

JOANNA KOGUT

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

**SYSTEM NADZORU PUBLICZNEGO W ŚWIEŹLE PROJEKTU
ZMIAN REGULACJI PRAWNYCH W ZAKRESIE REWIZJI
FINANSOWEJ W POLSCE**

Wprowadzenie

Przyjęcie przez Unię Europejską nowych regulacji w obszarze rewizji finansowej zawartych w Dyrektywie 2006/43/WE Parlamentu i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie badania sprawozdań finansowych, nazywanej w dalszej części artykułu Dyrektywą 2006/43/WE, spowodowało konieczność transponowania jej podstawowych założeń do porządku prawnego państw członkowskich, w tym także Polski.

Skutkiem regulacji zawartych w Dyrektywie 2006/43/WE, zmierzających do poprawy jakości badania i przeglądów sprawozdań finansowych, ma być wzrost zaufania inwestorów do tych sprawozdań oraz podniesienie atrakcyjności i konkurencyjności jednostek na rynkach międzynarodowych. Celem tych przepisów jest również ujednoczenie zasad i norm wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów oraz działalności firm audytorskich w państwach Unii Europejskiej.

Zakres podmiotowy i przedmiotowy Dyrektywy 2006/43/WE, ujęty w 55 artykułach jest bardzo szeroki. Poza nielicznymi wyjątkami, zmianami zostały objęte wszystkie dotychczasowe przepisy dotyczące usług audytorskich, biegłych rewidentów i ich samorządu oraz podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.

Jednym z najważniejszych zagadnień omawianych w Dyrektywie 2006/43/WE jest ustanowienie systemu nadzoru publicznego, który polega na:

- zatwierdzaniu i rejestracji biegłych rewidentów i firm audytorskich,
- ustanowieniu zasad etyki zawodowej, wewnętrznej kontroli jakości firm audytorskich oraz rewizji finansowej,

- określaniu zasad obligatoryjnego szkolenia zawodowego, zapewnienia jakości oraz systemu dyscyplinarnego.

W myśl Dyrektywy 2006/43/WE każde państwo członkowskie może zorganizować system nadzoru publicznego zgodnie ze swoim ustawodawstwem krajowym, w sposób umożliwiający osiągnięcie największej efektywności i zapewniający skuteczną współpracę między członkami Wspólnoty. We Francji wykorzystując możliwości różnicowania organizacji nadzoru publicznego, powołano Wysoką Radę¹, która jest niezależnym organem administracyjnym związanym z Ministerstwem Sprawiedliwości. W skład trzynastoosobowej rady, powołanej na okres 6 lat, wchodzi trzech biegłych rewidentów i jeden przedstawiciel środowiska akademickiego. W Niemczech powołano Komisję ds. Nadzoru nad Biegłymi Rewidentami², a jej członków powołuje Federalne Ministerstwo Gospodarki i Technologii. W 12 państwach, które zostały najpóźniej przyjęte do Unii Europejskiej, członków organu nadzoru publicznego najczęściej powołuje minister finansów³.

Celem artykułu jest zaprezentowanie obowiązujących regulacji prawnych co do organizacji systemu nadzoru publicznego, a także przedstawienie propozycji zmian zawartych w projekcie ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym oraz o zmianie ustawy o rachunkowości.

1. Wprowadzenie regulacji Dyrektywy 2006/43/WE w zakresie nadzoru publicznego do polskiego systemu prawnego

Wprowadzenie regulacji Dyrektywy 2006/43/WE do polskiego systemu prawnego nastąpiło drogą wydania ustawy z dnia 7 maja 2009 roku o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym⁴. Ustawa ta określa zasady:

- uzyskiwania tytułu i wykonywania zawodu biegłego rewidenta;
- organizacji samorządu zawodowego biegłych rewidentów;
- odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów;
- działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, w tym podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań fi-

¹ ang. High Council of Statutory Audit, H3C.

² ang. Auditor Oversight Commission, ADC.

³ K. Sawicki: *Komisja nadzoru publicznego i komitety audytu nowymi organami zapewnienia jakości zbadanych sprawozdań finansowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” tom 56 (112), s. 187.

⁴ DzU z 2009 r. nr 77, poz. 649.

nansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego;

- sprawowania nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych oraz samorządem zawodowym biegłych rewidentów;
- utworzenia i działania komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego;
- współpracy organu nadzoru publicznego z innymi organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej i państw trzecich.

