

**Joanna Kogut**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## ZMIANY USTAWY O BIEGŁYCH REWIDENTACH I ICH SAMORZĄDZIE W KIERUNKU POPRAWY JAKOŚCI BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

---

**Streszczenie:** Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym wciela do polskiego porządku prawnego postanowienia Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. Regulacje dyrektywy mają na celu poprawę jakości badania i przeglądów sprawozdań finansowych, a więc wzrost zaufania podmiotów do tych sprawozdań oraz zwiększenie atrakcyjności i konkurencyjności jednostek na rynkach międzynarodowych. Regulacje zawarte w dyrektywie zmierzają ponadto do ujednoczenia zasad i norm wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów oraz działalności podmiotów uprawnionych do badania na terytorium Unii Europejskiej. Celem artykułu jest więc zaprezentowanie podstawowych zmian regulacji prawnych zawartych w ustawie.

**Słowa kluczowe:** biegły rewident, samorząd zawodowy biegłych rewidentów, podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych, nadzór publiczny, czynności rewizji finansowej.

### 1. Wstęp

6 czerwca 2009 r. weszła w życie ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym [2]. Ustawa wciela do polskiego porządku prawnego postanowienia Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniającej Dyrektywy Rady 78/660/EWG w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek i 83/349/EWG w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków i innych instytucji finansowych oraz uchylającej Dyrektywę Rady 84/253/EWG w sprawie zatwierdzania osób odpowiedzialnych za dokonywanie ustawowych kontroli dokumentów rachunkowych [1].

Regulacje dyrektywy mają na celu poprawę jakości badania i przeglądów sprawozdań finansowych, co sprzyja wzrostowi zaufania podmiotów do tych sprawozdań oraz zwiększeniu atrakcyjności i konkurencyjności jednostek na rynkach międzyna-

rodowych. Regulacje te zmiierają ponadto do ujednoczenia zasad i norm wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów oraz działalności firm audytorskich na terytorium Unii Europejskiej.

Jedną z najważniejszych regulacji dyrektywy jest zalecenie ustanowienia *nadzo-ru publicznego*. Polega on na:

- zatwierdzaniu oraz rejestracji biegłych rewidentów i firm audytorskich,
- ustanawianiu zasad etyki zawodowej, wewnętrznej kontroli jakości firm audytorskich oraz rewizji finansowej,
- określaniu zasad obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, zapewniania jakości oraz systemu dyscyplinarnego.

W celu poprawy jakości usług świadczonych przez firmy audytorskie oraz zwiększenia zaufania do badanych sprawozdań finansowych dyrektywa zobowiązuje państwa członkowskie do objęcia biegłych rewidentów i firm audytorskich systemem zapewnienia jakości.

Wymagane dyrektywą nowe, podstawowe rozwiązania prawne oraz modyfikacje dotychczasowych przepisów zawartych w ustawie o biegłych rewidentach i ich samorządzie zostały zaprezentowane w tab. 1.

**Tabela 1.** Wykaz podstawowych zmian przepisów zawartych w projekcie ustawy o biegłych rewidentach

Nowe rozwiązania prawne wynikające z dyrektywy UE	Modyfikacje dotychczasowych przepisów zawartych w ustawie o biegłych rewidentach i ich samorządzie
<ul style="list-style-type: none"> <li>• stworzenie systemu nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi,</li> <li>• zmiany w systemie zapewnienia jakości rewizji finansowej,</li> <li>• zdefiniowanie czynności rewizji finansowej,</li> <li>• określenie katalogu jednostek zainteresowania publicznego oraz obowiązku utworzenia komitetów audytu w tych jednostkach,</li> <li>• zasady współpracy polskiego organu nadzoru publicznego z organami nadzoru publicznego z krajów UE i krajów trzecich,</li> <li>• długość okresu wykonywania czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego przez kluczowych biegłych rewidentów (system rotacji).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zasady działania Komisji Egzaminacyjnej, w tym wprowadzenie do ustawy dziedzin objętych egzaminem dla kandydatów na biegłych rewidentów,</li> <li>• zakres informacji składanych przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie w związku z wpisem do rejestru i na listę,</li> <li>• zakres informacji składanych przez firmy audytorskie do Krajowej Izby Biegłych Rewidentów (KIBR),</li> <li>• zasady funkcjonowania samorządu biegłych rewidentów, w tym w szczególności w zakresie kompetencji poszczególnych organów KIBR,</li> <li>• zasady etyki, a także zachowania niezależności i tajemnicy zawodowej przez biegłych rewidentów.</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne na podstawie [2].

W myśl nowych przepisów powstanie Komisja Nadzoru Audytowego, która będzie sprawować publiczny nadzór na biegłymi rewidentami, firmami audytorskimi

i Krajową Izbą Biegłych Rewidentów. Obecnie kontrolę nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi sprawuje Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, która sama z kolei jest nadzorowana przez ministra finansów.

W związku z koniecznością objęcia nadzorem publicznym systemu zapewnienia jakości, w ustawie przyjęto rozwiązanie polegające na wykorzystaniu dotychczasowej praktyki oraz doświadczenia Krajowej Komisji Nadzoru (organu KIBR) w zakresie kontroli jakości rewizji finansowej przeprowadzanej przez firmy audytorskie. Kontrole w firmach audytorskich wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego będą dokonywane nie rzadziej niż raz na 3 lata.

Ze względu na kompleksowy charakter zmian ustawa przewiduje uchylenie obowiązującej dotychczas ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie.

Celem artykułu jest zaprezentowanie najistotniejszych zmian regulacji prawnych zawartych w ustawie o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym.

