



Józef Pfaff

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Rachunkowości
jozef.pfaff@ue.katowice.pl

NIEZALEŻNOŚĆ BIEGLYCH REWIDENTÓW BADAJĄCYCH SPRAWOZDANIA FINANSOWE JEDNOSTEK ZAINTERESOWANIA PUBLICZNEGO W ŚWIETLE NOWYCH REGULACJI UE

Streszczenie: Zawód biegłego rewidenta jako zawód zaufania publicznego wymaga, aby czynności rewizji finansowej były wykonywane z zachowaniem jego niezależności od badanej jednostki. Niezależność biegłego rewidenta gwarantuje obiektywną ocenę badanej jednostki oraz wydanie rzetelnej i bezstronnej opinii, co nabiera szczególnego znaczenia w ocenie jednostek zainteresowania publicznego. Dla zapewnienia harmonizacji i jednolitego stosowania przepisów dotyczących ustawowego badania sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego, w tym stosowania zasady niezależności, Komisja Europejska wydała rozporządzenie regulujące szczegółowe wymogi w tym zakresie. Celem artykułu jest przedstawienie i ocena proponowanych przez Komisję Europejską zmian związanych ze wzmocnieniem niezależności biegłych rewidentów przeprowadzających badania ustawowe w jednostkach zainteresowania publicznego.

Słowa kluczowe: biegły rewident, niezależność, badanie ustawowe.

Wprowadzenie

Biegli rewidenci (firmy audytorskie) powinni być niezależni przy przeprowadzaniu badań ustawowych sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego i unikać konfliktów interesu. Powinni w szczególności powstrzymać się od przeprowadzania badania ustawowego danej jednostki, jeżeli mają w niej interes gospodarczy lub interes finansowy, a także od udziału w obrocie instrumentami finansowymi wyemitowanymi, gwarantowanymi lub w inny sposób wspieranymi przez badaną jednostkę, z wyjątkiem udziałów w zdwyersyfikowanych programach zbiorowego inwestowania.

Biegłym rewidentom oraz pracownikom bezpośrednio uczestniczącym w zleceniu badania ustawowego należy uniemożliwić przyjmowanie obowiązków w badanej jednostce na szczeblu kierownictwa lub zarządu przed upływem odpowiedniego okresu od zakończenia zlecenia badania.

Dla zachowania tej niezależności ważne jest również, aby biegli rewidenci prowadzili dokumentację wszystkich zagrożeń dla własnej niezależności, jak również zabezpieczeń zastosowanych dla ograniczenia tych zagrożeń, a w sytuacji gdy zagrożenia dla ich niezależności pozostają zbyt znaczące, powinni oni zrezygnować z wykonania zlecenia badania.

Odpowiednia wewnętrzna organizacja systemu kontroli pracy biegłych rewidentów powinna przyczynić się do zapobiegania ewentualnym zagrożeniom dla ich niezależności, w szczególności poprzez ustanowienie odpowiednich procedur wewnętrznych w odniesieniu do pracowników i innych osób uczestniczących w badaniach ustawowych, aby zapobiegać oraz reagować na wszelkie zagrożenia dla niezależności, a także zapewniać jakość, rzetelność i dokładność badania ustawowego.

Wychodząc naprzeciw tym wymogom i oczekiwaniom Komisja Europejska podjęła inicjatywę 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 w zakresie ustawowego badania sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego. Jedną z wielu proponowanych zmian jest znaczne uszczegółowienie regulacji dotyczących niezależności biegłych rewidentów i firm audytorskich badających jednostki zainteresowania publicznego.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie i ocena proponowanych przez Komisję Europejską zmian w zakresie wzmocnienia niezależności biegłych rewidentów przeprowadzających badania ustawowe w jednostkach 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.

