

Niezależność biegłego rewidenta oraz podmiotu uprawnionego do badania sprawozdania finansowego w statutowym badaniu sprawozdań finansowych oraz przy wykonywaniu usług poświadczających w świetle obowiązujących w Polsce przepisów

Wstęp

Niezależność audytora obejmować powinna zarówno niezależność umysłu jak też niezależność wizerunku audytora. Audytor powinien być zarówno osobą zajmującą niezależne stanowisko, jak też powinien być postrzegany przez otoczenie jako osoba niezależna. Niezależność jest podstawowym środkiem profesji demonstrowania społeczeństwu i organowym regulacyjnym, że biegli rewidenci i firmy audytorskie wykonują swoje zadania zgodnie z ustalonymi zasadami etyki, w szczególności dotyczącymi rzetelności i obiektywizmu.

Celem artykułu jest przedstawienie kształtu polskich uregulowań w kwestii niezależności audytora, zarówno w przypadku ustawowego badania sprawozdań finansowych jak i w przypadku świadczenia przez biegłych rewidentów oraz podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych usług poświadczających. Jako cel wyznaczono również zidentyfikowanie ewentualnej różnicy pomiędzy polskimi przepisami a zaleceniami i prawodawstwem Unii Europejskiej wraz ze wskazaniem podłoża tych różnic.

W tym miejscu wyjaśnić należy, co należy rozumieć pod pojęciem usług poświadczających. Przez **usługi poświadczające**¹ należy rozumieć badanie i przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi polegające na poświadczeniu (opiniowaniu) sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, w tym między innymi usługi świadczone na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości, przepisów Kodeksu spółek handlowych i przepisów o publicznym obrocie papierami wartościowymi. Do wykonywania powyżej opisanych usług w imieniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych uprawnieni są wyłącznie biegli rewidenci.

W artykule zastosowano metodę analizy i krytyki literatury przedmiotu, aktów prawnych i innych przepisów ustanowionych przez organizacje zawodowe oraz metodę porównawczą.

1. Definicja niezależności w świetle polskich przepisów

Zgodnie z art. 66 ustawy o rachunkowości bezstronność i **niezależność biegłego rewidenta nie jest zachowana, jeżeli** biegły rewident:

* Mgr, Katedra Rachunkowości Wydziału Zarządzania UG, echrostowska@wzr.pl

¹ zgodnie z definicją przyjętą przez Nadzwyczajny Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów

1. posiada udziały, akcje lub inne tytuły własności w jednostce lub w jednostce z nią stowarzyszonej, dominującej, zależnej lub współzależnej, z wyłączeniem udziału w spółdzielni mieszkaniowej,
2. jest lub był w ostatnich 3 latach przedstawicielem prawnym (pełnomocnikiem), członkiem organów nadzorczych bądź zarządzających lub pracownikiem jednostki albo jednostki z nią stowarzyszonej, dominującej, zależnej lub współzależnej,
3. w ostatnich 3 latach uczestniczył w prowadzeniu ksiąg rachunkowych, sporządzaniu sprawozdania finansowego, stanowiącego przedmiot badania,
4. osiągnął 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,
5. jest małżonkiem, krewnym lub powinowatym w linii prostej do drugiego stopnia lub jest związany z tytułu opieki, przysposobienia lub kurateli z osobą zarządzającą lub będącą w organach nadzorczych jednostki albo zatrudnia przy prowadzeniu badania takie osoby,
6. z innych powodów nie może sporządzić bezstronnej i niezależnej opinii.

Powyżej określone zasady bezstronności i niezależności **stosuje się odpowiednio do podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz do członków zarządu i organów nadzorczych tych podmiotów lub innych osób uczestniczących w badaniu tych sprawozdań.**

Kwestia niezależności została ponadto uregulowana przez Nadzwyczajny Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów. Zjazd ten uchwalił Kodeks etyki, do którego przestrzegania zobowiązał biegłych rewidentów. Kwestia niezależności zawodowej została szczegółowo uregulowana w siódmym rozdziale „Kodeksu etyki zawodowej biegłych rewidentów”.

