

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 390

**Rachunkowość –  
polityka makroekonomiczna –  
globalizacja**

Redaktorzy naukowi

Zbigniew Luty

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Joanna Świrska-Korlub

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](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

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 978-83-7695-507-0**

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](mailto:econbook@ue.wroc.pl)  
[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Jacek Adamek:</b> Elementy kształtujące sylwetkę muzułmańskiego księgowego.....	11
<b>Mariusz Andrzejewski, Kinga Mróz, Maciej Poppek:</b> Testy zgodności w teorii i praktyce audytu sprawozdań finansowych.....	21
<b>Anna Bartoszewicz:</b> Transformacja audytu wewnętrznego w Polsce – od audytu zgodności do audytu efektywnościowego.....	36
<b>Melania Bąk:</b> Rachunkowość i jej kapitał, czyli rachunkowość w wymiarze niematerialnym.....	45
<b>Anna A. Białek-Jaworska, Katarzyna Drązikowska:</b> Polityka rachunkowości spółek notowanych na NewConnect .....	55
<b>Anna A. Białek-Jaworska, Marek Żukowski, Jozef Bucko:</b> Rola doświadczenia zawodowego w uczeniu się rachunkowości w Polsce i na Słowacji.....	64
<b>Grzegorz Bucior:</b> <i>Datio in solutum</i> w ujęciu bilansowym i podatkowym .....	74
<b>Jolanta Chluska:</b> Informacyjne aspekty funduszu własnego samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej.....	82
<b>Halina Chłodnicka:</b> Wpływ wykonywania wyceny przedsiębiorstwa w upadłości likwidacyjnej do celów sprzedaży na wybranym przykładzie.....	91
<b>Marek Garbowski:</b> Przyszłość banków spółdzielczych w kontekście implementacji regulacji Basel III w polskim systemie bankowym.....	104
<b>Magdalena Giedroyć:</b> Relewantność informacji sprawozdawczych .....	114
<b>Jerzy Gierusz, Katarzyna Koleśnik, Sylwia Silska-Gembka:</b> Podejście praktyków do rozpoznania rezerw, zobowiązań oraz aktywów warunkowych w świetle MSSF – wyniki badania empirycznego .....	123
<b>Magdalena Janowicz:</b> Rola biegłego rewidenta w procesie połączenia spółek.....	134
<b>Aldona Kamela-Sowińska:</b> Obrót gospodarczy jako dobro prawnie chronione przez ustawę o rachunkowości.....	142
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> Etyka w rachunkowości wczoraj i dziś – ocena aktualności postulatów L. Paciolego .....	150
<b>Katarzyna Kobiela-Pionnier:</b> Pod presją. Wpływ lobbingu na kształtowanie standardów rachunkowości.....	160
<b>Mariola Kotłowska:</b> Determinanty pomiaru dokonań na poziomie procesów w przedsiębiorstwie .....	173
<b>Edyta Łazarowicz:</b> Znaczenie i przyszłość zasady ostrożności.....	183
<b>Edward PieliCHATy:</b> Rozpoznawanie przychodów ze sprzedaży produktów ubezpieczeniowych w księgach rachunkowych banków.....	191

<b>Anna Mazurczak-Mąka, Paweł Zieniuk:</b> Rewizja finansowa w jednostkach zainteresowania publicznego w świetle zmian dyrektyw unijnych...	203
<b>Małgorzata Rówińska:</b> Koszt historyczny i wartość godziwa aktywów – analiza modeli wyceny na podstawie wybranych spółek notowanych na GPW w Warszawie .....	212
<b>Beata Sadowska:</b> Rachunkowość w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe .....	222
<b>Karol Schneider:</b> Przepięczność ekonomiczno-finansowa a kreatywne aspekty księgowości .....	234
<b>Joanna Toborek-Mazur:</b> Kontrowersje wokół rozliczania fuzji w międzynarodowych standardach rachunkowości .....	242
<b>Piotr Wanicki:</b> Metody wyceny efektów prac badawczo-rozwojowych .....	250
<b>Małgorzata Anna Węgrzyńska:</b> Identyfikacja bezpieczeństwa ekonomicznego w literaturze i regulacjach prawnych .....	261
<b>Edward Wiszniowski:</b> Waluty wirtualne w rachunkowości .....	273
<b>Grzegorz Zimon:</b> Wpływ grupy marketingowo-zakupowej na sytuacje i wyniki finansowe przedsiębiorstw .....	283

