

Olga Bogacz-Miętka

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

NIEZALEŻNOŚĆ ZAWODOWA BIEGŁEGO REWIDENTA W KONTEKŚCIE NADZORU KORPORACYJNEGO NA TLE REGULACJI KRAJOWYCH I EUROPEJSKICH

1. Wstęp

W ostatnich latach byliśmy świadkami spektakularnych bankructw wielu renomowanych firm (jak Enron, WorldCom, Royal Ahold), spowodowanych ujawnieniem nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych. Skandale księgowe nadszarpięły zaufanie do audytorów, gdyż okazało się, że biegli rewidentzi największych firm audytorskich zamiast stać na straży wiarygodnej prezentacji informacji, nie tylko tolerowali nielegalne praktyki księgowe, ale również brali w nich czynny udział. Skutki manipulacji informacją przekazywaną opinii publicznej pokazują, że społeczna szkodliwość takich czynów sięga o wiele dalej niż tylko akcjonariuszy i pracowników. Ofiarami skandali stali się bowiem wszyscy uczestnicy rynku kapitałowego – inwestorzy, analitycy inwestycyjni, audytorzy oraz uczciwe spółki, których wizerunek wiarygodnych i odpowiedzialnych partnerów w jakimś stopniu również ucierpiał.

Do podstawowych przyczyn upadku tych dużych koncernów zalicza się przede wszystkim nieetyczne postawy i brak należytych przykładów ze strony zarządów spółek, niewłaściwe funkcjonowanie rad nadzorczych, nieprzejrzystą sprawozdawczość finansową oraz nieskuteczność audytu – głównie na skutek ograniczenia niezależności biegłych rewidentów (Marcinkowska 2004a).

Niniejszy artykuł ma na celu ukazanie znaczenia niezależności biegłego rewidenta w trakcie badania sprawozdania finansowego na tle uregulowań krajowych i europejskich oraz przedstawienie roli sprawozdawczości finansowej w zapewnieniu skutecznej realizacji funkcji kontroli właścicielskiej, osadzonej w systemie nadzoru korporacyjnego.

2. Relacje pomiędzy jakością sprawozdania finansowego a jakością nadzoru korporacyjnego

Celem badania sprawozdania finansowego jest zapewnienie wiarygodności sprawozdawczości finansowej¹. Sprawozdawczość zaś finansowa stanowi jeden z filarów rynku kapitałowego, ponieważ na generowanych przez nią informacjach opiera się proces alokacji kapitału, umożliwiając rozwój gospodarki. Wysoki poziom jakości ustawowego badania sprawozdań finansowych jest więc kluczowym elementem sprawnie działającego rynku kapitałowego.

Biegły rewident, wydając pisemną opinię (atest) na temat badanego sprawozdania finansowego, stwierdzając, czy jest ono prawidłowe, rzetelne i czy jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową jednostki, w sposób pośredni wpływa na decyzje szerokiego kręgu odbiorców informacji finansowej, czyli potencjalnych inwestorów, banków kredytujących jednostkę, jej dostawców i odbiorców, pracowników oraz instytucje rządowe. Ważne zatem jest, aby zainteresowane strony otrzymywały klarowny i przejrzysty obraz sytuacji majątkowej i finansowej podmiotów gospodarczych. Te zaś powinny w sposób uczciwy, odpowiedzialny i terminowy ujawniać wszystkie istotne informacje. Od tego, jakie informacje zostaną przekazane i w jaki sposób, zależy trafność podejmowanych decyzji.

Zdaniem Davida Devlina, prezesa FEE², ujawnione oszustwa, popełniane przez duże spółki publiczne, „z jednej strony osłabiły wiarygodność zawodu biegłego rewidenta, skutkiem czego było wprowadzenie środków zaradczych przez parlamenty i rządy w postaci restrykcyjnych przepisów dotyczących zawodu biegłego rewidenta (akt Sarbanesa–Oxleya w USA, zalecenia Unii Europejskiej), z drugiej zaś zdano sobie sprawę, jak bardzo potrzebny jest audyt, jako niezależne, wysokiej jakości działanie, pomagające spełniać wymagania stawiane zarządom przez właścicieli spółek, w praktyce gospodarczej” (Smejda 2004).

Jakość audytu stanowi fundamentalną kwestię dla jakości nadzoru korporacyjnego³, który po ujawnionych przypadkach fałszowania sprawozdań finansowych wyraźnie zyskał na znaczeniu. Zarówno w Europie, jak i w Stanach Zjednoczonych, a właściwie we wszystkich rozwiniętych gospodarczo krajach zauważa się

¹ Zgodnie z art. 65 ust. 1 Ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (DzU 02.76.694 z późn. zm.), celem badania sprawozdania finansowego jest wyrażenie, przez biegłego rewidenta, pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe jest prawidłowe oraz czy rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy badanej jednostki.

² EFE (franc. Federation Des Experts Comptables Europeens) – Europejska Federacja Ekspertów Księgowych).

