

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 388

**Teoria rachunkowości,
sprawozdawczość i analiza finansowa**

Redaktor naukowy
Bartłomiej Nita



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Dorota Pitulec
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Hanna Jurek
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.p

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-505-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail:econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp.....	11
------------	----

Część 1. Teoria i wyzwania rachunkowości

Ewa Wiktoria Babuška: Badania naukowe w rachunkowości	15
Halina Buk: Typologia i wycena przychodów z tytułu niestandardowych relacji z klientami	23
Małgorzata Cieciora: Behawioralne aspekty rachunkowości we współczesnej gospodarce – zarys problemu	32
Beata Dratwińska-Kania: Teoretyczne problemy sprawozdawania o ryzyku	41
Dawid Garstecki: Czy rachunkowość społecznej odpowiedzialności zasługuje na miano paradygmatu?.....	49
Waldemar Gos: Nauka rachunkowości – głos w dyskusji.....	57
Wojciech Hasik: Koncepcyjne i społeczne determinanty sądów etycznych w rachunkowości w Polsce	68
Marcin Jędrzejczyk: Wyzwania współczesnej rachunkowości w zakresie translacji wartości ekonomicznych.....	77
Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła: E-usługi w rachunkowości na przykładzie internetowych biur rachunkowych	87
Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz: Studium przypadku jako metoda badawcza w nauce rachunkowości – analiza metodologiczna przykładowych zastosowań	95
Joanna Koczar: Ewolucja polityki rachunkowości w praktyce gospodarczej Federacji Rosyjskiej.....	107
Alina Kozarkiewicz: Kreatywność: nowe wyzwanie badawcze dla współczesnej rachunkowości	115
Mirosława Kwiecień: Dylematy współczesnej rachunkowości.....	123
Tomasz Lewandowski: Mniej więcej dobrze czy dokładnie źle – przydatność informacji w systemie rachunkowości	137
Wojciech A. Nowak: Ku standaryzacji rachunkowości sektora publicznego w Unii Europejskiej	148
Marcin Osikowicz: Rachunkowość jednostek mikro według ustawy o rachunkowości	159
Piotr Szczypa: Nauczanie rachunkowości – współczesne uwarunkowania i dylematy	167
Anna Szychta: Pozytywna teoria rachunkowości jako koncepcja głównego nurtu badawczego	176

Joanna Zuchewicz: Współczesne determinanty rozwoju rachunkowości	189
---	-----

Część 2. Sprawozdawczość

Dorota Adamek-Hyska: Funkcja sprawozdawcza rachunkowości jednostki samorządu terytorialnego	201
Anna Balicka: Wskaźniki środowiskowe w zewnętrznej sprawozdawczości środowiskowej	212
Katarzyna Bareja: Aktywa niematerialne a priorytet w sprawozdawczości finansowej.....	221
Kinga Bauer: Kierunki zmian sprawozdawczości finansowej w postępowaniu upadłościowym.....	229
Stanisław Hońko: Nadmiar informacji w sprawozdaniu finansowym – możliwe kierunki reform.....	238
Angelika Kaczmarczyk: Sprawozdawczość finansowa jednostek mikro w aspekcie zasady wiernego i rzetelnego obrazu.....	246
Mariusz Karwowski: Model biznesu jako nowe wyzwanie sprawozdawczości zewnętrznej.....	255
Katarzyna Kostyk-Siekierska: Polityka rachunkowości, wartości szacunkowe oraz błędy z lat ubiegłych w świetle proponowanych i wprowadzonych zmian w KSR nr 7.....	263
Grzegorz Lew: Propozycja rozszerzenia zakresu opinii i raportu z badania sprawozdania finansowego.....	276
Bartłomiej Nita: Sprawozdawczość segmentowa jako przejaw konwergencji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej.....	285
Józef Pfaff: Sprawozdawczość z badania ustawowego jednostek zainteresowania publicznego – ocena proponowanych kierunków zmian	295
Katarzyna Piotrowska: Proces innowacyjny w aspekcie aktywów kompetencyjnych.....	304
Lucyna Poniatowska: Zmiany w sprawozdawczości finansowej w regulacjach ustawy o rachunkowości	314
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Segmenty operacyjne w sprawozdaniach finansowych spółek giełdowych – porównywalność czy różnorodność informacji	322
Paweł Rumniak: Consolidated reporting – beyond financial statements.....	331
Agnieszka Tłaczala: Prezentacja oraz ujawnianie informacji finansowych – zmiany w MSSF	349

