z dniem wpisu do rejestru.**

Biegli rewidentenci tworzą samorząd zawodowy biegłych rewidentów (KIBR). Krajowa Izba Biegłych Rewidentów działa na podstawie przepisów ustawy oraz postanowień statutu. Przynależność do KIBR jest obowiązkowa i powstaje z dniem wpisu do rejestru.

**Art. 14.** [Prawo wyborcze biegłych rewidentów]

**1. Biegłym rewidentom przysługuje, z zastrzeżeniem ust. 2, czynne i bierne prawo wyborcze do przewidzianych niniejszą ustawą organów samorządu zawodowego, z wyłączeniem biegłego rewidenta ukaranego karą wymienioną w art. 31 ust. 2 pkt 4.**

**2. Ukazanie biegłego rewidenta karą określoną w art. 31 ust. 2 pkt 4 powoduje utratę biernego prawa wyborczego do organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów do czasu zatarcia kary.**

Biegłym rewidentom przysługuje czynne i bierne prawo wyborcze do przewidzianych ustawą organów samorządu zawodowego.

**Art. 15.** [Osobowość prawna Krajowej Izby Biegłych Rewidentów]

**1. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów posiada osobowość prawną; siedzibą Krajowej Izby Biegłych Rewidentów jest miasto stołeczne Warszawa.**

**2. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów tworzy i likwiduje oddziały regionalne.**

**3. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów ma prawo używania pieczęci urzędowej.**

Krajowa Izba Biegłych Rewidentów posiada osobowość prawną, a jej siedzibą jest miasto stołeczne Warszawa. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów tworzy i likwiduje oddziały regionalne oraz ma prawo używania pieczęci urzędowej.

**Art. 16.** [Zadania Krajowej Izby Biegłych Rewidentów]

**Do zadań Krajowej Izby Biegłych Rewidentów należy w szczególności:**

- 1) reprezentowanie członków oraz ochrona ich interesów zawodowych;**
- 2) ustanawianie standardów rewizji finansowej;**
- 3) sprawowanie kontroli nad należyтым wykonywaniem zawodu i przestrzeganiem zasad etyki zawodowej przez członków Krajowej Izby Biegłych Rewidentów oraz przestrzeganiem przez podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych obowiązujących przepisów prawa;**
- 4) współdziałanie w kształtowaniu zasad rachunkowości i rewizji finansowej;**
- 5) opracowywanie materiałów szkoleniowych dla kandydatów na biegłych rewidentów;**
- 6) prowadzenie działalności wydawniczej i szkoleniowej.**

Do zadań KIBR należy w szczególności:

- 1) reprezentowanie członków oraz ochrona ich interesów zawodowych,
- 2) ustanawianie standardów rewizji finansowej,
- 3) sprawowanie kontroli nad należyтым wykonywaniem zawodu i przestrzeganiem zasad etyki zawodowej przez członków KIBR oraz przestrzeganiem przez podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych obowiązujących przepisów prawa,
- 4) współdziałanie w kształtowaniu zasad rachunkowości i rewizji finansowej,
- 5) opracowywanie materiałów szkoleniowych dla kandydatów na biegłych rewidentów,
- 6) prowadzenie działalności wydawniczej i szkoleniowej.

**Art. 17.** [Organy Krajowej Izby Biegłych Rewidentów]

**1. Organami Krajowej Izby Biegłych Rewidentów są:**

- 1) Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów;**
- 2) Krajowa Rada Biegłych Rewidentów;**
- 3) Krajowa Komisja Rewizyjna;**
- 4) Krajowy Sąd Dyscyplinarny;**
- 5) Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny;**
- 6) Krajowa Komisja Nadzoru.**

**2. Kadencja organów, o których mowa w ust. 1 pkt 2–6, trwa 4 lata, jednakże organy są obowiązane działać do czasu ukonstytuowania się nowo wybranych organów.**

**3. Tej samej funkcji w organach samorządu nie można sprawować dłużej niż przez dwie następujące po sobie kadencje.**

**4. Nie można łączyć funkcji w organach określonych w ust. 1 pkt 2–6.**

Organami Krajowej Izby Biegłych Rewidentów są:

- 1) Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów,
- 2) Krajowa Rada Biegłych Rewidentów,
- 3) Krajowa Komisja Rewizyjna,
- 4) Krajowy Sąd Dyscyplinarny,
- 5) Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny,
- 6) Krajowa Komisja Nadzoru.

Kadencja organów, o których mowa powyżej w pkt 2–6, trwa 4 lata, jednakże organy są obowiązane działać do czasu ukonstytuowania się nowo wybranych organów. Tej samej funkcji w organach samorządu nie można sprawować dłużej niż przez dwie następujące po sobie kadencje. Nie można łączyć funkcji w organach określonych powyżej w pkt 2–6.

**Art. 18.** [Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów oraz Nadzwyczajny Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów]

**1. Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów odbywa się co 4 lata.**

**2. Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów jest zwoływany przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów.**

**3. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów może z własnej inicjatywy zwołać Nadzwyczajny Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów przed upływem okresu, o którym mowa w ust. 1.**

**4. Nadzwyczajny Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów obraduje nad sprawami, dla których został zwołany.**

**5. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów jest obowiązana do zwołania Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów na żądanie:**

- 1) co najmniej 1/10 ogółu biegłych rewidentów wpisanych do rejestru;**
- 2) Krajowej Komisji Rewizyjnej z powodu rażącego naruszenia prawa w działalności finansowej i statutowej Krajowej Izby Biegłych Rewidentów.**

**6. Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów stanowią delegaci wybrani przez walne zgromadzenia w regionalnych oddziałach Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, w proporcji do ogólnej liczby biegłych rewidentów wpisanych do rejestru, według zasad określonych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, z tym że łączna liczba delegatów nie może być mniejsza niż 2% biegłych rewidentów wpisanych do rejestru.**

**7. Mandaty delegatów wybranych na Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów zachowują ważność przez okres 4 lat.**

**8. W obradach Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów udział biorą członkowie organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, niebędący delegatami.**

Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów odbywa się co 4 lata i jest on zwoływany przez KIBR. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów może z własnej inicjatywy zwołać Nadzwyczajny Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów przed upływem czteroletniego okresu. Nadzwyczajny Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów obraduje nad sprawami, dla których został zwołany.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów jest obowiązana do zwołania Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów na żądanie:

- 1) co najmniej 1/10 ogółu biegłych rewidentów wpisanych do rejestru,

2) Krajowej Komisji Rewizyjnej z powodu rażącego naruszenia prawa w działalności finansowej i statutowej KIBR.

Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów stanowią delegaci wybrani przez walne zgromadzenia w regionalnych oddziałach Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, w proporcji do ogólnej liczby biegłych rewidentów wpisanych do rejestru, według zasad określonych przez KRBR, z tym że łączna liczba delegatów nie może być mniejsza niż 2% biegłych rewidentów wpisanych do rejestru. Mandaty delegatów wybranych na KZBR zachowują ważność przez okres 4 lat.

W obradach KZBR udział biorą członkowie organów KIBR, niebędący delegatami.

**Art. 19.** [Wybory do organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów]

**1. Wyboru do organów, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 2–6, dokonują delegaci wybrani na Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów.**

**2. Wybory odbywają się w głosowaniu bezpośrednim i tajnym, przy nieograniczonej liczbie kandydatów.**

Wyboru do:

- 1) Krajowej Rady Biegłych Rewidentów,
- 2) Krajowej Komisji Rewizyjnej,
- 3) Krajowego Sądu Dyscyplinarnego,
- 4) Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego,
- 5) Krajowej Komisji Nadzoru,

dokonują delegaci wybrani na Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów. Wybory odbywają się w głosowaniu bezpośrednim i tajnym, przy nieograniczonej liczbie kandydatów.

**Art. 20.** [Zadania Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów]

**1. Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów:**

- 1) dokonuje wyboru Prezesa Krajowej Rady Biegłych Rewidentów;**

- 2) dokonuje wyboru Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego i jego zastępców;**
- 3) dokonuje wyboru pozostałych członków Krajowej Rady Biegłych Rewidentów;**
- 4) dokonuje wyboru członków Krajowej Komisji Rewizyjnej, Krajowego Sądu Dyscyplinarnego oraz Krajowej Komisji Nadzoru;**
- 5) uchwała statut Krajowej Izby Biegłych Rewidentów;**
- 6) uchwała program działania i podstawowe zasady gospodarki finansowej Krajowej Izby Biegłych Rewidentów;**
- 7) określa zasady ustalania składek członkowskich biegłych rewidentów;**
- 8) rozpatruje i zatwierdza sprawozdania z działalności organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 2–6 i udziela absolutorium osobom wchodzącym w skład tych organów.**

**2. Osoby, o których mowa w ust. 1 pkt 1–4, mogą być odwołane przed upływem kadencji przez organ, który je wybrał.**

Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów:

- 1) dokonuje wyboru Prezesa Krajowej Rady Biegłych Rewidentów,
- 2) dokonuje wyboru Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego i jego zastępców,
- 3) dokonuje wyboru pozostałych członków Krajowej Rady Biegłych Rewidentów,
- 4) dokonuje wyboru członków Krajowej Komisji Rewizyjnej, Krajowego Sądu Dyscyplinarnego oraz Krajowej Komisji Nadzoru,
- 5) uchwała statut Krajowej Izby Biegłych Rewidentów,
- 6) uchwała program działania i podstawowe zasady gospodarki finansowej Krajowej Izby Biegłych Rewidentów,
- 7) określa zasady ustalania składek członkowskich biegłych rewidentów,
- 8) rozpatruje i zatwierdza sprawozdania z działalności organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów i udziela absolutorium osobom wchodzącym w skład tych organów.

**Art. 21.** [Zadania Krajowej Rady Biegłych Rewidentów]

**1. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów kieruje działalnością samorządu w okresach między Krajowymi Zjazdami Biegłych Rewidentów.**

**2. Do kompetencji Krajowej Rady Biegłych Rewidentów należą wszystkie sprawy niezastrzeżone przepisami ustawy dla innych organów, a w szczególności:**

- 1) wykonywanie uchwał Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów;**
- 2) reprezentowanie Krajowej Izby Biegłych Rewidentów wobec organów państwowych i samorządowych, instytucji naukowych, organizacji gospodarczych i społecznych oraz międzynarodowych organizacji zawodowych;**
- 3) ustanawianie w formie uchwał:**
  - a) krajowych standardów rewizji finansowej,**
  - b) zasad wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych,**
  - c) zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów,**
  - d) regulaminu postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów,**
  - e) zasad obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów,**
  - f) regulaminu działania Komisji, o którym mowa w art. 8 ust. 5,**
  - g) regulacji z zakresu zagadnień, o których mowa w art. 9 ust. 9;**
- 4) podejmowanie uchwał o wpisie i skreśleniu z rejestru lub listy podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych;**
- 5) prowadzenie rejestru i listy podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych;**
- 6) wydawanie legitymacji biegłego rewidenta;**
- 7) określanie wysokości opłat z tytułu wpisu na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych;**
- 8) określanie wysokości opłat rocznych z tytułu nadzoru, o których mowa w art. 52 ust. 1 pkt 2, oraz zasad ich podziału;**

- 9) określanie wysokości składek członkowskich biegłych rewidentów;
  - 10) ustalanie kryteriów oraz nadawanie uprawnień dla jednostek przeprowadzających obowiązkowe doskonalenie zawodowe dla biegłych rewidentów;
  - 11) rozpatrywanie i zatwierdzanie rocznego planu finansowego Krajowej Izby Biegłych Rewidentów i sprawozdania z jego wykonania oraz zatwierdzanie rocznych planów finansowych regionalnych oddziałów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów;
  - 12) prowadzenie działalności wydawniczej i szkoleniowej;
  - 13) opiniowanie projektów aktów normatywnych z dziedziny prawa gospodarczego;
  - 14) podejmowanie uchwał o nakładaniu na podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych kary pieniężnej i o zakazie wykonywania czynności rewizji finansowej przez okres od 6 miesięcy do lat 3, w przypadkach przewidzianych w ustawie;
  - 15) podejmowanie innych uchwał, które uzna za celowe do właściwego funkcjonowania Krajowej Izby Biegłych Rewidentów.
3. Uchwały wymienione w ust. 2 pkt 3 wymagają zatwierdzenia przez Komisję Nadzoru Audytowego.

4. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów informuje Komisję Nadzoru Audytowego, w terminie do dnia 31 marca, za rok poprzedni, o niewywiązaniu się przez biegłych rewidentów z obowiązku obowiązkowego doskonalenia zawodowego oraz o podjętych działaniach w tym zakresie.

5. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów zatwierdza roczne sprawozdanie finansowe Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, które po pozytywnym zaopiniowaniu przez Krajową Komisję Rewizyjną jest przekazywane Komisji Nadzoru Audytowego za każdy rok obrotowy w terminie do dnia 30 czerwca roku następnego.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów kieruje działalnością samorządu w okresach między Krajowymi Zjazdami Biegłych Rewidentów. Do kompetencji KRBR należą wszystkie sprawy niezastrzeżone przepisami ustawy dla innych organów, a w szczególności:

- 1) wykonywanie uchwał KZBR;
- 2) reprezentowanie KIBR wobec organów państwowych i samorządowych, instytucji naukowych, organizacji gospodarczych i społecznych oraz międzynarodowych organizacji zawodowych;
- 3) ustanawianie w formie uchwał:
  - a) krajowych standardów rewizji finansowej,
  - b) zasad wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych,
  - c) zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów,
  - d) regulaminu postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów,
  - e) zasad obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów,
  - f) regulaminu działania Komisji Egzaminacyjnej,
  - g) regulacji z zakresu zagadnień postępowania kwalifikacyjnego;
- 4) podejmowanie uchwał o wpisie i skreśleniu z rejestru lub listy podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych;
- 5) prowadzenie rejestru i listy podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych;
- 6) wydawanie legitymacji biegłego rewidenta;
- 7) określanie wysokości opłat z tytułu wpisu na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych;
- 8) określanie wysokości opłat rocznych z tytułu nadzoru oraz zasad ich podziału;
- 9) określanie wysokości składek członkowskich biegłych rewidentów;
- 10) ustalanie kryteriów oraz nadawanie uprawnień dla jednostek przeprowadzających obligatoryjne doskonalenie zawodowe dla biegłych rewidentów;
- 11) rozpatrywanie i zatwierdzanie rocznego planu finansowego KIBR i sprawozdania z jego wykonania oraz zatwierdzanie rocznych planów finansowych regionalnych oddziałów KIBR;
- 12) prowadzenie działalności wydawniczej i szkoleniowej;
- 13) opiniowanie projektów aktów normatywnych z dziedziny prawa gospodarczego;

- 14) podejmowanie uchwał o nakładaniu na podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych kary pieniężnej i o zakazie wykonywania czynności rewizji finansowej przez okres od 6 miesięcy do lat 3, w przypadkach przewidzianych w ustawie;
- 15) podejmowanie innych uchwał, które uzna za celowe do właściwego funkcjonowania KIBR.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów informuje KNA, w terminie do dnia 31 marca, za rok poprzedni, o niewywiązaniu się przez biegłych rewidentów z obowiązku obowiązkowego doskonalenia zawodowego oraz o podjętych działaniach w tym zakresie.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów zatwierdza roczne sprawozdanie finansowe KIBR, które po pozytywnym zaopiniowaniu przez KKR jest przekazywane KNA za każdy rok obrotowy w terminie do dnia 30 czerwca roku następnego.

**Art. 22.** [Skład Krajowej Rady Biegłych Rewidentów]

**1. W skład Krajowej Rady Biegłych Rewidentów wchodzi od 11 do 15 członków.**

**2. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów wybiera ze swojego grona, w głosowaniu tajnym, dwóch zastępców prezesa, sekretarza i skarbnika.**

**3. Uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, o których mowa w art. 11 i art. 55 ust. 1, zapadają bezwzględną większością głosów, w obecności co najmniej połowy składu Krajowej Rady Biegłych Rewidentów.**

**4. Prezes Krajowej Rady Biegłych Rewidentów:**

- 1) wypełnia obowiązki kierownika jednostki, o których mowa w odrębnych przepisach oraz reprezentuje Krajową Radę Biegłych Rewidentów wobec organów państwowych i samorządowych, instytucji naukowych, organizacji gospodarczych i społecznych oraz międzynarodowych organizacji zawodowych;
- 2) kieruje pracami Krajowej Rady Biegłych Rewidentów;
- 3) podpisuje uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów;
- 4) podpisuje postanowienia Krajowej Rady Biegłych Rewidentów;

- 5) podejmuje decyzje związane z bieżącą działalnością Krajowej Izby Biegłych Rewidentów;**
- 6) wykonuje inne czynności określone w statucie, związane z funkcjonowaniem Krajowej Izby Biegłych Rewidentów.**

W skład Krajowej Rady Biegłych Rewidentów wchodzi od 11 do 15 członków. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów wybiera ze swojego grona, w głosowaniu tajnym, dwóch zastępców prezesa, sekretarza i skarbnika. Uchwały KRBR zapadają bezwzględną większością głosów, w obecności co najmniej połowy składu KRBR.

Prezes Krajowej Rady Biegłych Rewidentów:

- 1) wypełnia obowiązki kierownika jednostki oraz reprezentuje KRBR wobec organów państwowych i samorządowych, instytucji naukowych, organizacji gospodarczych i społecznych oraz międzynarodowych organizacji zawodowych,
- 2) kieruje pracami KRBR,
- 3) podpisuje uchwały KRBR,
- 4) podpisuje postanowienia KRBR,
- 5) podejmuje decyzje związane z bieżącą działalnością KRBR,
- 6) wykonuje inne czynności określone w statucie, związane z funkcjonowaniem KIBR.

**Art. 23.** [Skład i zadania Krajowej Komisji Rewizyjnej]

**1. W skład Krajowej Komisji Rewizyjnej wchodzi od 3 do 5 członków. Krajowa Komisja Rewizyjna wybiera ze swojego grona przewodniczącego i zastępcę przewodniczącego.**

**2. Krajowa Komisja Rewizyjna:**

- 1) kontroluje finansową działalność Krajowej Izby Biegłych Rewidentów oraz wykonanie uchwał podjętych na Krajowym Zjeździe Biegłych Rewidentów, a także przedstawia wnioski w tym zakresie:
  - a) Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów – niezwłocznie po przeprowadzeniu kontroli,
  - b) Krajowemu Zjazdowi Biegłych Rewidentów – w sprawozdaniu ze swojej działalności;

**2) przedstawia Krajowemu Zjazdowi Biegłych Rewidentów wniosek o udzielenie absolutorium Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów.**

W skład Krajowej Komisji Rewizyjnej wchodzi od 3 do 5 członków. Krajowa Komisja Rewizyjna wybiera ze swojego grona przewodniczącego i zastępcę przewodniczącego.

Krajowa Komisja Rewizyjna:

- 1) kontroluje finansową działalność KIBR oraz wykonanie uchwał podjętych na KZBR, a także przedstawia wnioski w tym zakresie:
  - a) Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów – niezwłocznie po przeprowadzeniu kontroli,
  - b) Krajowemu Zjazdowi Biegłych Rewidentów – w sprawozdaniu ze swojej działalności;
- 2) przedstawia KZBR wniosek o udzielenie absolutorium KRBR.

**Art. 24.** [Skład i zadania Krajowego Sądu Dyscyplinarnego]

**1. W skład Krajowego Sądu Dyscyplinarnego wchodzi od 8 do 10 członków.**

**2. Krajowy Sąd Dyscyplinarny wybiera ze swojego grona przewodniczącego i zastępcę przewodniczącego.**

**3. Krajowy Sąd Dyscyplinarny orzeka w sprawach odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów.**

**4. Krajowy Sąd Dyscyplinarny orzeka w składzie 3 członków.**

**5. Skład orzekający wyznacza przewodniczący Krajowego Sądu Dyscyplinarnego.**

**6. Krajowy Sąd Dyscyplinarny przedkłada Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów roczne sprawozdanie z działalności, zawierające w szczególności ocenę skuteczności postępowania dyscyplinarnego.**

**7. Krajowy Sąd Dyscyplinarny sporządza roczne sprawozdanie z działalności, które przekazuje Komisji Nadzoru Audytowego, w terminie do dnia 31 marca następnego roku.**

W skład Krajowego Sądu Dyscyplinarnego wchodzi od 8 do 10 członków. Krajowy Sąd Dyscyplinarny wybiera ze swojego grona przewod-

niczącego i zastępcę przewodniczącego. Krajowy Sąd Dyscyplinarny orzeka w sprawach odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów w składzie 3 członków. Skład orzekający wyznacza przewodniczący KSD.

Krajowy Sąd Dyscyplinarny przedkłada KRBR roczne sprawozdanie z działalności, zawierające w szczególności ocenę skuteczności postępowania dyscyplinarnego.

Krajowy Sąd Dyscyplinarny sporządza roczne sprawozdanie z działalności, które przekazuje KNA, w terminie do dnia 31 marca następnego roku.

#### **Art. 25. [Zadania Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego]**

**1. Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny wykonuje swoje zadania przy pomocy od 5 do 7 zastępców.**

**2. Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny jest oskarżycielem w postępowaniu dyscyplinarnym.**

**3. Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny przedkłada Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów roczne sprawozdania z działalności, zawierające w szczególności ocenę skuteczności postępowania dyscyplinarnego.**

**4. Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny sporządza roczne sprawozdanie z działalności, które przekazuje Komisji Nadzoru Audytowego, w terminie do dnia 31 marca następnego roku.**

Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny wykonuje swoje zadania przy pomocy od 5 do 7 zastępców. Jest on oskarżycielem w postępowaniu dyscyplinarnym.

Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny przedkłada KRBR roczne sprawozdania z działalności, zawierające w szczególności ocenę skuteczności postępowania dyscyplinarnego. Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny sporządza roczne sprawozdanie z działalności, które przekazuje KNA, w terminie do dnia 31 marca następnego roku.

**Art. 26.** [Skład i zadania Krajowej Komisji Nadzoru]

**1.** Krajowa Komisja Nadzoru składa się z 3 do 5 członków. Krajowa Komisja Nadzoru wybiera ze swojego grona przewodniczącego i zastępcę przewodniczącego.

**2.** Do zadań Krajowej Komisji Nadzoru należy sprawowanie kontroli nad przestrzeganiem przepisów i procedur związanych z wykonywaniem czynności rewizji finansowej przez biegłych rewidentów oraz działalnością podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, w tym dokonywanie kontroli:

- 1) systemu wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych;
- 2) zgodności działalności podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z przepisami prawa;
- 3) dokumentacji rewizyjnej z wykonanych czynności rewizji finansowej, w tym zgodności z obowiązującymi standardami rewizji finansowej i wymaganiami dotyczącymi niezależności;
- 4) ilości i jakości wykorzystywanych zasobów kadrowych;
- 5) naliczonego wynagrodzenia za czynności rewizji finansowej.

**3.** Kontrola, o której mowa w ust. 2, jest przeprowadzana:

- 1) w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego – nie rzadziej niż raz na 3 lata;
- 2) w pozostałych podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych – nie rzadziej niż raz na 6 lat.

**4.** Kontrole, o których mowa w ust. 3, przeprowadzają kontrolerzy zatrudnieni w Krajowej Izbie Biegłych Rewidentów, przy czym kontrole, o których mowa w ust. 3 pkt 2, mogą być przeprowadzane również, na podstawie umowy cywilnoprawnej, przez wizytatorów będących biegłymi rewidentami.

**5.** Kandydatów na kontrolerów przed ich zatrudnieniem oraz kontrolerów wyznaczonych do poszczególnych kontroli, o których mowa w ust. 3 pkt 1, zatwierdza Komisja Nadzoru Audytowego.

**6.** Na wniosek Komisji Nadzoru Audytowego w kontrolach, o których mowa w ust. 3, uczestniczą, jako obserwatorzy z prawem dostępu do wszelkich dokumentów, pracownicy komórki organiza-

cyjnej urzędu obsługującego Ministra Finansów odpowiedzialnej za rachunkowość i rewizję finansową.

7. Komisja Nadzoru Audytowego może wydawać Krajowej Komisji Nadzoru zalecenia i instrukcje dotyczące przeprowadzania kontroli, o których mowa w ust. 3.

8. Krajowa Komisja Nadzoru opracowuje roczne plany kontroli, o których mowa w ust. 3. Roczny plan kontroli, o której mowa w ust. 3 pkt 1, jest przekazywany Komisji Nadzoru Audytowego w celu zatwierdzenia.

9. Roczne plany kontroli są publikowane na stronie internetowej Krajowej Izby Biegłych Rewidentów niezwłocznie po ich zatwierdzeniu przez Komisję Nadzoru Audytowego.

10. Krajowa Komisja Nadzoru może zlecić kontrolerom i wizytatorom przeprowadzenie kontroli pozaplanowych. Zakres kontroli pozaplanowych może obejmować wszystkie lub wybrane zagadnienia wymienione w ust. 2.

11. Krajowa Komisja Nadzoru prowadzi wykaz podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących, co najmniej raz w ciągu 3 lat, czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego.

12. Wykaz, o którym mowa w ust. 11, podlega publikacji na stronie internetowej Krajowej Izby Biegłych Rewidentów.

13. Do przeprowadzania kontroli, o których mowa w ust. 2, stosuje się odpowiednio przepisy art. 75–82, przy czym uprawnienia Komisji Nadzoru Audytowego, o których mowa w tych przepisach, wykonuje Krajowa Komisja Nadzoru.

Krajowa Komisja Nadzoru składa się z 3 do 5 członków. Krajowa Komisja Nadzoru wybiera ze swojego grona przewodniczącego i zastępcę przewodniczącego.

Do zadań Krajowej Komisji Nadzoru należy sprawowanie kontroli nad przestrzeganiem przepisów i procedur związanych z wykonywaniem czynności rewizji finansowej przez biegłych rewidentów oraz działalnością podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, w tym dokonywanie kontroli:

- 1) systemu wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych,
- 2) zgodności działalności podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z przepisami prawa,
- 3) dokumentacji rewizyjnej z wykonanych czynności rewizji finansowej, w tym zgodności z obowiązującymi standardami rewizji finansowej i wymaganiami dotyczącymi niezależności,
- 4) ilości i jakości wykorzystywanych zasobów kadrowych,
- 5) naliczonego wynagrodzenia za czynności rewizji finansowej.

Kontrola, o której mowa powyżej, jest przeprowadzana w:

- 1) podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego – nie rzadziej niż raz na 3 lata,
- 2) pozostałych podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych – nie rzadziej niż raz na 6 lat.

Kontrole przeprowadzają kontrolerzy zatrudnieni w KIBR, przy czym kontrole mogą być przeprowadzane również, na podstawie umowy cywilnoprawnej, przez wizytatorów będących biegłymi rewidentami. Kandydatów na kontrolerów przed ich zatrudnieniem oraz kontrolerów wyznaczonych do poszczególnych kontroli zatwierdza KNA.

Na wniosek KNA w kontrolach uczestniczą, jako obserwatorzy z prawem dostępu do wszelkich dokumentów, pracownicy komórki organizacyjnej urzędu obsługującego Ministra Finansów odpowiedzialnej za rachunkowość i rewizję finansową.

Komisja Nadzoru Audytowego może wydawać KKN zalecenia i instrukcje dotyczące przeprowadzania kontroli.

Krajowa Komisja Nadzoru opracowuje roczne plany kontroli, które są przekazywane KNA w celu zatwierdzenia. Roczne plany kontroli są publikowane na stronie internetowej KIBR niezwłocznie po ich zatwierdzeniu przez KNA.

Krajowa Komisja Nadzoru może zlecić kontrolerom i wizytatorom przeprowadzenie kontroli pozaplanowych.

Krajowa Komisja Nadzoru prowadzi wykaz podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących, co najmniej raz w ciągu 3 lat, czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego.

sowania publicznego. Wykaz taki podlega publikacji na stronie internetowej Krajowej Izby Biegłych Rewidentów.

**Art. 27.** [Czynności pokontrolne Krajowej Komisji Nadzoru]

**1. Po podpisaniu protokołu kontroli, w zależności od rodzaju i zakresu stwierdzonych przez Krajową Komisję Nadzoru nieprawidłowości, Krajowa Komisja Nadzoru, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3, niezwłocznie:**

- 1) kieruje do podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych zalecenia, wraz z określeniem terminu usunięcia nieprawidłowości;**
- 2) składa wniosek do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego przeciwko biegłemu rewidentowi;**
- 3) składa wniosek do Krajowej Rady Biegłych Rewidentów o:**
  - a) nałożenie na podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych kary pieniężnej w wysokości nieprzekraczającej 10 % przychodów osiągniętych w poprzednim roku obrotowym z wykonywania czynności rewizji finansowej i nie wyższej niż 250.000 zł,**
  - b) orzeczenie zakazu wykonywania czynności rewizji finansowej przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych na okres od 6 miesięcy do lat 3,**
  - c) skreślenie podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z listy podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych,**
  - d) podanie do publicznej wiadomości informacji o stwierdzonych nieprawidłowościach i karach nałożonych na podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych, jako karę dodatkową.**

**2. Krajowa Komisja Nadzoru przekazuje Komisji Nadzoru Audytowego raport z kontroli uwzględniający protokół kontroli przeprowadzonej przez kontrolerów, wraz z wnioskami pokontrolnymi zawierającymi stanowisko Krajowej Komisji Nadzoru do wniesionych zastrzeżeń.**

3. Raport z kontroli podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, o których mowa w art. 26 ust. 3 pkt 1, podlega zatwierdzeniu przez Komisję Nadzoru Audytowego. Przed zatwierdzeniem raportu, Komisji Nadzoru Audytowego przysługuje prawo dostępu do akt kontroli, żądania wyjaśnień i wprowadzania zmian do treści raportu. Po zatwierdzeniu raportu z kontroli, Krajowa Komisja Nadzoru może podjąć działania, o których mowa w ust. 1 pkt 3.

4. W przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 1, po upływie wyznaczonego terminu, kontrolerzy i wizytatorzy dokonują kontroli realizacji zaleceń. Jeżeli zalecenia nie zostały wykonane, stosuje się przepisy ust. 1 pkt 2 lub 3.

5. Kwoty z tytułu nałożonych kar, o których mowa w ust. 1 pkt 3 lit. a, stanowią przychód Krajowej Izby Biegłych Rewidentów.

6. Krajowa Komisja Nadzoru sporządza roczne sprawozdanie z wykonania planów kontroli, o których mowa w art. 26 ust. 8. Sprawozdanie jest przekazywane Komisji Nadzoru Audytowego, w terminie do dnia 31 marca następnego roku.

7. Do uchwały Krajowej Rady Biegłych Rewidentów dotyczącej kar, o których mowa w ust. 1 pkt 3, mają zastosowanie przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego.

8. Odwołanie od uchwały, o której mowa w ust. 7, wnosi się do Komisji Nadzoru Audytowego, za pośrednictwem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, w terminie 14 dni od dnia jej doręczenia.

9. Krajowa Komisja Nadzoru określa, w formie uchwał, zatwierdzanych przez Komisję Nadzoru Audytowego:

- 1) tryb wyboru kontrolerów i wizytatorów;
- 2) zasady doskonalenia zawodowego kontrolerów i wizytatorów;
- 3) wzór protokołu kontroli przeprowadzanych przez kontrolerów i wizytatorów.

10. Kontrolerzy i wizytatorzy są odpowiednio zatrudniani lub powoływani spośród osób, które:

- 1) posiadają obywatelstwo polskie;
- 2) korzystają z pełni praw publicznych;

- 3) ukończyły studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznawane w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne;**
- 4) mają nieposzlakowaną opinię;**
- 5) posiadają autorytet, wiedzę oraz doświadczenie, które dają rękojmię prawidłowego przebiegu kontroli;**
- 6) nie były skazane prawomocnym wyrokiem za umyślnie popełnione przestępstwo lub przestępstwo skarbowe.**

**11. Kontrolerzy i wizytatorzy przed przystąpieniem do kontroli składają oświadczenie, że w okresie 2 lat przed rozpoczęciem kontroli nie byli i nie są zatrudnieni ani w inny sposób powiązani z kontrolowanym podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych, pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe oświadczenie. Informacja o złożeniu oświadczenia jest przekazywana Komisji Nadzoru Audytowego.**

**12. Złożenie przez kontrolera lub wizytatora fałszywego oświadczenia lub zatajenie w nim informacji stanowi podstawę do rozwiązania przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów z kontrolerem umowy o pracę bez wypowiedzenia lub do rozwiązania umowy cywilnoprawnej z wizytatorem.**

Po podpisaniu protokołu kontroli, w zależności od rodzaju i zakresu stwierdzonych przez KKN nieprawidłowości, KKN niezwłocznie:

- 1) kieruje do podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych zalecenia, wraz z określeniem terminu usunięcia nieprawidłowości;
- 2) składa wniosek do KR D o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego przeciwko biegłemu rewidentowi;
- 3) składa wniosek do KRBR o:
  - a) nałożenie na podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych kary pieniężnej w wysokości nieprzekraczającej 10% przychodów osiągniętych w poprzednim roku obrotowym z wykonywania czynności rewizji finansowej i nie wyższej niż 250.000 zł,
  - b) orzeczenie zakazu wykonywania czynności rewizji finansowej przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych na okres od 6 miesięcy do lat 3,

- c) skreślenie podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z listy podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych,
- d) podanie do publicznej wiadomości informacji o stwierdzonych nieprawidłowościach i karach nałożonych na podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych, jako karę dodatkową.

Krajowa Komisja Nadzoru przekazuje KNA raport z kontroli uwzględniający protokół kontroli przeprowadzonej przez kontrolerów, wraz z wnioskami pokontrolnymi zawierającymi stanowisko KKN do wniesionych zastrzeżeń. Raport z kontroli podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych podlega zatwierdzeniu przez KNA. Przed zatwierdzeniem raportu, KNA przysługuje prawo dostępu do akt kontroli, żądania wyjaśnień i wprowadzania zmian do treści raportu.

Krajowa Komisja Nadzoru sporządza roczne sprawozdanie z wykonania planów kontroli, które jest przekazywane KNA, w terminie do dnia 31 marca następnego roku.

Krajowa Komisja Nadzoru określa, w formie uchwał, zatwierdzanych przez KNA:

- 1) tryb wyboru kontrolerów i wizytatorów,
- 2) zasady doskonalenia zawodowego kontrolerów i wizytatorów,
- 3) wzór protokołu kontroli przeprowadzanych przez kontrolerów i wizytatorów.

Kontrolerzy i wizytatorzy są odpowiednio zatrudniani lub powoływani spośród osób, które:

- 1) posiadają obywatelstwo polskie,
- 2) korzystają z pełni praw publicznych,
- 3) ukończyły studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznawane w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne,
- 4) mają nieposzlakowaną opinię,
- 5) posiadają autorytet, wiedzę oraz doświadczenie, które dają rękojmię prawidłowego przebiegu kontroli,
- 6) nie były skazane prawomocnym wyrokiem za umyślnie popełnione przestępstwo lub przestępstwo skarbowe.

Kontrolerzy i wizytatorzy przed przystąpieniem do kontroli składają oświadczenie, że w okresie 2 lat przed rozpoczęciem kontroli nie byli i nie są, zatrudnieni ani w inny sposób powiązani z kontrolowanym podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych, pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe oświadczenie. Informacja o złożeniu oświadczenia jest przekazywana KNA.

Złożenie przez kontrolera lub wizytatora fałszywego oświadczenia lub zatajenie w nim informacji stanowi podstawę do rozwiązania przez KIBR z kontrolerem umowy o pracę bez wypowiedzenia lub do rozwiązania umowy cywilnoprawnej z wizytatorem.

**Art. 28.** [Obsługa organizacyjno-kancelaryjna Krajowej Izby Biegłych Rewidentów]

**1. Organy Krajowej Izby Biegłych Rewidentów są obowiązane doręczać Komisji Nadzoru Audytowego uchwały, w terminie 14 dni od dnia ich podjęcia.**

**2. Obsługę organizacyjno-kancelaryjną organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów zapewnia Biuro Krajowej Izby Biegłych Rewidentów.**

Organy Krajowej Izby Biegłych Rewidentów są obowiązane doręczać KNA uchwały, w terminie 14 dni od dnia ich podjęcia. Obsługę organizacyjno-kancelaryjną organów KIBR zapewnia Biuro Krajowej Izby Biegłych Rewidentów.

**Art. 29.** [Statut Krajowej Izby Biegłych Rewidentów]

**1. Statut Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, zatwierdzany przez Komisję Nadzoru Audytowego, określa:**

- 1) tryb tworzenia, zakres działania, strukturę organizacyjną, w tym funkcjonowanie regionalnych oddziałów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, tryb działania, sposób finansowania Krajowej Izby Biegłych Rewidentów oraz**
- 2) sposób składania oświadczeń woli w imieniu Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, w zakresie nieuregulowanym w ustawie.**

## **2. Zmiana statutu Krajowej Izby Biegłych Rewidentów wymaga zatwierdzenia przez Komisję Nadzoru Audytowego.**

Statut Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, zatwierdzany przez KNA, określa:

- 1) tryb tworzenia, zakres działania, strukturę organizacyjną, w tym funkcjonowanie regionalnych oddziałów KIBR, tryb działania, sposób finansowania KIBR oraz
- 2) sposób składania oświadczeń woli w imieniu KIBR, w zakresie nieuregulowanym w ustawie.

Zmiana statutu KIBR wymaga zatwierdzenia przez KNA.

### **Art. 30. [Opłaty z tytułu nadzoru]**

**1. Krajowa Izba Biegłych Rewidentów wpłaca na rachunek budżetu państwa, w terminie do dnia 31 marca, 20% opłat z tytułu nadzoru, o których mowa w art. 52 ust. 1 pkt 2, za rok poprzedni, należnych od podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego.**

**2. W przypadku niewywiązania się Krajowej Izby Biegłych Rewidentów z obowiązku, o którym mowa w ust. 1, Komisja Nadzoru Audytowego wydaje decyzję administracyjną określającą wysokość opłaty, która podlega egzekucji w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.**

**3. Od opłat z tytułu nadzoru niewpłaconych w terminie przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów pobiera się od Krajowej Izby Biegłych Rewidentów odsetki za zwłokę, na zasadach określonych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.).**

Krajowa Izba Biegłych Rewidentów wpłaca na rachunek budżetu państwa, w terminie do dnia 31 marca, 20% opłat z tytułu nadzoru, za rok poprzedni, należnych od podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jed-

nostkach zainteresowania publicznego. W przypadku niewywiązania się KIBR z powyższego obowiązku KNA wydaje decyzję administracyjną określającą wysokość opłaty, która podlega egzekucji w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Od opłat z tytułu nadzoru niewpłaconych w terminie przez KIBR pobiera się odsetki za zwłokę, na zasadach określonych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.).

## Rozdział 4

# ODPOWIEDZIALNOŚĆ DISCYPLINARNA BIEGŁYCH REWIDENTÓW

### Uwagi wstępne

Zasadniczą zmianą wprowadzoną przez ustawę o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym jest przekazanie spraw dyscyplinarnych kognicji sądu powszechnego już w drugiej instancji. Sąd powszechny – w tym przypadku sąd okręgowy – rozpoznaje sprawę w drugiej instancji. Tym samym została skrócona droga do sądu powszechnego, co ma pozytywny wpływ na ekonomikę postępowania. W ustawie rozszerzono katalog podmiotów będących stronami w postępowaniu dyscyplinarnym o Komisję Nadzoru Audytowego. Ma to umożliwić wykonywanie uprawnień nadzorczych KNA w postępowaniu dyscyplinarnym. Komisja Nadzoru Audytowego może, w drodze wyjątku, prowadzić postępowanie dyscyplinarne na prawach KRD tylko w szczególnie uzasadnionych przypadkach, zwłaszcza gdy przewinienie dyscyplinarne godzi w interes publiczny. Komisja Nadzoru Audytowego ma natomiast w każdym przypadku prawo złożenia odwołania od orzeczeń KSD do sądu powszechnego, a także prawo wglądu do akt sprawy i żądania informacji o wynikach postępowania dyscyplinarnego. Dodatkowo, jeżeli w wyniku kontroli pozaplanowej przeprowadzonej przez pracowników Ministerstwa Finansów zostanie ujawnione podejrzenie popełnienia przez biegłego rewidenta przewinienia dyscyplinar-

nego KNA przysługuje uprawnienie złożenia do KSD wniosku o ukaranie biegłego rewidenta.

W ustawie wprowadzono możliwość odwoływania się od orzeczeń KSD przez pokrzywdzonego, która stanowi realizację wystąpienia Rzecznika Praw Obywatelskich. Katalog kar został rozszerzony o nową karę pieniężną (w granicach od 5-krotności do 50-krotności składki członkowskiej) nie występującą na gruncie dotychczasowej u.b.r. Szerzy katalog kar umożliwia orzeczenie kary adekwatnej do przewinienia dyscyplinarnego popełnionego przez biegłego rewidenta.

W przypadku prawomocnego ukarania, kosztami postępowania dyscyplinarnego obciążony zostanie ukarany biegły rewident. Jest to norma powszechnie stosowana w postępowaniach o charakterze karnym, jednak dolegliwość takiego obciążenia nie powinna przewyższać wymierzonej kary. Stąd w przepisach znalazła się też odpowiednia regulacja.

Dodano przepis, który stanowi, że obwiniony może korzystać z pomocy kilku obrońców jednocześnie (nie więcej jednak niż trzech) oraz ma możliwość dobrowolnego poddanie się karze.

Zmodyfikowano również negatywną przesłankę procesową przedawnienia ścigania. Zgodnie z u.b.r.s. nie wszczyna się postępowania dyscyplinarnego, jeżeli od chwili popełnienia przewinienia dyscyplinarnego upłynęły 3 lata, bez względu na to jaki czas upłynął od chwili powzięcia informacji o popełnieniu tego przewinienia. Jednocześnie wyłączono karalność przewinienia dyscyplinarnego, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło 5 lat.

**Art. 31.** [Ogólne zasady odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów]

**1. Biegły rewident podlega odpowiedzialności dyscyplinarnej za postępowanie sprzeczne z przepisami prawa, standardami rewizji finansowej, zasadami niezależności oraz zasadami etyki zawodowej.**

**2. Karami dyscyplinarnymi są:**

- 1) upomnienie;**
- 2) nagana;**

- 3) kara pieniężna;
- 4) zakaz wykonywania czynności rewizji finansowej przez okres od roku do lat 3;
- 5) wydalenie z samorządu biegłych rewidentów.

3. Biegły rewident może być także, w związku z naruszeniami określonymi w ust. 1, zobowiązany do odbycia szkolenia.

4. Odbycie szkolenia, o którym mowa w ust. 3, powinno nastąpić do końca następnego roku kalendarzowego po uprawomocnieniu się orzeczenia. W razie nieodbycia szkolenia Krajowy Sąd Dyscyplinarny wymierza karę określoną w ust. 2 pkt 3 lub 4.

5. Karę pieniężną wymierza się do 2-krotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę, które jest ogłaszane na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. Nr 200, poz. 1679, z 2004 r. Nr 240, poz. 2407 oraz z 2005 r. Nr 157, poz. 1314). Wpływy z tytułu kar pieniężnych stanowią przychód Krajowej Izby Biegłych Rewidentów.

6. Kary upomnienia i nagany ulegają zatarciu po roku od uprawomocnienia się orzeczenia. Kara pieniężna ulega zatarciu po roku od dnia jej zapłaty.

7. Kara zakazu wykonywania czynności rewizji finansowej ulega zatarciu po 3 latach od upływu okresu, na który zakaz został orzeczony.

8. Kara wydalenia z samorządu biegłych rewidentów ulega zatarciu po 5 latach od dnia skreślenia z rejestru. Ponowny wpis można uzyskać po spełnieniu warunków określonych w art. 5 ust. 2.

9. Nałożenie kar, o których mowa w ust. 2 pkt 4 i 5, podlega ujawnieniu na stronie internetowej Krajowej Izby Biegłych Rewidentów.

Biegły rewident podlega odpowiedzialności dyscyplinarnej za postępowanie sprzeczne z przepisami prawa, standardami rewizji finansowej, zasadami niezależności oraz zasadami etyki zawodowej.

Karami dyscyplinarnymi są:

- 1) upomnienie,
- 2) nagana,
- 3) kara pieniężna,

- 4) zakaz wykonywania czynności rewizji finansowej przez okres od roku do lat 3,
- 5) wydalenie z samorządu biegłych rewidentów.

Biegły rewident może być także zobowiązany do odbycia szkolenia, które powinno nastąpić do końca następnego roku kalendarzowego po uprawomocnieniu się orzeczenia. W razie nieodbycia szkolenia KSD wymierza karę. Karę pieniężną wymierza się do 2-krotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę, które jest ogłaszane na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. Nr 200, poz. 1679 z późn. zm).

Kary upomnienia i nagany ulegają zatarciu po roku od uprawomocnienia się orzeczenia. Kara pieniężna ulega zatarciu po roku od dnia jej zapłaty. Kara zakazu wykonywania czynności rewizji finansowej ulega zatarciu po 3 latach od upływu okresu, na który zakaz został orzeczony. Kara wydalenia z samorządu biegłych rewidentów ulega zatarciu po 5 latach od dnia skreślenia z rejestru. Nałożenie kar podlega ujawnieniu na stronie internetowej KIBR.

### **Art. 32.** [Strony w postępowaniu dyscyplinarnym]

**1. Stronami w postępowaniu dyscyplinarnym są oskarżyciel i obwiniony. Do postępowania na prawach strony może przystąpić również Komisja Nadzoru Audytowego lub pokrzywdzony.**

**2. Oskarżycielem w postępowaniu dyscyplinarnym jest Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny lub jego zastępcy, z zastrzeżeniem art. 37 ust. 5.**

**3. Obwinionym jest biegły rewident, przeciwko któremu toczy się postępowanie dyscyplinarne.**

**4. Pokrzywdzonym jest osoba, której dobro prawne zostało bezpośrednio naruszone postępowaniem biegłego rewidenta w trakcie wykonywania czynności rewizji finansowej.**

Stronami w postępowaniu dyscyplinarnym są oskarżyciel i obwiniony. Do postępowania na prawach strony może przystąpić również KNA lub pokrzywdzony. Oskarżycielem w postępowaniu dyscyplinarnym jest

KRD lub jego zastępcy. Obwinionym jest biegły rewident, przeciwko któremu toczy się postępowanie dyscyplinarne. Pokrzywdzonym jest osoba, której dobro prawne zostało bezpośrednio naruszone postępowaniem biegłego rewidenta w trakcie wykonywania czynności rewizji finansowej.

**Art. 33.** [Obrońcy obwinionego]

**Obwiniony może ustanowić jednocześnie nie więcej niż trzech obrońców, spośród członków Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, adwokatów lub radców prawnych, na każdym etapie postępowania.**

Obwiniony może ustanowić jednocześnie nie więcej niż 3 obrońców, spośród członków KIBR, adwokatów lub radców prawnych, na każdym etapie postępowania.

**Art. 34.** [Postępowanie dyscyplinarne a postępowanie karne]

**Postępowanie dyscyplinarne toczy się niezależnie od postępowania karnego za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe stanowiące ten sam czyn. Postępowanie dyscyplinarne może być jednak zawieszona do czasu ukończenia postępowania karnego.**

Postępowanie dyscyplinarne toczy się niezależnie od postępowania karnego za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe stanowiące ten sam czyn. Postępowanie dyscyplinarne może być jednak zawieszona do czasu ukończenia postępowania karnego.

**Art. 35.** [Kontynuacja postępowania dyscyplinarnego]

**1. W razie śmierci obwinionego przed zakończeniem postępowania dyscyplinarnego toczy się ono nadal, jeżeli zażąda tego, w terminie 2 miesiące od dnia zgonu obwinionego, jego małżonek, krewny w linii prostej lub rodzeństwo.**

**2. Nie wszczyna się postępowania dyscyplinarnego, jeżeli od chwili popełnienia przewinienia dyscyplinarnego upłynęły 3 lata.**

**3. Jeżeli czyn zawiera znamiona przestępstwa lub przestępstwa skarbowego, przedawnienie przewinienia dyscyplinarnego nie następuje wcześniej niż przedawnienie przewidziane w ustawie z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553, z późn. zm.) albo w ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, z późn. zm.) dla tego przestępstwa.**

**4. Karalność przewinienia dyscyplinarnego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło 5 lat.**

W razie śmierci obwinionego przed zakończeniem postępowania dyscyplinarnego toczy się ono nadal, jeżeli zażąda tego, w terminie 2 miesięcy od dnia zgonu obwinionego, jego małżonek, krewny w linii prostej lub rodzeństwo.

Nie wszczyna się postępowania dyscyplinarnego, jeżeli od chwili popełnienia przewinienia dyscyplinarnego upłynęły 3 lata.

Jeżeli czyn zawiera znamiona przestępstwa lub przestępstwa skarbowego, przedawnienie przewinienia dyscyplinarnego nie następuje wcześniej niż przedawnienie przewidziane w ustawie z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.) albo w ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 z późn. zm.) dla tego przestępstwa.

Karalność przewinienia dyscyplinarnego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło 5 lat.

**Art. 36. [Zakres postępowania dyscyplinarnego]**

**Postępowanie dyscyplinarne obejmuje:**

- 1) dochodzenie dyscyplinarne;**
- 2) postępowanie przed Krajowym Sądem Dyscyplinarnym;**
- 3) postępowanie wykonawcze.**

Postępowanie dyscyplinarne obejmuje:

- 1) dochodzenie dyscyplinarne,
- 2) postępowanie przed KSD,
- 3) postępowanie wykonawcze.

**Art. 37.** [Wszczęcie dochodzenia dyscyplinarnego]

**1. Wszczęcie przez Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego dochodzenia dyscyplinarnego jest poprzedzone postępowaniem wyjaśniającym co do okoliczności skutkujących odpowiedzialnością dyscyplinarną.**

**2. Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny wszczyna postępowanie wyjaśniające również na wniosek Komisji Nadzoru Audytowego, Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, Krajowej Komisji Nadzoru lub Ministra Sprawiedliwości.**

**3. W razie zebrania przez Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego, w toku dochodzenia dyscyplinarnego, dowodów popełnienia przez biegłego rewidenta przewinienia dyscyplinarnego, Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny, w terminie 14 dni od dnia zamknięcia dochodzenia dyscyplinarnego, sporządza wniosek o ukaranie i niezwłocznie wnosi go do Krajowego Sądu Dyscyplinarnego.**

**4. Obwiniony przed rozpoczęciem postępowania przed Krajowym Sądem Dyscyplinarnym może wnioskować o dobrowolne poddanie się karze.**

**5. W szczególnie uzasadnionym przypadku, w tym, jeżeli przewinienie dyscyplinarne godzi w interes publiczny, zadania przewidziane w ustawie dla Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego może wykonywać Komisja Nadzoru Audytowego.**

Wszczęcie przez KRD dochodzenia dyscyplinarnego jest poprzedzone postępowaniem wyjaśniającym co do okoliczności skutkujących odpowiedzialnością dyscyplinarną. Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny wszczyna postępowanie wyjaśniające również na wniosek KNA, KRBR, KKN lub Ministra Sprawiedliwości. W razie zebrania przez KRD, w toku dochodzenia dyscyplinarnego, dowodów popełnienia przez biegłego rewidenta przewinienia dyscyplinarnego, KRD, w terminie 14 dni od dnia zamknięcia dochodzenia dyscyplinarnego, sporządza wniosek o ukaranie i niezwłocznie wnosi go do KSD.

Obwiniony przed rozpoczęciem postępowania przed KSD może wnioskować o dobrowolne poddanie się karze.

W szczególnie uzasadnionym przypadku, w tym, jeżeli przewinienie dyscyplinarne godzi w interes publiczny, zadania przewidziane w ustawie dla KRD może wykonywać KNA.

**Art. 38.** [Rozprawa przed Krajowym Sądem Dyscyplinarnym]

**1. Po otrzymaniu wniosku o ukaranie przewodniczący Krajowego Sądu Dyscyplinarnego niezwłocznie wyznacza termin rozprawy i zawiadamia o nim wnioskodawcę, o którym mowa w art. 37 ust. 2, strony i ich pełnomocników oraz Komisję Nadzoru Audytowego.**

**2. Rozprawa przed Krajowym Sądem Dyscyplinarnym jest jawna, chyba że jawność rozprawy zagraża ujawnieniu tajemnicy zawodowej biegłych rewidentów albo zachodzą inne wymagane przepisami prawa przyczyny wyłączenia jawności. Przedstawiciel lub przedstawiciele Komisji Nadzoru Audytowego mogą być obecni na rozprawie również w przypadku wyłączenia jawności rozprawy.**

Po otrzymaniu wniosku o ukaranie przewodniczący KSD niezwłocznie wyznacza termin rozprawy i zawiadamia o nim wnioskodawcę, strony i ich pełnomocników oraz KNA. Rozprawa przed KSD jest jawna, chyba że jawność rozprawy zagraża ujawnieniu tajemnicy zawodowej biegłych rewidentów albo zachodzą inne wymagane przepisami prawa przyczyny wyłączenia jawności. Przedstawiciel lub przedstawiciele KNA mogą być obecni na rozprawie również w przypadku wyłączenia jawności rozprawy.

**Art. 39.** [Ujawnienie innego przewinienia w toku rozprawy]

**Jeżeli w toku rozprawy zostanie ujawnione inne przewinienie, oprócz objętego wnioskiem o ukaranie, Krajowy Sąd Dyscyplinarny może wydać co do tego przewinienia orzeczenie tylko na wniosek Rzecznika Dyscyplinarnego i za zgodą obwinionego.**

Jeżeli w toku rozprawy zostanie ujawnione inne przewinienie, oprócz objętego wnioskiem o ukaranie, KSD może wydać co do tego przewinie-

nia orzeczenie tylko na wniosek Rzecznika Dyscyplinarnego i za zgodą obwinionego.

**Art. 40.** [Orzeczenie Krajowego Sądu Dyscyplinarnego]

**1. Uzasadnienie orzeczenia Krajowego Sądu Dyscyplinarnego sporządza się na piśmie z urzędu, w terminie 14 dni od dnia ogłoszenia orzeczenia.**

**2. Orzeczenie, wraz z uzasadnieniem, doręcza się obwinionemu, Krajowemu Rzecznikowi Dyscyplinarnemu i Komisji Nadzoru Audytowego, a w przypadku wszczęcia postępowania dyscyplinarnego na wniosek, o którym mowa w art. 37 ust. 2, także odpowiednio Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów, Krajowej Komisji Nadzoru lub Ministrowi Sprawiedliwości.**

Uzasadnienie orzeczenia KSD sporządza się na piśmie z urzędu, w terminie 14 dni od dnia ogłoszenia orzeczenia. Orzeczenie, wraz z uzasadnieniem, doręcza się obwinionemu, KRD i KNA, a w przypadku wszczęcia postępowania dyscyplinarnego na wniosek, także odpowiednio KRBR, KKN lub Ministrowi Sprawiedliwości.

**Art. 41.** [Odwołanie do sądu pierwszej instancji]

**1. Od orzeczeń Krajowego Sądu Dyscyplinarnego przysługuje obwinionemu, pokrzywdzonemu, Komisji Nadzoru Audytowego oraz Krajowemu Rzecznikowi Dyscyplinarnemu, a w przypadku wszczęcia postępowania dyscyplinarnego na wniosek, o którym mowa w art. 37 ust. 2, także Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów, Krajowej Komisji Nadzoru lub Ministrowi Sprawiedliwości – odwołanie do właściwego, ze względu na miejsce zamieszkania obwinionego, sądu okręgowego – sądu pracy i ubezpieczeń społecznych, jako sądu pierwszej instancji – w terminie 14 dni od dnia doręczenia orzeczenia wraz z uzasadnieniem.**

**2. Od orzeczeń sądu apelacyjnego skarga kasacyjna nie przysługuje.**

Od orzeczeń KSD przysługuje obwinionemu, pokrzywdzonemu, KNA oraz KR D, a w przypadku wszczęcia postępowania dyscyplinarnego na wniosek, także KRBR, KKN lub Ministrowi Sprawiedliwości – odwołanie do właściwego, ze względu na miejsce zamieszkania obwinionego, sądu okręgowego – sądu pracy i ubezpieczeń społecznych, jako sądu pierwszej instancji – w terminie 14 dni od dnia doręczenia orzeczenia wraz z uzasadnieniem. Od orzeczeń sądu apelacyjnego skarga kasacyjna nie przysługuje.

**Art. 42.** [Prawo wglądu do akt i żądania informacji]

**Komisji Nadzoru Audytowego lub osobom przez nią upoważnionym przysługuje na każdym etapie postępowania prawo wglądu do akt i żądania informacji o wynikach postępowania dyscyplinarnego, jak również prawo żądania doręczenia prawomocnych orzeczeń dyscyplinarnych wraz z aktami sprawy.**

Komisji Nadzoru Audytowego lub osobom przez nią upoważnionym przysługuje na każdym etapie postępowania prawo wglądu do akt i żądania informacji o wynikach postępowania dyscyplinarnego, jak również prawo żądania doręczenia prawomocnych orzeczeń dyscyplinarnych wraz z aktami sprawy.

**Art. 43.** [Koszty postępowania dyscyplinarnego]

**1. Koszty postępowania dyscyplinarnego ponosi Krajowa Izba Biegłych Rewidentów.**

**2. W przypadku prawomocnego ukarania, kosztami postępowania dyscyplinarnego obciąża się ukaranego biegłego rewidenta.**

Koszty postępowania dyscyplinarnego ponosi Krajowa Izba Biegłych Rewidentów. W przypadku prawomocnego ukarania, kosztami postępowania dyscyplinarnego obciąża się ukaranego biegłego rewidenta.

**Art. 44.** [Wykonanie prawomocnego orzeczenia o ukaraniu biegłego rewidenta]

**1. Prawomocne orzeczenie o ukaraniu biegłego rewidenta podlega niezwłocznie wykonaniu.**

**2. Odpis prawomocnego orzeczenia, wraz z informacją o jego wykonaniu, umieszcza się w aktach ukaranego.**

Prawomocne orzeczenie o ukaraniu biegłego rewidenta podlega niezwłocznie wykonaniu. Odpis prawomocnego orzeczenia, wraz z informacją o jego wykonaniu, umieszcza się w aktach ukaranego.

**Art. 45.** [Niezawisłość członków Krajowego Sądu Dyscyplinarnego i Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego]

**1. Członkowie Krajowego Sądu Dyscyplinarnego w sprawowaniu swojej funkcji są niezawisli i podlegają tylko przepisom prawa.**

**2. Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny i jego zastępcy są niezawisli w zakresie prowadzenia postępowania w sprawach odpowiedzialności dyscyplinarnej i podlegają tylko przepisom prawa.**

Członkowie KSD w sprawowaniu swojej funkcji są niezawisli i podlegają tylko przepisom prawa. Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny i jego zastępcy są niezawisli w zakresie prowadzenia postępowania w sprawach odpowiedzialności dyscyplinarnej i podlegają tylko przepisom prawa.

**Art. 46.** [Stosowanie Kodeksu postępowania karnego w postępowaniu dyscyplinarnym]

**W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale, dotyczących postępowania dyscyplinarnego, stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego.**

W sprawach nieuregulowanych ustawą dotyczących postępowania dyscyplinarnego, stosuje się przepisy ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555 z późn. zm.).

## Rozdział 5

# PODMIOTY UPRAWNIONE DO BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

### Uwagi wstępne

Przepisy rozdziału 5 u.b.r.s. określają wymogi, które musi spełniać jednostka, aby zostać firmą audytorską. Firmami audytorskimi mogą być: osoby fizyczne (biegli rewidenci) prowadzące działalność we własnym imieniu i na własny rachunek, spółki osobowe, spółki kapitałowe, spółdzielnie lub spółdzielcze związki rewizyjne. W przypadku spółek u.b.r.s. stanowi, iż właścicielami oraz członkami organów zarządzających w większości powinni być odpowiednio biegli rewidenci lub firmy audytorskie, zatwierdzeni w jednym z państw UE. We wszystkich firmach audytorskich czynności rewizji finansowej powinni wykonywać biegli rewidenci. W porównaniu do poprzednio obowiązującej u.b.r. rozszerzone zostały wymagania w odniesieniu do właścicieli firm audytorskich działających w formie spółek kapitałowych, spółdzielni i spółdzielczych związków rewizyjnych.

Nowa ustawa określa także zakres działalności firm audytorskich. Oprócz czynności rewizji finansowej (badanie i przeglądy sprawozdań finansowych) firmy te mogą prowadzić usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych, doradztwo podatkowe, postępowania upadłościowe lub likwidacyjne, działalność szkoleniową i wydawniczą w zakresie rachunkowości i rewizji finansowej oraz podatków. Ustawy wprowadza także możliwość świadczenia innych usług, pod warunkiem

że świadczenie tych usług jest przewidziane standardami rewizji finansowej.

Firmy audytorskie zobowiązane są do zapewnienia przestrzegania zasad etyki i standardów wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów, a także opracowania (na podstawie uchwały KRBR) oraz skutecznego wdrożenia systemu wewnętrznej kontroli jakości przy wykonywaniu czynności rewizji finansowej.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów prowadzi listę firm audytorskich (nie są ujmowani na niej – jak to miało miejsce poprzednio – biegli rewidenci wykonujący zawód; odpowiednia informacja o wykonywaniu zawodu przez biegłego rewidenta jest odnotowywana w rejestrze biegłych rewidentów), która jest dostępna na stronie internetowej KIBR. Zawiera ona – w porównaniu z dotychczasową listą – nowe informacje m.in. o: członkostwie firmy audytorskiej w sieci, adresie strony internetowej, numerze w rejestrze nadanym firmie audytorskiej przez organ rejestrujący z innego państwa UE lub państwa trzeciego. Firmy audytorskie obowiązane są do wnoszenia opłat z tytułu wpisu na listę w wysokości nieprzekraczającej 50% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej oraz opłat rocznych z tytułu nadzoru (nie wyższych niż 2% rocznych przychodów z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej, jednak nie mniej niż 20% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej).

Firmy audytorskie są także zobowiązane do posiadania ważnej umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej. Doprecyzowano, iż w każdym przypadku firma audytorska ma obowiązek dokonania ubezpieczenia OC od czynności rewizji finansowej. Natomiast w przypadku pozostałych usług, obowiązkiem ubezpieczenia objęte są usługi faktycznie wykonywane przez firmę audytorską.

Jednocześnie Komisja Europejska w zaleceniu z 5 czerwca 2008 r. zarekomendowała wprowadzenie uregulowań w zakresie ograniczenia odpowiedzialności firm audytorskich w przepisach krajowych państw członkowskich. W tym celu Komisja Europejska proponuje w szczególności zastosowanie zdefiniowanych przez KE metod, czyli:

- 1) określenie maksymalnej kwoty odszkodowania lub wzoru umożliwiającego obliczenie takiej kwoty,

- 2) ustanowienie zbioru zasad, na podstawie których biegły rewident lub firma audytorska ponosiliby odpowiedzialność jedynie w zakresie, w jakim faktycznie przyczynili się do strat poniesionych przez powoda oraz nie byłoby odpowiedzialni solidarnie wraz z innymi sprawcami szkody,
- 3) stworzenie przepisu umożliwiającego każdej jednostce, której sprawozdanie finansowe będzie badane oraz biegłemu rewidentowi lub firmie audytorskiej ustalenia ograniczenia odpowiedzialności za porozumieniem stron.

Obecnie ograniczenie zakresu odpowiedzialności cywilnej zostało wprowadzone w Austrii, Belgii, Grecji, Niemczech, Słowenii i Wielkiej Brytanii, a w Irlandii i Hiszpanii trwają prace mające na celu wprowadzenie odpowiednich rozwiązań.

W ustawie postanowiono wprowadzić ograniczenie odpowiedzialności zawodowej biegłych rewidentów i firm audytorskich, ponieważ – w przeciwnym przypadku – sytuacja polskich firm audytorskich mogłaby być mniej korzystna od sytuacji biegłych rewidentów i firm audytorskich z krajów, które zastosowały zalecenia KE.

**Art. 47.** [Formy prowadzenia działalności przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych]

**Podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych może być wyłącznie jednostka, w której czynności rewizji finansowej wykonują biegli rewidenci, wpisana na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych i prowadząca działalność w jednej z następujących form:**

- 1) biegły rewident prowadzący działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek;
- 2) spółka cywilna, spółka jawna lub spółka partnerska, w której większość głosów posiadają biegli rewidenci lub podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych, zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; w spółkach, w których powołano zarząd, większość członków zarządu stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej

- w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, co najmniej jedną z nich jest biegły rewident;
- 3) spółka komandytowa, w której komplementariuszami są wyłącznie biegli rewidenci lub podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych, zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej;
  - 4) spółka kapitałowa lub spółdzielnia, które spełniają następujące wymagania:
    - a) większość członków zarządu stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich jest biegły rewident,
    - b) większość głosów na walnym zgromadzeniu posiadają biegli rewidenci lub podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych, zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej,
    - c) większość w organach nadzorczych stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej;
  - 5) spółdzielczy związek rewizyjny, który spełnia następujące wymagania:
    - a) zatrudnia do badania biegłych rewidentów,
    - b) posiada w składach zarządu co najmniej jednego biegłego rewidenta, z tym, że opinię i raport z badania (przeгляdu) sprawozdania finansowego podpisuje wyłącznie członek zarządu będący biegłym rewidentem.

Podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych może być wyłącznie jednostka, w której czynności rewizji finansowej wykonują biegli rewidenci, wpisana na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych i prowadząca działalność w jednej z następujących form:

- 1) biegły rewident prowadzący działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek;

- 2) spółka cywilna, spółka jawna lub spółka partnerska, w której większość głosów posiadają biegli rewidenci lub podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych, zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; w spółkach, w których powołano zarząd, większość członków zarządu stanowią, biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, co najmniej jedną z nich jest biegły rewident;
- 3) spółka komandytowa, w której komplementariuszami są wyłącznie biegli rewidenci lub podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych, zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej;
- 4) spółka kapitałowa lub spółdzielnia, które spełniają następujące wymagania:
  - a) większość członków zarządu stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich jest biegły rewident,
  - b) większość głosów na walnym zgromadzeniu posiadają biegli rewidenci lub podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych, zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej,
  - c) większość w organach nadzorczych stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej;
- 5) spółdzielczy związek rewizyjny, który spełnia następujące wymagania:
  - a) zatrudnia do badania biegłych rewidentów,
  - b) posiada w składach zarządu co najmniej jednego biegłego rewidenta, z tym że opinię i raport z badania (przeгляdu) sprawozdania finansowego podpisuje wyłącznie członek zarządu będący biegłym rewidentem.