## Summaries

<b>Jacek Adamek:</b> The profile of a Muslim accountant – influencing elements	11
<b>Mariusz Andrzejewski, Kinga Mróz, Maciej Popek:</b> Compliance testing in theory and practice of financial auditing .....	21
<b>Anna Bartoszewicz:</b> Transformation of internal audit in Poland – from compliance audit to performance audit .....	36
<b>Melania Bąk:</b> Accounting and its capital, that is accounting in nonmaterial dimension .....	45
<b>Anna A. Bialek-Jaworska, Katarzyna Drązikowska:</b> Accounting policy used by the NewConnect listed companies .....	55
<b>Anna A. Bialek-Jaworska, Marek Żukowski, Jozef Bucko:</b> The role of professional experience in accounting learning in Poland and Slovakia ...	64
<b>Grzegorz Bucior:</b> <i>Datio in solutum</i> in accounting and tax terms .....	74
<b>Jolanta Chluska:</b> Information aspects of the equity funds of the independent public health care units .....	82
<b>Halina Chłodnicka:</b> The impact of making evaluation of an enterprise in liquidation for the sale on a selected example .....	91
<b>Marek Garbowski:</b> The future of cooperative banks in the light of implementation of Basel III regulations into the Polish banking system ..	104
<b>Magdalena Giedroyć:</b> Relevance of reporting information .....	114

<b>Jerzy Gierusz, Katarzyna Koleśnik, Sylwia Silska-Gembka:</b> The practitioners' approach to the recognition of provisions, contingent liabilities and contingent assets in accordance with IAS 37 – the results of an empirical study .....	123
<b>Magdalena Janowicz:</b> The role of an auditor in the process of business combinations.....	134
<b>Aldona Kamela-Sowińska:</b> Economic turnover as an interest legally protected by Accounting Law .....	142
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> Ethics in accounting today and in the past – evaluation of topicality of L. Pacioli postulates .....	150
<b>Katarzyna Kobiela-Pionnier:</b> Under pressure. Lobbying influence on the shaping of accounting standards.....	160
<b>Mariola Kotłowska:</b> Determinants of performance measurement at the level of processes in a company .....	173
<b>Edyta Łazarowicz:</b> The significance and future of the prudence principle ...	183
<b>Edward Pielichaty:</b> The recognition of insurance revenues in bank bookkeeping .....	191
<b>Anna Mazurczak-Mąka, Paweł Zieniuk:</b> Financial audit of public interest entities in the light of amendments to relevant EU directives.....	203
<b>Małgorzata Rówińska:</b> Historical cost and fair value of assets – analyses of valuation models on the ground of some companies listed on the Warsaw Stock Exchange .....	212
<b>Beata Sadowska:</b> Accounting in the State Forests National Forest Holding	222
<b>Karol Schneider:</b> Economic and financial crime vs. creative aspects of accounting.....	234
<b>Joanna Toborek-Mazur:</b> Controversy over mergers accounting in the international accounting standards.....	242
<b>Piotr Wanicki:</b> Methods of research and development work effects valuation .....	250
<b>Małgorzata Anna Węgrzyńska:</b> Identification of economic safety in literature and legal regulations .....	261
<b>Edward Wiszniowski:</b> Virtual currencies in accounting .....	273
<b>Grzegorz Zimon:</b> Influence of marketing-purchasing groups on the performance and financial situation of companies .....	283

