

USTAWA
O BIEGŁYCH REWIDENTACH
I ICH SAMORZĄDZIE,
PODMIOTACH UPRAWNIONYCH
DO BADANIA SPRAWOZDAŃ
FINANSOWYCH
ORAZ O NADZORZE PUBLICZNYM

KOMENTARZ

Mikołaj Turzyński
Michał Wiatr



ABC

a Wolters Kluwer business

**USTAWA
O BIEGŁYCH REWIDENTACH
I ICH SAMORZĄDZIE,
PODMIOTACH UPRAWNIONYCH
DO BADANIA SPRAWOZDAŃ
FINANSOWYCH
ORAZ O NADZORZE PUBLICZNYM**

KOMENTARZ

**Mikołaj Turzyński
Michał Wiatr**



ABC

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2010



Stan prawny na 15 kwietnia 2010 r.

Recenzja:

dr hab. Ewa Walińska, prof. nadzw. UŁ

Wydawca:

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący:

Ewa Fonkowicz

Opracowanie redakcyjne:

„Littera” Maria Beata Wawrzyńczak-Jędryka

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2010

ISBN 978-83-264-0404-7

Wydane przez:

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Redakcja Książek

01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a

tel. (022) 535 80 00

31-156 Kraków, ul. Zacisze 7

tel. (012) 630 46 00

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

Księgarnia internetowa: www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	13
Wprowadzenie	17
 Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. Nr 77, poz. 649)	21
 Rozdział 1. Przepisy ogólne	21
Uwagi wstępne	21
Art. 1. [Zakres regulacji objętych ustawą]	22
Art. 2. [Definicje stosowane w ustawie]	23
Przepisy ogólne – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r.	31
W świetle Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości – cel badania sprawozdań finansowych, charakterystyka sprawozdawczości finansowej	40
 Rozdział 2. Biegli rewidenci	45
Uwagi wstępne	45
Art. 3. [Zawód biegłego rewidenta]	48
Art. 4. [Obowiązki biegłego rewidenta]	49
Art. 5. [Rejestr biegłych rewidentów]	50
Art. 6. [Skład Komisji egzaminacyjnej]	53
Art. 7. [Zadania Komisji egzaminacyjnej]	56
Art. 8. [Organizacja czynności egzaminacyjnych]	56
Art. 9. [Zakres egzaminów]	60

Art. 10. [Rejestr biegłych rewidentów].....	64
Art. 11. [Skreślenie z rejestru biegłych rewidentów].....	66
Art. 12. [Stosowanie Kodeksu postępowania administracyjnego do uchwał Krajowej Rady Biegłych Rewidentów].....	67
Biegli rewidentenci – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r.	68
W świetle Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości – cel i charakterystyka zawodu biegłego rewidenta.....	73
Rozdział 3. Samorząd zawodowy biegłych rewidentów	88
Uwagi wstępne.....	88
Art. 13. [Krajowa Izba Biegłych Rewidentów]	91
Art. 14. [Prawo wyborcze biegłych rewidentów]	91
Art. 15. [Osobowość prawna Krajowej Izby Biegłych Rewidentów]	91
Art. 16. [Zadania Krajowej Izby Biegłych Rewidentów]	92
Art. 17. [Organy Krajowej Izby Biegłych Rewidentów]	93
Art. 18. [Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów oraz Nadzwyczajny Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów].....	93
Art. 19. [Wybory do organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów].....	95
Art. 20. [Zadania Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów]	95
Art. 21. [Zadania Krajowej Rady Biegłych Rewidentów].....	97
Art. 22. [Skład Krajowej Rady Biegłych Rewidentów].....	100
Art. 23. [Skład i zadania Krajowej Komisji Rewizyjnej]	101
Art. 24. [Skład i zadania Krajowego Sądu Dyscyplinarnego]	102
Art. 25. [Zadania Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego]	103
Art. 26. [Skład i zadania Krajowej Komisji Nadzoru].....	104
Art. 27. [Czynności pokontrolne Krajowej Komisji Nadzoru]	107
Art. 28. [Obsługa organizacyjno-kancelaryjna Krajowej Izby Biegłych Rewidentów].....	111
Art. 29. [Statut Krajowej Izby Biegłych Rewidentów].....	111
Art. 30. [Opłaty z tytułu nadzoru].....	112
Rozdział 4. Odpowiedzialność dyscyplinarna biegłych rewidentów ...	114
Uwagi wstępne.....	114
Art. 31. [Ogólne zasady odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów]	115

Art. 32. [Strony w postępowaniu dyscyplinarnym]	117
Art. 33. [Obroncy obwinionego]	118
Art. 34. [Postępowanie dyscyplinarne a postępowanie karne]	118
Art. 35. [Kontynuacja postępowania dyscyplinarnego]	118
Art. 36. [Zakres postępowania dyscyplinarnego]	119
Art. 37. [Wszczęcie dochodzenia dyscyplinarnego]	120
Art. 38. [Rozprawa przed Krajowym Sądem Dyscyplinarnym]	121
Art. 39. [Ujawnienie innego przewinienia w toku rozprawy]	121
Art. 40. [Orzeczenie Krajowego Sądu Dyscyplinarnego]	122
Art. 41. [Odwołanie do sądu pierwszej instancji]	122
Art. 42. [Prawo wglądu do akt i żądania informacji]	123
Art. 43. [Koszty postępowania dyscyplinarnego]	123
Art. 44. [Wykonanie prawomocnego orzeczenia o ukaraniu biegłego rewidenta]	124
Art. 45. [Niezawisłość członków Krajowego Sądu Dyscyplinarnego i Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego]	124
Art. 46. [Stosowanie Kodeksu postępowania karnego w postępowaniu dyscyplinarnym]	124

Rozdział 5. Podmioty uprawnione do badania sprawozdań

finansowych	125
Uwagi wstępne	125
Art. 47. [Formy prowadzenia działalności przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych]	127
Art. 48. [Przedmiot działalności podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych]	130
Art. 49. [Obowiązki podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych]	131
Art. 50. [Ubezpieczenie odpowiedzialności cywilnej podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych]	132
Art. 51. [Odpowiedzialność podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych]	133
Art. 52. [Wnoszenie opłat przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych]	134
Art. 53. [Lista podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych]	135
Art. 54. [Skreślenie podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z listy]	138

