

Maciej Chorostkowski

Krajowa Izba Biegłych Rewidentów

GŁÓWNE ZMIANY CZEKAJĄCE PROFESJĘ BIEGŁEGO REWIDENTA W POLSCE W ŚWIETLE UWARUNKOWAŃ DYREKTYWY 2006/43/WE

1. Wstęp

17 maja 2006 r. Parlament Europejski i Rada przyjęły Dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (zwaną dalej Dyrektywą). Zmiany są wynikiem szoku spowodowanego licznymi aferami i skalą oszustw w sprawozdaniach finansowych, które doprowadziły do upadków firm na całym świecie, takich jak Adelphia Communications, Ahold, Consec, Enron, Global Crossing, Parmalat, Kwest Communications, Tyco, WorldCom, Xerox. Upadki firm spowodowały również upadek znanej, międzynarodowej firmy audytorskiej Arthur Andersen [17, s. 9]. W Stanach Zjednoczonych reakcją na skandale było uchwalenie ustawy Sarbanes-Oxley Act, która powołała do życia publiczną instytucję nadzoru nad rachunkowością spółek publicznych – Public Company Accounting Oversight Board [2]. Regulacje Dyrektywy obowiązują w Polsce od 29 czerwca 2008 r.

Celem artykułu jest prezentacja głównych zmian w funkcjonowaniu profesji biegłego rewidenta w Polsce, którymi będą: utworzenie systemu nadzoru publicznego nad zawodem, sformułowanie odmiennego podejścia do odpowiedzialności biegłego rewidenta w związku z ustawowym badaniem sprawozdania finansowego, przejście na międzynarodowe standardy rewizji finansowej przy badaniu ustawowym, nowe założenia dotyczące struktury składu organów zarządczych oraz nadzorczych podmiotów audytorskich, odmienne założenia systemu zapewniania jakości i wprowadzenie publicznego rejestru audytorów.

2. Cechy dyrektywy

Ogólnie dyrektywa – jako jeden z rodzajów aktów prawnych Wspólnoty na podstawie traktatów rzymskich i paryskiego – ma charakter wiążący, ale nie ma

charakteru normatywnego, co oznacza, że nie zawiera norm prawnych, a wymaga jedynie, aby jej adresaci – którymi są wyłącznie państwa członkowskie – podjęli środki konieczne do osiągnięcia określonego w dyrektywie celu. Zobowiązuje więc do wydania w określonym terminie przepisów krajowych odpowiadających treści dyrektywy, a poszczególnym państwom członkowskim pozostawia możliwość wyboru charakteru aktu prawnego, wydawanego w celu wykonania dyrektywy, tzn. że może on mieć charakter normatywny i administracyjny. Dyrektywy wchodzą w życie po implementacji przez państwa członkowskie [10].

Wytyczne i zalecenia Dyrektywy w sposób zasadniczy zmieniają warunki wykonywania zawodu biegłego rewidenta [11, s. 1]. Będzie ona miała duży wpływ na sposób badania sprawozdań finansowych oraz prowadzenia podmiotów audytorskich i zastąpi dotychczasową 8 Dyrektywę, mającą o wiele węższy zakres. Nowe regulacje mają służyć przede wszystkim odbudowaniu zaufania publicznego do sprawozdawczości finansowej i podniesieniu jakości badań sprawozdań finansowych.

3. Nadzór publiczny nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta

System nadzoru publicznego a organ nadzoru publicznego

Dyrektywa przewiduje istotne zmiany dotyczące badań sprawozdań finansowych i wykonywania zawodu biegłego rewidenta [16, s. 12]. Głównym elementem reformy jest wprowadzenie nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami oraz firmami audytorskimi [9, s. A3]. Warto zaznaczyć, iż Dyrektywa konsekwentnie posługuje się pojęciem systemu nadzoru publicznego, jednak wiele osób domyślnie utożsamia je z organem nadzoru publicznego. Pojęcie organu nadzoru publicznego pojawia się dopiero w kontekście proponowanych rozwiązań instytucjonalnych w zakresie wymagań art. 32 Dyrektywy [12, s. 1]. Różnica jest zasadnicza, ponieważ system nadzoru, w myśl Dyrektywy, będzie systemem procesów kontrolno-nadzorczych mających służyć zapewnieniu jakości usług audytorskich, natomiast organ nadzoru jest rozumiany jako organ zarządzający i odpowiedzialny za funkcjonowanie tego systemu [6, s. C2].