Część 3. Analiza finansowa

Małgorzata Cygańska: Wykorzystanie analizy finansowej do oceny rentowności szpitali – wybrane problemy	363
Beata Iwasieczko: Analiza finansowa w organizacji inteligentnej.....	373
Magdalena Kowalczyk: Kierunki rozwoju analizy finansowej i strategicznej w jednostkach samorządu terytorialnego.....	381
Piotr Oleksyk: Wykorzystanie narzędzi analizy finansowej w planowaniu finansowym jednostek samorządu terytorialnego	389

Summaries

Part 1. Theory and accounting challenges

Ewa Wiktoria Babuška: Research in financial accounting	15
Halina Buk: Typology and revenue valuation from nonconventional transactions with customers	23
Małgorzata Ciecziura: Behavioral aspects of accounting in today's economy – an outline of the problem	32
Beata Dratwińska-Kania: Theoretical problem of a report on risk.....	41
Dawid Garstecki: Can social responsible accounting be called a paradigm?	49
Waldemar Gos: Accounting science – a say in the discussion	57
Wojciech Hasik: Conceptual and social determinants of ethical judgment in accounting – Polish perspective	68
Marcin Jędrzejczyk: Contemporary accounting challenges in the field of economic value translation	77
Krzysztof Jonas, Katarzyna Świetła: E-services in accounting	87
Katarzyna Klimczak, Anna Wachowicz: Case study as a research method in accounting – methodological analysis of selected applications	95
Joanna Koczar: Evolution of accounting policy in the economic practice of the Russian Federation.....	107
Alina Kozarkiewicz: Creativity: new challenge for research in contemporary accounting.....	115
Mirosława Kwiecień: Dilemmas of contemporary accounting	123
Tomasz Lewandowski: About well or exactly wrong – usefulness (suitability) of information in accounting system	137
Wojciech A. Nowak: Public sector accounting in the European Union: towards standardization.....	148
Narcin Osikowicz: Accounting of micro units based on the Accounting Act	159

Piotr Szczypa: Accounting teaching and contemporary conditions and dilemmas.....	167
Anna Szycha: Positive accounting theory as the main stream accounting research concept	176
Joanna Zuchewicz: Contemporary determinants in the development of accounting	189

Part 2. Reporting

Dorota Adamek_Hyska: Reporting function of accounting in a territorial self-government unit.....	201
Anna Balicka: Environmental indicators of external environmental reporting	212
Katarzyna Bareja: Intangible assets and the priority in financial statements	221
Kinga Bauer: Financial reporting trends in insolvency proceedings	229
Stanisław Hońko: Excess of information in the financial statements – possible directions for reform.....	238
Angelika Kaczmarczyk: Micro units reporting in the context of true and fair view.....	246
Mariusz Karwowski: Business model as a new challenge of external reporting	255
Katarzyna Kostyk-Siekierska: Accounting policies, estimates and errors from previous years in the light of the proposed and introduced changes in the National Accounting Standard No. 7.....	263
Grzegorz Lew: Proposal for extending the scope of opinion and report on the financial statements	276
Bartłomiej Nita: Segment reporting as the manifestation of the convergence of financial accounting and management accounting	285
Józef Pfaff: Reporting in the statutory audits of public interest entities – assessment of the proposed changes.....	295
Katarzyna Piotrowska: Innovation process in the aspect of competence assets.....	304
Lucyna Poniatowska: Changes in financial reporting in the regulations of the Accounting Act.....	314
Piotr Prewysz-Kwinto, Grażyna Voss: Operating segments in the financial statements of public companies – comparability or diversity of information	322
Paweł Rumniak: Skonsolidowane raportowanie – wychodząc poza raportowanie finansowe	331
Agnieszka Tłaczała: Presentation and disclosure of financial information – changes in IFRS.....	349