W celu prawidłowej realizacji kontroli nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi, Dyrektywa 2006/43/WE zobowiązała państwa członkowskie do zorganizowania skutecznego systemu nadzoru publicznego. Ponadto rozwiązania regulacyjne w zakresie systemów nadzoru publicznego mają zezwalać na skuteczną współpracę na szczeblu UE w odniesieniu do działań nadzorczych państw członkowskich, co wiąże się z wyznaczeniem podmiotu szczególnie odpowiedzialnego za tę współpracę.

Zgodnie z Dyrektywą 2006/43/WE, nadzór publiczny powinien być sprawowany przez osoby niewykonyjące zawodu, posiadające wiedzę w dziedzinach istotnych dla ustawowego badania sprawozdań finansowych. Państwa członkowskie mogą jednak dopuścić, by w sprawowaniu nadzoru publicznego uczestniczyły – w mniejszości – osoby wykonujące zawód. Wszystkie te osoby muszą być wybierane zgodnie z niezależną i przejrzystą procedurą wyboru.

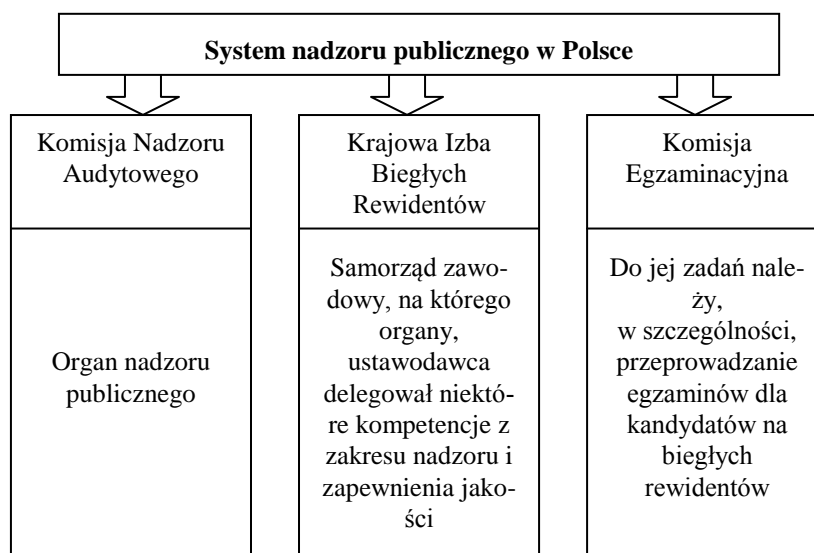
W Polsce do dnia 5 czerwca 2009 roku formalny nadzór nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta oraz nad samorządem biegłych rewidentów sprawował Minister Finansów. Po wprowadzeniu w życie ustawy z 7 maja 2009 roku, system nadzoru publicznego w Polsce został zmodyfikowany. Organizację tego systemu przedstawia rysunek 1.

Polska, wykonując obowiązek zorganizowania skutecznego systemu nadzoru publicznego, utworzyła Komisję Nadzoru Audytowego (KNA). Jest ona niezależnym, kolegialnym organem administracji publicznej, powołanym na mocy art. 63 nowej ustawy. Sprawuje nadzór publiczny nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta, działalnością podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz działalnością samorządu zawodowego biegłych rewidentów – Krajową Izbą Biegłych Rewidentów (KIBR).

Członkami KNA są osoby o nieposzlakowanej opinii, cieszące się autorytetem, posiadające wiedzę i doświadczenie w zakresie rewizji finansowej, dające rękojmię prawidłowego wykonywania zadań.

Ustawa o biegłych rewidentach wymaga, w ślad za Dyrektywą 2006/43/WE, aby większość członków KNA co najmniej przez 3 lata przed powołaniem w skład tej komisji oraz w trakcie trwania kadencji nie wykonywała czynności rewizji finansowej, nie miała prawa głosu w podmiocie uprawnio-

nym do badania sprawozdań finansowych oraz nie była członkiem zarządu lub rady nadzorczej takiego podmiotu.



Rys. 1. Organizacja systemu nadzoru publicznego w Polsce

Źródło: opracowanie własne.

Celem działania KNA jest zapewnienie sprawnie funkcjonującego systemu nadzoru nad jakością rewizji finansowej przez stworzenie norm prawno-organizacyjnych oraz proceduralnych, a także przez działania operacyjne. Aby zrealizować ten cel określono ustawowe kompetencje i zadania KNA, które przedstawia tabela 1.