**Art. 48.** [Przedmiot działalności podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych]

**1. Podstawowym przedmiotem działalności podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych jest wykonywanie czynności rewizji finansowej.**

**2. Przedmiotem działalności podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, o której mowa w art. 47 pkt 1–4, oprócz wykonywania czynności rewizji finansowej, może być:**

- 1) usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych;**
- 2) doradztwo podatkowe;**
- 3) prowadzenie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego;**
- 4) działalność wydawnicza lub szkoleniowa w zakresie rachunkowości, rewizji finansowej i podatków;**
- 5) wykonywanie ekspertyz lub opinii ekonomiczno-finansowych;**
- 6) świadczenie usług atestacyjnych, doradztwa lub zarządzania, wymagających posiadania wiedzy z dziedziny rachunkowości lub rewizji finansowej;**
- 7) świadczenie usług przewidzianych standardami rewizji finansowej, a także innych usług zastrzeżonych w odrębnych przepisach do wykonywania przez biegłych rewidentów.**

Podstawowym przedmiotem działalności podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych jest wykonywanie czynności rewizji finansowej. Przedmiotem działalności podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, oprócz wykonywania czynności rewizji finansowej, może być:

- usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych,
- doradztwo podatkowe,
- prowadzenie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego,
- działalność wydawnicza lub szkoleniowa w zakresie rachunkowości, rewizji finansowej i podatków,
- wykonywanie ekspertyz lub opinii ekonomiczno-finansowych,
- świadczenie usług atestacyjnych, doradztwa lub zarządzania, wymagających posiadania wiedzy z dziedziny rachunkowości lub rewizji finansowej,

- świadczenie usług przewidzianych standardami rewizji finansowej, a także innych usług zastrzeżonych w odrębnych przepisach do wykonywania przez biegłych rewidentów.

**Art. 49.** [Obowiązki podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych]

**1. Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych jest obowiązany do opracowania oraz skutecznego wdrożenia systemu wewnętrznej kontroli jakości, zgodnie z zasadami, o których mowa w art. 21 ust. 2 pkt 3 lit. b.**

**2. Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych jest obowiązany dbać o przestrzeganie zasad etyki zawodowej, zasad niezależności oraz standardów rewizji finansowej przez biegłych rewidentów przeprowadzających czynności rewizji finansowej w imieniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych.**

**3. Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych jest obowiązany, w ciągu 2 miesięcy po upływie roku kalendarzowego, przekazać Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów pisemne sprawozdanie zawierające:**

- 1) określenie nazw, siedzib oraz form organizacyjno-prawnych jednostek, w których przeprowadzono poszczególne czynności rewizji finansowej, podstawowe dane o biegłych rewidentach (imię, nazwisko, numer biegłego rewidenta w rejestrze) wykonujących te czynności oraz daty i rodzaje wydanych opinii i raportów;**
- 2) informacje dotyczące liczby przeprowadzonych obligatoryjnych i fakultatywnych poszczególnych czynności rewizji finansowej;**
- 3) wykaz i rodzaj świadczonych usług, o których mowa w art. 48 ust. 2;**
- 4) informacje o odbywanych przez kandydatów na biegłych rewidentów aplikacjach i praktykach w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych;**
- 5) informacje o wysokości przychodów z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania**

**publicznego oraz rocznych opłat, o których mowa w art. 52 ust. 1 pkt 2.**

Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych jest obowiązany do opracowania oraz skutecznego wdrożenia systemu wewnętrznej kontroli jakości.

Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych jest obowiązany dbać o przestrzeganie zasad etyki zawodowej, zasad niezależności oraz standardów rewizji finansowej przez biegłych rewidentów przeprowadzających czynności rewizji finansowej w imieniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych.

Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych jest obowiązany, w ciągu 2 miesięcy po upływie roku kalendarzowego, przekazać KRBR pisemne sprawozdanie zawierające:

- 1) określenie nazw, siedzib oraz form organizacyjno-prawnych jednostek, w których przeprowadzono poszczególne czynności rewizji finansowej, podstawowe dane o biegłych rewidentach (imię, nazwisko, numer biegłego rewidenta w rejestrze) wykonujących te czynności oraz daty i rodzaje wydanych opinii i raportów,
- 2) informacje dotyczące liczby przeprowadzonych obligatoryjnych i fakultatywnych poszczególnych czynności rewizji finansowej,
- 3) wykaz i rodzaj świadczonych usług,
- 4) informacje o odbywanych przez kandydatów na biegłych rewidentów aplikacjach i praktykach w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych,
- 5) informacje o wysokości przychodów z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego oraz rocznych opłat.

**Art. 50.** [Ubezpieczenie odpowiedzialności cywilnej podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych]

**1. Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych jest obowiązany do posiadania ważnej umowy ubezpieczenia odpowie-**

działności cywilnej z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej w okresie od dnia wpisania do dnia skreślenia z listy.

**2. W przypadku świadczenia usług, o których mowa w art. 48 ust. 2, podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych jest obowiązany do zawarcia umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej również z tytułu wykonywania tych usług.**

**3. Minister właściwy do spraw instytucji finansowych, po zasięgnięciu opinii Krajowej Rady Biegłych Rewidentów oraz Polskiej Izby Ubezpieczeń, określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy zakres ubezpieczenia obowiązkowego, o którym mowa w ust. 1 i 2, termin powstania obowiązku ubezpieczenia oraz minimalną sumę gwarancyjną, biorąc w szczególności pod uwagę specyfikę wykonywanego zawodu oraz zakres realizowanych zadań.**

Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych jest obowiązany do posiadania ważnej umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej w okresie od dnia wpisania do dnia skreślenia z listy.

W przypadku świadczenia innych usług dopuszczonych ustawą podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych jest obowiązany do zawarcia umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej również z tytułu wykonywania tych usług.

**Art. 51.** [Odpowiedzialność podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych]

**1. Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych ponosi odpowiedzialność za szkodę spowodowaną swoim działaniem lub zaniechaniem.**

**2. Kwota odszkodowania z tytułu odpowiedzialności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych badających:**

- 1) jednostki zainteresowania publicznego – nie może przekraczać mniejszej kwoty z dwóch: 20-krotności wynagrodzenia ustalonego w umowie wykonania czynności rewizji finansowej lub kwoty 12.000.000 zł;**

**2) pozostałe jednostki – nie może przekraczać mniejszej kwoty z dwóch: 10-krotności wynagrodzenia ustalonego w umowie wykonania czynności rewizji finansowej lub kwoty 3.000.000 zł.**

**3. Ograniczenie odpowiedzialności nie dotyczy przypadków umyślnego naruszenia obowiązków zawodowych przez biegłego rewidenta.**

Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych ponosi odpowiedzialność za szkodę spowodowaną swoim działaniem lub zaniechaniem. Kwota odszkodowania z tytułu odpowiedzialności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych badających:

1) jednostki zainteresowania publicznego – nie może przekraczać mniejszej kwoty z dwóch: 20-krotności wynagrodzenia ustalonego w umowie wykonania czynności rewizji finansowej lub kwoty 12.000.000 zł,

2) pozostałe jednostki – nie może przekraczać mniejszej kwoty z dwóch: 10-krotności wynagrodzenia ustalonego w umowie wykonania czynności rewizji finansowej lub kwoty 3.000.000 zł.

Ograniczenie odpowiedzialności nie dotyczy przypadków umyślnego naruszenia obowiązków zawodowych przez biegłego rewidenta.

**Art. 52.** [Wnoszenie opłat przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych]

**1. Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych jest obowiązany:**

1) wnieść, z tytułu wpisu na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, opłatę w wysokości nieprzekraczającej 50% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy;

2) wnieść opłatę roczną z tytułu nadzoru w wysokości nie wyższej niż 2% rocznych przychodów z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej, jednak nie mniej niż 20% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Pre-

**zesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy.**

**2. Opłaty, o których mowa w ust. 1, stanowią przychód Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, z zastrzeżeniem art. 30.**

Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych jest obowiązany:

- 1) wnieść, z tytułu wpisu na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, opłatę w wysokości nieprzekraczającej 50% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy,
- 2) wносить opłatę roczną z tytułu nadzoru w wysokości nie wyższej niż 2% rocznych przychodów z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej, jednak nie mniej niż 20% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za poprzedni rok kalendarzowy.

**Art. 53.** [Lista podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych]

**1. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów prowadzi listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, zwaną dalej „listą”.**

**2. Wpisu na listę dokonuje się na wniosek zawierający udokumentowane dane, o których mowa w ust. 3 pkt 2–10, po złożeniu oświadczenia o zdolności do prowadzenia działalności, podpisanego przez członków zarządu, a w przypadku braku zarządu, przez właścicieli lub wspólników oraz po wniesieniu opłaty, o której mowa w art. 52 ust. 1 pkt 1.**

**3. Lista zawiera adres Komisji Nadzoru Audytowego oraz obejmuje następujące dane:**

- 1) numer wpisu do rejestru;
- 2) pełną i skróconą nazwę oraz adres siedziby podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych;

- 3) formę organizacyjno-prawną;
- 4) nazwiska i imiona właścicieli lub wspólników, członków zarządu oraz członków organów nadzorczych;
- 5) adresy służbowe właścicieli lub wspólników, członków zarządu oraz członków organów nadzorczych;
- 6) nazwiska, imiona i numery w rejestrze wszystkich biegłych rewidentów zatrudnionych w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych lub z nim powiązanych jako wspólnicy lub w inny sposób;
- 7) adresy oddziałów podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych;
- 8) informację o członkostwie w sieci oraz wykaz nazw i adresów podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych w sieci oraz jednostek powiązanych z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych lub też wskazanie miejsca, w którym informacje te są publicznie dostępne;
- 9) adres strony internetowej podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych;
- 10) numer w rejestrze nadany podmiotowi uprawnionemu do badania sprawozdań finansowych przez organ rejestrujący innego państwa oraz nazwę tego organu.

4. Do zgłaszania zmian związanych z wpisem na listę stosuje się odpowiednio art. 10 ust. 7.

5. Wpis na listę uważa się za dokonany, jeżeli Komisja Nadzoru Audytowego nie sprzeciwi się wpisowi w terminie 30 dni od dnia otrzymania uchwały o wpisie na listę. Komisja Nadzoru Audytowego wyraża sprzeciw w formie decyzji administracyjnej.

6. Lista jest prowadzona w formie elektronicznej i jest dostępna na stronie internetowej Krajowej Izby Biegłych Rewidentów.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów prowadzi listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych. Wpisu na listę dokonuje się na wniosek zawierający udokumentowane dane, po złożeniu oświadczenia o zdolności do prowadzenia działalności, podpisanego przez członków zarządu, a w przypadku braku zarządu, przez właścicie-

li lub wspólników oraz po wniesieniu opłaty. Lista zawiera adres KNA oraz obejmuje następujące dane:

- 1) numer wpisu do rejestru,
- 2) pełną i skróconą nazwę oraz adres siedziby podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych,
- 3) formę organizacyjno-prawną,
- 4) nazwiska i imiona właścicieli lub wspólników, członków zarządu oraz członków organów nadzorczych,
- 5) adresy służbowe właścicieli lub wspólników, członków zarządu oraz członków organów nadzorczych,
- 6) nazwiska, imiona i numery w rejestrze wszystkich biegłych rewidentów zatrudnionych w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych lub z nim powiązanych jako wspólnicy lub w inny sposób,
- 7) adresy oddziałów podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych,
- 8) informację o członkostwie w sieci oraz wykaz nazw i adresów podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych w sieci oraz jednostek powiązanych z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych lub też wskazanie miejsca, w którym informacje te są publicznie dostępne,
- 9) adres strony internetowej podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych,
- 10) numer w rejestrze nadany podmiotowi uprawnionemu do badania sprawozdań finansowych przez organ rejestrujący innego państwa oraz nazwę tego organu.

Wpis na listę uważa się za dokonany, jeżeli KNA nie sprzeciwi się wpisowi w terminie 30 dni od dnia otrzymania uchwały o wpisie na listę. Komisja Nadzoru Audytowego wyraża sprzeciw w formie decyzji administracyjnej. Lista jest prowadzona w formie elektronicznej i jest dostępna na stronie internetowej KIBR.

**Art. 54.** [Skreślenie podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z listy]

**1. Skreślenie podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z listy następuje:**

- 1) na wniosek podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych;
- 2) w razie niespełnienia obowiązku określonego w art. 49 ust. 3 i art. 61 ust. 4;
- 3) w razie nieuregulowania rocznej opłaty z tytułu nadzoru, o której mowa w art. 52 ust. 1 pkt 2;
- 4) w razie niezawarcia umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej, o której mowa w art. 50;
- 5) w razie niepoddania się kontroli, o której mowa w art. 26 ust. 2 lub 10 oraz art. 74 ust. 1;
- 6) w przypadkach, o których mowa w art. 27 ust. 1 pkt 3 lit. c oraz art. 83 ust. 1 pkt 2 lit. c.

**2. Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych skreślony z listy z przyczyn, o których mowa w ust. 1 pkt 2–6, może być ponownie wpisany na listę, jeżeli od dnia skreślenia upłynęło nie mniej niż 5 lat. Przepis art. 53 ust. 2 stosuje się odpowiednio.**

Skreślenie podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z listy następuje:

- 1) na wniosek podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych,
- 2) w razie niespełnienia obowiązku przekazania KRBR pisemnego sprawozdania i obowiązku udostępnienia dokumentacji rewizyjnej biegłemu rewidentowi grupy,
- 3) w razie nieuregulowania rocznej opłaty z tytułu nadzoru,
- 4) w razie niezawarcia umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej,
- 5) w razie niepoddania się kontroli,
- 6) w przypadkach, gdy KKN złoży wniosek do KRBR o skreślenie podmiotu z listy oraz wyda decyzję administracyjną o skreśleniu podmiotu z listy.

**Art. 55.** [Stosowanie Kodeksu postępowania administracyjnego do uchwał Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w przedmiocie wpisu lub skreślenia z listy]

**1. Do uchwał Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w przedmiocie wpisu lub skreślenia z listy mają zastosowanie przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego.**

**2. Odwołanie od uchwały, o której mowa w ust. 1, wnosi się do Komisji Nadzoru Audytowego, za pośrednictwem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, w terminie 14 dni od dnia jej doręczenia.**

Do uchwał Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w przedmiocie wpisu lub skreślenia z listy mają zastosowanie przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.). Odwołanie od powyższej uchwały wnosi się do Komisji Nadzoru Audytowego, za pośrednictwem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, w terminie 14 dni od dnia jej doręczenia.

## **Podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r.**

### **Rejestr publiczny**

Każde Państwo Członkowskie zapewnia, by biegli rewidenci i firmy audytorskie były wpisane do rejestru publicznego. W wyjątkowych okolicznościach Państwa Członkowskie mogą odstąpić od stosowania wymogów dotyczących ujawniania informacji, ale wyłącznie w zakresie niezbędnym do zmniejszenia bezpośredniego i znaczącego zagrożenia dla bezpieczeństwa osobistego jakichkolwiek osób.

Państwa Członkowskie zapewniają, że każdy biegły rewident i każda firma audytorska są identyfikowani w rejestrze publicznym pod indy-

widualnym numerem. Rejestrowane informacje są gromadzone w rejestrze w formie elektronicznej i są publicznie dostępne w wersji elektronicznej.

Rejestr publiczny zawiera ponadto nazwę i adres właściwych władz odpowiedzialnych za zatwierdzanie, zapewnienie jakości, dochodzenia i sankcje wobec biegłych rewidentów i firm audytorskich oraz nadzór publiczny.

### **Rejestracja biegłych rewidentów**

W odniesieniu do biegłych rewidentów rejestr publiczny zawiera co najmniej następujące informacje:

- 1) imię i nazwisko, adres i numer rejestracji,
- 2) nazwę, adres, adres strony internetowej i numer rejestracji firm audytorskiej, przez którą biegły rewident jest zatrudniany lub z którą jest związany jako wspólnik bądź w inny sposób (jeśli ma to zastosowanie),
- 3) każdą inną rejestrację jako biegłego rewidenta przez właściwe władze innych Państw Członkowskich i jako biegłego rewidenta przez państwa trzecie, w tym nazwę władzy rejestrującej oraz, jeśli ma to zastosowanie, numer rejestracji.

Biegli rewidenci z państwa trzeciego, zarejestrowani są wskazani w rejestrze wyraźnie jako tacy, a nie jako biegli rewidenci.

### **Rejestracja firm audytorskich**

W odniesieniu do firm audytorskich rejestr publiczny zawiera przynajmniej następujące informacje:

- 1) nazwę, adres i numer rejestracji,
- 2) formę prawną;
- 3) informacje kontaktowe, główną osobę do kontaktów oraz, gdzie ma to zastosowanie, adres strony internetowej,
- 4) adres każdego biura w danym Państwie Członkowskim,

- 5) nazwiska i numery rejestracji wszystkich biegłych rewidentów zatrudnianych przez firmę audytorską lub związanych z nią w charakterze wspólnika lub w inny sposób,
- 6) nazwiska i adresy służbowe wszystkich właścicieli i udziałowców,
- 7) nazwiska i adresy służbowe wszystkich członków organu administracyjnego bądź zarządzającego,
- 8) jeśli ma to zastosowanie, członkostwo w sieci oraz wykaz nazwisk i adresów firm członkowskich oraz podmiotów powiązanych lub wskazanie miejsca, gdzie takie informacje są publicznie dostępne,
- 9) wszystkie inne rejestracje jako firma audytorska przez właściwe władze innych Państw Członkowskich oraz jako jednostka audytorska przez państwa trzecie, w tym nazwę organu rejestrującego oraz, jeśli ma to zastosowanie, numer rejestracji.

Jednostki audytorskie z państwa trzeciego, zarejestrowane, są wskazane w rejestrze wyraźnie jako takie, a nie jako firmy audytorskie.

### **Aktualizacja informacji w rejestrze**

Państwa Członkowskie zapewniają, aby biegli rewidentzi i firmy audytorskie bez zbędnej zwłoki zgłaszali/zgłaszały właściwym władzom odpowiedzialnym za rejestr publiczny wszelkie zmiany dotyczące informacji zawartych w rejestrze publicznym. Po otrzymaniu zgłoszenia rejestr publiczny jest aktualizowany bez zbędnej zwłoki.

### **Język**

Informacje wpisane do rejestru publicznego są sporządzone w jednym z języków dopuszczonych przez przepisy dotyczące języka obowiązujące w danym Państwie Członkowskim.

Państwa Członkowskie mogą zezwolić dodatkowo, aby informacje te były wpisane do rejestru publicznego w innym języku urzędowym Wspólnoty. Państwa Członkowskie mogą wprowadzić wymóg uwierzytelniania tłumaczeń tych informacji.

---

We wszystkich przypadkach dane Państwo Członkowskie zapewnia, aby w rejestrze znalazła się informacja, czy tłumaczenie jest uwierzytelnione, czy nie.

## Rozdział 6

# **WARUNKI I ZASADY WYKONYWANIA CZYNNOŚCI REWIZJI FINANSOWEJ**

### **Uwagi wstępne**

Biegły rewident wykonując zawód zobowiązany jest do przestrzegania zasad Kodeksu etyki (uchwała KRBR) oraz zasad niezależności i bezstronności. Ustawa określa kryteria niezachowania niezależności i bezstronności. Przepisy te zostały przeniesione z u.o.r. i jednocześnie uzupełnione. Tak określone zasady niezależności i bezstronności mają także zastosowanie do firm audytorskich oraz do sieci.

Przepisy u.b.r.s. wprowadzają obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej przez biegłego rewidenta i firmę audytorską oraz inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tajemnicą. Od tej zasady przewidziano odstępstwa. Przykładem tego jest dyspozycja stanowiąca, iż biegły rewident, który wykonując czynności rewizji finansowej dowiedział się o przyjęciu korzyści majątkowej lub osobistej albo jej obietnicy przez funkcjonariusza publicznego z państwa UE lub państwa trzeciego, ma obowiązek powiadomić o tym fakcie organ właściwy do ścigania przestępstw. Przepis ten stanowi wykonanie zalecenia Grupy Roboczej OECD, wydanego w związku z drugą fazą przeglądu implementacji przez Polskę „Konwencji o zwalczaniu przekupstwa zagranicznych funkcjonariuszy publicznych w międzynarodowych transakcjach handlowych oraz Zrewidowanej Rekomendacji ws. zwalczania przekupstwa w międzynarodowych transakcjach handlowych”, który miał miejsce

w dniach 15–18 stycznia 2007 r. w Paryżu. Grupa zaleciła władzom polskim rozważenie nałożenia na biegłych rewidentów obowiązku zgłaszania organom ścigania podejrzenia niezgodnego z prawem przekupstwa funkcjonariuszy zagranicznych.

Nowa u.b.r.s. – w ślad za dyrektywą – nakłada odpowiedzialność za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego na biegłego rewidenta grupy, badającego w imieniu firmy audytorskiej takie sprawozdanie. Biegły rewident grupy ma obowiązek odpowiedniego udokumentowania wyników pracy własnej oraz przeglądu pracy biegłych rewidentów badających sprawozdania finansowe jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej. W związku z tym firma audytorska badająca sprawozdanie finansowe spółki zależnej zobowiązana jest do udostępnienia biegłemu rewidentowi grupy dokumentacji rewizyjnej. W sytuacji, gdy badanie jednostek wchodzących w skład grupy kapitałowej przeprowadza biegły rewident lub firma audytorska z państwa trzeciego, z którym nie zostanie podpisane odpowiednie porozumienie, wówczas biegły rewident grupy zobowiązany jest, na żądanie KNA, do dostarczenia dokumentacji rewizyjnej z badania przeprowadzonego przez biegłego rewidenta z państwa trzeciego. W tym celu biegły rewident grupy powinien posiadać odpowiedni dostęp do tej dokumentacji. W przypadku, gdy zaistnieją przeszkody w ww. dostępie, biegły rewident grupy powinien posiadać dowody, że podjął stosowne działania mające na celu uzyskanie takiego dostępu.

**Art. 56.** [Obowiązek przestrzegania zasad etyki zawodowej]

**1. Biegły rewident, wykonując czynności rewizji finansowej, jest obowiązany do przestrzegania zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, w tym w szczególności uczciwości, obiektywizmu, zawodowych kompetencji i należytej staranności oraz zachowania tajemnicy.**

**2. Czynności rewizji finansowej przeprowadza biegły rewident spełniający warunki do wyrażenia bezstronnej i niezależnej opinii lub raportu.**

**3. Bezstronność i niezależność nie jest zachowana, jeżeli biegły rewident:**

- 1) posiada udziały, akcje lub inne tytuły własności w jednostce, w której wykonuje czynności rewizji finansowej, lub w jednostce z nią powiązanej;
- 2) jest lub był w ostatnich 3 latach przedstawicielem prawnym (pełnomocnikiem), członkiem organów nadzorujących, zarządzających, administrujących lub pracownikiem jednostki, w której wykonuje lub wykonywał czynności rewizji finansowej, albo jednostki z nią powiązanej;
- 3) w ostatnich 3 latach uczestniczył w prowadzeniu ksiąg rachunkowych lub sporządzaniu sprawozdania finansowego jednostki, w której wykonywał czynności rewizji finansowej;
- 4) osiągnął chociażby w jednym roku, w ciągu ostatnich 5 lat, co najmniej 40% przychodu rocznego z tytułu świadczenia usług na rzecz jednostki, w której wykonywał czynności rewizji finansowej, lub jednostki z nią powiązanej; nie dotyczy to pierwszego roku działalności biegłego rewidenta;
- 5) jest małżonkiem, krewnym lub powinowatym w linii prostej do drugiego stopnia lub jest związany z tytułu opieki, przysposobienia lub kurateli z osobą będącą członkiem organów nadzorujących, zarządzających lub administrujących jednostki, w której wykonuje czynności rewizji finansowej, albo zatrudnia do wykonywania czynności rewizji finansowej takie osoby;
- 6) uczestniczy w podejmowaniu decyzji przez jednostkę, w której wykonuje czynności rewizji finansowej w zakresie mającym związek ze świadczonymi usługami;
- 7) z innych powodów, po przeprowadzeniu czynności zmierzających do wyeliminowania powstałych zagrożeń, nie może sporządzić bezstronnej i niezależnej opinii lub raportu.

4. Zasady bezstronności i niezależności, określone w ust. 3, stosuje się odpowiednio do podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, a także członków zarządu i organów nadzorczych tych podmiotów lub innych osób wykonujących czynności rewizji finansowej oraz do sieci.

5. Biegły rewident oraz podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych są obowiązani do zamieszczenia w dokumen-

**tacji rewizyjnej oświadczeń w sprawie bezstronności i niezależności, a w przypadku wystąpienia zagrożeń, do udokumentowania wszelkich zagrożeń utraty niezależności oraz czynności zastosowanych w celu ograniczenia tych zagrożeń.**

Biegły rewident, wykonując czynności rewizji finansowej, jest obowiązany do przestrzegania zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, w tym w szczególności uczciwości, obiektywizmu, zawodowych kompetencji i należytej staranności oraz zachowania tajemnicy.

Czynności rewizji finansowej przeprowadza biegły rewident spełniający warunki do wyrażenia bezstronnej i niezależnej opinii lub raportu. Bezstronność i niezależność nie jest zachowana, jeżeli biegły rewident:

- 1) posiada udziały, akcje lub inne tytuły własności w jednostce, w której wykonuje czynności rewizji finansowej, lub w jednostce z nią powiązanej,
- 2) jest lub był w ostatnich 3 latach przedstawicielem prawnym (pełnomocnikiem), członkiem organów nadzorujących, zarządzających, administrujących lub pracownikiem jednostki, w której wykonuje lub wykonywał czynności rewizji finansowej, albo jednostki z nią powiązanej,
- 3) w ostatnich 3 latach uczestniczył w prowadzeniu ksiąg rachunkowych lub sporządzaniu sprawozdania finansowego jednostki, w której wykonywał czynności rewizji finansowej,
- 4) osiągnął chociażby w jednym roku, w ciągu ostatnich 5 lat, co najmniej 40% przychodu rocznego z tytułu świadczenia usług na rzecz jednostki, w której wykonywał czynności rewizji finansowej, lub jednostki z nią powiązanej; nie dotyczy to pierwszego roku działalności biegłego rewidenta,
- 5) jest małżonkiem, krewnym lub powinowatym w linii prostej do drugiego stopnia lub jest związany z tytułu opieki, przysposobienia lub kurateli z osobą będącą członkiem organów nadzorujących, zarządzających lub administrujących jednostki, w której wykonuje czynności rewizji finansowej, albo zatrudnia do wykonywania czynności rewizji finansowej takie osoby,

- 6) uczestniczy w podejmowaniu decyzji przez jednostkę, w której wykonuje czynności rewizji finansowej w zakresie mającym związek ze świadczonymi usługami,
- 7) z innych powodów, po przeprowadzeniu czynności zmierzających do wyeliminowania powstałych zagrożeń, nie może sporządzić bezstronnej i niezależnej opinii lub raportu.

Zasady bezstronności i niezależności stosuje się odpowiednio do podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, a także członków zarządu i organów nadzorczych tych podmiotów lub innych osób wykonujących czynności rewizji finansowej oraz do sieci.

Biegły rewident oraz podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych są obowiązani do zamieszczenia w dokumentacji rewizyjnej oświadczeń w sprawie bezstronności i niezależności, a w przypadku wystąpienia zagrożeń, do udokumentowania wszelkich zagrożeń utraty niezależności oraz czynności zastosowanych w celu ograniczenia tych zagrożeń.

**Art. 57.** [Zakaz ingerowania w czynności rewizyjne w sposób zagrażający niezależności i obiektywizmowi]

**Właściciel lub wspólnicy, członkowie zarządu oraz organów nadzorczych podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych lub jednostki powiązanej z tym podmiotem nie mogą ingerować w przeprowadzanie przez biegłego rewidenta czynności rewizji finansowej w sposób zagrażający jego niezależności i obiektywizmowi.**

Właściciel lub wspólnicy, członkowie zarządu oraz organów nadzorczych podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych lub jednostki powiązanej z tym podmiotem nie mogą ingerować w przeprowadzanie przez biegłego rewidenta czynności rewizji finansowej w sposób zagrażający jego niezależności i obiektywizmowi.

**Art. 58.** [Obowiązek informowania o przyjęciu korzyści majątkowej przez funkcjonariusza publicznego]

**1. Biegły rewident, który w związku z wykonywaniem czynności rewizji finansowej dowiedział się o przyjęciu korzyści majątkowej lub osobistej albo jej obietnicy przez funkcjonariusza publicznego z państwa Unii Europejskiej lub z państwa trzeciego, jest obowiązany zawiadomić niezwłocznie o tym fakcie organ powołany do ścigania przestępstw.**

**2. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, ciąży na biegłym rewidencie również wtedy, gdy dowiedział się on, w związku z wykonywaniem czynności rewizji finansowej, o udzieleniu albo obietnicy udzielenia funkcjonariuszowi publicznemu, o którym mowa w ust. 1, korzyści majątkowej lub osobistej.**

Biegły rewident, który w związku z wykonywaniem czynności rewizji finansowej dowiedział się o przyjęciu korzyści majątkowej lub osobistej albo jej obietnicy przez funkcjonariusza publicznego z państwa Unii Europejskiej lub z państwa trzeciego, jest obowiązany zawiadomić niezwłocznie o tym fakcie organ powołany do ścigania przestępstw. Obowiązek taki ciąży na biegłym rewidencie również wtedy, gdy dowiedział się on, w związku z wykonywaniem czynności rewizji finansowej, o udzieleniu albo obietnicy udzielenia funkcjonariuszowi publicznemu korzyści majątkowej lub osobistej.

**Art. 59.** [Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej]

**1. Biegły rewident oraz podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych są obowiązani zachować w tajemnicy wszystkie informacje i dokumenty związane z wykonywaniem czynności rewizji finansowej. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie jest ograniczony w czasie.**

**2. Członkowie organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów oraz kontrolerzy i wizytatorzy, o których mowa w art. 26 ust. 4, są obowiązani zachować w tajemnicy wszystkie informacje i dokumenty, w których posiadanie weszli w związku z zajmowanym stanowi-**

**skiem, wykonywanymi zadaniami lub przeprowadzanymi kontrolami.**

**3. Do przestrzegania tajemnicy zawodowej są obowiązane również inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tą tajemnicą, chyba że na ich ujawnienie zezwala przepis ustawy szczególnej.**

**4. Nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej złożenie zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa oraz udzielanie informacji lub przekazywanie dokumentów w przypadkach określonych w ustawie lub w odrębnych przepisach.**

**5. Nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej udostępnienie dokumentacji i informacji z wykonania czynności rewizji finansowej w związku z toczącymi się postępowaniami przed organami Krajowej Izby Biegłych Rewidentów.**

Biegły rewident oraz podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych są obowiązani zachować w tajemnicy wszystkie informacje i dokumenty związane z wykonywaniem czynności rewizji finansowej. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie jest ograniczony w czasie.

Członkowie organów KIBR oraz kontrolerzy i wizytatorzy są obowiązani zachować w tajemnicy wszystkie informacje i dokumenty, w których posiadanie weszli w związku z zajmowanym stanowiskiem, wykonywanymi zadaniami lub przeprowadzanymi kontrolami.

Do przestrzegania tajemnicy zawodowej są obowiązane również inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tą tajemnicą, chyba że na ich ujawnienie zezwala przepis ustawy szczególnej.

Nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej złożenie zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa oraz udzielanie informacji lub przekazywanie dokumentów w przypadkach określonych w ustawie lub w odrębnych przepisach.

Nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej udostępnienie dokumentacji i informacji z wykonania czynności rewizji finansowej w związku z toczącymi się postępowaniami przed organami KIBR.

**Art. 60.** [Kształtowanie wynagrodzenia za czynności rewizji finansowej]

**1. Uzyskiwane przez biegłych rewidentów i podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych wynagrodzenie za wykonywanie czynności rewizji finansowej nie może być:**

- 1) uzależnione od wyniku czynności rewizji finansowej;
- 2) kształtowane przez świadczenie dodatkowych usług na rzecz jednostki.

**2. Wynagrodzenie za świadczone czynności rewizji finansowej powinno odzwierciedlać realną pracochłonność oraz stopień złożoności prac i wymaganych kwalifikacji.**

Uzyskiwane przez biegłych rewidentów i podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych wynagrodzenie za wykonywanie czynności rewizji finansowej nie może być:

- 1) uzależnione od wyniku czynności rewizji finansowej;
- 2) kształtowane przez świadczenie dodatkowych usług na rzecz jednostki.

Wynagrodzenie za świadczone czynności rewizji finansowej powinno odzwierciedlać realną pracochłonność oraz stopień złożoności prac i wymaganych kwalifikacji.

**Art. 61.** [Biegły rewident grupy]

**1. Biegły rewident grupy odpowiada za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego.**

**2. Biegły rewident grupy powinien udokumentować wyniki własnej pracy rewizyjnej oraz przeglądu pracy wykonanej przez biegłego rewidenta lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych badający sprawozdanie finansowe istotnej jednostki wchodzącej w skład grupy kapitałowej.**

**3. Zebrana i opracowana dokumentacja rewizyjna z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego powinna umożliwić przeprowadzenie kontroli pracy biegłego rewidenta grupy.**

**4. Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych badający sprawozdanie finansowe jednostki wchodzącej w skład gru-**

py kapitałowej ma obowiązek udostępnić dokumentację rewizyjną z tego badania biegłemu rewidentowi grupy.

**5. W przypadku gdy badanie istotnej jednostki wchodzącej w skład grupy kapitałowej przeprowadza biegły rewident lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego, z którym nie zawarto porozumienia, o którym mowa w art. 102 ust. 1, biegły rewident grupy jest obowiązany, na żądanie Komisji Nadzoru Audytowego, dostarczyć dokumentację rewizyjną z badania przeprowadzonego przez biegłego rewidenta z państwa trzeciego.**

**6. W celu zapewnienia dostarczenia dokumentacji, o której mowa w ust. 5, biegły rewident grupy powinien posiadać tę dokumentację lub też zapewnić sobie odpowiedni i nieograniczony do niej dostęp na żądanie lub podjąć inne stosowne działania.**

**7. W sytuacji gdy przepisy prawa obowiązującego w państwie trzecim lub inne przeszkody uniemożliwiają przekazanie dokumentacji rewizyjnej przez biegłego rewidenta z państwa trzeciego, dokumentacja biegłego rewidenta grupy powinna zawierać dowody, że podjął on stosowne działania w celu uzyskania dostępu do tej dokumentacji rewizyjnej, a w przypadku wystąpienia przeszkód innych niż przepisy obowiązującego prawa, dowody na ich istnienie.**

Biegły rewident grupy odpowiada za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Powinien on udokumentować wyniki własnej pracy rewizyjnej oraz przeglądu pracy wykonanej przez biegłego rewidenta lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych badający sprawozdanie finansowe istotnej jednostki wchodzącej w skład grupy kapitałowej.

Zebrana i opracowana dokumentacja rewizyjna z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego powinna umożliwić przeprowadzenie kontroli pracy biegłego rewidenta grupy. Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych badający sprawozdanie finansowe jednostki wchodzącej w skład grupy kapitałowej ma obowiązek udostępnić dokumentację rewizyjną z tego badania biegłemu rewidentowi grupy.

W przypadku gdy badanie istotnej jednostki wchodzącej w skład grupy kapitałowej przeprowadza biegły rewident lub podmiot uprawniony

do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego, z którym nie zawarto porozumienia, biegły rewident grupy jest obowiązany, na żądanie KNA, dostarczyć dokumentację rewizyjną z badania przeprowadzonego przez biegłego rewidenta z państwa trzeciego.

W celu zapewnienia dostarczenia powyższej dokumentacji, biegły rewident grupy powinien posiadać tę dokumentację lub też zapewnić sobie odpowiedni i nieograniczony do niej dostęp na żądanie lub podjąć inne stosowne działania.

W sytuacji gdy przepisy prawa obowiązującego w państwie trzecim lub inne przeszkody uniemożliwiają przekazanie dokumentacji rewizyjnej przez biegłego rewidenta z państwa trzeciego, dokumentacja biegłego rewidenta grupy powinna zawierać dowody, że podjął on stosowne działania w celu uzyskania dostępu do tej dokumentacji rewizyjnej, a w przypadku wystąpienia przeszkód innych niż przepisy obowiązującego prawa, dowody na ich istnienie.

**Art. 62.** [Zastąpienie biegłego rewidenta lub podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych przez innego biegłego rewidenta lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych]

**Jeżeli w trakcie wykonywania czynności rewizji finansowej wystąpi konieczność zastąpienia jednego biegłego rewidenta lub podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych przez innego biegłego rewidenta lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych, zastępowany biegły rewident lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych udostępnia nowemu biegłemu rewidentowi lub podmiotowi uprawnionemu do badania sprawozdań finansowych konieczne informacje i wyjaśnienia.**

Jeżeli w trakcie wykonywania czynności rewizji finansowej wystąpi konieczność zastąpienia jednego biegłego rewidenta lub podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych przez innego biegłego rewidenta lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych, zastępowany biegły rewident lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych udostępnia nowemu biegłemu rewi-

dentowi lub podmiotowi uprawnionemu do badania sprawozdań finansowych konieczne informacje i wyjaśnienia.

## **Warunki i zasady wykonywania czynności rewizji finansowej – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r.**

### **Etyka zawodowa**

Państwa Członkowskie zapewniają, by wszyscy biegli rewidenci i firmy audytorskie podlegali zasadom etyki zawodowej, obejmującej co najmniej ich działanie w interesie publicznym, ich uczciwość i obiektywizm oraz ich kompetencje zawodowe i należytą staranność.

W celu zapewnienia zaufania do funkcji badania oraz w celu zagwarantowania jednolitego stosowania etyki zawodowej, Komisja może przyjąć oparte na zasadach środki wykonawcze dotyczące etyki zawodowej.

### **Niezależność i obiektywizm**

Państwa Członkowskie zapewniają, aby biegły rewident lub firma audytorska przeprowadzający badanie ustawowe byli niezależni od badanej jednostki i nie uczestniczyli w procesie decyzyjnym badanej jednostki.

Państwa Członkowskie zapewniają, aby biegły rewident lub firma audytorska nie przeprowadzali badania ustawowego, jeżeli zachodzi jakikolwiek bezpośredni lub pośredni związek – o charakterze finansowym, gospodarczym, w formie stosunku pracy lub innego rodzaju, włączając świadczenie dodatkowych usług niebędących badaniem – między biegłym rewidentem, firmą audytorską lub siecią a badaną jednostką, na podstawie którego obiektywna, rozsądna i poinformowana strona trzecia wywnioskowałaby, 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 musi zastosować zabezpieczenia w celu złagodzenia tych zagrożeń. Jeżeli waga zagrożeń w porównaniu do zastosowanych zabezpieczeń jest taka, że ich niezależność zostaje naruszona, biegły rewident lub firma audytorska nie przeprowadzą badania ustawowego.

Państwa Członkowskie zapewniają również, by w przypadku badań ustawowych jednostek interesu 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.

Państwa Członkowskie zapewniają, aby biegły rewident lub firma audytorska dokumentowali w dokumentacji roboczej z badania wszystkie znaczące zagrożenia dla swej niezależności oraz zabezpieczenia, zastosowane w celu złagodzenia tych zagrożeń.

### **Wybór biegłych rewidentów lub firm audytorskich**

Wyboru biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej dokonuje walne zgromadzenie wspólników lub członków badanej jednostki.

Państwa Członkowskie mogą dopuścić alternatywne systemy lub tryby wyboru biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, pod warunkiem że te systemy lub tryby zostaną opracowane dla zapewnienia niezależności biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej od członków wykonawczych organu administracyjnego bądź od organu zarządzającego badanej jednostki.

### **Zwolnienie i rezygnacja biegłych rewidentów lub firm audytorskich**

Państwa Członkowskie zapewniają, aby biegli rewidenty lub firmy audytorskie mogli/mogły być odwołani/odwoływane tylko w przypadku zaistnienia zasadnych podstaw. Różnice poglądów w sprawie zwolnień

i rezygnacji księgowych lub procedur badania nie stanowią zasadnej podstawy odwołania.

Państwa Członkowskie gwarantują, aby badana jednostka i biegły rewident bądź firma audytorska informowały władzę lub władze odpowiedzialne za nadzór publiczny o swym zwolnieniu bądź rezygnacji w okresie, na jaki zostały powołane, i udzieliły stosownego wyjaśnienia przyczyn tego zwolnienia lub rezygnacji.

### **Poufność i tajemnica zawodowa**

Państwa Członkowskie zapewniają, aby wszystkie informacje i dokumenty, do których biegły rewident lub firma audytorska ma dostęp w trakcie przeprowadzania badania ustawowego, były chronione na podstawie odpowiednich przepisów dotyczących poufności i tajemnicy zawodowej.

Przepisy dotyczące poufności i tajemnicy zawodowej, odnoszące się do biegłych rewidentów bądź firm audytorskich nie mogą stanowić przeszkody dla wykonania przepisów dyrektywy.

W przypadku zastąpienia jednego biegłego rewidenta bądź firmy audytorskiej przez innego biegłego rewidenta lub firmę audytorską, zastępowany biegły rewident lub firma audytorska udostępnia nowemu biegłemu rewidentowi lub firmie audytorskiej wszelkie właściwe informacje na temat badanej jednostki.

Biegły rewident lub firma audytorska, która zaprzestała wykonywać określone zlecenie badania, jak również były biegły rewident lub firma audytorska nadal podlegają przepisom poufności i tajemnicy zawodowej w odniesieniu do tego zlecenia badania.

### **Niezależność i obiektywizm biegłych rewidentów przeprowadzających badanie ustawowe w imieniu firm audytorskich**

Państwa Członkowskie zapewniają, aby właściciele lub wspólnicy firmy audytorskiej, jak również członkowie organów administracyj-

nych, zarządzających i nadzorczych takiej firmy lub firmy powiązanej, nie ingerowali w przeprowadzanie badania ustawowego w jakikolwiek sposób zagrażający niezależności i obiektywizmowi biegłego rewidenta, który przeprowadza badanie ustawowe w imieniu firmy audytorskiej.

### **Wynagrodzenie za badanie**

Państwa Członkowskie zapewniają istnienie stosownych przepisów, które przewidują, że wynagrodzenia za badania ustawowe:

- 1) nie są uzależnione ani kształtowane przez świadczenie dodatkowych usług na rzecz badanej jednostki,
- 2) nie mają w żadnej mierze charakteru warunkowego.

### **Standardy rewizji finansowej**

Państwa Członkowskie wymagają od biegłych rewidentów i firm audytorskich prowadzenia badań ustawowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej przyjętymi przez Komisję. Państwa Członkowskie mogą w dalszym ciągu stosować Krajowy Standard Rewizji Finansowej, dopóki Komisja nie przyjmie międzynarodowego standardu obejmującego takie samo zagadnienie. Przyjęte Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej publikowane są w całości we wszystkich językach urzędowych Wspólnoty w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej.

Komisja przyjmuje Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej do stosowania we Wspólnocie jedynie wtedy, jeśli standardy:

- 1) zostały opracowane z uwzględnieniem prawidłowej, należytej procedury, nadzoru publicznego i przejrzystości i są ogólnie uznawane w skali międzynarodowej,
- 2) przyczyniają się do wysokiego poziomu wiarygodności i jakości rocznych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz
- 3) prowadzą do wspólnego dobra Europy.

Państwa Członkowskie mogą wprowadzić procedury lub wymogi dotyczące badania, uzupełniające – lub w wyjątkowych przypadkach ogra-

niczające – część Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej jedynie wtedy, gdy wynikają one ze szczególnych krajowych wymogów prawnych dotyczących zakresu badania ustawowego.

### **Badania ustawowe skonsolidowanych sprawozdań finansowych**

Państwa Członkowskie zapewniają, aby w przypadku kontroli ustawowej skonsolidowanych sprawozdań finansowych grupy przedsiębiorstw:

- 1) biegły rewident grupy ponosił pełną odpowiedzialność za sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego,
- 2) biegły rewident grupy przeprowadzał przegląd i przechowywał dokumentację z dokonanego przez siebie przeglądu pracy rewizyjnej wykonanej przez biegłego rewidenta z państwa trzeciego, biegłego rewidenta, jednostkę audytorską z państwa trzeciego lub firmę audytorską do celu badania grupy. Dokumentacja zachowana przez biegłego rewidenta grupy musi być taka, aby umożliwiała właściwym władzom prawidłowe przeprowadzenie przeglądu pracy biegłego rewidenta grupy,
- 3) kiedy podmiot wchodzący w skład grupy przedsiębiorstw jest badany przez biegłego rewidenta lub jednostkę audytorską z państwa trzeciego, nieposiadającego ustaleń roboczych, biegły rewident grupy odpowiadał za zapewnienie na żądanie prawidłowego dostarczenia do organów nadzoru publicznego dokumentacji pracy rewizyjnej, wykonanej przez biegłego rewidenta lub jednostkę audytorską państwa trzeciego, łącznie z dokumentami roboczymi, istotnymi dla audytu grupy. W celu zapewnienia dostarczenia takich dokumentów biegły rewident grupy musi zatrzymać egzemplarz takiej dokumentacji bądź też uzgodnić z biegłym rewidentem lub jednostką audytorską z państwa trzeciego swój odpowiedni i nieograniczony do niej dostęp na żądanie lub podjąć wszelkie inne stosowne działania. Jeżeli przeszkody prawne lub inne uniemożliwią przekazanie dokumentacji roboczej z badania z państwa trzeciego do biegłego rewidenta grupy, dokumentacja zachowana przez biegłego rewidenta grupy musi zawierać dowody, że biegły

rewident grupy wszczął stosowne procedury w celu uzyskania dostępu do dokumentacji z badania oraz, w przypadku przeszkód innych niż przeszkody prawne wynikające z przepisów tego państwa, dowody na istnienie takich przeszkód.

### **Sprawozdawczość z badania**

W przypadku, gdy firma audytorska przeprowadza badanie ustawowe, sprawozdanie z badania jest podpisywane przynajmniej przez biegłego rewidenta, przeprowadzającego badanie ustawowe w imieniu firmy audytorskiej. W wyjątkowych okolicznościach Państwa Członkowskie mogą postanowić, że podpis ten nie musi być ujawniany opinii publicznej, jeżeli takie ujawnienie mogłoby prowadzić do bezpośredniego i znaczącego zagrożenia dla bezpieczeństwa osobistego jakiegokolwiek osoby. W każdym przypadku nazwisko danej osoby zaangażowanej w badanie musi być znane odpowiednim właściwym władzom.

### **Systemy zapewniania jakości**

Każde Państwo Członkowskie zapewnia, aby wszyscy biegli rewidenty i firmy audytorskie byli objęci systemem zapewniania jakości spełniającym co najmniej poniższe kryteria:

- 1) system zapewniania jakości jest zorganizowany w sposób gwarantujący jego niezależność od kontrolowanych biegłych rewidentów i firm audytorskich oraz podlega nadzorowi publicznemu opisanemu w rozdziale VIII Dyrektywy KE,
- 2) finansowanie działania systemu zapewniania jakości jest bezpieczne i wolne od jakichkolwiek niepożądanych wpływów ze strony biegłych rewidentów lub firm audytorskich,
- 3) system zapewniania jakości dysponuje odpowiednimi zasobami,
- 4) osoby przeprowadzające kontrole zapewnienia jakości posiadają odpowiednie wykształcenie zawodowe i stosowne doświadczenie w zakresie badania ustawowego oraz sprawozdawczości finanso-

- wej, połączone ze szczególnym szkoleniem w zakresie przeprowadzania kontroli zapewnienia jakości,
- 5) wybór kontrolerów realizujących konkretne zlecenia kontroli zapewnienia jakości dokonywany jest zgodnie z obiektywną procedurą opracowaną dla zapewnienia, że między kontrolerami a kontrolowanym biegłym rewidentem lub firmą audytorską nie zachodzi konflikt interesów,
  - 6) zakres kontroli zapewnienia jakości popartej odpowiednim sprawdzeniem wybranych zbiorów dokumentacji z badania obejmuje ocenę zgodności z obowiązującymi standardami rewizji finansowej i wymogami z zakresu niezależności, ocenę ilości i jakości wykorzystanych zasobów, ocenę naliczonego wynagrodzenia za badanie oraz ocenę systemu wewnętrznej kontroli jakości firmy audytorskiej,
  - 7) kontrola zapewnienia jakości jest przedmiotem sprawozdania zawierającego główne wnioski z kontroli zapewnienia jakości,
  - 8) kontrole zapewnienia jakości są przeprowadzane co najmniej co 6 lat,
  - 9) ogólne rezultaty funkcjonowania systemu zapewniania jakości są corocznie publikowane,
  - 10) zalecenia wynikające z przeprowadzonych kontroli zapewnienia jakości są wykonane przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską w odpowiednio krótkim czasie.

Jeśli zalecenia, o których mowa w pkt 10, nie zostaną wykonane, dany biegły rewident lub firma audytorska podlegają, w stosownych przypadkach, systemowi działań dyscyplinujących lub sankcjom.

Komisja może, przyjąć środki wykonawcze w celu zwiększenia publicznego zaufania do funkcji badania oraz zapewnienia jednolitego stosowania pozycji określonych w pkt 1, 2 oraz 5–10.

### **Systemy dochodzeń i sankcji**

Państwa Członkowskie zapewniają istnienie skutecznych systemów dochodzeń i sankcji mających na celu wykrywanie, korygowanie i zapobieganie nieodpowiedniemu wykonywaniu badania ustawowego.

Bez uszczerbku dla obowiązujących w Państwach Członkowskich systemów odpowiedzialności cywilnej, Państwa Członkowskie zapewniają skuteczne, proporcjonalne i odstraszające sankcje wobec biegłych rewidentów i firm audytorskich w przypadku gdy badania ustawowe nie są przeprowadzane zgodnie z przepisami przyjętymi w ramach wdrażania Dyrektywy KE.

Państwa Członkowskie postanawiają, aby podjęte środki i sankcje nałożone na biegłych rewidentów i firmy audytorskie były odpowiednio ujawniane opinii publicznej. Sankcje obejmują możliwość cofnięcia zaawizowania.

## **Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Dokumentacja badania – MSRF 230<sup>1</sup>**

Biegły rewident ma obowiązek sporządzać na czas dokumentację badania<sup>2</sup>. Sporządzenie wystarczającej i odpowiedniej dokumentacji badania pomaga polepszyć jakość badania i ułatwia skuteczny przegląd

---

<sup>1</sup> Opracowanie własne na podstawie MRSF 230 (w:) *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości*, t. 1, Warszawa 2009, s. 47–60.

<sup>2</sup> Zgodnie z definicją zawartą w MSRF przez **dokumentację badania** rozumie się zapis wykonanych procedur, uzyskanych dowodów badania mających znaczenie oraz wniosków poczynionych przez biegłego rewidenta (terminy takie jak „dokumenty robocze” i „dokumentacja pracy” są także czasem używane).

Charakter wykorzystania informacji płynących z dokumentacji badania, sprawia, że musi ona spełniać szereg warunków (być użyteczną zależnie od celu przeznaczenia), np. powinna:

- pomagać zespołowi wykonującemu badanie w zaplanowaniu i przeprowadzeniu badania,
- pomagać członkom zespołu wykonującego badanie odpowiedzialnym za sprawowanie nadzoru w kierowaniu i nadzorowaniu czynności badania oraz dopełnianiu odpowiedzialności za dokonywanie przeglądu zgodnie z MSRF 220,
- umożliwiać zespołowi wykonującemu badanie rozliczenie się ze swej pracy,
- być pomocna przy sporządzaniu wykazu spraw mających znaczenie dla przyszłych badań,
- umożliwiać przeprowadzenie przeglądów i inspekcji kontroli jakości zgodnie z Międzynarodowym Standardem Kontroli Jakości nr 1,

i ocenę uzyskanych dowodów badania i sformułowanych wniosków przed sporządzeniem sprawozdania biegłego rewidenta.

Biegły rewident musi tak sporządzić dokumentację badania, aby doświadczony biegły rewident, który nie miał wcześniejszych związków z tym badaniem, zrozumiał:

- rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres przeprowadzonych procedur badania w celu oceny spełnienia wymogów MSRF i mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych,
- rezultaty przeprowadzonych procedur badania i uzyskane dowody badania oraz
- znaczące sprawy, które pojawiły się podczas badania, dotyczące ich wnioski i znaczące zawodowe osądy dokonane przy formułowaniu tych wniosków.

Dokumentacja badania jest jedyną możliwością dostarczenia dowodu na to, że badanie zostało przeprowadzone zgodnie z MSRF<sup>3</sup>. Równocześnie należy podkreślić, że nie jest konieczne ani celowe, aby biegły rewident dokumentował każdą rozważaną sprawę lub każdy zawodowy osąd dokonany podczas badania. Dokumentacja zaś powinna zawierać opis wszelkich znaczących spraw i powiązanych z nimi zawodowych

- 
- umożliwiać przeprowadzenie zewnętrznych inspekcji zgodnie z mającymi zastosowanie wymogami prawnymi, regulacyjnymi lub innymi, krajowymi wymogami, jeżeli są przynajmniej tak samo rygorystyczne.

Forma, zawartość i zakres dokumentacji badania zależą od takich czynników, jak wielkość i złożoność jednostki, rodzaj procedur badania wymagających przeprowadzenia, rozpoznane ryzyko istotnych zniekształceń, znaczenie uzyskanych dowodów badania, rodzaj i zakres zidentyfikowanych wyjątków, potrzeba udokumentowania wniosku lub uzasadnienia wniosku niemożliwego do sformułowania na podstawie dokumentacji wykonanej pracy lub uzyskanych dowodów badania, metodologia badania i zastosowane narzędzia.

<sup>3</sup> Wymogi MSRF zostały zaprojektowane jako pomoc w osiągnięciu celów określonych w MSRF, a przez to ogólnych celów biegłego rewidenta. Dlatego poza wyjątkowymi okolicznościami, MSRF wymagają przestrzegania każdego wymogu, który jest odpowiedni w okolicznościach danego badania.

osądów<sup>4</sup>. Prawidłowe udokumentowanie przeprowadzonego zawodowego osądu służy wyjaśnieniu wniosków biegłego rewidenta i wzmocnieniu jakości osądu. Na takie sprawy zwraca się szczególnie uwagę podczas dokonywania przeglądów dokumentacji przez osoby odpowiedzialne za to lub osoby przeprowadzające następne badania podczas dokonywania przeglądu spraw mających ciągle znaczenie (np. przy retrospektywnej analizie wartości szacunkowych). Biegły rewident dość często uznaje za pomocne sporządzenie i zachowanie jako części dokumentacji badania (streszczenia<sup>5</sup>), opisującego znaczące sprawy – stwierdzone podczas badania – i sposób odniesienia się do nich w innej uzupełniającej dokumentacji badania zawierającej takie informacje (np. wiążące stanowiska Izby Skarbowych, czy równie wiążące wyroki sądowe, które zapadały w analogicznych sprawach, zdarzeniach). Streszczenie takie ułatwiają skuteczną i efektywną weryfikację dokumentacji badania, szczególnie w przypadku dużych i złożonych badań.

W dokumentacji muszą pojawić się tzw. **zapisy identyfikujące charakterystykę badania**, które służą wielu celom m.in. pozwalają poznać, zrozumieć wybraną metodologię badania, próbkowania itp., umożliwiają zespołowi wykonującemu badanie rozliczenie się ze swojej pracy oraz ułatwiają dochodzenie dotyczące wyjątków i niespójności. Identyfikacja charakterystyki może różnić się w zależności od rodzaju procedury badania oraz badanej pozycji lub sprawy (problemu). Zmienność otoczenia, środowiska, w którym znajduje się biegły rewident (różnorodność jednostek objętych rewizją oraz rozwiązywanych zakresów problema-

---

<sup>4</sup> Do takich działań należałoby zaliczyć:

- sprawy, które powodują znaczące ryzyko (zgodnie z definicją zamieszczoną w MSRF 315),
- wyniki procedur badania wskazujące na to, że sprawozdania finansowe mogą zawierać istotne zniekształcenia, lub że istnieje potrzeba skorygowania poprzednich ocen ryzyka istotnych zniekształceń dokonanych przez biegłego rewidenta oraz jego reakcji na to ryzyko,
- okoliczności powodujące, że biegłemu rewidentowi poważne trudności sprawia zastosowanie niezbędnych procedur badania,
- ustalenia, które mogą powodować modyfikację opinii biegłego rewidenta lub zamieszczenie akapitu objaśniającego w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

<sup>5</sup> Czasem określanego mianem memorandum z wykonania.

tycznych) wymuszają na nim wyraźne określenie metody doboru dowodów księgowych do próby, i tak np.:

- biegły rewident może dowolnie określić dokumenty wybrane do badania za pomocą dat ich wystawienia oraz nadanych im numerów własnych (np. w celu weryfikacji transakcji zakupowych) – stosując różne metody np. wrywkowo, co 10 dokument (zapis) księgowy, za pomocą algorytmu liczb pierwszych,
- w przypadku zastosowania procedury wymagającej przeglądu wybranych lub wszystkich pozycji zgodnie z określonym poziomem istotności, biegły rewident powinien opisać zakres zastosowania procedury oraz określić zbiór (np. wszystkie zapisy księgowe w dzienniku przekraczające określony próg istotności),
- w przypadku procedury wymagającej zapytań skierowanych do określonych pracowników jednostki, biegły rewident może zapisać daty zapytań, nazwiska i stanowiska służbowe pracowników jednostki (notatka ze spotkania),
- w przypadku procedury obserwacji biegły rewident może opisać obserwowany proces lub sprawę (np. obserwacja inwentaryzacji – wskazać mające z nimi związek osoby i pełnione przez nie obowiązki, a także zapisać informacje o miejscu i czasie przeprowadzonej obserwacji).

Biegły rewident po dacie sprawozdania biegłego rewidenta<sup>6</sup> ma bezwzględny obowiązek zgromadzenia na czas dokumentacji badania w aktach badania<sup>7</sup> oraz w następnej kolejności kończy administracyjny proces kompletowania końcowych akt badania. Odpowiedni termin (wskazywany i zalecany przez Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości nr 1), do którego należy zgromadzić końcowe akta badania zwykle nie przekracza 60 dni licząc od daty sprawozdania biegłego rewidenta<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> Data sprawozdania biegłego rewidenta – data, którą biegły rewident zamieszcza na sprawozdaniu na temat sprawozdań finansowych zgodnie z MSRF 700 (data wydania opinii o badanym sprawozdaniu finansowym).

<sup>7</sup> Akta badania – jeden lub więcej segregatorów lub innych środków służących przechowywaniu w postaci fizycznej lub elektronicznej, które obejmują zapisy składające się na dokumentację badania dotyczącą określonego badania.

<sup>8</sup> MSKJ 1, paragraf A54.

Zakończenie gromadzenia końcowych akt badania po dacie sprawozdania biegłego rewidenta jest czynnością administracyjną (nazywaną potocznie wyprowadzaniem dokumentacji z badania sprawozdania finansowego). Podczas tego procesu można wprowadzać zmiany w dokumentacji badania, jednakże pod warunkiem, że charakter tych zmian jest administracyjny. Przykładami takich zmian mogą być:

- usuwanie lub unieważnianie zastąpionej dokumentacji,
- sortowanie, łączenie i zamieszczanie odsyłaczy (mapowanie dokumentów rewizyjnych) w dokumentach roboczych,
- wypełnianie list kontrolnych pomocnych w procesie gromadzenia akt badania,
- dokumentowanie dowodów badania, które biegły rewident użył, omówił i uzgodnił z odpowiednimi członkami zespołu wykonującego badanie, pod warunkiem, że czynności te zostały wykonane przed datą sprawozdania biegłego rewidenta.

**Po zgromadzeniu końcowych akt badania biegły rewident nie niszczy ani nie usuwa jakiegokolwiek rodzaju dokumentacji badania przed upływem okresu jej przechowywania. Okres przechowywania w przypadku dokumentacji z badania sprawozdania finansowego zwykle nie jest krótszy niż 5 lat od daty sprawozdania biegłego rewidenta lub od daty sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych grupy – jeśli jest to data późniejsza.**

W uzasadnionych przypadkach (okolicznościach) może zaistnieć potrzeba ingerencji w już istniejącą dokumentację z badania sprawozdania finansowego w celu zmodyfikowania jej, na skutek powzięcia nowych informacji lub np. po powrocie dokumentacji z weryfikacji (gdzie zaistnieje potrzeba wyjaśnienia uwag zgłoszonych podczas weryfikacji przez kontrolera wyznaczonego w danej firmie audytorskiej lub spoza niej). Wówczas biegły rewident ma obowiązek udokumentować powody tych zmian oraz kiedy i przez kogo zostały wprowadzone i objęte przeglądem. Innym przykładem może być pojawienie się spraw (okoliczności) po dacie sprawozdania biegłego rewidenta<sup>9</sup>, które wymuszają

---

<sup>9</sup> Przykłady wyjątkowych okoliczności obejmują fakty, o których biegły rewident dowiedział się po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, które jednak w tej dacie ist-

na biegłym rewidencie przeprowadzenie nowych bądź uzupełniających (dodatkowych) procedur badania lub nawet sformułowania nowych wniosków (wydania nowych opinii). Wówczas na biegłym rewidencie spoczywa obowiązek udokumentowania:

- zaistniałych okoliczności,
- nowych lub dodatkowo przeprowadzonych procedur badania, uzyskanych dowodów badania oraz wyciągniętych wniosków oraz ich wpływ na sprawozdanie biegłego rewidenta,
- czasu oraz osoby, która dokonała zmian dokumentacji badania oraz objęła ją przeglądem.

### **Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór – MSRF 260<sup>10</sup>**

#### **Rola procesu komunikowania się**

W sytuacji, kiedy zgodnie, zarówno z przepisami dyrektywy KE, jak i krajowymi regulacjami, powstaje potrzeba utworzenia w jednostkach Komitetów ds. Audytu, bardzo ważna staje się rola komunikowania biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór<sup>11</sup>. Kontakt biegłego rewidenta z osobami wskazanymi do nadzoru pozwala przede wszystkim zrozumieć sprawy związane z badaniem w danym kontekście oraz co ważniejsze umożliwia nawiązanie konstruktywnej roboczej współpracy,

---

niały i gdyby były znane w tym dniu mogłyby doprowadzić do poprawienia sprawozdań finansowych lub zmodyfikowania opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

<sup>10</sup> Opracowanie własne na podstawie MRSF 260 (w:) *Międzynarodowe Standardy...*, s. 61–86.

<sup>11</sup> W rozumieniu MSRF za takie osoby uważa się osoby lub organizacje (np. powiernika w jednostce) odpowiedzialne za nadzorowanie kierunku strategii działalności przez jednostkę oraz rozliczenie się z obowiązków związanych z odpowiedzialnością jednostki. Wiąże się z tym także nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej. W niektórych jednostkach, w określonych systemach prawnych, osoby sprawujące nadzór mogą wchodzić w skład personelu kierowniczego i obejmować na przykład wykonawczych członków zarządu jednostki sektora prywatnego lub publicznego bądź właściciela-kierownika.

która jednocześnie nie narusza niezależności i obiektywizmu biegłego rewidenta wobec jednostki badanej. Korzyści płynące dla obu stron dialogu przedstawia poniższa tabela.

**Tabela 6.1.** Korzyści oraz obowiązki dialogu biegłego rewidenta oraz osób nadzorujących proces sprawozdawczości finansowej

Dla biegłego rewidenta	Dla osób spełniających nadzór
Korzyści płynące z dialogu (komunikowania się)	
<p>Uzyskanie od osób sprawujących nadzór informacji ważnych dla badania, na przykład osoby sprawujące nadzór powinny pomóc biegłemu rewidentowi w zapoznaniu się z jednostką i jej otoczeniem (specyfiką działalności), rozpoznaniu odpowiednich źródeł dowodów badania oraz dostarczeniu informacji na temat specyficznych transakcji lub zdarzeń.</p>	<p>Wywiązanie się z powierzonej im odpowiedzialności za nadzór procesu sprawozdawczości finansowej, a tym samym poprawne komunikowanie umożliwia zredukowanie istotnego ryzyka niekształcenia sprawozdań finansowych (możliwe jest to poprzez przekazanie osobom sprawującym nadzór bez zwłoki wyników z badania spostrzeżeń, które są znaczące i odpowiednie z uwagi na odpowiedzialność tych osób za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej).</p>
<b>Obowiązki wynikające z procesu komunikowania</b>	
<p>Zakomunikowanie przez kierownictwo osobom sprawującym nadzór spraw, które zobowiązany jest zakomunikować im biegły rewident, nie zwalnia biegłego rewidenta z odpowiedzialności za ich zakomunikowanie.</p>	<p>Chociaż biegły rewident jest odpowiedzialny za przekazywanie spraw wymaganych przez ustanowione MSRF, to także kierownictwo odpowiada za informowanie o sprawach znaczących dla pełnienia nadzoru osób sprawujących nadzór. Przekazywanie informacji przez biegłego rewidenta nie zwalnia kierownictwa z tej odpowiedzialności.</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie paragrafów 11–14 MRSF 260 (w: *Międzynarodowe Standardy...*, s. 64–65).