³ Nadzór korporacyjny – jeden z polskich odpowiedników (oprócz takich określeń, jak: ład korporacyjny, władanie korporacyjne) angielskiego terminu *corporate governance*.

silną presję na zmiany w obowiązujących systemach nadzoru korporacyjnego. Pojawiło się dużo publikacji i uregulowań prawnych, mających na celu ochronę interesów akcjonariuszy, a także opracowań promujących zasady rzetelności, przejrzystości oraz rozliczania z odpowiedzialności za działalność gospodarczą w postaci tzw. kodeksów dobrych praktyk nadzoru korporacyjnego, stanowiących swego rodzaju wzorzec etyczny.

Pojęcie nadzoru korporacyjnego definiowane jest w literaturze przedmiotu na różne sposoby. Można nawet stwierdzić, że definicje te nie zawsze są tożsame. Ta niejednoznaczność wynika głównie z tego, że definicje nadzoru korporacyjnego formułowane są przy mniej lub bardziej określonych założeniach o jego istocie i reprezentują różne opcje, związane zarówno z dziedzinami nauki zajmującymi się tą problematyką, jak i z kulturami korporacji krajów, z których pochodzą badacze mający wpływ na sposób badania i opisywanie tego problemu (Lis, Sterniczek 2005). Spośród wielu definicji nadzoru korporacyjnego na uwagę zasługuje ta zamieszczona w preambule do *Zasad nadzoru korporacyjnego OECD*, która wyjaśnia, że „nadzór korporacyjny dotyczy sieci relacji między kadłą zarządzającą spółek, ich organami, akcjonariuszami i innymi grupami zainteresowanymi działaniem spółki. Nadzór ten obejmuje strukturę, za pośrednictwem której ustalone są cele spółki, środki realizacji tych celów oraz środki śledzenia rezultatów” (Jeżak 2002).

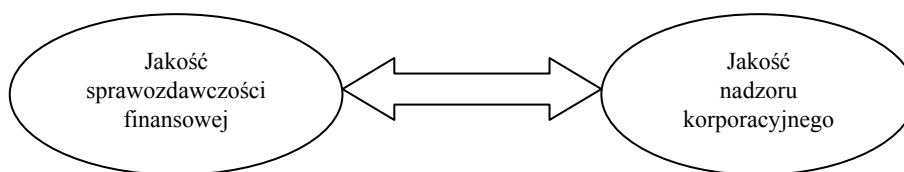
System nadzoru korporacyjnego określa się zatem jako zestaw prawnych, instytucjonalnych i kulturowych czynników kształtujących wpływ różnych grup interesów (w szczególności właścicieli) na decyzje podejmowane przez zarząd spółki (Marcinkowska 2004a).

Zagadnienie nadzoru korporacyjnego nie ogranicza się więc tylko do analizy tradycyjnej relacji właściciel – zarządzający, jak to jest w przypadku nadzoru właścicielskiego⁴ (tzw. nadzoru wewnętrznego). Władza i kontrola nad spółką wychodzi poza granice określone przepisami prawa spółek. W sprawowaniu nadzoru korporacyjnego lub we wpływie na jego sprawowanie uczestniczą jeszcze strony inne niż akcjonariusze i menadżerowie, zainteresowane funkcjonowaniem firmy (tzw. sta-

⁴ Termin „nadzór właścicielski” jest często stosowany zamiennie z terminem nadzór korporacyjny, nadzór korporacyjny jednak jest pojęciem szerszym od pojęcia nadzoru właścicielskiego, gdyż w procesie sprawowania nadzoru nad przedsiębiorstwem bierze pod uwagę oprócz właścicieli-akcjonariuszy również inne grupy interesariuszy, nie będących właścicielami, ale zainteresowanych bezpośrednio tym, aby zarządzanie daną organizacją było skuteczne. W krajowej literaturze przedmiotu spotkać się można z poglądem, że w Polsce, ze względu na stosowane instrumenty nadzoru, system *corporate governance* jest raczej nadzorem o charakterze wewnętrznym i dlatego w przeważającej mierze nadal bardziej nadzorem właścicielskim aniżeli korporacyjnym (Zalega, Rudolf, Janusz, Stos, Urbanek).

keholders). Są to m.in.: państwo, rynek kapitałowy, wierzyciele, pracownicy, dostawcy, odbiorcy, społeczność lokalna i inni (tzw. otoczenie korporacji).

Systemowi nadzoru korporacyjnemu stawia się zadania dostarczenia wzorców i regulacji służących poprawie jakości rachunkowości, sprawozdawczości finansowej oraz kontroli w celu zapewnienia lepszej ochrony interesów właścicieli spółki i pozostałych interesariuszy (Jerzemowska 2000). Istnieje więc wzajemna relacja pomiędzy jakością sprawozdawczości finansowej a jakością nadzoru korporacyjnego (rys. 1). Można powiedzieć, że są one ze sobą dodatnio skorelowane.



Rys. 1. Wzajemne oddziaływanie jakości sprawozdawczości finansowej i jakości nadzoru korporacyjnego

Źródło: opracowanie własne.