Art. 55. [Stosowanie Kodeksu postępowania administracyjnego do uchwał Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w przedmiocie wpisu lub skreślenia z listy]	139
Podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r.	139
Rozdział 6. Warunki i zasady wykonywania czynności rewizji finansowej	
Uwagi wstępne	143
Art. 56. [Obowiązek przestrzegania zasad etyki zawodowej]	144
Art. 57. [Zakaz ingerowania w czynności rewizyjne w sposób zagrażający niezależności i obiektywizmowi]	147
Art. 58. [Obowiązek informowania o przyjęciu korzyści majątkowej przez funkcjonariusza publicznego]	148
Art. 59. [Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej]	148
Art. 60. [Kształtowanie wynagrodzenia za czynności rewizji finansowej]	150
Art. 61. [Biegły rewident grupy]	150
Art. 62. [Zastąpienie biegłego rewidenta lub podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych przez innego biegłego rewidenta lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych]	152
Warunki i zasady wykonywania czynności rewizji finansowej – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r.	153
Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Dokumentacja badania – MSRF 230	160
Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór – MSRF 260	165
Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka – MSRF 330	174
Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień – MSRF 540	186
Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Podmioty powiązane – MSRF 550	208

Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Późniejsze zdarzenia (zdarzenia po dacie sprawozdań finansowych) – MSRF 560	226
Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Pisemne oświadczenia – MSRF 580	233
Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – MSRF 600	241
Badanie sprawozdań zgodnie z MSRF – Odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca innych informacji zamieszczonych w dokumentach zawierających zbadane sprawozdanie finansowe – MSRF 720	270
Rozdział 7. Nadzór publiczny	273
Uwagi wstępne	273
Art. 63. [Utworzenie Komisji Nadzoru Audytowego]	275
Art. 64. [Zadania Komisji Nadzoru Audytowego]	275
Art. 65. [Skład Komisji Nadzoru Audytowego]	278
Art. 66. [Ograniczenia nakładane na członków Komisji Nadzoru Audytowego]	279
Art. 67. [Powoływanie członków Komisji Nadzoru Audytowego] ...	280
Art. 68. [Kadencja Komisji Nadzoru Audytowego]	281
Art. 69. [Organizacja prac Komisji Nadzoru Audytowego]	282
Art. 70. [Podejmowanie uchwał przez Komisję Nadzoru Audytowego]	282
Art. 71. [Wynagrodzenie członków Komisji Nadzoru Audytowego]	283
Art. 72. [Zatwierdzanie uchwał organów Krajowej Izby Biegłych Rewidentów]	284
Art. 73. [Ponowne rozpatrzenie sprawy w przypadku decyzji admi- nistracyjnych wydanych przez Komisję Nadzoru Audytowego]	285
Art. 74. [Kontrola wykonywania zawodu przez biegłych rewi- dентów i działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych]	285
Art. 75. [Organizacja czynności kontrolnych]	287
Art. 76. [Uprawnienia osoby przeprowadzającej kontrolę]	288
Art. 77. [Wyłączenie od udziału w kontroli]	289
Art. 78. [Sposób przeprowadzenia kontroli]	291
Art. 79. [Dokumentowanie ustaleń kontroli]	291
Art. 80. [Protokół kontroli]	293

Art. 81. [Odbiór protokołu].....	294
Art. 82. [Kwestionowanie ustaleń kontroli].....	295
Art. 83. [Działania pokontrolne].....	296
Art. 84. [Kontrola realizacji zaleceń].....	298
Art. 85. [Szczegółowe zasady i tryb przeprowadzania kontroli]	298
Nadzór publiczny – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r.	299
 Rozdział 8. Czynności rewizji finansowej w jednostkach zaintereso-	
wania publicznego	301
Uwagi wstępne.....	301
Art. 86. [Komitet audytu].....	303
Art. 87. [Informacja o podpisanych w roku poprzedzającym umowach na wykonywanie czynności rewizji finansowej z jednostkami zainteresowania publicznego].....	306
Art. 88. [Obowiązki informacyjne podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych wykonującego czynności rewizji finansowej w jednostce zainteresowania publicznego]..	308
Art. 89. [Okres wykonywania czynności rewizyjnych przez kluczowego biegłego rewidenta w jednostce zainteresowania publicznego].....	311
Art. 90. [Ograniczenie zajmowania stanowisk kierowniczych]	311
Czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r.	312
 Rozdział 9. Współpraca z innymi państwami Unii Europejskiej	
i państwami trzecimi	317
Uwagi wstępne.....	317
Art. 91. [Współpraca Komisji Nadzoru Audytowego z organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej]	319
Art. 92. [Wszczęcie przez organy nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej dochodzenia dyscyplinarnego przeciwko biegłemu rewidentowi]	320
Art. 93. [Udział przedstawicieli organu nadzoru publicznego z państwa Unii Europejskiej w dochodzeniu dyscyplinarnym]	321
Art. 94. [Informowanie o podejmowaniu przez biegłego rewidenta lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych	

działań niezgodnych z prawem Unii Europejskiej w zakresie rewizji finansowej]	322
Art. 95. [Rejestr biegłych rewidentów z państw trzecich oraz lista podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich]	323
Art. 96. [Wpis do rejestru biegłego rewidenta z państwa trzeciego, badającego sprawozdanie finansowe spółki zarejestrowanej w państwie trzecim, której papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w Polsce]	323
Art. 97. [Wpis na listę podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego, badającego sprawozdanie finansowe spółki zarejestrowanej w państwie trzecim, której papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w Polsce]	325
Art. 98. [Uznanie systemu postępowania dyscyplinarnego, systemu zapewnienia jakości i wymagań za równoważne z ustawowymi oraz standardów za równoważne z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej]	327
Art. 99. [Nadzór Komisji Nadzoru Audytowego nad biegłym rewidentem i podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego]	328
Art. 100. [Odstąpienie od wpisu do rejestru biegłego rewidenta z państwa trzeciego oraz od wpisu na listę podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego]	329
Art. 101. [Przekazanie dokumentacji rewizyjnej organowi nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych z państwa trzeciego] ..	329
Art. 102. [Porozumienie z organem nadzoru publicznego z państwa trzeciego]	331
Art. 103. [Odmowa przekazania dokumentacji organowi nadzoru publicznego z państwa trzeciego]	332
Współpraca z innymi państwami Unii Europejskiej i państwami trzecimi – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r.	333
Rozdział 10. Przepisy zmieniające, przejściowe i końcowe	340
Art. 104. [Zmiany w Prawie spółdzielczym]	340
Art. 105. [Zmiany w ustawie o rachunkowości]	340