Zgodnie z postanowieniami Kodeksu etyki, niezależność zawodowa biegłego rewidenta polega na tym, że w trakcie wykonywania swego zawodu biegły rewident jest samodzielny i niezależny, podlegając wyłącznie przepisom prawa, postanowieniom norm wykonywania zawodu oraz zasadom etyki zawodowej. **Na niezależność zawodową według Kodeksu wpływa wiele czynników**, a w tym, w szczególności:

1. związki z zamawiającym, któremu biegły rewident świadczy w imieniu podmiotu usługi poświadczające, a ponadto udział w zarządzaniu jednostką,
2. wykonywanie na rzecz zamawiającego innych usług niż wymienione w poprzednim punkcie,
3. związki osobiste i rodzinne,
4. wynagrodzenia i gratyfikacje.

Kodeks etyki zawiera zakaz podejmowania się **badania sprawozdania finansowego** w przypadku, gdy pojawiają się - zagrażające niezależności - powiązania rodzinne, finansowe i inne pomiędzy zamawiającym a:

- a) wspólnikami lub współwłaścicielami podmiotu,

b) pracownikami podmiotu, pełniącymi funkcje zarządcze, jeżeli biorą udział w świadczeniu usług poświadczających,

c) pracownikami lub osobami zatrudnionymi na podstawie umowy cywilnoprawnej w podmiocie, które uczestniczą w pracach związanych z badaniem sprawozdania finansowego zamawiającego.

Omówione powyżej powiązania dotyczą w szczególności sytuacji, w której jedna z wymienionych powyżej osób:

a) posiada bezpośrednie finansowe stosunki z zamawiającym lub związki pośrednie (Przykładem takich stosunków może być czerpanie korzyści z jednostki powiązanej z zamawiającym, korzystanie z kredytów udzielanych przez zamawiającego, czy też udzielanie znaczących pożyczek pracownikom lub udziałowcom zamawiającego),

b) jest lub była w ostatnich trzech latach przedstawicielem prawnym (pełnomocnikiem), członkiem organów nadzorczych lub pracownikiem zamawiającego,

c) jest małżonkiem, krewnym lub powinowatym w linii prostej do drugiego stopnia lub jest związana z tytułu opieki, przysposobienia lub kurateli z osobą zarządzającą lub będącą w organach nadzorczych zamawiającego, albo zatrudnia przy badaniu takie osoby.

Jako jeden z warunków zachowania niezależności, Kodeks etyki zastrzega, iż przy badaniu sprawozdania finansowego wynagrodzenia biegłych rewidentów nie mogą być ustalane warunkowo w zależności od rezultatu świadczonej usługi. Ponadto zastrzeżono, iż w przypadku przyjęcia od zamawiającego przez biegłego rewidenta, osoby mu bliskie bądź podmiot, dóbr czy też usług o wartości przekraczającej zwyczajowo przyjętą uprzejmość lub gościnność niezależność może być kwestionowana.

2. Niezależność w przypadku świadczenia usług poświadczających

W „ogólnych zasadach etyki”, opisanych w Kodeksie etyki, zwrócono szczególną uwagę na fakt, iż zasada niezależności powinna być przestrzegana również w przypadku wykonywania przez biegłych rewidentów **usług poświadczających**.

Przepisy Kodeksu etyki zabraniają biegłemu rewidentowi podejmowania się wykonywania usług poświadczających, w przypadku, gdy posiada on udziały, akcje lub inne tytuły własności u zamawiającego lub w jednostce z nim powiązanej. Jednak w Kodeksie etyki przewidziano sytuację, gdy nabycie omawianych tytułów własności nastąpiło w sposób niezamierzony. Wówczas Kodeks etyki zaleca ich zbycie w możliwie najbliższym terminie, zastrzegając, iż jeżeli nie zostaną one zbyte, czy to ze względu na brak możliwości, czy to ze względu na brak chęci zbycia, należy zrezygnować z wykonywania usług poświadczających.

Ponadto, w Kodeksie etyki zapisano, iż biegły rewident bądź podmiot nie powinni świadczyć usług poświadczających, jeżeli w ostatnich trzech latach uczestniczyli w prowadzeniu ksiąg rachunkowych i sporządzaniu sprawozdania finansowego jednostki. Zakres prac, które rozumiane są jako prowadzenie ksiąg

rachunkowych oraz sporządzanie sprawozdania finansowego określono w szczególności jako zadania polegające na:

- emisji dowodów księgowych jednostki,
- kontroli dowodów i ich kwalifikowaniu do ujęcia w księgach rachunkowych,
- wykonywaniu procedur rachunkowości stosowanych przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych i sporządzaniu sprawozdań finansowych,
- przeprowadzeniu inwentaryzacji składników aktywów i pasywów na dzień bilansowy,
- sporządzaniu elementów sprawozdań finansowych.