1. 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, 2014]. Szczegółowy wykaz tych jednostek w rozumieniu polskiego prawa finansowego zawiera Ustawa o biegłych rewidentach [Ustawa o biegłych rewidentach, 2009] zaliczając do nich:

- emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym Unii Europejskiej, z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego,
- banki krajowe, oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych,
- spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe,
- zakłady ubezpieczeń oraz zakłady reasekuracji,
- krajowe instytucje pieniądza elektronicznego, oddziały unijnych instytucji pieniądza elektronicznego i oddziały zagranicznych instytucji pieniądza elektronicznego,
- otwarte fundusze emerytalne oraz powszechne towarzystwa emerytalne,
- otwarte fundusze inwestycyjne oraz fundusze inwestycyjne zamknięte, których publiczne certyfikaty inwestycyjne nie zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym,
- podmioty prowadzące działalność maklerską.

Jak wynika z przedstawionego wykazu, 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, gwarantujących odpowiedni dobór biegłych rewidentów i firm audytorskich, wzmocnienie ich uczciwości, niezależności, obiektywizmu, odpowiedzialności, przejrzystości i wiarygodności, przyczyniając się tym samym do podniesienia jakości badań ustawowych w Unii, sprawnego funkcjonowania rynku wewnętrznego i 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 o biegłych rewidentach, 2009, art. 86].

Do zadań komitetu audytu należy w szczególności monitorowanie:

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

Komitet audytu rekomenduje walnemu zgromadzeniu, 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 jednostek sektora finansowego. Mogą one dotyczyć przykładowo:

- 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 transparentne przestrzeganie niezależności i obiektywizmu przy wykonywaniu czynności rewizji finansowej. Proponowane zmiany w tym zakresie [Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady 537/2014] przewidują m.in.:

- sformalizowane procedury wyboru biegłych rewidentów,
- niezależność finansową biegłych rewidentów od badanej jednostki,
- obowiązkową rotację biegłych rewidentów,
- zakaz świadczenia usług niebędących badaniem,
- składanie oświadczeń o niezależności odpowiednim organom.

2. Niezależność jako cecha zawodu biegłego rewidenta

Fundamentalną zasadą wykonywania zawodu biegłego rewidenta jako osoby zaufania publicznego jest zachowanie niezależności w stosunku do badanej jednostki.

Kodeks etyki [Kodeks etyki IFAC, 2009] formułuje niezależność w dwojaki sposób:

- niezależność wewnętrzna (umysłu), czyli stan umysłu umożliwiający wyrażenie opinii bez pozostawania pod różnego rodzaju wpływami uniemożliwiającymi samodzielny osąd oraz pozwalający danej osobie na uczciwe, obiektywne i nacechowane zawodowym sceptycyzmem działanie,

- niezależność zewnętrzna (wizerunku), polegająca na unikaniu faktów i okoliczności na tyle znaczących, że racjonalnie myśląca i dobrze poinformowana strona trzecia, zaznajomiona ze wszystkimi mającymi znaczenie informacjami, mogłaby słusznie twierdzić, że nastąpiło naruszenie uczciwości, obiektywizmu lub zawodowego sceptycyzmu firmy audytorskiej lub członka zespołu atestacyjnego.

Kodeks etyki IFAC określa modelowy sposób postępowania biegłego lub firmy audytorskiej, w celu zachowania niezależności przy wykonywaniu usług rewizyjnych:

1. Rozpoznanie zagrożeń niezależności¹.
2. Ocena, czy zidentyfikowane zagrożenia są zupełnie bez znaczenia.
3. Jeżeli zagrożenia są poważne – rozpoznanie i zastosowanie właściwych zabezpieczeń mających wyeliminować zagrożenia lub zredukować je do możliwego do zaakceptowania poziomu.
4. Jeżeli w danej sytuacji nie są dostępne żadne zabezpieczenia mogące zredukować zagrożenia, to jedynym wyjściem jest odmowa przyjęcia lub kontynuacji zlecenia badania.