Part 3. Financial analysis

Małgorzata Cygańska: The usage of financial analysis to evaluate the hospitals financial performance – selected problems	363
Beata Iwasieczko: Financial analysis in intelligent organization.....	373
Magdalena Kowalczyk: Trends in development of financial and strategic analysis in local government units	381
Piotr Oleksyk: Adoption of financial analysis tools in financial planning of local government units	389

Józef Pfaff

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

e-mail: jozef.pfaff@ue.katowice.pl

SPRAWOZDAWCZOŚĆ Z BADANIA USTAWOWEGO JEDNOSTEK ZAINTERESOWANIA PUBLICZNEGO – OCENA PROPONOWANYCH KIERUNKÓW ZMIAN

REPORTING IN THE STATUTORY AUDITS OF PUBLIC INTEREST ENTITIES – ASSESSMENT OF THE PROPOSED CHANGES

DOI: 10.15611/pn.2015.388.30

Streszczenie: W celu zwiększenia zaufania społeczeństwa do informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych jednostek zainteresowania publicznego Komisja Europejska podjęła inicjatywę opracowania odrębnego aktu prawnego regulującego szczegółowe wymogi badania sprawozdań finansowych. Jedną z wielu proponowanych zmian jest znaczne uszczegółowienie i rozszerzenie zakresu i odbiorców sprawozdania biegłego rewidenta przedstawiającego wyniki przeprowadzonego badania sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego. Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie i ocena proponowanych przez KE zmian w zakresie sprawozdań składanych przez biegłych rewidentów (firmy audytorskie) z przeprowadzonego badania jednostek zainteresowania publicznego. Do rozwiązania przedstawionego problemu badawczego wykorzystano metodę analizy treści regulacji prawnych (krajowych i międzynarodowych) oraz literatury w zakresie rewizji finansowej, a także metody porównań i wnioskowania.

Słowa kluczowe: badanie sprawozdań finansowych, jednostki zainteresowania publicznego, sprawozdanie z badania.

Summary: In order to increase public confidence in the information presented in the financial statements of public interest entities, the European Commission took the initiative of developing a separate legal act regulating the detailed requirements of financial statement auditing. One of the numerous proposed changes is a significant increase in detail, scope and number of recipients of the reports of expert auditors presenting the results of audits of public interest entity financial statements. The aim of this paper is to present and evaluate the changes proposed by the KE in the scope of reports submitted by expert auditors (audit firms) on the conducted audits of public interest entities. The methods implemented in the solution of the presented research problem include the analysis of the content of legal acts (domestic and international) and literature on financial auditing, as well as comparative and inference methods.

Keywords: financial statement auditing, public interest entities, reporting in the statutory audit.

1. Wstęp

Biegłym rewidentom powierza się z mocy prawa przeprowadzanie wymaganych przepisami badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego celem zwiększenia zaufania społeczeństwa do informacji prezentowanych w sprawozdaniach finansowych tych jednostek. Wysoka jakość świadczonych usług w tym zakresie przyczynia się do prawidłowego funkcjonowania rynków, podnosząc wiarygodność sprawozdań finansowych. Tym samym biegli rewidenci odgrywają szczególnie istotną rolę społeczną.