Struktury nadzoru różnią się w zależności od systemu prawnego i rodzaju jednostki odzwierciedlając takie wpływy, jak różne tło środowiska kulturowego i prawnego oraz wielkość i charakter własności. Powoła-

nie komitetu audytu (lub podobnego zespołu o innej nazwie) przewiduje wiele systemów prawnych. **Komitety ds. audytu** oraz skuteczny system kontroli wewnętrznej pomagają w minimalizacji ryzyka finansowego, operacyjnego i ryzyka niezachowania zgodności z wymogami oraz poprawiają jakość sprawozdawczości finansowej. Państwa Członkowskie mogą uwzględnić zalecenie Komisji Europejskiej z dnia 15 lutego 2005 r. dotyczące roli dyrektorów nie wykonawczych lub będących członkami rady nadzorczej spółek giełdowych i komisji rady (nadzorczej) (Dz. Urz. UE L Nr 52, s. 51), w którym określono zalecany tryb powoływania i funkcjonowania komitetów ds. audytu. Państwa Członkowskie mogą ustalić, że funkcje należące do komitetu ds. audytu lub organu realizującego równoważne funkcje mogą być wykonywane przez organ administracyjny lub nadzorczy jako całość. Pomimo, że określone uprawnienia i funkcje komitetu audytu mogą się różnić, komunikowanie się z nim, jeśli następuje, staje się kluczowym elementem komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór. Dlatego, aby usprawnić proces dialogu (komunikowania się) zaleca się, aby (**dobre praktyki nadzoru**):

- komitet ds. audytu spotykał się z biegłym rewidentem bez udziału kierownictwa co najmniej raz do roku,
- biegły rewident był zapraszany do regularnego uczestniczenia w posiedzeniach komitetu ds. audytu,
- przewodniczący komitetu audytu lub inni wyznaczeni do tego członkowie komitetu ds. audytu okresowo komunikowali się z biegłym rewidentem.

Biegły rewident powinien poinformować osoby sprawujące nadzór o formie, terminach i przewidywanej ogólnej treści przekazu informacji. Jasne przekazywanie informacji o odpowiedzialności biegłego rewidenta, planowanym zakresie i rozłożeniu w czasie badania oraz oczekiwanej ogólnej treści przekazywanych informacji pomaga ustalić podstawy skutecznego dwustronnego komunikowania się (dokładny opis czynności przynosi tabela 6.2).

Dość często osoby sprawujące nadzór mogą życzyć sobie przekazania stronom trzecim, na przykład bankom lub określonym organom regulacyjnym, kopii pisemnych informacji uzyskanych od biegłego rewidenta (wydanych opinii). W niektórych przypadkach ujawnianie tych informacji

stronom trzecim może być niezgodne z prawem lub też z innych przyczyn niewskazane. Z tego powodu MSRF wskazują, że w sytuacji, gdy pisemne informacje przygotowane dla osób sprawujących nadzór zostaną przekazane stronom trzecim, należy poinformować strony trzecie o tym, że informacje te nie zostały sporządzone z myślą o nich (na ich wyraźne zlecenie). Najczęściej w praktyce spotyka się adnotacje, stwierdzające, że:

- informacje zostały przygotowane na wyłączny użytek osób sprawujących nadzór lub na potrzeby kierownictwa grupy czy biegłych rewidentów grupy oraz, że strony trzecie nie powinny na nich polegać,
- biegły rewident nie przyjmuje na siebie żadnej odpowiedzialności wobec stron trzecich oraz, że za ujawnienie lub przekazanie stronom trzecim nie grożą żadne restrykcje.

Biegły rewident powinien komunikować się z osobami sprawującymi nadzór **bez zbędnej zwłoki**. Odpowiednie terminy komunikowania będą różne w zależności od okoliczności związanych ze zleceniem badania i tak należy wskazać, że:

- informacje dotyczące zagadnień planowania powinny być przekazywane na początku badania a w przypadku pierwszego badania mogą stanowić część uzgodnionych warunków zlecenia badania (umowy o badanie),
- informacje o znaczącej trudności napotkane podczas badania powinny być przekazane, tak szybko jak to jest wykonalne (możliwe), jeśli osoby sprawujące nadzór mogą pomóc biegłemu rewidentowi w pokonaniu trudności, lub jeśli może to prowadzić do zmiany wydawanej opinii,
- informacje o niezależności powinny być przekazywane odpowiednio wtedy, gdy dokonano znaczących osądów na temat zagrożeń niezależności i powiązanych zabezpieczeń (na przykład w przypadku przyjęcia zlecenia świadczenia usług nie będących badaniem).

Biegły rewident musi dokonać oceny, czy dwustronne komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór jest odpowiednie do celu badania. W przypadku, gdy proces komunikowania nie spełnia pokładanych w nim zamierzeń, biegły rewident musi dokonać oceny **wpływu braków komunikacyjnych** na ryzyko istotnego zniekształcenia i na zdolność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania oraz podejmuje stosowne działania. Ocena taka najczęściej dokonywa-

na jest, na zasadzie spostrzeżeń wynikających z procedur badania, do takich spostrzeżeń należy zaliczyć np. ocenę odpowiedności i terminowości podjętych przez osoby sprawujące nadzór działań dokonywaną na podstawie reakcji (szybkości reakcji, poprawności reakcji) na sprawy (problemy) zgłaszane przez biegłego rewidenta.

W przypadku, kiedy wzajemne komunikowanie się biegłego rewidenta i osób sprawujących nadzór nie jest odpowiednie, charakteryzuje się brakiem znalezienia rozwiązania (wyjścia z sytuacji) bądź wyraźnym brakiem zgody na sugerowane rozwiązania, biegły rewident może podjąć następujące kroki:

- zmodyfikować opinię biegłego rewidenta na skutek ograniczenia zakresu badania,
- szukać porady prawnej co do możliwych skutków różnych sposobów działania,
- wycofać się z badania, o ile jest to możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji (odstąpić od wydania opinii wraz z opisem powodu odstąpienia),
- próbować komunikować się ze stronami trzecimi (np. regulatorem) lub wyższymi władzami w strukturze nadzoru spoza jednostki, takimi jak właściciele firmy (np. udziałowcy w czasie walnego zgromadzenia) lub odpowiedzialny minister w rządzie lub parlament w sektorze publicznym.

**Tabela 6.2.** Problematyka wymagająca szczególnej komunikacji

Sprawy/problemy wymagające komunikowania	W jaki sposób komunikować? (zakres przedmiotowy i podmiotowy komunikowania)
<b>Odpowiedzialność biegłego rewidenta</b>	Najczęściej jest określana w zawieranej umowie badania lub innej właściwej formie pisemnych ustaleń zawierających uzgodnione warunki zlecenia badania. Prawo lub inne regulacje (najczęściej samorządowe), uzgodnienia z jednostką lub dodatkowe wymogi mające zastosowanie do badania mogą wymagać szerszego sposobu komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór, który miałby określać odpowiedzialność biegłego rewidenta.

Sprawy/problemy wymagające komunikowania	W jaki sposób komunikować? (zakres przedmiotowy i podmiotowy komunikowania)
<b>Harmonogram oraz procedury badania</b>	<p>Obowiązkiem biegłego rewidenta jest zapewnienie osobom sprawującym nadzór wglądu (bądź ustalenie wraz z nimi planu) w planowany zakres i rozłożenie w czasie badania (harmonogram prac). Taka konstrukcja ma stanowić z jednej strony pomoc osobom sprawującym nadzór by lepiej mogły zrozumieć skutki pracy biegłego rewidenta, omówić z nim zagadnienia ryzyka i koncepcję istotności oraz rozpoznać obszary, w odniesieniu do których mogą zwrócić się do biegłego rewidenta z prośbą o przeprowadzenie dodatkowych procedur (najczęściej obciążone wysokim ryzykiem błędu – obszary traktujące o poprawności rozliczeń podatkowych), co z kolei dla biegłego rewidenta stanowi nieopisaną pomoc w poznaniu specyfiki prowadzonej działalności jednostki.</p> <p><b>Należy również pamiętać, że przekazanie informacji dotyczących zakresu prac, jak i ich harmonogramu mogą w pewnych przypadkach podważyć efektywność przeprowadzanego badania (np. informowanie o rodzaju i terminach szczegółowych procedur badania, może zmniejszyć ich skuteczność, gdyż stają się w takiej sytuacji wysoce przewidywalne).</b></p> <p>Biegły rewident powinien również określić stopień wykorzystania dokumentacji już istniejącej w jednostce, np. w przypadku funkcjonowania działu kontroli wewnętrznej, powinien określić zakres dorobku do wykorzystania oraz sposób komunikowania się z audytorem wewnętrznym.</p> <p>Proces komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór stanowi wyraźną pomoc biegłemu rewidentowi w ułożeniu harmonogramu i zaprojektowaniu procedur badania, jednakże nie zmienia on indywidualnej odpowiedzialności biegłego rewidenta za opracowanie ogólnej strategii i planu badania (rozłożenia w czasie rodzaju i zakresu procedur niezbędnych dla uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania).</p>

Sprawy/problemy wymagające komunikowania	W jaki sposób komunikować? (zakres przedmiotowy i podmiotowy komunikowania)
<b>Znaczące ustalenia (wnioski) z badania</b>	<p>Celem badania jest wyrażenie przez biegłego rewidenta opinii o tym, czy sprawozdania finansowe zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Droga od przedłożenia sprawozdania finansowego do badania, do jego wersji końcowej, zatwierdzonej przez biegłego rewidenta, w niektórych przypadkach bywa długa, obciążona dużą liczbą korekt – to właśnie ten etap komunikowania staje się najważniejszy w procesie sprawozdawczości finansowej. Na tym etapie biegły rewident komunikuje się poprzez wydawanie własnych opinii (sugestii) na temat istotnych jakościowych aspektów praktyki rachunkowości (o czym poniżej) jednostki, w tym zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych i ujawnień w sprawozdaniach finansowych. Również informuje o występujących ograniczeniach ze strony jednostki (niektóre ograniczenia zakresu badania prowadzą do modyfikacji opinii biegłego rewidenta) wynikające np. z:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– znaczącego opóźnienia w przekazywaniu przez kierownictwo wymaganych informacji,</li> <li>– nieodpowiednio krótkiego terminu, w którym badanie ma zostać zakończone,</li> <li>– niedostępności oczekiwanych informacji,</li> <li>– ograniczeń nałożonych na biegłego rewidenta przez kierownictwo (np. brak wglądu do dokumentacji mogącej stanowić tajemnicę handlową, a jednocześnie uniemożliwiający potwierdzenie wielkości występujących w sprawozdaniu finansowym – np. kosztu wytworzenia),</li> <li>– niechęci kierownictwa do oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności.</li> </ul> <p>Proces komunikowania (będący przedmiotem rozmów bądź korespondencji) z kierownictwem powinien obejmować takie zagadnienia, jak np. warunki prowadzenia działalności gospodarczej, wpływające na jednostkę oraz plany i strategie działalności, które mogą spowodować ryzyko istotnego zmniejszenia oraz wymagane pisemne oświadczenia.</p>

<b>Sprawy/problemy wymagające komunikowania</b>	<b>W jaki sposób komunikować? (zakres przedmiotowy i podmiotowy komunikowania)</b>
<b>Niezależność biegłego rewidenta</b>	Komunikacja w zakresie niezależności biegłego rewidenta zawiera dość szczególnie wymiar dialogu stron. W przypadku spółek notowanych na giełdzie (jednostki zainteresowania publicznego <sup>12</sup> ), biegły rewident ma obowiązek przekazania odpowiednim służbom sprawującym nadzór, oświadczenie stanowiące, że zespół wykonujący zlecenie badania i inne właściwe osoby z firmy audytorskiej oraz, gdy ma to zastosowanie, wchodzące w skład sieci firm audytorskich, przestrzegają odpowiednich wymogów etycznych dotyczących niezależności. Jednocześnie biegły rewident ma obowiązek przekazania wszelkiej informacji o związkach, sprawach zachodzących pomiędzy firmą audytorską (siecią firm audytorskich) a jednostką, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta mogłyby zostać zasadnie uznane za wpływające na niezależność <sup>13</sup> . Informacja ta powinna obejmować także łączne wynagrodzenia – naliczone przez firmę audytorską i firmy wchodzące w skład sieci firm audytorskich przez cały okres objęty sprawozdaniami finansowymi – za badanie i usługi niebędące badaniem świadczone przez firmę (sieć firm audytorskich) na rzecz jednostki i jednostek przez nią kontrolowanych. Biegły rewident powinien również poinformować o zabezpieczeniach, które zastosował w celu wyeliminowania rozpoznanych zagrożeń niezależności lub zredukowania ich do dającego się zaakceptować poziomu.

Źródło: opracowanie własne na podstawie paragrafów A9–A27 MRSF 260 (w:) *Międzynarodowe Standardy...*, s. 70–76.

<sup>12</sup> Wymogi komunikowania się dotyczące niezależności biegłego rewidenta, stosowane w przypadku jednostek notowanych na giełdzie, mogą również być odpowiednie w przypadku niektórych innych jednostek, szczególnie tych, które mogą być jednostkami zainteresowania publicznego, ponieważ, z uwagi na ich działalność, wielkość lub status korporacyjny, mają one dużą liczbę interesariuszy.

<sup>13</sup> Przez zagrożenia niezależności należy rozumieć: zagrożenia czerpania korzyści własnych, zagrożenia dokonywania samokontroli, zagrożenia nadmiernego zaangażowania po stronie jednostki, zagrożenia nadmiernej zażyłości, zagrożenia zastraszenia.

Zgodnie z MSRF, w kontekście komunikowania się biegłego rewidenta i osób nadzorujących, przez jakościowe aspekty rachunkowości rozumie się:

1. Zasady (polityka) rachunkowości

- a) dostosowanie zasad (polityki) rachunkowości do szczególnych warunków właściwych dla jednostki, przy uwzględnieniu potrzeby zrównoważenia kosztów dostarczenia informacji z wyrażną korzyścią dla użytkowników sprawozdań finansowych jednostki. W przypadku, gdy istnieją możliwe do zastosowania alternatywne zasady (polityka) rachunkowości, przekazywane informacje mogą obejmować wskazanie pozycji sprawozdań finansowych, na które wpłynął wybór znaczących zasad (polityki) rachunkowości, jak również informacje na temat zasad (polityki) rachunkowości stosowanych przez podobne jednostki,
- b) początkowy dobór i zmiany znaczących zasad (polityki) rachunkowości, w tym zastosowanie nowych regulacji w dziedzinie rachunkowości. Przekazywane informacje mogą obejmować: wpływ terminu i sposobu przyjęcia zmiany zasad (polityki) rachunkowości na bieżące i przyszłe dochody jednostki oraz termin zmiany zasad (polityki) rachunkowości w związku z oczekiwanyymi nowymi regulacjami w dziedzinie rachunkowości,
- c) wpływ znaczących zasad (polityki) rachunkowości na kontrowersyjne lub rozwijające się obszary (lub specyficzne dla branży, w szczególności gdy brakuje autorytatywnych wytycznych lub uzgodnień) lub wpływ terminu dokonania transakcji na okres, w którym są one rejestrowane;

2. Ujawnienia w sprawozdaniach finansowych:

- a) występujące sprawy i związane z tym osądy przy formułowaniu szczególnie drażliwych ujawnień w sprawozdaniach finansowych (np. ujawnień związanych z ujmowaniem przychodów, wynagrodzeń, kontynuacją działalności, późniejszymi zdarzeniami i zobowiązaniami warunkowymi),
- b) ogólna neutralność, spójność i jasność informacji ujawnianych w sprawozdaniach finansowych;

### 3. Powiązane zagadnienia:

- a) potencjalny wpływ, jaki na sprawozdania finansowe mogą wywierać znaczące ryzyka, zagrożenia lub niepewności – jak np. nierozstrzygnięty spór prawny – które są ujawniane w sprawozdaniach finansowych,
- b) zakres, w jakim na sprawozdania finansowe wpływają nietypowe transakcje, w tym niepowtarzające się kwoty ujęte w trakcie okresu oraz zakres, w jakim takie transakcje ujawnia się osobno w sprawozdaniach finansowych,
- c) czynniki wpływające na wykazywaną wartość aktywów i zobowiązań w tym zasady ustalania przez jednostkę okresów użytkowania aktywów materialnych i niematerialnych. Przekazywane informacje mogą tłumaczyć sposób, w jaki wybrano czynniki wpływające na wykazywane wartości i jak wybór innych czynników wpłynąłby na sprawozdania finansowe,
- d) wybiórcza korekta zniekształceń, na przykład korekta zniekształceń wpływających na wzrost wykazanych dochodów przy braku korekty zniekształceń wpływających na spadek wykazanych dochodów.

## **Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka – MSRF 330<sup>14</sup>**

W celu oszacowania (oceny) ryzyka istotnego zniekształcenia biegły rewident musi uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania za pomocą zastosowania adekwatnych procedur oceny wiarygodności<sup>15</sup> oraz testów kontroli<sup>16</sup>. W związku z tym biegły rewident planuje (projektuje) model badania do oceny ryzyka istotnego zniekształcenia na

---

<sup>14</sup> Opracowanie własne na podstawie MRSF 330 (w): *Międzynarodowe Standardy...*, s. 87–110.

<sup>15</sup> Procedury wiarygodności – procedury badania zaprojektowane dla wykrycia istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń. Procedury wiarygodności obejmują: badania szczegółowe (grup transakcji, sald i ujawnień) oraz analityczne procedury wiarygodności.

<sup>16</sup> Testy kontroli – procedury badania zaprojektowane dla oceny skuteczności działania kontroli (wewnętrznych) służących zapobieganiu lub wykrywaniu i korygowaniu istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń.

poziomie sprawozdań finansowych<sup>17</sup>. Na ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie sprawozdania finansowego, a zatem na ogólne reakcje biegłego rewidenta na to ryzyko, wpływa poznanie przez biegłego rewidenta środowiska kontroli wewnętrznej (por. tabela 6.3).

**Tabela 6.3.** Skutki oceny kontroli wewnętrznej

Skuteczna kontrola wewnętrzna	Nieskuteczna kontrola wewnętrzna
<p><b>Czym jest dla biegłego rewidenta?</b> Ocena środowiska kontroli ma znaczący wpływ na ogólne podejście biegłego rewidenta, gdyż na przykład może nadawać większe znaczenie procedurom wiarygodności (podejście oparte o badania wiarygodności) lub może skłaniać do korzystania zarówno z testów kontroli, jak i procedur wiarygodności (podejście mieszane).</p>	
<p>Zwiększa zaufanie biegłego rewidenta do kontroli wewnętrznej i wiarygodności dowodów badania tworzonych wewnątrz jednostki. Z tego względu biegły rewident może pozwolić sobie na przykład na przeprowadzenie niektórych (wybranych przez siebie zgodnie z zawodowym osądem) procedur badania w ciągu okresu zamiast na jego koniec.</p>	<p>Zmniejsza zaufanie biegłego rewidenta do kontroli wewnętrznej i wiarygodności dowodów badania tworzonych wewnątrz jednostki ze względu na nieskuteczne środowisko kontroli. Biegły rewident zmuszony jest:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– przeprowadzić większą liczbę procedur badania na koniec a nie w ciągu okresu,</li> <li>– uzyskać bardziej rozbudowane dowody badania za pomocą procedur wiarygodności,</li> <li>– zwiększyć liczbę miejsc, które należy objąć zakresem badania.</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie paragrafów A1–A3 MRSF 260 (w:) *Międzynarodowe Standardy...*, s. 94–95.

<sup>17</sup> Zgodnie z zaleceniami MSRF, w związku z wykryciem istotnego ryzyka zniekształcenia powinny być podjęte następujące kroki, mające na celu jego eliminację, np.:

- podkreślenie – wobec zespołu wykonującego zlecenie badania – potrzeby kierowania się zawodowym sceptycyzmem,
- przydzielenie do badania bardziej doświadczonych pracowników posiadających specjalistyczne umiejętności lub zatrudnienie ekspertów,
- zapewnienie większego nadzoru,
- uwzględnienie dodatkowych elementów nieprzewidywalności przy wyborze dalszych procedur badania wymagających przeprowadzenia,
- dokonanie ogólnych zmian rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania, np.: przeprowadzanie procedur wiarygodności na koniec zamiast w ciągu okresu lub zmodyfikowanie rodzaju procedur badania w celu uzyskania bardziej przekonujących dowodów badania.

Ocena przez biegłego rewidenta rozpoznanego ryzyka istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń stanowi podstawę rozważenia, jakie podejście do badania będzie odpowiednie przy projektowaniu i przeprowadzaniu dalszych procedur badania<sup>18</sup>. Rodzaj stosowanych procedur badania zależy od ich celu (tj. testy kontroli lub procedury wiarygodności) oraz sposobu (tj. inspekcja, obserwacja, kierowanie zapytań, uzyskiwanie potwierdzeń, ponowne przeliczanie, ponowne wykonywanie określonych czynności lub procedury analityczne). Rodzaj procedur badania ma wielkie znaczenie przy reakcji na ocenione ryzyko, czyli przy projektowaniu dalszych (następnych) procedur badania (kiedy rozważane są powody uzasadniające ocenę danego ryzyka). Dalszy schemat prac (nad planowaniem badania) uzależniony jest od prawdopodobieństwa istotnego zniekształcenia będącego bezpośrednim skutkiem cech odnośnej do grupy transakcji, salda lub ujawnień informacji (np. **ryzyko nieodłączne**) lub uzależniony jest od oceny skuteczności kontroli wewnętrznej (tj. biegły rewident określając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur wiarygodności zamierza zaufać skuteczności działania kontroli, **tzw. ryzyko kontroli**).

---

<sup>18</sup> Zgodnie z MSRF prezentowane są trzy metody reakcji na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia:

1. Skuteczną reakcją na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia danego stwierdzenia może być przeprowadzenie tylko testów kontroli.
2. Jedynie przeprowadzanie procedur wiarygodności jest odpowiednie w odniesieniu do określonych stwierdzeń i dlatego biegły rewident wyłącza skutki kontroli z oceny odnośnego ryzyka. Dzieje się tak dlatego, że przeprowadzone przez biegłego rewidenta procedury oceny ryzyka nie rozpoznały żadnych skutecznych kontroli związanych z tym stwierdzeniem lub dlatego, że testy kontroli nie byłyby wydajne, w związku z czym biegły rewident nie zamierza polegać na skuteczności działania kontroli przy ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wiarygodności lub
3. Skutecznym podejściem jest podejście mieszane, kiedy to stosuje się zarówno testy kontroli, jak i procedury wiarygodności.

Zgodnie jednak z tym, czego wymaga standard, niezależnie od wybranego podejścia, biegły rewident projektuje i przeprowadza procedury wiarygodności w odniesieniu do każdej istotnej grupy transakcji, salda i ujawnienia informacji.

## Czas i zakres przeprowadzenia testów kontroli lub procedur wiarygodności

Biegły rewident ma możliwość wyboru, kiedy przeprowadzić testy kontroli lub procedury wiarygodności, tj. czy w ciągu okresu, czy (lub) na jego koniec. Ustalenie czasu przeprowadzenia reakcji na oszacowane ryzyko uzależnione jest od wysokości ryzyka istotnych zniekształceń, im ono jest wyższe tym większe prawdopodobieństwo, że biegły rewident może uznać za bardziej skuteczne przeprowadzenie procedur wiarygodności blisko końca okresu lub na jego koniec zamiast w terminie wcześniejszym lub może zdecydować o przeprowadzeniu procedur badania w niezapowiedzianych lub nieprzewidywalnych terminach. Ma to szczególne znaczenie przy rozważaniu sposobu reakcji na ryzyko oszustwa. W przypadku, gdy rozpoznano ryzyko zamierzonych zniekształceń lub manipulacji, biegły rewident może stwierdzić, że procedury badania polegające na rozciągnięciu wniosków z badania w dniu śródrocznym na koniec okresu nie będą skuteczne. Wielce pomocny w tym zakresie wydaje się podział badania na **wstępne badanie** (przed zakończeniem okresu sprawozdawczego, w trakcie jego trwania, np. po zakończonych 9 miesiącach sprawozdawczych) oraz **badanie zasadnicze** (na koniec okresu, końcowe, badanie zawierające wnioski i dowody z badania wstępnego, oraz dokończenie procesu badania za brakujące okresy sprawozdawcze). Podział ten pomaga biegłemu rewidentowi rozpoznać znaczące zagadnienia na wczesnym etapie badania, co w rezultacie przyczynia się do rozwiązania ich z pomocą kierownictwa lub dzięki opracowaniu skutecznego podejścia do badania tych zagadnień podczas kolejnych etapów badania. Jednakże niektóre procedury badania mogą być przeprowadzone tylko na koniec okresu lub po jego zakończeniu<sup>19</sup>, jak na przykład:

---

<sup>19</sup> Dalsze ważne czynniki wpływające na wybór przez biegłego rewidenta terminu, kiedy należy przeprowadzić procedury badania obejmują:

- środowisko kontroli wewnętrznej,
- termin dostępności wymaganych informacji (na przykład pliki elektroniczne mogą być stopniowo nadpisywane lub procedury mające być poddane obserwacji mogą być przeprowadzane tylko w pewnych terminach),

- uzgodnienie sprawozdań finansowych z zapisami księgowymi,
- sprawdzenie korekt poczynionych podczas sporządzania sprawozdań finansowych,
- procedury przeprowadzone, jako reakcja na ryzyko, że na koniec okresu jednostka mogła zawrzeć nieprawidłowe umowy sprzedaży lub że transakcje mogą być niezakończone.

Zakres procedur badania uznanych za konieczne powinien zostać ustalony po uwzględnieniu istotności, ocenionego ryzyka i stopnia pewności, jaki biegły rewident planuje uzyskać. Zasadniczo istnieje dość silna zależność wskazująca, że zakres procedur badania wzrasta – wraz ze wzrostem ryzyka istotnych zniekształceń. W procesie badania zależność ta przekłada się w sytuacje, gdzie właściwą reakcją na ocenione ryzyko istotnych zniekształceń spowodowane oszustwem może być odpowiednie zwiększenie wielkości próbek lub przeprowadzenie analitycznych procedur wiarygodności w bardziej szczegółowy sposób<sup>20</sup>. Tym niemniej zwiększenie zakresu procedur badania jest skuteczne tylko wtedy, gdy dana procedura badania jest odpowiednia do konkretnego ryzyka (procedury należy dobierać zgodnie z zawodowym sceptycyzmem oraz osądem, profesjonalnym doświadczeniem).

- 
- rodzaj ryzyka (na przykład, jeżeli zachodzi ryzyko zawyżania przychodów w celu spełnienia oczekiwań co do zysków drogą tworzenia *ex post* fałszywych umów sprzedaży, biegły rewident może chcieć sprawdzić umowy dostępne na dzień zakończenia okresu),
  - okres lub termin, którego dotyczą dowody badania (badanie dokumentów przecięcia okresów, tzw. *cut off*, czyli sprawdzenie zaliczenia ich do poprawnego okresu sprawozdawczego zgodnie z zasadami rachunkowości).

<sup>20</sup> Dla uzyskania bardziej przekonujących dowodów badania ze względu na wyższą ocenę ryzyka biegły rewident może zwiększyć ilość dowodów lub uzyskać dowody, które są bardziej odpowiednie bądź wiarygodne, na przykład kładąc większy nacisk na uzyskanie dowodów od stron trzecich lub dowodów potwierdzających z kilku niezależnych źródeł (potwierdzeń, kwestionariuszy).

### Testy kontroli<sup>21</sup>

Jeżeli dokonana przez biegłego rewidenta ocena ryzyka istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń obejmuje oczekiwanie<sup>22</sup>, że kontrole działają skutecznie lub same procedury wiarygodności nie zapewniają wystarczających i odpowiednich dowodów badania, wówczas biegły rewident projektuje i przeprowadza testy kontroli służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących skuteczności działania kontroli. Planując i przeprowadzając testy kontroli biegły rewident uzyskuje tym bardziej przekonujące dowody badania, im większe zaufanie pokłada w skuteczność kontroli wewnętrznej<sup>23</sup>.

Podczas badania skuteczności działania kontroli wewnętrznej nie należy opierać się tylko na kierowanych zapytaniach i obserwacjach, procedury powinno się wzbogacić o inspekcję dokumentacji kontroli lub żądanie ponownego wykonania określonych czynności pod obserwacją biegłego rewidenta. Rodzaj danej kontroli wpływa na rodzaj procedury służącej uzyskaniu dowodów badania, że kontrola działała skutecznie<sup>24</sup>. Niekiedy konieczne może być uzyskanie dowodów badania potwier-

---

<sup>21</sup> Testom kontroli poddaje się tylko te kontrole, które biegły rewident uznał za odpowiednio zaprojektowane dla zapobiegania lub wykrywania i korygowania istotnego zniekształcenia stwierdzenia na poziomie sprawozdań finansowych.

<sup>22</sup> Zgodnie z MSRF oznacza to, że biegły rewident określając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur wiarygodności zamierza zaufać skuteczności działania kontroli.

<sup>23</sup> Uzyskanie wyższego poziomu pewności określającego skuteczność działania kontroli może być wymagane w przypadku, gdy przyjęto podejście oparte głównie na testach kontroli, lub kiedy uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania uzyskiwanych tylko na podstawie procedur wiarygodności jest niemożliwe lub niewykonalne ze względów praktycznych.

<sup>24</sup> Zgodnie z MSRF, jeżeli niezbędne jest uzyskanie bardziej przekonujących dowodów skuteczności kontroli, odpowiednie może okazać się rozszerzenie zakresu testów kontroli. Do zagadnień, które biegły rewident powinien uwzględnić ustalając zakres testów kontroli, zalicza się:

- częstotliwość dokonywania danej kontroli przez jednostkę w okresie,
- przedział objętego badaniem okresu, przez który biegły rewident polega na skuteczności działania kontroli,
- oczekiwany poziom odstępstw od kontroli,

dzających skuteczność działania kontroli pośrednich (w sytuacji, kiedy kontrole objęte badaniem zależą od innych). Aby uzyskać odpowiednią podstawę dla zamierzonego zaufania kontroli wewnętrznej, biegły rewident przeprowadza testy kontroli za pewien odcinek czasu lub za dany okres, w którym zamierza polegać na tych kontrolach. Gdy biegły rewident przeprowadzał badanie wstępne (w okresie śródrocznym) oraz, gdy podczas niego, otrzymał dowody badania dotyczące skuteczności działania kontroli to również jest zobligowany do uzyskania dowodów badania dotyczących znaczących zmian tych kontroli następujących po okresie śródrocznym oraz ustalenia kategorii uzupełniających dowodów badania do uzyskania za pozostały okres<sup>25</sup>. W pewnych przypadkach dowody badania uzyskane podczas poprzednich badań (zarówno okresowych, jak i śródrocznych) mogą dostarczać dowodów badania, jeżeli biegły rewident przeprowadzi procedury badania pozwalające ustalić ich dalszą przydatność (oceniając zmiany, jakie zaszły w kontroli jednostki, w drodze kierowanych zapytań w połączeniu z obserwacją lub inspekcją, aby potwierdzić przydatność określonych kontroli).

Zmiany (szczególnie, jeśli zostały ocenione przez biegłego rewidenta za istotne) jakie zaszły w kontroli jednostki mogą wpływać na przydatność dowodów badania uzyskanych podczas poprzednich badań w taki

- 
- przydatność i wiarygodność dowodów badania, wymagających uzyskania dla potwierdzenia skuteczności działania kontroli na poziomie stwierdzeń,
  - zakres, w jakim dowody badania uzyskuje się na podstawie testów innych kontroli powiązanych z danym stwierdzeniem.

<sup>25</sup> Zgodnie z MSRF biegły rewident przy ustalaniu, jakie dodatkowe dowody badania trzeba uzyskać na temat kontroli działających w okresie następującym po okresie śródrocznym (np. po okresie badania wstępnego), uwzględnić następujące ważne czynniki:

- znaczenie ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia,
- czy uwzględniono zalecenia po badaniu podczas okresu śródrocznego (czy wprowadzono i przetestowano zalecenia, czy zalecenia wpłynęły na system informacji oraz procesów zachodzących w jednostce),
- stopień uzyskanych dowodów badania określających skuteczność działania kontroli,
- długość pozostałego okresu (po badaniu śródrocznym),
- zakres wykorzystania kontroli wewnętrznej do procesu badania w pozostałym okresie.

sposób, że nie można dłużej na nich polegać oraz przeprowadzać testów tych kontroli w czasie bieżącego badania. Zaś w przypadku, gdy nie nastąpiły istotne zmiany – biegły rewident przeprowadza testy kontroli przynajmniej raz na trzy badania oraz przeprowadza testy niektórych kontroli przy każdym badaniu. Pozwala to uniknąć przeprowadzania testów wskazanych kontroli, którym biegły rewident zamierza zaufać w ramach jednego okresu objętego badaniem, i nie przeprowadzać testów kontroli w późniejszych dwóch okresach objętych badaniem. Od zawodowego osądu biegłego rewidenta zależy decyzja (ocena), czy należy polegać na uzyskanych podczas wcześniejszych badań dowodach badania dotyczących danych kontroli (niewykazujących zmian od ostatniego badania oraz niebędących kontrolami chroniącymi przed znaczącym ryzykiem) oraz czy długość okresu pomiędzy ponownym weryfikowaniem tych kontroli ma wynosić maksimum 3 lata, czy też krócej. Wysokie ryzyko istotnego zniekształcenia bądź wysokie zamierzenia zaufania do kontroli powodują skracanie okresu pomiędzy ponownymi badaniami. Na częstszą weryfikację dowodów, na których biegły rewident polega istotny wpływ mają również:

- słabe środowisko kontroli oraz słaby nadzór nad kontrolą,
- wykonywanie ręcznie znaczących elementów odnośnych kontroli (ryzyko pojawienia się błędów),
- zmiany kadrowe znacząco wpływające na działanie kontroli (np. wykształcenie, doświadczenie kontrolerów),
- słabe ogólne kontrole systemu technologii informacji (słabe środowisko oraz wsparcie informatyczne procesu kontroli wewnętrznej).

**W przypadku gdy biegły rewident zamierza polegać na kontrolach z którymi wiąże się ryzyko, ocenione przez niego, jako znaczące (istotne, materialne), to jest zobowiązany do przeprowadzenia testów tych kontroli w bieżącym okresie.** Bardzo ważną czynnością na tym etapie badania jest poprawna ocena skuteczności działania weryfikowanych kontroli. Odbywa się ona na podstawie analizy zniekształceń, która powinna wskazywać nieskuteczność działania kontroli. **Niewykrycie zniekształceń podczas stosowania procedur wiarygodności nie stanowi jednak dowodu badania potwierdzającego skuteczność kontroli badanego stwierdzenia.**

## Procedury wiarygodności

Podstawą przeprowadzanego badania sprawozdań finansowych jest zastosowanie (zaplanowanie oraz przeprowadzenie) przez biegłego rewidenta procedury wiarygodności w odniesieniu do każdej istotnej grupy transakcji, salda i ujawnienia informacji. Użycie wspomnianych procedur jest obligatoryjne i niezależne od wysokości ocenionego przez biegłego rewidenta ryzyka istotnych zniekształceń. Wymóg ten wynika z jednej strony z celu badania sprawozdania finansowego<sup>26</sup> (atestacja rzeczywistości gospodarczej jednostki wyrażona w sprawozdaniu finansowym) oraz z drugiej strony z charakteru działania oraz stosowanych procedur<sup>27</sup>. Procedury wiarygodności obejmują następujące, dotyczące procesu sporządzenia sprawozdań finansowych, badania:

- zgodności lub uzgodnienia sprawozdań finansowych ze stanowiącymi ich podstawę zapisami księgowymi oraz
- sprawdzenie istotnych zapisów księgowych i innych korekt dokonanych podczas sporządzania sprawozdań finansowych.

---

<sup>26</sup> Celem badania jest zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników do sprawozdań finansowych. Zostaje to osiągnięte poprzez wyrażenie przez biegłego rewidenta opinii o tym, czy sprawozdania finansowe zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

<sup>27</sup> W zależności od zastanej rzeczywistości w jednostce, biegły rewident może ustalić następujące podejścia do badania:

- przeprowadzanie wyłącznie analitycznych procedur wiarygodności wystarczy dla zmniejszenia ryzyka do dającego się zaakceptować niskiego poziomu (analityczne procedury wiarygodności są na ogół bardziej odpowiednie w przypadku dużych ilości transakcji, które są przewidywalne w pewnym okresie),
- odpowiednie są tylko badania szczegółowe (polegają np. na wybraniu kwot spośród pozycji sprawozdania finansowego i uzyskaniu odpowiednich dowodów badania, bądź na stwierdzeniu kompletności ujęcia danych zjawisk w określonej pozycji sprawozdania finansowego),
- połączenie analitycznych procedur wiarygodności i badań szczegółowych jest najbardziej właściwe dla ocenionego ryzyka (podejście zalecane).

Ocena ryzyka<sup>28</sup> przez biegłego rewidenta ma charakter zawodowego osądu i dlatego może nie doprowadzić do rozpoznania każdego ryzyka istotnego zniekształcenia (nie może stanowić o eliminacji wszystkich występujących w jednostce ryzyk). Wynika to również z tego, że występują nieodłączne ograniczenia wewnętrznej kontroli.

Ryzyko istotnych zniekształceń wynika z oceny skuteczności kontroli wewnętrznej, z tego tytułu niezadowolające wyniki testów kontroli będą wpływały na poszerzenie zakresu procedur wiarygodności. Ze względu na osiągnięte wyniki testów kontroli oraz ocenę ryzyka często, jako procedurę wiarygodności stosuje się przeprowadzenie zewnętrznych potwierdzeń<sup>29</sup>. Najczęściej procedury te są wykorzystywane do badania stwierdzeń związanych z saldami kont i ich częściami składowymi, jednakże zakres ich stosowania nie musi ograniczać się wyłącznie do tych właśnie pozycji. Również za ich pomocą można weryfikować warunki

---

<sup>28</sup> Jeżeli ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń jest znaczące, to biegły rewident przeprowadza procedury wiarygodności będące reakcją na to konkretne ryzyko. Jeżeli reakcją na znaczące ryzyko są wyłącznie procedury wiarygodności, to powinny one polegać na badaniach szczegółowych.

<sup>29</sup> Doskonałą charakterystykę potrzeby oraz kompletności wykorzystania potwierdzeń zewnętrznych przynosi par. A53 MSRF 300. „Dowody badania w formie potwierdzeń zewnętrznych otrzymane przez biegłego rewidenta bezpośrednio od odpowiednich stron potwierdzających mogą pomóc biegłemu rewidentowi uzyskać dowody badania o wysokim poziomie wiarygodności, którego biegły rewident potrzebuje, aby zareagować na znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. Na przykład, jeżeli biegły rewident uzna, że kierownictwo znajduje się pod presją, aby sprostać oczekiwaniom, co do wypracowania zysków, może istnieć ryzyko, że zawiąże ono wyniki sprzedaży nieprawidłowo ujmując przychody dotyczące umów sprzedaży, których warunki wykluczają możliwość zakwalifikowania ich do przychodów lub fakturując sprzedaż przed dokonaniem wysyłki. W takich okolicznościach biegły rewident może, na przykład, zaprojektować procedury zewnętrznych potwierdzeń, które nie tylko potwierdzą kwoty należności, lecz również potwierdzą szczegóły umowy sprzedaży, w tym jej datę, wszelkie prawa zwrotu oraz warunki dostawy. Biegły rewident może ponadto uznać za skuteczne uzupełnienie procedur zewnętrznych potwierdzeń o zapytania skierowanie do pracowników spoza działu finansowego jednostki na temat jakichkolwiek zmian w umowach sprzedaży i warunkach dostaw”.

zawartych umów lub porozumień jednostki ze stronami trzecimi<sup>30</sup>. Inne przypadki wskazywane przez MSRF, gdy procedury zewnętrznych potwierdzeń mogą prowadzić do uzyskania odpowiednich dowodów badania, dotyczą:

- sald bankowych i innych informacji znaczących dla powiązań z bankami,
- sald rozrachunków (przede wszystkim należności) i powiązanych z nimi warunków,
- zapasów oddanych stronom trzecim do składowania (złożonych również w depozyt w innych celach), w celu przetworzenia lub w komis,
- tytułów prawnych do nieruchomości oddanych w depozyt prawnikom bądź finansistom lub przekazanych jako zabezpieczenie,
- inwestycji bezpiecznie utrzymywanych przez strony trzecie lub zakupionych od maklerów, ale na dzień bilansowy nieprzekazanych jednostce,
- kwot należnych wierzycielom, w tym odnośnie do warunków spłaty i ograniczeń wynikających z umowy, sporów sądowych z nimi związanych (opinii prawnych),
- sald płatności i powiązanych z nimi warunków.

Procedura potwierdzeń zewnętrznych wiąże się z kilkoma ograniczeniami mogącymi wpłynąć na zawartość potwierdzeń. Skutkują one najczęściej nie udzieleniem odpowiedzi, udzieleniem zdawkowej odpowiedzi lub staraniem się ograniczenia polegania na udzielonej odpowiedzi. Zalicza się do nich przede wszystkim:

- niezbędna wiedza strony potwierdzającej na temat zagadnienia – brak odpowiedniej wiedzy może prowadzić do mniejszej wiarygodności przekazywanych informacji,
- zdolność, gotowość oraz odpowiedzialność strony potwierdzającej do udzielenia odpowiedzi, która może się objawiać np. nie przyję-

---

<sup>30</sup> Zgodnie z MSRF procedury zewnętrznych potwierdzeń przeprowadzane są w celu uzyskania dowodów badania dotyczących niewystępowania pewnych warunków, jak również są oczekiwaniem otrzymania potwierdzenia o braku dodatkowych porozumień, które mogłyby mieć znaczenie dla stwierdzenia jednostki dotyczącego przypisywania przychodów lub uznawania kosztów do poszczególnych okresów.

ciem odpowiedzialności za odpowiedź, uznaniem udzielenia odpowiedzi za nadmiernie kosztowne lub czasochłonne, obawą potencjalnej odpowiedzialności prawnej wynikającej z udzielenia odpowiedzi, kłopotami sfery informatycznej, bariery językowej itp., – obiektywizm strony potwierdzającej – gdy stroną potwierdzającą jest podmiot powiązany (zależny od niej) względem danej jednostki.

W większości przypadków dowody badania pochodzące z procedur wiarygodności przeprowadzonych podczas poprzedniego badania nie wykazują przydatności w bieżącym badaniu (za wyjątek można uznać np. wiążące opinie prawne, które skutkują również w badanym okresie). W przypadku przeprowadzania badania w okresie śródrocznym (badanie wstępne) procedury wiarygodności okazują się skuteczne przy badaniu końcowym (zasadniczym). Pomagają wykryć nietypowe, bądź nieprawidłowe zjawiska w ciągu roku oraz umożliwiają porównanie sytuacji na koniec okresu sprawozdawczego. Przeprowadzanie procedur wiarygodności w okresie śródrocznym bez wykonania dodatkowych weryfikacji w późniejszym terminie powoduje zwiększenie ryzyka niewykrycia przez biegłego rewidenta zniekształceń, które mogą występować na koniec okresu. Czynnikiem decydującymi, czy pogłębić próbkowanie z okresu śródrocznego podczas badania końcowego, są m.in.:

- przewidywalność co do kwoty, względnego znaczenia i struktury określonych grup transakcji, sald kont,
- zachowanie zasady memoriałowej,
- zaspokajanie potrzeb informacyjnych przez system sprawozdawczości finansowej względem wszystkich użytkowników (właściciel, zarząd, biegły rewident), poprawność generowanych informacji.

### **Odpowiedniość prezentacji i ujawnień, ocena wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania, dokumentacja**

Biegły rewident ma za zadanie zastosowanie takich procedur badania, aby umożliwiły mu ocenę, czy ogólna prezentacja sprawozdań finansowych, w tym powiązanych ujawnień, jest zgodna z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Podczas końcowego etapu rewizji (przed wydaniem opinii z badania) biegły rewident określa, czy jego ocena ryzyka istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń jest nadal odpowiednia. Odpowiedniego wniosku dokonuje na podstawie zastosowanych procedur badania i uzyskanych wystarczających i odpowiednich dowodów badania<sup>31</sup> (**gdy biegły rewident nie może uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, to wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odstępuje od wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych**).

Forma i zakres dokumentacji badania jest sprawą profesjonalnego osądu biegłego rewidenta i zależy od rodzaju, wielkości i złożoności jednostki i jej kontroli wewnętrznej, dostępności informacji uzyskiwanych od jednostki oraz metodologii i technik stosowanych podczas badania.

### **Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień – MSRF 540<sup>32</sup>**

Zgodnie z różnymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej w stosunku do określonych pozycji sprawozdań finansowych nie można dokonać precyzyjnych wycen, wówczas jedyną formą presenta-

---

<sup>31</sup> Zgodnie z paragrafem A62 MSR 330: na osąd biegłego rewidenta, co stanowi wystarczające i odpowiednie dowody badania, wpływają następujące czynniki:

- znaczenie potencjalnych zniekształceń danego stwierdzenia oraz prawdopodobieństwo, że wpływa ono istotnie na sprawozdania finansowe osobno lub łącznie z innymi zniekształceniami,
- skuteczność reakcji i kontroli ryzyka przez kierownictwo,
- doświadczenia uzyskane podczas poprzednich badań dotyczących podobnych potencjalnych zniekształceń,
- wyniki przeprowadzonych procedur badania z uwzględnieniem, czy procedury te doprowadziły do rozpoznania przypadków oszustw lub błędów,
- źródło i wiarygodność dostępnych informacji,
- uprawdopodobniający charakter dowodów badania,
- znajomość jednostki i jej środowiska, w tym jej kontroli wewnętrznej.

<sup>32</sup> Opracowanie własne na podstawie MRSF 540 (w:) *Międzynarodowe Standardy...*, s. 111–158.

cji i wyceny jest oszacowanie jej<sup>33</sup>. Zgodnie z MSRF takie pozycje sprawozdań finansowych określa się jako wartości szacunkowe<sup>34</sup>. Zakres, rodzaj oraz wiarygodność informacji, dostępnych zarządom jednostek,

<sup>33</sup> Różne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają lub zezwalają na odmienne sposoby wyceny i ujawniania wartości godziwej w sprawozdaniach finansowych. Zarówno w praktyce, jak i teorii rachunkowości istnieją różniące się definicje wartości godziwej, bądź też jest ona odmiennie definiowana dla aktywów, zobowiązań lub na potrzeby ujawnień w danych ramowych założeniach. Ponadto, różne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą stosować takie terminy jak „wartość specyficzna dla jednostki”, „wartość użytkowa” lub podobne terminy, które jednak mogą być objęte koncepcją wartości godziwej. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą odmiennie traktować zmiany sposobu wyceny, wartości godziwej następujące na przestrzeni czasu, mogą wymagać określonych wycen i ujawnień wartości godziwej w sprawozdaniach finansowych i nakazywać lub zezwalać na nie w różnym stopniu. W rzeczywistości ramowe założenia sprawozdawczości finansowej:

- ustalają wymogi dotyczące wyceny, prezentacji i ujawniania niektórych informacji w sprawozdaniach finansowych lub w informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych,
- zezwalają na wyceny w wartości godziwej według wyboru jednostki lub tylko wtedy, gdy zostały spełnione określone kryteria, nakazują specyficznych metod ustalania wartości godziwej (np. poprzez zastosowanie dyskontowania przepływów pieniężnych),
- pozwalają na wybór metod ustalania wartości godziwej spośród kilku alternatywnych metod lub zwyczaju bądź praktyki, na przykład stosowanej w danej branży.

W przypadku większości ramowych założeń sprawozdawczości finansowej u podstaw koncepcji wartości godziwej leży założenie, że jednostka będzie kontynuowała działalność bez jakiegokolwiek zamiaru ani potrzeby likwidacji działalności, istotnego ograniczenia skali działalności lub zawarcia transakcji na niekorzystnych warunkach. Z tego powodu wartość godziwa nie jest kwotą, którą jednostka otrzymałaby lub zapłaciła w wyniku wymuszonej transakcji, niedobrowolnej likwidacji lub sprzedaży dokonanej w obliczu trudnej sytuacji. Wycena i ujawnianie informacji opartej na wartości godziwej stało się powszechnie wykorzystywane w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej. Wartości godziwe pojawiają się w różny sposób i bezsprzecznie wpływają na sporządzanie sprawozdań finansowych.

<sup>34</sup> Zgodnie z MSRF za wartość szacunkową uznaje się przybliżoną kwotę pieniężną przyjętą wobec braku możliwości dokładnej wyceny. Termin ten jest stosowany w odniesieniu do kwot wycenianych w wartości godziwej, kiedy występuje niepewność szacunku, jak też w odniesieniu do innych kwot wymagających oszacowania. W przypadku, gdy MSRF odnosi się jedynie do wartości szacunkowych związanych z wyceną w wartości godziwej, stosuje się pojęcie „szacunkowej wartości godziwej”.

stanowiących podstawę ustalania wartości szacunkowej wykazują wysoką różnorodność, co podwyższa stopień niepewności (czasem ujemnie również wpływając na prawidłowość) dokonanych szacunków<sup>35</sup>. Z tego względu oszacowania (w większości uzależnione od subiektywnych osądów zarządów) wpływają na ryzyko istotnego zniekształcenia wartości szacunkowych (por. tabela 6.4).

**Tabela 6.4.** Powiązanie wartości szacunkowej oraz wywoływanego przez oszacowania ryzyka istotnych zniekształceń

Niska niepewność szacunku – niższe ryzyko istotnych zniekształceń	Wysoka niepewność szacunku – podwyższone ryzyko istotnych zniekształceń (szacunki bazują na złożonych założeniach)
<ul style="list-style-type: none"> <li>– w jednostkach prowadzących niezłożoną działalność gospodarczą,</li> <li>– szacunki dotyczące rutynowych (często ustalanych i aktualizowanych) transakcji,</li> <li>– bazujące na łatwo dostępnych danych (np. oparte na stopach procentowych lub giełdowych cenach papierów wartościowych) określanymi mianem „możliwych do zaobserwowania”,</li> <li>– stosunkowo prosta metoda wyznaczenia wartości godziwej (określona w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej) lub gdy model wyceny wartości szacunkowej jest dobrze znany i powszechnie przyjęty w praktyce (pod warunkiem, że założenia lub dane wejściowe do modelu są możliwe do zaobserwowania).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– powiązanie z wynikiem sporu prawnego,</li> <li>– szacunki wartości godziwej dotyczą pochodnych instrumentów finansowych niebędących w publicznym obrocie,</li> <li>– szacunki wartości godziwej, do których stosuje się wysoce specjalistyczny model wyceny wypracowany przez jednostkę, lub których dotyczą założenia lub dane wejściowe są niemożliwe do zaobserwowania na rynku.</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie paragrafów A2–A3 MRSF 540 (w:) *Międzynarodowe Standardy...*, s. 120.

<sup>35</sup> Celem wyceny niektórych wartości szacunkowych jest prognoza wyniku jednej lub więcej transakcji, zdarzeń lub warunków, co czyni koniecznym określenie wartości szacunkowych bądź chodzi o uwzględnienie wartości bieżącej transakcji lub pozycji sprawozdań finansowych, na podstawie warunków przeważających w dniu wyceny, takich jak oszacowana cena rynkowa określonego rodzaju aktywów lub zobowiązań.

Niepewność szacunku nie dotyczy wszystkich pozycji sprawozdań finansowych wymagających wyceny w wartości godziwej, np. nie dotyczy składników majątku spółki oraz źródeł finansowania, dla których istnieje aktywny i otwarty rynek będący źródłem dostępnych i wiarygodnych informacji o cenach zawieranych bieżąco transakcji wymiany. Jednakże nawet w tym przypadku, gdy metoda wyceny oraz baza informacyjna (dane) są dobrze zdefiniowane, nie można wykluczyć nieistnienia niepewności szacunku (np. ograniczenia dysponowania papierami wartościowymi notowanymi na aktywnym i otwartym rynku). Należy również nadmienić, że szacunki w rozumieniu MSRF to nie tylko szacowanie wartości godziwej<sup>36</sup>, to również innego rodzaju szacunki, wymagające wiedzy, oceny (oszacowania wielkości i wpływu na sprawozdanie finansowe) przez osoby ich dokonujące (zarząd). Niewątpliwie zalicza się do nich oszacowanie wartości np.:

- odpisów aktualizujących wartość należności (wątpliwych, przeterminowanych, objętych dochodzeniem sądowym),
- odpisów aktualizujących wartość zapasów (przestarzałych, nierotujących, na których nie ma zbytu),
- zobowiązań z tytułu należnych odbiorcy napraw gwarancyjnych,
- metod amortyzacji lub okresu użytkowania aktywów,
- rezerwy na wartość bilansową inwestycji, w przypadku której istnieje niepewność ich odzyskiwalności (utrata cech aktywów),
- wyniku kontraktów długoterminowych,
- kosztów wynikających ze sporów prawnych i wyroków sądowych bądź skarbowych.

**Zgodnie z zapisami w MSRF biegły rewident nie odpowiada za przewidywanie przyszłych warunków, transakcji czy zdarzeń, które**

---

<sup>36</sup> Obejmujące określenie wartości szacunkowych np.:

- złożonych instrumentów finansowych, niebędących w obrocie na aktywnym i otwartym rynku,
- płatności w formie akcji,
- rzeczowych aktywów trwałych utrzymywanych w jednostce do zbycia,
- niektórych aktywów lub zobowiązań przejętych w ramach połączenia jednostek,
- transakcje wymiany aktywów lub zobowiązań między niezależnymi stronami bez pieniężnej zapłaty, np. wymiana urządzeń fabrycznych między różnymi dziedzinaми działalności.

**gdyby były znane podczas badania, mogłyby znacząco wpłynąć na działania lub założenia przyjęte przez kierownictwo<sup>37</sup>.**

Założenia sprawozdawczości finansowej nakazują by przeprowadzanie szacunków, przez osoby odpowiedzialne za nie, było dokonywane przy zachowaniu neutralności, tj. bezstronności. Cienka i płynna granica subiektywnych osądów kierownictwa, mająca znamiona zamierzonego bądź niezamierzonego działania<sup>38</sup> (wpływania na wyniki prezentowane w sprawozdaniu finansowym), powoduje, że wartości szacunkowe mogą być nieprecyzyjne. Im wyższa jest podatność wartości szacunkowej na stronniczość kierownictwa tym większa będzie możliwość subiektywnego jej określania. Sprawą oczywistą w tym momencie jest fakt, że oznaki możliwej stronniczości kierownictwa (utrudnionej do wykrycia tylko na poziomie księgowym), rozpoznane podczas badań przeprowadzanych w poprzednich okresach, wpływają na czynności planowania i rozpoznawania ryzyka oraz oceny dokonywane przez biegłego rewidenta w bieżącym okresie. Wyłania się wobec tego cel pracy biegłego rewidenta w przypadku napotkania na ścieżce rewizyjnej potrzeby weryfikacji wielkości szacunkowych. Określony zostaje on, jako uzyskanie odpowiednich i wystarczających dowodów badania na temat tego, czy wartości szacunkowe, ujęte lub ujawnione w sprawozdaniach finansowych, są racjonalne oraz czy powiązane ujawnienia w sprawozdaniach finansowych są odpowiednie do mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

### **Procedury oceny ryzyka i działania powiązane**

MSRF wyraźnie podkreślają jak bardzo ważne jest, by biegły rewident, który musi charakteryzować się profesjonalną postawą (czyli

---

<sup>37</sup> Wyznaczanie wielkości szacunkowych wymaga, od osób je przeprowadzających, osądów dokonywanych na podstawie informacji dostępnych w trakcie sporządzania sprawozdań finansowych. W przypadku wielu wartości szacunkowych proces szacowania obejmuje przyjęcie założeń co do spraw, z którymi wiąże się niepewność na dzień przeprowadzania szacunku.

<sup>38</sup> Wywołany np. chęcią dążenia do osiągnięcia pożądanego wyniku określonego np. w budżecie czy planie wykonalności, który staje się podstawą do rozliczenia z efektywności działania kierownictwa bądź z efektywności wykorzystania powierzonych im składników majątkowych.

aby mógł prawidłowo ocenić ryzyko istotnego zniekształcenia wartości szacunkowych), posiadał oraz ciągle poszerzał wiedzę na temat zasad określonych przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej<sup>39</sup> dotyczących określenia (wyceny) wartości szacunkowych. Dodatkowo, podczas badania musi posiadać wiedzę o sposobie (metodzie), w jaki kierownictwo rozpoznaje daną transakcję, zdarzenie i warunki, które mogą stwarzać potrzebę ujęcia lub ujawnienia w sprawozdaniach finansowych wartości szacunkowych<sup>40</sup>. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej najczęściej zawierają wytyczne dla kierownictwa w sprawie ustalania oszacowanych wielkości, wymaganych ujawnień informacji o znaczących założeniach, na które wartości szacunkowe są szczególnie wrażliwe. Sporządzanie sprawozdań finansowych wymaga również od kierownictwa stworzenia procesów sprawozdawczości finansowej dotyczących ustalania wartości szacunkowych, w tym również zaprojektowania odpowiednich kontroli wewnętrznych<sup>41</sup>. W świetle tak ustanowionych procesów sprawozdawczości finansowej biegły rewident powinien poznać sposób ustalania wartości szacunkowych analizując cały proces tworzenia wartości (por. tabela 6.5).

---

<sup>39</sup> Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej umożliwiają biegłemu rewidentowi:

- wyznaczyć warunki dotyczące ujęcia lub metod wyceny wartości szacunkowych,
- określić warunki, które zezwalają lub wymagają przeprowadzenia wyceny w wartości godziwej,
- określić wymagane lub dozwolone ujawnienia informacji.

<sup>40</sup> Wyznaczenie wielkości szacunkowych wymaga również od kierownictwa, poza znajomością ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, wiedzy o działalności jednostki i branży, w której prowadzona jest działalność; wiedzy o zastosowanych strategiach gospodarczych w bieżącym okresie; zebranego doświadczenia przy sporządzaniu sprawozdań finansowych we wcześniejszych okresach.

<sup>41</sup> Procesy takie obejmują:

- wybór odpowiednich zasad (polityki) rachunkowości oraz ustanowienie procesów szacowania wartości, w tym właściwych metod, modeli szacowania i wyceny,
- opracowanie lub rozpoznanie odpowiednich danych i założeń wpływających na wartości szacunkowe.

**Tabela 6.5.** Proces ustalania wartości szacunkowych oraz procedury biegłego rewidenta

<b>Składowe procesu ustalania wartości szacunkowych przez kierownictwo</b>	<b>Opis czynności biegłego rewidenta w ramach każdej części składowej procesu ustalania wartości szacunkowych (identyfikacja ryzyka istotnego zniekształcenia)</b>
Analiza szacunków w sprawozdaniu poprzedzającym bieżący okres	Biegły rewident, zgodnie z procedurami narzuconymi MSRF, ma obowiązek dokonania przeglądu wyniku szacunków księgowych zawartych we wcześniejszych sprawozdaniach finansowych na potrzeby bieżącego okresu. Przegląd nie służy jednakże podważeniu osądów dokonanych we wcześniejszych okresach, opartych na informacjach wówczas dostępnych. Jest przeprowadzany, jako część wymaganego od biegłego rewidenta zaprojektowania i przeprowadzenia procedur przeglądu wartości szacunkowych pod kątem stronniczości, która może unaoczniać ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, jako reakcja na ryzyko obejścia kontroli przez kierownictwo.
Metoda oraz, gdzie to odpowiednie, model zastosowany do ustalenia wartości szacunkowej	Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wskazywać metody wyceny dla określenia wartości szacunkowych. W wielu jednak przypadkach, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie nakazują konkretnej metody wyceny lub wskazują na alternatywne metody wyceny (grupę metod możliwych i uznanych za poprawne). Biegły rewident musi się ustosunkować, co do poprawności oraz zasadności wybranej przez kierownictwo metody wyceny i prezentacji wartości szacunkowej. Musi również reagować na sytuacje, w których ryzyko istotnego zniekształcenia może być wyższe niż przeciętne w danej branży, np. gdy kierownictwo wewnętrznie opracowało model ustalania wartości szacunkowych (np. ustalania wartości godziwej danego składnika majątkowego), lub kiedy odstąpiło od stosowania metody powszechnie przyjętej w danej branży lub otoczeniu.

Składowe procesu ustalania wartości szacunkowych przez kierownictwo	Opis czynności biegłego rewidenta w ramach każdej części składowej procesu ustalania wartości szacunkowych (identyfikacja ryzyka istotnego zniekształcenia)
Stosowne kontrole	<p>Biegły rewident powinien przeprowadzić stosowne kontrole, tzn.:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– ocenę doświadczenia i kompetencji osób ustalających wartości szacunkowe,</li> <li>– ocenę sposobu ustalania przez kierownictwo kompletności, przydatności i dokładności danych stosowanych do ustalania wartości szacunkowych,</li> <li>– ocenę przeglądu i zatwierdzania wartości szacunkowych, w tym założeń lub danych wejściowych, przez kierownictwo odpowiedniego szczebla oraz, jeśli to konieczne, przez osoby sprawujące nadzór,</li> <li>– ocenę podziału obowiązków między osoby zawierające w imieniu jednostki bazową transakcję oraz osoby odpowiedzialne za ustalanie wartości szacunkowych.</li> </ul> <p>Katalog kontroli przeprowadzanych przez biegłego rewidenta nie może być katalogiem zamkniętym i skończonym, powinien spełniać elastyczne wymogi ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Biegły rewident ma posiadać zdolność budowy poprawnych sposobów oceny ustalania wartości szacunkowych, również i tych, które są wprowadzane jako rozwiązania specyficzne, nigdzie indziej nie występujące.</p>
Korzystanie z pomocy ekspertów z zewnątrz	<p>Kierownictwo lub osoby zatrudnione przez jednostkę mogą nie posiadać doświadczenia i kompetencji niezbędnych do wymaganego oszacowania wielkości, wówczas do określenia wartości szacunkowych można wykorzystać prace innych ekspertów z zewnątrz. Wynikać to może ze specjalistycznego rodzaju sprawy wymagającej oszacowania (np. ustalenia kwoty rezerwy na odprawy emerytalne i rentowe może dokonać powołany do tego aktuariusz), bądź technicznego charakteru modeli wyceny, bądź nietypowych lub rzadkich warunków, transakcji lub zdarzeń wymagających ustalenia wartości szacunkowych. Wówczas dla biegłego rewidenta wiążące są dokumenty pochodzące od zewnętrznego eksperta (rzeczoznawcy, aktuarusza itp.).</p>

Składowe procesu ustalania wartości szacunkowych przez kierownictwo	Opis czynności biegłego rewidenta w ramach każdej części składowej procesu ustalania wartości szacunkowych (identyfikacja ryzyka istotnego zniekształcenia)
Założenia	<p>Założenia stanowią integralną część szacunków wartości. Biegły rewident ma obowiązek zapoznania się z warunkami bezpośrednio wpływającymi na ustalenie wartości szacunkowej. Są to na przykład:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– rodzaj założeń oraz określenie założeń istotnych z punktu widzenia nośnika wartości końcowej szacunku,</li> <li>– ocena kompletności, wewnętrznej spójności założeń przyjętych przez kierownictwo oraz zgodności z założeniami ramowymi sprawozdawczości finansowej,</li> <li>– ocena zgodności założeń z prowadzoną działalnością jednostki (zakresem, skalą, planowaniem) oraz kontrolą kierownictwa,</li> <li>– ocena rodzaju i zakresu dokumentacji, potwierdzającej założenia.</li> </ul> <p>Kierownictwo często opiera założenia na różnych rodzajach informacji pochodzących z wewnętrznych lub zewnętrznych źródeł, których przydatność i wiarygodność może być różna. Wyróżnić tutaj należy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– wiarygodne założenie oparte na mających zastosowanie informacjach pochodzących z zewnętrznych źródeł (np. opublikowane stopy procentowe lub inne dane statystyczne) lub wewnętrznych źródeł (np. informacje historyczne na temat wcześniejszych warunków, z którymi zetknęła się jednostka),</li> <li>– podważoną wiarygodność (w sposób zamierzony bądź niezamierzony) w przypadkach bardziej subiektywnych założeń, kiedy jednostka nie ma doświadczenia lub nie ma dostępu do zewnętrznych źródeł informacji, które mogłyby stanowić podstawę założeń.</li> </ul> <p>W procesie ustalania założeń (warunków brzegowych) biegły rewident ma do czynienia z dwoma rodzajami danych wejściowych (informacji):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– „możliwe do zaobserwowania dane wejściowe” – informacje wpływające z rynku (stopy procentowe, dyskontowe, wartości akcji notowanych na giełdzie itp.),</li> <li>– „niemożliwe do zaobserwowania informacje wejściowe”</li> </ul>

<b>Składowe procesu ustalania wartości szacunkowych przez kierownictwo</b>	<b>Opis czynności biegłego rewidenta w ramach każdej części składowej procesu ustalania wartości szacunkowych (identyfikacja ryzyka istotnego zniekształcenia)</b>
	<p>– własne osądy ustanowione na podstawie najlepszych informacji dostępnych w danych okolicznościach.</p> <p>Z kolei rodzaj założeń (informacji wejściowych) wpływa na stopień niepewności szacunku, a zatem na ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia danej wartości szacunkowej.</p>
Ewentualne zmiany metod ustalania wartości szacunkowych	<p>Od biegłego rewidenta wymaga się określenia ciągłości (zgodnie z zasadami rachunkowości) stosowania zasad wyceny wartości szacunkowych oraz ewentualnej potrzeby ich zmiany poprzez wymogi zmieniającego się otoczenia. Zmiana zasady przez kierownictwo wymaga uzasadnienia, że nowa metoda jest bardziej odpowiednia, lub że stanowi reakcję na takie zmiany np. ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. W takim przypadku od audytora wymaga się oceny, czy założenia przyjęte przez kierownictwo dotyczące rynku są racjonalne w świetle warunków gospodarczych.</p>
Niepewność szacunku <sup>42</sup>	<p>Stopień niepewności szacunku wartości szacunkowej może istotnie wpływać na podatność szacunku na stroniczość. Biegły rewident ma obowiązek sprawdzić, czy kierownictwo jednostki dokonało we własnym zakresie oceny niepewności szacunku. Szacunek opierając się na szeregu zmiennych może elastycznie się zmieniać na skutek zmiany wartości warunków brzegowych (stóp procentowych, kursów walut itp.). Ocena niepewności szacunku powinna obejmować:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– analizę alternatywnych założeń oraz ich wpływ na wartość szacunku (analiza wrażliwości określająca wpływ zmian założeń na wartości szacunkowe),</li> <li>– analizę sposobu dochodzenia kierownictwa do wysokości ujawnień w sprawozdaniu finansowym, gdy analiza wrażliwości prowadzi do wielu różnych wyników,</li> <li>– analizę stopnia, w jakim wartości szacunkowe zależą od własnego osądu kierownictwa,</li> </ul>

<sup>42</sup> Zgodnie z definicją zawarta w MSRF niepewność szacunku to podatność wartości szacunkowej oraz powiązanych ujawnień na nieodłączne ryzyko niedokładności wyceny.