Słaby system nadzoru korporacyjnego może być przyczyną m.in. nieprawdziwości sprawozdań finansowych, ponieważ nierzetelność sprawozdań wynika często z niewłaściwego zarządzania jednostką, prowadzącego do trudności gospodarczych. Nadużyciom, jakie popełniły zarządy upadłych później spółek, można byłoby zapobiec poprzez sprawowanie nad ich działalnością skutecznego nadzoru przez rady nadzorcze reprezentujące interesy właścicieli. Rola audytora jest szczególnie istotna w nadzorze korporacyjnym, który ma przecież gwarantować, że odpowiednie sprawozdania i sposób prowadzenia rachunkowości zapewniają akcjonariuszom pełny i rzetelny obraz finansów i spraw spółki. Audytor musi być jednak wolny od konfliktów interesów, które mogą ograniczać niezależność jego opinii. Niezależność, czyli przyjmowanie obiektywnego, bezstronnego punktu widzenia i nieuleganie sugestiom z zewnątrz, powinna być zasadniczą cechą biegłego rewidenta (Wąsowski 2003).

3. Niezależność biegłego rewidenta w świetle definicji

Biorąc pod uwagę rolę biegłego rewidenta w aspekcie nadzoru korporacyjnego spółki, jednym z głównych celów jest to, aby biegli rewidenci zachowywali odpowiedni stopień niezależności od zleceniodawcy (Komunikat Komisji skierowany do Rady Parlamentu Europejskiego z dnia 21 maja 2003 roku). Niezależność biegłych rewidentów jest jedną z fundamentalnych zasad, warunkującą wiarygodność badania sprawozdań finansowych. Audytor nie może się więc podjąć badania jed-

nostki, jeżeli między nim a badaną jednostką istnieją jakiekolwiek powiązania naruszające jego niezależność. Czynniki warunkujące niezależność zawodową biegłego rewidenta przedstawia tab. 1.

Tabela 1. Podstawowe warunki niezależności zawodowej biegłego rewidenta

Warunek	Brak związków personalnych i finansowych z badaną jednostką	Rotacja biegłych rewidentów	Wyeliminowanie „samokontroli”	
Objaśnienie	– zależność personalna dotyczy różnego rodzaju powiązań osobowych – zależność finansowa – posiadanie udziałów w badanej spółce	wymiana (rotacja) biegłych rewidentów, jednak bez konieczności zmiany firmy audytorskiej	podjęcie ogólne	podjęcie szczegółowe
			biegły rewident nie może podjąć badania sprawozdania finansowego jednostki, jeżeli uczestniczył w zaistnieniu stanów faktycznych, podlegających ocenie w ramach badania tej jednostki	ustalenie wykazu czynności, których biegły rewident nie może wykonywać na rzecz danej jednostki, jeśli chce ją badać

Źródło: opracowanie własne na podstawie (Rojek 2002).

Co należy rozumieć przez niezależność biegłego rewidenta? *Kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC*, wydany przez Międzynarodową Federację Księgowych, definiuje niezależność w dwóch aspektach, jak to zilustrowano na rys. 2.



Rys. 2. Niezależność biegłego rewidenta w świetle *Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC*

Źródło: opracowanie własne.

Kodeks etyki zawodowej biegłych rewidentów, stanowiący załącznik do uchwały nr 2 Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów z dnia 30 czerwca 2002 roku w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów podaje w rozdziale 7, że „niezależność zawodowa biegłego rewidenta polega na tym, że w trakcie wykonywania swego zawodu jest on samodzielny i niezależny, podlegając wyłącznie przepisom prawa, postanowieniom norm wykonywania zawodu oraz zasadom etyki zawodowej”. Następnie wymienia cztery czynniki, mające wpływ na niezależność zawodową biegłego rewidenta, tj.:

- a) związki z zamawiającym, któremu biegły rewident świadczy w imieniu podmiotu usługi poświadczające, a ponadto udział w zarządzaniu jednostką,
- b) wykonywanie na rzecz zamawiającego innych usług niż wymienione w punkcie a,
- c) związki osobiste i rodzinne,
- d) wynagrodzenia i gratyfikacje (*Kodeks etyki zawodowej biegłych rewidentów* 2002).

4. Niezależność biegłego rewidenta w świetle regulacji krajowej ustawy o rachunkowości, VIII Dyrektywy Unii Europejskiej oraz krajowych kodeksów Corporate Governance

Polska Ustawa z dnia 29 września 1994 roku (DzU 02.76.694 z późn. zm.) w art. 66 ust. 1 zastrzega, że „badanie sprawozdania finansowego przeprowadza biegły rewident spełniający warunki do wyrażenia bezstronnej i niezależnej opinii o tym sprawozdaniu”, a w ust. 2 tegoż artykułu wymienia okoliczności, kiedy niezależność biegłego rewidenta nie jest zachowana. Zgodnie z tym przepisem, wystąpienie jednej z poniższych sytuacji powoduje, że niezależność biegłego rewidenta nie jest zachowana:

