

Olga Bogacz-Miętka

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

**BADANIE SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO
JEDNOOSOBOWEJ SPÓŁKI SKARBU PAŃSTWA
W ŚWIELE WYTICZNYCH MINISTRA SKARBU PAŃSTWA
W OBSZARZE NADZORU WŁAŚCICIELSKIEGO**

1. Wstęp

Celem badania sprawozdania finansowego jest zapewnienie wiarygodności sprawozdawczości finansowej. Cel ten został jednoznacznie określony w art. 65 ust. 1 ustawy o rachunkowości. Wynika z niego, iż „celem badania sprawozdania finansowego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem¹ o tym, czy sprawozdanie finansowe jest prawidłowe oraz rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy badanej jednostki”. Do artykułu tego odwołuje się również – określona przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów – norma nr 1 wykonywania zawodu biegłego rewidenta *Ogólne zasady badania sprawozdań finansowych*. Mówi ona dodatkowo, iż biegły rewident ma stwierdzić, czy sprawozdanie jako całość oraz stanowiące podstawę jego sporządzenia księgi rachunkowe (system księgowości) są wolne od uchybień polegających na pominięciu lub zniekształceniu informacji ważnych dla czytelnika i czy można uznać za wiarygodne (rzetelne, prawidłowe) i jasne informacje zawarte w tym sprawozdaniu (*Normy...*, www.kibr.org.pl). Cel badania sprawozdania finansowego określony został podobnie przez Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej w MSRF 20 „Cel i ogólne zasady badania sprawozdań finansowych”, zgodnie z którym jest to umożliwienie biegłemu rewidentowi wyrażenia opinii o tym, czy sprawozdanie finansowe zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z wymagającymi zastosowania założeniami koncepcyjnymi sprawozdawczości finansowej (*Międzynarodowe Standardy...* 2005, MSRF 200, § 2, s. 208). Biegły rewident ponosi odpo-

¹ Szczegółowy zakres opinii z badania zawiera art. 65 ust. 2-4 ustawy o rachunkowości, a raportu – art. 65 ust. 5 tej ustawy.

wiedzialność za prawidłowe badanie sprawozdania finansowego w oparciu o obowiązujące przepisy i wytyczne samorządu zawodowego.

Jednoosobowa spółka Skarbu Państwa to podmiot powstający w wyniku komercjalizacji przedsiębiorstwa państwowego. W pierwotnych założeniach, zgodnie z pierwszą ustawą prywatyzacyjną, miała być tylko formą przejściową, istniejącą – jak wynikało z art. 19 ust. 1 ustawy o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych z 1990 roku – maksymalnie dwa lata. Jednakże, jak się okazało potem, było to nierealne. Do 1995 roku bowiem przekształcono w jednoosobowe spółki Skarbu Państwa 1104 przedsiębiorstwa państwowe, a sprywatyzowano kapitałowo tylko 159. Nawet jeśli odliczyłoby się spółki oczekujące na uruchomienie programu NFI, to i tak wielka grupa przedsiębiorstw państwowych „tkwiła” w formie jednoosobowych spółek Skarbu Państwa (Bałtowski 2004, s. 427). Nowa Ustawa z dnia 30 sierpnia 1996 roku o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstwa państwowych zniosła ten wymóg, spowalniając w ten sposób przekształcenia własnościowe w tej grupie spółek (Kozarzewski 2003, s. 8). Powstała zatem możliwość tworzenia jednoosobowych spółek Skarbu Państwa bez konieczności poddawania ich procesom przekształceń własnościowych. Procedurę tę określa się często jako pozorną komercjalizację, gdyż nie stanowi ona już etapu wstępnego do prywatyzacji, zob. (Kostecka 2002, s. 165). Forma prawna jednoosobowych spółek Skarbu Państwa, mająca, zgodnie z intencjami ustawodawców z 1990 r., stanowić byt przejściowy, okazała się być formą względnie trwałą.