Składowe procesu ustalania wartości szacunkowych przez kierownictwo	Opis czynności biegłego rewidenta w ramach każdej części składowej procesu ustalania wartości szacunkowych (identyfikacja ryzyka istotnego zniekształcenia)
	<ul style="list-style-type: none"> <li>– analizę istnienia uznanych technik wyceny, które mogą ograniczać niepewność szacunku (subiektywizm założeń przyjętych jako informacje wejściowe może prowadzić do niepewności szacunku),</li> <li>– analiza długości okresu objętego prognozowaniem oraz przydatność danych uzyskanych na podstawie przeszłych zdarzeń przyjętych do prognozowania przyszłych zdarzeń,</li> <li>– analiza dostępności wiarygodnych danych pochodzących z zewnętrznych źródeł,</li> <li>– analiza, w jakim stopniu wartości szacunkowe opierają się na możliwych lub niemożliwych do zaobserwowania danych wejściowych.</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie paragrafów A22–A38 MRSF 540 (w:) *Międzynarodowe Standardy...*, s. 125–130.

### Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia

Rozpoznając i oceniając ryzyko istotnego zniekształcenia biegły rewident ocenia stopień niepewności szacunku wartości szacunkowej. Może zostać to dokonane poprzez działania biegłego rewidenta obejmujące:

- analizę faktycznej lub oczekiwanej wielkość wartości szacunkowej,
- analizę kwoty wartości szacunkowej (tj. wielkość oszacowaną przez kierownictwo) w zestawieniu z kwotą, którą zgodnie z zawodowym osądem wyliczył biegły rewident,
- ustalenie, czy kierownictwo ustalając wartości szacunkowe korzystało z usług eksperta z zewnątrz,
- analizę niepewności szacunku,
- wynik przeglądu wartości szacunkowych za poprzednie okresy.

Biegły rewident ma za zadanie ustalenie, czy któraś z wartości szacunkowych, rozpoznana, jako charakteryzująca się wysokim poziomem

niepewności szacunku<sup>43</sup>, wywołuje znaczące ryzyko. Może nią być wartość szacunkowa:

- zależna od osądu (np. ocena trwającego sporu sądowego, prognoza przyszłych przepływów pieniężnych),
- która nie została obliczona za pomocą uznanych technik wyceny,
- w stosunku do której w okresach poprzedzających podjęte były kroki niwelujące ryzyko zniekształcenia,
- bazująca na modelu wyceny wypracowanym przez wysoce wyspecjalizowaną jednostkę,
- wykazująca brak możliwych do zaobserwowania danych wejściowych.

### **Reakcja na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia**

Zgodnie z MSRF, na podstawie ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia, biegły rewident ma obowiązek zaprojektowania i przeprowadzenia procedur badania, których rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres będą stanowić reakcję na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia zarówno na poziomie sprawozdań finansowych, jak i na poziomie stwierdzeń podczas badania (por. tabela 6.6).

---

<sup>43</sup> W niektórych okolicznościach niepewność szacunku może okazać się na tyle wysoka, że nie będzie możliwe ustalenie racjonalnej wartości szacunkowej. W takich przypadkach znaczące ryzyko wiąże się nie tylko z tym, czy wartość szacunkową należy ująć lub wycenić w wartości godziwej, ale także z adekwatnością ujawnień. Najczęściej ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zakazują wykazywania takiej pozycji w sprawozdaniach finansowych lub jej wyceny w wartości godziwej. Niepewność szacunku wartości szacunkowych może rodzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności.

**Tabela 6.6.** Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia

<b>Czynności kontrolne biegłego rewidenta</b>	<b>Charakterystyka działań</b>
<p>Sprawdzenie, czy kierownictwo właściwie zastosowało wymogi określania wartości szacunkowych zawarte w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej</p>	<p>Wiele mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wyznacza określone warunki ujmowania wartości szacunkowych, które dość często mogą być złożone i wymagać stosowania osądu. Biegły rewident koncentruje wówczas swoją uwagę na tych ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, które mogą być podatne na niewłaściwe stosowanie lub różną interpretację.</p> <p>Kolejnym krokiem staje się ustalenie, czy kierownictwo właściwie zastosowało się do ramowych założeń sprawozdawczości finansowej. Jednakże na tym etapie wymaga się również od biegłego rewidenta poznania jednostki, jej otoczenia oraz rodzaju prowadzonej działalności, gdyż może się to okazać wysoce pomocne przy ocenie założeń czy niepewności szacunku.</p> <p>Zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wymaga od kierownictwa rozważenia zmian w otoczeniu lub okoliczności mających wpływ na jednostkę (np. bardziej odpowiednim, według osądu kierownictwa, będzie model wyceny oparty na aktywnym rynku niż bazujący na zdyskontowanych przepływach pieniężnych).</p>
<p>Sprawdzenie, czy metody ustalania wartości szacunkowych są odpowiednie i były stosowane w sposób ciągły oraz czy zmiany są uzasadnione w danych okolicznościach</p>	<p>Ocena przez biegłego rewidenta zmiany wartości szacunkowej lub zmiany metody jej ustalania z okresu na okres jest ważna, ponieważ zmianę wartości szacunkowej, która nie wynika ze zmiany okoliczności lub z nowych informacji <b>uznaje się za dokonaną arbitralnie.</b></p> <p><b>Arbitralne zmiany wartości szacunkowej w miarę upływu czasu prowadzą zaś do niespójnych sprawozdań finansowych i mogą powodować zniekształcenie sprawozdań finansowych lub być wskazówką możliwej stronniczości kierownictwa.</b></p>

<b>Czynności kontrolne biegłego rewidenta</b>	<b>Charakterystyka działań</b>
	<p>Kierownictwo jest często w stanie podać przekonujący powód zmiany wartości szacunkowej lub metody jej ustalania z okresu na okres, powołując się na zmiany okoliczności.</p> <p>Kwestią zawodowego osądu biegłego rewidenta pozostaje stwierdzenie, co stanowi przekonujący powód i odpowiedniość potwierdzenia przekonania kierownictwa o mającej miejsce zmianie okoliczności, która upoważnia do zmiany wartości szacunkowej lub metody jej ustalania.</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie paragrafów A53–A58 MRSF 540 (w:) *Międzynarodowe Standardy...*, s. 134.

Reagując na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia, zgodnie z wymogiem MSRF, biegły rewident podejmuje jedno lub kilka z poniższych działań, biorąc pod uwagę rodzaj wartości szacunkowych:

- 1) ustala, czy zdarzenia następujące do daty sprawozdania biegłego rewidenta dostarczają dowodów badania na temat wartości szacunkowej<sup>44</sup> (od biegłego rewidenta wymaga się przeprowadzenia procedur badania służących uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania, że wszystkie zdarzenia, które nastąpiły między datą sprawozdań finansowych a datą sprawozdania biegłego rewidenta, wymagające korekty lub ujawnienia w sprawozdaniach finansowych, zostały rozpoznane i odpowiednio odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych);

<sup>44</sup> Ustalenie, czy zdarzenia następujące przed datą sprawozdania biegłego rewidenta dostarczają dowodów badania wartości szacunkowej, może być właściwą reakcją, jeżeli oczekuje się, że te zdarzenia nastąpią oraz dostarczą dowód badania, który potwierdzi lub zaprzeczy wartości szacunkowej. Takim dowodem może być zdarzenie następujące przed datą sprawozdania biegłego rewidenta np. sprzedaż całości zapasów produktu zastąpionego innym następująca krótko po zakończeniu okresu, może dostarczyć dowód badania dotyczący oszacowania ich możliwej do uzyskania wartości netto wymaganej do ostrożnej wyceny. W takich przypadkach może nie być potrzebne przeprowadzanie dodatkowych procedur badania wartości szacunkowej, jeżeli uzyskano wystarczający i odpowiedni dowód badania zdarzenia.

- 2) sprawdza, w jaki sposób kierownictwo ustaliło wartość szacunkową i dane, na których je oparto<sup>45</sup>. W tym etapie wymaga się od biegłego rewidenta oceny metody wyceny oraz słuszności założeń przyjętych do wyceny przez kierownictwo<sup>46</sup>. Ocena założeń kierownictwa opiera się na analizie racjonalności przyjętych rozwiązań, wzajemnej ich zależności i wewnętrznej spójności;
- 3) sprawdza skuteczność działania kontroli nad sposobem ustalania wartości szacunkowej przez kierownictwo, łącznie z zastosowaniem odpowiednich procedur badania wiarygodności;
- 4) ustala wielkość lub przedział w celu oceny wielkości oszacowanej przez kierownictwo<sup>47</sup>. Możliwe w tym przypadku są dwa scenar-

---

<sup>45</sup> Przeprowadzenie badania sposobu ustalania wartości szacunkowych przez kierownictwo może np. obejmować: sprawdzenie, w jakim stopniu dane, stanowiące podstawę wartości szacunkowej są dokładne, kompletne i przydatne i czy wartość szacunkowa została właściwie ustalona przy zastosowaniu tych danych i założeń przyjętych przez kierownictwo, analizę źródła, przydatności i wiarygodności zewnętrznych danych lub informacji, w tym otrzymanych od zewnętrznych ekspertów zatrudnionych przez kierownictwo do pomocy przy ustalaniu wartości szacunkowych, ponowne przeliczenie wartości szacunkowych i przegląd informacji dotyczących wartości szacunkowych pod kątem ich wewnętrznej spójności, analizę procesu przeglądu i zatwierdzania przez kierownictwo.

<sup>46</sup> Zgodnie z MSRF badanie przez biegłego rewidenta modelu wyceny obejmuje analizę, czy:

- model został zatwierdzany przed dopuszczeniem do stosowania i czy jest objęty okresową weryfikacją (autoryzacją) w celu potwierdzenia, że w dalszym ciągu nadaje się do zamierzonego sposobu stosowania. Proces zatwierdzania modelu przez jednostkę może obejmować ocenę: poprawności teoretycznych podstaw oraz matematycznej integralności modelu, spójności i kompletności danych wejściowych modelu z praktykami rynkowymi, danych wyjściowych modelu w porównaniu z faktycznymi transakcjami,
- określono odpowiednie zasady i procedury kontroli zmiany,
- okresowo przeprowadza się kalibrację modelu i jego badanie pod kątem poprawności, w szczególności ocenę subiektywnych danych wejściowych,
- model został należycie udokumentowany, w tym jego zamierzone zastosowania i ograniczenia oraz kluczowe parametry, wymagane dane wejściowe i wyniki wszelkich przeprowadzonych analiz poprawności modelu.

<sup>47</sup> Zgodnie z MSRF, oszacowanie przez biegłego rewidenta wielkości lub przedziału w celu oceny wielkości lub przedziału oszacowanych przez kierownictwo może stano-

riusze. Pierwszy, w którym biegły rewident korzysta z założeń lub metod różniących się od tych, które stosuje kierownictwo (biegły rewident poznaje założenia i metody kierownictwa w stopniu wystarczającym do stwierdzenia, że wielkość lub przedział oszacowany przez niego uwzględnia odpowiednie zmienne i ocenia wszelkie znaczące różnice w porównaniu z wielkością oszacowaną przez kierownictwo). Drugi, w którym biegły rewident stwierdza, że odpowiednie jest zastosowanie przedziału oszacowanego przez niego, wtedy na podstawie dostępnych dowodów badania zawęży przedział, aż wszystkie wyniki w ramach przedziału można uznać za racjonalne. Dokonanie oszacowań wielkości lub przedziału może się odbywać na różne sposoby, np. poprzez:

- zastosowanie modelu dostępnego na zasadach komercyjnych w określonym sektorze lub branży,
- rozwinięcie rozważań kierownictwa o alternatywnych założeniach lub wynikach (wprowadzenie nowego zestawu założeń),
- zatrudnienie lub skorzystanie z usług osoby o specjalistycznej wiedzy w celu opracowania lub skorzystania z modelu lub przedstawiania alternatywnych założeń,
- odwołanie się do innych porównywalnych warunków, transakcji lub zdarzeń, lub, do rynków dla porównywalnych aktywów lub zobowiązań.

---

wić odpowiednią reakcję w następujących sytuacjach:

- wartość szacunkowa nie jest uzyskiwana w drodze rutynowego przetwarzania danych przez księgowy system jednostki,
- przegląd przez biegłego rewidenta podobnych wartości szacunkowych w sprawozdaniach finansowych za poprzednie okresy sugeruje, że proces stosowany przez kierownictwo w bieżącym okresie nie jest skuteczny,
- kontrole jednostki w ramach procesów i nad procesami służącymi kierownictwu do ustalania wartości szacunkowych nie są dobrze zaprojektowane lub właściwie stosowane,
- zdarzenia lub transakcje następujące między końcem okresu a datą sprawozdania biegłego rewidenta zaprzeczają wielkości oszacowanej przez kierownictwo,
- istnieją alternatywne źródła przydatnych danych, które są dostępne biegłemu rewidentowi i mogą być wykorzystane do szacowania wielkości lub przedziału.

Przy planowaniu badania wymaga się, aby biegły rewident określił rodzaj, czas i zakres środków koniecznych do przeprowadzenia badania oraz aby upewnił się, że zespół przeprowadzający badanie oraz wszyscy zewnętrzni eksperci powołani przez biegłego rewidenta, którzy nie wchodzi w skład zespołu wykonującego badanie, posiadają łącznie umiejętności i kompetencje do przeprowadzenia badania. W tym momencie może pojawić się przekonanie biegłego rewidenta o istnieniu zapotrzebowania na specjalistyczne umiejętności lub wiedzę eksperta z zewnątrz<sup>48</sup> pomocne do wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym (MSRF 620 określa wymogi i wytyczne dotyczące ustalenia potrzeby zatrudnienia lub zaangażowania eksperta przez biegłego rewidenta oraz określa odpowiedzialność biegłego rewidenta w związku z korzystaniem z pracy powołanego przez niego eksperta).

Inne procedury badania wiarygodności przeprowadzane jako reakcje na dalsze reakcje prezentuje tabela 6.7.

---

<sup>48</sup> Wstępna analiza zagadnień, problemów występujących w badanej jednostce (często już dokonywana na etapie podpisywania zlecenia badania) prowadzi do tego, by wyrazić opinię o danym sprawozdaniu finansowym biegły rewident będzie potrzebował pomocy z zewnątrz (innej, uzupełniającej wiedzy eksperckiej). Najczęściej powodują to następujące okoliczności:

- rodzaj posiadanych przed jednostkę aktywów, zobowiązań lub składników kapitału własnego w określonym sektorze działalności gospodarczej, branży (np. złoża mineralne, aktywa biologiczne, złożone instrumenty finansowe, wartości niematerialne),
- zdefiniowany wysoki poziom niepewności szacunków,
- złożone obliczenia lub specjalistyczne modele, kiedy nie występuje możliwy do zaobserwowania rynek,
- złożoność mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej dotyczących wartości szacunkowych, w tym występowanie obszarów podlegających odmiennym interpretacjom lub w przypadku których praktyka jest niespójna bądź dopiero rozwija się.

**Tabela 6.7.** Dalsze procedury badania wiarygodności przeprowadzane jako reakcja na znaczące ryzyko

Reakcja na czynność	Opis
Niepewność szacunku	W przypadku badania wartości szacunkowych (niepewności szacunku) prowadzących do powstania znaczącego ryzyka, procedury wiarygodności stosowane przez biegłego rewidenta służą ocenie sposobu oceny <sup>49</sup> przez kierownictwo skutku niepewności szacunku wartości szacunkowej i wpływu, jaki ta niepewność może wyrzucić na odpowiedność ujęcia wartości szacunkowej w sprawozdaniach finansowych <sup>50</sup> oraz stosowności odnośnych ujawnień.
Ustalenie przedziału	Zadaniem biegłego rewidenta jest poprawne zidentyfikowanie niepewności szacunku zawartego w danym sprawozdaniu finansowym. Z jednej strony, kierownictwo, które sporządza je, może wyrażać przekonanie, że w odpowiedni sposób odniosło się do skutków niepewności szacunku wartości szacunkowych prowadzących do znaczącego ryzyka. Z drugiej strony, zawodowy osąd biegłego rewidenta może uznać takie ujęcie ryzyka w sprawozdaniu finansowym za nieodpowiednie. Tak może być, gdy na przykład w ocenie biegłego rewidenta: <ul style="list-style-type: none"> <li>– wystarczające i odpowiednie dowody badania nie mogły być uzyskane za pomocą oceny przez biegłego rewidenta sposobu, w jaki kierownictwo odniosło się do niepewności szacunku,</li> <li>– niezbędne jest przeprowadzenie dalszej analizy poziomu niepewności szacunku wartości szacunkowej, szczególnie w przypadkach, gdy biegły rewident jest świadomy znaczącej rozbieżności wyników uzyskiwanych dla podobnych wartości szacunkowych w podobnych okolicznościach,</li> </ul>

<sup>49</sup> Analiza ta dokonywana jest na podstawie znaczących założeń wartości szacunkowej, które należy sprawdzić pod kątem racjonalności (założenie przyjęte do ustalenia wartości szacunkowej może być uznane za znaczące, jeżeli racjonalna zmiana tego założenia mogłaby istotnie wpłynąć na wycenę wartości szacunkowej).

<sup>50</sup> Kierownictwo powinno ocenić alternatywne założenia lub wyniki wartości szacunkowych za pomocą różnych metod zależnie od okoliczności oraz zbadać wpływ ich na sprawozdanie finansowe. Najczęściej odbywa się to za pomocą analizy wrażliwości, która w ujęciu rachunkowym oznacza podatność zmiany danej wartości szacunkowej (ujętej kwotowo) na zmienność danych założeń.

	<ul style="list-style-type: none"> <li>– jest mało prawdopodobne, aby zostały uzyskane dowody badania, na przykład poprzez przegląd zdarzeń jakie nastąpiły do dnia sprawozdania biegłego rewidenta,</li> <li>– istnieją oznaki stronniczości kierownictwa przy ustalaniu wartości szacunkowych.</li> </ul>
Kryteria ujęcia i wyceny	W przypadku wartości szacunkowych powodujących powstanie znaczącego ryzyka, biegły rewident powinien uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania potwierdzające, czy decyzja kierownictwa dotycząca ujęcia bądź nieujęcia wartości szacunkowych w sprawozdaniach finansowych oraz wybrane podstawy wyceny wartości szacunkowych są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Źródło: opracowanie własne na podstawie paragrafów A102–A115 MRSF 540 (w:) *Międzynarodowe Standardy...*, s. 146–149.

### **Ocena racjonalności wartości szacunkowych oraz określenie zniekształceń**

Biegły rewident na podstawie o dowodów badania powinien dokonać oceny, czy wartości szacunkowe zawarte w sprawozdaniach finansowych można uznać w myśl mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej za racjonalne, czy za zniekształcone. Przez zniekształcenie<sup>51</sup> należy rozumieć różnice pomiędzy wielkością oszacowaną przez biegłego rewidenta a wielkością oszacowaną przez kierownictwo.

<sup>51</sup> Zniekształcenie wartości szacunkowej spowodowane oszustwem lub błędem, może powstać na skutek:

- zniekształceń, co do których nie ma wątpliwości (**zniekształcenia rzeczowe**),
- różnic wynikających z ocen kierownictwa dotyczących wartości szacunkowych, które biegły rewident uznaje za nieuzasadnione, albo na skutek wyboru lub sposobu zastosowania polityki rachunkowości, które biegły rewident również uznaje za nieodpowiednie (**zniekształcenia osądu**),
- dokonania przez biegłego rewidenta najlepszego szacunku zniekształceń w zbiorze, polegającego na przewidywaniu – na podstawie zniekształceń rozpoznanych w próbkach badania – zniekształceń w całym zbiorze, z którego pochodziły próbki (**zniekształcenia przewidziane**).

W niektórych przypadkach zniekształcenie wartości szacunkowych może być skutkiem połączenia powyższych okoliczności, co utrudnia lub uniemożliwia odrębne rozpoznanie zniekształceń.

**Jeżeli biegły rewident stwierdził, że zastosowanie przedziału oszacowanego przez niego dostarcza wystarczających i odpowiednich dowodów badania, a wielkość oszacowana przez kierownictwo znajduje się poza tym przedziałem, to nie jest ona potwierdzona przez dowody badania. W takich przypadkach zniekształcenie nie jest mniejsze niż różnica między wielkością oszacowaną przez kierownictwo a najbliższą wielkością z przedziału oszacowanego przez biegłego rewidenta.**

**Jeżeli kierownictwo na podstawie subiektywnej oceny zmiany okoliczności zmieniło wartość szacunkową lub metodę jej ustalania w porównaniu z wcześniejszym okresem, biegły rewident może uznać w oparciu o dowody badania, że ta wartość szacunkowa jest zniekształcona na skutek arbitralnej zmiany dokonanej przez kierownictwo, albo może uznać ten fakt za oznakę możliwej stronniczości kierownictwa.**

### Ujawnienia związane z wartościami szacunkowymi

Biegły rewident musi uznać, że otrzymał wystarczające i odpowiednie dowody badania na temat tego, czy informacje ujawnione w sprawozdaniach finansowych są zgodne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą zezwalać lub nakazywać dokonywanie ujawnień na temat wartości szacunkowych, a niektóre jednostki mogą dobrowolnie ujawniać dodatkowe informacje w informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych<sup>52</sup>. W związku z wartościami szacunkowymi powodującymi znaczące ryzyko, nawet wtedy, gdy ujawnione informacje

---

<sup>52</sup> W niektórych przypadkach ramowe założenia sprawozdawczości finansowej mogą wymagać specyficznych ujawnień dotyczących niepewności, np.:

- ujawnienia kluczowych założeń i innych źródeł niepewności szacunku, z którymi wiąże się znaczące ryzyko istotnej korekty wartości bilansowej aktywów i zobowiązań (określane za pomocą terminów „kluczowe źródła niepewności wyceny” lub „krytyczne wartości szacunkowe”),
- ujawnienia przedziału możliwych wyników i założeń przyjętych do ustalenia przedziału,
- ujawnienia informacji dotyczących znaczenia szacunków wartości godziwej dla sytuacji finansowej i wyników działalności,

są zgodne z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, biegły rewident może uznać, że ujawnienia na temat niepewności szacunku są nieadekwatne w świetle zaszytych okoliczności i faktów. Ocena biegłego rewidenta na temat adekwatności ujawnień dotyczących niepewności szacunku tym jest ważniejsza, im szerszy jest przedział możliwych wyników wartości szacunkowych spełniających wymóg istotności.

### Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa

Podczas badania biegły rewident może uświadomić sobie, że oceny i decyzje podjęte przez kierownictwo, wskazują na możliwość stronniczości kierownictwa. Z tego powodu biegły rewident musi przeprowadzić przegląd osądów i decyzji podjętych przez kierownictwo podczas ustalania wartości szacunkowych, aby ostatecznie stwierdzić, czy istnieją oznaki wskazujące na możliwą stronniczość kierownictwa<sup>53</sup>.

Potencjalne sytuacje dające przykłady oznak stronniczości kierownictwa przy ustalaniu wartości szacunkowych:

- zmiany wartości szacunkowej lub metody jej ustalania w przypadku, gdy kierownictwo na podstawie subiektywnej oceny uznało, że nastąpiła zmiana okoliczności wyceny,
- zastosowanie przy szacowaniu wartości godziwej własnych założeń jednostki, które są niespójne z możliwymi do zaobserwowania założeniami rynkowymi,
- wybór lub stworzenie znaczących założeń prowadzących do korzystnego dla celów kierownictwa oszacowania wielkości (bądź

- 
- jakościowe ujawnienia takie, jak narażenie na ryzyko i sposób jego powstania, cele jednostki, zasady i procedury zarządzania ryzykiem oraz metody wyceny ryzyka oraz zmiany tych jakościowych koncepcji w porównaniu z poprzednim okresem,
  - ilościowe ujawnienia, takie jak zakres, w jakim jednostka jest narażona na ryzyko, oparte na informacjach dostarczanych wewnątrz jednostki pracownikom kluczowego kierownictwa, w tym dotyczące ryzyka kredytowego, ryzyka płynności oraz ryzyka rynkowego.

<sup>53</sup> Oznaki możliwej stronniczości kierownictwa nie stanowią same w sobie niekształceń przy wnioskowaniu o racjonalności poszczególnych wartości szacunkowych.

wybór takiej oszacowanej wielkości, która może wskazywać na pojęście optymistyczne lub pesymistyczne).

### **Pisemne oświadczenia**

Wymogiem dokumentacji rewizyjnej biegłego rewidenta jest uzyskanie od kierownictwa oraz, jeśli to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, pisemnego oświadczenia, wyrażającego przekonanie o racjonalności znaczących założeń przyjętych przy ustalaniu wartości szacunkowych. Zależnie od rodzaju, istotności i zakresu niepewności szacunku, pisemne oświadczenia mogą obejmować potwierdzenia na temat:

- odpowiedniości procesów wyceny, w tym powiązanych założeń i modeli zastosowanych przez kierownictwo do ustalania wartości szacunkowych w kontekście ramowych założeń sprawozdawczości finansowej i spójności stosowania procesów,
- odpowiedniego odzwierciedlenia w założeniach zamiarów i zdolności kierownictwa do prowadzenia w określony sposób działań w imieniu jednostki,
- kompletności i odpowiedniości ujawnień dotyczących wartości szacunkowych,
- niewystąpienia późniejszych zdarzeń wywołujących konieczność korekty wartości szacunkowych i ujawnień w sprawozdaniach finansowych,
- zasadności podstaw przyjętych przez kierownictwo dla odrzucenia zawartej w ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej przesłanki określającej stosowanie wartości godziwej w odniesieniu do tych wartości szacunkowych, których nie wyceniono lub nie ujawniono w wartości godziwej.

### **Dokumentacja**

Zgodnie z wymogami MSRF biegły rewident ma obowiązek zamieszczenia w dokumentacji badania stosownych dowodów określających podstawy wyciągniętych przez biegłego rewidenta wniosków

o racjonalności wartości szacunkowych powodujących powstanie znaczącego ryzyka oraz ich ujawnienia, a także oznaki dotyczące możliwej stronniczości kierownictwa.

## **Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Podmioty powiązane – MSRF 550<sup>54</sup>**

### **Odpowiedzialność oraz cel pracy biegłego rewidenta**

Z reguły (z większą bądź mniejszą szczegółowością) obowiązujące ramowe założenia sprawozdawczości finansowej<sup>55</sup> określają wymogi dotyczące podmiotów powiązanych, ich ujęcia księgowego i ujawniania informacji o powiązaniach, transakcjach oraz saldach, aby umożliwić użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie ich charakteru, zależności oraz aktualnego i potencjalnego wpływu na sprawozdania finansowe<sup>56</sup>. W tak ustanowionych ramach sprawozdawczości finansowej

---

<sup>54</sup> Opracowanie własne na podstawie MRSF 550 (w): *Międzynarodowe Standardy...*, s. 159–188.

<sup>55</sup> W przypadku, gdy ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustalają minimalne lub nie ustalają żadnych wymogów dotyczących podmiotów powiązanych, biegły rewident powinien mimo to zrozumieć powiązania i transakcje jednostki z podmiotami powiązanymi tak, aby na tej podstawie móc stwierdzić, czy sprawozdania finansowe w stopniu pozostają pod wpływem tych powiązań i transakcji.

<sup>56</sup> Wiele transakcji z podmiotami powiązanymi nosi znamiona zwyczajnych transakcji (analogicznych to tych przeprowadzanych z jednostkami niepowiązanymi w ramach zwykłej działalności gospodarczej), niepociągających za sobą większego ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych. Jednakże w pewnych okolicznościach specyfika podmiotów powiązanych i transakcji z tymi podmiotami może rodzić większe ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych niż transakcje z podmiotami niepowiązanymi, np.:

- podmioty powiązane mogą działać w rozległym i złożonym systemie powiązań i struktur, któremu odpowiada zwiększona złożoność transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi,
- nieskuteczny system informatyczny może prowadzić do nierozpoznawania i niesurowania transakcji oraz nierozliczonych sald należności i zobowiązań pomiędzy jednostką, a jej podmiotami powiązanymi,

zadaniem (zakres objęty odpowiedzialnością) biegłego rewidenta jest przeprowadzenie procedur badania służących rozpoznaniu, ocenie i reakcji na ryzyko istotnego zniekształcenia wynikającego z niezdolności jednostki do odpowiedniego ujęcia księgowego lub ujawnienia powiązań, transakcji i sald zgodnie z wymogami założeń sprawozdawczości finansowej<sup>57</sup>.

Obowiązujące ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są uznawane za określające minimalne wymogi dotyczące podmiotów powiązanych. Za takie ramy w myśl polskiego prawodawstwa należy uważać ustawę o rachunkowości. Definicja w niej zawarta ma znacznie węższy zakres od odpowiadającej w MSRF (por. tabela 6.8) w związku z tym wymóg ramowych założeń dotyczący ujawniania powiązań i transakcji z podmiotami powiązаныmi ma zastosowanie do zdecydowanie mniejszej liczby powiązań i transakcji z podmiotami powiązаныmi.

- 
- transakcje z podmiotami powiązаныmi mogą nie następować na normalnych warunkach rynkowych, w krańcowych przypadkach może nawet nie dochodzić do wymiany świadczeń.

<sup>57</sup> Zgodnie z MSRF 550, **celem biegłego rewidenta** jest:

- 1) zrozumienie powiązań i transakcji z podmiotami powiązаныmi – niezależnie od wymogów dotyczących podmiotów powiązanych określonych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej – wystarczające do tego, aby:
  - rozpoznać czynniki ryzyka oszustwa, o ile występują, wynikające z powiązań i transakcji z podmiotami powiązаныmi, mające znaczenie dla rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz
  - stwierdzić, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy sprawozdania finansowe, w stopniu, w jakim odzwierciedlają te powiązania i transakcje, zapewniają rzetelną prezentację (w myśl ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub nie wprowadzają w błąd (w myśl ramowych założeń zgodności);
- 2) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania wskazujących, czy powiązania i transakcje z podmiotami powiązаныmi zostały odpowiednio rozpoznane, ujęte i ujawnione w sprawozdaniach finansowych zgodnie z odpowiednimi założeniami, o ile mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustalają wymogi dotyczące podmiotów powiązanych.

**Tabela 6.8.** Porównanie definicji jednostki powiązanej w świetle ustawy o rachunkowości i MSRF

Definicja według ustawy o rachunkowości	Definicja według MSRF
<p><b>Jednostki powiązane z jednostką</b> – rozumie się przez to jej jednostkę dominującą, znaczącego inwestora, jej jednostki zależne, współzależne i stowarzyszone oraz jednostki znajdujące się wraz z jednostką pod wspólną kontrolą, a także wspólnika jednostki współzależnej.</p> <p><b>Jednostka dominująca</b> – rozumie się przez to jednostkę będącą spółką handlową lub przedsiębiorstwem państwowym, sprawującą kontrolę nad inną jednostką, a w szczególności:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) posiadającą bezpośrednio lub pośrednio przez udziały większość ogólnej liczby głosów w organie stanowiącym innej jednostki (zależnej), także na podstawie porozumień z innymi uprawnionymi do głosu, wykonującymi swe prawa głosu zgodnie z wolą jednostki dominującej, lub</li> <li>2) uprawnioną do kierowania polityką finansową i operacyjną innej jednostki (zależnej) w sposób samodzielny lub przez wyznaczone przez siebie osoby lub jednostki na podstawie umowy zawartej z innymi uprawnionymi do głosu, posiadającymi, na podstawie statutu lub umowy spółki, łącznie z jednostką dominującą, większość ogólnej liczby głosów w organie stanowiącym, lub</li> <li>3) uprawnioną do powoływania i odwoływania większości członków organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących innej jednostki (zależnej), lub</li> </ol>	<p><b>Podmiot powiązany</b> – jednostka, która jest podmiotem powiązany w myśl definicji zawartej w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej lub jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustalają minimalne lub nie ustalają żadnych wymogów dotyczących podmiotów powiązanych, jest:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) osoba lub inna jednostka, która sprawuje kontrolą lub wywiera znaczący wpływ na daną jednostkę sprawozdawczą, bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub więcej pośredników,</li> <li>2) inna jednostka, nad którą dana jednostka sprawozdawcza sprawuje kontrolę lub wywiera znaczący wpływ, bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub więcej pośredników lub</li> <li>3) inna jednostka, która znajduje się pod wspólną kontrolą wraz z daną jednostką sprawozdawczą poprzez posiadanie: <ul style="list-style-type: none"> <li>– wspólnego właściciela sprawującego kontrolę,</li> <li>– właścicieli, którzy są bliskimi członkami rodziny,</li> <li>– wspólnego kierownictwa wyższego szczebla.</li> </ul> </li> </ol> <p>Tym niemniej, nie uznaje się za podmioty powiązane jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą państwa (tj. władz krajowych, regionalnych lub lokalnych), chyba, że są one stronami znaczących transakcji lub w znaczącym stopniu dzielą między sobą środki.</p>

Definicja według ustawy o rachunkowości	Definicja według MSRF
<p>4) będącą udziałowcem jednostki, której członkowie zarządu w poprzednim roku obrotowym, w ciągu bieżącego roku obrotowego i do czasu sporządzenia sprawozdania finansowego za bieżący rok obrotowy, stanowią jednocześnie więcej niż połowę składu zarządu tej jednostki (zależnej) lub osoby, które zostały powołane do pełnienia tych funkcji w rezultacie wykonywania przez jednostkę dominującą prawa głosu w organach tej jednostki (zależnej).</p> <p><b>Znaczący inwestor</b> – rozumie się przez to jednostkę będącą spółką handlową lub przedsiębiorstwem państwowym, posiadającą w innej jednostce – niebędącej jednostką zależną lub współzależną – nie mniej niż 20% głosów w organie stanowiącym tej jednostki i wywierającą znaczący wpływ wobec tej jednostki, udział w ogólnej liczbie głosów może być mniejszy niż 20%, jeżeli inne okoliczności wskazują na wywieranie znaczącego wpływu.</p> <p><b>Jednostka zależna</b> – rozumie się przez to jednostkę będącą spółką handlową lub podmiotem utworzonym i działającym zgodnie z przepisami obcego prawa handlowego, kontrolowaną przez jednostkę dominującą.</p> <p><b>Jednostka współzależna</b> – rozumie się przez to jednostkę, która jest współkontrolowana przez wspólników na podstawie zawartej pomiędzy nimi umowy, umowy spółki lub statutu.</p>	<p><u>Definicje uzupełniające</u></p> <p><b>Kontrola</b> – to prawo do kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki w celu odnoszenia korzyści z jej działalności.</p> <p><b>Znaczący wpływ</b> (który można uzyskać w wyniku nabycia udziałów, na mocy statutu lub umowy) – to prawo do uczestniczenia w podejmowaniu decyzji z zakresu polityki finansowej i operacyjnej jednostki; nie oznacza on jednak sprawowania kontroli nad tą polityką.</p> <p>Występowanie poniższych powiązań może wskazywać, że ma miejsce kontrola lub znaczący wpływ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– posiadanie bezpośrednio lub pośrednio udziałów kapitałowych lub też innego rodzaju wkładów finansowych w jednostce,</li> <li>– posiadanie przez daną jednostką bezpośrednio lub pośrednio udziałów kapitałowych lub innego rodzaju wkładów finansowych w innych jednostkach,</li> <li>– przynależność do grona osób sprawujących nadzór lub należących do kluczowego kierownictwa (tj. członków kierownictwa uprawnionych i odpowiedzialnych za planowanie, kierowanie i kontrolowanie działalności jednostki),</li> <li>– bycie bliskim członkiem rodziny którejś z osób sprawujących nadzór lub należących do kluczowego kierownictwa,</li> <li>– utrzymywanie znaczących powiązań gospodarczych z którąś z osób sprawujących nadzór lub należących do kluczowego kierownictwa.</li> </ul>

Definicja według ustawy o rachunkowości	Definicja według MSRF
<b>Jednostka stowarzyszona</b> – rozumie się przez to jednostkę będącą spółką handlową lub podmiotem utworzonym i działającym zgodnie z przepisami obcego prawa handlowego, na którą znaczący inwestor wywiera znaczący wpływ.	W niektórych przypadkach jednostka specjalnego przeznaczenia może być podmiotem powiązaniem z jednostką, ponieważ może ją w rzeczywistości kontrolować, nawet jeśli posiada niewielką liczbę udziałów lub wcale nie posiada udziałów w kapitale jednostki specjalnego przeznaczenia.

Źródło: opracowanie własne na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 37–43 u.o.r. oraz paragrafów A4–A7 MSRF 550 (w:) *Międzynarodowe Standardy...*, s. 170–171.

Zrozumienie powiązań i transakcji jednostki z podmiotami powiązanymi jest ponadto przydatne przy ocenie przez biegłego rewidenta występowania jednego lub więcej czynników ryzyka oszustwa<sup>58</sup>.

### Zrozumienie powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi

Podczas badania zespół wykonujący badania musi dokonać stosownej weryfikacji dokumentacji źródłowej<sup>59</sup> w celu oceny podatności sprawo-

<sup>58</sup> Ze względu na nieuniknione ograniczenia badania występuje nieuniknione ryzyko, że niektóre istotne zniekształcenia sprawozdań finansowych mogą zostać niewykryte. Potencjalny wpływ nieuniknionych ograniczeń na zdolność biegłego rewidenta do wykrycia istotnego zniekształcenia w przypadku podmiotów powiązanych jest większy z następujących powodów:

- kierownictwo może być nieświadome istnienia powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi, szczególnie wtedy, gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie określają wymogów dotyczących podmiotów powiązanych,
- powiązania z jednostkami powiązanymi mogą dawać większą możliwość zmywu, zatajenia lub manipulacji przez kierownictwo.

<sup>59</sup> Biegły rewident kieruje do kierownictwa zapytania dotyczące tożsamości podmiotów powiązanych jednostki, w tym zmian w porównaniu z poprzednim okresem, rodzaju powiązań jednostki z tymi podmiotami powiązanymi oraz informacji, czy jednostka zawarła podczas okresu jakiegokolwiek transakcje z tymi podmiotami powiązanymi, a jeśli tak, to jaki był ich charakter i cel.

zdań finansowych na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem lub błędem, które może wynikać z powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi<sup>60</sup>. Zachowując zawodowy sceptycyzm zakładający wyuczulenie na możliwość wystąpienia istotnego zniekształcenia, oceniane są między innymi następujące zagadnienia:

- 1) rodzaj, częstotliwość oraz zakres powiązań i transakcji jednostki z podmiotami powiązanymi,
- 2) okoliczności lub uwarunkowania jednostki, które mogą wskazywać na istnienie powiązań lub transakcji z podmiotami powiązanymi, nierozpoznanych lub nieujawnionych biegłemu rewidentowi przez kierownictwo (najczęściej z powodów: złożonej struktury organizacyjnej, wykorzystania jednostek specjalnego przeznaczenia do transakcji nie ujmowanych w księgach lub niewystarczającego systemu informatycznym),

---

W sytuacji, gdy ramowe założenia nie określają wymogów dotyczących podmiotów powiązanych, kierownictwo może nie być świadome istnienia wszystkich podmiotów powiązanych. Tym niemniej, wymóg zadania pytań w dalszym ciągu ma zastosowanie, ponieważ kierownictwo może być świadome istnienia podmiotów, które spełniają definicję podmiotu powiązanego zawartą w MSRF 550. Jednak w takim przypadku, zadane kierownictwu pytania dotyczące rozpoznania podmiotów powiązanych z jednostką mogą stanowić część procedur oceny ryzyka oraz powiązanych czynności przeprowadzanych przez biegłego rewidenta zgodnie z MSRF 315 w celu uzyskania informacji dotyczących:

- struktury właścicielskiej i zarządczej jednostki,
- rodzajów inwestycji realizowanych i planowanych przez jednostkę oraz
- struktury i sposobu finansowania jednostki.

W konkretnym przypadku powiązań wynikających ze wspólnej kontroli, jako że kierownictwo może być bardziej świadome takich powiązań, gdy mają one istotne znaczenie gospodarcze dla jednostki, zapytania biegłego rewidenta mogą być bardziej skuteczne, jeśli skupiają się na ustaleniu, czy podmioty, z którymi jednostka dokonuje znaczące transakcje lub w znaczącym stopniu dzieli zasoby, są podmiotami powiązanymi.

<sup>60</sup> W przypadku badania grupy MSRF 600 wymaga od zespołu wykonującego zlecenie badania grupy dostarczenia każdemu z biegłych rewidentów badających część grupy listy podmiotów powiązanych sporządzonej przez kierownictwo grupy oraz zestawienia innych powiązanych stron, których istnienia zespół wykonujący badanie grupy jest świadomy. Jeżeli jednostka jest częścią grupy, informacja ta stanowi dla biegłego rewidenta podstawę przydatną do zadania kierownictwu pytań o tożsamość podmiotów powiązanych z jednostką.

- 3) zapisy lub dokumenty, które mogą wskazywać na istnienie powiązań lub transakcji z podmiotami powiązanymi,
- 4) w jaki sposób jednostki specjalnego przeznaczenia kontrolowane przez kierownictwo mogą być wykorzystywane do ułatwienia uzyskiwania dochodów przez kierownictwo.

Biegły rewident przeprowadza odpowiednie procedury oceny ryzyka w celu zweryfikowania istniejących procedur systemu kontroli. Badanie<sup>61</sup>, które może wykorzystywać zarówno uczestnictwo kierownictwa, jak i innych osób<sup>62</sup>, obejmuje zrozumienie systemu kontroli ustanowionego przez kierownictwo w celu:

- rozpoznania, ujęcia księgowego i ujawnienia powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi zgodnie z obowiązującymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- autoryzacji oraz zatwierdzenia istotnych transakcji i porozumień z podmiotami powiązanymi,
- autoryzacji oraz zatwierdzenia istotnych transakcji i porozumień wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej.

Najczęstszym sposobem poznania środowiska kontroli przez biegłego rewidenta jest ocena cech tego środowiska, które mogą ograniczać

---

<sup>61</sup> Badanie przeprowadza się w oparciu o przesłankę, że kierownictwo i jeśli to konieczne, osoby sprawujące nadzór, potwierdziły i rozumieją, że są odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej obejmującymi, tam gdzie to odpowiednie, rzetelną prezentację oraz kontrolę wewnętrzną, jaką kierownictwo oraz, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór uznają za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdań finansowych nie zawierających istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem.

<sup>62</sup> Innymi, niż kierownictwo, mogą być osoby uznane za posiadające wiedzę o powiązaniach i transakcjach jednostki z podmiotami powiązanymi oraz o kontroli tego rodzaju powiązań i transakcji, czyli np.:

- osoby sprawujące nadzór,
- pracownicy upoważnieni do inicjowania, przetwarzania lub rejestracji transakcji, zarówno znaczących, jak i wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej oraz osoby, które nadzorują lub monitorują tych pracowników,
- audytorzy wewnętrzni,
- zatrudnieni w jednostce doradcy prawni.

ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi. Są nimi m.in.:

- podane do wiadomości pracownikom jednostki i wdrożone wewnętrzne kodeksy etyki, które określają warunki zawierania przez jednostkę szczególnych rodzajów transakcji z podmiotami powiązanymi,
- zasady i procedury ujawniania w sposób jasny i terminowy informacji o związkach kierownictwa i osób sprawujących nadzór z transakcjami z podmiotami powiązanymi,
- scedowana w obrębie jednostki odpowiedzialności za rozpoznanie, rejestrację, sumowanie i ujawnianie transakcji z podmiotami powiązanymi<sup>63</sup>,
- terminowe ujawnianie oraz omawianie przez kierownictwo z osobami sprawującymi nadzór znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi, wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej,
- przejrzyste wytyczne dotyczące zatwierdzania (autoryzacji)<sup>64</sup> transakcji z podmiotami powiązanymi, które uwzględniają rzeczywiste lub potencjalne konflikty interesów,

---

<sup>63</sup> Kontrole powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi mogą w niektórych jednostkach wykazywać niedociągnięcia lub w ogóle nie następować z przyczyn takich, jak:

- przywiązywanie przez kierownictwo małej wagi do rozpoznawania i ujawniania powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi,
- brak odpowiedniego nadzoru ze strony osób sprawujących nadzór,
- zamierzone lekceważenie takich kontroli, gdyż ujawnienie podmiotów powiązanych mogłyby upublicznić informacje uznawane przez kierownictwo za wrażliwe,
- niewystarczające zrozumienie przez kierownictwo wymogów dotyczących podmiotów powiązanych zawartych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej.

Jeżeli takie kontrole są nieskuteczne lub nie następują, biegły rewident może nie być w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi. W takim przypadku, biegły rewident powinien, zgodnie z MSRF 705, rozważyć wpływ tego faktu na badanie, w tym na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

<sup>64</sup> Przykładami działań, które wspierają proces zawierania transakcji z jednostkami powiązanymi, są m.in.:

- okresowe przeglądy dokonywane przez wewnętrznych audytorów,
- istnienie zasad i procedur powiadamiania o oszustwach<sup>65</sup>.

### **Wyczulenie na informacje o podmiotach powiązanych uzyskiwane podczas przeglądu zapisów lub dokumentów**

Zawodowy osąd oraz sceptycyzm charakteryzujący postawę biegłego rewidenta powoduje, że musi on podczas badania pozostać wyczulony na wszelakie informacje, zdarzenia, wskazujące na istnienie powiązań oraz transakcji z podmiotami powiązanymi, które nie zostały zidentyfikowane przez kierownictwo. W szczególności czujność biegłego rewidenta powinna się objawiać podczas weryfikacji zapisów lub dokumentów. Źródłem takich informacji mogą być między innymi następujące dokumenty:

- monitoring kontroli dla rozpoznania takich transakcji i porozumień wymagających autoryzacji i zatwierdzenia,
- zatwierdzanie zasad i warunków transakcji oraz porozumień przez kierownictwo, osoby sprawujące nadzór oraz, jeśli okaże się to właściwe, przez udziałowców.

<sup>65</sup> Oszukańcza sprawozdawczość finansowa (często nazywana również agresywną rachunkowością) skłania w wielu przypadkach kierownictwo do obchodzenia kontroli.. Ryzyko obchodzenia kontroli przez kierownictwo jest wyższe wtedy, gdy kierownictwo posiada powiązania, obejmujące kontrolę lub znaczący wpływ na strony, z którymi jednostka prowadzi interesy, gdyż powiązania te mogą zachęcać oraz stwarzać kierownictwu większe możliwości popełnienia oszustwa. Dzieje się tak np., gdy kierownictwo posiada udziały finansowe w niektórych podmiotach powiązanych i ma zdolność kierowania jednostką wbrew jej interesom, tak by interesy kończyły się z korzyścią dla kierownictwa. Do przykładów możliwego oszustwa można zaliczyć:

- tworzenie (preparowanie) fikcyjnych warunków transakcji z podmiotami powiązanymi w celu zniekształcenia ekonomicznego uzasadnienia tych transakcji,
- organizowanie oparteo na oszustwie przekazu aktywów pochodzących od kierownictwa lub przeznaczonych dla kierownictwa lub innych osób w kwotach znacząco niższych lub wyższych od wartości rynkowej tychże aktywów,
- uczestnictwo w złożonych transakcjach z podmiotami powiązanymi, np. jednostki specjalnego przeznaczenia, których struktura służy błędnemu przedstawieniu sytuacji finansowej i finansowych wyników działalności jednostki.

- uzyskane przez biegłego rewidenta potwierdzenia od stron trzecich (dodatkowo oprócz potwierdzeń od banku i prawników),
- informacje przekazywane przez jednostkę organom regulacyjnym,
- księgi udziałowców pozwalające na ustalenie kluczowych udziałowców jednostki oraz protokoły ze zebrań udziałowców i posiedzeń osób sprawujących nadzór,
- oświadczenia dotyczące konfliktu interesów otrzymane od kierownictwa i osób sprawujących nadzór,
- umowy i porozumienia z kluczowym kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór,
- znaczące umowy i porozumienia wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki,
- sprawozdania audytorów wewnętrznych,
- dokumenty związane ze złożeniem dokumentacji (np. prospektu emisyjnego) w urzędzie nadzorującym obrót papierami wartościowymi,
- porozumienia mogące wskazywać na istnienie wcześniej nierozpoznanych lub nieujawnionych powiązań lub transakcji z podmiotami powiązanymi<sup>66</sup>.

Poza transakcjami wynikającymi z podstawowej działalności, gdzie stroną może być jednostka powiązana, istnieje ryzyko, że spośród trans-

---

<sup>66</sup> Zgodnie z paragrafem A23 MSRF 550 – porozumienia obejmują formalne lub nieformalne ustalenia między jednostką a jedną lub większą liczbą stron w takich celach, jak:

- ustanowienie powiązań gospodarczych za pomocą odpowiednich narzędzi lub struktur,
- prowadzenie pewnych rodzajów transakcji według określonych zasad i warunków,
- świadczenie określonych usług lub wsparcia finansowego.

Przykłady porozumień, mogących wskazywać na istnienie powiązań lub transakcji z podmiotami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie rozpoznało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi obejmują:

- udział wraz z innymi stronami w spółkach nieposiadających osobowości prawnej,
- porozumienia dotyczące świadczenia usług na rzecz pewnych stron według zasad i warunków wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki,
- powiązania zachodzące między gwarantem a beneficjentem gwarancji,
- rozpoznanie znaczących transakcji wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej.

akcji wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej<sup>67</sup> są te, które nie pozostały rozpoznane przez kierownictwo, jako przeprowadzone z jednostkami powiązanymi.

Przykładami takich transakcji wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej mogą być m.in.:

- 1) transakcje kapitałowe, np.
  - złożone transakcje kapitałowe, takie jak restrukturyzacje lub nabycia przedsiębiorstw,
  - transakcje z jednostkami zagranicznymi działającymi w systemach prawnych o słabo rozwiniętym prawie spółek;
- 2) transakcje o charakterze gospodarczym, np.:
  - wynajem lokalu lub świadczenie usług zarządzania przez jednostkę na rzecz innej strony bez zapłaty,
  - transakcje sprzedaży z nietypowym znaczącym rabatem lub zyskiem,
  - transakcje z opcją zwrotu, na przykład sprzedaż z obowiązkiem odkupu,
  - transakcje w ramach umów o warunkach zmieniających przed ich wygaśnięciem.

### **Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi**

Biegły rewident traktuje rozpoznane znaczące transakcje z podmiotami powiązanymi wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki jako mogące prowadzić do znaczącego ryzyka. Inna kategorią znaczącego ryzyka będzie wykrycie przez biegłego rewidenta istnienie podmiotu powiązanego (w tym również tego o dominującym wpływie), co zgodnie z paragrafem 18 MSRF 550 może stanowić czynnik oszustwa. Dominujący wpływ podmiotu powiązanego na politykę i działania jednostki przejawia się m.in. w następujących zachowaniach:

---

<sup>67</sup> Podmiot powiązany może uczestniczyć w transakcji wykraczającej poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki nie tylko w sposób bezpośredni, jako strona transakcji, ale również w sposób pośredni poprzez pośrednika. Taki wpływ może wskazywać na istnienie czynnika ryzyka oszustwa.

- 1) podmiot powiązany wyraził sprzeciw w stosunku do znaczącej decyzji gospodarczej podjętej przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór, ograniczając tym samym jej wykonanie,
- 2) znaczące transakcje jednostki wymagają ostatecznego zatwierdzenia przez podmiot powiązany (korzystanie z pośredników gospodarczych przy zawieraniu znaczących transakcji, niemające wyraźnego uzasadnienia gospodarczego, może sugerować, że podmiot powiązany może mieć interes w takich transakcjach kontrolując pośredników do niezgodnych z prawem celów),
- 3) ograniczenie lub brak dyskusji w gronie kierownictwa i osób sprawujących nadzór na temat propozycji gospodarczych zainicjowanych przez podmiot powiązany (nietypowo wysoka rotacja kierownictwa wyższego szczebla lub doradców może sugerować nieetyczne lub oszukańcze praktyki gospodarcze służące celom podmiotu powiązanego),
- 4) transakcje z podmiotem powiązanym (lub bliskim członkiem rodziny podmiotu powiązanego) są sporadyczne poddawanie niezależnemu przeglądowi i zatwierdzeniu,
- 5) podmiot powiązany odegrał znaczącą rolę przy zakładaniu jednostki i nadal odgrywa wiodącą rolę w zarządzaniu jednostką (dowody na aktywny wpływ – udział lub angażowanie się podmiotu powiązanego w wybór zasad rachunkowości lub ustalanie znaczących wartości szacunkowych).

### **Reakcja na ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi**

Oceniłoby ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi wymuszają na biegłym rewidentach rodzaj, zakres i czas przeprowadzenia dalszych procedur badania<sup>68</sup>. W przypadku oszacowania ryzyka istotnego zniekształcenia

---

<sup>68</sup> Wpływ na dalsze procedury badania mają również charakter transakcji, uwarunkowania jednostki oraz otoczenie, w jakim funkcjonuje.

(niewłaściwego ujęcia lub nieujawnienia transakcji z podmiotami powiązanymi) na wysokim poziomie, biegły rewident może uruchomić następujące procedury wiarygodności:

- wyegzekwowanie własnych (wysyłanych przez biegłego rewidenta) potwierdzeń lub omówień specyficznych aspektów transakcji (np. od banków, firm prawniczych itp.), o ile jest to wykonalne i nie jest zabronione przez prawo, regulacje lub zasady etyki,
- potwierdzenie celu, specyficznych warunków lub kwot transakcji z podmiotami powiązanymi (procedura badania może okazać się mniej skuteczna, jeżeli biegły rewident stwierdzi, że jednostka może wpływać na odpowiedzi udzielane przez podmioty powiązane),
- zapoznanie się ze sprawozdaniami finansowymi lub innymi odpowiednimi dostępnymi informacjami finansowymi podmiotów powiązanych, w celu potwierdzenia ujęcia transakcji w zapisach księgowych podmiotów powiązanych.

W przypadku stwierdzenia przez biegłego rewidenta, że jedna z jednostek powiązanych wykazuje znaczący wpływ na jednostkę badaną, należy przeprowadzić uzupełniające procedury mające na celu zrozumienia bezpośrednich lub pośrednich powiązań gospodarczych podmiotu powiązanego z jednostką, takie jak:

- zapytania i rozmowy z kierownictwem oraz osobami sprawującymi nadzór oraz zapytania do podmiotu powiązanego,
- inspekcja znaczących umów z podmiotem powiązanym,
- odpowiednie poszukiwania informacji za pomocą internetu lub innych specyficznych zewnętrznych baz danych gospodarczych.

### **Rozpoznanie wcześniej nierozpoznanych lub nieujawnionych podmiotów powiązanych lub znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi**

Zgodnie z paragrafami 21 i 22 MSRF 550, jeżeli biegły rewident rozpozna porozumienia lub informacje wskazujące na istnienie powiązań lub transakcji z podmiotami powiązanymi, których kierownictwo

wcześniej nie rozpoznało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi, ustala on, czy istniejące okoliczności potwierdzają istnienie tych powiązań lub transakcji<sup>69</sup> oraz:

- niezwłocznie przekazuje stosowne informacje innym członkom zespołu wykonującego zlecenie badania,
- zwraca się do kierownictwa z prośbą o wskazanie wszystkich transakcji z nowo zidentyfikowanymi podmiotami powiązаныmi w celu dokonania ich późniejszej oceny<sup>70</sup>,
- zwraca się z zapytaniem, dlaczego system kontroli jednostki nad powiązаныmi i transakcjami z podmiotami powiązаныmi nie zapewnił rozpoznania lub ujawnienia powiązań i transakcji z podmiotami powiązаныmi,
- przeprowadza odpowiednie procedury badania wiarygodności dotyczące tego rodzaju nowo rozpoznanych podmiotów powiązanych lub znaczących transakcji z podmiotami powiązаныmi<sup>71</sup>,
- ponownie rozważa ryzyko istnienia innych podmiotów powiązanych lub znaczących transakcji z podmiotami powiązаныmi, których kierownictwo wcześniej nie rozpoznało lub nie ujawniło

---

<sup>69</sup> Szybkie przekazanie innym członkom zespołu wykonującego zlecenie badania informacji o wszelkich nowo rozpoznanych podmiotach powiązanych pomaga im w ustaleniu, czy te informacje wpływają na wyniki i wnioski wyciągnięte z już przeprowadzonych procedur oceny ryzyka, w tym, czy ryzyko istotnego zniekształcenia powinno być ponownie ocenione.

<sup>70</sup> Dokonuje tych działań, jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określają wymogi dotyczące podmiotów powiązanych.

<sup>71</sup> Procedurami badania wiarygodności, które biegły rewident może przeprowadzić w związku z nowo rozpoznаныmi podmiotami powiązаныmi lub znaczącymi transakcjami z podmiotami powiązаныmi są:

- zapytania o charakter powiązań jednostki z nowo rozpoznаныmi podmiotami powiązаныmi, w tym zapytania kierowane do stron, co do których istnieje domniemanie, że posiadają znaczącą wiedzę o jednostce i jej działalności,
- przeprowadzenie analizy zapisów księgowych dotyczących transakcji z nowo rozpoznаныmi podmiotami powiązаныmi,
- weryfikacje zasad i warunków transakcji z nowo rozpoznаныmi podmiotami powiązаныmi oraz ocenę, czy transakcje te zostały odpowiednio ujęte i ujawnione zgodnie z obowiązującymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

- biegłemu rewidentowi i w razie konieczności przeprowadza dodatkowe procedury badania,
- jeżeli nieujawnienie przez kierownictwo podmiotów powiązanych lub znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi wydaje się zamierzone (i dlatego wskazuje na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem) ocenia wpływ tego faktu na badanie<sup>72</sup>.

### **Rozpoznane znaczące transakcje z podmiotami powiązanymi wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki**

W przypadku identyfikacji przez biegłego rewidenta znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi, które wykraczają poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki biegły rewident powinien przeprowadzić weryfikację umów i porozumień uzasadniających transakcje<sup>73</sup>, jej warunki oraz uzyskać dowody autoryzacji i zatwierdzenia<sup>74</sup>

---

<sup>72</sup> Zgodnie z MSRF 240 biegły rewident może także rozważyć, czy niezbędna jest ponowna ocena wiarygodności odpowiedzi udzielonych przez kierownictwo na jego zapytania oraz wiarygodności składanych mu oświadczeń kierownictwa.

<sup>73</sup> Uzasadnienie transakcji (lub jego brak) wskazuje na wysokie prawdopodobieństwo, że zawarto je z zamiarem sporządzenia oszukańczej sprawozdawczości finansowej opartej na oszustwie lub ukrycia zawłaszczenia majątku.

<sup>74</sup> Por. paragraf A40 MSRF 550. Autoryzacja i zatwierdzanie przez kierownictwo znaczących transakcji z podmiotem powiązanym, wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki, może stanowić dowód badania potwierdzający, że transakcje te zostały należycie przeanalizowane na właściwym szczeblu w jednostce oraz, że ich zasady i warunki zostały odpowiednio odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych. Występowanie tego rodzaju transakcji, o ile nie zostały one poddane autoryzacji i zatwierdzeniu, w razie nieuzyskania racjonalnych wyjaśnień w toku rozmów z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór, może wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. W takich przypadkach biegły rewident powinien być szczególnie wyczulony na inne podobne transakcje. Sama autoryzacja i zatwierdzenie mogą jednak nie być wystarczające do stwierdzenia niewystępowania ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, ponieważ autoryzacja i zatwierdzenie mogą być nieskuteczne, jeśli pomiędzy podmio-

danej transakcji. Ocena uzasadnień gospodarczych<sup>75</sup> znaczących transakcji z podmiotami powiązаныmi wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki powinna zawierać analizę transakcji pod kątem złożoności (np. liczbę uczestniczących w niej jednostek powiązanych względem tej samej grupy kapitałowej), nietypowych warunków handlowych (ceny, gwarancje, warunki zapłaty), uzasadnienia ekonomicznego potrzeby jej przeprowadzenia, obejmowania podmiotów wstępnie nieujawnionych jako powiązane, podejścia księgowego.

### **Stwierdzenia dotyczące transakcji z podmiotami powiązаныmi przeprowadzonymi na warunkach rynkowych**

Biegły rewident ma obowiązek zgromadzenia odpowiedniej i wystarczającej dokumentacji, na podstawie której może stwierdzić, że transakcje z jednostkami powiązаныmi odbywają się na warunkach rynkowych.

Od strony sporządzającej sprawozdania finansowe (od kierownictwa jednostki) wymaga się uzasadnienia stwierdzenia, że transakcje z podmiotami powiązаныmi zostały przeprowadzone na warunkach rynkowych. Potwierdzenie przez kierownictwo tego stwierdzenia najczęściej obejmuje:

- 1) porównanie warunków transakcji z podmiotem powiązаныm do warunków identycznych lub podobnych transakcji zawartych z jednym lub kilkoma podmiotami niepowiązаныmi,
- 2) zaangażowanie zewnętrznego eksperta w celu ustalenia wartości rynkowej i potwierdzenia zasad i warunków transakcji rynkowych,
- 3) porównanie warunków przeprowadzonej transakcji do warunków rynkowych dla zasadniczo podobnych transakcji na otwartym rynku.

---

tami powiązаныmi nastąpiła zмова lub jeśli jednostka znajduje się pod dominującym wpływem podmiotu powiązanego.

<sup>75</sup> Jeżeli uzasadnienie gospodarcze transakcji z perspektywy podmiotu powiązanego wydaje się być niezgodne z charakterem prowadzonej przez niego działalności, może stanowić ono czynnik ryzyka oszustwa.

W tym zakresie od biegłego rewidenta wymaga się weryfikacji:

- analizy trafności procesu przygotowania przez kierownictwo dowodów na poparcie tego stwierdzenia rynkowości przeprowadzonych transakcji,
- źródła wewnętrznych lub zewnętrznych danych uzasadniających stwierdzenie oraz badanie danych w celu ustalenia ich dokładności, kompletności i przydatności,
- racjonalności wszelkich znaczących założeń, na których opiera się stwierdzenie dotyczące rynkowych warunków obrotu z jednostkami powiązany<sup>76</sup>.

### **Ocena ujmowania i ujawniania rozpoznanych powiązań i transakcji z podmiotami powiązany**

MSRF 450 (por. paragraf 32) wymaga od biegłego rewidenta, aby przy ocenie istotności zniekształcenia przeprowadził analizę zarówno wagi, jak i rodzaju zniekształcenia oraz szczególnych okoliczności jego wystąpienia. Znaczenie danej transakcji dla użytkowników sprawozdań finansowych może nie zależeć wyłącznie od wykazanej kwoty transakcji, ale także od innych specyficznych właściwych czynników, takich, jak rodzaj powiązań z podmiotem powiązanym. Ocena zgodności ujawnianych informacji o podmiotach powiązanych polega na rozważeniu, czy fakty i okoliczności powiązań i transakcji jednostki z podmiotami powiązany zostały odpowiednio podsumowane, a ujawnienia zaprezentowane w sposób zrozumiały i zgodny z obowiązującymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. A jeśli stwierdzono niedociągnięcia (niepoprawności) w tym zakresie,

---

<sup>76</sup> Por. paragraf A45 MSRF 550. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają ujawniania informacji na temat transakcji z podmiotami powiązany, które nie zostały przeprowadzone na warunkach rynkowych. W takim przypadku, jeżeli kierownictwo nie ujawniło informacji dotyczących transakcji z podmiotem powiązanym w sprawozdaniach finansowych, może to prowadzić do stwierdzenia, że transakcja z podmiotem powiązanym została przeprowadzona na warunkach odpowiadających warunkom rynkowym.

zadaniem biegłego rewidenta jest ocena, czy skutki takiego działania uniemożliwiają rzetelną prezentację sprawozdań finansowych (w myśl ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub sprawiają, że sprawozdania finansowe wprowadzają w błąd (w myśl ramowych założeń zgodności).

### **Pisemne oświadczenia**

Podczas badania biegły rewident uzyskuje od kierownictwa oraz, gdy jest to uzasadnione, od osób sprawujących nadzór pisemne oświadczenia potwierdzające, iż:

- ujawnili oni biegłemu rewidentowi tożsamość podmiotów powiązanych z jednostką oraz wszystkie powiązania i transakcje z podmiotami powiązanymi, które są im znane,
- odpowiednio ujęli w księgach oraz ujawnili takie powiązania i transakcje zgodnie z wymogami ramowych założeń.

Biegły rewident może także zdecydować o uzyskaniu pisemnych oświadczeń na temat określonych stwierdzeń, które zostały zauważone podczas badania i w zawodowym osądzie są ważne dla wydawanej opinii na temat danego sprawozdania finansowego. Poza tym, w przypadku specyficznych zdarzeń, wskazane jest uzyskanie pisemnych oświadczeń od osób sprawujących nadzór, szczególnie w sprawach, gdy:

- zatwierdziły one specyficzne transakcje z podmiotami powiązanymi, które są istotnie z punktu oceny sprawozdania finansowego lub dotyczą kierownictwa,
- przekazały biegłemu rewidentowi ustnie szczególne oświadczenia,
- posiadają udziały finansowe lub innego rodzaju interesy w podmiotach powiązanych lub transakcjach z nimi.

### **Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór**

Biegły rewident ma bezwzględny obowiązek komunikowania osobom sprawującym nadzór na temat znaczących spraw dotyczących pod-

miotów powiązanych z jednostką, które zostały stwierdzone podczas badania. Przykładami takich spraw są m.in.:

- nieujawnienie (zamierzone lub niezamierzone) biegłemu rewidentowi przez kierownictwo listy podmiotów powiązanych lub znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi,
- rozpoznanie znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi, które nie były odpowiednio autoryzowane i zatwierdzone, co może prowadzić do podejrzenia o oszustwo,
- niezgodność z poglądami kierownictwa na temat sposobu ujmowania i ujawniania znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi zgodnie z mającymi zastosowanie założeniami sprawozdawczości finansowej,
- nieprzestrzeganie obowiązującego prawa lub regulacji zakazujących lub ograniczających niektóre rodzaje transakcji z podmiotami powiązanymi.