Art. 106. [Zmiany w ustawie o działach administracji rządowej]	342
Art. 107. [Zmiany w ustawie o obrocie instrumentami finansowymi].....	342
Art. 108. [Zmiany w ustawie o nadzorze nad rynkiem finansowym]	343
Art. 109. [Obowiązki podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych]	343
Art. 110. [Obowiązki biegłych rewidentów].....	343
Art. 111. [Obowiązki Krajowej Rady Biegłych Rewidentów]	344
Art. 112. [Stosowanie uprzednio obowiązujących przepisów wykonawczych]	344
Art. 113. [Sprawy przed sądem dyscyplinarnym].....	344
Art. 114. [Bieg terminów przedawnienia karalności]	345
Art. 115. [Komisja egzaminacyjna i postępowanie kwalifikacyjne]..	345
Art. 116. [Ciągłość praw i obowiązków Krajowej Izby Biegłych Rewidentów].....	345
Art. 117. [Powoływanie komitetu audytu].....	346
Art. 118. [Obowiązywanie uchwał Krajowej Izby Biegłych Rewidentów].....	346
Art. 119. [Składanie wniosków o rejestrację przez biegłych rewidentów]	346
Art. 120. [Standardy rewizji finansowej].....	346
Art. 121. [Utrata mocy ustawy z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie].....	347
Art. 122. [Wejście w życie ustawy]	347
Zakończenie	348
Skorowidz rzeczowy	363

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- Dyrektywa KE – 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 i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz. Urz. UE L Nr 157, s. 87 z późn. zm.)
- dyrektywa
78/660/EWG – Czwarta Dyrektywa Rady z dnia 25 lipca 1978 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g Traktatu, w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek (78/660/EWG) (Dz. Urz. UE L Nr 222, s. 11 z późn. zm.)
- dyrektywa
83/349/EWG – Siódma Dyrektywa Rady z dnia 13 czerwca 1983 r. wydana na podstawie art. 54 ust. 3 lit. g Traktatu w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych (83/349/EWG) (Dz. Urz. UE L Nr 193, s. 1 z późn. zm.)
- dyrektywa
2004/39/WE – Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie rynków instrumentów finansowych zmieniająca dyrektywę Rady 85/611/EWG i 93/6/EWG i dyrektywę 2000/12/WE

Parlamentu Europejskiego i Rady oraz uchylająca dyrektywę Rady 93/22/EWG (Dz. Urz. UE L Nr 145, s. 1 z późn. zm.)

dyrektywa

86/635/EWG

– Dyrektywa Rady z dnia 8 grudnia 1986 r. w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków i innych instytucji finansowych (Dz. Urz. UE L Nr 372, s. 1 z późn. zm.)

k.c.

– ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 63 z późn. zm.)

k.k.s.

– ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 z późn. zm.)

k.p.a.

– ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.)

k.s.h.

– ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.)

u.b.r.

– *ustawa z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie (tekst jedn.: Dz. U. 2001 r. Nr 31 poz. 359 z późn. zm.)*

u.b.r.s.

– ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. Nr 77, poz. 649)

u.o.r.

– ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 z późn. zm.)

u.p.d.o.f.

– ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307)

u.p.d.o.p.

– ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.)

Inne

Dz. U.	– Dziennik Ustaw
Dz. Urz. UE	– Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
EOG	– Europejski Obszar Gospodarczy
JZP	– jednostka zainteresowania publicznego
KIBR	– Krajowa Izba Biegłych Rewidentów
KKN	– Krajowa Komisja Nadzoru
KKR	– Krajowa Komisja Rewizyjna
KNA	– Komisja Nadzoru Audytowego
KNF	– Komisja Nadzoru Finansowego
KRBR	– Krajowa Rada Biegłych Rewidentów
KRD	– Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny
KSD	– Krajowy Sąd Dyscyplinarny
KSR	– Krajowe Standardy Rachunkowości
KZBR	– Krajowy Zjazd Biegłych Rewidentów
MSR	– Międzynarodowe Standardy Rachunkowości
MSRF	– Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej
MSSF	– Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej
z późn. zm.	– z późniejszymi zmianami

WPROWADZENIE

W dniu 11 października 2005 r. Komisja Europejska przyjęła VIII Dyrektywę zmieniając Dyrektywy 78/660/EEC i 83/349/EEC w sprawie badania ustawowego rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Wytyczne i zalecenia nowej dyrektywy w sposób zasadniczy zmieniają warunki wykonywania zawodu biegłego rewidenta w Unii Europejskiej. W celu odbudowy zaufania publicznego do rewizji sprawozdawczości finansowej wprowadzone zostały rozwiązania zmierzające do podniesienia jej jakości. Przyjęta VIII Dyrektywa, określająca obowiązek stosowania międzynarodowych standardów rewizji finansowej, jawności struktur funkcjonowania firm audytorskich, wdrożenia systemu zapewniającego wysoką jakość usług rewizyjnych lub organu bezpośredniego nadzoru publicznego – wprowadza regulacje bazujące na najlepszych doświadczeniach i rozwiązaniach wdrożonych w tej dziedzinie w gospodarce brytyjskiej czy amerykańskiej.

W dniu 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 (Dz. U. Nr 77, poz. 649). Ustawa ta zawiera przepisy mające na celu wdrożenie postanowień 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. Głównymi regulacjami powyższej dyrektywy, które zostały wdrożone, są m.in.: stworzenie systemu nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi, zmiana systemu zapewnienia jakości rewizji finansowej, zdefiniowanie „czynności rewizji finansowej”, określenie katalogu „jednostek zainteresowania

publicznego” oraz nałożenie obowiązku utworzenia komitetów audytu w takich jednostkach.

Jedną z najistotniejszych zmian jest utworzenie Komisji Nadzoru Audytowego (KNA), która sprawuje publiczny nadzór nad biegłymi rewidentami, firmami audytorskimi i Krajową Izbą Biegłych Rewidentów (KIBR). Taka zmiana przepisów miała za zadanie uniezależnić nadzór publiczny nad biegłymi rewidentami od ich samorządu zawodowego. Komisja Nadzoru Audytowego, w zależności od rodzaju i zakresu wykrytych nieprawidłowości w działalności firmy audytorskiej, może m.in. zalecić ich usunięcie, wymierzyć karę finansową, zakazać działalności rewizyjnej na okres od sześciu miesięcy do trzech lat lub skreślić z listy firm audytorskich. Znowelizowana ustawa wprowadza także pojęcie czynności rewizji finansowej oraz pojęcie jednostek zainteresowania publicznego. Czynnością rewizji finansowej w rozumieniu ustawy jest badanie, przeglądy sprawozdań finansowych lub inne usługi poświadczające, o których mowa w odrębnych przepisach lub standardach rewizji finansowej. Jednostkami zainteresowania publicznego są: emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym państwa Unii Europejskiej; banki krajowe (w tym BGK i banki spółdzielcze); spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe; zakłady ubezpieczeń; instytucje pieniądza elektronicznego; otwarte fundusze emerytalne; powszechne towarzystwa emerytalne; fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz fundusze inwestycyjne zamknięte, których publiczne certyfikaty inwestycyjne nie zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym oraz 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.