Na niezależność zawodową biegłych rewidentów wpływa wiele czynników, a w szczególności [Pfaff, 2008, s. 95]:

- związki z zamawiającym, któremu biegły rewident świadczy w imieniu podmiotu usługi poświadczające,
- wykonywanie na rzecz zamawiającego innych usług niż badanie sprawozdań finansowych,
- związki osobiste i rodzinne,
- wynagrodzenia i gratyfikacje.

Ustawa o biegłych rewidentach [Ustawa o biegłych rewidentach, 2009] wskazuje, że czynności rewizji finansowej przeprowadza biegły rewident spełniający warunki do wyrażenia bezstronnej i niezależnej opinii. Bezstronność i niezależność nie jest zachowana, jeżeli biegły rewident:

- 1) posiada udziały, akcje lub inne tytuły własności w jednostce, w której wykonuje czynności rewizji finansowej, lub w jednostce z nią powiązanej;
- 2) był w ostatnich 3 latach przedstawicielem prawnym (pełnomocnikiem), członkiem organów nadzorujących, zarządzających, administrujących lub pracownikiem jednostki, w której wykonuje lub wykonywał czynności rewizji finansowej, albo jednostki z nią powiązanej;

¹ Niezależność może być potencjalnie narażona na takie zagrożenia, jak: czerpanie własnych korzyści, autokontrola, nadmierne zaangażowanie, nadmierna ufność, zastraszenie.

- 3) w ostatnich 3 latach uczestniczył w prowadzeniu ksiąg rachunkowych lub sporządzaniu sprawozdania finansowego jednostki, w której wykonywał czynności rewizji finansowej;
- 4) osiągnął chociażby w jednym roku, w ciągu ostatnich 5 lat, co najmniej 40% przychodu rocznego z tytułu świadczenia usług na rzecz jednostki, w której wykonywał czynności rewizji finansowej lub jednostki z nią powiązanej; nie dotyczy to pierwszego roku działalności biegłego rewidenta;
- 5) jest małżonkiem, krewnym lub powinowatym w linii prostej do drugiego stopnia lub jest związany z tytułu opieki, przysposobienia lub kurateli z osobą będącą członkiem organów nadzorujących, zarządzających lub administrujących jednostki, w której wykonuje czynności rewizji finansowej, albo zatrudnia do wykonywania czynności rewizji finansowej takie osoby;
- 6) uczestniczy w podejmowaniu decyzji przez jednostkę, w której wykonuje czynności rewizji finansowej w zakresie mającym związek ze świadczonymi usługami;
- 7) z innych powodów, po przeprowadzeniu czynności zmierzających do wyeliminowania powstałych zagrożeń, nie może sporządzić bezstronnej i niezależnej opinii.

Wymienione zasady bezstronności i niezależności stosuje się odpowiednio do firm audytorskich, a także ich członków zarządu, organów nadzorczych i innych osób wykonujących czynności rewizji finansowej.

3. Szczególne wymogi niezależności stawiane biegłym rewidentom badającym jednostki zainteresowania publicznego

Jednym z ważnych czynników warunkujących niezależność biegłego rewidenta badającego sprawozdanie finansowe jednostki zainteresowania publicznego jest zastosowanie przez jednostkę, już na etapie wyboru biegłego rewidenta (firmy audytorskiej), odpowiednich procedur zapewniających jego niezależność w stosunku do badanej jednostki [Andrzejewski, 2012, s. 150].

Według Ustawy o rachunkowości [Ustawa o rachunkowości, 2013] wyboru biegłego rewidenta (firmy audytorskiej) do wykonywania badania lub przeglądu sprawozdania finansowego dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki (chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej), z dodatkowym zastrzeżeniem, że w żadnym wypadku zarząd jednostki nie może dokonać takiego wyboru.

Przepisy omawianego rozporządzenia [Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady 537/2014] nakładają zarówno na jednostkę, w tym jej komitet ds. audytu, jak i na biegłego rewidenta (firmę audytorską) określone warunki do spełnienia przed przyjęciem zlecenia badania ustawowego.