**Anna Mazurczak-Mąka, Paweł Zieniuk**

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

e-mail:anna.mazurczak@uek.krakow.pl; pawel.zieniuk@uek.krakow.pl

---

## **REWIZJA FINANSOWA W JEDNOSTKACH ZAINTERESOWANIA PUBLICZNEGO W ŚWIETLE ZMIAN DYREKTYW UNIJNYCH**

---

## **FINANCIAL AUDIT OF PUBLIC INTEREST ENTITIES IN THE LIGHT OF AMENDMENTS TO RELEVANT EU DIRECTIVES**

---

DOI: 10.15611/pn.2015.390.20

**Streszczenie:** Zawarte w dyrektywach Parlamentu Europejskiego i Rady regulacje europejskie mają niebagatelny wpływ na wykonywanie zawodu przez biegłych rewidentów i na prowadzone przez nich czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego. W artykule zaakcentowano najważniejsze zmiany, wynikające z wprowadzenia nowych dyrektyw unijnych, które będą musiały zostać implementowane w polskim systemie prawnym. Zdaniem autorów konieczne zmiany należy uznać za zapowiedź kierunków dalszej ewolucji, prowadzącej do wzmocnienia niezależności biegłych rewidentów i jednostek audytorskich, zapewnienia bardziej przejrzystego nadzoru publicznego nad zawodem oraz wykorzystania potencjału komitetów ds. audytu, działających w jednostkach zainteresowania publicznego.

**Słowa kluczowe:** rewizja finansowa, audyt, biegły rewident, nadzór publiczny, Komitet ds. Audytu, opinia i raport biegłego rewidenta.

**Summary:** The European regulations included in the directives enacted by the European Parliament and the Council influence the performing of work of a professional auditor in a significant manner. In the article herein the most important changes resulting from the enactment of the new European regulations and requiring the implementation into the Polish legal system have been underlined. The authors consider the required changes as a prognosis of the future directions of further evolution, leading to the strengthening of the independence of professional auditors and auditing entities, ensuring a more transparent public oversight and using the capabilities of the audit committee active in the public interest entities.

**Keywords:** audit, professional auditor, public oversight, audit committee, auditors opinion and report.

## 1. Wstęp

W dobie globalizacji, standaryzacji i harmonizacji zaobserwować można nie tylko ciągle zmiany potrzeb informacyjnych poszczególnych odbiorców sprawozdania finansowego, ale również zmianę społecznego odbioru zawodu biegłego rewidenta, który nie jest już traktowany jako osoba wykrywająca oszustwa, lecz potwierdzająca wiarygodność sprawozdania finansowego. Wiąże się to z ewolucją celów rewizji finansowej (por. [Pfaff 2011, s. 23]). Na kształt współczesnego systemu rewizji finansowej znaczący wpływ ma również implementacja dyrektyw unijnych, przy czym należy zaznaczyć, że harmonizacja i standaryzacja zasad rewizji finansowej nie jest procesem jednorazowym, lecz wiążącym się z koniecznością wprowadzania ustawicznych zmian w regulacjach prawnych poszczególnych państw członkowskich.

Głównym celem artykułu jest zaprezentowanie wpływu zmian dyrektyw unijnych na polskie regulacje prawne dotyczące zawodu biegłego rewidenta i działalności jednostek audytorskich. Podstawową metodykę badawczą stanowi analiza aktów prawnych i literatury przedmiotu. W 2014 roku weszła w życie Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE (dalej: dyrektywa) z dnia 16 kwietnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 (dalej: rozporządzenie) z dnia 16 kwietnia w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE.

W związku z koniecznością implementacji powyższych regulacji niezbędne będą także zmiany w prawodawstwie polskim. Dotyczyć one będą m.in. kwestii związanych z nadzorem publicznym nad biegłymi rewidentami, niezależnością biegłego i rotacją firm audytorskich czy nowymi obowiązkami komitetów ds. audytu i wzmocnieniem ich roli monitorującej proces badania w jednostkach zainteresowania publicznego (jzp). Zmiany te, zdaniem autorów, wyznaczą dalsze kierunki ewolucji zawodu biegłego rewidenta, które będą przedmiotem analizy w niniejszym opracowaniu.

## 2. Zmiany dotyczące nadzoru publicznego i niezależności biegłych rewidentów

Biegły rewident, jako niezależny ekspert, potwierdza rzetelność i wiarygodność sprawozdania finansowego. W każdym kraju członkowskim musi istnieć publiczny system nadzoru nad biegłymi rewidentami przeprowadzającymi czynności rewizji finansowej, który będzie niezależny od profesji audytora. Wprowadzenie nadzoru publicznego poprzez ustanowienie w 2009 roku Komisji Nadzoru Audytowego rów-

niez wynikało z dostosowania prawa polskiego do dyrektyw unijnych i zmiany ustawy o biegłych rewidentach [Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. ...].