## 2. Zakres regulacji objętych ustawą

W rozdziale pierwszym nowego aktu prawnego dotyczącego działalności biegłych rewidentów i ich samorządu zawarto przepisy określające zakres regulacji objętych ustawą oraz zdefiniowano podstawowe pojęcia, co zapewnia jednolitą ich interpretację w całej ustawie. Ustawa określa następujące zasady:

- uzyskiwania tytułu i wykonywania zawodu biegłego rewidenta,
- organizacji samorządu zawodowego biegłych rewidentów,
- odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów,
- działania firm audytorskich, w tym firm audytorskich wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego,
- sprawowania nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi oraz samorządem zawodowym biegłych rewidentów,
- utworzenia i działania komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego,
- współpracy organu nadzoru publicznego z innymi organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej i państw trzecich.

Do podstawowych pojęć zdefiniowanych w ustawie można natomiast zaliczyć m.in. definicje biegłego rewidenta grupy, czynności rewizji finansowej, jednostki powiązanej, jednostki zainteresowania publicznego, kluczowego biegłego rewidenta, opłat z tytułu nadzoru, państwa trzeciego, państwa UE, sieci oraz standardów rewizji finansowej. Definicje tych pojęć zostały zaprezentowane w tab. 2.

**Tabela 2.** Definicje podstawowych pojęć zawartych w ustawie o biegłych rewidentach

Pojęcie	Definicja
Biegły rewident grupy	biegły rewident przeprowadzający w imieniu firmy audytorskiej badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego
Czynności rewizji finansowej	badanie, przeglądy sprawozdań finansowych lub inne usługi poświadczające, o których mowa w odrębnych przepisach lub standardach rewizji finansowej
Jednostka powiązana	jednostka powiązana w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 43 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*
Jednostki zainteresowania publicznego (JZP)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) mające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym państwa Unii Europejskiej (np. emitenci akcji i dłużnych papierów wartościowych, fundusze inwestycyjne niebędące funduszami aktywów niepublicznych),</li> <li>2) banki krajowe (w tym m.in. Bank Gospodarstwa Krajowego i banki spółdzielcze), oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych,</li> <li>3) spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe,</li> <li>4) zakłady ubezpieczeń i główne oddziały zakładów ubezpieczeń oraz zakłady reasekuracji,</li> <li>5) instytucje pieniądza elektronicznego,</li> <li>6) otwarte fundusze emerytalne oraz powszechne towarzystwa emerytalne,</li> <li>7) fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz fundusze inwestycyjne zamknięte, których publiczne certyfikaty inwestycyjne nie zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym,</li> <li>8) podmioty prowadzące działalność maklerską z wyłączeniem podmiotów prowadzących działalność wyłącznie w zakresie przyjmowania i przekazywania zleceń nabycia lub zbycia instrumentów finansowych lub w zakresie doradztwa inwestycyjnego</li> </ol>
Kluczowy biegły rewident	biegły rewident odpowiedzialny za wykonywanie czynności rewizji finansowej w imieniu firmy audytorskiej, podpisujący opinię lub raport, o których mowa w art. 65 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*
Oplaty z tytułu nadzoru	opłaty na częściowe finansowanie funkcjonowania systemu nadzoru publicznego, w tym w szczególności kosztów przygotowania regulacji prawnych, prowadzenia ewidencji biegłych rewidentów i firm audytorskich, przeprowadzania kontroli, prowadzenia postępowania dyscyplinarnego oraz kosztów obsługi administracyjnej
Państwo trzecie	państwo niebędące państwem Unii Europejskiej
Państwo Unii Europejskiej	państwo członkowskie Unii Europejskiej, państwo członkowskie Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA) – strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym
Sieć	struktura mająca na celu współpracę, do której należy biegły rewident lub firma audytorska oraz której wyraźnym celem jest wspólny podział zysków i strat lub która posiada wspólnego właściciela, kontrolę bądź zarząd, wspólną politykę i procedury kontroli jakości, wspólną strategię gospodarczą, korzysta ze wspólnej nazwy lub znacznej części zasobów zawodowych
Standardy rewizji finansowej	Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej, ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej

\* DzU z 2002 r. nr 76, poz. 694, z późn. zm.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [2].

### 3. Uzyskiwanie tytułu i wykonywanie zawodu biegłego rewidenta

W nowych przepisach zostały także określone warunki niezbędne do uzyskania tytułu biegłego rewidenta w Polsce, w tym także regulacje dotyczące składu osobowego, kadencji, sposobu i trybu powoływania oraz odwoływania członków Komisji Egzaminacyjnej przeprowadzającej egzaminy dla kandydatów na biegłych rewidentów.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 biegły rewident może wykonywać zawód jako:

- osoba fizyczna prowadząca działalność we własnym imieniu i na własny rachunek,
- wspólnik podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych<sup>1</sup>,
- osoba pozostająca w stosunku pracy z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych,
- osoba niepozostająca w stosunku pracy i nieprowadząca działalności we własnym imieniu i na własny rachunek, pod warunkiem zawarcia umowy cywilnoprawnej z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych.

W nowej ustawie został rozszerzony – w porównaniu do dotychczas obowiązującej – skład osobowy Komisji Egzaminacyjnej z 15 do 19 członków. Wynika to z zakresu zadań nałożonych w ustawie na członków Komisji, m.in. obowiązku opracowywania pytań testowych i zadań sytuacyjnych, przygotowywania zestawów egzaminacyjnych na poszczególne egzaminy, w tym egzamin dyplomowy, oraz z zakresu dziedzin objętych egzaminami (nie tylko rachunkowości i rewizji finansowej, lecz także m.in. prawa podatkowego, prawa cywilnego i handlowego, mikroekonomii i makroekonomii). Członkowie Komisji powoływani przez ministra finansów, którzy nie są rekomendowani przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów (KRBR) oraz Komisję Nadzoru Finansowego, będą mogli być wybrani przez ministra finansów zarówno spośród osób zatrudnionych w Ministerstwie Finansów, jak i spoza tego grona (ze środowisk naukowych lub akademickich).