W 2010 r. Komisja Europejska opublikowała Zieloną Księgę zatytułowaną „Polityka badania sprawozdań finansowych: lekcje wyciągnięte z kryzysu” [Zielona Księga, 1998], która zapoczątkowała szeroko zakrojone konsultacje społeczne na temat roli i zakresu badania sprawozdań finansowych oraz sposobów wzmocnienia funkcji badania sprawozdań finansowych dla zwiększenia stabilności rynków finansowych. Z przeprowadzonych konsultacji społecznych wynikało, że przepisy dyrektywy 2006/43/WE [Dyrektywa 2006/43/WE, 2006] w zakresie przeprowadzania badania ustawowego rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego trzeba udoskonalić w kierunku określenia szczegółowych regulacji zapewniających podniesienie jakości badania ustawowego tych jednostek. Rozwiązania regulacyjne powinny zmierzać w kierunku wzmocnienia uczciwości, niezależności, obiektywizmu, odpowiedzialności, przejrzystości i wiarygodności biegłych rewidentów i firm audytorskich przeprowadzających ustawowe badania jednostek interesu publicznego.

Te przyczyny skłoniły Komisję Europejską do podjęcia inicjatywy opracowania odrębnego aktu prawnego dla jednostek zainteresowania publicznego regulującego szczegółowe wymogi badania sprawozdań finansowych [Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady 537/2014], który powinien zapewnić spójną harmonizację i jednolite stosowanie przepisów i tym samym przyczynić się do skuteczniejszego funkcjonowania rynku wewnętrznego. Jedną z wielu proponowanych zmian jest znaczne uszczegółowienie i rozszerzenie zakresu i odbiorców sprawozdania biegłego rewidenta przedstawiającego wyniki przeprowadzonego badania jednostek zainteresowania publicznego.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie i ocena proponowanych przez Komisję Europejską zmian w zakresie sprawozdań składanych przez biegłych rewidentów (firmy audytorskie) z przeprowadzonego badania jednostek zainteresowania publicznego. Do rozwiązania przedstawionego problemu badawczego wykorzystano metodę analizy treści regulacji prawnych (krajowych i międzynarodowych) oraz literatury w zakresie rewizji finansowej, a także metody porównań i wnioskowania.

2. Specyfika badania sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego

Przez jednostki zainteresowania publicznego rozumie się jednostki, których zbywalne papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym któregośkolwiek z państw członkowskich UE, instytucje kredytowe, zakłady ubezpieczeń i inne uznane przez państwo członkowskie jako jednostki o istotnym znaczeniu publicznym, ze względu na charakter prowadzonej przez nie działalności, ich wielkość lub liczbę zatrudnionych pracowników [Dyrektywa 2014/56/UE]. Szczegółowy wykaz tych jednostek w rozumieniu polskiego prawa finansowego zawiera ustawa o biegłych rewidentach [Ustawa z dnia 7 maja 2009 r.].

Jak wynika z przedstawionej struktury jednostek zainteresowania publicznego, są to instytucje o doniosłym znaczeniu publicznym, wynikającym ze skali, złożoności i charakteru ich działalności gospodarczej. Sektor ten podlega ewolucji, tworzone są nowe kategorie instytucji finansowych i instrumentów finansowych, produktów ubezpieczeniowych, a z drugiej strony rośnie ryzyko utraty stabilności finansowej. Ważnym problemem stało się więc określenie szczegółowych regulacji w zakresie badania ustawowego sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego, gwarantującego odpowiedni dobór biegłych rewidentów i firm audytorskich, wzmocnienie ich uczciwości, niezależności, obiektywizmu, odpowiedzialności, przejrzystości i wiarygodności, przyczyniając się tym samym do podnoszenia jakości badań ustawowych w Unii, sprawnego funkcjonowania rynku wewnętrznego i tym samym osiągnięcia wysokiego poziomu ochrony konsumentów i inwestorów.

W jednostkach zainteresowania publicznego działają komitety audytu, którego członkowie są powoływani przez radę nadzorczą lub komisję rewizyjną spośród swoich członków. W jednostkach, 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 jeden członek powinien spełniać warunki niezależności i posiadać kwalifikacje w dziedzinie rachunkowości lub rewizji finansowej [Ustawa z dnia 7 maja 2009 r., art. 86].