### Dokumentacja

Biegły rewident ma obowiązek objęcia dokumentacją badania nazwy rozpoznanych podmiotów powiązanych oraz charakter powiązań z tymi podmiotami.

### **Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Późniejsze zdarzenia (zdarzenia po dacie sprawozdań finansowych) – MSRF 560<sup>77</sup>**

Na sprawozdania finansowe mogą wpływać pewne zdarzenia, które następują po dacie sprawozdań finansowych. Generalnie możemy różnić dwie kategorie takich zdarzeń:

- 1) zdarzenia dostarczające dowodów o warunkach, jakie istniały na datę sprawozdań finansowych,

---

<sup>77</sup> Opracowanie własne na podstawie MRSF 560 (w: *Międzynarodowe Standardy...*, s. 189–200.

- 2) zdarzenia dostarczające dowodów o warunkach, jakie zaistniały po dacie sprawozdań finansowych.

**W MSRF 700 stwierdza się wyraźnie, że data sprawozdania biegłego rewidenta informuje czytelnika, iż zaprezentowana tam opinia o sprawozdaniu finansowym zawiera skutki zdarzeń i transakcji, o których biegły rewident zasięgnął wystarczających i odpowiednich informacji, a które wydarzyły się przed tą datą.**

Wobec tego cele pracy biegłego rewidenta kształtują się następująco:

- 1) biegły rewident ma obowiązek zgromadzenia wystarczających i odpowiednich dowodów badania na okoliczność, że zdarzenia następujące między datą sprawozdań finansowych a datą sprawozdania biegłego rewidenta, które wymagają korekty sprawozdań finansowych lub ujawnienia w nich, zostały w tych sprawozdaniach finansowych odpowiednio odzwierciedlone zgodnie z obowiązującymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- 2) zachowanie biegłego rewidenta powinno się charakteryzować właściwą reakcją na fakty, o których dowiaduje się po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, a które, gdyby były mu znane na ten dzień, mogłyby sprawić, że wprowadziłyby zmiany (modyfikacje) do swego sprawozdania.

W tej sytuacji niezwykle ważne staje się odróżnienie 4 podstawowych pojęć związanych ze zdarzeniami (por. tabela 6.9), które miały miejsce po dacie sprawozdania finansowego, a mianowicie następujących terminów określających ramy czasowe (data sprawozdania finansowego, data aprobaty sprawozdania finansowego, data sprawozdania biegłego rewidenta, data udostępnienia sprawozdania finansowego).

Tabela 6.9. Porównanie najważniejszych definicji MSRF 560

	Data sprawozdań finansowych	Data aprobaty sprawozdań finansowych	Data sprawozdania biegłego rewidenta	Data udostępnienia sprawozdań finansowych
Definicja według MSRF	Data zakończenia najpóźniejszego okresu objętego sprawozdaniem finansowym.	Data, na którą zostały sporządzone wszystkie sprawozdania wchodzące w skład sprawozdań finansowych, w tym powiązane informacje dodatkowe, a osoby do tego uprawnione stwierdziły, że przyjęły odpowiedzialność za te sprawozdania finansowe.	Data, którą biegły rewident zamieszcza w sprawozdaniu na temat sprawozdań finansowych zgodnie z MSRF 700.	Data udostępnienia sprawozdania biegłego rewidenta i zbadanych sprawozdań finansowych stronom trzecim.
Objaśnienie		W niektórych systemach prawnych, prawo lub regulacje określają osoby lub organy odpowiedzialne za doprowadzenie do tego, że wszystkie sprawozdania wchodzące w skład sprawozdań finansowych zostają sporządzone, jak też określają niezbędne procesy aprobaty. W innych systemach prawnych proces aprobaty nie jest wymagany przez prawo ani regulacje i jednostka postępuje zgodnie z własnymi procedurami dotyczącymi sporządzania i finalizowania jej sprawozdań finansowych odpowiedzialnymi do jej struktury zarządzania i nadzoru.	Sprawozdanie biegłego rewidenta nie może nosić daty wcześniejszej od daty uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania, stanowiących podstawę wydania opinii na temat sprawozdań finansowych łącznie z dowodami, że wszystkie sprawozdania wchodzące w skład sprawozdań finansowych, w tym powiązane infor-	Data udostępnienia sprawozdań finansowych zależy generalnie od otoczenia regulacyjnego jednostki. W niektórych okolicznościach data udostępnienia sprawozdań finansowych może być datą przekazania go organom regulacyjnym. Ponieważ zbadane sprawozdania finansowe nie mogą być udostępnione bez opinii biegłego rewidenta, data udostępnienia zbadanych sprawozdań finansowych musi nie tylko pokrywać się z datą lub być późniejsza

	Data sprawozdań finansowych	Data aprobaty sprawozdań finansowych	Data sprawozdania biegłego rewidenta	Data udostępnienia sprawozdań finansowych
		<p>Niektóre systemy prawne wymagają ostatecznego zatwierdzenia sprawozdań finansowych przez udziałowców. W tych systemach prawnych ostateczna aprobatą sprawozdań finansowych przez udziałowców nie jest konieczna do tego, aby biegły rewident stwierdził, że uzyskał wystarczające i odpowiednie dowody badania, na których może oprzeć opinię biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych. Na potrzeby MSRF datą aprobaty sprawozdań finansowych jest data, pod którą osoby do tego uprawnione ustaliły, że wszystkie sprawozdania wchodzące w skład sprawozdań finansowych w tym powiązane informacje dodatkowe zostały sporządzone, lub pod którą osoby te stwierdziły, że przyjęły odpowiedzialność za sprawozdania finansowe, zaleźnie od tego, która z tych dat jest wcześniejsza.</p>	<p>macje dodatkowe, zostały sporządzone, a osoby do tego uprawnione. stwierdziły, że przyjęły odpowiedzialność za te sprawozdania finansowe. Data sprawozdania biegłego rewidenta nie może być zatem wcześniejsza od daty aprobaty sprawozdań finansowych. Między datą sprawozdania biegłego rewidenta a datą dostarczenia sprawozdania biegłego rewidenta może upłynąć pewien czas na skutek uwarunkowań administracyjnych.</p>	<p>od daty sprawozdania biegłego rewidenta, ale musi także pokrywać się z datą lub być późniejsza od daty dostarczenia jednostce sprawozdania biegłego rewidenta. W sektorze publicznym data udostępnienia sprawozdań finansowych może być datą przedstawienia zbadanych sprawozdań finansowych oraz sprawozdania biegłego rewidenta ustawowemu organowi nadziedzemu lub datą ich upublicznienia w inny sposób.</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie paragrafów A3–A5 MRSF 560 (w.) *Międzynarodowe Standardy...*, s. 196–197.

Biegły rewident ma obowiązek przeprowadzenia stosownych procedur badania, które mają służyć uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania tego, że wszystkie zdarzenia, jakie nastąpiły między datą sprawozdań finansowych a datą sprawozdania biegłego rewidenta zostały rozpoznane. Rozpoznanie może wymagać korekty sprawozdań finansowych lub ujawnienia w nich stosownych informacji. Procedury badania<sup>78</sup>, o których mowa w MSRF 560, są procedurami dodatkowymi, które biegły rewident może zastosować w innych celach (wykorzystywanymi do weryfikacji danych dotyczących poszczególnych obszarów badania np. procedury służące uzyskaniu dowodów badania dotyczących sald kont na datę sprawozdań finansowych, takie jak przyporządkowywanie zdarzeń do poszczególnych okresów tzw. *cut-off* lub badanie późniejszej zapłaty należności). Należy również pamiętać, że biegły rewident nie jest zobowiązany do przeprowadzania dodatkowych procedur badania spraw, w odniesieniu do których wcześniej przeprowadzone procedury badania dostarczyły zadawalających wniosków. Procedury dotyczące późniejszych zdarzeń silnie uzależnione są od dostępnych informacji, a w szczególności od zakresu zapisów księgowych jakich jednostka dokonała od daty sprawozdań finansowych. W przypadku ich ograniczonej ilości biegły powinien zapoznać się z dostępnymi księgami i dokumentami na dany moment przeprowadzając np.:

- zapoznanie się z ostatnimi dostępnymi budżetami, prognozami przepływów pieniężnych oraz innymi powiązаныmi sprawozdaniami kierownictwa za okresy następujące po dacie sprawozdań finansowych,
- zapoznanie się ze wszelkimi procedurami ustanowionymi przez kierownictwo dla zapewnienia, że późniejsze zdarzenia są poprawnie rozpoznawane i ujmowane,
- zapytania lub poszerzyć zakres wcześniejszych ustnych lub pisemnych zapytań kierowanych do doradców prawnych na temat spórów prawnych i roszczeń,

---

<sup>78</sup> Biegły rewident przeprowadza procedury badania, w taki sposób, aby obejmowały okres od daty sprawozdań finansowych do daty sprawozdania biegłego rewidenta lub przedział czasu możliwie najbliższy temu okresowi.

- zapytania do kierownictwa oraz, jeśli występują, do osób sprawujących nadzór, czy zaszły jakiegokolwiek późniejsze zdarzenia mogące wpływać na sprawozdania finansowe<sup>79</sup>,
- zapoznanie się z najbardziej aktualnymi późniejszymi śródrocznymi sprawozdaniami finansowymi jednostki, o ile takowe sporządzono,
- zapoznanie się z protokołami, o ile istnieją, z posiedzeń właścicieli, kierownictwa i osób sprawujących nadzór, które miały miejsce po dacie sprawozdań finansowych<sup>80</sup>.

Zapytania kierowane do kierownictwa (ewentualnie również, jeśli to jest zasadne, do osób sprawujących nadzór) dotyczące zdarzeń po dacie bilansowej, które mogą wpływać na sprawozdanie finansowe w szczególności powinny obejmować następujące sprawy:

- zaciągnięcie nowych zobowiązań, pożyczek lub udzielenie gwarancji,
- sprzedaż lub nabycie składników aktywów lub ewentualny zamiar dokonania tego,
- podwyższenie kapitału lub wyemitowanie instrumentów dłużnych,
- plany połączenia lub likwidacji,
- dokonanie lub możliwość dokonania nietypowych korekt księgowych,
- ocena zdarzeń mogących podważyć odpowiedniość zasad rachunkowości zastosowanych do sporządzenia sprawozdań finansowych (np. kontynuacji działalności),
- ocena zdarzeń mających znaczenie (wpływ) dla wyceny szacunków lub rezerw wykazanych w sprawozdaniach finansowych.

Zgodnie z paragrafem 10 MSRF 560 na bieżącym rewidencie nie ciąży obowiązek przeprowadzania jakichkolwiek procedur badania dotyczących sprawozdań finansowych po dacie sprawozdania biegłego rewidenta (wy-

---

<sup>79</sup> Biegły rewident prosi kierownictwo oraz, o ile występują, osoby sprawujące nadzór, o przedłożenie zgodnie z MSRF 580 pisemnego oświadczenia, że wszystkie zdarzenia, jakie nastąpiły po dacie sprawozdań finansowych, a w związku z którymi obowiązujące ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nakazują korekty lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione.

<sup>80</sup> W myśl paragrafu A10 MSRF 560 w sektorze publicznym biegły rewident może zapoznać się z oficjalnymi protokołami dotyczącymi przebiegu postępowania ustawowego organu nadrzędnego oraz zapytać o sprawy będące przedmiotem postępowania, w przypadku gdy oficjalne protokoły nie są jeszcze dostępne.

dania opinii). Jeżeli jednak po dacie sprawozdania biegłego rewidenta, ale przed datą udostępnienia sprawozdań finansowych, biegły rewident dowiadyje się o faktach, które – gdyby były mu znane w dacie wydania opinii – mogłyby sprawić, że dokonałby jej modyfikacji, wówczas powinien on omówić sprawę z kierownictwem, ustalić, czy sprawozdania finansowe wymagają poprawienia<sup>81</sup>, a jeśli tak, to uzyskać informacje, w jaki sposób kierownictwo zamierza odnieść się do tej sprawy w sprawozdaniach finansowych. Jednym ze sposobów odniesienia się kierownictwa jest poprawa sprawozdania finansowego, która powoduje, że biegły rewident przeprowadza niezbędne procedury badania do oceny wprowadzonych poprawek<sup>82</sup>. Jednakże od tej zasady istnieją dwa wyjątki, które ograniczają procedury badania tylko i wyłącznie do badania poprawek, tzn. kierownictwo<sup>83</sup>:

- 1) poprawia sprawozdanie biegłego rewidenta w taki sposób, aby podać w nim dodatkową datę odniesioną wyłącznie do poprawki, wskazując w ten sposób, że zastosowane przez biegłego rewidenta procedury dotyczące późniejszych zdarzeń ograniczają się wyłącznie do wprowadzonej do sprawozdań finansowych poprawki opisanej w odnośnej informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego, np. „(Data sprawozdania biegłego rewidenta), z wyjątkiem informacji dodatkowej Y, sporządzonej według stanu na dzień (data zakończenia procedur badania ograniczonych do poprawki opisanej w informacji dodatkowej Y)”

---

<sup>81</sup> W niektórych systemach prawnych kierownictwo nie jest zobowiązane prawem, regulacjami lub założeniami sprawozdawczości finansowej do udostępnienia poprawionych sprawozdań finansowych. Często ma to miejsce, kiedy bliskie jest udostępnienie sprawozdań finansowych za kolejny okres, warunkiem jest jednak, że w takich sprawozdaniach następuje odpowiednie ujawnienie informacji.

<sup>82</sup> Rozszerza procedury badania, do daty nowego sprawozdania biegłego rewidenta oraz dostarcza na nowo wydaną opinię na temat tego sprawozdania finansowego. Nowe sprawozdanie biegłego rewidenta nie powinno mieć daty wcześniejszej od daty aprobaty poprawionych sprawozdań finansowych.

<sup>83</sup> Sytuacja taka ma miejsce, gdy regulacje lub założenia sprawozdawczości finansowej nie zakazują (pozwalają) kierownictwu ograniczenia poprawki wprowadzanej do sprawozdań finansowych odnoszące się do skutków późniejszego zdarzenia lub zdarzeń powodujących tę poprawkę, a osoby odpowiadające za aprobatę sprawozdań finansowych nie mają zakazu ograniczenia aprobaty do tej poprawki.

2) dostarcza nowe lub zmodyfikowane sprawozdanie biegłego rewidenta, które w akapicie objaśniającym (zgodnym z MSRF 706) lub w akapicie obejmującym innego rodzaju objaśnienia zawiera stwierdzenie informujące, że zastosowane przez biegłego rewidenta procedury dotyczące późniejszych zdarzeń ograniczają się wyłącznie do wprowadzonej do sprawozdań finansowych poprawki opisanej w odnośnej informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego.

Jeżeli kierownictwo udostępniło sprawozdania finansowe, pomimo że biegły rewident powiadomił je o tym, aby ich nie udostępniało stronom trzecim, sposób postępowania biegłego rewidenta mający zapobiec poleganiu na sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych zależy od jego praw i obowiązków wynikających z przepisów prawa. W konsekwencji biegły rewident może uznać za odpowiednie skorzystanie z porady prawnej.

Biegły rewident zamieszcza w nowym lub poprawionym sprawozdaniu biegłego rewidenta akapit objaśniający lub akapit obejmujący innego rodzaju objaśnienia nawiązujące do informacji dodatkowej do sprawozdań finansowych, w którym w bardziej szczegółowy sposób omówione są powody wprowadzenia poprawek do wcześniej udostępnionych sprawozdań finansowych oraz do wcześniejszego sprawozdania biegłego rewidenta.

## **Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Pisemne oświadczenia – MSRF 580<sup>84</sup>**

**Pisemne oświadczenia<sup>85</sup>** są jednym z dowodów badania (**choć same nie stanowią wystarczających i odpowiednich dowodów badania w sprawie, której dotyczą**), czyli informacjami wykorzystywanymi

---

<sup>84</sup> Opracowanie własne na podstawie MRSF 580 (w: *Międzynarodowe Standardy Rewizji...*, s. 201–218.

<sup>85</sup> Zgodnie z definicją obowiązującą w MSRF, pisemne oświadczenie to złożona biegłemu rewidentowi pisemna deklaracja kierownictwa służąca potwierdzeniu pewnych zagadnień lub wsparciu innych dowodów badania. W tym rozumieniu pisemnymi oświadczeniami nie są sprawozdania finansowe, zawarte w nich stwierdzenia lub stanowiące ich podstawę księgi i zapisy.

przez biegłego rewidenta do sformułowania wniosków leżących u podstaw opinii biegłego rewidenta. Oświadczenia pisemne są koniecznymi informacjami, których biegły rewident wymaga w związku z badaniem sprawozdań finansowych jednostki.

**Pisemne oświadczenia są ważnym źródłem dowodów badania. Jeżeli kierownictwo modyfikuje lub nie składa pisemnych oświadczeń, o które było proszone, to może to uczulić biegłego rewidenta na możliwość występowania jednej lub więcej znaczących spraw. Prośba o pisemne a nie ustne oświadczenia może ponadto w wielu przypadkach skłonić kierownictwo do bardziej skrupulatnej analizy takich spraw, co polepsza jakość oświadczeń<sup>86</sup>.**

W procesie badania sprawozdania finansowego, w części dotyczącej pisemnych oświadczeń kierownictwa jednostki, zgodnie z MSRF 580, celem biegłego rewidenta jest:

- 1) uzyskanie pisemnych oświadczeń od kierownictwa oraz, gdzie to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, że są przekonane, iż wywiązały się ze swojej odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdań finansowych oraz kompletność informacji przekazanych biegłemu rewidentowi,
- 2) wsparcie innych dowodów badania – dotyczących sprawozdania finansowego lub określonych stwierdzeń w nim zawartych,
- 3) właściwa reakcja na złożone bądź niezłożone przez kierownictwo<sup>87</sup> pisemne oświadczenia, o które biegły rewident prosił.

### Wymogi standardu

Pisemnych oświadczeń wymaga się od osób odpowiedzialnych za sporządzenie sprawozdania finansowego<sup>88</sup>, najczęściej od kierowni-

<sup>86</sup> Por. paragraf A1 MSRF 580.

<sup>87</sup> W rozumieniu MSRF 580 terminem kierownictwo określa się kierownictwo oraz – jeśli to zasadne – osoby sprawujące nadzór.

<sup>88</sup> Ze względu na odpowiedzialność za sporządzanie sprawozdań finansowych i odpowiedzialność za prowadzenie działalności gospodarczej jednostki, od kierownictwa oczekuje się posiadania wystarczającej wiedzy na temat procesu sporządzania i prezen-

ctwa. W niektórych (uzasadnionych) przypadkach, kierownictwo może przekierować zapytanie dotyczące oświadczenia do innych osób, które uczestniczą (bądź uczestniczyły), bądź miały istotny wpływ przy sporządzaniu sprawozdania finansowego. Najczęściej są to osoby o specjalistycznej wiedzy np. aktuariusz (odpowiedzialny za oszacowanie wysokości kwoty rezerw na odprawy emerytalne i rentowe), inżynierowie specjalnych działów (ochrona środowiska), zewnątrzni doradcy (obsługujący jednostkę prawnicy).

**Najczęściej w praktyce w pisemnych oświadczeniach kierownictwa (oświadczeniu zarządu) pojawia się sformułowanie zawierające zastrzeżenie, że dane oświadczenie zostało złożone zgodnie z najlepszą wiedzą i przekonaniem. Może tak się stać w przypadku, gdy biegły rewident zweryfikował oraz gdy był przekonany, że oświadczenia składają osoby w odpowiednim zakresie odpowiedzialne i posiadające wiedzę na temat spraw objętych oświadczeniami.**

### **Pisemne oświadczenia na temat odpowiedzialności kierownictwa**

Biegły rewident w trakcie badania zwraca się z prośbą do kierownictwa o pisemne oświadczenie wywiązania się z odpowiedzialności za sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z obowiązującymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej obejmującymi, jeżeli to stosowne, ich rzetelną prezentację, zgodnie z warunkami zlecenia badania. W pisemnych oświadczeniach<sup>89</sup> również biegły nadzorujący badanie ma prawo uzyskać pisemne oświadczenie od kierownictwa, w którym stwierdza się, że przedstawiło ono biegłemu wszystkie informacje, umożliwiło dostęp zgodny z warunkami ustalonymi w zleceniu

---

tacji sprawozdań finansowych przez jednostkę i zawartych w nich stwierdzeń, których mają dotyczyć pisemne oświadczenia.

<sup>89</sup> Zgodnie z MSRF 450 „Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania” wymaga się od biegłego rewidenta, aby ustalił próg, powyżej którego zniekształcenia nie mogą być uznane za nieistotne. W ten sam sposób biegły rewident może rozważyć przedstawienie kierownictwu takiego progu na potrzeby pisemnych oświadczeń, o które poproszono.

badania oraz zostały zaksięgowane i odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym wszystkie transakcje.

**Dowody badania uzyskane na temat tego, że kierownictwo wywiązało się ze swojej odpowiedzialności, nie są wystarczające bez uzyskania potwierdzenia kierownictwa, że jest ono przekonane, że w pełni wywiązało się ze swojej odpowiedzialności<sup>90</sup>.**

### **Dodatkowe pisemne oświadczenia na temat sprawozdań finansowych**

Zgodnie z wymogami innych MSRF, biegły rewident może uznać za konieczne poproszenie kierownictwa o uzupełniające oświadczenia dotyczące weryfikowanego sprawozdania finansowego m.in. w zakresie następujących obszarów:

- oceny adekwatności wyboru i zastosowania zasad (polityki) rachunkowości do prowadzonej działalności przez jednostkę,
- oceny poprawności ujęcia transakcji, wycen w świetle obowiązujących założeń sprawozdawczości finansowej,
- oceny wpływu planów bądź zamiarów, które mogą wpłynąć na wartość bilansową lub klasyfikację aktywów i zobowiązań,
- oceny ewentualnej warunkowości zobowiązań,
- ocena tytułów własności i kontroli nad składnikami aktywów,

---

<sup>90</sup> Wynika to z faktu, że biegły rewident nie jest zdolny ocenić – na podstawie wyłączenie innych dowodów badania – czy kierownictwo sporządziło i zaprezentowało sprawozdania finansowe i przekazało biegłemu rewidentowi informacje zgodnie z uznaniem i zrozumieniem swojej odpowiedzialności np. przekonanie biegłego rewidenta, że została mu przedstawiona kompletna dokumentacja dotycząca danego sprawozdania finansowego.

Może zaistnieć sytuacja, że obecne kierownictwo nie sprawowało swych funkcji przez cały okres objęty sprawozdaniem biegłego rewidenta. Osoby z tego kierownictwa mogą twierdzić, że nie są w stanie przedstawić niektórych lub wszystkich pisemnych oświadczeń, ponieważ nie sprawowały obecnego stanowiska w tych okresach. Fakt taki nie umniejsza jednak odpowiedzialności tych osób za sprawozdania finansowe jako całość. Dlatego wymóg, że biegły rewident powinien prosić te osoby o pisemne oświadczenia obejmujące całość danego okresu (okresów), pozostaje bez zmiany.

- oceny wymogów prawa, regulacji, ustalenia zawartych przez jednostkę umów, które mogą mieć wpływ na sprawozdanie finansowe.

**Dodatkowo biegły rewident może poprosić o pisemne oświadczenie kierownictwa w zakresie:**

- czy przekazało biegłemu rewidentowi wszystkie informacje na temat słabości kontroli wewnętrznej, których kierownictwo jest świadome,
- powodów, dla których jednostka wybiera określony kierunek działań,
- zdolności jednostki do realizowania określonego kierunku działań,
- istnienia lub braku innych informacji, które mogły zostać uzyskane podczas badania i mogą być niespójne z osądem lub zamiarem kierownictwa,
- objaśnień, na których kierownictwo opiera swoje osądy lub zamiary mające odzwierciedlenie w sprawozdaniu finansowym.

Należy pamiętać, że mimo iż takie pisemne oświadczenia dostarczają niezbędnych dowodów badania, nie dostarczają same przez się wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących danego stwierdzenia (obszaru badania).

**Data pisemnego oświadczenia kierownictwa (oświadczenia zarządu)**

**Data pisemnych oświadczeń powinna być możliwie najbliższa dacie sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych, ale nie późniejsza od niej (opinia z badania nie może być wyrażona, a sprawozdanie biegłego rewidenta nosić daty wcześniejszej od daty pisemnych oświadczeń)<sup>91</sup>.**

---

<sup>91</sup> Ponadto, ponieważ biegłego rewidenta interesują zdarzenia, które nastąpiły do daty sprawozdania biegłego rewidenta i mogą wymagać dokonania poprawki lub ujawnienia w sprawozdaniach finansowych, pisemne oświadczenia powinny mieć datę możliwie najbliższą dacie sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych, ale nie późniejszą od tej daty.

## Postać pisemnych oświadczeń

Pisemne oświadczenia kierownictwa powinny mieć postać pisma oświadczającego skierowanego do biegłego rewidenta, w uzasadnionych prawem przypadkach, kierownictwo może wydać na piśmie publiczne deklaracje dotyczące jego odpowiedzialności. Najczęściej deklaracje mają charakter oświadczeń dla użytkowników sprawozdania finansowego lub właściwych organów. Wówczas do zadań biegłego rewidenta należy zdecydowanie, czy zakres objęty deklaracją odpowiada wymogom pisemnego oświadczenia kierownictwa<sup>92</sup>. Poniżej prezentujemy, przykład oświadczenia zgodny z postanowieniami MSRF.

### Przykład pisemnego oświadczenia – zgodnie z załącznikiem nr 2 do MSRF 580

(Blankiet firmowy jednostki)  
(Do biegłego rewidenta) (Data)

**Niniejsze pismo oświadczające składamy w związku z badaniem przez [Panią/Pana] sprawozdań finansowych spółki ABC za rok kończący się 31 grudnia 20XX r., mającym na celu wyrażenie opinii, czy sprawozdania finansowe przedstawiają rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach (lub przekazują rzetelny i jasny obraz) zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej.**

Potwierdzamy, że (zgodnie z naszą najlepszą wiedzą i przekonaniem, po zapytaniach uznanych przez nas za niezbędne w celu odpowiedniego poinformowania nas samych):

#### **Sprawozdania finansowe**

Wywiązaaliśmy się z naszej odpowiedzialności za sporządzenie, zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, sprawozdań finansowych, zgodnie z warunkami zlecenia badania z dnia [podać datę]; w szczególności, sprawozdania finansowe przedstawiają rzetelnie we

---

<sup>92</sup> Zgodnie z MSRF, formalna deklaracja zgodności z przepisami prawa lub regulacji lub aprobaty sprawozdań finansowych nie zawiera informacji wystarczających dla biegłego rewidenta, aby mógł uznać, że świadomie zostały mu przekazane wszystkie niezbędne oświadczenia. Określenie odpowiedzialności kierownictwa w przepisach prawa lub regulacjach nie stanowi także substytutu wymaganych pisemnych oświadczeń.

wszystkich istotnych aspektach (lub przekazując rzetelny i jasny obraz) zgodnie z tymi standardami.

Znaczące założenia przyjęte przez nas przy ustalaniu wartości szacunkowych, w tym wycenianych według wartości godziwej, są racjonalne (MSRF 540).

Relacje i transakcje z podmiotami powiązаныmi zostały odpowiednio rozliczone i ujawnione zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej (MSRF 550).

Wszystkie zdarzenia, które nastąpiły po dacie sprawozdań finansowych, w związku, z którymi Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF) wymagają korekt lub ujawnienia, zostały skorygowane lub ujawnione (MSRF 560).

Skutki nieskorygowanych zniekształceń są dla sprawozdań finansowych, jako całości nieistotne, zarówno pojedynczo, jak i łącznie. Lista nieskorygowanych zniekształceń stanowi załącznik do pisma oświadczającego (MSRF 450).

### **Przekazane informacje**

Udostępniłiśmy [Pani/Panu]:

Dostęp do wszystkich informacji, takich jak zapisy, dokumenty oraz inne sprawy, co do których jesteśmy świadomi, że mają znaczenie dla sporządzenia sprawozdań finansowych.

Dodatkowe informacje, o które byliśmy poproszeni w związku z badaniami oraz nieograniczony kontakt z osobami z jednostki, od których uzyskanie dowodów badania uznała Pani/Pan za konieczne.

Wszystkie transakcje zostały ujęte w księgach i odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych.

Ujawniłiśmy [Pani/Panu] wyniki naszej oceny ryzyka, że sprawozdania finansowe mogą na skutek oszustwa zawierać istotne zniekształcenia (MSRF 240).

Ujawniłiśmy [Pani/Panu] wszystkie informacje o oszustwie lub podejrzeniu oszustwa, którego jesteśmy świadomi i które wpływa na jednostkę a obejmuje:

- kierownictwo,
- pracowników odgrywających znaczącą rolę przy kontroli wewnętrznej lub
- inne osoby, w przypadku których oszustwo może istotnie wpływać na sprawozdania finansowe (MSRF 240).

Ujawniłiśmy [Pani/Panu] wszystkie informacje na temat zarzutów o oszustwo lub podejrzenia oszustwa wpływające na sprawozdania finansowe jednostki, zgłoszone nam przez pracowników, byłych pracowników, analityków, regulatorów i innych (MSRF 240).

Ujawniliśmy [Pani/Panu] wszystkie znane lub podejrzewane przypadki nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji, których skutki powinny być zostać rozważone przy sporządzaniu sprawozdań finansowych (MSRF 250).

Ujawniliśmy [Pani/Panu] informacje na temat tożsamości podmiotów powiązanych i wszystkich związków oraz transakcji z podmiotami powiązanymi, które są nam znane (MSRF 550).

[Wszelkie inne sprawy, które biegły rewident może uznać za niezbędne]

**Kierownictwo  
(podpis)**

### **Wątpliwości co do wiarygodności pisemnych oświadczeń**

Istotną kwestią podczas badania jest dokonywana przez biegłego rewidenta ocena kierownictwa pod kątem kompetencji, prawości, wartości etycznych oraz rzetelności. W przypadku uzasadnionych wątpliwości wynikających z powyższej analizy (skutki nie przestrzegania tych wartości wywiera znaczący wpływ na wiarygodność zarówno oświadczeń, jak i dowodów badania), biegły rewident może być skłonny do stwierdzenia na tyle wysokiego ryzyka badania, by uniemożliwiało ono jego dalsze przeprowadzanie. W przypadku takim biegły rewident może rozważyć wycofanie się z wykonania zlecenia, jeżeli wycofanie się jest możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji, chyba że osoby sprawujące nadzór zastosują odpowiednie działania naprawcze (jednakże i takie podjęte kroki mogą powodować wydanie zmodyfikowanej opinii na temat sprawozdania finansowego).

Zgodnie z paragrafem 17 MSRF 580, jeśli pisemne oświadczenia są niespójne z innymi dowodami badania, to biegły rewident przeprowadza procedury badania próbując wyjaśnić sprawę. Gdy sprawa pozostaje niewyjaśniona, biegły rewident weryfikuje ocenę kompetencji, prawości, wartości etycznych lub rzetelności kierownictwa, bądź jego przywiązanie do tych wartości lub ich przestrzeganie oraz ustala skutki, jakie może to wywierać na wiarygodność oświadczeń (ustnych lub pisemnych) i dowodów badania w ogólności. Stwierdzenie przez biegłego rewidenta, że pisemne oświadczenia nie są wiarygodne, powoduje, że

musi on podjąć odpowiednie działania, łącznie z ustaleniem ich możliwych skutków dla opinii zawartej w sprawozdaniu biegłego rewidenta, zgodnie z MSRF 705.

### **Niezłożenie pisemnych oświadczeń**

Inną sytuacją mogącą istotnie podwyższyć ryzyko badania oraz możliwość modyfikacji opinii jest niedostarczenie przez kierownictwo wymaganych pisemnych oświadczeń. Wówczas biegły rewident ma obowiązek omówienia sprawy z kierownictwem, weryfikacji oceny jego prawości oraz tego jak może to wpływać na wiarygodność oświadczenia oraz dowodów badania. W przypadku negatywnych wyników biegły rewident ma prawo odstąpienia od wyrażenia opinii z badania na temat tego sprawozdania finansowego, na skutek wyraźnych wątpliwości co do prawości kierownictwa, jak i wiarygodności składanych oświadczeń bądź nieskładania pisemnych oświadczeń.

## **Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – MSRF 600<sup>93</sup>**

### **Wprowadzenie**

Biegły rewident części grupy może być zobowiązany ustawowo, na mocy regulacji lub z innych przyczyn do wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych części grupy (w przypadku polskiego ustawodawstwa zobligowany jest do tego na podstawie u.b.r.s. oraz na mocy Dyrektywy KE) oraz może zdecydować o wykorzystaniu dowodów badania, na których oparto opinię o sprawozdaniach finansowych części grupy, jako dowody badania na potrzeby badania grupy. Partner odpowiedzialny za

---

<sup>93</sup> Opracowanie własne na podstawie MRSF 600 (w:) *Międzynarodowe Standardy...*, s. 219–270.

badanie grupy jest także odpowiedzialny za ustalenie kierunku, nadzоровanie, wykonanie badania grupy oraz ma obowiązek upewnić się, że osoby wykonujące badanie grupy, w tym biegli rewidentzi części grupy, posiadają łącznie odpowiednie kompetencje i przygotowanie. Zgodnie z MSRF 600 podczas badania sprawozdań finansowych biegły rewident powinien ustalić, czy podjąć się funkcji biegłego rewidenta badającego sprawozdania finansowe. Gdy podejmie się tego działania, powinien:

- komunikować się w jasny sposób z biegłymi rewidentami części grupy co do zakresu i czasu przeprowadzenia prac związanych z informacjami finansowymi części grupy oraz w sprawie rezultatów tych prac,
- uzyskać dowody badania informacji finansowych części grupy oraz procesu konsolidacyjnego, które powinny być wystarczające i odpowiednie do wyrażenia na ich podstawie opinii, czy sprawozdania finansowe grupy zostały, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Zgodnie z art. 61 u.b.r.s., biegły rewident grupy odpowiada za badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Powinien on udokumentować wyniki własnej pracy rewizyjnej oraz przeglądu pracy wykonanej przez biegłego rewidenta lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych badający sprawozdanie finansowe istotnej jednostki wchodzącej w skład grupy kapitałowej<sup>94</sup>. Zapisy ustawy stanowią nowe podejście do badania procesu konsolidacji oraz wyrażania opinii na temat sprawozdania finansowego grupy kapitałowej. Z tego też względu należy dość dokładnie przeanalizować podejście wzorcowe zalecane przez MSRF.

Biegły rewident jest zmuszony poznać, co oznaczają sformułowania pojawiające się w standardzie określającym procedury badań konsolidacji. Rozwiązania krajowe podają tylko i wyłącznie zarys procedur badania w tym przypadku, dlatego poznanie rozwiązań zawartych w MSRF

---

<sup>94</sup> Zebrana i opracowana dokumentacja rewizyjna z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego powinna umożliwić przeprowadzenie kontroli pracy biegłego rewidenta grupy. Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych badający sprawozdanie finansowe jednostki wchodzącej w skład grupy kapitałowej ma obowiązek udostępnić dokumentację rewizyjną, z tego badania biegłemu rewidentowi grupy.

ma szczególne znaczenie. By lepiej zrozumieć niniejszy standard należy zapoznać się z funkcjonującymi w nim definicjami:

- **część grupy** – jednostka lub działalność gospodarcza, dla której kierownictwo grupy lub części grupy sporządza informacje finansowe wymagające włączenia do sprawozdań finansowych grupy (w rozumieniu u.o.r. jednostka powiązana zaliczana do danej grupy kapitałowej),
- **biegły rewident części grupy** – biegły rewident, który na prośbę zespołu wykonującego badanie grupy, przeprowadza badanie informacji finansowych dotyczących części grupy (jednostki powiązanej) w związku z badaniem grupy (grupy kapitałowej),
- **kierownictwo części grupy** – kierownictwo odpowiedzialne za sporządzenie informacji finansowych dotyczących części grupy,
- **istotność części grupy** – istotność części grupy ustalona przez zespół wykonujący badanie grupy (oszacowany poziom istotności na poziomie grupy kapitałowej, na podstawie którego oceniane są zdarzenia, problematyczne kwestie jednostek powiązanych),
- **grupa** (grupa kapitałowa) – wszystkie części grupy, których informacje finansowe są włączone do sprawozdań finansowych grupy. Grupa obejmuje zawsze więcej niż jedną część,
- **badanie grupy** – badanie sprawozdań finansowych grupy (badanie sprawozdania finansowego grupy kapitałowej sporządzonego przez jednostkę dominującą grupy),
- **opinia z badania grupy** – opinia z badania sprawozdań finansowych grupy,
- **partner odpowiedzialny za badanie grupy** – partner lub inna osoba z firmy audytorskiej, która odpowiada za podjęte zlecenie badania grupy i jego wykonanie oraz za wydane w imieniu firmy audytorskiej sprawozdanie biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych grupy. Jeżeli badanie grupy przeprowadzają we współdziałaniu biegli rewidenci, współdziałający partnerzy odpowiedzialni za badanie i ich zespoły wykonujące badanie stają się łącznie partnerem odpowiedzialnym za badanie grupy i zespołem wykonującym badanie grupy (biegły rewident badający konsolidację grupy, tj. skonsolidowane sprawozdanie finansowe jednostki dominującej),

- **zespół wykonujący badanie grupy** – partnerzy, w tym partner odpowiedzialny za badanie grupy oraz pracownicy ustalający ogólną strategię badania grupy, komunikujący się z biegłymi rewidentami części grupy, przeprowadzający prace związane z procesem konsolidacji oraz oceniający wnioski wyciągnięte w oparciu o dowody badania stanowiące podstawę formułowania opinii o sprawozdaniach finansowych grupy,
- **sprawozdania finansowe grupy** (skonsolidowane sprawozdanie finansowe jednostki dominującej) – sprawozdania finansowe grupy obejmujące informacje finansowe więcej niż tylko jednej części grupy. Termin „sprawozdania finansowe grupy” odnosi się także do połączonych sprawozdań finansowych obejmujących informacje finansowe sporządzone przez części, które nie mają jednostki dominującej, ale znajdują się pod wspólną kontrolą,
- **kierownictwo grupy** – kierownictwo odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdań finansowych grupy (zarząd spółki dominującej),
- **kontrole na poziomie grupy** – kontrole nad sprawozdawczością finansową grupy zaprojektowane, wdrożone i sprawowane przez kierownictwo grupy (np. kontrola nad spójnością i jednolitością rozwiązań polityki rachunkowości w grupie kapitałowej),
- **znacząca część grupy** – część grupy zidentyfikowana przez zespół wykonujący badanie grupy, która ma szczególne znaczenie finansowe dla grupy lub co do której istnieje prawdopodobieństwo, że ze względu na specyficzny charakter lub okoliczności zawiera znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy (jednostka powiązana uznana za istotną w grupie kapitałowej pod względem tworzenia wartości grupy<sup>95</sup>),
- **konsolidacja** (proces konsolidacji) – ujęcie, wycena, prezentacja i ujawniania informacji finansowych dotyczących części grupy w sprawozdaniach finansowych grupy w drodze konsolidacji, konsolidacji proporcjonalnej lub zgodnie z metodą praw własności bądź

---

<sup>95</sup> Zespół wykonujący badanie grupy może przyjąć określony procent w stosunku do obranego wzorca, jako pomoc przy ustalaniu części grupy, które pojedynczo mają znaczenie finansowe. Obranym wzorcem może być np. suma bilansowa sprawozdania skonsolidowanego przed dokonaniem korekt konsolidacyjnych. Zespół wykonujący badanie grupy może również uznać część grupy za prawdopodobnie obciążoną znaczącym ryzykiem

cenę nabycia oraz agregacja w połączonych sprawozdaniach finansowych informacji finansowych dotyczących części grupy, które nie mają jednostki dominującej, ale znajdują się pod wspólną kontrolą.

Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej stawiają przed biegłym rewidentem szereg wymogów, które musi spełnić podczas badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego (charakterystykę ich zawiera tabela 6.10).

**Tabela 6.10.** Wymogi stawiane biegłemu rewidentowi w procesie badania konsolidacji grupy

<b>Wymogi stawiane biegłemu rewidentowi przy badaniu konsolidacji</b>	<b>Opis (charakterystyka)</b>
Odpowiedzialność	Partner odpowiedzialny za badanie grupy odpowiada za wyznaczenie kierunków, nadzór i wykonanie badania grupy zgodnie z zawodowymi standardami i obowiązującymi wymogami regulacyjnymi i prawnymi oraz za zapewnienie, że wydane sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednie do okoliczności. Choć biegli rewidenci części grupy mogą przeprowadzać badanie informacji finansowych części grupy na potrzeby badania grupy i jako tacy są odpowiedzialni za ogół poczynionych przez siebie ustaleń, wniosków i opinii, to jednak partner odpowiedzialny za badanie grupy lub firma audytorska, z ramienia której działa, są odpowiedzialni za opinię z badania grupy. Jeżeli opinia z badania grupy została zmodyfikowana, gdyż zespół wykonujący badanie grupy nie był w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących informacji finansowych jednej lub kilku części grupy, to w sprawozdaniu biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych grupy, w paragrafie uzasadniającym modyfikację, opisuje się przyczyny braku tej możliwości, bez wskazywania biegłego rewidenta części grupy chyba, że wskazanie to jest niezbędne dla właściwego wyjaśnienia okoliczności.

istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy, ze względu na jej specyficzny charakter lub okoliczności (tj. ryzyko wymagające szczególnej uwagi podczas badania), np. jednostki powiązane funkcjonujące w tzw. rajach podatkowych bądź jednostki dokonujące rozliczeń w walucie innej niż funkcjonalna dla jednostki dominującej.

<b>Wymogi stawiane biegłemu rewidentowi przy badaniu konsolidacji</b>	<b>Opis (charakterystyka)</b>
Przyjęcie i kontynuacja badania	<p>Partner odpowiedzialny za badanie grupy ustala, czy zasadne jest oczekiwanie, że w związku z procesem konsolidacji oraz informacjami finansowymi części grupy uzyska się wystarczające i odpowiednie dowody badania, które będą stanowić podstawę opinii z badania grupy. W tym celu zespół wykonujący badanie grupy poznaje grupę, jej części i ich otoczenie na tyle wystarczająco, aby zidentyfikować części grupy, które mogą okazać się znaczące.</p> <p>Najczęściej w przypadku nowego zlecenia badania zespół wykonujący badanie grupy poznaje grupę, jej części i ich otoczenie na podstawie:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– informacji przedstawionych przez kierownictwo grupy,</li> <li>– komunikowania się z kierownictwem grupy oraz</li> <li>– komunikacji – na ile jest to możliwe – z poprzednim zespołem wykonującym badanie, kierownictwem części grupy lub biegłymi rewidentami części grupy.</li> </ul> <p>Sprawy, które zespół wykonujący badanie grupy powinien poznać, obejmują poznanie:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– struktury grupy, w tym prawnej i organizacyjnej (tj. jak zorganizowany jest system sprawozdawczości finansowej grupy),</li> <li>– działalności części grupy, które są znaczące dla grupy, w tym środowisko branżowe i regulacyjne, ekonomiczne i polityczne, w których działalności te są prowadzone,</li> <li>– opisu kontroli na poziomie grupy,</li> <li>– złożoności procesu konsolidacji,</li> </ul> <p>Prócz zapoznania się z charakterystyką grupy, zespół wykonujący badanie grupy powinien sprawdzić, czy będzie:</p>

<b>Wymogi stawiane biegłemu rewidentowi przy badaniu konsolidacji</b>	<b>Opis (charakterystyka)</b>
	<p>– miał nieograniczony dostęp do osób sprawujących nadzór nad grupą, do kierownictwa grupy, osób sprawujących nadzór nad częścią grupy i do kierownictwa części grupy, do informacji części grupy i do jej biegłych rewidentów (w tym do stosownej dokumentacji badania, którą chce wykorzystać zespół wykonujący badanie grupy),</p> <p>– w stanie wykonać niezbędne prace dotyczące informacji finansowych części grupy.</p> <p>Biegły rewident ponosi odpowiedzialność wynikającą z zapoznania się ze środowiskiem badania oraz z doboru odpowiednich narzędzi (procedur) badania, które to mają umożliwić mu zgromadzenie odpowiedniej i wymaganej dokumentacji stanowiącej podstawę do wyrażonej opinii o skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym<sup>96</sup>.</p> <p>W przypadku kontynuowanego badania na zdolność zespołu wykonującego badanie grupy do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania mogą wpływać znaczące zmiany, na przykład:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– zmiany struktury grupy (np. przejęcia, zbycia, reorganizacje lub zmiany w sposobie organizacji systemu sprawozdawczości finansowej grupy),</li> <li>– zmiany w działalności gospodarczej części grupy, które są znaczące dla grupy,</li> <li>– zmiany składu organów odpowiedzialnych za nadzór grupy, kierownictwa grupy lub kluczowego kierownictwa znaczących części grupy,</li> <li>– zmiany kontroli na poziomie grupy,</li> <li>– zmiany mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.</li> </ul>

<sup>96</sup> Grupa może się składać tylko z niezłączonych za znaczące części grupy. W takim przypadku partner odpowiedzialny za badanie grupy może zasadnie oczekiwać uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, stanowiących podstawę opinii z badania, jeżeli zespół wykonujący badanie grupy będzie w stanie:

- przeprowadzić prace związane z informacjami finansowymi niektórych części grupy,
- zaangażować się w prace biegłych rewidentów części grupy związane z informacja-

<b>Wymogi stawiane biegłemu rewidentowi przy badaniu konsolidacji</b>	<b>Opis (charakterystyka)</b>
<p>Dostęp do informacji, wymogi dokumentacji rewizyjnej (wymóg wystarczających i odpowiednich dowodów badania)</p>	<p>Partner odpowiedzialny za badanie grupy może nie przyjąć zlecenia (w przypadku nowego zlecenia) lub może nie przyjąć go bądź się wycofać, jeżeli wycofanie się jest możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji (w przypadku kontynuacji badania).</p> <p>Jeżeli prawo lub regulacje zabraniają biegłemu rewidentowi uchylecia się od przyjęcia zlecenia badania lub wycofanie się ze zlecenia w inny sposób nie jest możliwe, to odstępuje od wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych grupy po przeprowadzeniu badania sprawozdań finansowych grupy w zakresie, w jakim to możliwe. Obydwie sytuacje są możliwe, gdy partner odpowiedzialny za badanie grupy stwierdzi (zauważy), że:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– zespół wykonujący badanie grupy nie będzie mógł uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania na skutek ograniczeń nałożonych przez kierownictwo grupy,</li> <li>– możliwym skutkiem niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania będzie odstąpienie od wyrażenia opinii o sprawozdaniach finansowych grupy.</li> </ul> <p>Dostęp zespołu wykonującego badanie grupy do informacji może być ograniczony przez okoliczności, którym kierownictwo grupy nie może przeciwdziałać, na przykład, gdy istnieją przepisy dotyczące poufności i ochrony danych osobowych lub biegły rewident części grupy odmawia przekazania stosownej dokumentacji badania, którą chce wykorzystać zespół wykonujący badanie grupy. Dostęp do informacji może być także ograniczany przez kierownictwo grupy.</p> <p>Zespół wykonujący badanie grupy nie będzie w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania, jeżeli kierownictwo grupy ograniczy dostęp zespołu lub biegłego rewidenta części grupy do informacji o znaczącej części grupy<sup>97</sup>.</p>

mi finansowymi innych części grupy w zakresie niezbędnym do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

<sup>97</sup> Mimo iż zespół wykonujący badanie grupy może być w stanie uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania, jeśli ograniczenia takie dotyczą części grupy uznanej za nieznaczącą, to przyczyna tego ograniczenia może wpływać na opinię z ba-

<b>Wymogi stawiane biegłemu rewidentowi przy badaniu konsolidacji</b>	<b>Opis (charakterystyka)</b>
	Prawo lub regulacje mogą zakazywać partnerowi odpowiedzialnemu za badanie grupy uchylenia się bądź wycofania się z wykonania badania. Na przykład w niektórych systemach prawnych biegły rewident jest wyznaczany na określony czas i nie wolno mu wycofać się przed końcem tego okresu. Ponadto w sektorze publicznym w wielu przypadkach nie jest możliwe uchylenie się bądź wycofanie się biegłego rewidenta z wykonania badania, ze względu na charakter powierzonego mu mandatu (badania) lub ze względu na interes publiczny.

Źródło: opracowanie własne na podstawie paragrafów A8–A19 MRSF 600 (w:) *Międzynarodowe Standardy...*, s. 237–241.

## **Proces badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta jednostki dominującej**

### **1. Warunki badania**

Partner odpowiedzialny za badanie grupy uzgadnia warunki zlecenia badania grupy spełniające wymogi MSRF 210. Generalne warunki zlecenia badania określają ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, jednakże warunkami zlecenia badania mogą być objęte dodatkowe aspekty, m.in.:

- określenie warunków komunikacji między zespołem wykonującym badanie grupy a biegłymi rewidentami części grupy, która nie powinna być ograniczona w zakresie, w jakim jest to możliwe w myśl prawa lub regulacji,
- wymóg wzajemnego się informowania o ważnych (istotnych) informacjach, mogących mieć wpływ na badanie<sup>98</sup>, między biegłymi

dania grupy. Na przykład może wpływać na ocenę wiarygodności odpowiedzi kierownictwa udzielanych na zapytania zespołu wykonującego badanie grupy i wiarygodności oświadczeń kierownictwa grupy składanych zespołowi.

<sup>98</sup> Przykładem może być tutaj zaobserwowanie przez biegłego rewidenta nałożonych na niego ograniczeń, które stwarzają sytuację niemożności uzyskania wystarczających

- rewidentami części grupy, osobami sprawującymi nadzór nad częścią grupy kierownictwem części grupy oraz zespołowi wykonującemu badanie grupy (w tym niedociągnięć kontroli wewnętrznej oraz sprawozdawczości finansowej),
- zakres dostępu do informacji dla zespołu wykonującego badanie grupy o częściach grupy, osobach sprawujących nadzór, kierownictwie części grupy i biegłych rewidentach części grupy (w tym również do stosownej dokumentacji badania, którą chce wykorzystać zespół wykonujący badanie grupy).

## 2. Ogólna strategia i plan badania

Zgodnie z MSRF 300 zespół wykonujący badanie grupy ustala ogólną strategię badania i opracowuje plan badania grupy, którego przeglądu musi dokonać partner odpowiedzialny za badanie<sup>99</sup>.

## 3. Poznanie grupy, jej części i ich otoczenia

Zgodnie z narzuconymi procedurami działania przez MSRF biegły rewident musi rozpoznać i ocenić ryzyko istotnego zniekształcenia w wyniku poznania jednostki i jej otoczenia. Dokonuje tego cały zespół wykonujący badanie grupy poprzez pogłębianie znajomości grupy, jej części i ich otoczenia, w tym kontroli na poziomie grupy oraz zapoznanie się z procesem konsolidacji, w tym z instrukcjami przekazanymi częściami grupy przez kierownictwo grupy. Załącznik 2 do MSRF 600 zawiera przykłady spraw, które poznaje zespół wykonujący badanie grupy (por. tabela. 6.11)<sup>100</sup> w celu poprawnego oszacowanie ryzyka istotnego zniekształcenia.

---

i odpowiednich dowodów badania, a to może wpłynąć na opinię z badania grupy. W wyjątkowych okolicznościach może to nawet prowadzić do wycofania się ze zlecenia, o ile wycofanie się jest możliwe w myśl obowiązującego prawa lub regulacji.

<sup>99</sup> Przegląd ogólnej strategii i planu badania grupy dokonany przez partnera odpowiedzialnego za badanie grupy stanowi ważny element wywiązania się partnera z odpowiedzialności za określenie kierunku wykonania badania grupy (paragraf A22).

<sup>100</sup> Należy jednak wyraźnie podkreślić, że przykłady obejmują szereg spraw, nie wszystkie z nich będą jednak przydatne do każdego badania grupy, a lista przykładów nie jest wyczerpująca.

**Tabela 6.11.** Opis procedur poznawania grupy w celu oceny ryzyka istotnego zniekształcenia

Rodzaj działania	Szczegółowe rozwiązania
Kontrola na poziomie grupy	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Regularne spotkania kierownictwa grupy i kierownictwa części grupy w celu omówienia rozwoju interesów i dokonania przeglądu wyników działalności.</li> <li>2. Nadzorowanie działalności części grupy i ich wyników finansowych, w tym regularne spotkania sprawozdawcze, umożliwiające kierownictwu grupy nadzorowanie wyników części grupy w porównaniu do budżetów i podejmowanie odpowiednich działań.</li> <li>3. Proces oceny ryzyka przez kierownictwo grupy, tj. proces rozpoznania, analizy i zarządzania ryzykiem gospodarczym, w tym ryzykiem oszustwa, mogącym doprowadzić do istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy.</li> <li>4. Nadzorowanie, kontrolowanie, uzgadnianie i eliminowanie – na poziomie grupy – transakcji wewnątrz grupy, niezrealizowanych zysków oraz sald wzajemnych rozliczeń.</li> <li>5. Proces nadzorowania terminowości oraz ocena dokładności i kompletności informacji finansowych otrzymanych od części grupy.</li> <li>6. Centralny system technologii informatycznej, poddawany tym samym ogólnym kontrolom technologii informatycznej, jest stosowany we wszystkich lub niektórych częściach grupy.</li> <li>7. Czynności kontrolne w ramach systemu technologii informatycznej, są wspólne dla wszystkich lub niektórych części grupy.</li> <li>8. Nadzorowanie kontroli, w tym rewizji wewnętrznej i programów samooceny.</li> <li>9. Spójne zasady i procedury, łącznie z podręcznikiem procedur sprawozdawczości finansowej grupy.</li> <li>10. Programy obejmujące całą grupę, np. kodeksy postępowania oraz programy zapobiegania oszustwom.</li> <li>11. Ustalenia dotyczące przypisania kierownictwu części grupy zakresu sprawowanej władzy i odpowiedzialności.</li> </ol>
Proces konsolidacji	<p>Sprawy dotyczące mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Osiągnięty przez kierownictwo części grupy poziom zrozumienia mających zastosowanie ramowych wymogów sprawozdawczości finansowej.</li> </ol>

Rodzaj działania	Szczegółowe rozwiązania
	<p>2. Proces identyfikacji części grupy i ich księgowego ujęcia zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>3. Proces identyfikacji segmentów sprawozdawczych na potrzeby prezentacji segmentów zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>4. Proces rozpoznania związków między podmiotami powiązanymi i dokonywanych między nimi transakcji na potrzeby sprawozdawczości zgodnej z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>5. Zasady (polityka) rachunkowości mające zastosowanie do sprawozdań finansowych grupy, ich zmiany w porównaniu z ubiegłym rokiem obrotowym oraz zmiany wynikające z nowych lub zaktualizowanych standardów zgodnych z mającymi zastosowanie ramowymi wymogami sprawozdawczości finansowej.</p> <p>6. Procedury postępowania w przypadku części grupy, których rok obrotowy kończy się na inny dzień niż rok obrotowy grupy.</p> <p>Sprawy dotyczące procesu konsolidacji:</p> <p>1. Proces służący kierownictwu grupy do poznania zasad (polityki) rachunkowości stosowanych przez części grupy oraz, gdzie ma to zastosowanie, do zapewnienia stosowania jednolitych zasad (polityki) rachunkowości przy sporządzaniu informacji finansowych części grupy na potrzeby sporządzania sprawozdań finansowych grupy oraz wskazujący, że różnice między zasadami (polityką) rachunkowości zostaną rozpoznane i skorygowane, jeśli wymagają tego mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. Jednolite zasady (polityka) rachunkowości są to określone pryncypia, konwencje, metody i praktyki przyjęte przez grupę, których podstawę stanowią mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, stosowane przez części grupy w celu spójnego raportowania podobnych transakcji. Zasady te zwykle są opisane w wydawanym przez kierownictwo grupy podręczniku procedur sprawozdawczości finansowej i w pakiecie sprawozdawczym.</p> <p>2. Proces stosowany przez kierownictwo w celu zapewnienia na potrzeby konsolidacji kompletnej, dokładnej i terminowej sprawozdawczości finansowej części grupy.</p> <p>3. Proces przeliczania informacji finansowych zagranicznych części grupy na walutę sprawozdań finansowych grupy.</p>

Rodzaj działania	Szczegółowe rozwiązania
	<p>4. W jaki sposób technologia informatyczna jest zorganizowana na potrzeby konsolidacji, w tym wykonywane ręcznie i automatycznie etapy procesu, a także kontrole ręczne i zaprogramowane, stosowane na różnych etapach procesu konsolidacji.</p> <p>5. Proces służący kierownictwu grupy do uzyskaniu informacji na temat późniejszych zdarzeń.</p> <p>Sprawy dotyczące korekt konsolidacyjnych:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Proces rejestracji korekt konsolidacyjnych, obejmujący sporządzanie, autoryzację i przetwarzanie odpowiednich zapisów księgowych oraz doświadczenie personelu odpowiedzialnego za konsolidację.</li> <li>2. Korekty konsolidacyjne wymagane przez mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej.</li> <li>3. Uzasadnienie gospodarcze zdarzeń i transakcji wywołujących potrzebę dokonania korekt konsolidacyjnych.</li> <li>4. Częstotliwość, rodzaj i wielkość transakcji między częściami grupy.</li> <li>5. Procedury nadzorowania, kontrolowania, uzgadniania i wyłączenia transakcji wewnątrz grupy, niezrealizowanych zysków oraz sald wzajemnych rozliczeń.</li> <li>6. Kroki podjęte w celu ustalenia wartości godziwej nabytych aktywów i zobowiązań, procedury związane z amortyzacją wartości firmy (jeśli ma to zastosowanie) oraz testy na utratę wartości firmy, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.</li> <li>7. Ustalenia z udziałowcami większościowymi lub mniejszościowymi dotyczące strat poniesionych przez część grupy (np. obowiązków udziałowców mniejszościowych do pokrycia tych strat).</li> </ol>
Ocena ryzyka oszustwa	<p>Informacje wykorzystywane do rozpoznania ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy spowodowanego oszustwami mogą obejmować:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Dokonaną przez kierownictwo grupy ocenę ryzyka, że na skutek oszustwa sprawozdania finansowe grupy mogą być w istotny sposób zniekształcone.</li> <li>2. Proces rozpoznawania i reagowania przez kierownictwo grupy na ryzyko oszustwa w grupie, w tym na specyficzne ryzyko oszustwa zidentyfikowane przez kierownictwo grupy lub salda, klasy transakcji i ujawnienia, co do których ryzyko oszustwa jest prawdopodobne.</li> </ol>

Rodzaj działania	Szczegółowe rozwiązania
	<p>2. Proces rozpoznawania i reagowania przez kierownictwo grupy na ryzyko oszustwa w grupie, w tym na specyficzne ryzyko oszustwa zidentyfikowane przez kierownictwo grupy lub salda, klasy transakcji i ujawnienia, co do których ryzyko oszustwa jest prawdopodobne.</p> <p>3. Czy istnieją szczególne części grupy, w których ryzyko oszustwa jest prawdopodobne.</p> <p>4. W jaki sposób osoby sprawujące nadzór nad grupą nadzorują procesy rozpoznawania i reagowania przez kierownictwo grupy na ryzyko oszustwa w grupie oraz kontrole ustanowione przez kierownictwo grupy w celu ograniczenia tego ryzyka.</p> <p>5. Odpowiedzi osób sprawujących nadzór nad grupą, kierownictwa grupy, komórki audytu wewnętrznego (i jeśli to odpowiednie kierownictwa i biegłych rewidentów części grupy oraz innych osób) na zapytania zespołu wykonującego badanie grupy, czy posiadają wiedzę o jakimkolwiek stwierdzonym, podejrzanym lub domniemanym oszustwie wpływającym na część grupy lub na grupę.</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie załącznika nr 2 do MSRF 600 oraz paragrafu A27.

Uzyskanie znajomości grupy w stopniu wystarczającym do tego, aby potwierdzić lub zweryfikować wcześniej określone części grupy uznane za znaczące oraz ocenić ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy spowodowanego oszustwem lub błędem, jest kolejnym krokiem podejmowanym przez zespół wykonujący badanie. Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej podają przykłady okoliczności i zdarzeń mogących wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy (por. tabela 6.12).

#### 4. Ocena biegłego rewidenta części grupy

W przypadku badania rozbudowanych grup kapitałowych, często można się spotkać z praktyką przekazywania przez zespół wykonujący badanie grupy wytycznych do badania dla audytorów części grupy. Jednakże przed tym faktem zespół wykonujący badanie grupy<sup>101</sup> musi zweryfikować następujące elementy u biegłego części grupy, tj.:

<sup>101</sup> Na rodzaj, czas i zakres procedur stosowanych przez zespół wykonujący badanie grupy dla oceny biegłego rewidenta części grupy wpływają takie czynniki, jak wcześ-

**Tabela 6.12.** Przykłady okoliczności i zdarzeń mogących wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy

Rodzaj działania	Szczegółowe sytuacje symptomatyczne
Ocena ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Złożona struktura grupy, w szczególności, gdy ma miejsce duża częstotliwość nabywania, zbywania lub reorganizacji.</li> <li>2. Słabe struktury ładu korporacyjnego, w tym procesów decyzyjnych, które są nieprzejrzyste.</li> <li>3. Brak lub nieefektywność kontroli na poziomie grupy, w tym niewystarczające informowanie kierownictwa grupy o nadzorowaniu działalności części grupy i ich wyników.</li> <li>4. Działalność części grupy w zagranicznych systemach prawnych, która może być narażona na takie czynniki, jak nietypowe interwencje rządu w obszarach dotyczących handlu i podatków oraz ograniczenia przepływu walut i dywidend, a także wahania kursów wymiany walut.</li> <li>5. Działalność gospodarcza części grupy wywołująca wysokie ryzyko takie, jak umowy długoterminowe lub działalność w obszarze innowacji bądź złożonych instrumentów finansowych.</li> <li>6. Niepewność co do tego, których części grupy informacje finansowe powinny być włączone do sprawozdań finansowych grupy zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, na przykład czy występują jednostki specjalnego przeznaczenia lub jednostki niehandlowe wymagające uwzględnienia.</li> <li>7. Nietypowe relacje i transakcje pomiędzy podmiotami powiązаныmi.</li> <li>8. Wcześniejsze przypadki sald wzajemnych rozliczeń w ramach grupy, które się nie bilansowały lub nie uzgadniały przy konsolidacji.</li> <li>9. Występowanie złożonych transakcji rozliczanych w więcej niż jednej części grupy.</li> <li>10. Stosowanie przez części grupy zasad (polityki) rachunkowości różnych od zasad stosowanych przy sporządzaniu sprawozdań finansowych grupy.</li> </ol>

niejsze doświadczenie lub wiedza o biegłym rewidencie oraz stopień, w jakim zespół wykonujący badanie grupy oraz biegły rewident części grupy podlegają tym samym zasadom i procedurom.

Rodzaj działania	Szczegółowe sytuacje symptomatyczne
	11. Części grupy mające różne daty zakończenia roku obrotowego, co może być wykorzystywane do manipulowania czasem ujęcia transakcji. 12. Wcześniejsze przypadki nieautoryzowanych lub niekompletnych korekt konsolidacyjnych. 13. Agresywne planowanie podatkowe w ramach grupy lub poważne transakcje pieniężne z jednostkami w rajach podatkowych. 14. Częste zmiany biegłych rewidentów zaangażowanych do badania sprawozdań finansowych części grupy.

Źródło: opracowanie własne na podstawie załącznika nr 3 do MSRF 600 oraz paragrafu A27.

- znajomość wymogów etycznych dotyczące badania grupy, w szczególności zachowania niezależności od badanej jednostki,
- zawodowe kompetencje biegłego rewidenta części grupy,
- możliwość zgromadzenia przez biegłego rewidenta części grupy w trakcie badania wystarczających i odpowiednich dowodów badania,
- czy biegły rewident części grupy działa w otoczeniu regulacyjnym, w którym biegli rewidentci podlegają aktywnemu nadzorowi<sup>102</sup>.

Z uwagi na dość często występujące w praktyce transgraniczne grupy kapitałowe może dojść do sytuacji, w której biegły rewident będzie podlegał znacząco różniącym wymogom etycznym z racji przynależenia do innego wiążącego go systemu prawnego. Dlatego istotne staje się by podczas badania grupy zachowana była spójność w zakresie tychże wy-

<sup>102</sup> Informacje potrzebne do oceny biegłego rewidenta części grupy można uzyskać dodatkowo również poprzez:

- ocenę wyników systemu nadzorującego kontrolę jakości, najczęściej takie porównywania są dokonywane, jeżeli zespół wykonujący badanie grupy oraz biegły rewident części grupy wywodzą się z tej samej firmy audytorskiej lub sieci firm audytorskich (działają w oparciu i stosują wspólne zasady i procedury nadzoru),
- przeprowadzenie wywiadów środowiskowych,
- uzyskanie potwierdzenia od zawodowych organizacji, do których biegły rewident części grupy należy lub od władz, które mu nadały licencję lub od innych stron trzecich.

mogów. Oznacza to, że zespół wykonujący badanie grupy ma obowiązek zasięgnięcia informacji, czy biegły rewident części grupy rozumie wymogi etyczne dotyczące badania grupy i będzie postępować zgodnie z nimi w sposób wystarczający dla wywiązania się z odpowiedzialności związanej z badaniem grupy.

Od biegłego rewidenta części grupy wymaga się również, by posiadał:

- wiedzę o standardach badania i innych standardach mających zastosowanie do badania grupy w sposób wystarczający do wywiązania się z odpowiedzialności związanej z badaniem grupy,
- specjalistyczne umiejętności (np. wiedzę o danej branży) niezbędne do przeprowadzenia prac związanych z informacjami finansowymi części grupy,
- znajomość mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wystarczającą do wywiązania się z odpowiedzialności związanej z badaniem grupy (wytyczne audytu wydane przez kierownictwo grupy dla części grupy często zawierają charakterystykę mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej).