Celem niniejszej publikacji jest przedstawienie i analiza regulacji ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym na tle zapisów VIII Dyrektywy KE oraz Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości.

W pracy sformułowano tezę, iż VIII Dyrektywa KE istotnie wpływa na krajowe rozwiązania w zakresie: wykonywania zawodu biegłego re-

widenta, systemu nadzoru publicznego oraz systemu zapewniania jakości usług biegłego rewidenta i niezależności biegłego rewidenta.

W pierwszym rozdziale pracy scharakteryzowano zakres regulacji objętych ustawą, przybliżono stosowaną w niej terminologię, a także zarysowano podstawowe zasady zawarte w VIII Dyrektywie KE oraz zaprezentowano cel badania sprawozdań finansowych w świetle Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości. Drugi rozdział pracy poświęcony jest charakterystyce uwarunkowań wykonywania zawodu biegłego rewidenta. Omówiono tu m.in. obowiązki biegłego rewidenta, rejestr biegłych rewidentów, organizację i zakres egzaminów. Trzeci rozdział zawiera charakterystykę samorządu zawodowego biegłych rewidentów. Zaprezentowano tu m.in. organizację i funkcjonowanie Krajowej Izby Biegłych Rewidentów oraz jej organów. W czwartym rozdziale przedstawiono zasady oraz warunki funkcjonowania systemu odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów. Piąty rozdział pracy obejmuje charakterystykę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych: ich rodzaje, przedmiot działalności, obowiązki oraz zakres odpowiedzialności. W rozdziale szóstym pracy omówiono warunki i zasady wykonywania czynności rewizji finansowej, m.in. obowiązek przestrzegania zasad etyki zawodowej, zakaz ingerowania w czynności rewizyjne w sposób zagrażający niezależności i obiektywizmowi, obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, zakres prac biegłego rewidenta grupy. Rozdział siódmy pracy zawiera omówienie systemu nadzoru publicznego, m.in. zadań oraz składu i organizacji prac Komisji Nadzoru Audytowego. W rozdziale ósmym przedstawiono czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego, w rozdziale dziewiątym – regulacje w zakresie współpracy z innymi państwami Unii Europejskiej i państwami trzecimi. Ostatni, dziesiąty rozdział pracy dotyczy przepisów przejściowych i końcowych związanych ze stosowaniem ustawy.

USTAWA

z dnia 7 maja 2009 r.

o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym

(Dz. U. Nr 77, poz. 649)

Rozdział 1

PRZEPISY OGÓLNE

Uwagi wstępne

Przepisy ogólne wskazują na zakres regulacji objętych ustawą. Obejmują wykaz pojęć stosowanych w ustawie: czynności rewizji finansowej, kluczowy biegły rewident, biegły rewident grupy, państwo Unii Europejskiej, państwo trzecie, sieć, standardy rewizji finansowej, jednostka powiązana, jednostki zainteresowania publicznego i opłata z tytułu kontroli. Ustawodawca wprowadził nowe definicje czynności rewizji finansowej oraz jednostek zainteresowania publicznego. Do jednostek zainteresowania publicznego zalicza się:

- 1) mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku

- regulowanym państwa Unii Europejskiej (np. emitenci akcji i dłużnych papierów wartościowych, fundusze inwestycyjne niebędące funduszami aktywów niepublicznych),
- 2) banki krajowe (w tym m.in. Bank Gospodarstwa Krajowego i banki spółdzielcze), oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych,
 - 3) spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe,
 - 4) zakłady ubezpieczeń i główne oddziały zakładów ubezpieczeń oraz zakłady reasekuracji,
 - 5) instytucje pieniądza elektronicznego,
 - 6) otwarte fundusze emerytalne oraz powszechne towarzystwa emerytalne,
 - 7) fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz fundusze inwestycyjne zamknięte, których publiczne certyfikaty inwestycyjne nie zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym,
 - 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.

Z definicji jednostek zainteresowania publicznego ustawodawca wyłączył gminy i związki gmin, które emitują obligacje komunalne na rynku regulowanym. Definiując zakres podmiotowy katalogu jednostek zainteresowania publicznego ustawodawca wziął pod uwagę szczególne znaczenie gospodarcze i społeczne otwartych funduszy emerytalnych i funduszy inwestycyjnych. Stąd też za uzasadnione uznał objęcie tych jednostek rozwiązaniami prawnymi przewidzianym dla jednostek zainteresowania publicznego, przyjmując, że przesłanki wskazane w art. 2 pkt 13 Dyrektywy KE dla poszerzenia katalogu tych jednostek są spełnione. Słownik pojęć zapewnia jednolitą ich interpretację w ustawie.

Art. 1. [Zakres regulacji objętych ustawą]

Ustawa określa zasady:

- 1) uzyskiwania tytułu i wykonywania zawodu biegłego rewidenta;**

- 2) organizacji samorządu zawodowego biegłych rewidentów;**
- 3) odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów;**
- 4) działania podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, w tym podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego;**
- 5) sprawowania nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych oraz samorządem zawodowym biegłych rewidentów;**
- 6) utworzenia i działania komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego;**
- 7) współpracy organu nadzoru publicznego z innymi organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej i państw trzecich.**

Przepisy ogólne określają zakres regulacji objętych ustawą:

- 1) uzyskiwanie tytułu i wykonywanie zawodu biegłego rewidenta,
- 2) organizacja samorządu zawodowego biegłych rewidentów,
- 3) odpowiedzialność dyscyplinarna biegłych rewidentów,
- 4) działanie podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, w tym podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego,
- 5) sprawowanie nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych oraz samorządem zawodowym biegłych rewidentów,
- 6) utworzenie i działanie komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego,
- 7) współpraca organu nadzoru publicznego z innymi organami nadzoru publicznego z państw Unii Europejskiej i państw trzecich.