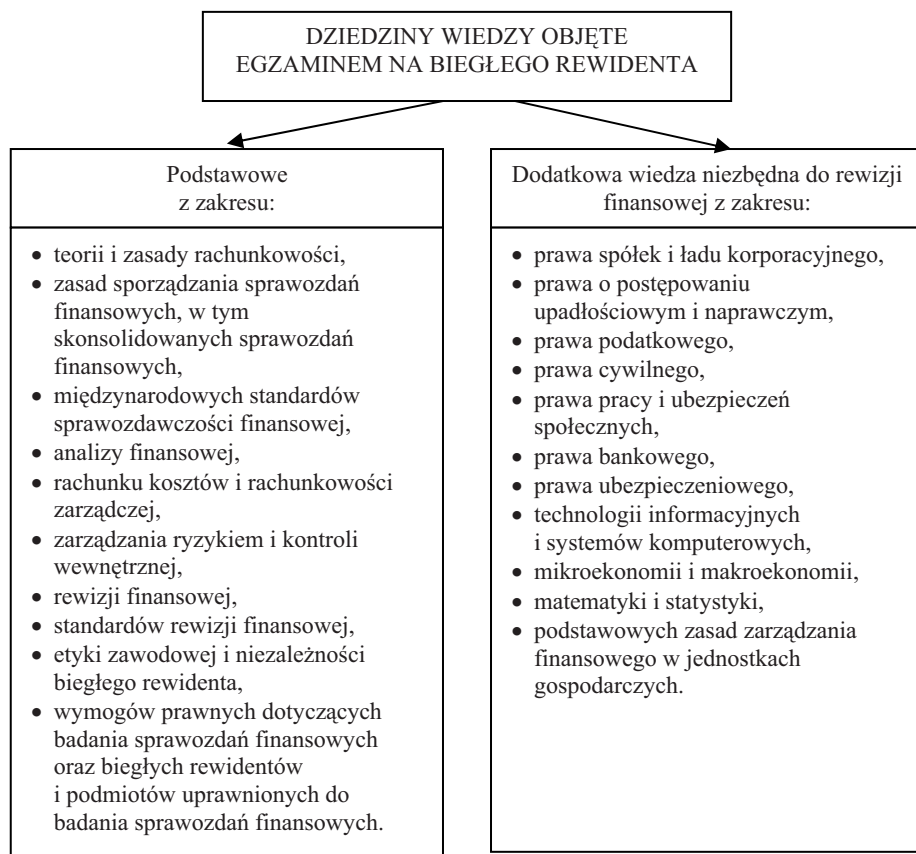
Ponadto ustawa przewiduje, iż członkom Komisji Egzaminacyjnej będzie przysługiwać wynagrodzenie za poszczególne czynności związane z przeprowadzaniem egzaminów (m.in. za udział w posiedzeniu Komisji lub składu egzaminacyjnego, za udział w egzaminie, za przygotowanie testów egzaminacyjnych, za rozpatrzenie odwołania, za sprawdzanie prac itp.). Ze względu na liczbę koniecznych do sprawdzenia w ciągu jednego dnia prac egzaminacyjnych, ustawa umożliwi Komisji zlecenie odpłatnego sprawdzenia tych prac egzaminatorom powołanym przez Komisję spośród osób posiadających niezbędną wiedzę z zakresu danego egzaminu.

Nowym elementem ustawy są regulacje określające dziedziny wiedzy, z których będą przeprowadzane egzaminy dla kandydatów na biegłych rewidentów. Dotychczas zakres tematyczny egzaminów był określony w uchwale KRBR. Obecnie egza-

---

<sup>1</sup> Podmiotem tym może być wyłącznie jednostka wpisana na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, w której czynności rewizji finansowej wykonują biegli rewidentzi (art. 47).

miny składają się z pytań testowych i egzaminacyjnych obejmujących 10 tematów egzaminacyjnych z określonych dziedzin. W trakcie egzaminów sprawdzana jest także wiedza niezbędna do rewizji finansowej. Dziedziny wiedzy objęte zakresem egzaminu zostały zaprezentowane na rys. 1.



**Rys. 1.** Dziedziny wiedzy objęte zakresem egzaminu na biegłego rewidenta

Źródło: opracowanie własne na podstawie [2].

Uregulowana została także kwestia wysokości opłat egzaminacyjnych wnoszonych przez kandydatów na biegłych rewidentów na pokrycie kosztów przeprowadzania postępowania kwalifikacyjnego. Przewiduje się, iż opłata za egzamin pisemny może być ustalona w kwocie nie wyższej niż równowartość 20% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, zaś za egzamin dyplomowy – w kwocie nie wyższej niż 30% tego wynagrodzenia. Opłaty za egzaminy pisemne i egzamin ustny stanowiąc będą przychód KIBR, jako organizatora egzaminu, który czuwa także nad jego przebiegiem.

Ponadto, zgodnie z art. 9 ust. 8, minister finansów określi w drodze rozporządzenia m.in.: warunki przystąpienia do postępowania kwalifikacyjnego, tryb i sposób przeprowadzenia egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów, tryb i termin wnoszenia odwołań od wyników egzaminów oraz zasady odbywania praktyki i aplikacji.