W kwestii nadzoru funkcjonujące obecnie rozwiązania są zbieżne z proponowanymi przez Dyrektywę, jednakże zmiany dotyczą nadania im bardziej publicznego charakteru. Obecnie nadzór i kontrola nad należyтым wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta oraz przestrzeganiem procedur badania sprawozdań finansowych przez firmy audytorskie pełni Krajowa Komisja Nadzoru (KKN), będąca organem Krajowej Izby Biegłych Rewidentów (KIBR). Do jej zadań należą m.in. wizytacja każdego podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych przynajmniej raz na 3 lata [15, s. 16] oraz – w razie stwierdzenia nieprawidłowości – składanie wniosków do:

- Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego przeciwko biegłym rewidentom,
- Krajowej Rady Biegłych Rewidentów o skreślenie z listy podmiotu audytorskiego.

System nadzoru publicznego stanowi obecnie organ w strukturze KIBR (w postaci KKN) dopełniony ustawową kontrolą nad samorządem sprawowaną przez ministra finansów, zgodnie z art. 30 ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie [14].

Należy zwrócić uwagę, iż Dyrektywa nakazuje **zarządzanie** systemem przez osoby nie wykonujące zawodu biegłego rewidenta (zezwała jednak na udział osób wykonujących zawód w mniejszości) wybierane zgodnie z niezależną i przejrzystą procedurą wyboru. Nowość więc ma polegać nie na zmianie techniki wykonywania samego nadzoru, a jedynie na przekierowaniu ostatecznej odpowiedzialności za nadzór z samorządu, jak to jest obecnie, do organu zarządzającego systemem nadzoru. Do systemu nadzoru publicznego ma należeć także ostateczna odpowiedzialność za nadzór nad zatwierdzaniem i rejestracją biegłych rewidentów i firm audytorskich, przyjmowaniem standardów etyki zawodowej, wewnętrznej kontroli jakości firm audytorskich oraz rewizji finansowej, kształceniem ustawicznym, zapewnianiem jakości oraz systemami dochodzeń i systemami dyscyplinarnymi.

Finansowanie nadzoru publicznego

Odpowiedzialność oraz rola systemu będą ogromne i do właściwej realizacji wynikających z Dyrektywy obowiązków niezbędne będą odpowiednie zasoby finansowe. Obecnie KKN finansowany jest z budżetu samorządu, a ten z kolei – w głównej mierze – z obligatoryjnych dla każdego podmiotu uprawnionego do badania opłat z tytułu nadzoru (stanowiły one 53% przychodów działalności podstawowej KIBR w 2006 r.), których stawki uzależnione są od udziału procentowego przychodów z badania i przeglądów sprawozdań finansowych w przychodach ogółem i wynoszą od 1 do 1,5% [18].

Art. 32 Dyrektywy przewiduje finansowanie systemu nadzoru publicznego w sposób „bezpieczny i wolny od jakiegokolwiek niewłaściwego wpływu biegłych rewidentów bądź firm audytorskich”. Sformułowanie w Dyrektywie powoduje jego odmienne rozumienie przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów (KRBR) oraz Ministerstwo Finansów. KRBR jest zdania, iż funkcjonowanie organu zarządzającego systemem nadzoru publicznego mogłoby być finansowane przez pozostałe instytucje, których przedstawiciele znajdowaliby się w organie zarządzającym systemem nadzoru (Skarb Państwa, KPWiG, nadzór bankowy, nadzór ubezpieczeń) [12, s. 7], natomiast Ministerstwo Finansów rozpatruje kilka wariantów: finansowanie z budżetu państwa, współfinansowanie z budżetu z możliwością dofinansowania z kwot przekazanych przez KIBR z tytułu kontroli lub pobieranie opłat od spółek notowanych na giełdzie [8, s. B2].