Nowelizacja dyrektywy [Dyrektywa 2014/56/UE, art. 32] daje państwom członkowskim mniejszą swobodę kształtowania systemu nadzoru publicznego, wprowadzając m.in. zakaz udziału czynnych biegłych rewidentów w organach nadzoru publicznego i możliwość ustanowienia tylko jednego organu nadzoru. Istotne dla obowiązującego obecnie w Polsce systemu nadzoru, w którym działa także Krajowa Komisja Nadzoru jako organ samorządu zawodowego biegłych, będzie także wprowadzenie zakazu delegowania na samorząd zawodowy zadań z zakresu kontroli jakości jednostek audytorskich badających sprawozdania jzp.

Bez względu na wielkość i charakter podmiotu, dla którego wykonywane są czynności rewizji finansowej, biegły rewident musi pozostawać niezależny. Niezależność daje wolność od podejrzeń o uzależnienie od badanych jednostek. Stanowi także warunek zaufania publicznego do zawodu [Hejnar, Krzywda, Wrona 2007, s. 60]. Zgodnie z *Kodeksem etyki IFAC* wyróżnia się niezależność wewnętrzną, będącą stanem umysłu pozwalającym na wyrażenie opinii bez wpływów uniemożliwiających samodzielny osąd oraz pozwalającym na uczciwe, obiektywne i nacechowane zawodowym sceptycyzmem działanie, oraz niezależność zewnętrzną, związaną z unikaniem faktów i okoliczności, które mogłyby uzasadniać twierdzenie strony trzeciej, że nastąpiło naruszenie uczciwości, obiektywizmu lub zawodowego sceptycyzmu [*Kodeks etyki...* 2002].

Jedno z podejść do kwestii niezależności biegłych rewidentów – oparte na zasadach (pryncypiach) zakłada, że po analizie zagrożeń dotyczących niezależności należy wybrać odpowiednie działania zabezpieczające, które mogłyby zminimalizować ryzyko do akceptowalnego poziomu, a wśród samych zagrożeń wyróżnia się pięć najważniejszych [Ring 2007, s. 9]:

- czerpanie własnych korzyści,
- weryfikacja własnej pracy,
- nadmierne zaangażowanie,
- nadmierna ufność,
- zastraszanie.

Podkreślenia wymaga też rola komitetów ds. audytu przy zapewnianiu niezależności biegłych rewidentów. Biegły składa bowiem komitetowi coroczne oświadczenie potwierdzające niezależność, a sam komitet opiniuje dodatkowe usługi świadczone przez obecnego biegłego, które mogą stanowić zagrożenie dla zachowania niezależności [Kogut 2014, s. 173].

W większych firmach audytorskich niezależność zapewniają także procedury wewnętrzne związane z weryfikacją dokumentacji przez osoby niebiorące bezpośrednio udziału w pracach.

Za jeden ze środków zapewniających niezależność uznawana jest rotacja biegłych rewidentów. Świadczeniu przez ten sam podmiot usług poświadczających na rzecz tego samego zamawiającego powinna towarzyszyć racjonalna zmiana uczest-



niczących w wykonywaniu usług biegłych rewidentów [Hejnar, Krzywda, Wrona 2007, s. 73]. Z tego powodu rotacja jednostek audytorskich była więc od dawna przedmiotem regulacji zarówno krajowych, jak i międzynarodowych.

Nowe regulacje unijne związane z omawianym zakresem wprowadzają [Rozporządzenie z dnia 16 kwietnia 2014 r. ..., art. 17]:

- bazowy okres zatrudnienia firmy audytorskiej do badania jednostek zainteresowania publicznego, który może wynosić maksymalnie 10 lat i minimalnie 1 rok,
- okres karencji po upływie maksymalnego okresu zatrudnienia tej samej firmy, wynoszący 4 lata,
- obowiązkową rotację kluczowego biegłego po upływie nie więcej niż 7 lat, z 3-letnim okresem karencji.