KRBR będzie natomiast zobowiązana do określenia, w postaci uchwał zatwierdzonych przez Komisję Nadzoru Audytowego, m.in.: ramowego harmonogramu przeprowadzania postępowania kwalifikacyjnego, wysokości opłat za poszczególne egzaminy, trybu i zasad powoływania egzaminatorów oraz wysokości przysługującego im wynagrodzenia, warunków udzielania zwolnień z postępowania kwalifikacyjnego, zasad udokumentowania praktyki i aplikacji oraz zakresu, trybu i zasad innych działań niezbędnych do prawidłowego funkcjonowania Komisji Egzaminacyjnej.

Nowa ustawa przewiduje, podobnie jak dotychczas obowiązująca, możliwość uzyskania wpisu do rejestru biegłych rewidentów również przez osobę fizyczną, która posiada uprawnienia do wykonywania zawodu biegłego rewidenta, uzyskane w innym państwie Unii Europejskiej, po złożeniu przed Komisją, z wynikiem pozytywnym, egzaminu w języku polskim z prawa gospodarczego obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej. Uprawnienia uzyskane do wykonywania zawodu biegłego rewidenta w innym państwie Unii Europejskiej będą oceniane z uwzględnieniem specyfiki wykonywania zawodu i wymogów obowiązujących w danym państwie członkowskim. Ze względu na różnice systemowe występujące w państwach członkowskich, nie ma możliwości ustanowienia w ustawie jednakowych wymagań kwalifikacyjnych dla kandydatów ze wszystkich państw członkowskich.

Zmiany w ustawie o biegłych rewidentach i ich samorządzie dotyczą także zakresu informacji wykazywanych w prowadzonym przez KRBR rejestrze biegłych rewidentów, który obejmuje następujące dane:

- numer wpisu do rejestru,
- imię i nazwisko oraz adres biegłego rewidenta,
- obywatelstwo,
- formę wykonywania przez biegłego rewidenta zawodu lub informację o niewykonywaniu tego zawodu,
- nazwę, adres strony internetowej i adres podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych zatrudniającego biegłego rewidenta lub który jest współnikiem, lub z którym jest powiązany w inny sposób,
- numer w rejestrze nadany biegłemu rewidentowi przez organ rejestrujący innego państwa Unii Europejskiej lub państwa trzeciego oraz nazwę tego organu.

#### **4. Zasady tworzenia i działania organów KIBR**

Zmiany ustawy dotyczące samorządu zawodowego biegłych rewidentów (KIBR) regulują zasady tworzenia i działania poszczególnych organów KIBR, tj. Krajowe-

go Zjazdu Biegłych Rewidentów (KZBR), Krajowej Rady Biegłych Rewidentów (KRBR), Krajowej Komisji Rewizyjnej (KKR), Krajowego Sądu Dyscyplinarnego (KSD), Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego (KRD) i Krajowej Komisji Nadzoru (KKN).

Z kompetencji KZBR wyłączone zostały zadania związane z uchwalaniem zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, określaniem zasad obligatoryjnego doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów oraz określaniem zasad ustalania opłat z tytułu wpisu na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz opłat rocznych z tytułu nadzoru.

Zadania KRBR zostały rozszerzone m.in. o:

- ustanawianie zasad wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych,
- określenie zasad obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów,
- ustalanie kryteriów oraz nadawanie uprawnień jednostkom przeprowadzającym obligatoryjne doskonalenie zawodowe dla biegłych rewidentów,
- podejmowanie uchwał o zakazie wykonywania czynności rewizji finansowej przez okres od 6 miesięcy do lat 3 lub o nakładaniu na podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych kar pieniężnych, w przypadkach przewidzianych w ustawie.

Doprecyzowano także, iż roczne sprawozdanie finansowe KIBR będzie zatwierdzane przez KRBR, po jego uprzednim pozytywnym zaopiniowaniu przez KKR.

Ponadto, zgodnie z art. 21 ust. 4, KRBR jest zobowiązana do poinformowania Komisji Nadzoru Audytowego, w terminie do dnia 31 marca, za rok poprzedni, o niewywiązaniu się przez biegłych rewidentów z obowiązku obligatoryjnego doskonalenia zawodowego oraz o działaniach podjętych w tym zakresie.

Ze względu na sprawowanie nadzoru nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta i działalnością firm audytorskich przez organ publiczny – Komisję Nadzoru Audytowego, ustawa przewiduje, iż KIBR odprowadzać będzie do budżetu państwa za rok poprzedni, w terminie do dnia 31 marca, 20% opłat z tytułu nadzoru, wpłacanych przez podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych wykonujące czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego.

Ustawa przewiduje, iż istniejący w strukturze KIBR Krajowy Sąd Dyscyplinarny będzie się składał z najwyżej 10, a nie jak dotychczas 15 członków. Zmniejszony skład osobowy wynika z tego, iż sąd ten, w sprawach odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów, będzie orzekał jedynie w pierwszej instancji. Natomiast orzeczenia w sprawach odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów drugiej instancji wydawane będą przez sąd okręgowy właściwy ze względu na miejsce zamieszkania obwinionego.