W przypadku, kiedy biegły rewident części grupy nie spełnia wymogów opisanych powyżej (np. wymogu niezależności<sup>103</sup>) lub zespół wykonujący badanie grupy ma poważne obawy w tym zakresie, wówczas zespół badający skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy ma prawo uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody<sup>104</sup> badania informacji finansowych dotyczących części grupy, bez zlecenia biegłemu rewiden-

---

<sup>103</sup> Zgodnie ze stanowiskiem MSRF zespół wykonujący badanie grupy nie może przeciwdziałać brakowi niezależności biegłego rewidenta części grupy poprzez angażowanie się w prace wykonywane przez tego biegłego rewidenta części grupy albo poprzez przeprowadzenie dodatkowej oceny ryzyka lub dalszych procedur badania informacji finansowych części grupy. Niemniej jednak zespół wykonujący badanie może przeciwdziałać mniej niż poważnym obawom dotyczącym kompetencji zawodowych biegłego rewidenta części grupy (np. jego braku wiedzy o specyficznych zagadnieniach branży) lub faktowi, że biegły rewident części grupy nie działa w środowisku, w którym sprawowany jest aktywny nadzór.

<sup>104</sup> W przypadku, gdy prawo lub inne regulacje prawne zabraniają udostępniania informacji przez biegłego rewidenta części grupy, wówczas partner odpowiedzialny za

towi części grupy wykonania prac związanych z informacjami finansowymi części grupy.

### **5. Istotność w procesie badania konsolidacji**

Do zadań zespołu wykonującego badanie grupy należy ustalenie ogólnej strategii badania (istotność przyjętą dla sprawozdania finansowego oraz istotność wykonawczą), która silnie uzależniona jest od istotność sprawozdań finansowych grupy jako całości. Istotność części grupy ustala się jako niższą od istotności sprawozdań finansowych grupy jako całości jednakże dla różnych części grupy mogą być ustalone różne istotności części grupy. Istotność części grupy<sup>105</sup> nie musi stanowić ułamka istotności sprawozdań finansowych grupy jako całości, dlatego łączna istotność części grupy ustalona dla różnych części grupy może przewyższać istotność sprawozdań finansowych grupy jako całości. Takie stanowisko ma minimalizować przeoczenie ryzyka istotnego zniekształcenia. W przypadku charakterystycznych dla grupy szczególnych klas transakcji, sald bądź ujawnień, gdy uzasadnione jest, że zniekształcenia o kwotach niższych od istotności przyjętej dla sprawozdań finansowych grupy jako całości mogłyby wpłynąć (np. ze skutkiem negatywnym) na decyzje gospodarcze użytkowników podejmowane w oparciu o sprawozdania finansowe grupy, ustala poziom lub poziomy istotności stosowane do tych szczególnych klas transakcji, sald i ujawnień. Oszacowanie tego poziomu wykonuje zespół wykonujący badanie grupy. Oprócz istotności, jako uzupełnienie jej na poziomie części grup, określony powinien zostać próg zniekształceń, powyżej którego zidentyfikowane zagrożenie nie może zostać pominięte, czy uznane za nieważne dla skonsolidowanego sprawozdania grupy. O zanotowanych zniekształceniach informacji finansowych części grupy, przewyższających próg zniekształceń, należy poinformować zespół wykonujący badanie grupy.

---

badanie grupy może się zwrócić do biegłego rewidenta części grupy o sporządzenie odpowiedniego memorandum zawierającego wymagane informacje.

<sup>105</sup> Istotność części grupy jest wykorzystywana przez biegłego rewidenta części grupy do oceny, czy wykryte, lecz nieskorygowane zniekształcenia są istotne pojedynczo lub łącznie.

Ustalona istotność wykonawcza (przez biegłego rewidenta części grupy lub zespół wykonujący badanie) stanowi swojego rodzaju bufor bezpieczeństwa powodujący sprowadzenie do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwa, że łączne nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia informacji finansowych części grupy przewyższą istotność części grupy. Z tego też powodu zespół wykonujący badanie ocenia istotność wykonawczą na poziomie części grupy.

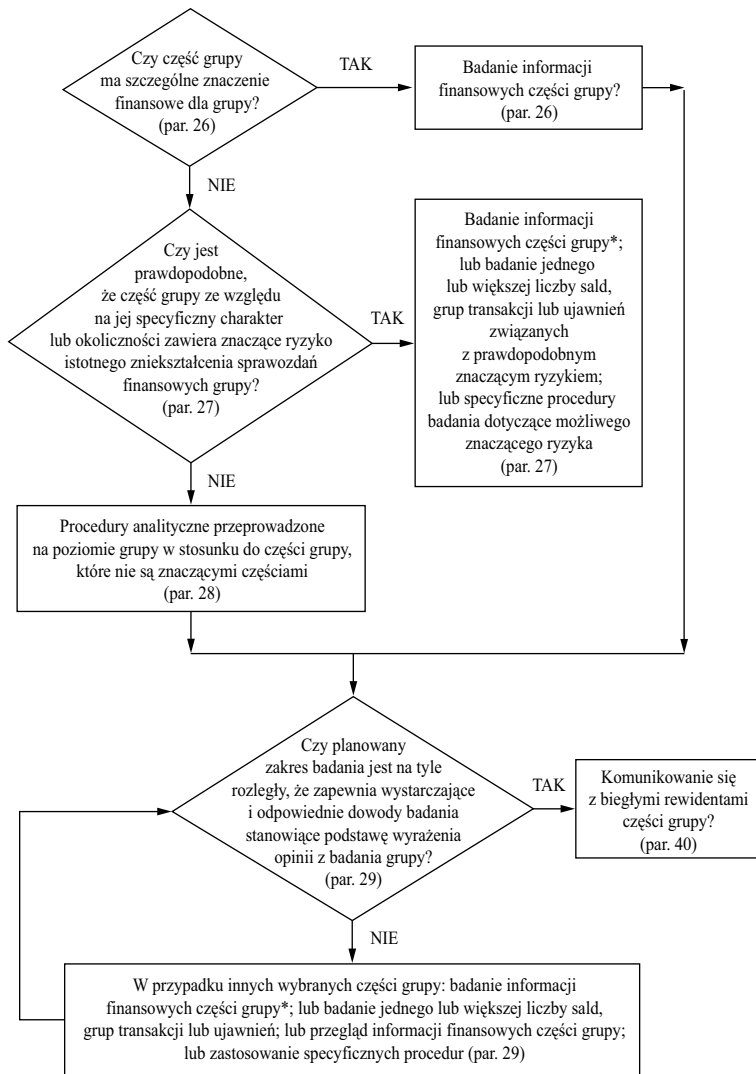
## 6. Reakcja na ocenione ryzyko

Jak przy każdym standardowym badaniu, tak i tutaj od biegłego rewidenta wymaga się zaprojektowania i podjęcia odpowiednich działań w celu uwzględnienia ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego. Zgodnie z MSRF 600 zespół wykonujący badanie grupy ustala rodzaj prac, które wykona sam, lub w jego imieniu biegli rewidenci części grupy, w związku z informacjami finansowymi części grupy. Wpływ na to mają następujące aspekty (dla zespołu wykonującego badanie grupy):

- znaczenie części grupy,
- rozpoznane znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy,
- ocena przez zespół sposobu zaprojektowania kontroli na poziomie grupy oraz jej wdrożenia,
- ocena biegłego rewidenta części grupy.

Poniższy diagram prezentuje, w jaki sposób znaczenie części grupy wpływa na ustalenie przez zespół wykonujący badanie grupy rodzaju prac, które należy przeprowadzić w związku z informacjami finansowymi części grupy.

Jeżeli założenia planowanych prac badania grupy opierają się na oczekiwaniu skuteczności kontroli bądź przeprowadzenie procedur wiarygodności nie dostarcza wystarczających i odpowiednich dowodów badania to obowiązkiem zespołu wykonującego badanie jest przeprowadzenie lub zlecenie biegłemu rewidentowi części grupy przeprowadzenie odpowiednich testów skuteczności działania tych kontroli.

**Diagram 1.** Ustalenie rodzaju prac na podstawie oceny znaczącej części grupy

\* Przy zastosowaniu poziomu istotności części grupy.

Źródło: *Międzynarodowe Standardy...*, s. 251.

## 7. Znaczące części grupy

Analiza grupy kapitałowej pozwala wyodrębnić te części grupy, które należy uznawać za znaczące ze względu na jej szczególne finansowe znaczenie dla grupy<sup>106</sup>. Wówczas zespół wykonujący badanie grupy, lub w jego imieniu biegły rewident części grupy, przeprowadza badanie informacji finansowych części grupy stosując kryterium istotności części grupy. W przypadku części grupy, która jest znacząca oraz prawdopodobnie zawiera ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy (zespół badający grupę lub biegły rewident części grupy) jest zobligowany do przeprowadzenia minimum jednego z poniższych działań<sup>107</sup>:

- dokonać badania informacji finansowych części grupy przy zastosowaniu poziomu istotności części grupy,
- dokonać badania jednego lub większej liczby sald, klas transakcji lub ujawnień związanych z możliwym znaczącym ryzykiem istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy,
- zastosować specyficzne procedury badania dotyczące możliwego znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy.

W stosunku do tych części grupy, które nie są znaczącymi częściami grupy, zespół wykonujący badanie grupy przeprowadza procedury analityczne<sup>108</sup> na poziomie grupy.

---

<sup>106</sup> Zgodnie z objaśnieniami zawartymi w MSRF – zespół wykonujący badanie grupy może uznać część grupy za znaczącą, gdy ta część grupy prawdopodobnie zawiera znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy ze względu na swą specyfikę lub okoliczności. W takim przypadku zespół wykonujący badanie grupy (lub w jego imieniu biegły rewident części grupy) może zidentyfikować salda, klasy transakcji lub ujawnienia, których dotyczy prawdopodobne znaczące ryzyko.

<sup>107</sup> Zespół wykonujący badanie grupy może sam zaprojektować procedury badania stanowiące reakcję na prawdopodobnie znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy.

<sup>108</sup> Z reguły w praktyce oznacza to, że wyniki procedur analitycznych potwierdzają wnioski zespołu wykonującego badanie grupy, że nie istnieją znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia zagregowanych informacji finansowych części grupy niebędących znaczącymi częściami grupy.

W sytuacji, gdy zespół wykonujący badanie grupy wyraża obawy, że może uzyskać niewystarczające i nieodpowiednie dowody badania<sup>109</sup>, wymagane do wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym grupy, to wybiera części grupy<sup>110</sup>, które nie są znaczące i przeprowadza samemu (lub prosi biegłego rewidenta części grupy o przeprowadzenie):

- badanie informacji finansowych części grupy przy zastosowaniu poziomu istotności części grupy,
- badanie jednego lub większej liczby sald, klas transakcji lub ujawnień,
- przegląd informacji finansowych części grupy przy zastosowaniu poziomu istotności części grupy,

lub stosuje specyficzne (odpowiednie) procedury.

Zgodnie z paragrafem 30 MSRF 600, jeżeli biegły rewident części grupy przeprowadza badanie informacji finansowych znaczącej części grupy, zespół wykonujący badanie grupy uczestniczy w ocenie ryzyka części grupy po to, aby rozpoznać znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy. Rodzaj, czas i zakres zaangażowania zespołu wykonującego badanie grupy zależy od oceny przez zespół wykonujący badanie grupy biegłego rewidenta części grupy, obejmuje przynajmniej:

- omówienie z biegłym rewidentem części grupy lub z kierownictwem części grupy tych działalności gospodarczych części grupy, które są istotne dla grupy,

---

<sup>109</sup> Wpływ na to mogą mieć m.in.:

- zakres dowodów badania, których uzyskania oczekuje się w związku z informacjami finansowymi znaczących części grupy,
- czas, w którym część grupy została niedawno utworzona lub przejęta,
- efektywność pracy audytorów wewnętrznych w części grupy oraz wpływ tych prac na badanie grupy,
- brak spójności stosowanych systemów i procesów,
- nietypowe zmiany rozpoznane za pomocą procedur analitycznych na poziomie grupy,
- obligatoryjność (lub brak) badania części grupy zgodnie ze stosownymi regulacjami prawnymi.

<sup>110</sup> Uwzględnienie elementu nieprzewidywalności przy doborze części grupy tej kategorii może zwiększyć prawdopodobieństwo rozpoznania istotnego zniekształcenia informacji finansowych części grupy. Zespół wykonujący badanie grupy na przestrzeni pewnego czasu zmienia wybrane części grupy.

- omówienie z biegłym rewidentem części grupy jej podatności na istotne zniekształcenie informacji finansowych wywołane oszustwem lub błędem oraz
- przejrzanie dokumentacji biegłego rewidenta części grupy dotyczącej rozpoznanego znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy. Dokumentacja taka może mieć formę memorandum zawierającego wnioski biegłego rewidenta części grupy dotyczące rozpoznanego znaczącego ryzyka.

W momencie identyfikacji ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy przez biegłego rewidenta części grupy, zespół wykonujący badanie grupy ma obowiązek dokonania oceny odpowiedniości dalszych procedur badania, które należy przeprowadzić jako reakcje na znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy oraz zdecydować, czy biegły rewident części grupy będzie uczestniczył w dalszych procedurach badania.

## 8. Proces konsolidacji

W rozumieniu MSRF proces konsolidacji (rozumiany z perspektywy badania) składa się z kilku etapów. Na wstępnym etapie badania zespół wykonujący badanie grupy poznaje kontrole na poziomie grupy oraz proces konsolidacji, włącznie z instrukcjami przekazanymi częściami grupy przez kierownictwo grupy (działanie to jest jednym z wielu podejmowanych na etapie poznawania grupy i jej części). Następnie zespół wykonujący badanie grupy projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania procesu konsolidacji, odpowiednie do ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego wynikającego z procesu konsolidacji. Procedury te obejmują ocenę, czy wszystkie części grupy zostały włączone do sprawozdań finansowych grupy. Następnym krokiem zespołu jest ocena odpowiedniości, kompletności i dokładności korekt<sup>111</sup> i przeklasyfikowań wynikających z konsolidacji, jak i oce-

---

<sup>111</sup> Zgodnie z paragrafem 35 MSRF 600, jeżeli informacje finansowe części grupy nie zostały sporządzone zgodnie z tymi samymi zasadami (polityką) rachunkowości, które mają zastosowanie do sprawozdań finansowych grupy, to zespół wykonujący badanie grupy ocenia, czy informacje finansowe tej części grupy zostały dla potrzeb sporządzenia i prezentacji sprawozdań finansowych grupy odpowiednio skorygowane.

na występowania czynników ryzyka oszustwa lub znamiona możliwej stronniczości kierownictwa. Podczas badania zespół wykonujący badanie, sprawdza również, czy informacje przekazane przez biegłego rewidenta części grupy, zostały prawidłowo ujęte w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy kapitałowej.

**Jeżeli sprawozdania finansowe grupy kapitałowej obejmują sprawozdania finansowe jednostek powiązanych, które mają inną datę zakończenia okresu sprawozdawczego niż grupa kapitałowa (jednostka dominująca), to zespół odpowiedzialny za badanie grupy ocenia, czy do tych sprawozdań wprowadzono odpowiednie korekty zgodnie z obowiązującymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.**

## 9. Późniejsze zdarzenia

Do obowiązków zarówno zespołu wykonującego badanie, jak i biegłego rewidenta części grupy należy przeprowadzenie procedur zaprojektowanych dla rozpoznania zdarzeń mających miejsce po dacie bilansowej a występujących przed wydaną opinią o tym skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym grupy kapitałowej. Zdarzenia te mogą wymagać wprowadzenia poprawek lub ujawnienia na ich temat informacji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym.

## 10. Komunikowanie się z biegłym rewidentem części grupy

Istotny wymóg określający sposób komunikacji zespołu wykonującego badanie z biegłym rewidentem grupy przynosi MSRF 600 w paragrafach 40 i 41. Stanowią one, że jeżeli nie ma miejsca efektywna dwustronna wymiana informacji między zespołem wykonującym badanie grupy a biegłym rewidentem części grupy, to istnieje ryzyko, że zespół wykonujący badanie grupy nie uzyska wystarczających i odpowiednich dowodów badania, na których będzie mógł oprzeć opinię z badania. Zrozumiałość i przekazywanie na czas wymogów przez zespół wykonujący badanie grupy stwarza podstawę do efektywnej dwustronnej wymiany informacji między zespołem wykonującym badanie grupy i biegłym rewidentem części grupy. Załącznik nr 5 do MSRF 600 zawiera listę przykładowych wytycznych dotyczącą wymaganych dodatkowych

spraw (por. tabela 6.13), które najczęściej są zawierane w formie instrukcji zespołu wykonującego badanie grupy dla biegłych rewidentów części grupy. Wypełnienie instrukcji (przekazanie informacji do zespołu wykonującego badanie) najczęściej przybiera formę memorandum lub raportu z wykonanej pracy, których składanie odbywa się według ściśle określonego wcześniej harmonogramu<sup>112</sup>.

**Tabela 6.13.** Przykładowe zagadnienia pojawiające się w instrukcji zespołu wykonującego badanie

Aspekt	Przykładowa lista wymagań zespołu wykonującego badanie
Planowanie pracy biegłego rewidenta części grupy	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zwrócenie się do biegłego rewidenta części grupy, z uwzględnieniem warunków, w których zespół wykonujący badanie grupy będzie wykorzystywał jego pracę, o potwierdzenie, że będzie współpracował z zespołem wykonującym badanie grupy.</li> <li>2. Harmonogram zakończenia badania.</li> <li>3. Dаты planowanych wizyt kierownictwa grupy oraz zespołu wykonującego badanie grupy, a także dаты planowanych spotkań z kierownictwem części grupy i biegłym rewidentem części grupy.</li> <li>4. Wykaz kluczowych kontaktów.</li> <li>5. Praca, która będzie wykonana przez biegłego rewidenta części grupy oraz sposób jej wykorzystania, a także ustalenia dotyczące koordynacji wysiłków na początkowym etapie badania oraz w trakcie badania, w tym zamierzony sposób zaangażowania się zespołu wykonującego badanie grupy w pracę biegłego rewidenta części grupy.</li> <li>6. Wymogi etyczne dotyczące badania grupy, a w szczególności wymogi dotyczące zachowania niezależności.</li> <li>7. W przypadku badania lub przeglądu informacji finansowych części grupy, istotność części grupy oraz (i jeśli ma to zastosowanie, poziom lub poziomy istotności poszczególnych klas transakcji, sald lub ujawnień) oraz próg, powyżej którego zniekształcenia nie mogą być uznane za oczywiście nieważne dla sprawozdań finansowych grupy.</li> </ol>

<sup>112</sup> Wymiana informacji nie musi mieć wymiaru odpowiedzi pisemnych, może to również odbyć się podczas spotkania. Ważnym jedynie staje się wymóg udokumentowania takie rozmowy – by spełniał warunki MSRF.

Aspekt	Przykładowa lista wymagań zespołu wykonującego badanie
	<p>8. Lista podmiotów powiązanych sporządzona przez kierownictwo grupy oraz wszelkich innych podmiotów powiązanych, których istnienia jest świadomy zespół wykonujący badanie grupy oraz prośba, aby biegły rewident części grupy terminowo informował zespół wykonujący badanie grupy o podmiotach powiązanych, które wcześniej nie zostały zidentyfikowane przez kierownictwo grupy lub zespół wykonujący badanie grupy.</p> <p>9. Prace, które należy przeprowadzić w związku z transakcjami wewnątrz grupy, niezrealizowanymi zyskami oraz saldami wzajemnych rozliczeń wewnątrz grupy.</p> <p>10. Wnioski z przeprowadzonych przez zespół wykonujący badanie grupy testów działań kontrolnych dotyczących systemu przetwarzania, które są wspólne dla wszystkich lub kilku części grupy oraz testy kontroli wymagające przeprowadzenia przez biegłego rewidenta części grupy.</p> <p>11. Rozpoznane znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy spowodowane oszustwami lub błędami, które mają znaczenie dla prac biegłego rewidenta części grupy wraz z prośbą, aby biegły rewident części grupy na czas informował o wszelkich innych znaczących ryzykach istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy, spowodowanych oszustwem lub błędem, rozpoznanych w części grupy oraz o reakcji biegłego rewidenta części grupy na to ryzyko.</p> <p>12. Ustalenia rewizji wewnętrznej oparte o przeprowadzone prace dotyczące kontroli w częściach grupy lub mających dla tych części znaczenie.</p> <p>13. Prośba o informowanie w odpowiednim czasie o dowodach badania uzyskanych przy przeprowadzaniu prac dotyczących informacji finansowych części grupy, sprzecznych z dowodami badania, na których zespół wykonujący badanie grupy pierwotnie oparł ocenę ryzyka przeprowadzoną na poziomie grupy.</p> <p>14. Prośba o złożenie pisemnego oświadczenia kierownictwa części grupy w sprawie przestrzegania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej lub oświadczenie, że ujawniono różnice między zasadami rachunkowości stosowanymi przy sporządzaniu informacji finansowych części grupy a zasadami stosowanymi do sprawozdań finansowych grupy.</p> <p>15. Sprawy, które powinny być udokumentowane przez biegłego rewidenta części grupy.</p>

Aspekt	Przykładowa lista wymagań zespołu wykonującego badanie
Pozostałe informacje	<p>1. Prośba, aby na czas przedstawić zespołowi wykonującemu badanie grupy następujące informacje:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– znaczące sprawy dotyczące rachunkowości, sprawozdawczości finansowej i rewizji, w tym wartości szacunkowe i powiązane osądy,</li> <li>– sprawy dotyczące możliwości kontynuacji działalności przez część grupy,</li> <li>– sprawy dotyczące sporów prawnych i roszczeń,</li> <li>– znaczące niedociągnięcia kontroli wewnętrznej, które wykrył biegły rewident części grupy w czasie przeprowadzania prac związanych z informacjami finansowymi części grupy oraz informacje wskazujące na dokonanie oszustwa.</li> </ul> <p>2. Prośba, aby zespół wykonujący badanie grupy był informowany tak szybko, jak to możliwe, o znaczących lub nietypowych zdarzeniach.</p>

Źródło: opracowanie własne na podstawie załącznika nr 5 do MSRF 600.

## 11. Ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania

Zgromadzona dokumentacja przez biegłego rewidenta części grupy musi zostać oceniona przez zespół wykonujący badanie pod kątem wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania. Istotne (w ocenie zespołu wykonującego badanie) informacje wynikające z badania części grupy powinny być przedyskutowane najpierw z biegłym rewidentem grupy, w następnej kolejności z kierownictwem części grupy lub z kierownictwem grupy<sup>113</sup>. Jeżeli biegły rewident jednostki dominującej (zespół wykonujący badanie) uzna, że nie uzyskano wystarczających i odpowiednich dowodów badania, umożliwiających wyrażenie mu opinii z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, wówczas może on prosić biegłego rewidenta części grupy o przeprowadzenie dodatkowych procedur badania. W sytuacji, kiedy nie jest możliwe wy-

<sup>113</sup> W przypadku zidentyfikowania niedociągnięć kontroli wewnętrznej biegły rewident (partner odpowiedzialny za badanie grupy bądź biegły rewident części grupy) ma obowiązek poinformowania o tym osoby sprawujące nadzór i kierownictwo grupy.

konanie dodatkowych procedur przez biegłego rewidenta grupy, zespół wykonujący badanie grupy powinien przeprowadzić swoje własne procedury na dostępnych informacjach finansowych części grupy. Partner odpowiedzialny za badanie grupy kapitałowej dokonuje łącznej oceny wszystkich skutków zniekształceń (zidentyfikowanych zarówno przez zespół wykonujący badanie, jak i przez biegłych rewidentów części grupy) opierając się na wymaganej i wystarczającej dokumentacji oraz zgodnie z zawodowym osądem ustala, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej jest istotnie zniekształcone. Następnie ocenia<sup>114</sup>, czy dowody badania uzyskane w wyniku procedur badania przeprowadzonych w związku z procesem konsolidacji i prac wykonanych przez zespół wykonujący badanie grupy oraz prac wykonanych przez biegłych rewidentów części grupy są wystarczające i odpowiednie do oparcia na nich opinii z badania grupy. Jednocześnie musi również dokonać oceny skutków, jakie wywierają na badane sprawozdanie grupy ewentualne nieskorygowane zniekształcenia oraz wszelkie przypadki niemożności uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

**Jeżeli zespół wykonujący badanie grupy rozpoznał oszustwo lub został o nim poinformowany przez biegłego rewidenta części grupy lub też informacje wskazują na możliwość popełnienia oszustwa, zespół wykonujący badanie grupy na czas przekazuje wiadomość kierownictwu odpowiedniego szczebla grupy w celu poinformowania osób, których podstawowym obowiązkiem jest zapobieganie i wykrywanie oszustw, o ważnych sprawach związanych z ich odpowiedzialnością.**

Biegły rewident części grupy, który na podstawie stosownych regulacji prawnych zobowiązany jest do wyrażenia opinii o sprawozdaniu finansowym części grupy, może zwrócić się do kierownictwa grupy (za pośrednictwem kierownictwa części grupy) o informacje, które mogą być znaczące dla sprawozdania finansowego części grupy. Kierownictwo grupy może jednak nie udzielić odpowiedzi z uwagi na ko-

---

<sup>114</sup> Od biegłego rewidenta wymaga się uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, aby zmniejszyć ryzyko badania do akceptowalnego niskiego poziomu, co umożliwi mu wyciągnięcie racjonalnych wniosków, na których oprze opinię z badania.

nieczność traktowania danych informacji jako poufnych. Jeśli sprawa pozostaje nierozwiązana, zespół wykonujący badanie grupy, mając na uwadze prawne i zawodowe wymogi zachowania poufności, powinien rozważyć, czy doradzić biegłemu rewidentowi części grupy wstrzymanie się z wydaniem sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych części grupy do czasu rozwiązania sprawy. Sprawy, które mogą być znaczące dla sprawozdań finansowych części grupy, a o których istnieniu kierownictwo części grupy może nie wiedzieć (informacje poufne), obejmują najczęściej:

- potencjalne postępowanie sądowe,
- plany wyzbycia się istotnych aktywów obrotowych,
- znaczące porozumienia prawne oraz późniejsze zdarzenia.

## **12. Komunikowanie się z osobami sprawującym nadzór nad grupą**

Zespół wykonujący badanie grupy ma obowiązek przedstawienia znaczących informacji osobom sprawującym nadzór nad grupą (oprócz informacji wymaganych przez MSRF 260), zaliczyć do nich można np.:

- wszelkie ograniczenia zakresu badania grupy (ograniczenie dostępu do informacji dla zespołu wykonującego badanie),
- przypadki, gdy ocena pracy biegłych rewidentów części grupy przez zespół wykonujący badanie grupy daje podstawy do obaw co do jakości pracy tych biegłych rewidentów.
- oszustwo lub podejrzenie oszustwa z udziałem kierownictwa grupy, kierownictwa części grupy, pracowników mających znaczący udział w kontrolach na poziomie grupy oraz innych osób, gdy oszustwo doprowadziło do istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych grupy.

## **13. Dokumentacja**

Ramy dokumentacji ściśle określa MSRF 230 (w szczególności paragrafy 8–11), jednakże MSRF 600 wskazuje, że dodatkowo powinien znaleźć się w niej ślad rewizyjny dotyczący:

- analizy części grupy wraz ze wskazaniem, które z nich są znaczące oraz rodzaj prac wykonanych w związku z informacjami finansowymi części grupy,

- rodzaju, czasu i zakresu zaangażowania zespołu wykonującego badanie grupy w prace wykonywane przez biegłych rewidentów znaczących części grupy, oraz jeśli dokonano, wyników i ważnych wniosków z przeglądu dokumentacji badania biegłych rewidentów części grupy przeprowadzonego przez zespół wykonujący badanie grupy,
- pisemnych informacji wymienianych między zespołem wykonującym badanie grupy a biegłymi rewidentami części grupy na temat wymogów określonych przez zespół wykonujący badanie grupy.

### **Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdanie finansowe – MSRF 720<sup>115</sup>**

#### **Wprowadzenie, cele**

Na biegłym rewidencie może spoczywać dodatkowa wykraczająca poza zakres MSRF 720 odpowiedzialność dotycząca innych informacji, wynikająca z wymogów ustawowych bądź innych wymogów regulacyjnych. Celem biegłego rewidenta jest stosowna reakcja w przypadku, gdy dokumenty zawierające zbadane sprawozdania finansowe<sup>116</sup> oraz sprawozdanie biegłego rewidenta na ich temat obejmują inne informacje<sup>117</sup> (np. sprawozdanie z działalności kierownictwa lub osób sprawujących nadzór, podsumowanie danych finansowych lub węzłowe dane finansowe, dane

---

<sup>115</sup> Opracowanie własne na podstawie MRSF 720 (w:) *Międzynarodowe Standardy...*, s. 271–277.

<sup>116</sup> W rozumieniu niniejszego standardu wyrażenie „dokumenty zawierające zbadane sprawozdania finansowe” dotyczy rocznych raportów (lub podobnych dokumentów) – które są udostępniane właścicielom (lub innym interesariuszom) – i obejmujących zbadane sprawozdania finansowe oraz sprawozdanie biegłego rewidenta na ich temat.

<sup>117</sup> Inne informacje – informacje finansowe i niefinansowe (inne niż sprawozdania finansowe i sprawozdanie biegłego rewidenta na ich temat), które z uwagi na wymogi prawa, regulacje lub zwyczaje są włączane do dokumentu zawierającego zbadane sprawozdania finansowe i sprawozdanie biegłego rewidenta na ich temat.

Dla celów niniejszego standardu do innych informacji nie zalicza się na przykład:

o zatrudnieniu, planowane nakłady kapitałowe, wskaźniki finansowe, dane osobowe członków zarządu i dyrektorów, wybrane dane kwartalne), które mogłyby podważyć wiarygodność obu tych sprawozdań.

## Wymogi

Biegły rewident zapoznaje się z innymi informacjami<sup>118</sup>, aby wykryć ewentualną istotną niespójność<sup>119</sup> ze zbadanymi sprawozdaniami finansowymi, a w przypadku zidentyfikowania istotnych różnic ustala, czy należy skorygować badane sprawozdanie finansowe czy inne informacje<sup>120</sup>. Gdy kierownictwo nie wyraża zgody na niezbędną zmianę sprawozdania finansowego (na skutek stwierdzenia niespójności), biegły rewident modyfikuje opinię zgodnie z tym, co stanowi MSRF 705. W przypadku nie wyrażenia zgody przez kierownictwo na niezbędną zmianę innych informacji (zniekształcenia faktów<sup>121</sup>), biegły rewident ma obowiązek poinformowania o tym osoby sprawujące nadzór (o ile

- 
- komunikat prasowy lub memorandum o przekazaniu, np. pismo przewodnie dołączone do dokumentu zawierającego zbadane sprawozdania finansowe i sprawozdanie biegłego rewidenta na jego temat,
  - informacji zawartych w podsumowaniach analityków oraz informacji znajdujących się na stronie internetowej jednostki.

<sup>118</sup> Biegły rewident odpowiednio uzgadnia z kierownictwem lub z osobami sprawującymi nadzór uzyskanie dostępu do innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta. Jeżeli nie jest możliwe uzyskanie dostępu do wszystkich innych informacji przed datą sprawozdania biegłego rewidenta, biegły rewident zapoznaje się z nimi w najbliższym możliwym terminie.

<sup>119</sup> Niespójność – inna informacja, która jest sprzeczna z informacją zawartą w zbadanych sprawozdaniach finansowych. Istotna niespójność może rodzić wątpliwości co do wniosków z badania sformułowanych w oparciu o uprzednio uzyskane dowody badania, a także – ewentualnie – co do podstaw opinii wyrażonej przez biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych.

<sup>120</sup> Jeżeli w celu wykrycia istotnych niespójności biegły rewident zapoznając się z innymi informacjami stwierdza oczywiste istotne zniekształcenie faktu, wówczas omawia tę sprawę z kierownictwem.

<sup>121</sup> Zniekształcenie faktów – inna informacja, nie związana ze sprawami objętymi zbadanymi sprawozdaniami finansowymi, która jest nieprawidłowo wyrażona lub przed-

osoby sprawujące nadzór nie łączą funkcji z zarządzaniem jednostką) oraz:

- opisuje w sprawozdaniu biegłego rewidenta (opinii i raporcie) akapit „Inne sprawy” opisujący istotne niespójności zgodnie z MSRF 706 lub
- odmawia wydania sprawozdania biegłego rewidenta lub
- wypowiada zlecenie badania, jeżeli prawo dopuszcza taką możliwość<sup>122</sup>.

W przypadku aprobaty niezbędnych zmian przez kierownictwo, biegły rewident postępuje zgodnie z postanowieniami MSRF 560 przeprowadzając odpowiednie do tego procedury (np. przegląd działań podjętych przez kierownictwo w celu zapewnienia, aby osoby, które otrzymały poprzednią wersję sprawozdań finansowych, sprawozdania biegłego rewidenta na temat sprawozdań finansowych oraz innych informacji, zostały poinformowane o dokonanych zmianach).

Omawiając z kierownictwem oczywiste istotne zniekształcenie faktów biegły rewident może nie być w stanie ocenić słuszności niektórych ujawnień zawartych w innych informacjach oraz odpowiedzi kierownictwa udzielonych na jego pytania i dojść do wniosku, że istnieją znaczące różnice osądów i opinii. Jeżeli po takim omówieniu biegły rewident nadal uważa, że nastąpiło oczywiste istotne zniekształcenie faktu, to prosi kierownictwo o konsultację z posiadającą odpowiednie kwalifikacje stroną trzecią, na przykład doradcą prawnym jednostki, a następnie rozważa uzyskaną poradę.

---

stawiona. Istotne zniekształcenie faktów może podważyć wiarygodność dokumentu zawierającego zbadane sprawozdania finansowe.

<sup>122</sup> W sektorze publicznym może nie być możliwe wypowiedzenie zlecenia lub wstrzymanie się od wydania sprawozdania biegłego rewidenta. W takim przypadku biegły rewident może przekazać odpowiedniemu ustawowemu organowi nadrzędnemu sprawozdanie, w którym opisuje szczegóły dotyczące niespójności.

## Rozdział 7

# NADZÓR PUBLICZNY

### Uwagi wstępne

W ustawie przyjęto, iż Komisja Nadzoru Audytowego sprawuje nadzór publiczny nad wykonywaniem zawodu przez biegłych rewidentów i działalnością firm audytorskich oraz nad Krajową Izbą Biegłych Rewidentów.

Nadzór publiczny powinien być niezależny, co oznacza, że większość członków Komisji Nadzoru Audytowego przynajmniej przez 3 lata przed powołaniem w skład Komisji Nadzoru Audytowego nie może wykonywać czynności rewizji finansowej, mieć prawa głosu w firmie audytorskiej ani być członkiem zarządu lub rady nadzorczej firmy audytorskiej.

Komisja Nadzoru Audytowego wykonuje swoje zadania przy pomocy komórki organizacyjnej działającej w strukturze Ministerstwa Finansów, odpowiedzialnej za rachunkowość i rewizję finansową.

Do zadań Komisji Nadzoru Audytowego – w ramach sprawowanego nadzoru – należy m.in.: zatwierdzanie uchwał organów KIBR, zatwierdzanie rocznych planów kontroli dotyczących wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów i działalności firm audytorskich wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego, przeprowadzanie kontroli pozaplanowych, rozpatrywanie odwołań od uchwał organów KIBR będących decyzjami administracyjnymi, kontrola formalno-prawna niepodlegających zatwierdzeniu przez

KNA uchwał organów KIBR, zaskarżanie tych uchwał w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości, rejestrowanie biegłych rewidentów i firm audytorskich z państw trzecich oraz współpraca międzynarodowa z Komisją Europejską oraz organami nadzoru z państw UE i państw trzecich.

Ustawa przewiduje, iż w razie powzięcia informacji o nieprawidłowościach KNA będzie mogła zlecić pracownikom komórki organizacyjnej Ministerstwa Finansów, odpowiedzialnej za rachunkowość i rewizję finansową, przeprowadzenie kontroli wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów i działalności firm audytorskich. Osoby wykonujące kontrole powinny być wysoko wykwalifikowanymi pracownikami, o odpowiednim doświadczeniu zawodowym w dziedzinie rewizji finansowej i kontroli. Z przeprowadzonych kontroli sporządzany będzie protokół. W zależności od rodzaju i zakresu stwierdzonych nieprawidłowości KNA może skierować do firmy audytorskiej zalecenie, wraz z określeniem terminu usunięcia nieprawidłowości, nałożyć na firmę audytorską karę pieniężną w wysokości do 250.000 zł, wydać decyzję o zakazie wykonywania czynności rewizji finansowej na okres od 6 miesięcy do lat 3 lub jej skreśleniu z listy, nałożyć dodatkową karę polegającą na podaniu do publicznej wiadomości informacji o stwierdzonych nieprawidłowościach i o karach nałożonych na firmę audytorską, bądź też sporządzić wniosek o ukaranie biegłego rewidenta i niezwłocznie wnieść go do KSD.

Komisja Nadzoru Audytowego zobowiązana została do sporządzenia, do dnia 30 kwietnia następnego roku, rocznego sprawozdania obejmującego kompleksową informację o funkcjonowaniu systemu zapewnienia jakości, przeprowadzonych postępowaniach dyscyplinarnych wobec biegłych rewidentów oraz karach nałożonych na firmy audytorskie, a także o wykonaniu zadań własnych nałożonych u.b.r.s. Sprawozdanie to będzie dostępne na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. Komisja Nadzoru Audytowego zamieszcza w tym sprawozdaniu także informacje w ww. zakresie uzyskane od właściwych organów KIBR.

**Art. 63.** [Utworzenie Komisji Nadzoru Audytowego]

- 1. Tworzy się Komisję Nadzoru Audytowego.**
- 2. Komisja Nadzoru Audytowego sprawuje nadzór publiczny nad:**
  - 1) wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta;**
  - 2) działalnością podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych;**
  - 3) działalnością Krajowej Izby Biegłych Rewidentów.**

Utworzona została Komisja Nadzoru Audytowego, która sprawuje nadzór publiczny nad:

- 1) wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta,
- 2) działalnością podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych,
- 3) działalnością Krajowej Izby Biegłych Rewidentów.

**Art. 64.** [Zadania Komisji Nadzoru Audytowego]

- 1. Do zadań Komisji Nadzoru Audytowego należy:**
  - 1) zatwierdzanie uchwał organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów w przypadkach określonych w ustawie;**
  - 2) zatwierdzanie rocznych planów kontroli, sporządzanych przez Krajową Komisję Nadzoru, dotyczących wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów i działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego;**
  - 3) przeprowadzanie kontroli oraz uczestniczenie w kontrolach, o których mowa w art. 26 ust. 3;**
  - 4) rejestrowanie biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich;**
  - 5) zaskarżanie do sądu administracyjnego uchwał organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów niepodlegających zatwierdzeniu, które naruszają przepisy prawa lub godzą w interes publiczny lub też mają znamiona pomyłki lub błędu – w terminie 30 dni od dnia doręczenia uchwał;**

- 6) rozpatrywanie odwołań od uchwał organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego;
  - 7) przeprowadzanie kontroli dokumentacji stanowiącej podstawę podjęcia przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów uchwał dotyczących wpisu biegłych rewidentów do rejestru lub wpisu podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych na listę;
  - 8) zatwierdzanie kandydatów na kontrolerów przed ich zatrudnieniem oraz kontrolerów wyznaczonych do poszczególnych kontroli, o których mowa w art. 26 ust. 3 pkt 1;
  - 9) prowadzenie współpracy międzynarodowej, w tym w szczególności z Komisją Europejską, z organami nadzoru z innych państw Unii Europejskiej oraz państw trzecich;
  - 10) wykonywanie innych zadań określonych w ustawie oraz innych czynności niezbędnych do prawidłowej realizacji tych zadań.
2. Zaskarżenie przez Komisję Nadzoru Audytowego do sądu administracyjnego uchwał organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów wstrzymuje ich wykonanie.
3. Komisja Nadzoru Audytowego może żądać udzielenia informacji, wyjaśnień i przekazania dokumentów niezbędnych do wykonywania zadań.
4. Komisja Nadzoru Audytowego opracowuje, do końca każdego roku kalendarzowego, informację na temat planowanych działań w zakresie nadzoru publicznego na rok następny, która podlega publikacji na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.
5. Komisja Nadzoru Audytowego opracowuje, do dnia 30 kwietnia następnego roku, roczne sprawozdanie obejmujące kompleksową informację o funkcjonowaniu systemu zapewnienia jakości, o wynikach postępowań dyscyplinarnych wobec biegłych rewidentów oraz o karach nałożonych na podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych, z uwzględnieniem informacji, o której mowa w ust. 4. Sprawozdanie podlega publikacji na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

**6. Organy Krajowej Izby Biegłych Rewidentów są obowiązane przedłożyć Komisji Nadzoru Audytowego dane niezbędne do sporządzenia informacji, o której mowa w ust. 4, i sprawozdania, o którym mowa w ust. 5.**

Do zadań Komisji Nadzoru Audytowego należy:

- 1) zatwierdzanie uchwał organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów w przypadkach określonych w u.b.r.s.,
- 2) zatwierdzanie rocznych planów kontroli, sporządzanych przez KKN, dotyczących wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów i działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego,
- 3) przeprowadzanie kontroli oraz uczestniczenie w kontrolach,
- 4) rejestrowanie biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich,
- 5) zaskarżanie do sądu administracyjnego uchwał organów KIBR niepodlegających zatwierdzeniu, które naruszają przepisy prawa lub godzą w interes publiczny lub też mają znamiona pomyłki lub błędu – w terminie 30 dni od dnia doręczenia uchwał,
- 6) rozpatrywanie odwołań od uchwał organów KIBR, do których stosuje się przepisy k.p.a.,
- 7) przeprowadzanie kontroli dokumentacji stanowiącej podstawę podjęcia przez KRBR uchwał dotyczących wpisu biegłych rewidentów do rejestru lub wpisu podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych na listę,
- 8) zatwierdzanie kandydatów na kontrolerów przed ich zatrudnieniem oraz kontrolerów wyznaczonych do poszczególnych kontroli,
- 9) prowadzenie współpracy międzynarodowej, w tym w szczególności z Komisją Europejską, z organami nadzoru z innych państw Unii Europejskiej oraz państw trzecich,
- 10) wykonywanie innych zadań określonych w u.b.r.s. oraz innych czynności niezbędnych do prawidłowej realizacji tych zadań.

Zaskarżenie przez KNA do sądu administracyjnego uchwał organów KIBR wstrzymuje ich wykonanie.

Komisja Nadzoru Audytowego może żądać udzielenia informacji, wyjaśnień i przekazania dokumentów niezbędnych do wykonywania zadań.

Komisja Nadzoru Audytowego opracowuje, do końca każdego roku kalendarzowego, informacje na temat planowanych działań w zakresie nadzoru publicznego na rok następny, która podlega publikacji na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

Komisja Nadzoru Audytowego opracowuje, do dnia 30 kwietnia następnego roku, roczne sprawozdanie obejmujące kompleksowe informacje o funkcjonowaniu systemu zapewnienia jakości, o wynikach postępowań dyscyplinarnych wobec biegłych rewidentów oraz o karach nałożonych na podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych. Sprawozdanie podlega publikacji na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

**Art. 65.** [Skład Komisji Nadzoru Audytowego]

**1. W skład Komisji Nadzoru Audytowego wchodzi 9 członków, w tym:**

- 1) 2 przedstawicieli Ministra Finansów, w tym sekretarz lub podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów jako przewodniczący;**
- 2) 2 przedstawicieli Komisji Nadzoru Finansowego – jeden z nich jako zastępca przewodniczącego;**
- 3) przedstawiciel Ministra Sprawiedliwości;**
- 4) 2 przedstawicieli Krajowej Izby Biegłych Rewidentów rekomendowanych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów;**
- 5) przedstawiciel organizacji pracodawców;**
- 6) przedstawiciel Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie S.A.**

**2. Członkowie Komisji Nadzoru Audytowego uczestniczą osobiście w jej posiedzeniach.**

**3. Komisja Nadzoru Audytowego wykonuje swoje zadania przy pomocy komórki organizacyjnej w urzędzie obsługującym Ministra Finansów odpowiedzialnej za rachunkowość i rewizję finansową.**

**4. Do pracowników komórki organizacyjnej, o której mowa w ust. 3, stosuje się odpowiednio przepis art. 59 ust. 2.**

W skład Komisji Nadzoru Audytowego wchodzi 9 członków, w tym:

- 1) 2 przedstawicieli Ministra Finansów, w tym sekretarz lub podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów jako przewodniczący,
- 2) 2 przedstawicieli Komisji Nadzoru Finansowego – jeden z nich jako zastępca przewodniczącego,
- 3) przedstawiciel Ministra Sprawiedliwości,
- 4) 2 przedstawicieli KIBR rekomendowanych przez KRBR,
- 5) przedstawiciel organizacji pracodawców;
- 6) przedstawiciel Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie S.A.

Członkowie Komisji Nadzoru Audytowego uczestniczą osobiście w jej posiedzeniach.

**Art. 66.** [Ograniczenia nakładane na członków Komisji Nadzoru Audytowego]

**Większość członków Komisji Nadzoru Audytowego co najmniej przez 3 lata przed powołaniem w skład Komisji Nadzoru Audytowego oraz w trakcie trwania kadencji nie może:**

- 1) wykonywać czynności rewizji finansowej;**
- 2) mieć prawa głosu w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych;**
- 3) być członkiem zarządu lub rady nadzorczej podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych.**

Większość członków Komisji Nadzoru Audytowego co najmniej przez 3 lata przed powołaniem w skład KNA oraz w trakcie trwania kadencji nie może:

- 1) wykonywać czynności rewizji finansowej,
- 2) mieć prawa głosu w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych,
- 3) być członkiem zarządu lub rady nadzorczej podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych.

**Art. 67.** [Powoływanie członków Komisji Nadzoru Audytowego]

**1. Członków Komisji Nadzoru Audytowego powołuje Minister Finansów, spośród osób, które:**

- 1) posiadają obywatelstwo polskie;
- 2) korzystają z pełni praw publicznych;
- 3) ukończyły studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznawane w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne;
- 4) mają nieposzlakowaną opinię;
- 5) posiadają autorytet, wiedzę oraz doświadczenie w zakresie istotnym dla rewizji finansowej, które dają rękojmię prawidłowego wykonywania zadań;
- 6) nie były skazane prawomocnym wyrokiem za umyślnie popełnione przestępstwo lub przestępstwo skarbowe.

**2. Do członków Komisji Nadzoru Audytowego stosuje się odpowiednio przepisy art. 59 ust. 2.**

**3. Nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy, o której mowa w ust. 2, przekazywanie dokumentacji i informacji przez członków Komisji Nadzoru Audytowego, w których posiadanie weszli w związku z zajmowanym stanowiskiem, wykonywanymi zadaniami lub przeprowadzanymi kontrolami, w celu realizacji ustawowo określonych zadań przez podmioty, o których mowa w art. 65 ust. 1, lub na ich rzecz.**

**4. Do zachowania tajemnicy zobowiązane są również osoby, które weszły w posiadanie informacji objętych tą tajemnicą, w związku z przekazaniem dokumentacji i informacji przez członków Komisji Nadzoru Audytowego w celu określonym w ust. 3.**

Członków Komisji Nadzoru Audytowego powołuje Minister Finansów, spośród osób, które:

- 1) posiadają obywatelstwo polskie,
- 2) korzystają z pełni praw publicznych,
- 3) ukończyły studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznawane w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne,

- 4) mają nieposzlakowaną opinię,
- 5) posiadają autorytet, wiedzę oraz doświadczenie w zakresie istotnym dla rewizji finansowej, które dają rękojmię prawidłowego wykonywania zadań,
- 6) nie były skazane prawomocnym wyrokiem za umyślnie popełnione przestępstwo lub przestępstwo skarbowe.

Członkowie KNA są obowiązani zachować w tajemnicy wszystkie informacje i dokumenty, w których posiadanie weszli w związku z zajmowanym stanowiskiem, wykonywanymi zadaniami lub przeprowadzanymi kontrolami. Nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy przekazywanie dokumentacji i informacji przez członków Komisji KNA, w których posiadanie weszli w związku z zajmowanym stanowiskiem, wykonywanymi zadaniami lub przeprowadzanymi kontrolami, w celu realizacji ustawowo określonych zadań przez podmioty lub na ich rzecz. Do zachowania tajemnicy zobowiązane są również osoby, które weszły w posiadanie informacji objętych tą tajemnicą, w związku z przekazaniem dokumentacji i informacji przez członków KNA.

**Art. 68.** [Kadencja Komisji Nadzoru Audytowego]

**1. Kadencja Komisji Nadzoru Audytowego trwa 4 lata.**

**2. W przypadku śmierci albo odwołania członka Komisji Nadzoru Audytowego przed upływem kadencji, Minister Finansów powołuje w jego miejsce nowego członka Komisji Nadzoru Audytowego. Kadencja osoby powołanej w miejsce odwołanego lub zmarłego członka Komisji Nadzoru Audytowego kończy się wraz z upływem kadencji Komisji Nadzoru Audytowego.**

**3. Odwołanie członka Komisji Nadzoru Audytowego przed upływem kadencji może nastąpić:**

- 1) na jego wniosek;
- 2) na wniosek organu lub instytucji, które zgłosiły jego kandydaturę;
- 3) z urzędu, w przypadku niespełnienia któregokolwiek z warunków, o których mowa w art. 67 ust. 1 pkt 1–2 oraz 4–6.

Kadencja Komisji Nadzoru Audytowego trwa 4 lata. W przypadku śmierci albo odwołania jej członka przed upływem kadencji, Minister Finansów powołuje w jego miejsce KNA kończy się wraz z upływem kadencji KNA.

Odwołanie członka KNA przed upływem kadencji może nastąpić:

- 1) na jego wniosek,
- 2) na wniosek organu lub instytucji, które zgłosiły jego kandydaturę,
- 3) z urzędu.

**Art. 69.** [Organizacja prac Komisji Nadzoru Audytowego]

**1. Komisja Nadzoru Audytowego działa na posiedzeniach plenarnych, którymi kieruje jej przewodniczący, a w przypadku jego nieobecności zastępca przewodniczącego.**

**2. Przewodniczący Komisji Nadzoru Audytowego albo zastępca przewodniczącego zwołuje jej posiedzenia co najmniej raz w miesiącu.**

Komisja Nadzoru Audytowego działa na posiedzeniach plenarnych, którymi kieruje jej przewodniczący, a w przypadku jego nieobecności zastępca przewodniczącego. Przewodniczący KNA albo zastępca przewodniczącego zwołuje jej posiedzenia co najmniej raz w miesiącu.

**Art. 70.** [Podejmowanie uchwał przez Komisję Nadzoru Audytowego]

**1. Komisja Nadzoru Audytowego w zakresie swojej właściwości podejmuje uchwały, w tym wydaje decyzje administracyjne i postanowienia.**

**2. Komisja Nadzoru Audytowego podejmuje uchwały zwykłą większością głosów, w głosowaniu jawnym, w obecności co najmniej 5 osób wchodzących w jej skład, w tym przewodniczącego albo jego zastępcy; w razie równej liczby głosów rozstrzyga głos przewodniczącego albo jego zastępcy.**

**3. Uchwały Komisji Nadzoru Audytowego podpisują wszyscy jej członkowie obecni na posiedzeniu. Decyzje administracyjne podpi-**

suje w imieniu Komisji Nadzoru Audytowego jej przewodniczący lub zastępca przewodniczącego.

**4. Szczegółową organizację i tryb pracy Komisji Nadzoru Audytowego określa jej regulamin uchwalony przez nią na jej pierwszym posiedzeniu.**

**5. Do postępowania Komisji Nadzoru Audytowego i przed Komisją Nadzoru Audytowego stosuje się przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej.**

Komisja Nadzoru Audytowego w zakresie swojej właściwości podejmuje uchwały, w tym wydaje decyzje administracyjne i postanowienia. Komisja Nadzoru Audytowego podejmuje uchwały zwykłą większością głosów, w głosowaniu jawnym, w obecności co najmniej 5 osób wchodzących w jej skład, w tym przewodniczącego albo jego zastępcy; w razie równej liczby głosów rozstrzyga głos przewodniczącego albo jego zastępcy.

Uchwały KNA podpisują wszyscy jej członkowie obecni na posiedzeniu. Decyzje administracyjne podpisuje w imieniu KNA jej przewodniczący lub zastępca przewodniczącego. Do postępowania KNA i przed nią stosuje się przepisy k.p.a., chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej.

**Art. 71. [Wynagrodzenie członków Komisji Nadzoru Audytowego]**

**1. Członkowie Komisji Nadzoru Audytowego otrzymują miesięczne wynagrodzenie za udział w jej posiedzeniach. Wynagrodzenie nie może przekroczyć wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę, które jest ogłaszane na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę. Wysokość wynagrodzenia dla poszczególnych członków określa Minister Finansów w dniu powołania w skład Komisji Nadzoru Audytowego.**

**2. Środki finansowe na pokrycie kosztów wynagrodzeń, o których mowa w ust. 1, są finansowane z budżetu państwa.**

Członkowie KNA otrzymują miesięczne wynagrodzenie za udział w jej posiedzeniach. Wynagrodzenie nie może przekroczyć wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę, które jest ogłaszane na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. Nr 200, poz. 1679 z późn. zm.). Wysokość wynagrodzenia dla poszczególnych członków określa Minister Finansów w dniu powołania w skład KNA. Środki finansowe na pokrycie kosztów powyższych wynagrodzeń finansowane z budżetu państwa.

**Art. 72.** [Zatwierdzanie uchwał organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów]

**1. Komisja Nadzoru Audytowego, w terminie 30 dni od dnia otrzymania uchwały, o której mowa w art. 64 ust. 1 pkt 1, zatwierdza uchwałę bądź, stwierdzając, że narusza ona przepisy prawa lub godzi w interes publiczny lub też ma znamiona pomyłki lub błędu, przedstawia swoje zastrzeżenia.**

**2. Komisja Nadzoru Audytowego zatwierdza, w terminie 30 dni, ponownie przedstawioną jej uchwałę uwzględniającą zastrzeżenia bądź odmawia zatwierdzenia uchwały, która nie uwzględnia zastrzeżeń.**

**3. Zatwierdzenie uchwały i odmowa zatwierdzenia uchwały następuje w drodze decyzji administracyjnej.**

Komisja Nadzoru Audytowego, w terminie 30 dni od dnia otrzymania uchwały organów KIBR zatwierdza uchwałę bądź, stwierdzając, że narusza ona przepisy prawa lub godzi w interes publiczny lub też ma znamiona pomyłki lub błędu, przedstawia swoje zastrzeżenia. Komisja Nadzoru Audytowego zatwierdza, w terminie 30 dni, ponownie przedstawioną jej uchwałę uwzględniając zastrzeżenia bądź odmawia zatwierdzenia uchwały, która nie uwzględnia zastrzeżeń. Zatwierdzenie uchwały i odmowa zatwierdzenia uchwały następuje w drodze decyzji administracyjnej.

**Art. 73.** [Ponowne rozpatrzenie sprawy w przypadku decyzji administracyjnych wydanych przez Komisję Nadzoru Audytowego]

**1. Od decyzji administracyjnej wydanej w pierwszej instancji przez Komisję Nadzoru Audytowego strona może złożyć, zgodnie z przepisem art. 127 § 3 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy.**

**2. Od decyzji rozstrzygającej wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy przysługuje prawo do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na zasadach określonych w odrębnych przepisach.**

Od decyzji administracyjnej wydanej w pierwszej instancji przez KNA strona może złożyć, zgodnie z przepisem art. 127 § 3 k.p.a., wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy.

Od decyzji rozstrzygającej wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy przysługuje prawo do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na zasadach określonych w odrębnych przepisach.

**Art. 74.** [Kontrola wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów i działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych]

**1. W razie powzięcia informacji o nieprawidłowościach może być przeprowadzona kontrola wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów i działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.**

**2. Kontrola, o której mowa w ust. 1, jest prowadzona na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez Komisję Nadzoru Audytowego pracownikom zatrudnionym w komórce organizacyjnej urzędu obsługującego Ministra Finansów odpowiedzialnej za rachunkowość i rewizję finansową.**

**3. Do pracowników, o których mowa w ust. 2, stosuje się odpowiednio przepisy art. 59 ust. 2.**

**4. Kontrole są przeprowadzane w zakresie, o którym mowa w art. 26 ust. 2.**

**5. Z przeprowadzonej kontroli jest sporządzany, w terminie 30 dni od zakończenia kontroli, protokół kontroli, który jest przekazywany podmiotowi uprawnionemu do badania sprawozdań finansowych.**

**6. Podmiotowi uprawnionemu do badania sprawozdań finansowych przysługuje prawo złożenia zastrzeżeń do protokołu kontroli, w terminie 14 dni od jego otrzymania.**

**7. Do pracowników, o których mowa w ust. 2, przepis art. 27 ust. 10 stosuje się odpowiednio.**

**8. Pracownicy, o których mowa w ust. 2, przed przystąpieniem do kontroli, składają oświadczenie, że w okresie 2 lat przed rozpoczęciem kontroli nie byli i nie są zatrudnieni ani w inny sposób powiązani z kontrolowanym podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych, pod groźbą kary przewidzianej w odrębnych przepisach za poświadczenie nieprawdy.**

W razie powzięcia informacji o nieprawidłowościach może być przeprowadzona kontrola wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów i działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych. Kontrola taka jest prowadzona na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez KNA pracownikom zatrudnionym w komórce organizacyjnej urzędu obsługującego Ministra Finansów odpowiedzialnej za rachunkowość i rewizję finansową.

Z przeprowadzonej kontroli jest sporządzany, w terminie 30 dni od zakończenia kontroli, protokół kontroli, który jest przekazywany podmiotowi uprawnionemu do badania sprawozdań finansowych. Podmiotowi uprawnionemu do badania sprawozdań finansowych przysługuje prawo złożenia zastrzeżeń do protokołu kontroli, w terminie 14 dni od jego otrzymania.

Pracownicy przed przystąpieniem do kontroli, składają oświadczenie, że w okresie 2 lat przed rozpoczęciem kontroli nie byli i nie są zatrudnieni ani w inny sposób powiązani z kontrolowanym podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych, pod groźbą kary przewidzianej w odrębnych przepisach za poświadczenie nieprawdy.

**Art. 75.** [Organizacja czynności kontrolnych]

**1. Czynności kontrolne podejmowane przez osobę przeprowadzającą kontrolę są wykonywane po okazaniu legitymacji służbowej oraz doręczeniu imiennego upoważnienia.**

**2. Upoważnienie, o którym mowa w ust. 1, zawiera co najmniej:**

- 1) wskazanie podstawy prawnej;**
- 2) oznaczenie organu kontroli;**
- 3) datę i miejsce wystawienia;**
- 4) imię i nazwisko osoby przeprowadzającej (osób przeprowadzających) kontrolę uprawnionej do wykonania kontroli oraz numer jej legitymacji służbowej, a także osób, o których mowa w art. 26 ust. 6, jeżeli będą brać udział w czynnościach kontrolnych;**
- 5) wskazanie kontrolowanego;**
- 6) określenie zakresu przedmiotowego kontroli;**
- 7) wskazanie daty rozpoczęcia i przewidywanego terminu zakończenia kontroli;**
- 8) podpis osoby udzielającej upoważnienia z podaniem zajmowanego stanowiska lub funkcji;**
- 9) pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanego.**

**3. Zmiana zakresu przedmiotowego kontroli, terminu oraz osoby przeprowadzającej kontrolę wymaga wystawienia nowego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli.**

**4. Osoba przeprowadzająca kontrolę powinna pouczyć kontrolowanego o przysługującym prawie zgłoszenia zastrzeżeń do protokołu oraz o prawie odmowy podpisania protokołu, a kontrolowany powinien pouczenie podpisać.**

**5. Do przeprowadzania kontroli, o których mowa w art. 74, mają zastosowanie przepisy rozdziału 5 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095, z późn. zm.).**

Czynności kontrolne podejmowane przez osobę przeprowadzającą kontrolę są wykonywane po okazaniu legitymacji służbowej oraz doręczeniu imiennego upoważnienia. Upoważnienie takie zawiera co najmniej:

- 1) wskazanie podstawy prawnej,
- 2) oznaczenie organu kontroli,
- 3) datę i miejsce wystawienia,
- 4) imię i nazwisko osoby przeprowadzającej (osób przeprowadzających) kontrolę uprawnionej do wykonania kontroli oraz numer jej legitymacji służbowej,
- 5) wskazanie kontrolowanego,
- 6) określenie zakresu przedmiotowego kontroli,
- 7) wskazanie daty rozpoczęcia i przewidywanego terminu zakończenia kontroli,
- 8) podpis osoby udzielającej upoważnienia z podaniem zajmowanego stanowiska lub funkcji,
- 9) pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanego.

Zmiana zakresu przedmiotowego kontroli, terminu oraz osoby przeprowadzającej kontrolę wymaga wystawienia nowego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli. Osoba przeprowadzająca kontrolę powinna pouczyć kontrolowanego o przysługującym prawie zgłoszenia zastrzeżeń do protokołu oraz o prawie odmowy podpisania protokołu, a kontrolowany powinien pouczenie podpisać. Do przeprowadzania kontroli mają zastosowanie przepisy rozdziału 5 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 z późn. zm.).

**Art. 76.** [Uprawnienia osoby przeprowadzającej kontrolę]

**Osoba przeprowadzająca kontrolę, w zakresie wynikającym z upoważnienia, jest uprawniona do:**

- 1) wstępu do wszystkich pomieszczeń kontrolowanego;**
- 2) wglądu do wszelkich dokumentów kontrolowanego;**
- 3) sporządzania uwierzytelnionych kopii, odpisów lub wyciągów z dokumentów oraz zestawień i danych niezbędnych do przeprowadzenia kontroli;**
- 4) wglądu do danych zawartych w systemie informatycznym kontrolowanego oraz sporządzenia kopii lub wyciągów z tych danych, w tym w formie elektronicznej;**

- 5) **żądania udzielania ustnych lub pisemnych wyjaśnień w zakresie objętym kontrolą, w terminie przez nią wyznaczonym, oraz zapewnienia terminowego udzielania wyjaśnień przez pracowników;**
- 6) **żądania zapewnienia warunków i środków będących w dyspozycji kontrolowanego niezbędnych do sprawnego przeprowadzania kontroli;**
- 7) **żądania zapewnienia nienaruszalności zabezpieczonych przez kontrolującego materiałów pozostawionych na przechowanie u kontrolowanego.**

Osoba przeprowadzająca kontrolę, w zakresie wynikającym z upoważnienia, jest uprawniona do:

- 1) wstępu do wszystkich pomieszczeń kontrolowanego,
- 2) wglądu do wszelkich dokumentów kontrolowanego,
- 3) sporządzania uwierzytelnionych kopii, odpisów lub wyciągów z dokumentów oraz zestawień i danych niezbędnych do przeprowadzenia kontroli,
- 4) wglądu do danych zawartych w systemie informatycznym kontrolowanego oraz sporządzenia kopii lub wyciągów z tych danych, w tym w formie elektronicznej,
- 5) **żądania udzielania ustnych lub pisemnych wyjaśnień w zakresie objętym kontrolą, w terminie przez nią wyznaczonym, oraz zapewnienia terminowego udzielania wyjaśnień przez pracowników,**
- 6) **żądania zapewnienia warunków i środków będących w dyspozycji kontrolowanego niezbędnych do sprawnego przeprowadzania kontroli,**
- 7) **żądania zapewnienia nienaruszalności zabezpieczonych przez kontrolującego materiałów pozostawionych na przechowanie u kontrolowanego.**

**Art. 77.** [Wyłączenie od udziału w kontroli]

**1. Osoba przeprowadzająca kontrolę podlega wyłączeniu od udziału w kontroli, jeżeli ustalenia kontroli mogłyby oddziaływać na jej prawa lub obowiązki albo prawa lub obowiązki jej małżonka**

lub osoby pozostającej z nią faktycznie we wspólnym pożyciu, krewnych i powinowatych do drugiego stopnia albo osób związanych z nią z tytułu przysposobienia, opieki lub kurateli.

2. Powody wyłączenia trwają mimo ustania małżeństwa, wspólnego pożycia, przysposobienia, opieki lub kurateli.

3. Osoba przeprowadzająca kontrolę może być wyłączona również w razie stwierdzenia innych przyczyn, które mogłyby wywołać wątpliwości co do jej bezstronności.

4. Jeżeli okoliczności, o których mowa w ust. 1 i 3, ujawnią się w toku kontroli, osoba przeprowadzająca kontrolę powstrzymuje się od dalszych czynności i zawiadamia o tym niezwłocznie Komisję Nadzoru Audytowego.

5. Wyłączona osoba przeprowadzająca kontrolę podejmuje jedynie czynności niecierpiące zwłoki ze względu na interes publiczny lub ważny interes kontrolowanego.

6. O wyłączeniu od udziału w kontroli postanawia Komisja Nadzoru Audytowego z urzędu albo na wniosek kontrolowanego lub na wniosek osoby przeprowadzającej kontrolę.

7. Komisja Nadzoru Audytowego, postanawiając o wyłączeniu osoby przeprowadzającej kontrolę, wyznacza na jej miejsce nową osobę przeprowadzającą kontrolę.

Osoba przeprowadzająca kontrolę podlega wyłączeniu od udziału w kontroli, jeżeli ustalenia kontroli mogłyby oddziaływać na jej prawa lub obowiązki albo prawa lub obowiązki jej małżonka lub osoby pozostającej z nią faktycznie we wspólnym pożyciu, krewnych i powinowatych do drugiego stopnia albo osób związanych z nią z tytułu przysposobienia, opieki lub kurateli. Powody wyłączenia trwają mimo ustania małżeństwa, wspólnego pożycia, przysposobienia, opieki lub kurateli. Osoba przeprowadzająca kontrolę może być wyłączona również w razie stwierdzenia innych przyczyn, które mogłyby wywołać wątpliwości co do jej bezstronności. Jeżeli okoliczności skutkujące wyłączeniem od udziału w kontroli ujawnią się w toku kontroli, osoba przeprowadzająca kontrolę powstrzymuje się od dalszych czynności i zawiadamia o tym niezwłocznie KNA. Wyłączona osoba przeprowadzająca kontrolę po-

dejmując jedynie czynności niecierpiące zwłoki ze względu na interes publiczny lub ważny interes kontrolowanego.