Jednocześnie przy definiowaniu zakresu prac, w których uczestniczenie powoduje, że biegły bądź podmiot nie powinni świadczyć usług poświadczających zapisano, iż nie chodzi o świadczenie usług doradztwa z zakresu organizacji i informatyzacji rachunkowości oraz doradztwa podatkowego i wyłączono te usługi z kategorii prowadzenia ksiąg rachunkowych dla celów oceny niezależności.

W przypadku, gdy usługi poświadczające świadczone są na rzecz tego samego zamawiającego przez ten sam podmiot przez kolejne lata, dla zachowania niezależności, Kodeks etyki wskazuje na konieczność „racjonalnej” rotacji biegłych rewidentów uczestniczących w wykonywaniu usług oraz osób kierujących i nadzorujących wykonywaniem usług, w ramach podmiotu świadczącego usługi poświadczające. W Kodeksie nie zdefiniowano jednak, co należy rozumieć pod pojęciem racjonalnej rotacji.

Jako kolejny warunek zachowania niezależności, Kodeks etyki zastrzega, iż przy świadczeniu usług poświadczających cenę usług poświadczających, świadczonych przez podmiot, nie mogą być ustalane warunkowo w zależności od rezultatu świadczonej usługi.²

3. Polskie przepisy na tle przepisów Unii Europejskiej

Powyżej zaprezentowano obecny kształt polskich uregulowań w zakresie niezależności biegłych rewidentów oraz podmiotów uprawnionych do badania sprawozdania finansowego. Niezależność w Polsce uregulowana jest poprzez ustawę o rachunkowości oraz poprzez Uchwałę Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów, który uprawniony jest do podejmowania uchwał w wyżej wymienionym zakresie, na podstawie przepisów ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie. Tak też, precyzyjne uregulowania zostały zawarte w uchwalonym przez organizację zawodową „Kodeksie etyki zawodowej biegłych rewidentów”. Wszystkie jednostki obowiązują te same zasady dotyczące niezależności. Polskie przepisy nie definiują jednostki zainteresowania publicznego. W kwestiach nie uregulowanych zastosowanie mają przepisy Kodeksu IFAC. Zgodnie z Postanowieniem V Krajowego Zjazdu Biegłych Rewi-

² Przypomnieć tu należy o zastrzeżeniu, iż w przypadku przyjęcia od zamawiającego przez biegłego rewidenta, osoby mu bliskie bądź podmiot, dóbr czy też usług o wartości przekraczającej zwyczajowo przyjętą uprzejmość lub gościnność niezależność może być kwestionowana.

dentów w sprawie Kodeksu etyki zawodowej biegłych rewidentów, zmiany Kodeksu etyki zawodowej biegłych rewidentów będą musiały być dokonane w najbliższych latach w celu pełnego dostosowania go do regulacji europejskich i Kodeksu IFAC.

Opisane powyżej polskie uregulowania wskazują na to, iż kształt polskich uregulowań odmienny jest od uregulowań większości krajów Unii Europejskiej oraz przepisów wydawanych przez Unię Europejską, to znaczy zarówno Rekomendacji Unii Europejskiej, wydanej w 2002 roku, jak i Ósmej Dyrektywy w sprawie audytu, która została zatwierdzona w kwietniu 2006 roku przez Radę Unii Europejskiej. Podstawą tej odmienności jest fakt, iż w Polsce zastosowanie ma podejście do niezależności bazujące na szczegółowych regułach a nie na generalnych zasadach.

W świetle badania dotyczącego stanu implementacji przepisów Rekomendacji Unii Europejskiej w sprawie niezależności, przeprowadzonego przez Federation des Experts Comptables Europeens (FEE)³, generalnym wnioskiem z badania jest fakt, iż Rekomendacja Unii Europejskiej nie została w Polsce zaimplementowana.