Istotne zmiany w obecnej ustawie o biegłych rewidentach i ich samorządzie zostały wprowadzone w zakresie funkcjonowania Krajowej Komisji Nadzoru (KKN), która składa się z 3-5 członków. Zgodnie z art. 26 ust. 2, do zadań KKN należy spra-



wowanie kontroli nad przestrzeganiem przepisów i procedur związanych z wykonywaniem czynności rewizji finansowej przez biegłych rewidentów oraz działalnością podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych. Kontrola ta będzie przeprowadzana przez kontrolerów zatrudnionych w KIBR lub przez wizytatorów będących biegłymi rewidentami. Kontrola w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego będzie przeprowadzana nie rzadziej niż raz na 3 lata, a w pozostałych firmach audytorskich – nie rzadziej niż raz na 6 lat. Z przeprowadzonych kontroli kontrolerzy oraz wizytatorzy będą sporządzać protokoły kontroli, które będą zatwierdzane przez Komisję Nadzoru Audytowego.

Z zakresu kontroli przeprowadzanej przez KKN wyłączono kontrolę wynagrodzenia naliczonego za czynności rewizji finansowej i przekazano ten zakres zadań Komisji Nadzoru Audytowego.

Na wniosek Komisji Nadzoru Audytowego w kontrolach mogą uczestniczyć, jako obserwatorzy z prawem dostępu do wszelkich dokumentów, pracownicy komórki organizacyjnej urzędu obsługującego ministra finansów odpowiedzialnej za rachunkowość i rewizję finansową.

Ustawa rozszerza – w stosunku do dotychczas obowiązujących przepisów – uprawnienia KKN w zakresie możliwości podjęcia działań w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w kontrolowanej firmie. Zakłada się m.in., iż KKN będzie mogła skierować do podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych zalecenie usunięcia nieprawidłowości z jednoczesnym określeniem terminu ich usunięcia. W tym przypadku, po upływie wyznaczonego terminu, kontrolerzy i wizytatorzy KKN będą sprawdzać realizację zaleceń. W razie niewykonania tych zaleceń, KKN będzie miała możliwość złożenia wniosku do KRD o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego przeciwko biegłemu rewidentowi lub też złożenia do KRBR wniosku o nałożenie na podmiot uprawniony do badania kary pieniężnej w wysokości do 250 000 zł, nałożenia zakazu wykonywania czynności rewizji finansowej na okres od 6 miesięcy do 3 lat lub wniosku o skreślenie podmiotu z listy podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, lub też nałożenia dodatkowej kary polegającej na podaniu do publicznej wiadomości informacji o stwierdzonych nieprawidłowościach i karach nałożonych na jednostkę.

KKN opracowuje i przekazuje Komisji Nadzoru Audytowego roczne plany kontroli, w celu zatwierdzenia. Plany te są następnie publikowane na stronie internetowej KIBR.

## **5. Odpowiedzialność dyscyplinarna biegłych rewidentów**

Zgodnie z przepisami regulującymi odpowiedzialność dyscyplinarną biegłych rewidentów, biegły rewident podlega tej odpowiedzialności za postępowanie sprzeczne z przepisami prawa, ze standardami rewizji finansowej, zasadami niezależności oraz z zasadami etyki zawodowej.

Zasadniczą zmianą przewidzianą przez ustawę jest przekazanie spraw dyscyplinarnych kognicji sądu powszechnego już w drugiej instancji. Sąd powszechny – w tym przypadku sąd okręgowy – będzie rozpoznawał sprawy w drugiej instancji. Tym samym zostanie skrócona droga do sądu powszechnego, co będzie miało pozytywny wpływ na ekonomikę postępowania.

Nowe przepisy ustawy rozszerzają katalog podmiotów będących stronami w postępowaniu dyscyplinarnym. Zgodnie z art. 32 ust. 1 stronami w tym postępowaniu są oskarżyciel i obwiniony. Na prawach strony może również do niego przystąpić Komisja Nadzoru Audytowego. Ma to umożliwić wykonywanie uprawnień nadzorczych Komisji w postępowaniu dyscyplinarnym. Ponadto, w szczególnie uzasadnionym przypadku, zwłaszcza gdy przewinienie dyscyplinarne godzi w interes publiczny, Komisja Nadzoru Audytowego będzie mogła prowadzić postępowanie dyscyplinarne na prawach Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego (KRD).

Komisja Nadzoru Audytowego będzie miała natomiast w każdym przypadku prawo złożenia odwołania od orzeczeń Krajowego Sądu Dyscyplinarnego (KSD) do sądu powszechnego, a także prawo wglądu do akt sprawy i żądania informacji o wynikach postępowania dyscyplinarnego. Dodatkowo, jeżeli w wyniku kontroli pozaplanowej przeprowadzonej przez pracowników Ministerstwa Finansów zostanie ujawnione podejrzenie popełnienia przez biegłego rewidenta przewinienia dyscyplinarnego, Komisji Nadzoru Audytowego będzie przysługiwało uprawnienie złożenia do KSD wniosku o ukaranie biegłego rewidenta.

W rozdziale czwartym ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie rozszerzono także katalog kar dyscyplinarnych o nową karę pieniężną, którą wymierza się do 2-krotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę. Wpływy z tytułu kar pieniężnych stanowią przychód KIBR. Szerszy katalog kar umożliwi orzeczenie kary adekwatnej do przewinienia dyscyplinarnego popełnionego przez biegłego rewidenta.