- posiadanie udziałów, akcji lub innych tytułów własności w jednostce lub w jednostce z nią stowarzyszonej, dominującej, zależnej lub współzależnej, z wyłączeniem udziału w spółdzielni mieszkaniowej,
- bycie, obecnie lub w ostatnich 3 latach, przedstawicielem prawnym (pełnomocnikiem), członkiem organów nadzorczych bądź zarządzających lub pracownikiem jednostki albo jednostki z nią stowarzyszonej, dominującej, zależnej lub współzależnej,
- w ostatnich 3 latach uczestniczenie w prowadzeniu ksiąg rachunkowych lub sporządzaniu sprawozdania finansowego, stanowiącego przedmiot badania,
- osiągnięcie chociażby w jednym roku w ciągu ostatnich 5 lat co najmniej 50% przychodu rocznego z tytułu świadczenia usług na rzecz danej jednostki, jednostki wobec niej dominującej lub jednostek z nią stowarzyszonych, jednostek od niej zależnych lub współzależnych (nie dotyczy to pierwszego roku działalności biegłego rewidenta),

- bycie małżonkiem, krewnym lub powinowatym w linii prostej do drugiego stopnia lub związanym z tytułu opieki, przysposobienia lub kurateli z osobą zarządzającą lub będącą w organach nadzorczych jednostki albo zatrudnianie takich osób przy prowadzeniu badania,
- niemożliwość sporządzenia bezstronnej i niezależnej opinii z innych powodów.

Najważniejszym europejskim dokumentem dla audytora jest VIII Dyrektywa Unii Europejskiej 84/253/EWG z 10 kwietnia 1984 roku w sprawie ustawowego badania sprawozdań finansowych. Po trwających kilka lat intensywnych dyskusjach Parlament Europejski przyjął jej nowelizację. Była ona konieczna, gdyż w poprzednim tekście dokumentu brakowało elementów zapewniających odpowiednią infrastrukturę rewizji finansowej, a chodzi tu szczególnie o takie kwestie, jak nadzór publiczny, systemy postępowania dyscyplinarnego i systemy zapewniania jakości. VIII Dyrektywa nie zawierała również specyficznych zasad regulujących współpracę między krajami członkowskimi a krajami trzecimi (Kleiner 2005).

Głównym celem przyjęcia zmodyfikowanej VIII Dyrektywy jest ujednolicenie zawodu biegłego rewidenta w Europie. Wszystkie państwa członkowskie mają od tego momentu dwa lata na wdrożenie jej postanowień. W Polsce będzie się to wiązało z nowelizacją ustaw o biegłych rewidentach i ich samorządzie oraz ustawy o rachunkowości.

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady Unii Europejskiej w sprawie ustawowego badania rocznych i skonsolidowanych⁵ sprawozdań finansowych wymaga, aby biegli rewidentzi i firmy audytorskie, przeprowadzając badanie ustawowe, zachowali niezależność. Mogą oni informować badaną jednostkę o zagadnieniach wynikających z badania, ale powinni powstrzymać się od ingerowania w wewnętrzne procesy decyzyjne badanej jednostki. Jeśli znajdują się w sytuacji, w której ryzyko naruszenia ich niezależności jest zbyt wielkie, nawet po zastosowaniu środków ostrożności mających to ryzyko zmniejszyć, to powinni zrezygnować z badania lub nie przyjąć zlecenia na nie. Stwierdzenie istnienia powiązania, które zagraża niezależności badającego, może się różnić w zależności od tego, czy powiązanie istnieje między biegłym rewidentem a badaną jednostką, czy między siecią⁶ a badaną jednostką.

⁵ Tekst analizowanego w artykule dokumentu został opublikowany w „Rachunkowości” 2005 nr 11. Redakcja jednakże zastrzega, że jest to jeszcze postać dyrektywy przed jej „obróbką prawną”. Ponadto tekst dokumentu został przetłumaczony przez redakcję we własnym zakresie, gdyż nie można było skorzystać z oficjalnego tłumaczenia ze względu na brak ostatecznej wersji. Oficjalny polskojęzyczny tekst nowej dyrektywy ma ukazać się dopiero wiosną 2006 roku i może się nieco różnić od publikacji zamieszczonej w „Rachunkowości”.

⁶ Sieć, według art. 2 pkt. 5 Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady Unii Europejskiej w sprawie ustawowego badania rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz zmian dyrektyw

Przykładem zagrożeń dla niezależności biegłego rewidenta bądź firmy audytorskiej są bezpośredni lub pośredni udział finansowy w badanej jednostce oraz świadczenie dodatkowych usług niebędących badaniem. Niezależności biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej może też zagrażać poziom wynagrodzenia otrzymanego od jednej badanej jednostki, a także struktura tego wynagrodzenia. Zabezpieczenia, które należy stosować w celu złagodzenia lub wyeliminowania tych zagrożeń, obejmują zakazy, ograniczenia, inne przedsięwzięcia i procedury oraz wymogi dotyczące ujawniania informacji. Biegli rewidentzi oraz firmy audytorskie powinni odmawiać świadczenia jakichkolwiek usług niebędących badaniem, które naruszają ich niezależność (Kleiner 2005; Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady UE 2005).