Art. 2. [Definicje stosowane w ustawie]

Ilekroć w ustawie jest mowa o:

- 1) biegłym rewidencie grupy – rozumie się przez to biegłego rewidenta przeprowadzającego w imieniu podmiotu uprawnionego**

- do badania sprawozdań finansowych badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego;
- 2) czynnościach rewizji finansowej – rozumie się przez to badanie, przeglądy sprawozdań finansowych lub inne usługi poświadczające, o których mowa w odrębnych przepisach lub standardach rewizji finansowej;
 - 3) jednostce powiązanej – rozumie się przez to jednostkę powiązaną w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 43 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694, z późn. zm.);
 - 4) jednostkach zainteresowania publicznego – rozumie się przez to:
 - a) mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym państwa Unii Europejskiej, z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego,
 - b) banki krajowe, oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych – w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2002 r. Nr 72, poz. 665, z późn. zm.),
 - c) spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe – w rozumieniu ustawy z dnia 14 grudnia 1995 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz. U. z 1996 r. Nr 1, poz. 2, z późn. zm.),
 - d) zakłady ubezpieczeń i główne oddziały zakładów ubezpieczeń oraz zakłady reasekuracji – w rozumieniu ustawy z dnia 22 maja 2003 r. o działalności ubezpieczeniowej (Dz. U. Nr 124, poz. 1151, z późn. zm.),
 - e) instytucje pieniądza elektronicznego – w rozumieniu ustawy z dnia 12 września 2002 r. o elektronicznych instrumentach płatniczych (Dz. U. Nr 169, poz. 1385, z późn. zm.),
 - f) otwarte fundusze emerytalne oraz powszechne towarzystwa emerytalne – w rozumieniu ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych (Dz. U. z 2004 r. Nr 159, poz. 1667, z późn. zm.),
 - g) fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz fundusze inwestycyjne zamknięte,

- których publiczne certyfikaty inwestycyjne nie zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym – w rozumieniu ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych (Dz. U. Nr 146, poz. 1546, z późn. zm.),
- h) 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 – w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. Nr 183, poz. 1538, z późn. zm.);
- 5) kluczowym biegłym rewidencie – rozumie się przez to biegłego rewidenta odpowiedzialnego za wykonywanie czynności rewizji finansowej w imieniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, podpisującego opinię lub raport, o których mowa w art. 65 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości;
- 6) opłatach z tytułu nadzoru – rozumie się przez to opłaty na częściowe finansowanie funkcjonowania systemu nadzoru publicznego, w tym w szczególności kosztów przygotowania regulacji prawnych, prowadzenia ewidencji biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, przeprowadzania kontroli, prowadzenia postępowania dyscyplinarnego oraz kosztów obsługi administracyjnej;
- 7) państwie trzecim – rozumie się przez to państwo inne niż wymienione w pkt 8;
- 8) państwie Unii Europejskiej – rozumie się przez to państwo członkowskie Unii Europejskiej, państwo członkowskie Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA) – stronę umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym;
- 9) sieci – rozumie się przez to strukturę mającą na celu współpracę, do której należy biegły rewident lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych oraz której wyraźnym celem jest wspólny podział zysków i strat lub która posiada wspólnego właściciela, kontrolę bądź zarząd, wspólną politykę i proce-

dury kontroli jakości, wspólną strategię gospodarczą, korzysta ze wspólnej nazwy lub znaczącej części zasobów zawodowych; 10) standardach rewizji finansowej – rozumie się przez to Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej, ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej.

Przyjęty w ustawie słownik pojęć zapewnia jednolitą ich interpretację w u.b.r.s. Z uwagi na istotny wpływ zapisów dyrektywy na ostateczny kształt ustawy o biegłych rewidentach niżej prezentujemy porównanie definicji.

Tabela 1.1. Porównanie definicji zawartych w ustawie o biegłych rewidentach i Dyrektywy KE

Pojęcie	Definicja według u.b.r.s.	Definicja według Dyrektywy KE
Badanie ustawowe		Badanie rocznych sprawozdań finansowych bądź skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w takim zakresie, w jakim wymaga tego prawo wspólnotowe.
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 u.o.r.	
Biegły rewident		Osoba fizyczna zatwierdzona zgodnie z przepisami dyrektywy przez właściwe władze Państwa Członkowskiego w celu przeprowadzania badań ustawowych.

Pojęcie	Definicja według u.b.r.s.	Definicja według Dyrektywy KE
Firma audytorska		Osoba prawna lub jakakolwiek inna jednostka organizacyjna, niezależnie od jej formy prawnej, zatwierdzona zgodnie z dyrektywą przez właściwe organy Państwa Członkowskiego do przeprowadzania badań ustawowych.
Jednostka audytorska z państwa trzeciego		Jakakolwiek jednostka organizacyjna, niezależnie od jej formy prawnej, która przeprowadza badania rocznych bądź skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółki zarejestrowanej w państwie trzecim.
Biegły rewident z państwa trzeciego		Osoba fizyczna, która przeprowadza badanie rocznych bądź skonsolidowanych sprawozdań finansowych spółki, zarejestrowanej w państwie trzecim.
Biegły rewident grupy		Biegły rewident, bądź firma audytorska, przeprowadzająca badanie ustawowe skonsolidowanych sprawozdań finansowych.
Sieć	Struktura mająca na celu współpracę, do której należy biegły rewident lub podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych 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 znaczącej części zasobów zawodowych.	Struktura, której celem jest współpraca i do której należy biegły rewident lub firma audytorska, oraz której wyraźnym celem jest wspólny podział zysków i kosztów lub która posiada wspólnego właściciela, kontrolę bądź zarząd, wspólną politykę i procedury kontroli jakości, wspólną strategię gospodarczą, korzysta ze wspólnej nazwy lub znaczącej części zasobów profesjonalnych.

Pojęcie	Definicja według u.b.r.s.	Definicja według Dyrektywy KE
Podmiot powiązany z firmą audytorską		Podmiot, niezależnie od jego formy prawnej, który jest związany z firmą audytorską poprzez wspólne prawo własności, wspólną kontrolę lub zarządzanie.
Sprawozdanie z badania		Sprawozdanie, o którym mowa w art. 51a dyrektywy 78/660/EWG oraz art. 37 dyrektywy 83/349/EWG, sporządzone przez biegłego rewidenta lub przez firmę audytorską.
Właściwe władze		Władze lub organy wyznaczone przepisami prawa, którym powierzono regulację lub sprawowanie nadzoru nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi bądź nad ich szczególnymi aspektami; odniesienie do „właściwych władz” w konkretnym artykule oznacza odniesienie do władz lub organu(-ów) odpowiedzialnych za funkcje.
Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej	Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej, ogłoszone w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej.	Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i powiązane z nimi wskazówki i standardy – w zakresie, w jakim odnoszą się one do badania ustawowego.
Jednostki (zainteresowania) interesu publicznego	1. Mający siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym państwa Unii Europejskiej, z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego. 2. Banki krajowe, oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych. 3. Spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe.	Jednostki podlegające prawu Państwa Członkowskiego, których zbywalne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym któregośkolwiek z Państw Członkowskich w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 14 dyrektywy 2004/39/WE, instytucje kredytowe określone w art. 1 pkt 1 dyrektywy 2000/12/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 20 marca 2000 r. w sprawie podejmowania i prowadzenia