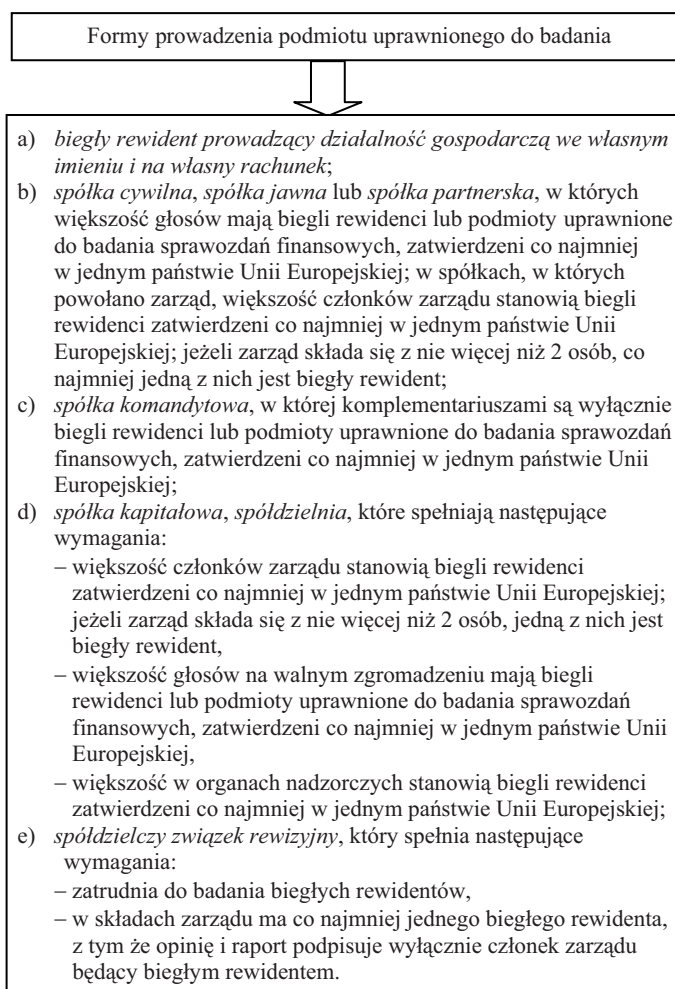
Zgodnie z art. 43 ust. 1 koszty postępowania dyscyplinarnego ponosi KIBR, a w przypadku prawomocnego ukarania, obciąża się ukaranego biegłego rewidenta kosztami postępowania dyscyplinarnego. Jest to norma powszechnie stosowana w postępowaniach o charakterze karnym. Jednak dolegliwość takiego obciążenia nie powinna przewyższać wymierzonej kary.

Znowelizowana ustawa daje również możliwość ustanowienia obwinionemu jednocześnie nie więcej niż trzech obrońców, spośród członków KIBR, adwokatów lub radców prawnych, na każdym etapie postępowania. Daje ona także ewentualność dobrowolnego poddania się karze.

Zmodyfikowano także negatywną przesłankę procesową przedawnienia ścigania. Zgodnie z art. 35 ust. 2 nie wszczyna się postępowania dyscyplinarnego, jeżeli od chwili popełnienia przewinienia upłynęły 3 lata, bez względu na to, jaki czas upłynął od chwili powzięcia informacji o popełnieniu tego przewinienia. Jednocześnie wyłączono karalność przewinienia dyscyplinarnego, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło 5 lat.

## 6. Zasady działania podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych

Wprowadzone przepisy zawarte w rozdziale szóstym określają warunki, które musi spełniać jednostka, aby zostać podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych. Zgodnie z art. 47 podmiotem tym może być wyłącznie jednostka, w której czynności rewizji finansowej wykonują biegli rewidentzi, wpisana na listę firm podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych i prowadząca działalność w jednej z form określonych w ustawie (rys. 2).



**Rys. 2.** Formy prowadzenie podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie [2].

Ustawa określa także zakres działalności podmiotów uprawnionych do badania. Oprócz czynności rewizji finansowej (badania i przeglądów sprawozdań finansowych), jednostki te będą mogły prowadzić usługowo księgi rachunkowe i podatkowe, doradztwo podatkowe, postępowanie upadłościowe lub likwidacyjne, działalność szkoleniową i wydawniczą w zakresie rachunkowości i rewizji finansowej oraz podatków, sporządzać ekspertyzy lub opinie ekonomiczno-finansowe, świadczyć usługi atestacyjne, doradztwo lub zarządzanie. Ustawa wprowadza także możliwość świadczenia innych usług, pod warunkiem że ich świadczenie jest przewidziane standardami rewizji finansowej.

Podmioty uprawnione do badania są zobowiązane do zapewnienia przestrzegania zasad etyki zawodowej i standardów rewizji finansowej, a także opracowania oraz skutecznego wdrożenia systemu wewnętrznej kontroli jakości przy wykonywaniu czynności rewizji finansowej.

Zgodnie z art. 53 ust. 1, KRBR będzie prowadzić listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych<sup>2</sup>, dostępną na stronie internetowej KIBR. Będzie ona zawierać – w porównaniu z dotychczasową listą – nowe informacje, m.in. o: członkostwie podmiotu w sieci, adresie strony internetowej, numerze w rejestrze nadanym jednostce przez organ rejestrujący z innego państwa UE lub państwa trzeciego.

Podmioty uprawnione do badania zostały zobowiązane do wnoszenia opłat z tytułu wpisu na listę w wysokości nieprzekraczającej 50% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej oraz opłat rocznych z tytułu nadzoru (nie wyższych niż 2% rocznych przychodów z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej, jednak nie mniej niż 20% przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej). Są one także zobowiązane do posiadania ważnej umowy ubezpieczenia OC. W tym zakresie doprecyzowano, iż w każdym przypadku firma audytorska będzie miała obowiązek ubezpieczenia OC od czynności rewizji finansowej. W przypadku pozostałych usług obowiązkiem ubezpieczenia będą objęte usługi rzeczywiście wykonywane przez firmę audytorską.