Do zadań komitetu audytu należą w szczególności:

- monitorowanie procesu sprawozdawczości finansowej,
- monitorowanie skuteczności systemów kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego oraz zarządzania ryzykiem,
- monitorowanie wykonywania czynności rewizji finansowej,
- monitorowanie niezależności biegłego rewidenta i podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych.

Komitet audytu rekomenduje radzie nadzorczej (lub innemu organowi w jednostce) firmę audytorską do przeprowadzenia czynności rewizji finansowej jednostki.

Podejmując się badania jednostek zainteresowania publicznego, biegły rewident musi być świadomy potrzeby dobrej znajomości specyficznych zagadnień istotnych w działalności i sprawozdawczości finansowej tych jednostek. Mogą one dotyczyć np.:

- instrumentów finansowych, w tym instrumentów pochodnych,
- zarządzania ryzykiem,
- polityki inwestycyjnej (lokacyjnej),
- metodologii wyceny portfeli kredytowych,
- zasad tworzenia rezerw.

Dla zwiększenia zaufania do biegłych rewidentów i firm audytorskich przeprowadzających ustawowe badania jednostek zainteresowania publicznego ważne jest poszerzenie sprawozdawczości w tym zakresie. Proponowane zmiany [Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady 537/2014] przewidują następujące rodzaje sprawozdań składanych przez biegłego rewidenta z badania jednostek zainteresowania publicznego:

- sprawozdanie z badania,
- sprawozdanie dla komitetu do spraw audytu,
- sprawozdanie dla organów nadzoru nad jednostkami zainteresowania publicznego.

3. Sprawozdanie biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego

Wyniki badania ustawowego jednostki zainteresowania publicznego należy przedstawiać zainteresowanym stronom w formie sprawozdania z badania. Dla zwiększenia zaufania zainteresowanych stron do sprawozdań finansowych badanej jednostki szczególnie ważne jest, aby sprawozdanie z badania było dobrze uzasadnione i solidnie potwierdzone. Oprócz informacji, których przedstawienie wymagane jest zgodnie z art. 28 dyrektywy 2006/43/WE, sprawozdanie z badania powinno zawierać w szczególności dodatkowe informacje na temat niezależności biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej oraz tego, w jakim zakresie badanie ustawowe uznano za umożliwiające wykrycie nieprawidłowości, w tym oszustwa [Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady 537/2014].

Porównanie dodatkowych wymogów stawianych sprawozdaniu z badania według Rozporządzenia 537/2014, w stosunku do dotychczas powszechnie obowiązujących zgodnie z Dyrektywą 2006/43/WE, zaprezentowano w tab. 1.

Jak wynika z tab. 1, w sprawozdaniu z badania jednostek zainteresowania publicznego biegły rewident musi dodatkowo poinformować o istotnych rodzajach ryzyka nieodłącznego i kontroli wewnętrznej (łącznie traktowanych jako ryzyko istotnego zniekształcenia), w tym w szczególności spowodowanych oszustwem oraz o tym, jakie procedury zastosował jako właściwą reakcję na stwierdzone ryzyka. Ten dodatkowy wymóg należy ocenić pozytywnie, mając na względzie chociażby doświadczenia lat ubiegłych związanych z oszustwami w zakresie sprawozdawczości-

Tabela 1. Wymagania w stosunku do sprawozdania z badania jednostek zainteresowania publicznego