Pojęcie	Definicja według u.b.r.s.	Definicja według Dyrektywy KE
	4. Zakłady ubezpieczeń i główne oddziały zakładów ubezpieczeń oraz zakłady reasekuracji. 5. Instytucje pieniądza elektronicznego. 6. Otwarte fundusze emerytalne oraz powszechne towarzystwa emerytalne. 7. Fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz fundusze inwestycyjne zamknięte, których publiczne certyfikaty inwestycyjne nie zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym. 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.	działalności przez instytucje kredytowe oraz zakłady ubezpieczeń w rozumieniu w art. 2 ust. 1 dyrektywy 91/674/EWG. Państwa Członkowskie mogą ponadto wyznaczyć inne jednostki jako jednostki interesu publicznego, na przykład jednostki o doniosłym znaczeniu publicznym ze względu na charakter prowadzonej przez nie działalności, ich wielkość lub liczbę zatrudnionych pracowników.
Osoba niewykonywająca zawodu		Osoba fizyczną, która przez przynajmniej trzy lata przed zaangażowaniem się w zarządzanie systemem nadzoru publicznego nie przeprowadzała badań ustawowych, nie posiadała prawa głosu w firmie audytorskiej, nie była członkiem organu administracyjnego bądź zarządzającego żadnej firmy audytorskiej i nie pozostawała z żadną taką firmą w stosunku pracy ani nie była z nią związana w inny sposób.

Pojęcie	Definicja według u.b.r.s.	Definicja według Dyrektywy KE
Kluczowy partner firmy audytorskiej (u.b.r.s. – kluczowy biegły rewident)	Biegły rewident odpowiedzialny za wykonywanie czynności rewizji finansowej w imieniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, podpisującego opinie lub raport, o których mowa w art. 65 u.o.r.	Biegły rewident wyznaczony przez firmę audytorską – w przypadku realizacji konkretnego zlecenia badania – jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania ustawowego w imieniu danej firmy audytorskiej; bądź w przypadku badania grupy – przynajmniej biegłego rewidenta wyznaczonego przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania ustawowego na poziomie grupy oraz biegłego rewidenta wyznaczonego jako w głównym stopniu odpowiedzialnego na poziomie istotnych spółek zależnych; bądź biegły rewident, który podpisuje sprawozdanie z badania.
Opłaty z tytułu nadzoru	Opłaty na częściowe finansowanie funkcjonowania systemu nadzoru publicznego, w tym w szczególności kosztów przygotowania regulacji prawnych, prowadzenia ewidencji biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, przeprowadzania kontroli, prowadzenia postępowania dyscyplinarnego oraz kosztów obsługi administracyjnej.	
Państwo Unii Europejskiej	Państwo członkowskie Unii Europejskiej, państwo członkowskie Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA) – strona umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym.	
Państwo trzecie	Państwo inne niż państwo Unii Europejskiej.	

Źródło: opracowanie własne na podstawie Dyrektywy KE oraz u.b.r.s.

Przepisy ogólne – komentarz Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r.

Dyrektywa ma na celu osiągnięcie wysokiego stopnia – choć niepełnej – harmonizacji wymogów dotyczących badania ustawowego.

Kwalifikacje do przeprowadzania badania uzyskane przez biegłych rewidentów na podstawie niniejszej dyrektywy powinny być uznawane za równoważne. Z tego powodu Państwa Członkowskie nie powinny mieć prawa żądania, by większość praw głosu w firmie audytorskiej należała do biegłych rewidentów zatwierdzonych w danym państwie lub by większość członków organu administracyjnego lub zarządzającego firmy audytorskiej była zatwierdzona w danym państwie.

Badanie ustawowe wymaga odpowiedniej wiedzy w zakresie prawa spółek, prawa podatkowego i ubezpieczeń społecznych. Wiedza taka powinna być sprawdzona przed zatwierdzeniem biegłego rewidenta z innego Państwa Członkowskiego.

W celu ochrony osób trzecich wszyscy zatwierdzeni biegli rewidentzi i firmy audytorskie powinni być wpisani do publicznie dostępnego rejestru, zawierającego podstawowe informacje na temat biegłych rewidentów lub firm audytorskich.

Biegli rewidentzi powinni przestrzegać najwyższych standardów etycznych. Powinni zatem podlegać etyce zawodowej, obejmującej przynajmniej ich działanie w interesie publicznym, ich uczciwość i obiektywizm oraz kompetencje zawodowe i należytą staranność. Odpowiedzialność biegłych rewidentów w zakresie pełnienia funkcji w interesie publicznym oznacza, że na jakości pracy biegłego rewidenta polega szersza zbiorowość osób i instytucji. Dobra jakość badania przyczynia się do prawidłowego funkcjonowania rynków przez zwiększenie wiarygodności i efektywności sprawozdań finansowych. Komisja może przyjąć środki wykonawcze dotyczące etyki zawodowej jako standardy minimalne. Czyniąc to, może uwzględnić zasady zawarte w kodeksie etycznym Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC).

Jest rzeczą ważną, by biegli rewidentzi i firmy audytorskie szanowali prywatność swoich klientów. Powinni zatem przestrzegać ścisłych zasad poufności i tajemnicy zawodowej, które nie powinny jednak utrud-

niać prawidłowego wykonywania przepisów Dyrektywy KE. Powyższe zasady poufności powinny także obowiązywać w stosunku do wszystkich biegłych rewidentów i firm audytorskich, które zaprzestały udziału w określonym badaniu sprawozdań finansowych.