## 7. Nadzór publiczny nad biegłymi rewidentami

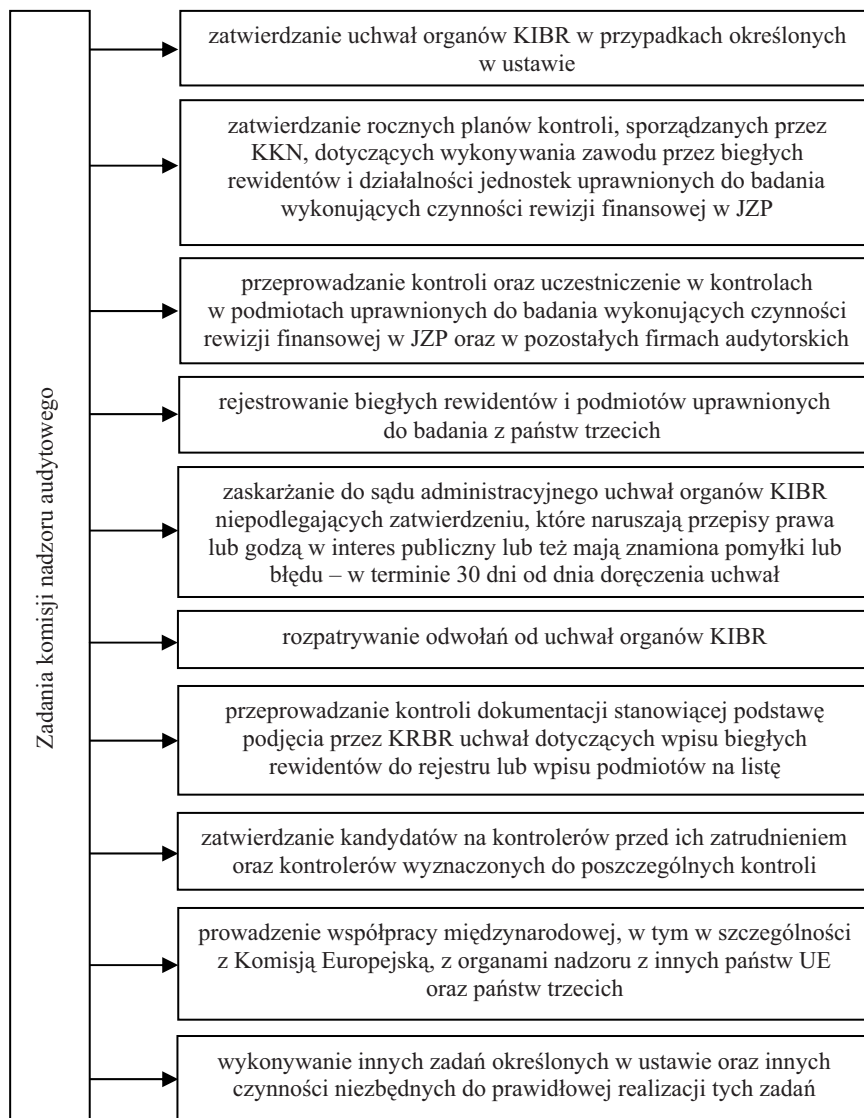
W myśl znowelizowanych przepisów zostanie utworzona Komisja Nadzoru Audytowego (KNA), która będzie sprawować publiczny nadzór na biegłymi rewidentami, podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych i Krajową Izbą Biegłych Rewidentów.

Nadzór publiczny ma być niezależny od samorządu zawodowego biegłych rewidentów. Zapewni to rozwiązanie, zgodnie z którym większość członków KNA,

---

<sup>2</sup> Na liście tych podmiotów nie będą ujmowani – jak to jest obecnie – biegli rewidenty wykonujący zawód; odpowiednia informacja o wykonywaniu zawodu przez biegłego rewidenta będzie odnotowana w rejestrze biegłych rewidentów.

przynajmniej przez 3 lata przed powołaniem do Komisji, nie będzie mogła wykonywać rewizji finansowej, mieć prawa głosu w firmie audytorskiej, pełnić funkcji członka zarządu lub rady nadzorczej firmy audytorskiej. KNA swoje zadania będzie wykonywać przy pomocy jednostki działającej w Ministerstwie Finansów, odpowiedzialnej za rachunkowość i rewizję finansową. Wykaz zadań przewidzianych dla KNA w projekcie ustawy przedstawia rys. 3.



Rys. 3. Zadania Komisji Nadzoru Audytowego

Źródło: opracowanie własne na podstawie [2].

W skład KNA wchodzi 9 członków, w tym: dwóch przedstawicieli ministra finansów, dwóch przedstawicieli Komisji Nadzoru Finansowego, przedstawiciel ministra sprawiedliwości, dwóch przedstawicieli KIBR rekomendowanych przez KRBR, przedstawiciel organizacji pracodawców oraz przedstawiciel Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie SA.

Ustawa przewiduje, iż w razie powzięcia informacji o nieprawidłowościach KNA będzie mogła przeprowadzić kontrolę wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów i działalności firm audytorskich. Kontrola ta będzie prowadzona na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez KNA pracownikom zatrudnionym w komórce organizacyjnej urzędu obsługującego ministra finansów odpowiedzialnej za rachunkowość i rewizję finansową. Osoby wykonujące kontrole powinny być wysoko wykwalifikowanymi pracownikami, o odpowiednim doświadczeniu zawodowym w dziedzinie rewizji finansowej i kontroli. W ciągu 30 dni od zakończenia kontroli będzie sporządzany protokół, który zostanie przekazany firmie audytorskiej. W zależności od rodzaju i zakresu stwierdzonych nieprawidłowości KNA będzie mogła podjąć następujące działania:

- skierować do podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych zalecenie z określeniem terminu usunięcia nieprawidłowości,
- nałożyć na podmiot uprawniony do badania karę pieniężną w wysokości nieprzekraczającej 10% przychodów osiągniętych w poprzednim roku obrotowym z wykonywania czynności rewizji finansowej i nie wyższej niż 250 000 zł, płatną w terminie 14 dni od dnia, w którym decyzja stała się ostateczna,
- wydać decyzję o zakazie wykonywania czynności rewizji finansowej na okres od 6 miesięcy do lat 3,
- skreślić z listy podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych,
- nałożyć dodatkową karę polegającą na podaniu do publicznej wiadomości informacji o stwierdzonych nieprawidłowościach i o karach nałożonych na jednostkę bądź też sporządzić wniosek o ukaranie biegłego rewidenta i niezwłocznie wnieść go do KSD.