W wypadku samokontroli czy interesu własnego, i gdy celem zapewnienia niezależności biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej powinny być stosowane odpowiednie zabezpieczenia, decyzja o tym, czy dany biegły rewident bądź firma audytorska powinni zrezygnować lub wstrzymać się z realizacją zlecenia badania z uwagi na klientów, na rzecz których wykonują badania, powinna należeć raczej do państwa członkowskiego, a nie do biegłego rewidenta czy firmy audytorskiej. Nie może to jednak doprowadzić do tego, by państwa członkowskie były, ogólnie rzecz biorąc, zobowiązane do zapobiegania temu, aby biegli rewidentzi czy firmy audytorskie świadczyły usługi niebędące badaniem na rzecz klientów, dla których wykonują badania. Aby określić, w wypadku samokontroli lub interesu własnego, czy jest rzeczą właściwą, by biegły rewident lub firma audytorska, dbając o zapewnienie swej niezależności, nie przeprowadzali badania ustawowego, jedną z kwestii wymagających uwzględnienia jest m.in. odpowiedź na pytanie, czy badana jednostka interesu publicznego⁷ wyemitowała (czy nie) papiery wartościowe dopuszczone do obrotu na regulowanym rynku (Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady UE 2005). Dla ochrony niezależności biegłego rewidenta ważne jest, aby jego odwołanie było możliwe tylko wobec zaistnienia zasadnych podstaw i pod warunkiem poinformowania o nich organu lub organów odpowiedzialnych za nadzór publiczny (Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady UE 2005).

78/660/EWG i 83/349/EWG, jest to większa, ukierunkowana na współpracę struktura, do której należy biegły rewident lub firma audytorska, wyraźnie nastawiona na podział zysków lub kosztów lub którą łączy wspólne sprawowanie własności, kontroli lub zarządzanie, stosowanie wspólnych zasad i procedur kontroli jakości, wspólna strategia biznesowa, wspólne posługiwanie się nazwą firmową lub znaczna część profesjonalnych zasobów.

⁷ Jednostki interesu publicznego, według art. 2 pkt 11 Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady Unii Europejskiej w sprawie ustawowego badania rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz zmian dyrektyw 78/660/EWG i 83/349/EWG – są to te jednostki podlegające prawu państwa członkowskiego, których zbywalne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na regulowanym rynku któregośkolwiek z państw członkowskich. Państwa członkowskie mogą uznać także inne jednostki za jednostki interesu publicznego, np. jednostki o doniosłym znaczeniu publicznym ze względu na charakter ich działalności, wielkość lub liczbę zatrudnionych pracowników.

Artykuł 22 dyrektywy, dotyczący obszaru niezależności, wymaga od państw członkowskich Unii Europejskiej postanowienia, iż biegły rewident lub firma audytorska spełnią następujące warunki:

- zachowają niezależność od badanej jednostki i nie będą zaangażowani w decyzje podejmowane przez badaną jednostkę w trakcie przeprowadzania badania ustawowego;
- nie będą mogli przeprowadzać badania ustawowego, jeżeli zachodzi jakikolwiek bezpośredni lub pośredni związek między biegłym rewidentem, firmą audytorską lub siecią a badaną jednostką: o charakterze finansowym, biznesowym (gospodarczym), stosunku pracy lub innej relacji (dotyczy to też wynagrodzenia za świadczenie dodatkowych usług niebędących badaniem), co do której obiektywna, racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia mogłaby uznać, że narusza niezależność biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej; jeżeli niezależność biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej znajduje się pod wpływem takich zagrożeń, jak samokontrola, czerpanie własnych korzyści, nadmierne zaangażowanie, nadmierna zażyłość lub zaufanie czy też zastraszanie, to biegły rewident lub firma audytorska muszą zastosować zabezpieczenia w celu ograniczenia tych zagrożeń; gdy znaczenie zagrożeń w porównaniu z zastosowanymi zabezpieczeniami powoduje, że zagrożona jest niezależność biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, biegły rewident lub firma audytorska nie będą mogli przeprowadzić danego badania ustawowego;
- w wypadku badania ustawowego jednostek „zainteresowania” publicznego, jeżeli będzie to stosowane w celu ochrony niezależności biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, nie będą przeprowadzać badania ustawowego wobec zaistnienia zagrożenia samokontroli lub czerpania własnych korzyści;
- będą dokumentowali w dokumentacji roboczej z badania wszelkie istotne zagrożenia niezależności oraz zabezpieczenia zastosowane w celu ograniczenia tych zagrożeń.

Artykuł 24 wymaga od państw członkowskich UE zapewnienia, aby właściciele lub udziałowcy/akcjonariusze firmy audytorskiej, jak również członkowie organów administracyjnych, zarządzających i nadzorczych takiej firmy lub firmy powiązanej, nie ingerowali w wykonywanie badania ustawowego w jakikolwiek sposób, grożący utratą niezależności i obiektywizmu biegłego rewidenta, przeprowadzającego badanie ustawowe w imieniu firmy audytorskiej.

Artykuł 40, w uzupełnieniu postanowień zawartych w art. 22 i art. 24, wymaga od państw członkowskich postanowienia, że biegły rewident lub firma audytorska, przeprowadzająca badanie ustawowe jednostek „zainteresowania” publicznego, corocznie potwierdzi na piśmie komitetowi ds. audytu swą niezależność od badanej jednostki interesu publicznego i ujawni komitetowi ds. audytu informacje o dodatkowych usługach świadczonych na rzecz badanej jednostki, a także omówi z komitetem ds. audytu

zagrożenia utraty niezależności przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską oraz zabezpieczenia zastosowane w celu ograniczenia tych zagrożeń, udokumentowanych przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską zgodnie z art. 23 ust. 2⁸.