Pomimo że struktura własnościowa polskiej gospodarki od 1989 roku ulega ciągłym zmianom, udział państwa w gospodarce zmniejsza się, w większości branż dominuje już własność prywatna, a w sektorach tradycyjnie związanych z własnością państwową (np. w energetyce) rozpoczęły się procesy przekształceń własnościowych, sektor państwowy odgrywa jeszcze wciąż istotną rolę w polskiej gospodarce. Wytwarza on około 25% wartości PKB, a Skarb Państwa jest zaangażowany kapitałowo w blisko 2400 podmiotach, na które składa się 1489 spółek z udziałem Skarbu Państwa, 682 przedsiębiorstwa państwowe oraz około 200 badawczo-rozwojowych. Minister Skarbu Państwa (MSP) wykonuje uprawnienia właścicielskie wobec prawie 1400 spośród wymienionych spółek, o różnym stopniu zaangażowania kapitałowego, z czego ponad 400 to właśnie jednoosobowe spółki Skarbu Państwa (*W kierunku...* 2006, s. 3). Mamy tu do czynienia z nadzorem właścicielskim sprawowanym przez Ministra Skarbu Państwa, definiowanym jako „wykonywanie uprawnień wynikających z tytułu uczestnictwa Skarbu Państwa w strukturze właścicielskiej państwowych osób prawnych oraz spółek z udziałem Skarbu Państwa – w sposób zorganizowany w strukturze urzędu organu administracji rządowej lub w strukturze podmiotu publicznego (np. agencji państwowej) właściwego w sprawach gospodarowania mieniem, reprezentacji lub ochrony interesów Skarbu Państwa” (*Zasady nadzoru właścicielskiego...* 2005, s. 3). W kwietniu 2004 roku w Ministerstwie Skarbu Państwa powstał dokument pt. *Zasady nadzoru właścicielskiego nad spółkami z udziałem Skarbu Państwa oraz innymi państwowymi osoba-*

mi prawnymi. Opracowano w nim procedury i mechanizmy wykonywania nadzoru właścicielskiego, obowiązujące w obszarze majątku państwowego. W październiku 2005 r. Ministerstwo Skarbu Państwa dokonało modyfikacji tego dokumentu. Określa on w szczególności cele nadzoru właścicielskiego, procedury i kryteria doboru oraz kompetencje, organizację i ocenę pracy oraz propozycje wynagradzania członków rad nadzorczych i zarządów spółek, system monitorowania podmiotów z udziałem Skarbu Państwa, wskazówki odnośnie do współpracy komórek organizacyjnych Ministerstwa Skarbu Państwa, realizujących zadania nadzoru z radami nadzorczymi, zadania w zakresie nadzorowania podmiotów zależnych, sposób monitorowania zobowiązań pozacenowych, a także wytyczne dotyczące badania sprawozdania finansowego spółek z udziałem kapitałowym Skarbu Państwa oraz współpracy rady nadzorczej z biegłym rewidentem.

Zgodnie z § 58 wzorcowego *Statutu jednoosobowej spółki Skarbu Państwa*², księgowość takiej spółki powinna być prowadzona zgodnie z przepisami o rachunkowości. *Zasady nadzoru właścicielskiego...* wyraźnie wskazują, że sprawozdanie finansowe jednoosobowej spółki Skarbu Państwa winno odpowiadać wymogom Ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, a elementy składowe sprawozdania, tj.: wprowadzenie do sprawozdania finansowego, bilans, rachunek zysków i strat, zestawienie zmian w kapitale własnym, rachunek przepływów pieniężnych, dodatkową informację i objaśnienia należy sporządzić według układu, zakresu i treści informacji zawartych w załączniku nr 1 do tej ustawy (MSP, *Załącznik 2 do Zasad nadzoru właścicielskiego... – Wytyczne dla jednoosobowych spółek Skarbu Państwa*, s. 48). *Zasady nadzoru właścicielskiego...* podkreślają przy tym, że sporządzając dodatkowe informacje i objaśnienia do sprawozdania finansowego, należy zwrócić szczególną uwagę na punkt 9, mówiący o tym, że powinno się ujawnić wszystkie nie wymienione w poszczególnych punktach informacje, które mogłyby w istotny sposób wpłynąć na ocenę sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednoosobowej spółki Skarbu Państwa (MSP, *Załącznik 2 do Zasad nadzoru właścicielskiego... – Wytyczne...*, s. 48). Roczne sprawozdania finansowe spółek, określonych w art. 64 ust.1 ustawy o rachunkowości, podlegają badaniu przez biegłych rewidentów. Na mocy przepisów statutów/umów spółek badaniu podlegają również sprawozdania finansowe wszystkich jednoosobowych spółek Skarbu Państwa. W procesach transformacji ustrojowej, jakim podlegają spółki z udziałem Skarbu Państwa, funkcjonowanie w coraz większym stopniu mechanizmów rynkowych stwarza konieczność ciągłego doskonalenia systemu nadzoru właścicielskiego sprawowanego przez Ministra Skarbu Państwa i dostosowy-