Już obecny sposób finansowania jest całkowicie zgodny z zapisem Dyrektywy, ponieważ nie pozostawia poszczególnym biegłym rewidentom oraz firmom audytorskim możliwości ingerowania w sposób wykonywania nadzoru przez KKN (kontrola dotyczy każdego podmiotu, według identycznej procedury oraz w każdym przypadku nie rzadziej niż co 3 lata, niezależnie od wysokości wnoszonej

przez podmiot opłaty), a rozwiązanie proponowane przez KRBR jest o tyle rozsądne, iż wiąże uprawnienia instytucji, z ramienia których poszczególne osoby będą zarządzały systemem nadzoru, z obowiązkiem współfinansowania przez nie systemu, co zapewne spowoduje bardziej sumienne wykonywanie powierzonych obowiązków przez wymienione osoby.

Koncepcje dotyczące roli ministra finansów w procesie nadzoru

W kwestii organu nadzoru publicznego zarządzającego systemem KRBR stoi na stanowisku, iż skoro wszystkie obszary proponowanego przez Dyrektywę nadzoru publicznego aktualnie umiejscowione są, poprzez zapisy ustawowe, w zakresie zadań organów samorządu, to ustanawianie dodatkowych niezależnych struktur, organów wykonawczych i procedur powielających wykonywanie tych zadań byłoby bardzo kosztowne. Dlatego też zaproponowała, aby nadzór publiczny funkcjonował przez kontrolowanie procedur ustanowionych przez KIBR, a funkcje kontrolne zostały powierzone jednemu organowi, który podlegałby kontroli albo organowi administracji rządowej lub instytucji parlamentarnej. Ministerstwo Finansów początkowo jednak sygnalizowało, iż nadzór będzie sprawował minister finansów [7, s. 12], jednak później przyznało, że poprzednio wysuwany pomysł jest nieaktualny i że należy utworzyć organ kolegialny [8, s. B2], w związku z tym powołało komisję doradczą ministra finansów ds. organizacji nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi pod przewodnictwem prof. dr. hab. Leszka Zienkowskiego. Środowisko odebrało zmianę z zadowoleniem, gdyż przyporządkowanie nadzoru jedynie osobie ministra finansów stało w jawnej sprzeczności z art. 32.2 Dyrektywy, który stwierdza, że „osoby uczestniczące w zarządzaniu systemem nadzoru publicznego są wybierane zgodnie z niezależną i przejrzystą procedurą wyboru”.

4. Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Kolejną kwestią, niezmiernie istotną z punktu widzenia wykonywania zawodu biegłego rewidenta, jaka ulega zmianie w związku z wymaganiami Dyrektywy, jest problem odpowiedzialności zawodowej w zakresie ustawowego badania sprawozdania finansowego. Dotychczas w Polsce nie uregulowano odpowiedzialności cywilnej biegłych rewidentów. Można mówić o odpowiedzialności dyscyplinarnej, określonej w ustawie o biegłych rewidentach i ich samorządzie, oraz karnej, usankcjonowanej przepisami ustawy o rachunkowości i kodeksu karnego skarbowego. Również kodeks karny przewiduje sankcje, związane z przestępstwami przeciwko obrotowi gospodarczemu. Jeżeli chodzi o praktykę dotyczącą odpowiedzialności cywilnej, to w Polsce każda firma reguluje tę kwestię indywidualnie z audytorem w stosownej umowie [17, s. 9].

Środowisko od wielu lat oczekuje rozwiązania w tej kwestii, otoczenie zewnętrzne bowiem nie rozumie właściwej roli biegłego rewidenta w obrocie gospo-

darczym. Komisja Europejska zleciła firmie konsultingowej London Economics opracowanie raportu na temat ekonomicznych aspektów odpowiedzialności biegłych rewidentów w krajach Unii Europejskiej (zwanego dalej Raportem) i okazało się, że nieograniczona odpowiedzialność pociąga za sobą daleko idące konsekwencje w postaci m.in. odpływu znacznej części biegłych rewidentów z wykonywania zawodu, co powoduje zmniejszenie liczby podmiotów na rynku, jego koncentrację, a – w konsekwencji – wzrostu kosztów badania. Dodatkowo obecne uregulowania mogą działać zniechęcająco na potencjalnych kandydatów do zawodu.