Artykuł 40 ust. 2 dotyczy rotacji biegłych rewidentów i wymaga od państw członkowskich postanowienia, iż kluczowy partner (partnerzy), odpowiedzialny za przeprowadzanie badania ustawowego, będzie się zmieniał co najmniej raz na 7 lat, licząc od daty przyjęcia zlecenia badania, że po upływie co najmniej 2 lat będzie mógł ponownie uczestniczyć w badaniu danej jednostki oraz że nie będzie miał możliwości przyjęcia głównej funkcji zarządzającej w badanej jednostce przed upływem dwuletniego okresu od momentu rezygnacji z funkcji biegłego rewidenta lub kluczowego partnera odpowiedzialnego za zlecenie badania.

Poprawki VIII Dyrektywy odnoszące się do niezależności dotyczyły również wysokości wynagrodzenia za badanie (Kleiner 2005). Artykuł 25 stanowi, że wynagrodzenie za badanie ustawowe powinno być odpowiednie do wymogu zapewnienia właściwej jakości oraz nie może być uzależnione od jakichkolwiek warunków ani kształtowane przez świadczenie dodatkowych usług na rzecz badanej jednostki.

Przestrzeganie tych zasad, jak też zasady niezależności, jest przedmiotem okresowych kontroli jakości badania ustawowego.

Postanowienia dotyczące niezależności wzmacnia art. 29 ust. 1 lit. a VIII Dyrektywy. Czytamy w nim, że „system zapewnienia jakości musi być zorganizowany w sposób zapewniający jego niezależność od sprawdzanych biegłych rewidentów i firm audytorskich oraz objęty nadzorem publicznym (który został określony w rozdziale IX Dyrektywy)” (Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady UE 2005).

Zasady dotyczące niezależności biegłego rewidenta zawierają również dwa niezależne polskie kodeksy *corporate governance*, powstałe na przełomie lat 2001 i 2002, a mianowicie:

- *Kodeks nadzoru korporacyjnego* dla polskich spółek publicznych, przygotowany przez inicjatywę o nazwie Polskie Forum Corporate Governance, a firmowany przez Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową w Gdańsku (zwany dalej kodeksem gdańskim) (*Kodeks nadzoru korporacyjnego* 2002),
- znowelizowany niedawno kodeks: *Dobre praktyki w spółkach publicznych w 2005 r.*, przygotowany przez Komitet Dobrych Praktyk, a firmowany przez In-

⁸ Artykuł 23 ust. 2 dyrektywy brzmi następująco: „Przepisy dotyczące poufności i tajemnicy zawodowej, odnoszące się do biegłych rewidentów lub firm audytorskich, nie będą stanowiły przeszkody w stosowaniu postanowień niniejszej dyrektywy”.

stytut Rozwoju Biznesu – Centrum Prywatyzacji w Warszawie (zwany dalej kodeksem warszawskim)⁹.

Kodeks gdański zawiera siedem głównych postulatów, z których ostatni odnosi się do wyboru biegłego rewidenta. Stanowi on, że „sposób wyboru audytora powinien zapewnić niezależność jego opinii”. Audytor powinien być wybierany przez radę nadzorczą lub rekomendowany przez nią walnemu zgromadzeniu przy poparciu co najmniej dwóch niezależnych członków rady. Istotne jest też to, aby rada nadzorcza, dokonując wyboru audytora, brała pod uwagę wielkość kosztów innych usług świadczonych na rzecz spółki przez potencjalnych kandydatów, a także podawała do wiadomości publicznej koszty usług świadczonych przez audytora. Zmiana audytora powinna następować raz na 5 lat, przy czym nie może się ona zbiegać ze zmianami zarządu spółki. Postuluje się również niewybijanie na rewidenta do spraw szczególnych audytora, który przeprowadzał rutynowe badanie spółki, ani audytora obsługującego dominującego akcjonariusza spółki (Sieczyk, Kluziński 2005; *Kodeks nadzoru korporacyjnego* 2002).

Kodeks warszawski, obowiązujący polskie spółki giełdowe, zawiera postulaty dotyczące biegłego rewidenta w dziale: *Dobre praktyki w zakresie relacji z osobami i instytucjami zewnętrznymi*. Zasady nr 41-44 określają, że podmiot, który ma pełnić funkcję biegłego rewidenta, musi być wybrany (przez radę nadzorczą po przedstawieniu rekomendacji komitetu audytu lub przez walne zgromadzenie po przedstawieniu rekomendacji rady nadzorczej zawierającej rekomendację komitetu audytu) w sposób zapewniający mu niezależność przy realizacji powierzonych mu zadań. Ponadto należy dokonywać zmiany audytora przynajmniej raz na 5 lat, przy czym przez zmianę biegłego rewidenta rozumie się również zmianę osoby dokonującej badania. Poza tym biegły rewident spółki nie może jednocześnie pełnić funkcji rewidenta do spraw szczególnych (Sieczyk, Kluziński 2005; *Dobre praktyki w spółkach publicznych* 2005).