Pierwszy skład KNA został powołany 2 lipca 2009 roku⁵, do którego weszło dziewięciu członków, w tym po dwóch przedstawicieli:

- Ministra Finansów, w tym sekretarz lub podsekretarz stanu w Ministerstwie jako przewodniczący,
- Komisji Nadzoru Finansowego – jeden z nich jako zastępca przewodniczącego,
- KIBR,
- oraz po jednym przedstawicielu: Ministra Sprawiedliwości, organizacji pracodawców oraz Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie S.A.

⁵ Kadencja KNA trwa 4 lata.

Tabela 1

Zadania i kompetencje Komisji Nadzoru Audytowego

Lp.	Zadania KNA	Objaśnienia i uwagi
1.	Zatwierdzanie uchwał organów KIBR	Dotyczy przypadków określonych w ustawie
2.	Zatwierdzanie rocznych planów kontroli, sporządzanych przez Krajową Komisję Nadzoru	Dotyczy biegłych rewidentów i firm audytorskich wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego (JZP)
3.	Przeprowadzanie kontroli oraz uczestniczenie w kontrolach określonych w art. 26 ust. 3 ustawy o auditingu	Dotyczy kontroli przeprowadzanych przez Krajową Komisję Nadzoru w firmach audytorskich: – wykonujących czynności rewizji finansowej w JZP – nie rzadziej niż raz na 3 lata oraz – pozostałych – nie rzadziej niż raz na 6 lat
4.	Rejestrowanie biegłych rewidentów i firm audytorskich	Dotyczy osób i firm z państw trzecich (państwo nie będące państwem Unii Europejskiej)
5.	Zaskarżanie do sądu administracyjnego uchwał organów KIBR niepodlegających zatwierdzeniu	Dotyczy uchwał, 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	Dotyczy uchwał, do których stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego
7.	Przeprowadzanie kontroli dokumentacji KRBR	Dotyczy dokumentacji stanowiącej podstawę podjęcia przez KRBR uchwał dotyczących wpisu biegłych rewidentów do rejestru lub wpisu firm audytorskich na listę
8.	Zatwierdzanie kandydatów na kontrolerów przed ich zatrudnieniem oraz kontrolerów wyznaczonych do poszczególnych kontroli	Dotyczy czynności rewizji finansowej w JZP
9.	Prowadzenie współpracy międzynarodowej	Dotyczy w szczególności współpracy z Komisją Europejską, z organami nadzoru z innych państw UE oraz państw trzecich
10.	Wykonywanie innych zadań i czynności	Dotyczy innych zadań określonych w ustawie oraz innych czynności niezbędnych do prawidłowej realizacji tych zadań

Źródło: opracowanie na podstawie: Ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (DzU z 2009 r. nr 77, poz. 649).

KNA nie dysponuje własnym urzędem. Zgodnie z postanowieniami art. 65 ust. 3 ustawy, KNA wykonuje swoje zadania przy pomocy komórki organizacyjnej w urzędzie obsługującym Ministra Finansów odpowiedzialnej za rachunkowość i rewizję finansową. W ramach Departamentu Rachunkowości MF powołano w 2009 r. dwie komórki organizacyjne, których celem jest meryto-

ryczna i administracyjna obsługa KNA. Obydwie komórki były tworzone od podstaw, a zatrudnienie w nich osiągnęło liczbę 9 osób, w tym 5 osób w komórce zajmującej się obsługą działania KNA oraz 4 osoby w komórce odpowiedzialnej za system zapewniania jakości rewizji finansowej (przeprowadzanie kontroli firm audytorskich oraz postępowań dyscyplinarnych wobec biegłych rewidentów).

2. Propozycje zmian regulacji prawnych w zakresie rewizji finansowej

Transpozycja nowych, dotychczas niestosowanych w obszarze rewizji finansowej rozwiązań systemowych, do polskiego porządku prawnego wywołała wiele zdarzeń świadczących o konieczności wprowadzania kolejnych zmian w tym zakresie, w szczególności zmierzających do poprawy realizacji zadań w zakresie sprawnego funkcjonowania systemu nadzoru publicznego, zarówno po stronie organu nadzoru publicznego – KNA, jak i organów samorządu zawodowego – KIBR. Ponadto zmian wymagają nałożone na biegłych rewidentów, jak i podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych, obowiązki wynikające z wprowadzenia systemu nadzoru publicznego i systemu zapewnienia jakości, w celu zagwarantowania ich przejrzystości.

Wykaz najważniejszych regulacji w zakresie rewizji finansowej wymagających zmian bądź wprowadzenia po raz pierwszy do ustawy przedstawiono w tabeli 2.