² Minister Skarbu Państwa w celu wzmocnienia nadzoru właścicielskiego nad spółkami Skarbu Państwa ustanowił wzorcowe statuty dla tych spółek, w których poszerzył kompetencje rad nadzorczych i walnego zgromadzenia. Możliwość taką daje *Kodeks spółek handlowych* (którego przepisom podlegają również jednoosobowe spółki Skarbu Państwa), w którym zastrzeżono nienaruszalność ustawowych uprawnień rady nadzorczej jako organu sprawującego nadzór nad spółką we wszystkich dziedzinach jej funkcjonowania oraz zarządu jako organu zarządzającego i reprezentującego spółkę.

wanie go do celu, jakim jest racjonalne wykorzystanie zasobów majątku państwowego, wzrost efektywności działania spółek z udziałem Skarbu Państwa, a także zapewnienie transparentności ich działania.

Presja na aktywną politykę właścicielską, prowadzącą do poprawy zarządzania własnością państwową, była zawsze wyraźnie odczuwana ze strony opinii publicznej, parlamentu, rządu, ekspertów gospodarczych oraz różnego rodzaju kół biznesowych. Konieczność prowadzenia takiej polityki potwierdzały również wielokrotnie raporty NIK, interpelacje poselskie oraz doniesienia prasowe, zawierające przykłady niegospodarności i działań na szkodę podmiotów z udziałem Skarbu Państwa. W wystarczający sposób uzasadniają one potrzebę rzetelnego badania ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych. W związku z tym istotnym elementem nadzoru właścicielskiego sprawowanego wobec podmiotów z udziałem kapitałowym państwa jest efektywna współpraca rady nadzorczej z biegłym rewidentem, badającym sprawozdanie finansowe spółki. Ma ona się przyczynić do wczesnego wykrycia nieprawidłowości w funkcjonowaniu systemu finansowego spółki.

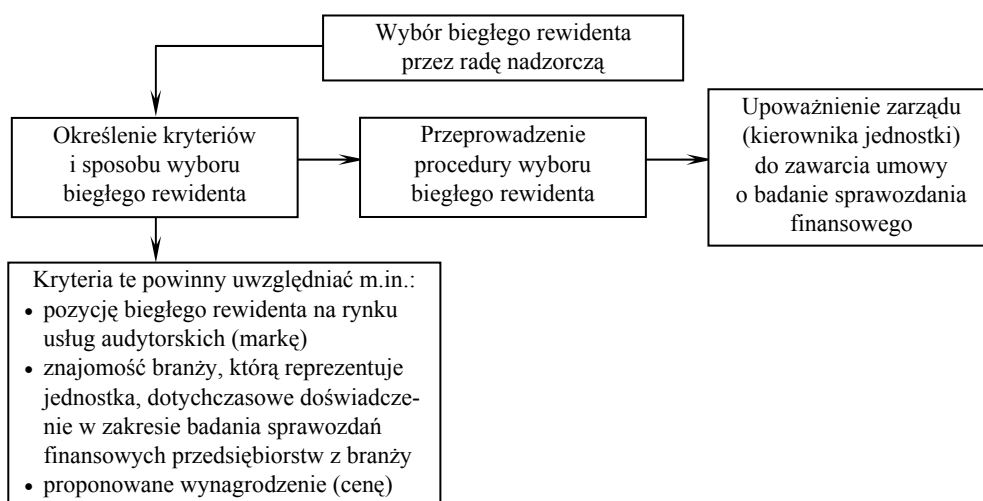
Niniejszy artykuł ma na celu ukazanie procedur badania sprawozdania finansowego jednoosobowej spółki Skarbu Państwa oraz współpracy rady nadzorczej z biegłym rewidentem, zgodnie z wytycznymi Ministra Skarbu Państwa jako reprezentanta Skarbu Państwa w procesie sprawowania nadzoru właścicielskiego nad tymi spółkami.