Elementy sprawozdania z badania wg Dyrektywy 2006/43/WE mające zastosowanie do wszystkich badań ustawowych	Dodatkowe informacje w sprawozdaniu z badania jednostek zainteresowania publicznego wg Rozporządzenia 537/2014)
<p>Sprawozdanie z badania obejmuje:</p> <p>a) wstęp, w którym określone jest sprawozdanie finansowe będące przedmiotem badania ustawowego oraz ramy sprawozdawczości finansowej zastosowane podczas jego sporządzenia;</p> <p>b) opis zakresu badania ustawowego według zastosowanych standardów rewizji finansowej;</p> <p>c) opinię z badania, która może być bez zastrzeżeń, z zastrzeżeniami lub negatywna i w której jasno przedstawia się opinię biegłego rewidenta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • o tym, czy roczne sprawozdanie finansowe przedstawia prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z odpowiednimi ramami sprawozdawczości finansowej, oraz • w stosownych przypadkach, o tym, czy roczne sprawozdanie finansowe jest zgodne z wymogami ustawowymi. <p>Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie wyrazić opinii z badania, sprawozdanie zawiera odmowę wydania opinii;</p> <p>d) opinię na temat:</p> <ul style="list-style-type: none"> • czy sprawozdanie z działalności jest spójne ze sprawozdaniem finansowym za ten sam rok obrotowy, • czy sprawozdanie z działalności zostało sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie wymogami prawnymi; <p>e) oświadczenie, czy w świetle znajomości jednostki i jej otoczenia oraz wiedzy na ten temat zdobytych w trakcie badania stwierdzono istotną nieprawidłowość w sprawozdaniu z działalności</p>	<p>Dodatkowo (w stosunku do wymagań dyrektywy 2006/43/WE) sprawozdanie z badania zawiera co najmniej następujące elementy:</p> <p>a) stwierdzenie, jaki organ powołał biegłego rewidenta;</p> <p>b) wskazanie daty powołania oraz okresu trwania zlecenia;</p> <p>c) przedstawienie – na uzasadnienie opinii z badania – następujących informacji:</p> <ul style="list-style-type: none"> • opisu najbardziej znaczących rodzajów ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym spowodowanego oszustwem, • podsumowania reakcji biegłego rewidenta na te rodzaje ryzyka, <p>d) wyjaśnienie, w jakim zakresie badanie ustawowe uznano za umożliwiające wykrycie nieprawidłowości, w tym oszustw;</p> <p>e) potwierdzenie, że opinia z badania jest spójna ze sprawozdaniem dodatkowym dla komitetu ds. audytu;</p> <p>f) oświadczenie, że nie były świadczone zabronione usługi niebędące badaniem oraz że biegły rewident (firma audytorska) pozostali niezależni od badanej jednostki;</p> <p>g) wskazanie wszelkich usług, poza badaniem ustawowym, które świadczył biegły rewident lub firma audytorska na rzecz badanej jednostki i które nie zostały ujawnione w sprawozdaniu z działalności lub w sprawozdaniu finansowym</p>

Źródło: opracowanie własne.

ci finansowej, które doprowadziły do spektakularnych bankructw takich gigantów światowych, jak Enron, WorldCom, Xerox, Adelphia, Tyco, Ahold czy Parmalat [Pfaff 2008, s. 152], jak również przyczyniły się do światowego kryzysu finansowego początku XXI wieku. Pozytywnie należy ocenić dodatkową informację, jaką biegły rewident musi ujawnić w sprawozdaniu z badania na temat świadczenia innych usług (niż badanie sprawozdania finansowego), które mogą zagrażać niezależności biegłego rewidenta.

Obecnie obowiązujące w Polsce regulacje prawne [Ustawa z dnia 7 maja 2009 r.] oraz standardy rewizji finansowej [Krajowe Standardy Rewizji Finansowej, 2010] nie przewidują dodatkowych wymogów w zakresie sprawozdania z badania (opinia, raport) jednostek zainteresowania publicznego. W ciągu najbliższych miesięcy¹ polscy biegli rewidenci muszą przygotować się do uzupełnienia sprawozdawczości z badania jednostek zainteresowania publicznego.