Obowiązujące obecnie przepisy w zakresie funkcjonowania nadzoru publicznego oraz obowiązków wynikających z wykonywania zawodu biegłego rewidenta i prowadzenia działalności przez firmy audytorskie wymagają także pełnego dostosowania do regulacji Dyrektywy 2006/43/WE oraz sprawnego działania systemu nadzoru publicznego.

Głównymi celami projektowanych zmian ustawy są: dopełnienie transpozycji postanowień Dyrektywy 2006/43/WE oraz poprawa realizacji zadań w zakresie wykonywania nadzoru publicznego.

Pierwszy cel ma zostać osiągnięty poprzez:

- wprowadzenie dodatkowych wymagań w zakresie niezależności wobec członków KNA, KKN oraz kontrolerów,
- dokładne określenie sposobu finansowania KNA,
- stworzenie podstawy do stosowania, obok MSRF, krajowych standardów rewizji finansowej w zakresie nieuregulowanym przez MSRF,
- przyjęcie jednolitych zasad zwalniania przez Komisję Egzaminacyjną kandydatów na biegłych rewidentów z egzaminów z przedmiotów objętych postępowaniem kwalifikacyjnym,

Tabela 2

Regulacje prawne w zakresie rewizji finansowej wymagające zmian lub wprowadzenia do ustawy

Regulacje prawne w zakresie rewizji finansowej	
<p>Modyfikacja dotychczasowych przepisów zawartych w ustawie:</p> <ul style="list-style-type: none"> – obowiązek stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej (MSRF), skutkujących całkowitym wyłączeniem stosowania krajowych standardów rewizji finansowej; – zasady zwalniania kandydatów na biegłych rewidentów z egzaminów z przedmiotów objętych postępowaniem kwalifikacyjnym; – kwestia wnoszenia opłaty egzaminacyjnej przez kandydatów na biegłych rewidentów na pokrycie kosztów przeprowadzania postępowania kwalifikacyjnego oraz jej wysokość; – wymogi dotyczące niezależności członków KNA, Krajowej Komisji Nadzoru (KKN) oraz kontrolerów, niezapewniające odpowiedniego poziomu niezależności; – zakres działań kontrolnych KNA w związku z dokonywaną kontrolą systemu zapewnienia jakości; – uregulowania ograniczające możliwość pociągnięcia biegłego rewidenta do odpowiedzialności dyscyplinarnej; – regulacje określające tryb i sposób postępowania z podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych, które nie przekazały KIBR w terminie sprawozdania dotyczącego wykonywanej działalności oraz nie udostępniły dokumentacji rewizyjnej; – zakres kompetencji KNA ograniczający sprawne wykonywanie nadzoru publicznego; – regulacje dotyczące systemu finansowania KNA. 	<p>Nowe rozwiązania prawne:</p> <ul style="list-style-type: none"> – obowiązek zapewnienia w radach nadzorczych, wykonujących zadania komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego, obecności osoby spełniającej warunki niezależności i posiadającej kwalifikacje w dziedzinie rachunkowości i rewizji finansowej; – zasady i tryb rejestracji biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich, – zasady przekazywania dokumentacji rewizyjnej w ramach współpracy KNA z innymi organizacjami nadzoru z państw Unii Europejskiej i państw trzecich, ograniczające pełny zakres tej współpracy.

Źródło: opracowanie na podstawie: Projektu założeń do projektu ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym oraz o zmianie ustawy o rachunkowości (projekt MF z dnia 7 marca 2011 roku).

- wprowadzenie obowiązku zapewnienia w radach nadzorczych, wykonujących zadania komitetu audytu w jednostkach zainteresowania publicznego, obecności osoby spełniającej warunki niezależności i posiadającej kwalifikacje w dziedzinie rachunkowości i rewizji finansowej oraz
- uzupełnienie regulacji w zakresie współpracy KNA z organami nadzoru z innych państw Unii Europejskiej i z państw trzecich w zakresie przekazywania dokumentacji rewizyjnej oraz rejestracji biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich.