W celu uniknięcia konfliktów interesów ważne jest, aby przed przyjęciem lub kontynuowaniem zlecenia badania ustawowego jednostki zainteresowania publicznego biegły rewident ocenił, czy spełnione są wymogi w zakresie niezależności, a w szczególności czy istnieją jakiegokolwiek zagrożenia dla niezależności w stosunku do jednostki. Biegły rewident powinien co roku potwierdzać swoją niezależność komitetowi ds. audytu badanej jednostki i omawiać z tym komitetem wszelkie zagrożenia dla swojej niezależności, jak również zabezpieczenia stosowane dla ograniczenia tych zagrożeń.

Prawo zgromadzenia wspólników do wyboru biegłego rewidenta nie może być w żaden sposób ograniczone. W związku z tym za nieważne należy uznać wszelkie klauzule w umowach zawieranych przez badaną jednostkę ze stroną trzecią, a dotyczące powoływania lub ograniczania wyboru do konkretnych biegłych rewidentów.

Komitet ds. audytu przedstawia zgromadzeniu rekomendację dotyczącą powołania biegłych rewidentów. Rekomendacja zawiera uzasadnienie i przynajmniej dwie możliwości powierzenia zlecenia badania. W swojej rekomendacji komitet ds. audytu stwierdza, że jego rekomendacja jest wolna od wpływów strony trzeciej.

Również nowe regulacje dyrektywy 2014/56/UE [Dyrektywa 2014/56/UE], zmieniające dyrektywę 2006/43/WE, kładą duży nacisk na niezależność przy wyborze biegłego rewidenta. Państwa członkowskie zapewniają, aby przed przyjęciem lub kontynuowaniem zlecenia badania ustawowego biegły rewident (firma audytorska) ocenił i udokumentował następujące kwestie:

- czy na ich niezależność nie wpływa żaden rzeczywisty ani potencjalny konflikt interesów, relacje gospodarcze ani inne bezpośrednie lub pośrednie relacje biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej z kierownictwem jednostki lub jej pracownikami,
- czy nie istnieje jakiegokolwiek zagrożenie wystąpienia kontroli własnej działalności, interesu własnego, występowania w czyimś interesie, zażyłości lub zastraszenia, spowodowanych stosunkiem finansowym, osobistym, gospodarczym, zatrudnienia lub innym pomiędzy biegłym rewidentem a badaną jednostką, w wyniku którego obiektywna i racjonalnie poinformowana osoba trzecia mogłaby wywnioskować, że niezależność biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej jest zagrożona,

- czy biegły rewident, firma audytorska, kluczowi partnerzy firmy audytorskiej lub jej pracownicy, którzy biorą bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania ustawowego, nie posiadali ani nie czerpali istotnych i bezpośrednich korzyści z jakichkolwiek transakcji instrumentami finansowymi wyemitowanymi, gwarantowanymi lub w inny sposób wspieranymi przez badaną jednostkę,
- czy istnieją zagrożenia dla ich niezależności oraz zabezpieczenia zastosowane w celu ograniczenia tych zagrożeń,
- czy dysponują kompetentnymi pracownikami, czasem i zasobami umożliwiającymi odpowiednie przeprowadzenie badania,
- czy w przypadku firmy audytorskiej kluczowy partner firmy audytorskiej został zatwierdzony jako biegły rewident w państwie członkowskim, w którym wymagane jest badanie ustawowe.

Innym istotnym czynnikiem mającym wpływ na niezależność biegłego rewidenta jest okres kontynuacji zlecenia badania sprawozdania finansowego oraz rotacja kluczowego biegłego rewidenta. Dla przeciwdziałania zagrożeniu wynikającemu ze znajomości jednostki, a tym samym dla wzmocnienia niezależności biegłych rewidentów i firm audytorskich, ważne jest ustanowienie maksymalnego okresu trwania zlecenia badania dla biegłego rewidenta (lub firmy audytorskiej) w danej badanej jednostce [Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady 537/2014]. Jednostka zainteresowania publicznego powołuje biegłego rewidenta lub firmę audytorską do wykonania pierwszego zlecenia, które trwa co najmniej jeden rok. Zlecenie może zostać odnowione z zastrzeżeniem, że pierwsze zlecenie łącznie z wszelkimi odnowionymi zleceniami nie może trwać dłużej niż dziesięć lat.