Zgodnie z art. 64 ust. 4 i 5, Komisja Nadzoru Audytowego została zobowiązana do opracowania, do końca każdego roku kalendarzowego, informacji na temat planowanych działań w zakresie nadzoru publicznego na rok następny. Informacje te podlegają publikacji na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. Ponadto sporządza ona, do 30 kwietnia następnego roku, roczne sprawozdanie obejmujące kompleksową informację o funkcjonowaniu systemu zapewnienia jakości, o wynikach postępowań dyscyplinarnych wobec biegłych rewidentów oraz o karach nałożonych na podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych. Sprawozdanie to również podlega publikacji na stronie internetowej MF. Organy KIBR są zobowiązane przedłożyć Komisji Nadzoru Audytowego dane niezbędne do sporządzenia zarówno informacji na temat planowanych działań, jak i rocznego sprawozdania.

## 8. Podsumowanie

Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym wynika z konieczności implementacji przepisów Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Jednocześnie w ustawie tej wprowadzono zmiany w ustawie o rachunkowości, a także uwzględniono dotychczasowe praktyczne doświadczenia w stosowaniu przepisów ustawy z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie.

Środowisko biegłych rewidentów otrzymało nowy akt prawny regulujący jego funkcjonowanie. W ustawie, poza kwestiami związanymi z implementacją postanowień dyrektywy, znalazły się także rozwiązania dotyczące działalności KIBR jako samorządu zawodowego.

Biegli rewidenci, podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych oraz organy samorządu zawodowego stanęły więc przed nowymi wyzwaniami, które w praktyce będą wymagać szczególnego zaangażowania i zmiany postrzegania zawodu, zarówno przez środowisko biegłych rewidentów, jak i przez otoczenie zewnętrzne. Jest to wyzwanie tym większe, że dotychczas nie funkcjonował w takim wymiarze – jak przewiduje to ustawa – nadzór publiczny nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta.

Z jednej strony, wprowadzone tym aktem prawnym rozwiązania wywołują wśród biegłych rewidentów obawy i budzą wiele wątpliwości. Do najczęściej wymienianych wątpliwości i zastrzeżeń można zaliczyć:

- upolitycznienie nadzoru publicznego,
- brak zapewnienia niezależności Komisji Nadzoru Audytowego,
- nieuzasadnione wzmocnienie roli ministra finansów,
- dyskryminację małych i średnich firm,
- zbyt wysokie kary dla biegłych rewidentów oraz podmiotów uprawnionych do badania,
- brak ochrony praw nabytych podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych i uprzywilejowanie podmiotów zagranicznych,
- nieuzasadnione podwyższenie opłaty rocznej z tytułu nadzoru,
- brak przejrzystego podziału kompetencji pomiędzy Komisją Nadzoru Audytowego a Krajową Komisją Nadzoru, będącą organem KIBR,
- nadmierny formalizm sprawozdawczy,
- wprowadzenie ograniczeń przychodowych, które nie świadczą o bezstronności i niezależności biegłego rewidenta,
- zbyt krótki okres przewidziany do dostosowania się przez firmy audytorskie do wymogów nowej ustawy.

Jednocześnie wdrożenie ustawy należy potraktować jako wyzwanie i niepowtarzalną szansę pokazania społeczeństwu, iż biegły rewident w pełni zasłużył sobie na

to, by być nazwany osobą zaufania publicznego. Jest to szansa na podniesienie rangi i znaczenia zawodu biegłego rewidenta w środowisku gospodarczym oraz dążenie w kierunku poprawy jakości badania sprawozdań finansowych.

## Literatura

- [1] 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, zmieniająca Dyrektywy Rady 78/660/EWG w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek i 83/349/EWG w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków i innych instytucji finansowych oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG w sprawie zatwierdzania osób odpowiedzialnych za dokonywanie ustawowych kontroli dokumentów rachunkowych, DzUrz UE L157/87 z 9.06.2006.
- [2] Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, DzU z 2009 r. nr 77, poz. 649.

### **CHANGES IN THE INDEPENDENT AUDITORS AND THEIR AUTHORITIES ACT IN DIRECTION OF FINANCIAL STATEMENTS AUDIT IMPROVEMENT**

**Summary:** The Act of 7<sup>th</sup> May 2009 on independent auditors and their authorities, audit companies and public supervision introduces regulations of 2006/43/EC Directive by the European Parliament and the European Council, dated 17<sup>th</sup> May 2006, to Polish legislation. These regulations aim at the improvement of audit and financial statements revision quality resulting in an increased trust of economic entities towards these statements, as well as higher attractiveness and competitiveness of businesses in international markets. Additionally, the regulations included in the Directive focus on unifying principles and standards referring to the profession of an independent auditor and activities of companies performing audits at the territory of the European Union. The objective of the article is to present basic changes in legal regulations included in the act.