Zaznaczyć należy, że wprowadzona została możliwość skrócenia lub wydłużenia (pod określonymi warunkami) przez państwa członkowskie okresu maksymalnego oraz wydłużenia okresu minimalnego dla jednostek audytorskich, a także skrócenia maksymalnego okresu zatrudnienia kluczowego biegłego. Według obecnie obowiązujących przepisów polskich obowiązkowa rotacja kluczowego biegłego rewidenta w jednostkach zainteresowania publicznego następuje po upływie 5 lat, z 2-letnim okresem karencji. Trudno zatem przewidzieć, jakie okresy rotacji i karencji zostaną wprowadzone w regulacjach polskich. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów w swoim stanowisku opowiada się za rozwiązaniami wynikającymi z dyrektyw [Stanowisko... 2014, s. 8].

Z niezależnością biegłych rewidentów wiąże się także kwestia usług zakazanych i wysokości limitów wynagrodzenia od jednego klienta. Obecnie w przepisach polskich nie obowiązuje limit wynagrodzenia za świadczenie usług dozwolonych na rzecz badanej jzp. Według nowego rozporządzenia wynagrodzenie to nie może przekroczyć 70% średniego wynagrodzenia zapłaconego w trzech kolejnych latach obrotowych za badanie jzp lub grupy kapitałowej, do której należy badana jednostka [Rozporządzenie z 16 kwietnia 2014 r. ..., art. 4, ust. 2]. Poza tym, jeśli wynagrodzenie podmiotu audytorskiego pochodzące od jednej jzp przekroczy 15% całkowitego przychodu, komitet ds. audytu uruchomi szczegółowe procedury związane z eliminacją zagrożeń dla niezależności firmy audytorskiej. Określony został także (art. 5, ust. 1) katalog usług zakazanych w okresie od rozpoczęcia roku obrotowego, który podlega badaniu, do chwili wydania opinii z badania. Obejmuje on m.in. usługi podatkowe, usługi obejmujące jakikolwiek udział w zarządzaniu lub w procesie decyzyjnym badanej jednostki, prowadzenie księgowości oraz sporządzanie dokumentacji księgowej i sprawozdań finansowych, usługi w zakresie wynagrodzeń, wyceny, usługi prawne. Może też zostać rozszerzony przez każde państwo członkowskie. Katalog ten w ocenie KRBR jest wystarczająco restrykcyjny i nie ma potrzeby jego poszerzenia [Stanowisko... 2014, s. 9].

### 3. Nowe obowiązki komitetów do spraw audytu

Zgodnie z dyrektywą państwa członkowskie powinny zapewnić, aby każda jzp posiadała komitet audytu [Dyrektywa 2014/56/UE, art. 39]. W praktyce gospodarczej większość wymogów przewidzianych dla komitetów audytu w omawianym pakiecie legislacyjnym jest już dziś wypełniana w ramach dobrych praktyk, a jedyną istotną zmianą jest ich sformalizowanie w przepisach prawa [KPMG 2014].

Przyjmuje się, że zapewnienie wysokiej jakości procesu badania sprawozdań finansowych wymaga spełnienia kryterium niezależności oraz posiadania określonych fachowych umiejętności przez członków komitetu. Dyrektywa wskazuje, iż wśród członków komitetu ds. audytu co najmniej jeden powinien mieć kompetencje w zakresie rachunkowości lub badania sprawozdań finansowych, a wszyscy członkowie powinni posiadać kompetencje odnoszące się do branży, w której działa badana jednostka.

Dyrektywa rozszerza zakres zadań spoczywających na komitetach ds. audytu. Zgodnie z art. 86 ust. 7 obowiązującej w Polsce ustawy o biegłych rewidentach do zadań komitetu ds. audytu należy w szczególności monitorowanie:

- procesu sprawozdawczości finansowej,
- skuteczności systemów kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego oraz zarządzania ryzykiem,
- wykonania czynności rewizji finansowej,
- niezależności biegłego rewidenta i firmy audytorskiej.