Należy również wprowadzić odpowiedni mechanizm stopniowej rotacji w odniesieniu do kluczowych partnerów firmy audytorskiej przeprowadzających badanie ustawowe, a także przewidzieć odpowiedni okres, przez który dany biegły rewident lub firma audytorska nie mogą przeprowadzać badania ustawowego tej samej jednostki [Jakubczyk-Cały, 2014, s. 51-52].

Po upływie maksymalnych okresów trwania zlecenia ani biegły rewident, ani firma audytorska nie podejmują badania ustawowego tej samej jednostki zainteresowania publicznego w okresie kolejnych czterech lat.

Kluczowi partnerzy firmy audytorskiej odpowiedzialni za przeprowadzenie badania ustawowego kończą swój udział w badaniu ustawowym jednostki nie później niż po upływie siedmiu lat od daty swojego powołania. Nie mogą oni ponownie brać udziału w badaniu ustawowym tej jednostki przed upływem trzech lat od zakończenia poprzedniego udziału.

Uzupełnieniem przepisów związanych z maksymalnym okresem trwania zlecenia oraz obowiązkowej rotacji biegłych rewidentów jest także zakaz zajmowania kierowniczych stanowisk w badanej jednostce po zakończeniu badania. Nowe przepisy w tym zakresie wprowadza dyrektywa [Dyrektywa 2014/56/UE], która przewiduje, aby biegły rewident lub kluczowy partner firmy audytorskiej, prowadzący badanie ustawowe, przed upływem przynajmniej jednego roku lub, w przypadku badania ustawowego jednostek zainteresowania publicznego, przed upływem co najmniej dwóch lat od zaprzestania działalności w charakterze biegłego rewidenta:

- nie zajmował kluczowego stanowiska kierowniczego w badanej jednostce,
- nie obejmował funkcji członka komitetu ds. audytu badanej jednostki, a w przypadku braku takiego komitetu, organu pełniącego funkcje równoważne,
- nie obejmował funkcji członka organu administracyjnego lub nadzorczego badanej jednostki.

Kolejnym czynnikiem, który zagraża niezależności biegłych rewidentów jest poziom wynagrodzenia otrzymywanego od jednej badanej jednostki oraz struktura tego wynagrodzenia. Ważne jest zatem zapewnienie, aby wynagrodzenie za badanie nie było oparte na żadnej formie zdarzenia warunkowego oraz aby w przypadku gdy wynagrodzenie za badanie od jednego klienta, w tym jego jednostek zależnych, jest znaczące, została ustanowiona szczególna procedura z udziałem komitetu ds. audytu zapewniająca jakość badania. Jeżeli biegły rewident lub firma audytorska stają się nadmiernie zależni finansowo od jednego klienta, komitet ds. audytu powinien z odpowiednim uzasadnieniem zdecydować, czy biegły rewident lub firma audytorska mogą nadal prowadzić badania ustawowe. Podejmując taką decyzję, komitet ds. audytu powinien wziąć pod uwagę m.in. zagrożenie niezależności oraz konsekwencje takiej decyzji.