Negatywną konsekwencją obecnego stanu rzeczy jest także ograniczenie rynku ubezpieczeń komercyjnych dla audytorów, gdyż firmy ubezpieczeniowe – wzorem lat osiemdziesiątych oraz dziewięćdziesiątych, kiedy to poniosły ogromne straty w tym segmencie działalności – redukują wysokość proponowanej ochrony ubezpieczeniowej [13, s. 99-101]. Jednym z generalnych wniosków płynących z Raportu jest teza, iż system nieograniczonej odpowiedzialności biegłego rewidenta może skutkować sytuacją, w której koszty nieograniczonej odpowiedzialności biegłego rewidenta przewyższą korzyści.

Autorzy raportu przedstawili Komisji Europejskiej 3 warianty na ograniczenie odpowiedzialności biegłego rewidenta w zakresie ustawowego badania sprawozdania finansowego. Są to:

1) limit ograniczenia odpowiedzialności; podejście to jest stosowane m.in. w Belgii, Niemczech oraz Słowenii, z tym że w dwóch pierwszych przypadkach limit odpowiedzialności jest uzależniony od tego, czy klientem jest spółka notowana na giełdzie papierów wartościowych,

2) zmienny limit odpowiedzialności, w zależności od rozmiaru spółki badanej (np. w Austrii) lub od wielkości samej firmy audytorskiej (Grecja),

3) ograniczenie odpowiedzialności podmiotu audytorskiego w zależności od rzeczywistego udziału podmiotu badającego w szkodzi poniesionej przez klienta (odpowiedzialność proporcjonalna).

Autorzy raportu dodają, iż niektóre z tych modeli mogą się łączyć. Przykładowo, możliwa jest kombinacja rozwiązania pierwszego z rozwiązaniem trzecim [13, s. 198].

Każde rozwiązanie z proponowanych wydaje się lepsze od sytuacji, jaka jest obecnie w Polsce, czyli braku kompleksowego uregulowania w tym zakresie, gdyż obowiązujące regulacje przyczyniają się do odpływu biegłych rewidentów z wykonywania zawodu oraz wzrostu koncentracji rynku badania sprawozdań finansowych w Polsce. Zestawiając aktualną sytuację z rozwojem gospodarczym Polski, a co za tym idzie – coraz większą liczbą badanych podmiotów gospodarczych – wydaje się oczywiste, iż odpowiedzialność biegłych rewidentów powinna zostać jak najszybciej ograniczona.

5. Standardy rewizji finansowej

Dyrektywa wymaga przeprowadzania badań sprawozdań finansowych zgodnie z międzynarodowymi standardami rewizji finansowej. Obecnie polscy biegli rewi-

denci badają sprawozdania finansowe, stosując się do norm wykonywania zawodu biegłego rewidenta, jednakże w sprawach nie uregulowanych w normach kierują się postanowieniami Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej, wydanych przez Międzynarodową Federację Księgowych [3, s. 3].

Co ciekawe, stwierdzenie użyte w tekście Dyrektywy wskazuje nie na MSRF, lecz na „międzynarodowe standardy rewizji finansowej”, którymi – m.in. – mogą być MSRF. Czy będą – nie jest to do końca pewne. Europejska Federacja Księgowych (FEE) optuje za MSRF, jednakże istnieje możliwość, że będą to zupełnie inne standardy.