W artykule 39 ust. 6 dyrektywy dodatkowo wskazano, że komitet ds. audytu powinien przekazywać informacje do organu administracyjnego lub nadzorczego badanej jednostki o wynikach badania ustawowego wraz z wyjaśnieniem, w jaki sposób badanie to przyczyniło się do rzetelności sprawozdawczości finansowej i jaka była rola komitetu ds. audytu w tym procesie. Komitet ocenia również zasadność świadczenia przez biegłego rewidenta dodatkowych usług na rzecz jednostki. Na komitet ds. audytu nałożono także obowiązki przedłożenia zaleceń mających na celu zapewnienie rzetelności procesu sprawozdawczości finansowej w jzp oraz wydania wytycznych w odniesieniu do świadczenia usług z czarnej listy, a także wyrażanie zgody na świadczenie usług dozwolonych spoza czarnej list [Rozporządzenie..., art. 5, ust. 4].

Zgodnie z dyrektywą, komitet ds. audytu ponosi odpowiedzialność za procedurę wyboru biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej oraz przedstawia stosowne zalecenia dotyczące ich powołania. W obecnie obowiązujących przepisach ten obowiązek już funkcjonuje, jednakże nie została określona szczegółowa procedura wyboru firmy audytorskiej.

Problem wyboru firmy audytorskiej został rozwiązany w rozporządzeniu poprzez określenie procedury wyboru (przetarg) firmy audytorskiej przez jzp i nałożenie na komitet ds. audytu odpowiedzialności za jej przeprowadzenie, a także przedstawienie organowi nadzorcemu jzp stosownej rekomendacji. Powinna ona

zawierać co najmniej dwie możliwości realizacji zlecenia badania sprawozdania [Rozporządzenie..., art. 12], a także wyczerpujące uzasadnienie preferencji w stosunku do jednej z nich.

Jak wskazano w rozporządzeniu, wartość badania ustawowego dla badanej jednostki byłaby szczególnie zwiększona, gdyby poprawiona została komunikacja pomiędzy biegłym rewidentem lub firmą audytorską z jednej strony a komitetem ds. audytu z drugiej strony. Zaleca się prowadzenie regularnego dialogu w trakcie przeprowadzania badania, jak również złożenie komitetowi ds. audytu dodatkowego i bardziej szczegółowego sprawozdania na temat wyników badania przeprowadzonego przez biegłego rewidenta bądź firmę audytorską.

#### **4. Rozszerzenie zakresu opinii i raportu biegłego rewidenta**

Obecnie w polskich przepisach cel badania ustawowego i jego zakres wyznacza ustawa o rachunkowości. Artykuł 65 tej ustawy wskazuje obowiązek sporządzenia opinii i raportu z badania wraz ze wskazaniem minimalnego ich zakresu. Zakres opinii i raportu został rozszerzony w krajowych standardach rewizji finansowej, które zawierają ponadto przykładowe opinie z badania i bardziej szczegółowe wymagania odnośnie do zawartości raportu z badania.

W znowelizowanej dyrektywie istotnie zwiększono zakres oraz stopień szczegółowości sprawozdania z badania zarówno jzp, jak i pozostałych jednostek. Wyniki badania ustawowego sprawozdania finansowego jzp powinny być udokumentowane w sprawozdaniu z badania, które przygotowuje się zgodnie z wymogami standardów badania przyjętymi przez Unię lub dane państwo członkowskie [Dyrektywa 2014/56/UE, art. 28.1]. W sprawozdaniu należy wskazać jednostkę, której roczne lub skonsolidowane sprawozdania finansowe są przedmiotem badania ustawowego, wskazać, czy chodzi o sprawozdanie roczne, czy skonsolidowane, określić objęty i ramy sprawozdawczości finansowej zastosowane przy jego sporządzeniu. Sprawozdanie obejmuje opis zakresu badania ustawowego wraz z określeniem co najmniej standardów badania, zgodnie z którymi zostało ono przeprowadzone. Istotnym elementem dokumentacji jest także opinia z badania, w której jasno przedstawiono, czy roczne sprawozdanie finansowe zawiera prawdziwy i rzetelny obraz zgodnie z odpowiednimi ramami sprawozdawczości finansowej, a także z wymogami ustawowymi. Sprawozdanie z badania zawiera także m.in. odniesienie biegłego rewidenta do wszelkich innych spraw, na które zwraca on uwagę, oświadczenie na temat wszelkich niepewności co do zdarzeń stanowiących wątpliwość co do kontynuowania działalności przez jednostkę, a także wskazanie siedziby biegłego rewidenta.