Przeprowadzając badania ustawowe, biegli rewidentzi i firmy audytorskie powinni zachować niezależność. Mogą oni informować badaną jednostkę o kwestiach pojawiających się w związku z badaniem, lecz powinni powstrzymać się od udziału w wewnętrznych procesach decyzyjnych badanej jednostki. W przypadku znalezienia się w sytuacji, gdzie stopień zagrożenia ich niezależności, nawet po zastosowaniu zabezpieczeń w celu jego złagodzenia, jest zbyt wysoki, powinni zrezygnować lub wstrzymać się od przeprowadzenia danego badania. Rozstrzygnięcie kwestii, czy zachodzi związek naruszający niezależność biegłego rewidenta, może być odmienne w przypadku związku pomiędzy biegłym rewidentem a badaną jednostką i w przypadku związku pomiędzy siecią a badaną jednostką. W przypadku gdy od spółdzielni w rozumieniu art. 2 ust. 14 Dyrektywy KE lub podobnej jednostki, o której mowa w art. 45 dyrektywy Rady z dnia 8 grudnia 1986 r. w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków i innych instytucji finansowych (86/635/EWG) (Dz. Urz. UE L Nr 372, s. 1 z późn. zm.), wymaga się lub zezwala, zgodnie z przepisami krajowymi, na członkostwo w firmie audytorskiej typu *non-profit*, obiektywna, rozsądna i poinformowana strona nie uznaje, że związek wynikający z członkostwa narusza niezależność biegłego rewidenta, pod warunkiem że gdy taka firma audytorska przeprowadza ustawowe badanie jednego ze swoich członków, to stosuje zasadę niezależności wobec biegłych rewidentów prowadzących badanie oraz osób mogących wywierać wpływ na ustawowe badanie. Przykładem zagrożeń dla niezależności biegłego rewidenta bądź firmy audytorskiej są bezpośredni lub pośredni udział finansowy w badanej jednostce oraz świadczenie dodatkowych usług niebędących badaniem. Ponadto niezależności biegłego rewidenta bądź firmy audytorskiej może zagrażać poziom wynagrodzenia otrzymywanego od jednej badanej jednostki lub struktura tego wynagrodzenia. Zabezpieczenia, które należy stosować w celu złagodzenia lub wyeliminowania tych zagrożeń, obejmują zakazy, ograniczenia, inne polityki i procedury oraz

wymogi dotyczące ujawniania informacji. Biegli rewidentzi i firmy audytorskie powinni odmawiać podejmowania się realizacji jakichkolwiek dodatkowych usług niebędących badaniem, które naruszają ich niezależność. Komisja może przyjąć środki wykonawcze w zakresie niezależności jako standardy minimalne. Dla ustalenia niezależności biegłych rewidentów konieczne jest wyjaśnienie pojęcia „sieci”, w której biegli rewidentzi działają. W tej kwestii należy wziąć pod uwagę różnorodne okoliczności, takie jak przypadki, w których strukturę można by określić jako sieć, gdyż jej celem jest wspólny podział zysków i kosztów. Przesłanki wskazujące na istnienie sieci należy oceniać i rozważać na podstawie wszystkich znanych okoliczności faktycznych, np. czy istnieją wspólni stali klienci.

W przypadkach kontroli własnej działalności lub interesu własnego, gdy jest to stosowne dla zagwarantowania niezależności biegłego rewidenta bądź firmy audytorskiej, decyzja o tym, czy dany biegły rewident bądź firma audytorska powinni zrezygnować lub wstrzymać się od wykonania badania z uwagi na klientów, na rzecz których wykonują badanie, powinna należeć raczej do Państwa Członkowskiego niż biegłego rewidenta bądź firmy audytorskiej. Nie powinno to jednak prowadzić do sytuacji, w której Państwa Członkowskie mają ogólny obowiązek uniemożliwienia biegłym rewidentom bądź firmom audytorskim świadczenia klientom, na rzecz których wykonują badania, usług niebędących badaniem. Dla celów ustalenia, czy w przypadkach kontroli własnej działalności lub interesu własnego jest rzeczą właściwą, aby biegły rewident bądź firma audytorska nie przeprowadzali badań ustawowych, tak by zagwarantowana była niezależność biegłego rewidenta bądź firmy audytorskiej, kwestie wymagające uwzględnienia obejmują między innymi pytanie, czy badana jednostka interesu publicznego wyemitowała zbywalne papiery wartościowe, dopuszczone do obrotu na regulowanym rynku w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 14 dyrektywy 2004/39/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 21 kwietnia 2004 r. w sprawie rynków instrumentów finansowych zmieniająca dyrektywę Rady 85/611/EWG i 93/6/EWG i dyrektywę 2000/12/WE Parlamentu Europejskiego i Rady oraz uchylająca dyrektywę Rady 93/22/EWG (Dz. Urz. UE L Nr 145, s. 1 z późn. zm.).

Jest rzeczą ważną, by zapewnić jednolicie wysoką jakość wszystkich badań ustawowych wymaganych przez prawo wspólnotowe. Powinny być one zatem przeprowadzane w oparciu o międzynarodowe standardy rewizji finansowej. W ocenie poprawności, pod względem technicznym, wszystkich międzynarodowych standardów rewizji finansowej powinien wspierać Komisję komitet techniczny lub grupa ds. rewizji finansowej, która ponadto zaangażuje system organów nadzoru publicznego Państw Członkowskich. Dla osiągnięcia maksymalnego stopnia harmonizacji Państwa Członkowskie powinny mieć prawo do określania dodatkowych krajowych procedur lub wymogów dotyczących badania jedynie wtedy, gdy wynikają one ze specyficznych krajowych wymogów prawnych odnoszących się do zakresu badania ustawowego rocznych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych, co oznacza, że wymogi te nie zostały objęte przyjętymi międzynarodowymi standardami rewizji finansowej. Państwa Członkowskie mogłyby utrzymać te dodatkowe procedury badania do czasu, gdy procedury lub wymogi dotyczące badania zostaną objęte przyjętymi w dalszej kolejności międzynarodowymi standardami rewizji finansowej. Gdyby jednak przyjęte międzynarodowe standardy rewizji finansowej obejmowały procedury badania, których wykonywanie prowadziłoby do szczególnego konfliktu prawnego z przepisami krajowymi wynikającymi ze szczególnych krajowych wymogów dotyczących zakresu badania ustawowego, Państwa Członkowskie mogą pomijać część międzynarodowych standardów rewizji finansowej, powodując te konflikty, przez czas ich trwania, z zastrzeżeniem stosowania środków, o których mowa w art. 26 ust. 3 Dyrektywy KE.

W celu przyjęcia przez Komisję międzynarodowego standardu rewizji finansowej do stosowania we Wspólnocie musi być on ogólnie akceptowany w skali międzynarodowej i zostać opracowany przy pełnym udziale wszystkich zainteresowanych stron w wyniku jawnej i przejrzystej procedury, poprawiać wiarygodność i jakość rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz prowadzić do dobra wspólnego Europy.

W przypadku skonsolidowanych sprawozdań finansowych ważne jest jasne określenie odpowiedzialności biegłych rewidentów prowa-

dzących badanie wchodzących w skład grupy. W tym celu biegły rewident grupy powinien ponosić pełną odpowiedzialność za sprawozdanie z badania.

Aby zwiększyć porównywalność między spółkami stosującymi takie same standardy rachunkowości oraz zwiększyć zaufanie opinii publicznej do funkcji badania, Komisja może przyjąć wspólny wzór sprawozdania z badania dotyczący badania rocznych sprawozdań finansowych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych, sporządzonych na podstawie zatwierdzonych międzynarodowych standardów rachunkowości, o ile na poziomie Wspólnoty nie został przyjęty odpowiedni standard dla tego rodzaju sprawozdań.