Analizując postulaty zawarte w obu kodeksach, można stwierdzić, że właściwie oba dokumenty są zbliżone pod względem dążenia, aby podmiot, który ma pełnić funkcję biegłego rewidenta w spółce, był wybrany w sposób zapewniający jego niezależność przy realizacji powierzonych mu zadań. Jednakże kodeks gdański zawiera bardziej wyczerpujący zbiór zaleceń w tym zakresie, regulując m.in. kwestie wyboru audytora i jego wynagrodzenia. Kodeks gdański postuluje też, aby zmiana audytora nie pokrywała się ze zmianą zarządu. Ponadto w odniesieniu do rewidenta ds. szczególnych oprócz wymogu, aby nie był to podmiot pełniący funk-

⁹ Pierwotna wersja: *Dobre praktyki w spółkach publicznych w 2002 r.*, Komitet Dobrych Praktyk Forum Corporate Governance, lipiec 2002. Zyskał on przychylność Giełdy Papierów Wartościowych i po zakończeniu działań konsultacyjnych został we wrześniu 2002 r. zarekomendowany polskim spółkom publicznym jako obowiązujący. Jego nowelizacja nastąpiła w październiku 2004 r.: *Dobre praktyki w spółkach publicznych w 2005 r.*, www.pfcg.org.pl.

cję biegłego rewidenta w spółce lub podmiotach zależnych, kodeks gdański (podobnie jak kodeks warszawski) wprowadza także wymóg, aby nie był to audytor obsługujący dominującego akcjonariusza spółki (Sieczyk, Kluziński 2005).

5. Podsumowanie

W obliczu ujawnionych przypadków fałszowania sprawozdań finansowych, organizacje międzynarodowe podjęły działania mające na celu polepszenie jakości usług z zakresu badania sprawozdań finansowych oraz systemu nadzoru korporacyjnego nad spółką.

Dla potencjalnych inwestorów istotne jest to, aby poświadczenie biegłego rewidenta w wysokim stopniu gwarantowało, że zbadane sprawozdanie finansowe przedstawia wiarygodne, prawidłowe i godne zaufania informacje, które zapewnią bezpieczne lokowanie kapitału, udzielanie pożyczek, podejmowanie decyzji inwestycyjnych, a także zmniejszą niepewność spodziewanych korzyści ekonomicznych i wzajemnych transakcji.

Jednym ze sposobów odbudowy zaufania do sprawozdań finansowych oraz spółek je sporządzających jest możliwość i konieczność wykorzystania narzędzi nadzoru korporacyjnego. W kodeksach ładu korporacyjnego – określających zasady kierowania spółką i sprawowania nad nią kontroli – uwzględnia się m.in. postulaty dotyczące ujawniania informacji na temat działalności przedsiębiorstwa i jej wyników oraz wyboru audytora i zapewnienia jego niezależności (Marcinkowska 2004b). Zasady zawarte w kodeksach ładu korporacyjnego wzmacniają pozycję wiarygodności audytora; stąd też wynika celowość rozpropagowania standardów *corporate governance* w środowisku biegłych rewidentów (Rojek 2003).

Działania zmierzające do usprawnienia systemów *corporate governance* znalazły odzwierciedlenie również w naszym kraju, w opracowanym *Kodeksie nadzoru korporacyjnego* i *Dobrych praktykach w spółkach publicznych w 2005 r.* Proponowane w nich reguły postępowania zostały zbudowane na podstawie doświadczeń zagranicznych oraz dotychczasowych doświadczeń krajowych. W kodeksach znalazły się zasady dotyczące zapewnienia niezależności biegłego rewidenta.

W związku z włączeniem Polski w struktury europejskie opracowywane są przepisy mające na celu podniesienie jakości sprawozdań finansowych i ich badania. Nowe regulacje prawne, wraz z modyfikacją już obowiązujących standardów międzynarodowych, krajowych, dyrektyw Unii Europejskiej i norm wykonywania zawodu biegłego rewidenta, mają za zadanie zwiększyć rolę zbadanego sprawozdania finansowego jako źródła informacji na rynkach kapitałowych oraz poprawić bezpieczeństwo międzynarodowego i krajowego obrotu gospodarczego.

Biegły rewident powinien stosować się do wymogów określających niezależność przez prawo, a także do standardów postępowania zawodowego lub też do zasad przyjętych dobrowolnie przez firmę audytorską. Krajowe regulacje państw członkowskich Unii Europejskiej, dotyczące niezależności biegłych rewidentów, różnią się pod kilkoma względami, takimi jak: grono osób, zarówno w firmie audytorskiej jak i poza nią, do których zasady niezależności powinny być stosowane; rodzaj powiązań finansowych, biznesowych lub innych, łączących biegłego rewidenta, firmę audytorską lub jakąś osobę w tej firmie z badanym klientem; rodzaje usług niebędących badaniem, które mogą być wykonane bądź nie dla badanego klienta; zabezpieczenia, które muszą być zastosowane. Taka sytuacja utrudnia zapewnienie inwestorom i innym udziałowcom w spółkach Unii Europejskiej jednolicie wysokiego poziomu pewności, że w całej Unii biegli rewidentzi wykonują swoje badania, zachowując niezależność (*Niezależność biegłych rewidentów...* 2002).