Sprawozdanie z badania, poza omówionymi powyżej informacjami wynikającymi z art. 28 dyrektywy, powinno zawierać co najmniej elementy wymienione w art. 10 rozporządzenia, w tym w szczególności:

a) wskazanie organu, który powołał biegłego rewidenta lub firmę audytorską, datę powołania i całkowitego nieprzerwanego okresu trwania zlecenia,

b) przedstawienie wyczerpujących informacji uzasadniających opinię z badania, w tym opis najbardziej znaczących ocenionych rodzajów ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym spowodowanego oszustwem, a także odniesienie tych typów ryzyka do stosownych informacji w sprawozdaniach finansowych,

c) wyjaśnienie, w jakim zakresie badanie ustawowe zostało uznane za umożliwiające wykrycie nieprawidłowości, w tym również oszustw,

d) potwierdzenie spójności opinii z badania ze sprawozdaniem dodatkowym dla komitetu ds. audytu,

e) oświadczenie o niezależności wobec badanej jednostki oraz braku świadczenia zabronionych usług niestanowiących badania,

f) wskazanie wszelkich usług wykraczających poza badanie ustawowe.

Kolejną zmianą wynikającą z nowelizacji jest wprowadzenie obowiązku sporządzania przez biegłych rewidentów badających jzp sprawozdania dodatkowego dla komitetu ds. audytu, którego minimalny zakres obejmuje [Rozporządzenie..., art. 11]:

a) oświadczenie o niezależności,

b) skład kluczowych partnerów firmy biorących udział w badaniu,

c) wskazanie wszelkich sytuacji, w których korzystano z usług biegłych rewidentów, firm audytorskich bądź ekspertów zewnętrznych spoza sieci, wraz z potwierdzeniem ich niezależności,

d) opis charakteru, częstotliwości i zakresu kontaktów z komitetem ds. audytu lub organem wykonującym równoważne funkcje w badanej jednostce, organem zarządzającym i organem administrującym lub nadzorczym badanej jednostki, wraz z datami spotkań z tymi organami,

e) opis zakresu i terminów badania,

f) podział zadań między biegłymi rewidentami lub firmami audytorskimi w sytuacji, jeżeli powołano więcej niż jednego biegłego rewidenta lub więcej niż jedną firmę audytorską,

g) opis zastosowanej metodyki, zawierającej wskazanie, które kategorie bilansu zostały bezpośrednio sprawdzone, a które zostały sprawdzone w oparciu o testowanie systemu oraz testy zgodności,

h) ujawnienia dotyczące ilościowego poziomu istotności stosowanego do wykonania badania ustawowego w odniesieniu do sprawozdań finansowych jako całości, a także poszczególnych grup transakcji, sald lub ujawnień, wraz z opisem czynników jakościowych uwzględnionych przy ich ustalaniu,

i) wskazanie oraz opis osądów dotyczących stwierdzonych w trakcie badania zdarzeń lub okoliczności, które mogą wzbudzić poważne wątpliwości co do kontynuowania działalności przez jednostkę,

j) zgłoszenie wszelkich znaczących słabości systemu wewnętrznej kontroli w zakresie sprawozdawczości finansowej oraz systemu księgowości badanej jednostki wraz ze wskazaniem, czy zostały one naprawione przez zarząd,

k) zgłoszenie wszelkich istotnych kwestii związanych ze stwierdzonymi podczas badania przypadkami nieprzestrzegania przepisów, statutu spółki,

l) zgłoszenie wraz z oceną metod wyceny zastosowanych do poszczególnych pozycji finansowych,

m) wskazanie, czy badana jednostka przedstawiła wszystkie żądane wyjaśnienia i dokumenty.

Dodatkowo zgłosić należy wszelkie trudności, jakie pojawiły się podczas przeprowadzania badania ustawowego, a także wszelkie istotne kwestie wynikające z badania ustawowego, które zostały omówione lub były przedmiotem korespondencji z zarządem, a także wszelkie kwestie, które według profesjonalnego osądu biegłego rewidenta są istotne dla nadzorowania procesu sprawozdawczości finansowej.