Różnica między krajowymi standardami rewizji finansowej a normami europejskimi jest ogromna. Pracę, która czeka audytorów, można porównać do wysiłku księgowych, którzy przechodzili z polskiej ustawy o rachunkowości na Międzynarodowe Standardy Rachunkowości [5]. O ile polskie normy liczą stron kilkadziesiąt, o tyle MSRF wraz z towarzyszącymi im innymi standardami (dotyczącymi kontroli jakości, usług przeglądu, usług atestacyjnych, usług pokrewnych), a także wskazówkami – około tysiąca. Biegli rewidenci powinni zdawać sobie także sprawę, iż w przypadku stwierdzenia w wydanej opinii stosowania się w toku badania do MSRF, automatycznie deklarują zgodność procedur pracy właśnie z odpowiednimi, dodatkowymi dokumentami. Dla części biegłych rewidentów sprostanie wszystkim wymaganiom zawartym w standardach oraz dokumentach im towarzyszących będzie wyjątkowo uciążliwe, gdyż pociągnie za sobą wymóg rezygnacji z części zleceń na rzecz pracy mającej na celu przyswojenie potrzebnej wiedzy.

6. Pozostałe zmiany

Zmianami, jakie dodatkowo czekają profesję biegłych rewidentów w związku z wymogami przedstawionymi w Dyrektywie, są także kwestie dotyczące: nowych uregulowań odnośnie do składów organów zarządczych oraz nadzorczych firm audytorskich (możliwość uczestnictwa w zarządach spółek audytorskich biegłych rewidentów zarejestrowanych w innych krajach Wspólnoty na równi z krajowymi oraz możliwość większościowego udziału właścicielskiego tej grupy biegłych rewidentów nawet do 100%), zmiany częstotliwości wizytacji podmiotów audytorskich (minimum co 6 lat, a w przypadku badających sprawozdania finansowe jednostek interesu publicznego – co 3 lata), stworzenie rejestru publicznego biegłych rewidentów i firm audytorskich (będzie zawierać więcej ujawnień, aniżeli obecnie, np. nazwiska i adresy służbowe wszystkich członków organu administracyjnego czy zarządzającego), sformułowanie definicji jednostki interesu publicznego, współpraca z organami krajów trzecich oraz funkcjonowanie komitetów ds. audytu (mają one przyczynić się do wzrostu niezależności biegłych rewidentów i wzmocnić zasady ładu korporacyjnego w jednostkach) [1, s. 5].

1 marca 2005 r. minister finansów podpisał umowę między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Międzynarodowym Bankiem Odbudowy i Rozwoju (Bankiem Światowym) przyznającą grant w wysokości 500 tys. dolarów na reformę w dziedzinie rachunkowości i rewizji finansowej. Środki zostały przeznaczone na cele związane z przyjęciem i wdrożeniem MSRF, wzmocnienie zawodu biegłego rewidenta oraz edukację i szkolenia dotyczące wdrażania MSSF w Polsce [4].

7. Zakończenie

Liczne upadki firm będące wynikiem nierzetelnej sprawozdawczości finansowej przed kilku laty, wśród których najgłośniejszy okazał się przypadek Enronu, spowodowały przyjęcie nowych regulacji mających za zadanie przywrócić zaufania publicznego do sprawozdawczości finansowej i podniesienie jakości badań sprawozdań finansowych. W Unii Europejskiej odpowiedzią na skandale była Dyrektywa 2006/43/WE. Jej zapisy spowodują liczne zmiany w funkcjonowaniu profesji biegłego rewidenta również w Polsce. Najważniejszą z nich będzie utworzenie systemu nadzoru publicznego nad zawodem, co wiąże się zagwarantowaniem funkcjonowania systemu wolnego od niewłaściwego wpływu biegłych rewidentów. Kolejnymi kwestiami, jakie zmieni Dyrektywa, są m.in.: podejście do odpowiedzialności ponoszonej w związku z ustawowym badaniem sprawozdania finansowego, obowiązek badania sprawozdań finansowych zgodnie z międzynarodowymi standardami rewizji finansowej, struktura składu organów zarządczych oraz nadzorczych w podmiotach audytorskich, założenia systemu zapewniania jakości, rejestr publiczny biegłych rewidentów i firm audytorskich.