4. Sprawozdanie dodatkowe dla komitetu ds. audytu

Biegli rewidenci wykonujący czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego zobowiązani są do współpracy z komitetami do spraw audytu, czego wyrazem jest obowiązek biegłego rewidenta do złożenia dodatkowego sprawozdania komitetowi ds. audytu badanej jednostki. Jeżeli badana jednostka nie posiada komitetu ds. audytu, sprawozdanie dodatkowe jest przedkładane organowi wykonującemu równoważne funkcje. W tabeli 2 zestawiono informacje dotychczas składane przez polskich biegłych rewidentów komitetowi ds. audytu w porównaniu z dodatkowymi wymogami, jakie wprowadza omawiane Rozporządzenie [Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady 537/2014].

Tabela 2. Informacje w sprawozdaniu dla komitetu ds. audytu

Elementy obowiązkowe sprawozdania dla komitetu ds. audytu (Rozporządzenie 537/2014)	Informacje, jakie biegły rewident składa komitetowi ds. audytu zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach i KSRF 1
1	2
<p>W sprawozdaniu sporządzonym na piśmie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zamieszcza się oświadczenie o niezależności kluczowego biegłego rewidenta oraz firmy audytorskiej, • opisuje się charakter, częstotliwość i zakres kontaktów z komitetem ds. audytu, • zawiera się opis zakresu i terminów badania, • opisuje się zastosowaną przez biegłego rewidenta metodykę badania, • ujawnia się ilościowy poziom istotności w odniesieniu do sprawozdań finansowych jako całości oraz poziomy istotności wykonawczej dla poszczególnych grup transakcji, sald lub ujawnień, • wyjaśnia się osądy zdarzeń lub okoliczności, które mogą wzbudzić poważne wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania swojej działalności, 	<p>Podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych składają pisemne informacje:</p> <ul style="list-style-type: none"> • na temat istotnych kwestii dotyczących czynności rewizji finansowej, w tym o znaczących nieprawidłowościach systemu kontroli wewnętrznej jednostki, • o zagrożeniach niezależności podmiotu uprawnionego oraz czynnościach zastosowanych w celu ograniczenia tych zagrożeń. <p>Biegły rewident może rozważyć przedyskutowanie z komitetem audytu innych kwestii dotyczących m.in.:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zmiany zasad (polityki) rachunkowości, • wpływu, jaki na sprawozdanie finansowe mogą mieć istotne rodzaje ryzyka, • korekt zaproponowanych w wyniku badania, • zagrożenia co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności,

¹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady nr 537/2014 będzie obowiązywało wszystkie państwa członkowskie UE od dnia 17 czerwca 2016 r.

1	2
<ul style="list-style-type: none"> • zgłasza się wszelkie znaczące słabości systemu wewnętrznej kontroli oraz systemu księgowości badanej jednostki, • zgłasza się wszelkie istotne przypadki nieprzestrzegania przepisów ustawowych lub statutu spółki stwierdzone podczas badania, zgłasza się i ocenia metody wyceny zastosowane do poszczególnych pozycji sprawozdania finansowego, • wskazuje się, czy badana jednostka przedstawiła wszystkie żądane wyjaśnienia i dokumenty, • zgłasza się wszelkie istotne trudności napotkane podczas przeprowadzania badania 	<ul style="list-style-type: none"> • ograniczeń nałożonych na biegłego rewidenta przez kierownictwo jednostki, • rozbieżności poglądów między biegłym rewidentem a kierownictwem na temat zagadnień, które pojedynczo lub razem mogą być znaczące dla sprawozdania finansowego, • konieczności sporządzenia opinii zawierającej uzupełniające objaśnienia, zastrzeżenia, negatywnej lub odmowy wyrażenia opinii

Źródło: opracowanie własne.