Wyniki badania przeprowadzonego dla Polski na tle 26 badanych krajów zaprezentowano w Tablicy 1.

W podsumowaniu badania przeprowadzonego przez FEE zapisano jednak, iż polskie uregulowania bazujące na regułach zgodne są z Rekomendacją Unii Europejskiej. W najbliższym czasie będą musiały być dokonane zmiany w prawodawstwie związane z wejściem w życie nowej Ósmej Dyrektywy w sprawie audytu. Istnieją plany wprowadzenia do prawodawstwa polskiego definicji jednostki interesu publicznego w poprawkach do ustawy o rachunkowości i ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie. Zmiany w ustawie o rachunkowości, ustawie o biegłych rewidentach i ich samorządzie proponowane są przez Ministra Finansów i zatwierdzane przez parlament, natomiast zmiany w Kodeksie etyki proponowane są przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów wyraża chęć do współpracy z Ministrem Finansów w kwestii tych zmian.

W zakresie jednostek interesu publicznego nie są przewidywane żadne zmiany wpływające z nowej Dyrektywy w sprawie audytu. Dla innych jednostek pewne reguły mogą stać się ściślejsze na przykład zakaz przeprowadzania badania sprawozdania w sytuacji, gdy w przeciągu 3 ostatnich lat świadczone są usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych

³ European Federation of Accountants; Europejska Federacja Księgowych; FEE składa się z 44 zawodowych instytutów księgowych z 32 krajów. Organizacje będące członkami FEE są obecne we wszystkich 25 krajach członkowskich Unii Europejskiej. Organizacje te reprezentują ponad 500 000 księgowych w Europie.

Tablica 1. Podsumowanie implementacji Rekomendacji Unii Europejskiej w sprawie niezależności⁴ - Polska na tle 26 badanych krajów

Kraj	Czy stosuje podejście do kwestii niezależności oparte na zasadach?		Czy zaadoptowano Rekomendację Unii Europejskiej w sprawie niezależności?		Implementacja Rekomendacji Unii Europejskiej		
	↓	Jeżeli nie, dlaczego?	↓	Kiedy?	Wprost ?	Tylko zasady?	Główne różnice?
Polska	×	Podejście oparte na regulach	×	Nie dotyczy	×	×	Nie dotyczy
Wszystkie 26 krajów (%)	85%		50%		12%	38%	

Wpływ poza terytorialny?	Jaki instrument prawa?	Jednostki interesu publicznego (PIE)		Przewidywane zmiany następujące po wprowadzeniu Dyrektywy w sprawie audytu? Surowsze reguły
		Definicja?	Inne reguły dotyczące niezależności	
×	Ustawa o rachunkowości i biegłych rewidentach	×	×	
19%		35%	54%	

Źródło: opracowanie własne na podstawie Załącznika nr 1 do Rekomendacji Komisji Europejskiej z dnia 16 maja 2002 r. „Niezależność audytora w Unii Europejskiej: zbiór podstawowych zasad.”, 2002/590/EEC

Zakończenie

Zwrócić należy uwagę, iż w poszczególnych krajach Unii Europejskiej istnieje duża rozbieżność przepisów związanych z niezależnością. Obecnie trwa proces wprowadzania zmian w zakresie uregulowań dotyczących niezależności. Wypracowywane są nowe standardy w wyżej wymienionym zakresie oraz odbywa się implementacja przepisów wspólnotowych do przepisów poszczególnych państw członkowskich.

W Polsce, na tle innych krajów Wspólnoty Europejskiej, proces dostosowywania do wymagań unijnych nie został zakończony. Po przyjęciu Ósmej Dyrektywy w sprawie audytu, zostaną opracowane założenia do zmian przepisów polskich. Polska ma 24 miesiące licząc od daty publikacji ósmej Dyrektywy w sprawie audytu na zaimplementowanie jej do prawodawstwa polskiego tak, aby osiągnąć cele stawiane przez Dyrektywę. Wstępny harmonogram prac

⁴ według danych na dzień 1 stycznia 2006 roku

przewiduje przyjęcie projektu przez Radę Ministrów i przedłożenie w parlamencie na I/II kwartał 2007 roku.