Celem zmian VIII Dyrektywy jest ustalenie wzorca wymagań dotyczących niezależności biegłych rewidentów w państwach członkowskich Unii Europejskiej. W ramach reformy dyrektywy dokonano zwiększenia odpowiedzialności audytora, wzmocnienia kontroli nad audytorami, zwiększenia obowiązkowej przejrzystości powiązań finansowych audytora z badaną jednostką oraz przypisania ważniejszej funkcji sankcjom dyscyplinarnym w samym systemie kontrolnym. Zmiany te mają być odczuwalne we wszystkich krajach członkowskich.

W Polsce zaadaptowanie prawa krajowego do wymogów VIII Dyrektywy wiązać się będzie ze zmianami w ustawie o rachunkowości oraz w ustawie o biegłych rewidentach i ich samorządzie. Równocześnie ma nastąpić zauważalne wzmocnienie roli audytu i ładu korporacyjnego.

Literatura

Dobre praktyki w spółkach publicznych 2005, Komitet Dobrych Praktyk, Forum – Corporate Governance, Warszawa, październik 2004, www.pfcg.org.pl.

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady Unii Europejskiej w sprawie ustawowego badania rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz zmian dyrektyw 78/660/EWG i 83/349/EWG, „Rachunkowość” 2005, nr 11 (dodatek „Audytor” nr 4).

Jerzemowska M., *Zasady nadzoru właścicielskiego*, „Rachunkowość” 2000, nr 7.

Jeżak J., *Nadzór korporacyjny – kodeksy dobrych praktyk*, „Przegląd Organizacji” 2002, nr 5.

Kleiner B., *Reforma VIII Dyrektywy Unii Europejskiej w sprawie ustawowego badania sprawozdań finansowych* – nie publikowane materiały z konferencji, 20.10.2005 r., AE, Wrocław.

Kodeks etyki zawodowej biegłych rewidentów, stanowiący załącznik do uchwały nr 2 Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów z dnia 30 czerwca 2002 r., www.kibr.org.pl.

Kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC, www.kibr.org.pl.

Kodeks nadzoru korporacyjnego, Gdańsk, IBnGR, Polskie Forum Corporate Governance 2002, www.pfcg.org.pl.

Komunikat Komisji skierowany do Rady i Parlamentu Europejskiego z dn. 21.05.2003, www.kibr.org.pl.

Lis K.A., Sterniczek H., *Nadzór korporacyjny*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005.

Marcinkowska M., *Roczny raport z działań i wyników przedsiębiorstwa*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004a.

Marcinkowska M., *Rola komisji ds. audytu we wspieraniu efektywnego nadzoru korporacyjnego*, [w:] *Ekonomiczne i społeczne problemy nadzoru korporacyjnego*, red. S. Rudolf, Uniwersytet Łódzki, Łódź 2004b.

Niezależność biegłych rewidentów w UE: zbiór podstawowych zasad, Rekomendacje Komisji Współnot Europejskich z dn. 16.05.2002, www.kibr.org.pl.

Rojek P., *Kadencja pełna wyzwań*, „Rachunkowość” 2002, nr 5 (dodatek „Audytor” nr 2).

Rojek P., *Wyzwania stojące przed biegłymi rewidentami*, „Rachunkowość” 2003, nr 11 (dodatek „Audytor” nr 4).

Sieczyk M., Kluziński J., *Zasady ładu korporacyjnego na polskim rynku kapitałowym*, [w:] J.L. Colley, J.L. Doyle, G.W. Logan, W. Stettinius, *Ład korporacyjny*, K.E. LIBER, Warszawa 2005.

Smejda A., *V doroczna Konferencja Auditingu*, „Rachunkowość” 2004 nr 11 (dodatek „Audytor” nr 4).

Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, DzU nr 02.76.694 z późn. zm.

Wąsowski W., *Falszowanie sprawozdań finansowych*, Warszawa 2003.

THE INDEPENDENCE OF AUDITOR IN THE CONTEXT OF CORPORATE GOVERNANCE AGAINST THE BACKGROUND OF POLISH AND EUROPEAN REGULATIONS

Summary

Financial scandals, which had taken place at the turn of the XX/XXI century and had been connected with the falsification of accounts, caused the significant fall of the confidence of investors in capital markets all over the world and reduction of credibility of the auditor's profession. These all contributed to the discussion on necessity of the shaping the ethical attitudes, reinforcement of the supervision the accountancy and auditing, reforming the financial reporting standards and propagating the best practices of corporate governance. The aim of this paper is to present the issues connected with the role, which plays the independence of auditor in endorsing the accountants statement. The paper also shows the relationship between the quality of the audit and quality of the corporate governance. The article presents regulations of the Polish Accounting Act and just reformed VIII Directive of the EU, which concern the issue of the independence of auditor, and the postulates of the domestic Codes of Best Practices in this scope.