2. Procedura wyboru biegłego rewidenta w jednoosobowej spółce Skarbu Państwa

Wybór bezstronnego i niezależnego biegłego rewidenta do badania sprawozdania finansowego należy do kompetencji organu zatwierdzającego sprawozdanie finansowe (walnego zgromadzenia), chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy stanowią inaczej. Postanowienia wzorcowego statutu jednoosobowej spółki Skarbu Państwa do wyboru biegłego rewidenta upoważniają radę nadzorczą. Jeżeli takiego upoważnienia statut by nie zawierał, rada nadzorcza mogłaby jedynie wnioskować lub opiniować wniosek w tej sprawie do walnego zgromadzenia (MSP, *Załącznik 7 do Zasad nadzoru właścicielskiego – Wskazówki MSP dotyczące rozpoczęcia pracy oraz wykonywania czynności przez radę nadzorczą jednoosobowej spółki Skarbu Państwa*, s. 189). Wytyczne Ministerstwa Skarbu Państwa są tutaj zgodne z międzynarodowymi standardami dotyczącymi nadzoru korporacyjnego, sformułowanymi przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)³, której Polska jest członkiem od 22

³ Zasady nadzoru korporacyjnego OECD stanowią międzynarodowy punkt odniesienia dla decydentów, inwestorów, korporacji oraz innych interesariuszy na całym świecie, propagujących problematykę nadzoru korporacyjnego, zob. (*Zasady nadzoru korporacyjnego OECD* 2004, s. 9). Nie zalecają konkretnych rozwiązań legislacyjnych, a wskazują na kilka fundamentalnych cech charakteryzujących dobry nadzór korporacyjny; należą do nich odpowiedzialność, wiarygodność, przejrzystość i bezstron-

listopada 1996 roku. Również zasady dotyczące wyboru firmy audytorskiej, który to wybór, zgodnie z dokumentem Ministra Skarbu Państwa, powinien być poprzedzony wstępną analizą rynku usług audytorskich, a realizacji zasady niezależności i bezstronności biegłego rewidenta służyć powinno oddzielenie usług audytorskich od doradczych świadczonych dotychczas przez kandydata na biegłego rewidenta lub podmioty z nim powiązane na rzecz spółki lub jej podmiotu dominującego, pokrywają się z tymi postulowanymi przez OECD. Zgodnie z wytycznymi Ministra Skarbu Państwa, postępowanie w zakresie wyboru biegłego rewidenta, realizowane przez radę nadzorczą, obejmuje czynności przedstawione na rys. 1.



Rys. 1. Postępowanie rady nadzorczej jednoosobowej spółki Skarbu Państwa w zakresie wyboru biegłego rewidenta

Źródło: opracowanie własne na podstawie (*Zasady nadzoru właścicielskiego...* 2005, s. 11).

W uchwale rady nadzorczej oprócz wskazania wybranego audytora konieczne jest określenie granicznej wysokości wynagrodzenia biegłego rewidenta, wskazanie konieczności zawarcia w umowie zapisów odnośnie do udziału biegłego w posiedzeniach organów oceniających (radzie nadzorczej), a również (o ile będzie to konieczne) zatwierdzających (walnym zgromadzeniu). W spółkach, którym Minister Skarbu Państwa udzielił pomocy publicznej, rada nadzorcza w swojej uchwale powinna również uwzględnić

ność. *Zasady nadzoru korporacyjnego OECD* dostarczają szczegółowych wskazówek co do inicjatyw regulacyjnych w krajach członkowskich OECD, jak również w krajach nie będących członkami tej organizacji. Są czymś w rodzaju przewodnika dla odpowiedzialnych za tworzenie przepisów i regulacji prawnych. Zostały bowiem stworzone z myślą o tym, by wspomóc rządy państw należących do OECD (i tych nie należących) w ich działaniach zmierzających do dokonania oceny i udoskonalenia prawnych, instytucjonalnych i regulacyjnych ram funkcjonowania nadzoru nad przedsiębiorstwem.