## 5. Zakończenie

W opinii autorów zmiany regulacji, wymuszone przez konieczność dostosowania prawa polskiego do wytycznych unijnych, powinny się przyczynić do zwiększenia jakości badania. Niezależność biegłego rewidenta gwarantuje obiektywizm i rzetelność wydanej opinii, stąd zaostrzenie wymagań dotyczących niezależności biegłych i rotacji firm audytorskich, wynikające ze zmian dyrektywy unijnej, należałoby ocenić pozytywnie, jako mające wpływ na możliwe zwiększenie zaufania do informacji finansowych będących przedmiotem badania. Wprowadzenie częstszej rotacji może być jednak uciążliwe dla jednostek audytorskich i samych biegłych, zmuszając do częstszego poszukiwania podmiotów do badania i składania ofert, co paradoksalnie może się odbić negatywnie na jakości badania.

Mniej dyskusyjne są zmiany związane z obowiązkami komitetów ds. audytu, których sprawne działanie może mieć większy wpływ na monitorowanie przebiegu procesu rewizji finansowej i niezależności biegłego. Przy tym zaznaczyć należy, że niezbędnym warunkiem będzie, oczywiście, poziom kompetencji i niezależności członków samego komitetu. Rozszerzenie kompetencji komitetów w kwestii zatrudniania biegłych i nadzoru nad ich pracą powinno też wpłynąć na intensyfikację współpracy badanych jednostek z audytorem, w tym przypadku wpływ na jakość badania byłby bezdyskusyjny.

Pozytywnie, zdaniem autorów, należy ocenić zmiany dotyczące kształtu opinii i raportu biegłego – jako uwzględnienie formułowanych od dawna potrzeb jego odbiorców. Przed współczesną rewizją finansową staje wiele coraz nowszych wyzwań, związanych przede wszystkim z ciągłym rozszerzaniem się potrzeb informacyjnych zgłaszanych przez rynek kapitałowy. Coraz częściej podkreśla się, że produkty rewizji finansowej, czyli opinia i raport biegłego rewidenta, powinny mieć nie tyl-

ko charakter sprawozdania sporządzanego *ex post*, ale powinny również stanowić analizę sytuacji finansowej badanej jednostki w ujęciu *ex ante* [Andrzejewski 2014, s. 27]. Można się więc spodziewać, że takie oczekiwania rynku wymuszą dalszą ewolucję kształtu opinii i raportu, a także będą katalizatorem zmian sposobu wymiany informacji pomiędzy biegłym i różnymi grupami interesariuszy.

## Literatura

- Andrzejewski M., 2014, *Miejsce i rola rewizji finansowej w systemie rachunkowości*, [w:] *Współczesne problemy rachunkowości w teorii i praktyce*, red. H. Lelusz, R. Burchart, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, Olsztyn.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych
- Hejnar J., Krzywdą D., Wrona B., 2007, *Niezależność biegłych rewidentów w świetle wymagań Unii Europejskiej*, [w:] *Perspektywy rachunkowości w Polsce po akcesji do Unii Europejskiej*, Difin, Warszawa.
- Kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC*, „Biuletyn KIBR”, nr 51, Warszawa 2002.
- Kogut J., 2014, *Nadzór komitetu audytu nad procesem badania sprawozdań finansowych*, [w:] *Współczesne problemy rachunkowości w teorii i praktyce*, red. H. Lelusz, R. Burchart, Wydawnictwo Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, Olsztyn.
- Pfaff J., 2011, *Rewizja finansowa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- Ring H., 2007, *Implementacja dyrektywy w sprawie badań ustawowych w Europie i istotne zmiany międzynarodowe*, [w:] *Etyka biegłego rewidenta w teorii, prawie i praktyce*, materiały pokonferencyjne, Jachranka, 12-14 października 2006, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Warszawa.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 kwietnia 2014 r. nr 537/2014 w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE.
- Stanowisko Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w sprawie wdrożenia postanowień dyrektywy 2014/56/UE, 24 października 2014, Warszawa.
- Ustawa z 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.
- Reforma rynku audytorskiego w Unii Europejskiej – co należy wiedzieć*, KPMG, 2014, <http://www.kpmg.com/PL/pl/services/Audit/Documents/Publicacje/Reforma-rynku-audytorskiego-w-UE-Rola-i-obowiazki-komitetu-audytu-oraz-nadzor-publiczny-nad-firmami-audytorskimi.pdf> (13.02.2015).