O wyłączeniu od udziału w kontroli postanawia KNA z urzędu albo na wniosek kontrolowanego lub na wniosek osoby przeprowadzającej kontrolę. Komisja Nadzoru Audytowego, postanawiając o wyłączeniu osoby przeprowadzającej kontrolę, wyznacza na jej miejsce nową osobę przeprowadzającą kontrolę.

**Art. 78.** [Sposób przeprowadzenia kontroli]

**1. Kontrola jest przeprowadzana w siedzibie kontrolowanego lub w miejscu wykonywania działalności, w godzinach pracy lub w czasie faktycznego wykonywania działalności przez kontrolowanego.**

**2. Kontrolowany lub upoważniona przez niego osoba uczestniczy w czynnościach kontrolnych.**

**3. W okresie trwania kontroli kontrolowany wypełnia obowiązki, o których mowa w art. 76, w terminach i formach wskazanych przez osobę przeprowadzającą kontrolę.**

Kontrola jest przeprowadzana w siedzibie kontrolowanego lub w miejscu wykonywania działalności, w godzinach pracy lub w czasie faktycznego wykonywania działalności przez kontrolowanego. Kontrolowany lub upoważniona przez niego osoba uczestniczy w czynnościach kontrolnych. W okresie trwania kontroli kontrolowany wypełnia obowiązki, o których mowa w art. 76 u.b.r.s., w terminach i formach wskazanych przez osobę przeprowadzającą kontrolę.

**Art. 79.** [Dokumentowanie ustaleń kontroli]

**1. Ustaleń kontroli dokonuje się na podstawie dowodów.**

**2. Do dowodów zalicza się:**

- 1) dokumenty;**
- 2) dane i informacje umieszczone w systemach informatycznych kontrolowanego;**
- 3) ustne lub pisemne wyjaśnienia w zakresie objętym kontrolą;**

- 4) oświadczenia osób trzecich;
- 5) wyniki oględzin;
- 6) inne materiały, które mogą przyczynić się do stwierdzenia stanu faktycznego w zakresie objętym kontrolą.

3. Informacje pisemne sporządzane przez kontrolowanego na potrzeby przeprowadzanej kontroli powinny być podpisane przez osoby upoważnione. W przypadku odmowy podpisania, osoba przeprowadzająca kontrolę sporządza adnotację.

4. Zgodność z oryginałem odpisów, kserokopii i wyciągów z dokumentów potwierdza osoba upoważniona do reprezentowania kontrolowanego.

5. W razie niebezpieczeństwa utraty dowodów osoba przeprowadzająca kontrolę może wskazać sposób zabezpieczenia dowodów przez przechowywanie ich w miejscu prowadzenia działalności przez kontrolowanego w oddzielnym, zamkniętym i opieczętowanym pomieszczeniu.

6. O zwolnieniu dowodów spod zabezpieczenia decyduje osoba przeprowadzająca kontrolę.

Ustaleń kontroli dokonuje się na podstawie dowodów. Do takich dowodów zalicza się:

- 1) dokumenty,
- 2) dane i informacje umieszczone w systemach informatycznych kontrolowanego,
- 3) ustne lub pisemne wyjaśnienia w zakresie objętym kontrolą,
- 4) oświadczenia osób trzecich,
- 5) wyniki oględzin,
- 6) inne materiały, które mogą przyczynić się do stwierdzenia stanu faktycznego w zakresie objętym kontrolą.

Informacje pisemne sporządzane przez kontrolowanego na potrzeby przeprowadzanej kontroli powinny być podpisane przez osoby upoważnione. W przypadku odmowy podpisania, osoba przeprowadzająca kontrolę sporządza adnotację. Zgodność z oryginałem odpisów, kserokopii i wyciągów z dokumentów potwierdza osoba upoważniona do reprezentowania kontrolowanego.

W razie niebezpieczeństwa utraty dowodów osoba przeprowadzająca kontrolę może wskazać sposób zabezpieczenia dowodów przez przechowywanie ich w miejscu prowadzenia działalności przez kontrolowanego w oddzielnym, zamkniętym i opieczętowanym pomieszczeniu. O zwolnieniu dowodów spod zabezpieczenia decyduje osoba przeprowadzająca kontrolę.

**Art. 80.** [Protokół kontroli]

**1. Z przeprowadzonych kontroli osoby przeprowadzające kontrole sporządzają, w terminie 30 dni od dnia zakończenia kontroli, protokół kontroli, który jest przekazywany kontrolowanemu.**

**2. Protokół kontroli zawiera w szczególności:**

- 1) nazwę i adres kontrolowanego;**
- 2) wskazanie jednostek organizacyjnych kontrolowanego objętych kontrolą;**
- 3) imiona i nazwiska oraz stanowiska służbowe osób przeprowadzających kontrolę;**
- 4) datę upoważnienia do przeprowadzenia kontroli oraz wzmianki o jego zmianach;**
- 5) określenie przedmiotowego zakresu kontroli;**
- 6) określenie dnia rozpoczęcia i zakończenia kontroli;**
- 7) imiona i nazwiska oraz stanowiska służbowe osób składających oświadczenia oraz udzielających informacji i wyjaśnień w trakcie przeprowadzania kontroli;**
- 8) opis wykonanych czynności kontrolnych oraz ustaleń faktycznych i opis stwierdzonych nieprawidłowości oraz ich zakres;**
- 9) opis załączników, z podaniem nazwy każdego załącznika;**
- 10) pouczenie kontrolowanego o przysługującym prawie zgłoszenia zastrzeżeń do protokołu oraz o prawie odmowy podpisania protokołu;**
- 11) określenie miejsca i dnia sporządzenia protokołu kontroli.**

**3. Protokół kontroli podpisują osoby przeprowadzające kontrolę oraz kontrolowany.**

**4. Odmowa podpisania protokołu przez kontrolowanego wymaga sporządzenia przez niego pisemnego uzasadnienia dołączonego do protokołu.**

Z przeprowadzonych kontroli osoby przeprowadzające kontrole sporządzają, w terminie 30 dni od dnia zakończenia kontroli, protokół kontroli, który jest przekazywany kontrolowanemu. Taki protokół kontroli zawiera w szczególności:

- 1) nazwę i adres kontrolowanego,
- 2) wskazanie jednostek organizacyjnych kontrolowanego objętych kontrolą,
- 3) imiona i nazwiska oraz stanowiska służbowe osób przeprowadzających kontrolę,
- 4) datę upoważnienia do przeprowadzenia kontroli oraz wzmianki o jego zmianach,
- 5) określenie przedmiotowego zakresu kontroli,
- 6) określenie dnia rozpoczęcia i zakończenia kontroli,
- 7) imiona i nazwiska oraz stanowiska służbowe osób składających oświadczenia oraz udzielających informacji i wyjaśnień w trakcie przeprowadzania kontroli,
- 8) opis wykonanych czynności kontrolnych oraz ustaleń faktycznych i opis stwierdzonych nieprawidłowości oraz ich zakres,
- 9) opis załączników, z podaniem nazwy każdego załącznika,
- 10) pouczenie kontrolowanego o przysługującym prawie zgłoszenia zastrzeżeń do protokołu oraz o prawie odmowy podpisania protokołu,
- 11) określenie miejsca i dnia sporządzenia protokołu kontroli.

Protokół kontroli podpisują osoby przeprowadzające kontrolę oraz kontrolowany. Odmowa podpisania protokołu przez kontrolowanego wymaga sporządzenia przez niego pisemnego uzasadnienia dołączonego do protokołu.

#### **Art. 81. [Odbiór protokołu]**

**1. Protokół kontroli sporządza się w 3 jednobrzmiących egzemplarzach, po jednym dla osoby przeprowadzającej kontrolę, obserwatora oraz kontrolowanego.**

**2. Kontrolowany albo osoba przez niego upoważniona potwierdza odbiór protokołu, umieszczając pisemne oświadczenie w protokole.**

**3. Osoba przeprowadzająca kontrolę oraz kontrolowany albo osoba przez niego upoważniona parafują każdą stronę protokołu.**

**4. Jeżeli kontrolowany odmawia lub uchyla się od odebrania protokołu kontroli, Komisja Nadzoru Audytowego wzywa pisemnie kontrolowanego do złożenia oświadczenia o odbiorze protokołu, wyznaczając termin nie krótszy niż 7 dni do dokonania tej czynności. W przypadku bezskutecznego upływu wyznaczonego terminu protokół uważa się za odebrany z upływem ostatniego dnia tego terminu.**

**5. Po potwierdzeniu odbioru protokołu kontroli nie dokonuje się w protokole żadnych poprawek i dopisków.**

**6. Oczywiście omyłki pisarskie lub rachunkowe prostuje osoba przeprowadzająca kontrolę, parafując sprostowania. Komisja Nadzoru Audytowego o sprostowaniu oczywistych omyłek informuje pisemnie kontrolowanego.**

Protokół kontroli sporządza się w 3 jednobrzmiących egzemplarzach, po jednym dla osoby przeprowadzającej kontrolę, obserwatora oraz kontrolowanego. Kontrolowany albo osoba przez niego upoważniona potwierdza odbiór protokołu, umieszczając pisemne oświadczenie w protokole. Osoba przeprowadzająca kontrolę oraz kontrolowany albo osoba przez niego upoważniona parafują każdą stronę protokołu. Jeżeli kontrolowany odmawia lub uchyla się od odebrania protokołu kontroli, KNA wzywa pisemnie kontrolowanego do złożenia oświadczenia o odbiorze protokołu, wyznaczając termin nie krótszy niż 7 dni do dokonania tej czynności. W przypadku bezskutecznego upływu wyznaczonego terminu protokół uważa się za odebrany z upływem ostatniego dnia tego terminu.

Po potwierdzeniu odbioru protokołu kontroli nie dokonuje się w protokole żadnych poprawek i dopisków. Oczywiście omyłki pisarskie lub rachunkowe prostuje osoba przeprowadzająca kontrolę, parafując sprostowania. Komisja Nadzoru Audytowego o sprostowaniu oczywistych omyłek informuje pisemnie kontrolowanego.

**Art. 82.** [Kwestionowanie ustaleń kontroli]

**1. W terminie 14 dni od dnia potwierdzenia odbioru protokołu kontroli kontrolowany może zgłosić Komisji Nadzoru Audytowego pisemne, umotywowane zastrzeżenia do treści protokołu.**

**2. O sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń Komisja Nadzoru Audytowego informuje kontrolowanego w terminie 14 dni od dnia ich doręczenia.**

**3. W przypadku niezgłoszenia zastrzeżeń w terminie wskazanym w ust. 1 przyjmuje się, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli.**

W terminie 14 dni od dnia potwierdzenia odbioru protokołu kontroli kontrolowany może zgłosić KNA pisemne, umotywowane zastrzeżenia do treści protokołu. O sposobie rozpatrzenia zastrzeżeń KNA informuje kontrolowanego w terminie 14 dni od dnia ich doręczenia. W przypadku niezgłoszenia zastrzeżeń w terminie powyżej wskazanym przyjmuje się, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli.

**Art. 83.** [Działania pokontrolne]

**1. W zależności od rodzaju i zakresu stwierdzonych nieprawidłowości Komisja Nadzoru Audytowego:**

- 1) kieruje do podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych żądanie usunięcia nieprawidłowości wraz z określeniem terminu do ich usunięcia;**
- 2) wydaje decyzję administracyjną o:**
  - a) nałożeniu na podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych kary pieniężnej w wysokości nieprzekraczającej 10 % przychodów osiągniętych w poprzednim roku obrotowym z wykonywania czynności rewizji finansowej i nie wyższej niż 250.000 zł, płatnej w terminie 14 dni od dnia, w którym decyzja stała się ostateczna,**
  - b) zakazie wykonywania czynności rewizji finansowej przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych na okres od 6 miesięcy do lat 3,**
  - c) skreśleniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z listy,**
  - d) podaniu do publicznej wiadomości informacji o stwierdzonych nieprawidłowościach i karach nałożonych na podmiot**

**uprawniony do badania sprawozdań finansowych, jako karę dodatkową;**

**3) sporządza wniosek o ukaranie biegłego rewidenta i niezwłocznie wnosi go do Krajowego Sądu Dyscyplinarnego.**

**2. Decyzje, o których mowa w ust. 1 pkt 2 lit. b i c, są przekazywane do realizacji Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów.**

**3. Kwoty z tytułu kary, o której mowa w ust. 1 pkt 2 lit. a, stanowią dochód budżetu państwa i podlegają egzekucji w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.**

**4. Od kwot z tytułu kar, o których mowa w ust. 1 pkt 2 lit. a, niewpłaconych w terminie przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych pobiera się od podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych odsetki za zwłokę, na zasadach określonych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.**

**5. Od wydanych w trakcie postępowania egzekucyjnego postanowień Komisji Nadzoru Audytowego w sprawie stanowiska wierzyciela zażalenie nie przysługuje.**

W zależności od rodzaju i zakresu stwierdzonych nieprawidłowości KNA:

- 1) kieruje do podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych żądanie usunięcia nieprawidłowości wraz z określeniem terminu do ich usunięcia;
- 2) wydaje decyzje administracyjną o:
  - a) nałożeniu na podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych kary pieniężnej w wysokości nieprzekraczającej 10% przychodów osiągniętych w poprzednim roku obrotowym z wykonywania czynności rewizji finansowej i nie wyższej niż 250.000 zł, płatnej w terminie 14 dni od dnia, w którym decyzja stała się ostateczna,
  - b) zakazie wykonywania czynności rewizji finansowej przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych na okres od 6 miesięcy do lat 3,
  - c) skreśleniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z listy,

- d) podaniu do publicznej wiadomości informacji o stwierdzonych nieprawidłowościach i karach nałożonych na podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych, jako karę dodatkową;
- 3) sporządza wniosek o ukaranie biegłego rewidenta i niezwłocznie wnosi go do Krajowego Sadu Dyscyplinarnego.

Kwoty z tytułu kary stanowią dochód budżetu państwa i podlegają egzekucji w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Od kwot z tytułu kar niewpłaconych w terminie przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych pobiera się od podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych odsetki za zwłokę, na zasadach określonych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.). Od wydanych w trakcie postępowania egzekucyjnego postanowień KNA w sprawie stanowiska wierzyciela zażalenie nie przysługuje.

**Art. 84.** [Kontrola realizacji zaleceń]

**W przypadku, o którym mowa w art. 83 ust. 1 pkt 1, po upływie wyznaczonego terminu, pracownicy, o których mowa w art. 74 ust. 2, dokonują kontroli realizacji zaleceń. Jeżeli zalecenia nie zostały wykonane, stosuje się przepisy art. 83 ust. 1 pkt 2 lub 3.**

W przypadku zażądania usunięcia nieprawidłowości, po upływie wyznaczonego terminu, dokonywana jest kontrola realizacji zaleceń. Jeżeli zalecenia nie zostały wykonane, stosuje się działania pokontrolne, wskazane w art. 83 u.b.r.s.

**Art. 85.** [Szczegółowe zasady i tryb przeprowadzania kontroli]

**Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowe zasady i tryb przeprowadzania kontroli, o której mowa w art. 26 ust. 2 i art. 74, oraz wzór upoważnienia do jej przeprowadzania, biorąc pod uwagę potrzebę zapewnienia sprawnej realizacji kontroli oraz udział kontrolowanego w czynnościach kontrolnych.**

Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowe zasady i tryb przeprowadzania kontroli oraz wzór upoważnienia do jej przeprowadzania, biorąc pod uwagę potrzebę zapewnienia sprawnej realizacji kontroli oraz udział kontrolowanego w czynnościach kontrolnych.

## **Nadzór publiczny – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r.**

### **Zasady nadzoru publicznego**

Publicznym nadzorem są objęci wszyscy biegli rewidenci i firmy audytorskie.

System nadzoru publicznego jest zarządzany przez osoby niewykonyjące zawodu, posiadające wiedzę w dziedzinach istotnych dla badania ustawowego. Państwa Członkowskie mogą jednak dopuścić, by w zarządzaniu systemem nadzoru publicznego uczestniczyły – w mniejszości – osoby wykonujące zawód. Osoby uczestniczące w zarządzaniu systemem nadzoru publicznego są wybierane zgodnie z niezależną i przejrzystą procedurą wyboru.

Do systemu nadzoru publicznego należy ostateczna odpowiedzialność za nadzór nad:

- a) zatwierdzaniem i rejestracją biegłych rewidentów i firm audytorskich,
- b) przyjmowaniem standardów etyki zawodowej, wewnętrznej kontroli jakości firm audytorskich oraz rewizji finansowej,
- c) kształceniem ustawicznym, zapewnianiem jakości oraz systemami dochodzeń i systemami dyscyplinarnymi.

System nadzoru publicznego ma prawo – w razie zaistnienia potrzeby – przeprowadzania dochodzeń w odniesieniu do biegłych rewidentów i firm audytorskich, jak również ma prawo podejmowania stosownych działań.

System nadzoru publicznego jest przejrzysty. Niezbędne jest publikowanie rocznych programów prac i sprawozdań z działalności systemu.

System nadzoru publicznego jest odpowiednio finansowany. Finansowanie systemu nadzoru publicznego jest bezpieczne i wolne od jakiegokolwiek niewłaściwego wpływu biegłych rewidentów bądź firm audytorskich.

### **Współpraca na szczeblu wspólnotowym pomiędzy systemami nadzoru publicznego**

Państwa Członkowskie zapewnią, aby rozwiązania regulacyjne w zakresie systemów nadzoru publicznego zezwalały na skuteczną współpracę na szczeblu Wspólnoty w odniesieniu do działań nadzorczych Państw Członkowskich. W tym zakresie każde Państwo Członkowskie musi wyznaczyć jeden podmiot jako szczególnie odpowiedzialny za zapewnienie współpracy.

## Rozdział 8

# CZYNNOŚCI REWIZJI FINANSOWEJ W JEDNOSTKACH ZAINTERESOWANIA PUBLICZNEGO

### Uwagi wstępne

Przepisy ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym regulują szczególne zasady dotyczące przeprowadzania czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego (JZP).

Ze względu na istotne znaczenie JZP dla gospodarki kraju, istnieje potrzeba zapewnienia wysokiej jakości badania i przeglądów sprawozdań finansowych tych jednostek i ustanowienia szczególnego nadzoru nad tym procesem w tych jednostkach. Realizując ten cel, u.b.r.s. zakłada obowiązek tworzenia w JZP komitetu audytu. Z obowiązku tego zwolnione zostały – z uwagi na przepisy systemowe regulujące działalność poszczególnych jednostek – fundusze inwestycyjne, oddziały instytucji kredytowych, oddziały banków zagranicznych, główne oddziały zakładów ubezpieczeń, a także fundusze inwestycyjne, które podobnie jak fundusze emerytalne, nie posiadają rady nadzorczej. Organem tych funduszy jest towarzystwo, działające w formie spółki akcyjnej. W związku z tym, dla uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych, czy przedmiotowe fundusze powinny powoływać komitet audytu w ramach towarzystwa – spółki akcyjnej, wprowadzono odpowiednie zwolnienie *expressis verbis*. W odniesieniu do zwolnienia powszechnych towarzystw emerytalnych

z obowiązku posiadania komitetu audytu należy stwierdzić, że w świetle aktualnie obowiązujących przepisów, nakładających na towarzystwa szereg innych obowiązków, obowiązek posiadania komitetu ds. audytu stanowiłby nadmierne obciążenie funkcjonalne, które nie jest niezbędne dla właściwego funkcjonowania tych podmiotów. Członkowie komitetu audytu (co najmniej 3) powoływani są spośród członków rady nadzorczej jednostki. Przynajmniej jeden z członków komitetu powinien posiadać odpowiednią wiedzę w dziedzinie rachunkowości lub rewizji finansowej oraz być niezależny od jednostki. W jednostce zainteresowania publicznego będącej bankiem spółdzielczym całkowita niezależność członka komitetu nie musi być zachowana, ponieważ w skład rady nadzorczej banku spółdzielczego wchodzi wyłącznie członkowie banku, a tym samym muszą posiadać wniesiony udział, co pozbawia te osoby przymiotu niezależności. Analogiczna sytuacja – w zakresie niezależności – występuje w odniesieniu do spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych. Podstawowym zadaniem komitetu jest monitorowanie procesu badania lub przeglądu sprawozdania finansowego JZP na każdym jego etapie (począwszy od rekomendowania radzie nadzorczej firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania lub przeglądu po bieżącą komunikację z biegłym rewidentem/firmą audytorską w trakcie badania lub przeglądu), w tym monitorowanie zachowania niezależności biegłego rewidenta/firmy audytorskiej. Dla wzmocnienia ww. niezależności, ustawa przewiduje obowiązek zmiany (rotacji) kluczowego biegłego rewidenta maksymalnie po upływie siedmiu lat i możliwość ponownego podjęcia przez niego czynności rewizji finansowej po dwuletniej przerwie. Co więcej, po ustaniu świadczenia usług rewizji finansowej biegłego rewidenta będzie obowiązywał dwuletni okres karencji przed podjęciem zatrudnienia na kierowniczym stanowisku w jednostce, w której biegły rewident wykonywał czynności rewizji finansowej.

Ustawa przewiduje zwolnienie z obowiązku powoływania komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego, w których rada nadzorcza składa się z nie więcej niż 5 członków. Zadania komitetu audytu będą w tych jednostkach wykonywane przez rady nadzorcze.

Wychodząc naprzeciw potrzebie zapewnienia pełnej przejrzystości działania firmy audytorskiej świadczącej czynności rewizji finansowej

w JZP, u.b.r.s. zakłada publikowanie przez firmę audytorską na swojej stronie internetowej corocznego sprawozdania, obejmującego m.in.: informacje o jej formie organizacyjno-prawnej, strukturze własnościowej i umiejscowieniu w sieci firm audytorskich, opis funkcjonowania systemu wewnętrznej kontroli jakości, wskazanie terminu przeprowadzenia ostatniej kontroli w ramach systemu zapewniania jakości, wykaz JZP, w których firma audytorska wykonywała czynności rewizji finansowej w poprzednim roku obrotowym oraz informację o osiągniętych przychodach z tytułu poszczególnych czynności rewizji finansowej i innych usług. Przepis ten budził wątpliwości na etapie uzgodnień międzyresortowych, jednak jest to wymóg wynikający z Dyrektywy KE. Przepis nie nakłada obowiązku ujawniania cen, gdyż mogłoby to prowadzić do ograniczenia konkurencji. Zaznaczyć należy, że dane te są publicznie dostępne w Krajowym Rejestrze Sądowym, a sprawozdania z przejrzystości w proponowanym kształcie są już publikowane przez firmy audytorskie z państw zachodniej Europy.

W celu umożliwienia KKN przeprowadzania kontroli jakości usług rewizji finansowej świadczonych przez firmy audytorskie na rzecz JZP, firmy te będą zobowiązane do końca stycznia każdego roku przekazywać KKN informacje o podpisanych w poprzednim roku umowach na świadczenie usług rewizji finansowej w JZP. Informacje przekazywane będą przez KKN do KNA.

#### **Art. 86.** [Komitet audytu]

**1. W jednostkach zainteresowania publicznego działa komitet audytu, którego członkowie są powoływani przez radę nadzorczą lub komisję rewizyjną spośród swoich członków.**

**2. Przepisu ust. 1 nie stosuje się do:**

- 1) otwartych funduszy emerytalnych, powszechnych towarzystw emerytalnych oraz funduszy inwestycyjnych;**
- 2) oddziałów instytucji kredytowych i oddziałów banków zagranicznych, o których mowa w art. 2 pkt 4 lit. b;**
- 3) głównych oddziałów zakładów ubezpieczeń, o których mowa w art. 2 pkt 4 lit. d;**

- 4) banków spółdzielczych, o których mowa w ustawie z dnia 7 grudnia 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających (Dz. U. Nr 119, poz. 1252, z późn. zm.);
- 5) jednostek zainteresowania publicznego, w których nie powołano rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej;
- 6) spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych, o których mowa w art. 2 pkt 4 lit. c.

3. W jednostkach zainteresowania publicznego, w których rada nadzorcza składa się z nie więcej niż 5 członków, zadania komitetu audytu mogą zostać powierzone radzie nadzorczej.

4. W skład komitetu audytu wchodzi co najmniej 3 członków, w tym przynajmniej jeden członek powinien spełniać warunki niezależności i posiadać kwalifikacje w dziedzinie rachunkowości lub rewizji finansowej.

5. W zakresie spełniania warunków niezależności członka komitetu audytu stosuje się odpowiednio przepisy art. 56 ust. 3 pkt 1, 3 i 5.

6. W odniesieniu do członka komitetu audytu towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych, o którym mowa w ustawie z dnia 22 maja 2003 r. o działalności ubezpieczeniowej nie stosuje się kryterium niezależności określonego w art. 56 ust. 3 pkt 1. Pozostałe kryteria niezależności może określać statut jednostki zainteresowania publicznego.

7. Do zadań komitetu audytu należy w szczególności:

- 1) monitorowanie procesu sprawozdawczości finansowej;
- 2) monitorowanie skuteczności systemów kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego oraz zarządzania ryzykiem;
- 3) monitorowanie wykonywania czynności rewizji finansowej;
- 4) monitorowanie niezależności biegłego rewidenta i podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, w tym w przypadku świadczenia usług, o których mowa w art. 48 ust. 2.

8. Komitet audytu rekomenduje radzie nadzorczej lub innemu organowi nadzorującemu podmiot uprawniony do badania sprawo-

**zdań finansowych do przeprowadzenia czynności rewizji finansowej jednostki.**

**9. Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych pisemnie informuje komitet audytu o istotnych kwestiach dotyczących czynności rewizji finansowej, w tym w szczególności o znaczących nieprawidłowościach systemu kontroli wewnętrznej jednostki w odniesieniu do procesu sprawozdawczości finansowej.**

W jednostkach zainteresowania publicznego działa komitet audytu, którego członkowie są powoływani przez radę nadzorczą lub komisję rewizyjną spośród swoich członków. Wymogu tego nie stosuje się do:

- 1) otwartych funduszy emerytalnych, powszechnych towarzystw emerytalnych oraz funduszy inwestycyjnych,
- 2) oddziałów instytucji kredytowych i oddziałów banków zagranicznych,
- 3) głównych oddziałów zakładów ubezpieczeń,
- 4) banków spółdzielczych, o których mowa w ustawie z dnia 7 grudnia 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających (Dz. U. Nr 119, poz. 1252 z późn. zm.),
- 5) jednostek zainteresowania publicznego, w których nie powołano rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej,
- 6) spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych.

W jednostkach zainteresowania publicznego, w których rada nadzorcza składa się z nie więcej niż 5 członków, zadania komitetu audytu mogą zostać powierzone radzie nadzorczej. W skład komitetu audytu wchodzi co najmniej 3 członków, w tym przynajmniej 1 członek powinien spełniać warunki niezależności i posiadać kwalifikacje w dziedzinie rachunkowości lub rewizji finansowej. W odniesieniu do członka komitetu audytu towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych, o którym mowa w ustawie z dnia 22 maja 2003 r. o działalności ubezpieczeniowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 11, poz. 66) nie stosuje się kryterium niezależności. Pozostałe kryteria niezależności może określać statut jednostki zainteresowania publicznego.

Do zadań komitetu audytu należy w szczególności:

- 1) monitorowanie procesu sprawozdawczości finansowej,

- 2) monitorowanie skuteczności systemów kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego oraz zarządzania ryzykiem,
- 3) monitorowanie wykonywania czynności rewizji finansowej,
- 4) monitorowanie niezależności biegłego rewidenta i podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych.

Komitet audytu rekomenduje radzie nadzorczej lub innemu organowi nadzorującemu podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych do przeprowadzenia czynności rewizji finansowej jednostki. Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych pisemnie informuje komitet audytu o istotnych kwestiach dotyczących czynności rewizji finansowej, w tym w szczególności o znaczących nieprawidłowościach systemu kontroli wewnętrznej jednostki w odniesieniu do procesu sprawozdawczości finansowej.

**Art. 87.** [Informacja o podpisanych w roku poprzedzającym umowach na wykonywanie czynności rewizji finansowej z jednostkami zainteresowania publicznego]

**1. Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych składa Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów, w terminie do dnia 31 stycznia każdego roku, informację o podpisanych w roku poprzedzającym umowach na wykonywanie czynności rewizji finansowej z jednostkami zainteresowania publicznego. Informacja ta powinna zawierać nazwę jednostki zainteresowania publicznego oraz rodzaj czynności rewizji finansowej objętej umową, jak również:**

- 1) uchwałę o wpisie podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych na listę;
- 2) aktualny odpis z właściwego rejestru albo aktualne zaświadczenie o wpisie do ewidencji działalności gospodarczej;
- 3) informację na temat wyników ostatniej przeprowadzonej kontroli w zakresie systemu zapewnienia jakości wraz z opisem stwierdzonych nieprawidłowości;
- 4) informację o liczbie biegłych rewidentów wykonujących czynności rewizji finansowej;

- 5) informację, czy w stosunku do biegłych rewidentów toczyły się w ciągu 3 ostatnich lat postępowania dyscyplinarne zakończone prawomocnym orzeczeniem;
- 6) informację o rodzaju i liczbie przeprowadzonych w ciągu 3 ostatnich lat czynności rewizji finansowej, w tym o rodzaju i liczbie tych czynności w jednostkach zainteresowania publicznego.

**2. Informacje, o których mowa w ust. 1, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów przekazuje do dnia 15 lutego każdego roku Komisji Nadzoru Audytowego.**

**3. W przypadku niewypełnienia przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych obowiązku, o którym mowa w ust. 1, Komisja Nadzoru Audytowego może wydać decyzję administracyjną, o której mowa w art. 83 ust. 1 pkt 2.**

Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych składa KRBR, w terminie do dnia 31 stycznia każdego roku, informację o podpisanych w roku poprzedzającym umowach na wykonywanie czynności rewizji finansowej z jednostkami zainteresowania publicznego. Informacja ta powinna zawierać nazwę jednostki zainteresowania publicznego oraz rodzaj czynności rewizji finansowej objętej umową, jak również:

- 1) uchwałę o wpisie podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych na listę,
- 2) aktualny odpis z właściwego rejestru albo aktualne zaświadczenie o wpisie do ewidencji działalności gospodarczej,
- 3) informację na temat wyników ostatniej przeprowadzonej kontroli w zakresie systemu zapewnienia jakości wraz z opisem stwierdzonych nieprawidłowości,
- 4) informację o liczbie biegłych rewidentów wykonujących czynności rewizji finansowej,
- 5) informację, czy w stosunku do biegłych rewidentów toczyły się w ciągu 3 ostatnich lat postępowania dyscyplinarne zakończone prawomocnym orzeczeniem,
- 6) informację o rodzaju i liczbie przeprowadzonych w ciągu 3 ostatnich lat czynności rewizji finansowej, w tym o rodzaju i liczbie tych czynności w jednostkach zainteresowania publicznego.

Informacje powyższe KRBR przekazuje do dnia 15 lutego każdego roku KNA.

**Art. 88.** [Obowiązki informacyjne podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych wykonującego czynności rewizji finansowej w jednostce zainteresowania publicznego]

**Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych wykonujący czynności rewizji finansowej w jednostce zainteresowania publicznego jest obowiązany w szczególności do:**

- 1) zamieszczania na swojej stronie internetowej, w ciągu 3 miesięcy od zakończenia roku obrotowego, sprawozdania zawierającego w szczególności:
  - a) informacje dotyczące formy organizacyjno-prawnej oraz struktury własnościowej,
  - b) w przypadku gdy podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych należy do sieci, opis danej sieci, jak również rozwiązania prawne i strukturalne w danej sieci,
  - c) opis struktury zarządzania podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych,
  - d) opis systemu wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych oraz oświadczenie zarządu na temat skuteczności jego funkcjonowania,
  - e) wskazanie, kiedy odbyła się ostatnia kontrola w zakresie systemu zapewnienia jakości, przeprowadzona przez Krajową Komisję Nadzoru,
  - f) wykaz jednostek zainteresowania publicznego, dla których podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych wykonywał czynności rewizji finansowej w poprzednim roku obrotowym,
  - g) oświadczenie o stosowanej przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych polityce w zakresie zapewnienia niezależności, zawierające również potwierdzenie, że została przeprowadzona wewnętrzna kontrola przestrzegania zasad niezależności,

- h) oświadczenie o stosowanej przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych polityce w zakresie doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów,**
  - i) informacje o osiągniętych przychodach, z podziałem na poszczególne czynności rewizji finansowej i usługi, o których mowa w art. 48 ust. 2,**
  - j) informacje o zasadach wynagradzania kluczowych biegłych rewidentów oraz członków zarządu**
    - wraz ze wskazaniem biegłego rewidenta odpowiedzialnego w imieniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych za sporządzenie tego sprawozdania;**
- 2) corocznego składania komitetowi audytu w jednostce zainteresowania publicznego:**
- a) oświadczenia potwierdzającego niezależność podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych i niezależność biegłych rewidentów wykonujących czynności rewizji finansowej,**
  - b) informacji dotyczących usług, o których mowa w art. 48 ust. 2, świadczonych na rzecz tej jednostki;**
- 3) pisemnego informowania komitetu audytu w jednostce zainteresowania publicznego o zagrożeniach niezależności podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych oraz czynnościach zastosowanych w celu ograniczenia tych zagrożeń.**

Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych wykonujący czynności rewizji finansowej w jednostce zainteresowania publicznego jest obowiązany w szczególności do:

- 1) zamieszczania na swojej stronie internetowej, w ciągu 3 miesięcy od zakończenia roku obrotowego, sprawozdania zawierającego w szczególności:
  - a) informacje dotyczące formy organizacyjno-prawnej oraz struktury własnościowej,
  - b) w przypadku gdy podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych należy do sieci, opis danej sieci, jak również rozwiązania prawne i strukturalne w danej sieci,

- c) opis struktury zarządzania podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych,
  - d) opis systemu wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych oraz oświadczenie zarządu na temat skuteczności jego funkcjonowania,
  - e) wskazanie, kiedy odbyła się ostatnia kontrola w zakresie systemu zapewnienia jakości, przeprowadzona przez KKN,
  - f) wykaz jednostek zainteresowania publicznego, dla których podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych wykonywał czynności rewizji finansowej w poprzednim roku obrotowym,
  - g) oświadczenie o stosowanej przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych polityce w zakresie zapewnienia niezależności, zawierające również potwierdzenie, że została przeprowadzona wewnętrzna kontrola przestrzegania zasad niezależności,
  - h) oświadczenie o stosowanej przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych polityce w zakresie doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów,
  - i) informacje o osiągniętych przychodach, z podziałem na poszczególne czynności rewizji finansowej i usługi,
  - j) informacje o zasadach wynagradzania kluczowych biegłych rewidentów oraz członków zarządu
    - wraz ze wskazaniem biegłego rewidenta odpowiedzialnego w imieniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych za sporządzenie tego sprawozdania;
- 2) corocznego składania komitetowi audytu w jednostce zainteresowania publicznego:
- a) oświadczenia potwierdzającego niezależność podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych i niezależność biegłych rewidentów wykonujących czynności rewizji finansowej,
  - b) informacji dotyczących usług świadczonych na rzecz tej jednostki;
- 3) pisemnego informowania komitetu audytu w jednostce zainteresowania publicznego o zagrożeniach niezależności podmiotu upraw-

nionego do badania sprawozdań finansowych oraz czynnościach zastosowanych w celu ograniczenia tych zagrożeń.

**Art. 89.** [Okres wykonywania czynności rewizyjnych przez kluczowego biegłego rewidenta w jednostce zainteresowania publicznego]

**1. Kluczowy biegły rewident nie może wykonywać czynności rewizji finansowej w tej samej jednostce zainteresowania publicznego w okresie dłuższym niż 5 lat.**

**2. Kluczowy biegły rewident może ponownie wykonywać czynności rewizji finansowej w jednostce, o której mowa w ust. 1, po upływie co najmniej 2 lat.**

Kluczowy biegły rewident nie może wykonywać czynności rewizji finansowej w tej samej jednostce zainteresowania publicznego w okresie dłuższym niż 5 lat. Kluczowy biegły rewident może ponownie wykonywać czynności rewizji finansowej w takiej jednostce po upływie co najmniej 2 lat.

**Art. 90.** [Ograniczenie zajmowania stanowisk kierowniczych]

**Kluczowy biegły rewident oraz biegli rewidentenci uczestniczący w czynnościach rewizji finansowej nie mogą zajmować kierowniczych stanowisk w jednostce zainteresowania publicznego przed upływem co najmniej 2 lat od zakończenia wykonywania tych czynności.**

Kluczowy biegły rewident oraz biegli rewidentenci uczestniczący w czynnościach rewizji finansowej nie mogą zajmować kierowniczych stanowisk w jednostce zainteresowania publicznego przed upływem co najmniej 2 lat od zakończenia wykonywania tych czynności.

## **Czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r.**

### **Sprawozdanie zapewniające przejrzystość**

Państwa Członkowskie zapewnią, aby biegli rewidentzi i firmy audytorskie przeprowadzające badanie ustawowe jednostek interesu publicznego publikowali na swojej stronie internetowej, w ciągu 3 miesięcy od zakończenia każdego roku obrotowego, roczne przejrzyste sprawozdania, które obejmuje przynajmniej:

- 1) opis formy prawnej oraz struktury własnościowej,
- 2) w przypadku, gdy firma audytorska należy do sieci, opis danej sieci, jak również rozwiązania prawne i strukturalne w danej sieci,
- 3) opis struktury zarządzania firmy audytorskiej,
- 4) opis systemu wewnętrznej kontroli jakości firmy audytorskiej oraz oświadczenie organu administracyjnego lub zarządzającego na temat skuteczności jego funkcjonowania,
- 5) wskazanie, kiedy odbyła się ostatnia kontrola zapewnienia jakości,
- 6) wykaz jednostek interesu publicznego, dla których dana firma audytorska przeprowadzała badania ustawowe w poprzednim roku obrotowym,
- 7) oświadczenie o praktykach firmy audytorskiej w zakresie zapewnienia niezależności zawierające również potwierdzenie, że została przeprowadzona wewnętrzna kontrola przestrzegania zasad niezależności,
- 8) oświadczenie o stosowanej przez firmę audytorską polityce w zakresie doskonalenia ustawicznego biegłych rewidentów,
- 9) informacje finansowe ilustrujące znaczenie danej firmy audytorskiej, takie jak łączny obrót w rozbiciu na wynagrodzenia za badanie ustawowe rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz wynagrodzenia naliczone za inne usługi atestacyjne, usługi doradztwa podatkowego oraz usługi niebędące badaniem,
- 10) informacje o zasadach wynagradzania partnerów.

Państwa Członkowskie mogą w wyjątkowych okolicznościach odstąpić od stosowania wymogu w pkt 6 w zakresie koniecznym dla zła-

godzenia bezpośredniego i znaczącego zagrożenia dla bezpieczeństwa osobistego jakiegokolwiek osoby.

Sprawozdanie zapewniające przejrzystość musi być podpisane przez biegłego rewidenta bądź firmę audytorską, zależnie od okoliczności. Można to uczynić na przykład za pomocą podpisu elektronicznego określonego w art. 2 ust. 1 dyrektywy 1999/93/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 grudnia 1999 r. w sprawie wspólnotowych ram w zakresie podpisu elektronicznego (Dz. Urz. UE L z 2000 r. Nr 13, s. 12 z późn. zm.).

### **Komitet ds. audytu**

Każda jednostka interesu publicznego posiada komitet ds. audytu. Państwo Członkowskie określa, czy komitet ds. audytu powinien składać się z członków wykonawczych organu administracyjnego lub członków organu nadzorczego badanej jednostki lub członków wybranych na walnym zgromadzeniu wspólników badanej jednostki. Przynajmniej jeden członek komitetu ds. audytu jest niezależny i posiada kompetencje w dziedzinie rachunkowości lub rewizji finansowej.

Państwa Członkowskie mogą zezwolić, by w jednostkach interesu publicznego funkcje przydzielone komitetowi ds. audytu wykonywał organ administracyjny lub nadzorczy jako całość, pod warunkiem jednak, że jeżeli przewodniczący takiego organu jest członkiem wykonawczym, to nie jest on równocześnie przewodniczącym komitetu ds. audytu.

Bez uszczerbku dla odpowiedzialności członków organów administracyjnego, zarządzającego lub nadzorczego albo pozostałych członków wybranych na walnym zgromadzeniu wspólników badanej jednostki, komitet ds. audytu m.in.:

- 1) monitoruje proces sprawozdawczości finansowej,
- 2) monitoruje skuteczność istniejących w spółce systemów kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego (w stosownych przypadkach) oraz zarządzania ryzykiem,
- 3) monitoruje badanie ustawowe rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych,

- 4) dokonuje przeglądu i monitoruje niezależność biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, a w szczególności świadczenie dodatkowych usług na rzecz badanej jednostki.

W jednostce interesu publicznego propozycja organu administracyjnego lub organu nadzorczego, dotycząca wyboru biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, opiera się na zaleceniu komitetu ds. audytu.

Biegły rewident lub firma audytorska składają sprawozdania komitetowi ds. audytu o kluczowych zagadnieniach wynikających z badania ustawowego, a w szczególności o istotnych niedociągnięciach w kontroli wewnętrznej w odniesieniu do procesu sprawozdawczości finansowej.

Państwa Członkowskie mogą zwolnić z obowiązku posiadania komitetu ds. audytu:

- 1) jednostkę interesu publicznego będącą jednostką zależną w rozumieniu art. 1 dyrektywy 83/349/EWG, o ile jednostka spełnia na poziomie grupy wymogi określone w ust. 1–4 art. 41 Dyrektywy KE,
- 2) jakąkolwiek jednostkę interesu publicznego będącą przedsiębiorstwem zbiorowego inwestowania określonym w art. 1 ust. 2 dyrektywy Rady z dnia 20 grudnia 1985 r. w sprawie koordynacji przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych odnoszących się do przedsiębiorstw zbiorowego inwestowania w zbywalne papiery wartościowe (UCITS) (85/611/EWG) (Dz. Urz. UE L Nr 375, s. 3 z późn. zm.). Państwa Członkowskie mogą również zwolnić jednostki interesu publicznego, których jedynym celem jest zbiorowe inwestowanie kapitału zebranego w drodze publicznej, działające na zasadzie rozłożenia ryzyka i niepróbujące uzyskać prawnej lub administracyjnej kontroli nad jakimkolwiek emitentem swoich podstawowych inwestycji, o ile dane przedsiębiorstwa zbiorowego inwestowania uzyskały zezwolenie i podlegają nadzorowi właściwych władz oraz posiadają depozytariusza sprawującego funkcje równoważne z tymi, które wynikają z dyrektywy 85/611/EWG,
- 3) jakąkolwiek jednostkę interesu publicznego, której działalność polega wyłącznie na emisji papierów wartościowych zabezpieczonych aktywnymi określoną w art. 2 ust. 5 rozporządzenia Komisji

(WE) nr 809/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. wykonujące dyrektywę 2003/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie informacji zawartych w prospektach emisyjnych oraz formy, włączenia przez odniesienie i publikacji takich prospektów emisyjnych oraz rozpowszechniania reklam (Dz. Urz. UE L Nr 149, s. 1 z późn. zm.). W takich przypadkach Państwo Członkowskie wymaga od jednostki interesu publicznego wyjaśnienia powodów, dla których uznaje ona, że niewłaściwe byłoby posiadanie komitetu ds. audytu lub organu administracyjnego bądź nadzorczego, któremu powierzono funkcje komitetu ds. audytu,

- 4) jakąkolwiek instytucję kredytową w rozumieniu art. 1 ust. 1 dyrektywy 2000/12/WE z dnia 20 marca 2000 r. odnosząca się do podejmowania i prowadzenia działalności przez instytucje kredytowe (Dz. Urz. UE L Nr 126, s. 1 z późn. zm.), której akcje nie zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym któregośkolwiek Państwa Członkowskiego w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 14 dyrektywy 2004/39/WE i które stale lub wielokrotnie emitowały wyłącznie papiery dłużne, o ile łączna wartość nominalna przedmiotowych papierów dłużnych wynosi poniżej 100.000.000 euro oraz nie opublikowały one jeszcze prospektu, zgodnie z dyrektywą 2003/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 4 listopada 2003 r. w sprawie prospektu emisyjnego publikowanego w związku z publiczną ofertą lub dopuszczeniem do obrotu papierów wartościowych i zmieniająca dyrektywę 2001/34/WE (Dz. Urz. UE L Nr 345, s. 64 z późn. zm.).

### Niezależność

W uzupełnieniu przepisów określających niezależność Państwa Członkowskie zapewniają, aby biegli rewidenci lub firmy audytorskie przeprowadzające badanie ustawowe jednostek interesu publicznego:

- 1) co roku przedkładali na piśmie komitetowi ds. audytu oświadczenie potwierdzające ich niezależność od badanej jednostki interesu publicznego,

- 2) co roku przedkładali komitetowi ds. audytu informacje na temat wszelkich dodatkowych usług świadczonych na rzecz badanej jednostki interesu publicznego, oraz
- 3) omawiali z komitetem ds. audytu zagrożenia dla ich niezależności oraz zabezpieczenia zastosowane w celu ograniczenia tych zagrożeń.

Państwa Członkowskie zapewnią, aby kluczowy partner firmy audytorskiej odpowiedzialny za przeprowadzenie badania ustawowego zmieniał się przynajmniej raz na 7 lat od daty wyznaczenia oraz by miał możliwość ponownego uczestniczenia w badaniu badanej jednostki po upływie co najmniej 2 lat.

Biegły rewident lub kluczowy partner firmy audytorskiej, przeprowadzający badanie ustawowe w imieniu firmy audytorskiej, nie może przyjąć kluczowego stanowiska kierowniczego w badanej jednostce przed upływem co najmniej 2 lat od ustąpienia z funkcji przeprowadzającego badanie biegłego rewidenta lub kluczowego partnera firmy audytorskiej.

### **Zapewnienie jakości**

W przypadku biegłych rewidentów lub firm audytorskich przeprowadzających badania ustawowe jednostek interesu publicznego, kontrola zapewnienia jakości, odbywa się co najmniej raz na trzy lata.

## Rozdział 9

# WSPÓŁPRACA Z INNYMI PAŃSTWAMI UNII EUROPEJSKIEJ I PAŃSTWAMI TRZECIMI

### Uwagi wstępne

W celu zapewnienia sprawowania prawidłowego nadzoru nad wykonywaniem zawodu przez biegłych rewidentów i działalnością firm audytorskich, nowe regulacje przewidują współpracę KNA z organami nadzoru z innych państw UE i państw trzecich.

Przewiduje się, że KNA może wymieniać z organami nadzoru z państw UE informacje, chyba że udzielenie ich łączyłoby się z negatywnymi skutkami dla RP lub w sprawie, której dotyczy wniosek o udzielenie informacji doszło już do zawiśnięcia sporu przed sądem lub też zapadło prawomocne orzeczenie w tej sprawie.

Przypadek wcześniejszego zawiśnięcia sporu odnośnie tej samej sprawy, bądź też istnienie w sprawie powagi rzeczy osądzonej (*res iudicata*) stanowią przeszkody uniemożliwiające KNA udzielenie informacji organowi nadzoru z innego państwa UE.

Komisja Nadzoru Audytowego ma również możliwość występowania do organów nadzoru z państw UE z wnioskiem o wszczęcie kontroli doraźnej w firmie audytorskiej, o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego przeciwko biegłemu rewidentowi lub o przeprowadzenie kontroli pozaplanowej, a po wszczęciu tego postępowania bądź kontroli będzie miała możliwość uczestniczenia w tej procedurze (poprzez swojego przedstawiciela). Z drugiej strony KNA będzie zobowiązana odpowied-

nio zareagować na podobny wniosek, który wpłynie do niej z organu nadzoru z innego państwa UE.

Współpraca z państwami trzecimi, oprócz wymiany informacji, polegać ma na rejestrowaniu biegłych rewidentów i firm audytorskich z państw trzecich przeprowadzających badania sprawozdań finansowych spółek zarejestrowanych w państwach trzecich, których papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym RP.

W tym przypadku organem właściwym do prowadzenia rejestru biegłych rewidentów z państw trzecich i listy firm audytorskich z państw trzecich będzie KNA jako organ wykonujący czynności w zakresie współpracy międzynarodowej.

W celu rejestracji ww. biegli rewidenci i firmy audytorskie zobowiązani zostali do złożenia informacji w zakresie informacji wymaganych dla biegłych rewidentów i firm audytorskich w RP.

Zarejestrowanie biegłych rewidentów i firm audytorskich z państw trzecich umożliwi poddanie ich systemowi zapewnienia jakości obowiązującemu w prawie polskim, a odstępstwa od tego sposobu nadzoru, wprowadzane na zasadzie wzajemności, będą dopuszczalne tylko w przypadku podlegania nadzorowi publicznemu, systemowi postępowania dyscyplinarnego i systemowi zapewnienia jakości obowiązującego w państwie trzecim, który został uznany za równoważny.

Komisja Nadzoru Audytowego może, na wniosek organu nadzoru z państwa trzeciego, przekazać temu organowi dokumentację rewizyjną będącą w posiadaniu firmy audytorskiej. Warunkiem przekazania tej dokumentacji będzie uprzednie zawarcie z organem nadzoru z państwa trzeciego porozumienia opartego o zasadę wzajemności. Właściwym do przekazania dokumentacji rewizyjnej będzie KNA, której biegli rewidenci lub firmy audytorskie będą zobowiązani doręczyć tę dokumentację. Dokumentacja rewizyjna będzie mogła być wykorzystana przez organ nadzoru z państwa trzeciego wyłącznie w celu realizacji zadań nadzorczych.

**Art. 91.** [Współpraca Komisji Nadzoru Audytowego z organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej]

**1.** W celu zapewnienia sprawowania prawidłowego nadzoru nad wykonywaniem zawodu przez biegłych rewidentów i działalnością podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych Komisja Nadzoru Audytowego współpracuje z właściwymi organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej.

**2.** W związku z realizacją celu, o którym mowa w ust. 1, między organami nadzoru z państw Unii Europejskiej a Komisją Nadzoru Audytowego mogą być wymieniane informacje.

**3.** Komisja Nadzoru Audytowego może odmówić udzielenia informacji organom nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej w następujących przypadkach:

- 1) udzielenie informacji mogłoby mieć szkodliwy wpływ na suwerenność, bezpieczeństwo lub porządek publiczny Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) przeciwko biegłemu rewidentowi lub podmiotowi uprawnionemu do badania sprawozdań finansowych, których dotyczy wnioski o udzielenie informacji, toczy się postępowanie sądowe w tej samej sprawie;
- 3) wydania prawomocnego orzeczenia w tej samej sprawie przeciwko biegłemu rewidentowi lub podmiotowi uprawnionemu do badania sprawozdań finansowych, których dotyczy wnioski o udzielenie informacji.

**4.** Odmowa udzielenia informacji, o której mowa w ust. 3, następuje w formie pisemnej.

**5.** Informacje, o których mowa w ust. 2, są przekazywane, na pisemne żądanie organu nadzoru publicznego z państwa Unii Europejskiej, w terminie 30 dni od dnia otrzymania wniosku. O przyczynach niezachowania tego terminu Komisja Nadzoru Audytowego powiadamia organ nadzoru publicznego, który wystąpił z takim żądaniem.

**6.** Informacje otrzymane przez Komisję Nadzoru Audytowego od organów nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej są objęte obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej.

W celu zapewnienia sprawowania prawidłowego nadzoru nad wykonywaniem zawodu przez biegłych rewidentów i działalnością podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych KNA współpracuje z właściwymi organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej. W związku z realizacją powyższego celu między organami nadzoru z państw Unii Europejskiej a KNA mogą być wymieniane informacje. Komisja Nadzoru Audytowego może odmówić udzielenia informacji organom nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej w następujących przypadkach:

- 1) udzielenie informacji mogłoby mieć szkodliwy wpływ na suwerenność, bezpieczeństwo lub porządek publiczny Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) przeciwko biegłemu rewidentowi lub podmiotowi uprawnionemu do badania sprawozdań finansowych, których dotyczy wnioski o udzielenie informacji, toczy się postępowanie sądowe w tej samej sprawie,
- 3) wydania prawomocnego orzeczenia w tej samej sprawie przeciwko biegłemu rewidentowi lub podmiotowi uprawnionemu do badania sprawozdań finansowych, których dotyczy wnioski o udzielenie informacji.

Odmowa udzielenia informacji następuje w formie pisemnej.

Informacje są przekazywane na pisemne żądanie organu nadzoru publicznego z państwa Unii Europejskiej, w terminie 30 dni od dnia otrzymania wniosku. O przyczynach niezachowania tego terminu KNA powiadamia organ nadzoru publicznego, który wystąpił z takim żądaniem.

Informacje otrzymane przez KNA od nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej są objęte obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej.

**Art. 92.** [Wszczęcie przez organy nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej dochodzenia dyscyplinarnego przeciwko biegłemu rewidentowi]

**1. W ramach realizacji celu, o którym mowa w art. 91 ust. 1, Komisja Nadzoru Audytowego może kierować wnioski o wszczę-**

**cie przez organy nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej dochodzenia dyscyplinarnego przeciwko biegłemu rewidentowi lub o przeprowadzenie w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych kontroli.**

**2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, Komisja Nadzoru Audytowego może skierować wniosek do organu nadzoru publicznego z państwa Unii Europejskiej, aby jej upoważnieni przedstawiciele mogli uczestniczyć w przeprowadzanym postępowaniu dyscyplinarnym lub kontroli.**

**3. Do osób, o których mowa w ust. 2, stosuje się odpowiednio przepis art. 59 ust. 2.**

W celu zapewnienia sprawowania prawidłowego nadzoru nad wykonywaniem zawodu przez biegłych rewidentów i działalnością podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, KNA może kierować wnioski o wszczęcie przez organy nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej dochodzenia dyscyplinarnego przeciwko biegłemu rewidentowi lub o przeprowadzenie w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych kontroli. W powyższym przypadku KNA może skierować wniosek do organu nadzoru publicznego z państwa Unii Europejskiej, aby jej upoważnieni przedstawiciele mogli uczestniczyć w przeprowadzanym postępowaniu dyscyplinarnym lub kontroli.

**Art. 93.** [Udział przedstawicieli organu nadzoru publicznego z państwa Unii Europejskiej w dochodzeniu dyscyplinarnym]

**1. Realizując wniosek organu nadzoru publicznego z państwa Unii Europejskiej, w sprawie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego przeciwko biegłemu rewidentowi, Komisja Nadzoru Audytowego może złożyć do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego wniosek o wszczęcie dochodzenia dyscyplinarnego przeciwko biegłemu rewidentowi, z zastrzeżeniem ust. 3.**

**2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, upoważnieni przedstawiciele organu nadzoru publicznego z państwa Unii Europejskiej**

mogą uczestniczyć w przeprowadzanym dochodzeniu dyscyplinarnym.

**3. Komisja Nadzoru Audytowego odmawia realizacji wniosku, o którym mowa w ust. 1, w przypadkach wymienionych w art. 91 ust. 3.**

Realizując wniosek organu nadzoru publicznego z państwa Unii Europejskiej, w sprawie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego przeciwko biegłemu rewidentowi, KNA może złożyć do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego wnioski o wszczęcie dochodzenia dyscyplinarnego przeciwko biegłemu rewidentowi. W takim przypadku upoważnieni przedstawiciele organu nadzoru publicznego z państwa Unii Europejskiej mogą uczestniczyć w przeprowadzanym dochodzeniu dyscyplinarnym.

**Art. 94.** [Informowanie o podejmowaniu przez biegłego rewidenta lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych działań niezgodnych z prawem Unii Europejskiej w zakresie rewizji finansowej]

**1. W przypadku gdy Komisja Nadzoru Audytowego otrzyma informację, że na terytorium państwa Unii Europejskiej są podejmowane przez biegłego rewidenta lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych działania niezgodne z prawem Unii Europejskiej w zakresie rewizji finansowej, powiadamia o tym odpowiedzialny organ nadzoru publicznego z tego państwa.**

**2. W przypadku gdy Komisja Nadzoru Audytowego otrzyma informację od organu nadzoru publicznego z państwa Unii Europejskiej, że na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej są podejmowane przez biegłego rewidenta lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych działania niezgodne z prawem Unii Europejskiej w zakresie rewizji finansowej, podejmuje stosowne działania i informuje o nich ten organ.**

W przypadku gdy KNA otrzyma informację, że na terytorium państwa Unii Europejskiej są podejmowane przez biegłego rewidenta lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych działania

niezgodne z prawem Unii Europejskiej w zakresie rewizji finansowej, powiadamia o tym odpowiedni organ nadzoru publicznego z tego państwa.

W przypadku gdy KNA otrzyma informacje od organu nadzoru publicznego z państwa Unii Europejskiej, że na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej są podejmowane przez biegłego rewidenta lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych działania niezgodne z prawem Unii Europejskiej w zakresie rewizji finansowej, podejmuje stosowne działania i informuje o nich ten organ.

**Art. 95.** [Rejestr biegłych rewidentów z państw trzecich oraz lista podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich]

**1. Komisja Nadzoru Audytowego prowadzi rejestr biegłych rewidentów z państw trzecich oraz listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich.**

**2. Rejestr i lista, o których mowa w ust. 1, zawierają informacje przewidziane odpowiednio w art. 10 ust. 2 i art. 53 ust. 3. Przepis art. 10 ust. 7 stosuje się odpowiednio.**

**3. Rejestr i lista, o których mowa w ust. 1, podlegają publikacji na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.**

Komisja Nadzoru Audytowego prowadzi rejestr biegłych rewidentów z państw trzecich oraz listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich. Rejestr i lista podlegają publikacji na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

**Art. 96.** [Wpis do rejestru biegłego rewidenta z państwa trzeciego, badającego sprawozdanie finansowe spółki zarejestrowanej w państwie trzecim, której papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w Polsce]

**1. Wpisowi do rejestru, o którym mowa w art. 95 ust. 1, podlega, na swój wniosek, biegły rewident z państwa trzeciego, który zamie-**

**rza przeprowadzać lub przeprowadza badanie sprawozdania finansowego spółki zarejestrowanej w państwie trzecim, której papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym Rzeczypospolitej Polskiej.**

**2. Badanie sprawozdania finansowego sporządzone przez biegłego rewidenta z państwa trzeciego, który nie został wpisany do rejestru, o którym mowa w art. 95 ust. 1, nie wywołuje skutków prawnych.**

**3. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, gdy badana spółka jest emitentem wyłącznie dłużnych papierów wartościowych, których wartość nominalna w euro na dzień emisji wynosi na jednostkę co najmniej 50.000 euro lub równowartość tej kwoty w innej walucie. Przeliczenia na euro dokonuje się według średniego kursu, ustalonego przez Narodowy Bank Polski, na dzień emisji.**

**4. Za wpis do rejestru, o którym mowa w ust. 1, pobierana jest opłata w wysokości 2.000 zł, która stanowi dochód budżetu państwa.**

Wpisowi do rejestru podlega, na swój wniosek, biegły rewident z państwa trzeciego, który zamierza przeprowadzać lub przeprowadza badanie sprawozdania finansowego spółki zarejestrowanej w państwie trzecim, której papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym Rzeczypospolitej Polskiej. Przepisu tego nie stosuje się, gdy badana spółka jest emitentem wyłącznie dłużnych papierów wartościowych, których wartość nominalna w euro na dzień emisji wynosi na jednostkę co najmniej 50.000 euro lub równowartość tej kwoty w innej walucie. Przeliczenia na euro dokonuje się według średniego kursu, ustalonego przez Narodowy Bank Polski, na dzień emisji.

Za wpis do rejestru pobierana jest opłata w wysokości 2000 zł, która stanowi dochód budżetu państwa.

Badanie sprawozdania finansowego sporządzone przez biegłego rewidenta z państwa trzeciego, który nie został wpisany do rejestru nie wywołuje skutków prawnych.

**Art. 97.** [Wpis na listę podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego, badającego sprawozdanie finansowe spółki zarejestrowanej w państwie trzecim, której papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym Polski]

**1. Wpisowi na listę, o której mowa w art. 95 ust. 1, podlega, na swój wniosek, podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego, który zamierza przeprowadzać lub przeprowadza badanie sprawozdania finansowego spółki zarejestrowanej w państwie trzecim, której papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym Rzeczypospolitej Polskiej, pod warunkiem że:**

- 1) większość członków zarządu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych spełnia wymagania dla biegłych rewidentów równoważne z wymaganiami przewidzianymi w ustawie;**
- 2) podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych zatrudnia do badania sprawozdań finansowych biegłych rewidentów spełniających wymagania równoważne z wymaganiami przewidzianymi dla biegłych rewidentów w ustawie;**
- 3) podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych wykonuje badania sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej lub standardami równoważnymi;**
- 4) podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych publikuje na swojej stronie internetowej roczne sprawozdanie, zawierające informacje, o których mowa w art. 88 pkt 1;**
- 5) podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych spełnia wymagania określone w art. 56, 57 i 60 lub wymagania równoważne.**

**2. Badanie sprawozdania finansowego sporządzone przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego, który nie został wpisany na listę, o której mowa w art. 95 ust. 1, nie wywołuje skutków prawnych.**

**3. Przepisu ust. 1 nie stosuje się, gdy badana spółka jest emitentem wyłącznie dłużnych papierów wartościowych, których wartość**

**nominalna w euro na dzień emisji wynosi na jednostkę co najmniej 50.000 euro lub równowartość tej kwoty w innej walucie. Przeliczenia na euro dokonuje się według średniego kursu, ustalonego przez Narodowy Bank Polski, na dzień emisji.**

**4. Za wpis do rejestru, o którym mowa w ust. 1, pobierana jest opłata w wysokości 2.000 zł, która stanowi dochód budżetu państwa.**

Wpisowi na listę podlega, na swój wniosek, podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego, który zamierza przeprowadzać lub przeprowadza badanie sprawozdania finansowego spółki zarejestrowanej w państwie trzecim, której papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym Rzeczypospolitej Polskiej, pod warunkiem że:

- 1) większość członków zarządu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych spełnia wymagania dla biegłych rewidentów równoważne z wymaganiami przewidzianymi w u.b.r.s.,
- 2) podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych zatrudnia do badania sprawozdań finansowych biegłych rewidentów spełniających wymagania równoważne z wymaganiami przewidzianymi dla biegłych rewidentów w u.b.r.s.,
- 3) podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych wykonuje badania sprawozdań finansowych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej lub standardami równoważnymi,
- 4) podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych publikuje na swojej stronie internetowej roczne sprawozdanie,
- 5) podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych spełnia wymagania określone w art. 56, 57 i 60 u.b.r.s. lub wymagania równoważne.

Przepisu powyższego nie stosuje się, gdy badana spółka jest emitentem wyłącznie dłużnych papierów wartościowych, których wartość nominalna w euro na dzień emisji wynosi na jednostkę co najmniej 50.000 euro lub równowartość tej kwoty w innej walucie. Przeliczenia na euro dokonuje się według średniego kursu, ustalonego przez Narodowy Bank Polski, na dzień emisji.

Za wpis do rejestru pobierana jest opłata w wysokości 2000 zł, która stanowi dochód budżetu państwa.

Badanie sprawozdania finansowego sporządzone przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego, który nie został wpisany na listę nie wywołuje skutków prawnych.

**Art. 98.** [Uznanie systemu postępowania dyscyplinarnego, systemu zapewnienia jakości i wymagań za równoważne z ustawowymi oraz standardów za równoważne z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej]

**1. Komisja Nadzoru Audytowego może uznać:**

- 1) system postępowania dyscyplinarnego w stosunku do biegłych rewidentów z państwa trzeciego i system zapewnienia jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego za równoważny z wymaganiami przewidzianymi w ustawie; Komisja Nadzoru Audytowego informuje o tym Komisję Europejską;
- 2) standardy, o których mowa w art. 97 ust. 1 pkt 3, za równoważne z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej;
- 3) wymagania, o których mowa w art. 97 ust. 1 pkt 1, 2 i 5, za równoważne z wymaganiami przewidzianymi w ustawie.

**2. Komisja Nadzoru Audytowego, realizując zadanie, o którym mowa w ust. 1, przyjmuje ustalenia Komisji Europejskiej, a w razie braku takich ustaleń, kieruje się przy podejmowaniu decyzji ustaleniami organów nadzoru publicznego z innych państw Unii Europejskiej lub ustaleniami własnymi.**

Komisja Nadzoru Audytowego może uznać:

- 1) system postępowania dyscyplinarnego w stosunku do biegłych rewidentów z państwa trzeciego i system zapewnienia jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego za równoważny z wymaganiami przewidzianymi w ustawie; Komisja Nadzoru Audytowego informuje o tym Komisję Europejską,

- 2) standardy za równoważne z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej,
- 3) wymagania za równoważne z wymaganiami przewidzianymi w u.b.r.s. Komisja Nadzoru Audytowego, realizując powyższe zadanie, przyjmuje ustalenia Komisji Europejskiej, a w razie braku takich ustaleń, kieruje się przy podejmowaniu decyzji ustaleniami organów nadzoru publicznego z innych państw Unii Europejskiej lub ustaleniami własnymi.

**Art. 99.** [Nadzór Komisji Nadzoru Audytowego nad biegłym rewidentem i podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego]

**1. Biegły rewident i podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego, wpisani do rejestru lub na listę w trybie art. 96 ust. 1 lub art. 97 ust. 1, podlegają nadzorowi sprawowanemu przez Komisję Nadzoru Audytowego, przepisom postępowania dyscyplinarnego oraz systemowi zapewnienia jakości obowiązującym w Rzeczypospolitej Polskiej.**

**2. Komisja Nadzoru Audytowego może zwolnić biegłego rewidenta lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego na czas określony z podlegania systemowi zapewnienia jakości obowiązującemu w Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli w ciągu ostatnich 3 lat została przeprowadzona kontrola biegłego rewidenta lub podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych w państwie trzecim, którego system zapewnienia jakości został uznany za równoważny z wymaganiami przewidzianymi w ustawie.**

Biegły rewident i podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego, wpisani do rejestru lub na listę podlegają nadzorowi sprawowanemu przez KNA, przepisom postępowania dyscyplinarnego oraz systemowi zapewnienia jakości obowiązującym w Rzeczypospolitej Polskiej.