konieczność rozszerzenia zakresu badania o sprawy związane z właściwym wydatkowaniem otrzymanej pomocy publicznej oraz realizacją planów restrukturyzacji.

Procedura wyboru biegłego rewidenta przez radę nadzorczą oraz zawarcie z nim stosownych umów powinny być dokonane w III kwartale roku poprzedzającego sporządzenie sprawozdania finansowego przez spółkę. Jest to konieczne do realizacji ustawowego obowiązku zawarcia umowy w terminie umożliwiającym udział biegłego rewidenta w inwentaryzacji oraz przeprowadzenie prac wstępnych do badania sprawozdania finansowego, wykonywanych przeważnie w IV kwartale roku (*Zasady nadzoru właścicielskiego...* 2005, s. 11).

Rada nadzorcza ma ponadto obowiązek przestrzegać zasady koniecznej rotacji biegłego rewidenta, zgodnie z regułą, iż należy korzystać z usług tego samego biegłego rewidenta nie dłużej niż w pięciu kolejnych okresach sprawozdawczych (*Zasady nadzoru właścicielskiego...* 2005, s. 12). Warto wspomnieć, że jeszcze w poprzedniej wersji dokumentu *Zasady nadzoru właścicielskiego...*, z dnia 19 kwietnia 2004 roku, widniał dodatkowy zapis, że przy wyborze biegłego rewidenta rada nadzorcza powinna przestrzegać zasady, iż w okresie 3 lat poprzedzających badanie sprawozdań finansowych firma przeprowadzająca badanie nie wykonywała dla spółki takich usług, jak:

- przygotowanie ksiąg rachunkowych i sprawozdań finansowych,
- projektowanie i zastosowanie technologii informatycznych systemów finansowych,
- wycena,
- udział w kontroli wewnętrznej,
- udział w procesie sądowym na rzecz klienta,
- rekrutacja personelu kierowniczego.

Do tego zapisu, ale również do tego dotyczącego rotacji biegłego rewidenta – co 5 lat (widniejącego też w nowej wersji dokumentu Ministra Skarbu Państwa), zastrzeżenia miała Krajowa Rada Biegłych Rewidentów (KRBR), która wystosowała komentarz do niektórych punktów zarządzenia Ministra Skarbu Państwa wprowadzającego *Zasady nadzoru właścicielskiego nad spółkami z udziałem Skarbu Państwa oraz innymi państwowymi osobami prawnymi* (Zarządzenie MSP nr 10 z 19 kwietnia 2004 roku). Komentarz dotyczył rozdziału pt. „Współpraca rady nadzorczej z biegłym rewidentem, monitorowanie audytu w spółce” (*Komentarz Krajowej Rady...* [2006]). KRBR, jak sama przyznała, z zadowoleniem przyjmuje wszelkie przepisy wzmacniające i wspierające zasadę niezależności biegłego rewidenta, jednakże, biorąc pod uwagę zapisy zawarte w dokumencie MSP z roku 2004, KRBR stwierdziła, iż wskazane byłoby doprecyzowanie zawartych tam wymogów, dotyczących niezależności biegłego rewidenta w duchu zgodnym z *Kodeksem etyki zawodowej biegłych rewidentów* oraz *Kodeksem etyki zawodowych księgowych IFAC*, wydanym przez Międzynarodową Federację Księgowych.