Literatura

1. Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG, Bruksela, 8 marca 2006 r., PE-CONS 3667/05
2. European Union, Press Release IP/05/1249, „Charlie McCreevy, Commissioner for Internal Market nad Services, welcomes the agreement reached In Council on the 8th Company law Directive on statutory audit”, Brussels, 11 October 2005, <http://europa.eu.int/>
3. E. Chrostowska “Niezależność audytora – analiza uregulowań w Polsce” “Audyt: doświadczenia międzynarodowe oraz osobliwości narodowe”, Żytomierski Państwowy Uniwersytet Technologiczny, Żytomierz 2004,
4. E. Chrostowska “Uregulowanie kwestii niezależności audytora wewnątrz Unii Europejskiej – stan uregulowań po wydaniu Rekomendacji Unii Europejskiej w sprawie niezależności audytora, przed wejściem w życie dyrektywy w sprawie audytu”, Międzynarodowy Zbiór Prac Naukowych. Problemy teorii, metodologii rachunkowości, kontroli i analizy”, Żytomierski Państwowy Uniwersytet Technologiczny, Żytomierz 2006
5. Federation des Experts Comptables Europeens, “Survey on implementation of the EU Recommendation on Independence”, March 2006, <http://www.fee.be/currentissues>
6. Federation des Experts Comptables Europeens, Press Release Ref: PR69, „Survey Finds EU Auditor Independence Reforms Taking Hold In Member States. Regulatory pause called for as reforms are evaluated”, 17 March 2006, <http://www.fee.be/currentissues>
7. Reforma systemu badań sprawozdań finansowych. Aktualności 01/2006, 28 lutego 2006 <http://www.kibr.org.pl/>
8. Reforma systemu badań sprawozdań finansowych. Aktualności 02/2006, 03 marca 2006 <http://www.kibr.org.pl/>
9. Reforma systemu badań sprawozdań finansowych. Aktualności 03/2006, 07 marca 2006 <http://www.kibr.org.pl/>
10. Reforma systemu badań sprawozdań finansowych. Aktualności 04/2006, 20 marca 2006 <http://www.kibr.org.pl/>
11. Rekomendacja Komisji Europejskiej z dnia 16 maja 2002 r. „Niezależność audytora w Unii Europejskiej: zbiór podstawowych zasad.”, 2002/590/EEC
12. Uchwała nr 2 z dnia 30.06.2002 r. Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów wraz z Załącznikiem do uchwały nr 2 Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów z dnia 30.06.2002 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów „Kodeks etyki zawodowej biegłych rewidentów”.

13. Ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (Dz. U. Nr 31 z 2001 r., poz. 359 z późniejszymi zmianami)
14. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U.1994 Nr 121 poz. 591 z późniejszymi zmianami)

Streszczenie

Obecnie w Europie szeroko stosuje się podejście do niezależności audytora oparte na zasadach. Ponad trzy czwarte Krajów Członkowskich przyjęło zasady Rekomendacji Unii Europejskiej w sprawie niezależności.

W Polsce obowiązującym podejściem do niezależności audytora jest podejście bazujące na szczegółowych regulacjach a nie na generalnych zasadach. Polskie podejście jest odmienne od podejścia Rekomendacji Unii Europejskiej oraz przepisów nowej Dyrektywy w sprawie audytu.

Spodziewane są zmiany dostosowujące polskie prawodawstwo do prawodawstwa Unii Europejskiej. W Polsce, na tle innych krajów Wspólnoty Europejskiej, proces dostosowywania do wymagań unijnych nie został zakończony. Po przyjęciu Ósmej dyrektywy, zostaną opracowane zmiany polskich przepisów.

Independence of chartered accountant and organization authorized to conduct financial statement audit under Polish regulation regarding statutory financial audit and confirmation services (Summary)

The principles-based approach to auditor independence is now widely used throughout Europe. Over three quarter of EU Member States, have now adopted the principles of the EU Recommendation on Independence.

The rules-based approach to auditor independence, not principle based approach, is now used in Poland. This polish approach is different from approach used in the EU Recommendation on Independence and The new 8th Company Law Directive on statutory audit.

Changes of polish law that will harmonize polish law with European Union law are expected. The process of harmonization is not finished yet in Poland. After adoption of The new 8th Company Law Directive on statutory audit, changes of polish law will be defined.