Komisja Nadzoru Audytowego może zwolnić biegłego rewidenta lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych z państwa

trzeciego na czas określony z podlegania systemowi zapewnienia jakości obowiązującemu w Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli w ciągu ostatnich 3 lat została przeprowadzona kontrola biegłego rewidenta lub podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych w państwie trzecim, którego system zapewnienia jakości został uznany za równoważny z wymaganiami przewidzianymi w ustawie.

**Art. 100.** [Odstąpienie od wpisu do rejestru biegłego rewidenta z państwa trzeciego oraz od wpisu na listę podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego]

**Komisja Nadzoru Audytowego może odstąpić, na zasadzie wzajemności, od stosowania przepisów art. 96 lub 97, jeżeli biegły rewident lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego podlegają w tym państwie nadzorowi publicznemu, systemowi postępowania dyscyplinarnego i systemowi zapewnienia jakości, które zostały uznane za równoważne z wymaganiami przewidzianymi w ustawie.**

Komisja Nadzoru Audytowego może odstąpić, na zasadzie wzajemności, od stosowania przepisów art. 96 lub 97 u.b.r.s. (wpisu do rejestru biegłego rewidenta z państwa trzeciego oraz wpisu na listę podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego), jeżeli biegły rewident lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego podlegają w tym państwie nadzorowi publicznemu, systemowi postępowania dyscyplinarnego i systemowi zapewnienia jakości, które zostały uznane za równoważne z wymaganiami przewidzianymi w u.b.r.s.

**Art. 101.** [Przekazanie dokumentacji rewizyjnej organowi nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego]

**1. Komisja Nadzoru Audytowego może, na wniosek właściwego organu nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i podmio-**

tami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego, przekazać temu organowi dokumentację rewizyjną, jeżeli:

- 1) dokumentacja dotyczy badania spółek, które wyemitowały papiery wartościowe w tym państwie trzecim lub które wchodzi w skład grupy kapitałowej sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe w tym państwie trzecim, oraz
- 2) między Komisją Nadzoru Audytowego a organem nadzoru publicznego z państwa trzeciego zostało zawarte porozumienie, o którym mowa w art. 102 ust. 1.

2. Przekazanie dokumentacji rewizyjnej, o której mowa w ust. 1, powinno być zgodne z ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 926, z późn. zm.) i ustawą z dnia 22 stycznia 1999 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz. U. z 2005 r. Nr 196, poz. 1631, z późn. zm.), a tajemnica zawodowa powinna być odpowiednio chroniona.

3. Biegły rewident lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych jest obowiązany doręczyć Komisji Nadzoru Audytowego, na jej żądanie, dokumentację rewizyjną w celu przekazania tej dokumentacji organowi nadzoru z państwa trzeciego.

Komisja Nadzoru Audytowego może, na wniosek właściwego organu nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego, przekazać temu organowi dokumentację rewizyjną, jeżeli:

- 1) dokumentacja dotyczy badania spółek, które wyemitowały papiery wartościowe w tym państwie trzecim lub które wchodzi w skład grupy kapitałowej sporządzającej skonsolidowane sprawozdanie finansowe w tym państwie trzecim, oraz
- 2) między KNA a organem nadzoru publicznego z państwa trzeciego zostało zawarte porozumienie.

Przekazanie dokumentacji rewizyjnej powinno być zgodne z ustawą z dnia 29 sierpnia 1997 r. o ochronie danych osobowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2002 r. Nr 101, poz. 926 z późn. zm.) i ustawą z dnia 22 stycznia 1999 r. o ochronie informacji niejawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r.

Nr 196, poz. 1631 z późn. zm.), a tajemnica zawodowa powinna być odpowiednio chroniona.

Biegły rewident lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych jest obowiązany doręczyć KNA, na jej żądanie, dokumentację rewizyjną w celu przekazania tej dokumentacji organowi nadzoru z państwa trzeciego.

**Art. 102.** [Porozumienie z organem nadzoru publicznego z państwa trzeciego]

**1. W celu przekazywania dokumentacji, o której mowa w art. 101, Komisja Nadzoru Audytowego zawiera z organem nadzoru publicznego z państwa trzeciego porozumienie, które przewiduje na zasadzie wzajemności, że:**

- 1) organ nadzoru publicznego z państwa trzeciego jest obowiązany uzasadnić wniosek o przekazanie dokumentacji;**
- 2) osoby zatrudnione w organie nadzoru publicznego z państwa trzeciego mające dostęp do dokumentacji są obowiązane do zachowania tajemnicy zawodowej;**
- 3) organ nadzoru publicznego z państwa trzeciego może wykorzystać otrzymaną dokumentację wyłącznie w celu realizacji powierzonych mu zadań w ramach sprawowania nadzoru, przeprowadzania postępowań dyscyplinarnych lub kontroli w ramach systemu zapewnienia jakości w danym państwie trzecim.**

**2. Komisja Nadzoru Audytowego informuje Komisję Europejską o zawartym porozumieniu i jego istotnych postanowieniach.**

W celu przekazywania dokumentacji KNA zawiera z organem nadzoru publicznego z państwa trzeciego porozumienie, które przewiduje na zasadzie wzajemności, że:

- 1) organ nadzoru publicznego z państwa trzeciego jest obowiązany uzasadnić wniosek o przekazanie dokumentacji,
- 2) osoby zatrudnione w organie nadzoru publicznego z państwa trzeciego, mające dostęp do dokumentacji, są obowiązane do zachowania tajemnicy zawodowej,

- 3) organ nadzoru publicznego z państwa trzeciego może wykorzystać otrzymaną dokumentację wyłącznie w celu realizacji powierzonych mu zadań w ramach sprawowania nadzoru, przeprowadzania postępowań dyscyplinarnych lub kontroli w ramach systemu zapewnienia jakości w danym państwie trzecim.

Komisja Nadzoru Audytowego informuje Komisję Europejską o zawartym porozumieniu i jego istotnych postanowieniach.

**Art. 103.** [Odmowa przekazania dokumentacji organowi nadzoru publicznego z państwa trzeciego]

**Komisja Nadzoru Audytowego może odmówić przekazania organowi nadzoru publicznego z państwa trzeciego dokumentacji, o której mowa w art. 101, jeżeli:**

- 1) jej przekazanie mogłoby mieć wpływ na suwerenność, bezpieczeństwo lub porządek publiczny Unii Europejskiej lub Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) przeciwko biegłemu rewidentowi lub podmiotowi uprawnionemu do badania sprawozdań finansowych toczy się już postępowanie sądowe w sprawie, której dotyczy wnioszek organu nadzoru publicznego z państwa trzeciego;
- 3) organ nadzoru publicznego z państwa trzeciego nie spełnia wymagań uznanych przez Komisję Europejską za równoważne.

Komisja Nadzoru Audytowego może odmówić przekazania organowi nadzoru publicznego z państwa trzeciego dokumentacji, jeżeli:

- 1) jej przekazanie mogłoby mieć wpływ na suwerenność, bezpieczeństwo lub porządek publiczny Unii Europejskiej lub Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) przeciwko biegłemu rewidentowi lub podmiotowi uprawnionemu do badania sprawozdań finansowych toczy się już postępowanie sądowe w sprawie, której dotyczy wnioszek organu nadzoru publicznego z państwa trzeciego,
- 3) organ nadzoru publicznego z państwa trzeciego nie spełnia wymagań uznanych przez Komisję Europejską za równoważne.

## **Współpraca z innymi państwami Unii Europejskiej i państwami trzecimi – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r.**

### **Wzajemne uznawanie rozwiązań regulacyjnych pomiędzy Państwami Członkowskimi**

Rozwiązania regulacyjne Państw Członkowskich respektują zasadę regulacji i nadzoru państwa pochodzenia, tj. Państwa Członkowskiego, w którym biegły rewident lub firma audytorska zostali zatwierdzeni, a badana jednostka ma swoją siedzibę.

W przypadku badania ustawowego skonsolidowanych sprawozdań finansowych Państwo Członkowskie, wymagające przeprowadzenia badania ustawowego skonsolidowanych sprawozdań finansowych, nie może w związku z badaniem ustawowym nakładać na biegłego rewidenta lub firmę audytorską przeprowadzających ustawowe badanie jednostki zależnej, utworzonej w innym Państwie Członkowskim, żadnych dodatkowych wymogów dotyczących rejestracji, kontroli zapewnienia jakości, standardów rewizji finansowej oraz zasad etyki zawodowej i niezależności.

W przypadku spółki, której papiery wartościowe są przedmiotem obrotu na rynku regulowanym w Państwie Członkowskim innym niż państwo, w którym spółka ta posiada swoją siedzibę, Państwo Członkowskie, w którym te papiery wartościowe są przedmiotem obrotu, nie może w związku z badaniem ustawowym nakładać na biegłego rewidenta lub firmę audytorską przeprowadzającą ustawowe badanie rocznego lub skonsolidowanego sprawozdania finansowego danej spółki, żadnych dodatkowych wymogów dotyczących rejestracji, kontroli zapewnienia jakości, standardów rewizji finansowej oraz zasad etyki zawodowej i niezależności.

## Tajemnica zawodowa i współpraca regulacyjna pomiędzy Państwami Członkowskimi

Właściwe władze Państw Członkowskich odpowiedzialne za zatwierdzanie, rejestrację, zapewnianie jakości, inspekcje i dyscyplinę współpracują ze sobą, gdy tylko jest to konieczne do wykonywania ich poszczególnych zadań wynikających z Dyrektywy KE. Właściwe władze w Państwie Członkowskim odpowiedzialne za zatwierdzanie, rejestrację, zapewnianie jakości, inspekcje i dyscyplinę udzielają pomocy właściwym władzom w innych Państwach Członkowskich. W szczególności właściwe władze wymieniają informacje i współpracują przy dochodzeniach związanych z prowadzeniem badań ustawowych.

Obowiązek tajemnicy zawodowej odnosi się do wszystkich osób zatrudnionych lub które były zatrudnione przez właściwe władze. Informacje objęte zakresem tajemnicy zawodowej nie mogą być ujawniane żadnej innej osobie ani władzy, chyba że wymagają tego przepisy ustawowe, wykonawcze bądź administracyjne Państwa Członkowskiego.

Właściwe władze mogą odmówić udzielenia żądanych informacji, jeżeli:

- 1) udzielenie informacji mogłoby mieć szkodliwy wpływ na suwerenność, bezpieczeństwo lub porządek publiczny państwa, do którego zwrócono się z żądaniem lub naruszać krajowe reguły bezpieczeństwa, lub
- 2) przed organami Państwa Członkowskiego, do którego skierowano żądanie, wszczęto już postępowanie sądowe w odniesieniu do tych samych działań i przeciwko tym samym biegłym rewidentom lub firmom audytorskim, lub
- 3) właściwe władze Państwa Członkowskiego, do którego skierowano żądanie, wydały prawomocne orzeczenie w sprawie tych samych działań i przeciwko tym samym biegłym rewidentom lub firmom audytorskim.

Właściwa władza jednego Państwa Członkowskiego może zażądać przeprowadzenia dochodzenia przez właściwą władzę innego Państwa Członkowskiego na terytorium tego drugiego państwa. Może również zażądać, by niektórzy jej pracownicy mogli towarzyszyć pracownikom

właściwej władzy tego innego Państwa Członkowskiego podczas prowadzenia dochodzenia. Dochodzenie takie pozostaje pod pełną kontrolą Państwa Członkowskiego, na którego terytorium jest przeprowadzane. Właściwe władze mogą odmówić podjęcia działań na żądanie przeprowadzenia dochodzenia przewidzianego, jeżeli:

- 1) tego rodzaju dochodzenie może negatywnie wpłynąć na suwerenność, bezpieczeństwo lub porządek publiczny Państwa Członkowskiego, do którego skierowano żądanie, lub
- 2) przed organami danego Państwa Członkowskiego, do którego skierowano żądanie, wszczęto już postępowanie sądowe w odniesieniu do tych samych działań i przeciwko tym samym osobom, lub
- 3) właściwe władze Państwa Członkowskiego, do którego skierowano żądanie, wydały prawomocne orzeczenie w sprawie tych samych osób w związku z tymi samymi działaniami.

### **Zatwierdzanie biegłych rewidentów z państw trzech**

Z zastrzeżeniem wzajemności właściwe władze Państwa Członkowskiego mogą zatwierdzić biegłego rewidenta z państwa trzeciego jako biegłego rewidenta, jeśli dana osoba dostarczyła dowody, że spełnia wymogi równoważne z wymogami określonymi rozdziale II komentarza.

#### **Rejestracja i nadzór nad biegłymi rewidentami i jednostkami audytorskimi z państwa trzeciego**

Właściwe władze Państwa Członkowskiego rejestrują każdego biegłego rewidenta i każdą jednostkę audytorską z państwa trzeciego, który dostarczył sprawozdanie z badania dotyczącego rocznego lub skonsolidowanego sprawozdania finansowego spółki zarejestrowanej poza terytorium Wspólnoty, której zbywalne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym tego Państwa Członkowskiego w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 14 dyrektywy 2004/39/WE, z wyjątkiem sytuacji, gdy dana spółka jest emitentem wyłącznie dłużnych papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na regulowanym rynku w Państwie Członkowskim w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2004/109/WE z dnia 15 grudnia 2004 r. w sprawie harmonizacji wy-

mogów dotyczących przejrzystości informacji o emitentach, których papiery wartościowe dopuszczane są do obrotu na rynku regulowanym oraz zmieniająca dyrektywę 2001/34/WE (Dz. Urz. UE L Nr 390, s. 38 z późn. zm.), których wartość nominalna na jednostkę wynosi co najmniej 50.000 euro lub, w przypadku dłużnych papierów wartościowych denominowanych w innej walucie, jest równoważna na dzień emisji kwocie co najmniej 50.000 euro.

Państwa Członkowskie poddają zarejestrowanych biegłych rewidentów i jednostki audytorskie z państwa trzeciego swoim systemom nadzoru, zapewniania jakości oraz dochodzeń i sankcji. Państwo Członkowskie może zwolnić zarejestrowanych biegłych rewidentów i jednostki audytorskie z państwa trzeciego z podlegania jego systemowi zapewniania jakości, jeżeli inne Państwo Członkowskie lub system zapewniania jakości państwa trzeciego, który został oceniony jako równorzędny, przeprowadził kontrolę jakości danego biegłego rewidenta lub danej jednostki audytorskiej z państwa trzeciego w ciągu poprzednich 3 lat.

Sprawozdania z badania dotyczącego rocznych sprawozdań finansowych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych, o których mowa w ust. 1 artykułu 45 Dyrektywy KE, wydane przez biegłych rewidentów lub jednostki audytorskie z państwa trzeciego niezarejestrowane w danym Państwie Członkowskim, nie mają skutków prawnych w tym Państwie Członkowskim.

Państwo Członkowskie może zarejestrować jednostkę audytorską z państwa trzeciego tylko wtedy, jeżeli:

- 1) spełnia ona wymogi równoważne z wymogami określonymi dla biegłych rewidentów pochodzących z Państwa Członkowskiego,
- 2) większość członków organu administracyjnego lub zarządzającego jednostki audytorskiej z państwa trzeciego spełnia wymogi równoważne z wymogami określonymi w art. 4–10 Dyrektywy KE,
- 3) biegły rewident z państwa trzeciego przeprowadzający badanie w imieniu jednostki audytorskiej z państwa trzeciego spełnia wymogi równoważne z wymogami określonymi w art. 4–10 Dyrektywy KE,
- 4) badania rocznych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych przeprowadzane są zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej,

- 5) publikuje ona na swojej stronie internetowej roczne sprawozdanie zapewniające przejrzystość, obejmujące informacje lub zachowuje ona zgodność z równoważnymi wymogami dotyczącymi ujawniania informacji.

### **Odstępstwa w przypadku równoważności**

Państwa Członkowskie mogą zaprzestać stosowania bądź zmodyfikować wymogi rejestracji i nadzoru nad biegłymi rewidentami z państw trzecich, na zasadzie wzajemności jedynie wtedy, jeżeli biegli rewidentci lub jednostki audytorskie z państwa trzeciego podlegają systemom nadzoru publicznego, zapewniania jakości oraz dochodzeń i sankcji w danym państwie trzecim, spełniającym wymogi równoważne wymogom określonym w Dyrektywie KE.

Państwa Członkowskie powiadamiają Komisję o:

- 1) swoich ocenach równoważności,
- 2) głównych elementach ich porozumień o współpracy z systemami nadzoru publicznego, zapewniania jakości oraz dochodzeń i sankcji w państwach trzecich.

### **Współpraca z właściwymi władzami z państw trzecich**

Państwa Członkowskie mogą zezwolić na przekazanie właściwym władzom państwa trzeciego dokumentacji roboczej z badania lub innych dokumentów będących w posiadaniu biegłych rewidentów lub firm audytorskich zatwierdzonych przez nie, pod warunkiem, że:

- 1) ta dokumentacja robocza z badania lub inne dokumenty odnoszą się do badań spółek, które wyemitowały papiery wartościowe w tym państwie trzecim lub które wchodzi w skład grupy wydającej ustawowe skonsolidowane sprawozdania finansowe w tym państwie trzecim,
- 2) przekazanie odbywa się za pośrednictwem miejscowych właściwych władz do właściwych władz tego państwa trzeciego, na żądanie tych władz,

- 3) między danymi właściwymi władzami istnieją ustalenia robocze oparte o zasadę wzajemności,
- 4) przekazanie danych osobowych do państwa trzeciego jest zgodne z rozdziałem IV dyrektywy 95/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 24 października 1995 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w zakresie przetwarzania danych osobowych i swobodnego przepływu tych danych (Dz. Urz. UE L Nr 281, s. 31 z późn. zm.).

Ustalenia robocze, o których mowa pkt 4, gwarantują, że:

- 1) właściwe władze przedstawiają uzasadnienie dla żądania dokumentacji roboczej z badania i innych dokumentów,
- 2) osoby obecnie lub wcześniej zatrudnione przez właściwe władze państwa trzeciego, które otrzymują te informacje, są zobowiązane do zachowania tajemnicy zawodowej,
- 3) właściwe władze państwa trzeciego mogą wykorzystywać roboczą dokumentację z badania i inne dokumenty wyłącznie do realizacji funkcji nadzoru publicznego, zapewnienia jakości,
- 4) na żądanie właściwych władz państwa trzeciego dotyczące roboczej dokumentacji z badania lub innych dokumentów będących w posiadaniu biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, można udzielić odpowiedzi odmownej:
  - jeżeli przekazanie tej dokumentacji roboczej lub dokumentów wpłynęłoby negatywnie na suwerenność, bezpieczeństwo lub porządek publiczny Wspólnoty lub Państwa Członkowskiego, do którego skierowano żądanie, lub
  - gdy przed organami Państwa Członkowskiego, do którego skierowano żądanie, wszczęto już postępowanie sądowe w odniesieniu do tych samych działań i przeciwko tym samym osobom.

W wyjątkowych przypadkach oraz w drodze odstępstwa, Państwa Członkowskie mogą zezwolić zatwierdzonym przez siebie biegłym rewidentom i firmom audytorskim na przekazanie dokumentacji roboczej z badania i innych dokumentów bezpośrednio do właściwych władz państwa trzeciego, pod warunkiem m.in., że:

- 1) właściwe władze tego państwa trzeciego wszczęły dochodzenie,
- 2) przekazanie nie jest sprzeczne z obowiązkami, których muszą przestrzegać biegli rewidenti i firmy audytorskie w związku z przeka-

- zywaniem dokumentacji roboczej z badania i innych dokumentów właściwym władzom w swoim państwie,
- 3) z właściwymi władzami danego państwa trzeciego zawarto ustalenia robocze umożliwiające właściwym władzom Państwa Członkowskiego uzyskanie na zasadach wzajemności bezpośredniego dostępu do dokumentacji roboczej z badania i innych dokumentów jednostek audytorskich z państw trzecich,
  - 4) właściwe władze państwa trzeciego przedkładające żądanie poinformują z wyprzedzeniem właściwe władze krajowe, którym podlega biegły rewident lub firma audytorska, o każdym bezpośrednio skierowanym żądaniu przekazania informacji wraz z podaniem uzasadnienia.

## Rozdział 10

### **PRZEPISY ZMIENIAJĄCE, PRZEJŚCIOWE I KOŃCOWE**

**Art. 104.** [Zmiany w Prawie spółdzielczym]

**W ustawie z dnia 16 września 1982 r. – Prawo spółdzielcze (Dz. U. z 2003 r. Nr 188, poz. 1848, z późn. zm.) uchyla się art. 240a.**

**Art. 105.** [Zmiany w ustawie o rachunkowości]

**W ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694, z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:**

- 1) w art. 65 dodaje się ust. 7 w brzmieniu:  
„7. Opinię i raport z badania sprawozdania finansowego podpisuje kluczowy biegły rewident przeprowadzający badanie.”;
- 2) w art. 66:
  - a) uchyla się ust. 1–3,
  - b) ust. 4–6 otrzymują brzmienie:  
„4. Wyboru podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych do wykonywania badania lub przeglądu sprawozdania finansowego dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej. Zarząd jednostki nie może dokonać takiego wyboru.

**5. Kierownik jednostki zawiera z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych umowę o badanie lub przegląd sprawozdania finansowego w terminie umożliwiającym jego udział w inwentaryzacji znaczących składników majątkowych. Koszty wykonania czynności rewizji finansowej ponosi jednostka.**

**6. Badanie lub przegląd sprawozdania finansowego przeprowadzone z naruszeniem przepisów art. 56 ust. 2–4 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. Nr 77, poz. 649) są nieważne z mocy prawa.”,**

c) dodaje się ust. 7 w brzmieniu:

**„7. Rozwiązanie umowy, o której mowa w ust. 5, jest możliwe jedynie w sytuacji zaistnienia uzasadnionej podstawy. Różnice poglądów w sprawie stosowania zasad rachunkowości lub standardów rewizji finansowej nie stanowią uzasadnionej podstawy rozwiązania umowy. O rozwiązaniu umowy o badanie lub przegląd sprawozdania finansowego kierownik jednostki oraz podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych informują niezwłocznie Komisję Nadzoru Audytowego.”;**

3) art. 67a otrzymuje brzmienie:

**„Art. 67a. Przepisy art. 65, art. 66 ust. 4, 5 i 7 oraz art. 67 stosuje się odpowiednio do badania sprawozdań finansowych innych niż określone w art. 64.”;**

4) w załączniku nr 1 w części „Dodatkowe informacje i objaśnienia” w ust. 4 pkt 6 otrzymuje brzmienie:

**„6) wynagrodzeniu biegłego rewidenta lub podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, wypłaconym lub należnym za rok obrotowy odrębnie za:**

- a) obowiązkowe badanie rocznego sprawozdania finansowego,
- b) inne usługi poświadczające,
- c) usługi doradztwa podatkowego,
- d) pozostałe usługi;”.

**Art. 106.** [Zmiany w ustawie o działach administracji rządowej]

W ustawie z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (Dz. U. z 2007 r. Nr 65, poz. 437, z późn. zm.) w art. 8 w ust. 2 pkt 7 otrzymuje brzmienie:

„7) rachunkowość i rewizję finansową;”.

**Art. 107.** [Zmiany w ustawie o obrocie instrumentami finansowymi]

W ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. Nr 183, poz. 1538, z późn. zm.) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 30 ust. 3 otrzymuje brzmienie:

„3. Obowiązek, o którym mowa w ust. 2, spoczywa również na biegłym rewidentcie oraz osobach uprawnionych do reprezentowania podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych lub pozostających z tym podmiotem w stosunku pracy – w zakresie dotyczącym czynności podejmowanych przez te osoby lub podmiot, w związku z badaniem sprawozdań finansowych spółki prowadzącej giełdę lub świadczeniem na rzecz spółki prowadzącej giełdę innych usług wymienionych w art. 48 ust. 2 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. Nr 77, poz. 649). Nie narusza to obowiązku zachowania tajemnicy, o której mowa w art. 59 tej ustawy.”;

2) w art. 64 ust. 3 otrzymuje brzmienie:

„3. Obowiązek, o którym mowa w ust. 2, spoczywa również na biegłym rewidentcie oraz osobach uprawnionych do reprezentowania podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych lub pozostających z tym podmiotem w stosunku pracy – w zakresie dotyczącym czynności podejmowanych przez te osoby lub podmiot, w związku z badaniem sprawozdań finansowych Krajowego Depozytu lub świadczeniem na jego rzecz innych usług wymienionych w art. 48 ust. 2 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach

**uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym. Nie narusza to obowiązku zachowania tajemnicy, o której mowa w art. 59 tej ustawy.”.**

**Art. 108.** [Zmiany w ustawie o nadzorze nad rynkiem finansowym]  
W ustawie z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym (Dz. U. Nr 157, poz. 1119, z późn. zm.) po art. 17a dodaje się art. 17b w brzmieniu:

„**Art. 17b.** Przewodniczący Komisji i przewodniczący lub zastępca przewodniczącego Komisji Nadzoru Audytowego, o której mowa w ustawie z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. Nr 77, poz. 649), mogą przekazywać sobie informacje w zakresie niezbędnym dla wykonywania ich ustawowo określonych zadań.”.

**Art. 109.** [Obowiązki podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych]

**Podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych:**

- 1) w terminie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy przekażą Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów dodatkowe dane, o które została rozszerzona lista, w stosunku do listy obowiązującej dotychczas;
- 2) w terminie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy dostosują swoją działalność do wymagań ustawy przewidzianych dla podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.

**Art. 110.** [Obowiązki biegłych rewidentów]

Biegli rewidenci przekażą Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów, w terminie 4 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, dodatkowe dane, o które został rozszerzony rejestr, w stosunku do rejestru obowiązującego dotychczas.

**Art. 111.** [Obowiązki Krajowej Rady Biegłych Rewidentów]

**Krajowa Rada Biegłych Rewidentów dostosuje, w terminie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, rejestr oraz listę do wymagań niniejszej ustawy.**

**Art. 112.** [Stosowanie uprzednio obowiązujących przepisów wykonawczych]

**Przepisy wykonawcze, wydane na podstawie art. 12 ust. 4 ustawy z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz. U. z 2001 r. Nr 31, poz. 359, z późn. zm.) zachowują moc do czasu wejścia w życie przepisów wykonawczych, wydanych na podstawie art. 50 ust. 3 niniejszej ustawy, nie dłużej jednak niż 6 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.**

**Art. 113.** [Sprawy przed sądem dyscyplinarnym]

**1. Sprawy, które zostały skierowane do rozpoznania przez sąd dyscyplinarny właściwy według przepisów dotychczasowych, w których nie doszło do wyznaczenia terminu rozprawy, przekazuje się niezwłocznie sądowi właściwemu według przepisów niniejszej ustawy.**

**2. Sprawy, w których przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy wyznaczono termin rozprawy, toczą się do końca postępowania w danej instancji według przepisów dotychczasowych; w razie odroczenia rozprawy na czas powyżej 2 miesięcy, zawieszenia postępowania lub ponownego rozpoznania sprawy albo po zapadnięciu prawomocnego orzeczenia, postępowanie toczy się według przepisów niniejszej ustawy, a sprawy przekazuje się niezwłocznie właściwemu sądowi.**

**3. Czynności procesowe dokonane na podstawie przepisów dotychczasowych są skuteczne.**

**Art. 114.** [Bieg terminów przedawnienia karalności]

**Do biegu terminów przedawnienia karalności przewinień dyscyplinarnych popełnionych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepisy dotychczasowe.**

**Art. 115.** [Komisja egzaminacyjna i postępowanie kwalifikacyjne]

**1. Komisja powołana na podstawie art. 7 ustawy z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie działa do czasu powołania Komisji zgodnie z przepisami niniejszej ustawy, jednak nie dłużej niż 4 miesiące od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.**

**2. W 2009 r. zgłoszenie przez uprawnione podmioty członków Komisji następuje w terminie 2 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.**

**3. Do osób, które rozpoczęły postępowanie kwalifikacyjne przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, mają zastosowanie wymagania kwalifikacyjne określone w przepisach dotychczasowych, jednak nie dłużej niż 4 lata od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.**

**Art. 116.** [Ciągłość praw i obowiązków Krajowej Izby Biegłych Rewidentów]

**1. Z dniem wejścia w życie niniejszej ustawy Krajowa Izba Biegłych Rewidentów i jej organy wstępują z mocy prawa w obowiązki i prawa dotychczasowej Krajowej Izby Biegłych Rewidentów i jej organów.**

**2. Terminy upływu kadencji organów, o których mowa w ust. 1, liczy się od dnia ich powołania na podstawie przepisów dotychczasowych.**

**3. Osoby wybrane do organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów przez VI Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów zachowują swój mandat do następnych wyborów.**

**Art. 117.** [Powoływanie komitetu audytu]

Jednostka zainteresowania publicznego, z zastrzeżeniem art. 86 ust. 2 i 3, jest obowiązana powołać komitet audytu, o którym mowa w art. 86 ust. 1, w terminie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

**Art. 118.** [Obowiązywanie uchwał Krajowej Izby Biegłych Rewidentów]

1. Uchwały organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów wydane na podstawie przepisów dotychczasowych zachowują moc, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3.

2. Uchwały wymagające dostosowania do przepisów niniejszej ustawy zachowują moc do czasu podjęcia nowych uchwał, jednak nie dłużej niż 6 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

3. Organy Krajowej Izby Biegłych Rewidentów prześlą Komisji Nadzoru Audytowego, w terminie 2 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, uchwały podlegające zatwierdzeniu, z zastrzeżeniem ust. 4.

4. Statut uchwalony w trybie art. 20 ust. 1 pkt 5 jest przekazywany Komisji Nadzoru Audytowego w celu zatwierdzenia w terminie 30 dni od dnia zakończenia pierwszego zjazdu odbytego po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.

**Art. 119.** [Składanie wniosków o rejestrację przez biegłych rewidentów]

Biegli rewidenci i podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych, o których mowa w art. 96 ust. 1 i art. 97 ust. 1, mają obowiązek złożenia wniosków o rejestrację w terminie 2 miesięcy od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy.

**Art. 120.** [Standardy rewizji finansowej]

Do czasu wejścia w życie Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej, ogłoszonych w formie rozporządzeń Komisji

**Europejskiej, przez standardy rewizji finansowej rozumie się krajowe standardy ustanowione przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, zatwierdzone przez Komisję Nadzoru Audytowego.**

**Art. 121.** [Utrata mocy ustawy z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie]

**Traci moc ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz. U. z 2001 r. Nr 31, poz. 359, z późn. zm.).**

**Art. 122.** [Wejście w życie ustawy]

**Ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.**

## ZAKOŃCZENIE

Przeprowadzona analiza porównawcza regulacji europejskich i krajowych wskazuje, że Dyrektywa VIII KE istotnie wpływa na cztery kluczowe zagadnienia, tj.:

- na zawód biegłego rewidenta w Polsce,
- na system nadzoru publicznego w Polsce łącznie z sugestiami płynącymi z już funkcjonujących systemów w krajach członkowskich i krajach trzecich,
- na system zapewniania jakości usług biegłego rewidenta w Polsce,
- na niezależność biegłego rewidenta w Polsce.

### **Wpływ VIII Dyrektywy na zawód biegłego rewidenta w Polsce**

#### **Skład organów zarządczych i nadzorczych firm audytorskich**

Nowa dyrektywa rozszerza możliwość uczestnictwa w zarządach spółek audytorskich biegłych rewidentów zarejestrowanych w innych Państwach Członkowskich UE na równi z krajowymi biegłymi rewidentami. Wprowadza również możliwość większościowego udziału właścicielskiego w grupie biegłych rewidentów z innych krajów należących do Europejskiego Obszaru Gospodarczego<sup>1</sup>. Dyrektywa potwierdza również zasadę, do tej pory obowiązującą w Polsce, iż badanie sprawozdania finansowego może przeprowadzać jedynie biegły rewident zatwierdzony w danym Państwie Członkowskim. Rozwiązanie takie

---

<sup>1</sup> Dalej: EOG.

wymusza, aby biegły rewident dysponował odpowiednią wiedzą o lokalnych uwarunkowaniach funkcjonowania jednostki, której sprawozdanie finansowe bada.

### **Rejestr publiczny biegłych rewidentów i firm audytorskich**

Artykuły 16 i 17 Dyrektywy KE wyraźnie rozszerzają zakres informacji wymaganych do ujawnienia w odpowiednich rejestrach. Dotychczas wymagania narzucone przez zapisy w u.b.r.<sup>2</sup> nakazywały publikację w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”: imienia, nazwiska i numeru legitymacji biegłego rewidenta, pełną i skróconą nazwę oraz adres siedziby podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych. Dyrektywa wyraźnie poszerza wykaz informacji prezentowanych w rejestrze publicznym o:

- informacje kontaktowe, wskazanie głównej osoby do kontaktów oraz, gdzie ma to zastosowanie, adres strony internetowej;
- adres każdego biura w danym Państwie Członkowskim;
- nazwiska i numery rejestracji wszystkich biegłych rewidentów zatrudnianych przez firmę audytorską lub związanych z nią w charakterze wspólnika lub w inny sposób;
- nazwiska i adresy służbowe wszystkich właścicieli i udziałowców;
- nazwiska i adresy służbowe wszystkich członków organu administracyjnego bądź zarządzającego;
- jeśli ma to zastosowanie, członkostwo w sieci, a także wykaz nazwisk i adresów firm członkowskich oraz podmiotów powiązanych lub wskazanie miejsca, gdzie takie informacje są publicznie dostępne.

Proponowane rozwiązania i znacznie poszerzony w dyrektywie zakres informacji mają za zadanie zwiększyć zaufanie do podmiotów świadczących usługi audytorskie oraz ułatwić dokonanie własnej oceny podmiotu, z którym chce się współpracować. Potencjalni klienci, inwestorzy dzięki takiemu kształtowi rejestru publicznego mają ułatwiony

---

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (tekst jedn.: Dz. U. z 2001 r. Nr 31, poz. 359), dalej: u.b.r.

dostęp do informacji mówiącej o strukturach właścicielskich firm audytorskich, wgląd w informacje na temat zatrudnionych w firmach biegłych rewidentach (lub współpracującymi z daną firmą) oraz istniejących powiązań z innymi firmami (współdziałanie w „sieci”).

### **Niezależność biegłego rewidenta**

Dyrektywa wskazuje sytuacje, w których niezależność biegłego rewidenta może być zagrożona. Jednocześnie istnienie zagrożenia nie wyklucza możliwości przeprowadzenia badania, jeżeli firma audytorska zastosuje odpowiednie zabezpieczenia, które zneutralizują te zagrożenia (art. 22 ust. 1 lit. (a) Dyrektywy KE). Dyrektywa wymaga również, aby dokumentacja robocza z badania sprawozdania dokumentowała zaistnienie znaczących zagrożeń.

Dyrektywa wyróżnia zagrożenia znaczące i nieznaczące. Te pierwsze powinny zostać udokumentowane. Analiza zagrożeń przez biegłego rewidenta powinna dać odpowiedź, do której grupy one należą, i czy podjęte środki zabezpieczające są wystarczające, aby ustawowe badanie sprawozdania mógł on przeprowadzić.

### **Wynagrodzenie biegłego rewidenta**

Zapis Dyrektywy KE w art. 25 wprowadza po raz pierwszy regulację odnoszącą się do kategorii wynagrodzeń za usługi biegłego rewidenta. W u.b.r. dotychczas nie było takich regulacji, a jedynie obecnie funkcjonujący kodeks etyki zawiera zapisy dotyczące wynagrodzenia. Jednocześnie należy zwrócić uwagę na punkt wspomnianego artykułu, który uwzględnia możliwość świadczenia innych (dodatkowych) usług podmiotowi badanemu, co w obowiązujących polskich przepisach prawa nie jest dozwolone. Kalkulacja wynagrodzenia musi odbywać się w sposób obiektywny, niezależny i oderwany od faktów świadczących o wykonywaniu usług dodatkowych i uzyskiwania z nich przychodów (bezwarunkowy).

## Standardy rewizji finansowej

Dyrektywa wprowadza rozwiązania zmierzające w kierunku standaryzacji technik, metod i zawodowego (zgodnego z etyką zawodu) podejścia do procesu badania sprawozdania finansowego na terenie Unii Europejskiej obowiązek stosowania zatwierdzonych przez Komisję Europejską Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej (art. 26 Dyrektywy KE – Państwa Członkowskie wymagają od biegłych rewidentów i firm audytorskich prowadzenia badań ustawowych zgodnie z międzynarodowymi standardami rewizji finansowej przyjętymi przez Komisję. Państwa Członkowskie mogą w dalszym ciągu stosować krajowy standard rewizji finansowej, dopóki Komisja nie przyjmie międzynarodowego standardu obejmującego takie samo zagadnienie).

### Badanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych

Autorzy dyrektywy uznali za niedopuszczalny fakt, aby audytor badający skonsolidowane sprawozdanie finansowe, który sam nie bada sprawozdań finansowych wszystkich spółek wchodzących w skład grupy kapitałowej, wydając opinie o sprawozdaniu finansowym spółki dominującej w danej grupie kapitałowej, domniemywał rzetelności działań audytorów sprawozdań spółek zależnych<sup>3</sup>. Z tego powodu w Dyrektywie KE w art. 27 zawarto wymóg, by w przypadku badania ustawowego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy podmiotów, audytor grupy ponosił pełną odpowiedzialność za badane skonsolidowane sprawozdanie finansowe. W sytuacji gdy badania poszczególnych spółek grupy kapitałowej nie były dokonywane przez audytora grupy, będzie on miał obowiązek dokonania przeglądu prac rewizyjnych audytora sprawozdania jednostkowego. Będzie przysługiwało mu prawo, aby żądać udostępnienia dokumentacji rewizyjnej oraz wszelkich dokumentów mających związek z badaniem oraz wydaną opinią.

---

<sup>3</sup> Por. P. Gut, *Kreatywna księgowość a fałszowanie sprawozdań finansowych*, Warszawa 2006, s. 245.

## System zapewnienia jakości

System zapewnienia jakości, który obejmuje zarówno działalność firm (sieci) audytorskich, jak i biegłych rewidentów w zakresie badania sprawozdań finansowych, jest nowym elementem regulującym zawód. Na mocy dotychczas obowiązujących przepisów prawa w strukturze Krajowej Izby Biegłych Rewidentów funkcjonowała Komisja Nadzoru, której podstawowym zadaniem było planowanie i przeprowadzanie kontroli w podmiotach wykonujących badania sprawozdań finansowych. Kontrole finansowe były pokrywane ze środków KIBR, czyli z opłat wnoszonych przez biegłych rewidentów bądź firmy audytorskie. Taka sytuacja powodowała, że organ kontroli był w pewnym stopniu zależny od organów kontrolowanych, co jest niezgodne z art. 29 Dyrektywy KE, stwierdzającym, że system zapewnienia jakości ma być systemem gwarantującym jego niezależność od jednostek poddawanych kontroli. W tej sytuacji zaistniała wyraźna potrzeba modernizacji obowiązujących w tym zakresie rozwiązań. KIBR sugerował, aby podstawą budowy zmodernizowanego systemu kontroli jakości była Krajowa Komisja Nadzoru, której organizację i zasady funkcjonowania można by dostosować do wymogów nowej dyrektywy (zasoby ludzkie, niezależność finansowa, raportowanie pokontrolne, nadzór publiczny nad Komisją Nadzoru, zasady nominacji itp.)<sup>4</sup>.

## Zasady nadzoru publicznego

Dotychczas obowiązujące w Polsce rodzajowe przepisy prawa nie przewidywały takiego organu. Dyrektywa KE nakazuje budowę systemu nadzoru publicznego nad zawodem biegłego rewidenta. Jednakże należy podkreślić, że wykonywanie zawodu biegłego rewidenta w Polsce było poddane zewnętrznemu nadzorowi, zgodnie z u.b.r., który sprawował minister finansów. Działał również organ samorządowy w postaci

---

<sup>4</sup> Raport KIBR 01 z dnia 5 marca 2006 r., *Wpływ zmian 8 Dyrektywy na zawód biegłego rewidenta w Polsce*, [www.kibr.org.pl](http://www.kibr.org.pl), s. 12.

wcześniej wskazanej Komisji Nadzoru zajmującej się kontrolowaniem pracy biegłych rewidentów. Przyjęte dotychczas rozwiązania nie spełniały podstawowych wymogów narzuconych przez zapisy w dyrektywie, tj. nie były one organami niezależnymi od biegłych rewidentów czy firm audytorskich (chodzi tu przede wszystkim o ustanowienie źródeł finansowania autonomicznych i niezależnych od biegłych rewidentów i firm audytorskich).

### **Pojęcie jednostki interesu (zainteresowania) publicznego i niezależności biegłego rewidenta oraz wymóg ujawnień biegłego rewidenta**

Ustawa o biegłych rewidentach w swoich zapisach dotyczących niezależności biegłego rewidenta dokonującego badania sprawozdania finansowego jednostek zainteresowania publicznego nie nakładała dodatkowych warunków, których spełnienie gwarantuje zachowanie niezależności. Dyrektywa KE wprowadza w tym zakresie szczególną kontrolę wobec audytorów tego rodzaju jednostek.

Odbudowa zaufania do zawodu biegłego rewidenta przejawia się w szczególnym podejściu do niezależności, w sytuacji badania sprawozdania finansowego jednostek interesu publicznego, gdzie zagrożenia niezależności powinny być udokumentowane w procesie rewizji finansowej.

Artykuł 42 Dyrektywy KE wprowadza zasadę wymiany biegłego rewidenta (bądź partnera firmy audytorskiej) odpowiedzialnego za przeprowadzanie ustawowego badania sprawozdania finansowego przynajmniej raz w ciągu siedmiu lat oraz daje mu prawo powtórnego uczestnictwa w badaniu po upływie co najmniej dwóch lat od dokonanej zmiany. Należy wspomnieć, że przepisy Dyrektywy nie nakazują zmiany samej firmy audytorskiej, tylko biegłego rewidenta odpowiedzialnego za dane badanie. Okres rotacji poniżej 7 lat – w ocenie KIBR – może obniżyć jakość świadczonych usług ze względu na konieczność poznania specyfiki działalności czy posiadania wysoce specjalistycznej wiedzy (audyt w firmach telekomunikacyjnych czy sektora finansowego). Istotną sprawą jest również w tym aspekcie wymóg (do tej pory

nieobowiązujący) publikowania przez firmy audytorskie jednostek interesu publicznego informacji z zakresu *corporate governance* (art. 40 Dyrektywy KE), co stanowi kolejny krok sprzyjający odbudowie zaufania publicznego do zawodu biegłego rewidenta.

### **Komitet do spraw audytu w jednostkach interesu publicznego**

Dyrektywa KE swoim zakresem obejmuje nie tylko podmioty dokonujące ustawowych badań sprawozdań finansowych. Jej rozwiązanie wywierają również istotny wpływ na kształt struktur jednostek zainteresowania publicznego. Dyrektywa nakazuje, by wyżej wymienione jednostki posiadały komitet ds. audytu<sup>5</sup> zajmujący się m.in.:

- monitorowaniem procesu sprawozdawczości finansowej;
- monitorowaniem skuteczności istniejących w spółce systemów kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego (w stosownych przypadkach) oraz zarządzania ryzykiem;
- monitorowaniem badania ustawowych rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych;
- dokonywaniem przeglądu i monitorowaniem niezależności biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, a w szczególności świadczenia dodatkowych usług na rzecz badanej jednostki.

Tak przedstawione zadania wynikające z dyrektywy mają w istotny sposób zwiększyć niezależność biegłych rewidentów, jak i również wzmocnić zasady ładu korporacyjnego w tych jednostkach. Funkcje i zadania przewidziane dla komitetu ds. audytu mogą pełnić działające w przypadku spółek prawa handlowego rady nadzorcze lub komisje rewizyjne. Niezbędne jest jednak ustawowe zapewnienie rekrutacji członków wykazujących wysokie kompetencje w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, aby zapewnić właściwy kontakt i sprawną komunikację z biegłym rewidentem prowadzącym badanie sprawozdania finansowego.

---

<sup>5</sup> Lub zdefiniowały (wskazały) organ w swojej strukturze organizacyjnej spełniający te zadania.

## Wpływ VIII Dyrektywy na system nadzoru publicznego w Polsce

Nowa dyrektywa regulująca zasady wykonywania badań sprawozdań finansowych zobowiązała państwa członkowskie UE do stworzenia systemu nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi, spełniającego następujące warunki:

- nadzorem publicznym objęci mają być wszyscy biegli rewidenty i firmy audytorskie;
- zarząd systemu nadzoru publicznego w większości mają stanowić osoby niewykonyjące zawodu biegłego rewidenta, które mają kompetencje w dziedzinach istotnych dla rewizji finansowej;
- system nadzoru ponosi odpowiedzialność za zatwierdzanie i rejestrację biegłych rewidentów i firm audytorskich;
- system nadzoru ponosi odpowiedzialność za przyjmowanie standardów etycznych; wewnętrznej kontroli jakości firm audytorskich oraz rewizji finansowej;
- system nadzoru ponosi odpowiedzialność za doskonalenie ustawiczne, zapewnienie jakości oraz systemy dochodzeń i systemy dyscyplinarne;
- system nadzoru w razie potrzeby ma prawo do przeprowadzania dochodzeń w odniesieniu do biegłych rewidentów i firm audytorskich;
- system nadzoru jest przejrzysty;
- system nadzoru jest odpowiednio finansowany tak, aby finansowanie było bezpieczne i niezależne od wpływu biegłych rewidentów i firm audytorskich;
- regulacje systemu nadzoru powinny umożliwiać skuteczną współpracę z innymi podobnymi systemami na szczeblu europejskim.

Celem dyrektywy nie jest odbieranie czy też ograniczanie kompetencji organizacji samorządowych biegłych rewidentów państw członkowskich już funkcjonujących, ale stworzenie mechanizmów nadzoru o charakterze publicznym z uprawnieniami przeprowadzania niezależnej oceny prawidłowości ich działań, powiązanej z odpowiedzialnością za tę ocenę.

## Ramy konceptualne przyszłego systemu nadzoru publicznego nad zawodem biegłego rewidenta w Polsce

Artykuł 32 Dyrektywy KE zakłada stworzenie systemu, czyli zaprojektowania mechanizmów i procesów kontrolno-nadzorczych, które miałyby stanowić podstawę zapewnienia jakości usług audytorskich. Dopiero w kontekście rozwiązań instytucjonalnych proponowanych przez KIBR powinny pojawić się struktury (organy) realizujące funkcje regulacyjno-kontrolne.

Krajowa Izba Biegłych Rewidentów uważała (podczas prac nad nowelizacją ustawy), że nowy, zmodernizowany system nadzoru publicznego powinien w przeważającej mierze opierać się na wynikach prac organów samorządu biegłych rewidentów. Zgodnie z tą opinią system nadzoru publicznego powinien wykonywać następujące zadania:

- wspieranie organów samorządu w tworzeniu wizerunku biegłego rewidenta jako strażnika jakości sprawozdań finansowych;
- nadzór nad jakością i skutecznością samorządowych procedur kontrolno-regulacyjnych;
- wspieranie rozwoju dobrej sprawozdawczości finansowej, której elementem powinna być obligatoryjna okresowa weryfikacja sprawozdań finansowych przez biegłego rewidenta.

Dyrektywa posługuje się pojęciem systemu nadzoru publicznego, a art. 32 zatytułowano „zasady nadzoru publicznego” (*principles of public oversight*). KIBR dokonując oceny wpływu VIII Dyrektywy pod kątem budowy systemu nadzoru publicznego, zaproponował automatyczne połączenie systemu z nową instytucją. Zdaniem KIBR, bliższe dyrektywie jest pojęcie organu nadzoru rozumianego jako organ zarządzający systemem nadzoru, a nie organ, który sam w sobie stanowi systemem nadzoru.

Dyrektywa zezwala na uczestnictwo w zarządzaniu systemem nadzoru osobom wykonującym zawód. Należy również wspomnieć, że możliwość uczestnictwa przedstawicieli członków samorządu w organie zarządzającym systemem nadzoru daje Konstytucja RP (art. 17), która zapewnia członkom samorządu zawodu zaufania publicznego udział w sprawowaniu pieczy nad należytych wykonywaniem zawodu.

Dyrektywa wymaga stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej, dopuszczając możliwość tworzenia standardów krajowych w wyjątkowych sytuacjach. Zdaniem KIBR, uprawnienia do projektowania nowych krajowych standardów powinny pozostać w kompetencjach samorządu. Organ zarządzający systemem nadzoru publicznego powinien wobec tego:

- kontrolować transparentność procedur tworzenia nowych standardów krajowych;
- inicjować prace nad nowymi standardami.

Dyrektywa KE, która kształtuje ramy systemu nadzoru publicznego nad zawodem biegłego rewidenta, wymaga również od organu zarządzającego systemem:

- kontrolowania procedur planowania szkoleń obowiązkowych dla biegłych rewidentów z prawem uczestnictwa w tym procesie;
- kontrolowania procedur systemu zapewnienia jakości firm audytorskich;
- kontrolowania procedur systemu prowadzenia dochodzeń w sprawach dyscyplinarnych<sup>6</sup>.

Dyrektywa wyraźnie wskazuje, że system nadzoru powinien być systemem przejrzystym, wobec tego powinny być publikowane wszystkie informacje dotyczące systemu nadzoru, tj.:

- zasad jego funkcjonowania (struktury, regulaminy), włączając w to zasady działań kontrolnych i nadzorczych realizowanych w ramach struktur samorządowych;
- działań planowanych, realizowanych i zakończonych;
- kompetencji osób zarządzających systemem;
- procesu rekrutacji osób zarządzających systemem.

Budując od podstaw system nadzoru zgodny z wymaganiami dyrektywy unijnej należy zagwarantować w nim mechanizmy współpracy między systemami nadzoru innych państw krajów członkowskich.

Opublikowany przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów „Raport 02 – Wpływ zmian 8 Dyrektywy na zawód biegłego rewidenta w Pol-

---

<sup>6</sup> Organ zarządzający systemem nadzoru ma prawo w razie potrzeby do przeprowadzenia dochodzeń w odniesieniu do biegłych rewidentów i firm audytorskich.

sce. System nadzoru publicznego” z dnia 16 maja 2006 r. zawierał propozycję konstrukcji systemu. Zaprezentowano w nim sugestię KIBR obrazującą podział zadań między już funkcjonującymi organami samorządu KIBR a Organem Nadzoru, zapewniający przeniesienie odpowiedzialności za obszary wskazane przez art. 32 Dyrektywy KE na organ zarządzający systemem nadzoru.

### **Wpływ VIII Dyrektywy na system zapewniania jakości usług biegłego rewidenta w Polsce**

Nowa Dyrektywa KE regulująca zasady przeprowadzania badań sprawozdań finansowych wymaga od Państw Członkowskich UE stworzenia systemu zapewniającego wysoką jakość usług rewizyjnych świadczonych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie. Obok nadzoru publicznego system zapewnienia jakości jest jedną z najważniejszych instytucji mających odbudować zaufanie do sprawozdawczości finansowej, w tym jakości audytu. Dyrektywa kładzie nacisk na organizację systemu, a nie na budowę nowych struktur kontrolnych. Wobec powyższego Dyrektywa KE nakazuje stworzenie mechanizmów zapewniających dobrą jakość badania sprawozdań finansowych, które zdaniem KIBR już istniały i funkcjonowały w ramach Krajowej Komisji Nadzoru. Ostateczne rozwiązania, które znalazły się w nowej dyrektywie, są doprecyzowaniem zaleceń, które Komisja Europejska opublikowała już 15 listopada 2000 r. (2001/256/EC). Rekomendacje te dotyczyły wdrożenia systemów kontroli jakości badań sprawozdań finansowych w UE. Powołując do życia Krajową Komisję Nadzoru, Polska tym samym wypełniła rekomendacje (zalecenia) wspólnotowe. Komisja, wskazując podstawowe charakterystyki systemu zapewnienia jakości, dopuściła, zaakceptowała i rekomendowała jedną z dwóch metodologii skutecznego realizowania kontroli zapewnienia jakości, jakim jest *peer review* (kontrola realizowana przez biegłych rewidentów). System oparty na *peer review* wprowadzony został m.in. w Niemczech, Francji, Austrii. Obecnie system zapewnienia jakości w Polsce opiera się także na tym modelu.

## Organizacja polskiego systemu zapewnienia jakości w sposób zgodny z dyrektywą

Raport przygotowany przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów, który oceniał wpływ Dyrektywy KE na rozwiązania już funkcjonujące w Polsce, stwierdzał, że istniejący system zapewnienia jakości spełnia większość kryteriów<sup>7</sup>. Nowy system wobec tego powinien opierać się na dotychczasowej organizacji Krajowej Komisji Nadzoru oraz na modelu kontroli *peer view*. Według KIBR wskazana metodologia posiada cechy, które podwyższają wartość tego typu kontroli, są nimi przede wszystkim:

- duże doświadczenie i praktyczna znajomość kontrolowanych zagadnień przez kontrolujących, którzy sami są biegłymi rewidentami czynnymi zawodowo;
- zrozumienie przez kontrolujących koncepcji zawodu biegłego rewidenta;
- możliwość wypracowania najlepszych praktyk i ich upowszechnianie w zawodzie;
- większa wiarygodność dla kontrolowanych biegłych i podmiotów;
- wysoka skuteczność działania;
- posiadanie przez Krajową Komisję Nadzoru czteroletniego doświadczenia działania tego systemu, które stanowi doskonałą podstawę do jego ulepszenia i usprawnienia;
- niski koszt dostosowania do wymogów nowej dyrektywy; konieczne będą stosunkowo nieliczne działania korygujące obecne rozwiązania; szukanie nowych rozwiązań systemowych wymaga wiele czasu i nieporównywalnie więcej nakładów finansowych;
- wybór tego właśnie modelu przez takie kraje, jak Niemcy, Austria, Francja;
- możliwość sprawowania skutecznego nadzoru przez Organ Zarządzający Systemem Nadzoru Publicznego, m.in. poprzez wpływ na zasady: funkcjonowania Komisji Nadzoru, przeprowadzania kontroli, kryteria wyboru kontrolerów.

<sup>7</sup> Por. Raport KIBR 03 z dnia 22 czerwca 2006 r. (projekt), *Wpływ zmian...*, s. 8.

## Wpływ VIII Dyrektywy na niezależność biegłego rewidenta w Polsce

Zgodnie z definicją zawartą w Kodeksie IFAC, niezależność oznacza przekonanie (stan umysłu), zezwalający na wyrażenie opinii bez ulegania wpływom zniekształcającym zawodowy osąd oraz zezwalający danej osobie działać z rzetelnością, obiektywnie i z zawodowym sceptycyzmem. Ponadto niezależność wymaga unikania faktów i okoliczności, które są na tyle znaczące, że racjonalnie myśląca i dobrze poinformowana strona trzecia, posiadająca wiedzę na temat wszystkich stosownych informacji, łącznie z informacjami o zastosowanych przez zawodowego księgowego zabezpieczeniach, wyciągnęłaby uzasadniony wniosek, że rzetelność, obiektywizm lub zawodowy sceptycyzm firmy lub członka zespołu wykonującego prace weryfikacyjne zostały naruszone.

Dyrektywa KE zawiera regulację, która daje możliwość świadczenia przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie dla tego samego klienta usług audytorskich (usług ustawowego badania sprawozdań finansowych) i innych. Dyrektywa KE nie zabrania biegłym rewidentom i firmom audytorskim świadczenia jednocześnie na rzecz tego samego klienta usług audytorskich i jednoznacznie określonych innych usług.

Należy w tym momencie wyraźnie podkreślić, że rozwiązania obowiązujące w Stanach Zjednoczonych<sup>8</sup>, jak i dotychczas obowiązujące w Polsce kategorycznie zabraniają takich działań.

---

<sup>8</sup> Jak określa sekcja 202 (a) SOX Act, firma audytorska świadcząca usługi audytorskie dla emitenta publicznego nie może równocześnie na rzecz tego emitenta świadczyć usług w zakresie:

- prowadzenia ksiąg, rachunkowości oraz sporządzania raportów finansowych;
- projektowania i wdrażania systemów informacji finansowej;
- przeprowadzania wycen, wydawania opinii;
- prowadzenia usług aktuarialnych;
- outsourcingu w zakresie wewnętrznego audytu;
- usług zarządczych i usług w zakresie zarządzania zasobami ludzkimi;
- usług dealerskich, brokerskich, doradztwa inwestycyjnego i bankowości inwestycyjnej;
- usług prawnych i doradztwa niezwiązanego z audytem.

Artykuł 22 ust. 2 Dyrektywy KE zawiera jedynie ogólne stwierdzenie, zgodnie z którym biegły rewident i firma audytorska nie mogą przeprowadzać badania ustawowego, jeżeli zachodzi jakakolwiek bezpośrednia lub pośrednia relacja między biegłym rewidentem, firmą audytorską lub siecią a badaną jednostką o charakterze finansowym, biznesowym, mająca charakter stosunku pracy lub innej relacji – w tym świadczenia dodatkowych usług niebędących badaniem, co do której obiektywna, racjonalna i dobrze poinformowana osoba trzecia mogłaby uznać, że narusza to niezależność biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej<sup>9</sup>.

Należy jednak pamiętać, że jednoczesne (równoległe) świadczenie usług audytorskich i „nieaudytorskich” na rzecz tego samego podmiotu nie musi zostać ocenione jako działanie ograniczające niezależność. Istotne w tym zakresie jest dokonanie analizy przychodów oraz określenie wzajemnej relacji przychodów z tych usług, ich rodzaju oraz okoliczności, w jakich są świadczone. Im więcej przychodów firma audytorska osiąga z innych usług niż ustawowe badanie sprawozdań finansowych, tym bardziej może być skłonna oraz ulegać presji podmiotu w celu wydania korzystnej opinii i tym samym staje się ona mniej niezależna. Badania opublikowane w *Accounting and Business Research* wykazują, że wydanie nieprzychylniej opinii o sporządzonym przez badany podmiot sprawozdaniu finansowym jest dodatkowo skorelowane z rezygnacją przez badany podmiot z usług firmy audytorskiej wydającej opinię<sup>10</sup>. Taki wynik badań oznacza z reguły nie tylko utratę przychodów z usług audytorskich, ale i z innych rodzajów usług, wobec czego poziom uzyskiwanych przychodów, a konkretniej ich struktura stają się podstawowym czynnikiem oceny niezależności biegłego rewidenta bądź firmy audytorskiej od badanego podmiotu.

Z tego powodu wytyczne zawarte w art. 40 ust. 1 pkt (i) Dyrektywy KE, traktujące o przejrzystości danych prezentowanych przez firmy

---

Pozostałe kategorie usług mogą być wykonywane przez firmy audytorskie pod warunkiem wyrażenia zgody przez Komitet ds. Audytu Emitenta Publicznego.

<sup>9</sup> Dyrektywy nie należy odczytywać jako generalnego dozwolenia na łączenie różnych usług świadczonych jednocześnie temu samemu podmiotowi.

<sup>10</sup> Por. A.T. Crasswell, *The association between qualified opinions and auditor switches*, *Accounting and Business Research* nr 19, Winter 1998, s. 23–32.

audytorskie mają być pomocne w ocenie ewentualnego zagrożenia niezależności. Zgodnie z zamieszczonym tam zapisem, firmy audytorskie badające sprawozdania finansowe podmiotów zainteresowania publicznego są zobowiązane do upubliczniania informacji o przychodach w podziale na wynagrodzenia za: usługi badania ustawowego, inne usługi atestacyjne, usługi doradztwa podatkowego, inne usługi niebędące badaniem. Ponadto, zgodnie z art. 25 Dyrektywy KE, wysokość wynagrodzenia za badanie ustawowe nie może być w żaden sposób powiązana z wynagrodzeniem za usługi doradcze czy też uzależnione od spełnienia jakichś innych dodatkowych warunków naruszających niezależność.

Rozpatrując problem niezależności biegłego rewidenta w kontekście świadczonych przez niego dodatkowych usług na rzecz tego samego klienta wyłania się katalog usług, których świadczenie nie narusza zasady niezależności, oraz tych, których nie należałoby łączyć, aby wydana opinia mogła być traktowana jako opinia wydana przez niezależnego audytora.

Do usług nieograniczających niezależność biegłego rewidenta albo firmy audytorskiej należy zaliczyć:

- porady na temat bieżących problemów księgowych (doradztwo księgowe), które przyczyniają się do poprawy jakości sprawozdania finansowego przedkładanego do badania;
- usługi wykrywania oszustw księgowych i nadużyć w gospodarowaniu majątkiem danego podmiotu, które dostarczają informacje uzupełniające opinię z badania sprawozdania finansowego.

Nie powinno się zatem łączyć z badaniem usług, które wpływają bezpośrednio bądź pośrednio na zapisy księgowe bądź rozwiązania księgowe. Zaliczyć do nich można:

- prowadzenie ksiąg rachunkowych i sporządzanie sprawozdań finansowych;
- przeprowadzanie wycen i wydawanie ekspertyz będących podstawą do zapisów księgowych;
- usługi outsourcingu w zakresie audytu wewnętrznego;
- usługi aktuarialne związane z szacowaniem rezerw, które np. u ubezpieczycieli mogą mieć istotny wpływ na zapisy księgowe.

## SKOROWIDZ RZECZOWY

*(liczby oznaczają numery artykułów)*

### B

#### **Biegły rewident**

- etyka zawodowa 56
- obowiązki 4 ust. 1; 58 ust. 1; 59; 61
- odpowiedzialność 61
- odpowiedzialność dyscyplinarna 31 ust. 1
- wynagrodzenie 60
- zachowanie tajemnicy zawodowej 59
- zasady wykonywania czynności rewizji finansowej 56
- zawód 3

**Biegły rewident grupy (definicja) 2 pkt 1**

### C

**Czynności rewizji finansowej 2 pkt 2**

### J

**Jednostka powiązana 2 pkt 3**

**Jednostka zainteresowania publicznego 2 pkt 4**

- komitet audytu 86
- obowiązki informacyjne podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, wykonującego czynności rewizji finansowej w jednostce zainteresowania publicznego 88
- ograniczenie zajmowania stanowisk kierowniczych 90

## K

### **Komisja Nadzoru Audytowego 63**

- członkowie 66; 67
- kadencja 68
- kontrola wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów 74–82
- posiedzenia 69
- skład 65 ust. 1–2
- sprawozdanie z działalności 64 ust. 4–5
- uchwały 70
- uprawnienia 64 ust. 3
- współpraca z organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej 91–92
- wynagrodzenie członków Komisji 71
- zadania 64
- zatwierdzanie uchwał Krajowej Izby Biegłych Rewidentów 72 ust. 1

### **Kontrola wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów 74–82**

- czynności kontrolne 75 ust. 1
- dowody 79
- odpowiednie stosowanie przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej 75 ust. 5
- protokół kontroli 80–82
- wyłączenie osoby przeprowadzającej kontrolę 77
- zastrzeżenia do treści protokołu kontroli 82

### **Krajowa Izba Biegłych Rewidentów 13; 15**

- organy 17
- osobowość prawna 15 ust. 1
- przynależność do Izby 15 ust. 3
- siedziba 15 ust. 1
- statut 29
- wpłaty na rachunek budżetu państwa 30 ust. 1
- wybory 19
- zadania 16

### **Krajowa Komisja Nadzoru 26; 27**

- wykaz podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych 26 ust. 11 i 12
- zadania 26 ust. 2 i 8; 27 ust. 9

**Krajowa Komisja Rewizyjna 23**

- skład 23 ust. 1
- zadania 23 ust. 2

**Krajowa Rada Biegłych Rewidentów 3 ust. 5; 4 ust. 3; 10 ust. 1–5 i 8; 11, 12; 53 ust. 1**

- kompetencje 21 ust. 1–2; 53
- Prezes – zadania 22 ust. 4
- skład 22

**Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny 25**

- niezawisłość 45 ust. 2
- sprawozdanie z działalności 25 ust. 3 i 4

**Krajowy Sąd Dyscyplinarny 24**

- członkowie 45 ust. 1
- niezawisłość 45 ust. 1
- orzekanie 24 ust. 3–5; 40
- rozprawa 38 ust. 2
- skład 24 ust. 1–2
- sprawozdanie z działalności 24 ust. 6 i 7

**Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów 18**

- zadania 20 ust. 1

**L**

**Lista podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych 53**

- skreślenie z listy 54

**Lista podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich 95**

**P**

**Państwo trzecie 2 pkt 7**

- współpraca 95–103

**Państwo Unii Europejskiej 2 pkt 8**

- współpraca 91–94

**Podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych 47**

- biegły rewident 47 pkt 1
- lista podmiotów uprawnionych 53

- obowiązki 49–50; 52
- odpowiedzialność 51
- przedmiot działalności 48
- skreślenie z listy podmiotów uprawnionych 54
- spółdzielczy związek rewizyjny 47 pkt 5
- spółka cywilna 47 pkt 2
- spółka kapitałowa lub spółdzielnia 47 pkt 4
- spółka komandytowa 47 pkt 3
- ubezpieczenie odpowiedzialności cywilnej 50
- wewnętrzna kontrola jakości 49 ust. 1

**Postępowanie dyscyplinarne 31–46**

- koszty 43
- odwołanie do sądu pierwszej instancji 41
- prawomocne orzeczenie 44
- rozprawa 38 ust. 2; 39
- ujawnienie innego przewinienia w toku rozprawy 39
- uzasadnienie orzeczenia Krajowego Sądu Dyscyplinarnego 40
- wgląd do akt, prawo żądania informacji 42
- wykonanie prawomocnego orzeczenia o ukaraniu biegłego rewidenta 44

**Przepisy przejściowe 109–120**

**Przepisy zmieniające 104–108**

## R

**Rejestr biegłych rewidentów 5; 10**

- skreślenie z rejestru 11
- wpis 10 ust. 2–6

**Rejestr biegłych rewidentów z państw trzecich 95**

**Rewizja finansowa – czynności 2 pkt 2**

## S

**Sieć 2 pkt 9**

**Standard rewizji finansowej 2 pkt 10**

## T

**Tajemnica zawodowa 59**

**U**

**Ubezpieczenie odpowiedzialności cywilnej podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych 50**

**Z**

**Zasady wykonywania czynności rewizji finansowej 56**