Poprawa realizacji zadań wykonywanych w ramach nadzoru publicznego ma natomiast być osiągnięta poprzez:

- zmianę trybu powoływania członków KNA,
- zwiększenie efektywności prac KNA w drodze przekazania części zadań samorządowi zawodowemu w ramach wykonywania nadzoru publicznego,
- zwiększenie uprawnień KNA dotyczących m.in. uczestnictwa w kontrolach pozaplanowych, zwoływania Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów,
- przekazywanie do KNA sprawozdań z działalności organów KIBR,
- przekazywanie KNA do zatwierdzenia rocznych planów kontroli opracowywanych przez KKN, uwzględniających wszystkie podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych objęte kontrolą zapewniania jakości,
- przyjęcie systemu łączenia kar dyscyplinarnych i zasad orzekania karły łącznej,
- wprowadzenie dwuinstancyjności w postępowaniu dyscyplinarnym oraz
- zastosowanie sankcji pieniężnych w stosunku do podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych za nieprzekazywanie KIBR w terminie sprawozdań dotyczących wykonywanej działalności oraz nieudostępnianie dokumentacji rewizyjnej.

Ponadto, poza omówionymi propozycjami zmian regulacji ustawy, mają zostać wprowadzone także poprawki usprawniające funkcjonowanie KIBR oraz wykonywanie zawodu biegłego rewidenta i działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, w tym także zmiany o charakterze porządkowym, polegające na wprowadzeniu jednolitej terminologii, doprecyzowaniu form wykonywania zawodu biegłego rewidenta, procedur wpisu i skreślenia z rejestru zarówno biegłych rewidentów, jak i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, trybu podejmowania uchwał przez organy KIBR oraz wprowadzeniu ustawowego obowiązku tworzenia regulaminów działania dla organów KIBR.

Uwagi końcowe

Po ponad roku obowiązywania nowej ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym nie można jednoznacznie odpowiedzieć, czy się ona sprawdziła i czy spełnia wszystkie oczekiwania środowiska zawodowego biegłych rewidentów. Można jednak zauważyć, iż nowe, niestosowane dotychczas rozwiązania systemowe w obszarze rewizji, które zostały transponowane na podstawie prawa wspólnotowego do polskiego porządku prawnego, powodują sytuacje świadczące o konieczności dokonania zmian obecnych regulacji prawnych. W szczególności zmiany te powinny zmierzać do poprawy realizacji zadań w zakresie sprawnego wykonywania nadzoru publicznego, zarówno po stronie organu nadzoru publicznego – Komisji Nadzoru Audytowego, jak również organów samorządu zawodowego – Krajowej Izby Biegłych Rewidentów. Obecnie trwa proces zgłaszania uwag i propozycji do przedstawionego przez Ministerstwo Finansów projektu ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym oraz o zmianie ustawy o rachunkowości. Zdaniem środowiska biegłych rewidentów projekt ten zawiera wiele pozytywnych propozycji zmian, choć także prezentuje też takie, które wymagają rozległych konsultacji i dyskusji.

Literatura

- 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, Dz. Urz. UE L157/87 z 09.06.2006.
- Kęsik A.: *Wchodzimy w trudny rok*, „Rachunkowość – audytor”, 2010 nr 1 (42).
- Projekt założeń do projektu ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym oraz o zmianie ustawy o rachunkowości* (projekt MF z dnia 7 marca 2011 roku www.mf.gov.pl).
- Sawicki K.: *Komisja nadzoru publicznego i komitety audytu nowymi organami zapewnienia jakości zbadanych sprawozdań finansowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” tom 56 (112).
- Ustawa z dnia 13 października 1994 roku o biegłych rewidentach i ich samorządzie* (Tekst jednolity: DzU z 2001 r. Nr 31, poz. 359 z późn. zm.).
- 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. z 2009 r. nr 77, poz. 649).

*dr Joanna Kogut
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
WGRiT w Jeleniej Górze
Katedra Finansów i Rachunkowości
Ul. Nowowiejska 3, 58-500 Jelenia Góra,
j.kogut@wp.pl*

**PUBLIC SUPERVISION SYSTEM IN THE PERSPECTIVE
OF CHANGES IN LEGAL REGULATIONS DRAFT REGARDING FINANCIAL
REVISION IN POLAND**

Summary

Financial revision is of particular significance for global economy, therefore its quality is the target in itself. Supervision over financial revision, its quality, accounting auditors and copy rights holding companies results from regulations provided by the Directive 43/2006/EC. The directive was transferred into Polish law by means of accounting auditors and their self-government, entities entitled to review financial statements and public supervision. However, in present legislation certain occurrences are observed which confirm the need to introduce adequate changes in it, especially aimed at improvements in public supervision system functioning. The draft of changes in legal regulations, regarding financial revision, has already been presented at the Ministry of Finance web site and at present undergoes the process of expressing comments and proposals related to assumptions included in it.

Translated by Joanna Kogut