Literatura

- [1] Audyt firm, „Gazeta Ubezpieczeniowa” 11.07.2006.
- [2] Gut P., *Dyrektywa w sprawie badania sprawozdań finansowych*, http://www.mrf.pl/index.php?mod=m_artykuly&cid=93&id=57.
- [3] *Norma nr 1 wykonywania zawodu biegłego rewidenta* „Ogólne zasady badania sprawozdań finansowych”, pkt. 7, <http://kibr.org.pl/pl/normy>.
- [4] *Ogólne ogłoszenie o przetargu*, http://www.mf.gov.pl/_files/_rachunkowosc/grant/ogolne_ogloszenie_o_przetargu.pdf.
- [5] Piłat K., *Audytory mają dwa lata na naukę*, „Rzeczpospolita” 24.04.2006.
- [6] Piłat K., *Nadzór nad audytorami będzie rozszerzony*, „Rzeczpospolita” 4.05.2006.
- [7] Pokojska A., *Minister będzie sprawował nadzór publiczny*, „Gazeta Prawna” z 16.10.2007 r.
- [8] Pokojska A., *Nadzoru publicznego nie będzie sprawował Minister Finansów*, „Gazeta Prawna” z 28.01.2008 r.
- [9] Pokojska A., *Zostanie powołany nadzór nad biegłymi*, „Gazeta Prawna” 3.04.2006.
- [10] *Porządek prawny UE*, [w:] *Informator Małopolskiego Forum Samorządowego „Młoda Demokracja” nt. Unii Europejskiej*, <http://samorzad.malopolska.w.interia.pl/europa/prawo.htm>.

-
- [11] Rzepnikowska M., Burnos K., *Raport nr 01 dotyczący wpływu 8 Dyrektywy na zawód biegłego rewidenta*, http://kibr.webserwer.pl/_doc/zagranica/Raport_01-8_Dyrektwa.pdf.
- [12] Rzepnikowska M., Burnos K., *Wpływ zmian 8 Dyrektywy na zawód biegłego rewidenta w Polsce. System nadzoru publicznego*, http://kibr.webserwer.pl/_doc/zagranica/Raport_02-System_nadzoru_nad_profesja.pdf.
- [13] *Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes*, London Economics in association with Prof. Ralf Ewert, Goethe University, Frankfurt am Main, Germany, September 2006.
- [14] Ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie z dnia 1994.10.13 (DzU 1994 nr 121, poz. 592) tekst jednolity z dnia 2001.03.12 (DzU 2001 nr 131, poz. 359).
- [15] Zalewski Ł., *Biegli rewidenty pod nadzorem*, „Gazeta Prawna” 7.04.2006 r.
- [16] Zalewski Ł., *Nadzór dla audytora*, „Gazeta Prawna” 31.03.2006 r.
- [17] Zalewski Ł., *Odpowiedzialność audytorów się zmienia*, „Gazeta Prawna” 16.06.2006 r.
- [18] Załącznik nr 1 do uchwały nr 65/6/2007 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 20 listopada 2007 r., http://www.kibr.webserwer.pl/_doc/uchwala_065-06-2007_zal_01.pdf.

**MAIN CHANGES ADDRESSED TO PROFESSION
OF STATUTORY AUDITORS IN POLAND
IN THE LIGHT OF REQUIREMENTS OF DIRECTIVE 2006/43/EC**

Summary

There were several spectacular collapses of big companies due to misleading financial reporting last years. It resulted in adopting new regulations either to bring back the public confidence in financial reporting or raise the quality of audit of financial statements. In the United States of America the reply to these scandals was a Sarbanes-Oxley Act, whereas in the European Union – Directive 2006/43/EC. The Directive will change the working of statutory auditors also in Poland.

The most important changes will encompass: creating the public oversight system over the profession of statutory auditors, establishing a new definition of the independence of a statutory auditor, implementing international standards on auditing, determining new requirements on the structure of the members of the administrative or management body and defining new grounds of the quality assurance system and public register of auditors.

The paper attempts to identify the changes in the profession of statutory auditors due to regulations of the Directive in Poland.