Świadczenie przez biegłych rewidentów, firmy audytorskie lub członków ich sieci niektórych usług innych niż usługi badania ustawowego (usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych) na rzecz badanych jednostek może zagrazić ich niezależności. Nowe regulacje prawne [Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady 537/2014] przewidują więc zakaz świadczenia niektórych usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych, takich jak szczególne usługi podatkowe, konsultingowe i doradcze na rzecz badanej jednostki, jej jednostki dominującej i jednostek kontrolowanych przez nią na terytorium Unii. Tym zakazem objęte są także usługi, które wiążą się z jakimkolwiek udziałem w zarządzaniu lub procesie decyzyjnym badanej jednostki (zarządzanie aktywami obrotowymi, udzielanie informacji finansowych, optymalizację procesów biznesowych, zarządzanie środkami pieniężnymi, ustalanie cen transferowych,

zapewnianie efektywności łańcucha dostaw i podobne usługi). Usługi związane z finansowaniem, strukturą kapitałową i alokacją kapitału oraz strategią inwestycyjną badanej jednostki powinny być zakazane, z wyjątkiem świadczenia usług, takich jak: usługi due diligence, wystawianie listów poświadczających w związku z prospektami emisyjnymi badanej jednostki oraz inne usługi atestacyjne (poświadczające).

Niezależność biegłych rewidentów podlega ujawnieniu w składanych co roku sprawozdaniach z przejrzystości świadczonych usług rewizyjnych. Obecne regulacje w tym zakresie dotyczące polskich biegłych rewidentów ujmuje Ustawa o biegłych rewidentach [Ustawa o biegłych rewidentach, 2009], a zmiany, które będą obowiązywać od 2016 r., zawiera omawiane rozporządzenie [Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady 537/2014]. W tab. 1 zestawiono dla celów porównawczych wskazane regulacje.

Tabela 1. Regulacje prawne w zakresie ujawniania niezależności biegłych rewidentów i firm audytorskich

Według Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady 537/2014	Według Ustawy o biegłych rewidentach
1	2
<p>1. Biegły rewident lub firma audytorska:</p> <p>a) przekazują co roku komitetowi ds. audytu pisemne potwierdzenie, że biegły rewident, firma audytorska oraz partnerzy, kadra kierownicza wyższego szczebla i kierownicy, prowadzący badanie ustawowe są niezależni od badanej jednostki</p> <p>b) omawiają z komitetem ds. audytu zagrożenia dla własnej niezależności oraz zabezpieczenia stosowane w celu ograniczenia tych zagrożeń</p> <p>2. Biegły rewident lub firma audytorska przeprowadzający badania ustawowe jednostek zainteresowania publicznego podają do publicznej wiadomości roczne sprawozdanie z przejrzystości najpóźniej cztery miesiące po zakończeniu każdego roku obrotowego. To sprawozdanie z przejrzystości jest publikowane na stronie internetowej biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej i pozostaje dostępne na tej stronie przez co najmniej pięć lat. Sprawozdanie zawiera w szczególności:</p> <p>a) oświadczenie dotyczące praktyk biegłego rewidenta w zakresie zapewnienia niezależności, zawierające również potwierdzenie przeprowadzenia wewnętrznej kontroli przestrzegania zasad niezależności</p>	<p>1. Biegły rewident oraz podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych są zobowiązani do zamieszczenia w dokumentacji rewizyjnej oświadczeń w sprawie bezstronności i niezależności, a w przypadku wystąpienia zagrożeń do udokumentowania wszelkich zagrożeń utraty niezależności oraz czynności zastosowanych w celu ograniczenia tych zagrożeń</p> <p>2. Biegły rewident na bieżąco informuje komitet audytu w jednostce zainteresowania publicznego o zagrożeniach niezależności podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych oraz czynnościach zastosowanych w celu ograniczenia tych zagrożeń</p> <p>3. Podmiot uprawniony do badania sprawozdania finansowego składa co roku komitetowi ds. audytu w jednostce zainteresowania publicznego:</p> <p>a) oświadczenie potwierdzające niezależność podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych i niezależność biegłych rewidentów wykonujących czynności rewizji finansowej</p> <p>b) informacji dotyczących świadczonych na rzecz tej jednostki innych usług niż badanie sprawozdania finansowego</p>