Informacje, które biegły rewident będzie musiał przedstawić komitetowi ds. audytu, są znacznie szersze niż dzisiaj wymagane przez ustawę o biegłych rewidentach lub Krajowe Standardy Rewizji Finansowej [Jakubczyk-Cały 2015, s. 50]. Szczególnie przydatne mogą się okazać informacje na temat zastosowanej metodyki badania (w tym zakres badania pełnego i wrywkowego), przyjętych poziomów istotności ogólnej i wykonawczej, uzasadnienia oceny zdolności jednostki do kontynuacji działalności. Są to informacje niezwykle ważne dla odbiorców opinii biegłego rewidenta [Andrzejewski 2012, s. 256-258] i powinny być dostępne szerszemu kręgowi odbiorców niż tylko komitetom ds. audytu.

5. Sprawozdanie dla organów nadzoru nad jednostkami interesu publicznego

Biegły rewident przeprowadzający badanie ustawowe jednostki zainteresowania publicznego ma obowiązek zgłaszania do właściwych organów nadzorujących tę jednostkę wszelkich informacji, które mogą stanowić naruszenie przepisów regulujących działalność badanej jednostki lub zakłócenie ciągłości jej funkcjonowania.

Według Rozporządzenia [Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady 537/2014] biegli rewidenci badający jednostki zainteresowania publicznego mają obowiązek zgłaszania do właściwych organów nadzoru informacji dotyczących badanej jednostki w zakresie:

- istotnego naruszenia przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych regulujących prowadzenie działalności tych jednostek,
- istotnego zagrożenia lub wątpliwości dotyczących kontynuacji funkcjonowania jednostki zainteresowania publicznego,
- odmowy wydania opinii z badania sprawozdań finansowych lub wydania negatywnej opinii lub opinii z zastrzeżeniami.

Porównując uznane już dzisiaj w Polsce obowiązki w tym zakresie, określone w ustawie o biegłych rewidentach [Ustawa z dnia 7 maja 2009 r., art. 87] oraz w KSRF nr 1 [Krajowe Standardy Rewizji Finansowej, 2010], należy stwierdzić, że zakres ten w pełni pokrywa się z obowiązkami określonymi w Rozporządzeniu 537/2014.

6. Zakończenie

Proponowane w Rozporządzeniu 537/2014 zmiany w zakresie sprawozdawczości z badania sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego idą w kierunku podniesienia roli badania ustawowego w tych jednostkach, poprawy informacji przekazywanych przez biegłego rewidenta zarówno badanej jednostce, jak i inwestorom oraz innym zainteresowanym stronom, udoskonalenia kanałów komunikacji między biegłymi rewidentami a organami nadzoru nad jednostkami zainteresowania publicznego, zapobiegania wszelkim konfliktom interesów wynikającym ze świadczenia usług niebędących badaniem, ograniczenia ryzyka potencjalnego konfliktu interesów ze względu na istniejący system wyboru biegłego rewidenta (firmy audytorskiej) do badania sprawozdania finansowego.

W przedstawionym kontekście zmiany te należy ocenić pozytywnie i oczekiwać dalszych regulacji w kierunku uszczegółowienia informacji przekazywanych przez biegłych rewidentów w opinii z badania sprawozdań finansowych wszystkich jednostek podlegających obowiązkowi badania, a nie tylko, jak dotychczas, jednostek zainteresowania publicznego.

Literatura

- Andrzejewski M., 2012, *Korygująca funkcja rewizji finansowej w systemie rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Kraków.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, Dz. Urz. UE nr L 158/196.
- 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 nr L 157/87.
- Jakubczyk-Cały E., 2015, *Wybór, rotacja i odwołanie biegłego rewidenta i firm audytorskich w świetle nowych regulacji unijnych*, [w:] *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej – teoria, regulacje, praktyka*, Materiały pokonferencyjne, Jachranka, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Warszawa.
- Pfaff J., 2008, *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE), Dz. Urz. UE L 158/770.

Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, 2009, DzU nr 77, poz. 649.

Uchwała nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej, Biuletyn KIBR 2010, nr 69.

Zielona Księga, 1998, *Rola, pozycja i odpowiedzialność biegłego rewidenta w Unii Europejskiej*, SKwP, Zarząd Główny, Warszawa.