Regularne kontrole stanowią właściwy środek służący osiągnięciu jednolitej wysokiej jakości badań ustawowych. Biegli rewidentzi i firmy audytorskie powinni być objęci systemem zapewnienia jakości, zorganizowanym w sposób gwarantujący jego niezależność od kontrolowanych biegłych rewidentów i firm audytorskich. Dla potrzeb stosowania art. 29 dyrektywy KE, dotyczącego systemów zapewniania jakości, Państwa Członkowskie mogą postanowić, że – gdy poszczególni biegli rewidentzi mają wspólną politykę zapewniania jakości – należy rozpatrywać wyłącznie wymogi odnoszące się do firm audytorskich. Państwa Członkowskie mogą zorganizować system zapewniania jakości w taki sposób, aby każdy biegły rewident był objęty kontrolą jakości przynajmniej co 6 lat. Pod tym względem finansowanie systemu zapewniania jakości powinno być wolne od niepożądanych wpływów. Komisja powinna dysponować uprawnieniami do przyjmowania środków wykonawczych w sprawach związanych z organizacją systemów zapewniania jakości oraz w zakresie jej finansowania w przypadkach, gdy publiczne zaufanie do systemu zapewniania jakości zostało poważnie naruszone. Powinno zachęcać się system nadzoru publicznego Państw Członkowskich do wypracowania skoordynowanego podejścia w zakresie przeprowadzania kontroli zapewniania jakości, by zapobiec nakładaniu bezzasadnych obciążeń na zainteresowane strony.

Dochodzenia i odpowiednie sankcje pomagają w zapobieganiu i poprawieniu niewłaściwego przeprowadzenia badania ustawowego.

Biegli rewidentzi i firmy audytorskie mają obowiązek wykonywać swoją pracę z należytą starannością i w związku z tym powinni odpowiadać za szkody finansowe spowodowane brakiem wymaganej staranności. Jednakże na możliwość uzyskania przez biegłych rewidentów i firmy audytorskie ubezpieczenia od odpowiedzialności zawodowej może mieć wpływ to, czy podlegają oni nieograniczonej odpowiedzialności finansowej.

Państwa Członkowskie powinny zorganizować dla biegłych rewidentów i firm audytorskich skuteczny system nadzoru publicznego w oparciu o kontrolę w państwie pochodzenia. Rozwiązania regulacyjne dotyczące nadzoru publicznego powinny umożliwiać skuteczną współpracę na szczeblu Wspólnoty pomiędzy działaniami Państw Członkowskich w zakresie nadzoru. System nadzoru publicznego powinien być zarządzany przez osoby niewykonyjące zawodu¹, które posiadają wiedzę w dziedzinach istotnych dla badania ustawowego sprawozdań finansowych. Te niewykonyjące zawodu osoby mogą być specjalistami, którzy nigdy nie byli związani z zawodem biegłego rewidenta, lub osobami wykonującymi ten zawód w przeszłości, które z niego odeszły. Państwa Członkowskie mogą jednak dopuścić, by w zarządzaniu systemem nadzoru publicznego uczestniczyły w mniejszości osoby wykonujące zawód. Właściwe władze Państw Członkowskich powinny współpracować ze sobą ilekroć jest to konieczne dla celu wykonania swych obowiązków nadzoru nad biegłymi rewidentami bądź firmami audytorskimi, które zostały przez nie zatwierdzone. Współpraca taka może znacznie przyczynić się do zapewnienia jednolicie wysokiej jakości badań ustawowych we Wspólnocie. Zważywszy, że istnieje konieczność zapewnienia skutecznej współpracy i koordynacji na szczeblu europejskim pomiędzy właściwymi organami wyznaczonymi przez Państwa Członkowskie, wyznaczenie jednego podmiotu odpowiedzialnego za zapewnienie współpracy powinno pozostawać bez uszczerbku dla możliwości

¹ Dla zapewnienia zgodności z art. 32 ust. 3 Dyrektywy KE dotyczącej zasad nadzoru publicznego osobę niewykonyjącą zawodu uznaje się za posiadającą wiedzę w dziedzinach związanych z badaniem ustawowym bądź ze względu na jej wcześniejsze doświadczenie zawodowe lub alternatywnie ze względu na jej znajomość co najmniej jednej z dziedzin wymienionych w art. 8. Dyrektywy KE.

bezpośredniej współpracy każdego pojedynczego organu z pozostałymi właściwymi organami Państw Członkowskich.

Wyboru biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej powinno dokonywać walne zgromadzenie wspólników lub członków badanej jednostki. Dla ochrony niezależności biegłego rewidenta ważne jest, aby jego odwołanie było możliwe tylko w przypadku zaistnienia zasadnych podstaw i pod warunkiem poinformowania o nich organu lub organów odpowiedzialnych za nadzór publiczny.

Jednostki interesu publicznego charakteryzuje większa widoczność i ich znaczenie gospodarcze jest większe, dlatego w przypadku badania ustawowego ich rocznych lub skonsolidowanych sprawozdań finansowych powinny mieć zastosowanie surowsze wymogi.

Komitety ds. audytu oraz skuteczny system kontroli wewnętrznej pomagają w minimalizacji ryzyka finansowego, operacyjnego i ryzyka niezachowania zgodności z wymogami oraz poprawiają jakość sprawozdawczości finansowej. Państwa Członkowskie mogą uwzględnić zalecenie Komisji z dnia 15 lutego 2005 r. dotyczące roli dyrektorów nie wykonawczych lub będących członkami rady nadzorczej spółek giełdowych i komisji rady (nadzorczej), w którym określono zalecany tryb powoływania i funkcjonowania komitetów ds. audytu. Państwa Członkowskie mogą ustalić, że funkcje należące do komitetu ds. audytu lub organu realizującego równoważne funkcje mogą być wykonywane przez organ administracyjny lub nadzorczy jako całość. Zgodnie z art. 41 Dyrektywy KE, biegły rewident lub firma audytorska nie powinna w żaden sposób podlegać komitetowi.

Państwa Członkowskie mogą także zadecydować o zwolnieniu jednostek interesu publicznego będących przedsiębiorstwami zbiorowego inwestowania, których zbywalne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym, z obowiązku posiadania komitetu ds. audytu. Przyczyną wprowadzenia tej możliwości jest fakt, że jeżeli przedsiębiorstwo zbiorowego inwestowania działa wyłącznie w celu połączenia aktywów, powołanie komitetu ds. audytu nie zawsze byłoby właściwe. Sprawozdawczość finansowa i powiązane z nią rodzaje ryzyka są nieporównywalne z tymi, które występują w przypadku pozostałych jednostek interesu publicznego. Dodatkowo,