cd. tabeli 1

1	2
b) informacje dotyczące zasad wynagradzania partnerów w firmach audytorskich c) opis polityki biegłego rewidenta (firmy audytorskiej) w zakresie rotacji kluczowych partnerów firmy audytorskiej oraz jej pracowników	4. Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych wykonujący czynności rewizji finansowej w jednostce zainteresowania publicznego jest obowiązany do zamieszczania na swojej stronie internetowej, w ciągu 3 miesięcy od zakończenia roku obrotowego, sprawozdania zawierającego w szczególności oświadczenie o stosowanej przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych polityce w zakresie zapewnienia niezależności, zawierające również potwierdzenie, że została przeprowadzona wewnętrzna kontrola przestrzegania zasad niezależności

Źródło: Opracowanie własne.

Jak wynika z porównania regulacji prawnych ujętych w tab. 1, nowe przepisy ujęte w omawianym rozporządzeniu właściwie niewiele zmieniają w tym zakresie w obecnych polskich regulacjach.

Podsumowanie

Z podsumowania dokonanego przeglądu dotychczas obowiązujących regulacji prawnych w zakresie niezależności biegłych rewidentów, jak i nowo wprowadzonych przez Parlament Europejski, można wysnuć kilka wniosków:

- niezależność biegłego rewidenta w stosunku do badanej jednostki już dzisiaj jest mocno akcentowana zarówno w krajowych przepisach, jak i regulacjach UE,
- szczególnego znaczenia nabiera niezależność biegłych rewidentów badających sprawozdania finansowe jednostek zainteresowania publicznego oraz konieczność harmonizacji przepisów UE w tym zakresie, czego wyrazem jest wydanie przez Parlament Europejski odrębnego przepisu regulującego zagadnienia badania sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego [Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady 537/2014],
- nowe regulacje zmierzają w kierunku upowszechnienia zakazu wykonywania przez biegłych rewidentów badających jednostki zainteresowania publicznego innych usług niż badanie sprawozdań finansowych, obowiązkowej rotacji firm audytorskich i kluczowych biegłych rewidentów oraz uniezależnienia wynagrodzenia za usługi rewizji finansowej od jakichkolwiek warunków stawianych przez badaną jednostkę lub inną stronę trzecią.

Zważywszy, że obowiązujące w Polsce regulacje w zakresie niezależności biegłych rewidentów i firm audytorskich badających sprawozdania finansowe jednostek zainteresowania publicznego niewiele odbiegają od nowych regulacji UE, ich wejście w życie w czerwcu 2016 r. nie spowoduje poważnych zmian w sprawozdawczości biegłych rewidentów w zakresie poświadczania niezależności wykonywanych usług rewizji finansowej.

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.U. 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.U. 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.
- Kodeks etyki zawodowych księgowych*, Rada Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych, Międzynarodowa Federacja Księgowych, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Warszawa 2009.
- Pfaff J. (2008), *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice.
- 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.U. UE L 158/770.
- Ustawa z dnia 7.05.2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, 2009. Dz.U. nr 77, poz. 649.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. Dz.U. 2013, poz. 330.

**INDEPENDENCE OF STATUTORY AUDITORS CONDUCTING AUDITS
OF FINANCIAL STATEMENTS OF PUBLIC INTEREST ENTITIES
IN THE LIGHT OF NEW EU REGULATIONS**

Summary: Since the statutory auditor is a profession of public trust, it is crucial that audits of financial statements are conducted independently from the entities they concern. The independence of the statutory auditor guarantees the objective evaluation of the audited entity and the delivery of a reliable and objective opinion, which is particularly important in case of public interest entities. To ensure the harmonization and consistent application of the legal regulations concerning statutory audits of public interest entities' financial statements, including the principle of independence, the European Commission has issued a regulation presenting the detailed requirements thereof. The purpose of this article is to present and evaluate the changes proposed by the European Commission to strengthen the independence of statutory auditors conducting audits of financial statements of public interest entities.

Keywords: statutory auditor, independence, statutory audit.