KRBR, powołując się na wspomniane kodeksy etyki i zamieszczone w nich definicje niezależności, zawarła w *Komentarzu...* swoje uwagi i zastrzeżenia do treści zapisów

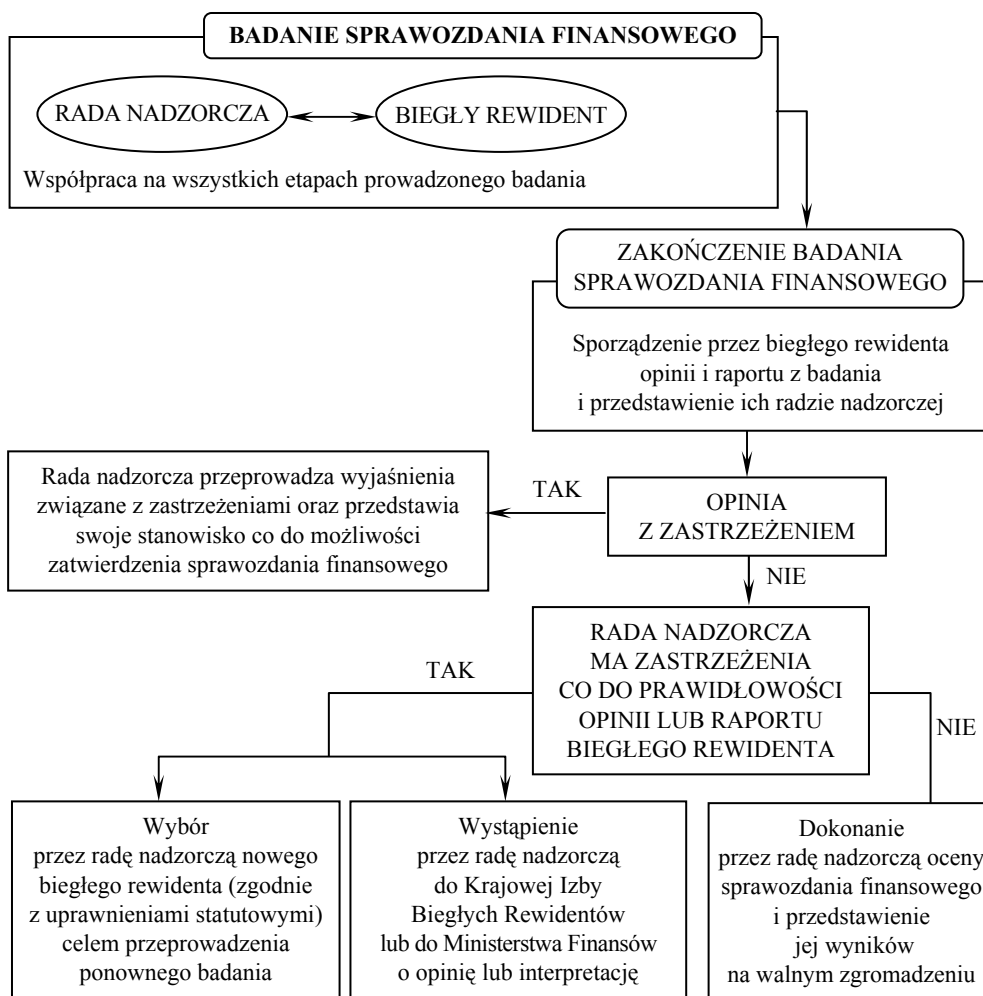
dokumentu MSP z 2004 roku, dotyczących niezależności biegłego rewidenta. W znowelizowanej wersji dokumentu MSP z 2005 roku pozostał już tylko zapis dotyczący obowiązkowej rotacji biegłego rewidenta. W tym przypadku KRBR odniosła się do punktu 8.151 kodeksu IFAC, który nie narzuca obowiązku zmiany firmy audytorskiej, ale wymaga zmiany osób kierujących badaniem sprawozdań finansowych spółek giełdowych. KRBR, w pełni popierając zasadę rotacji biegłych rewidentów, nie uważa jednak, aby w interesie publicznym leżała zmiana firmy audytorskiej (podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych), z następujących przyczyn (*Komentarz Krajowej Rady...* [2006], pkt H):

- studia akademickie potwierdzają pogląd, że zmiana firmy audytorskiej przyczynia się do obniżenia jakości świadczonych usług audytorskich na skutek zmniejszenia stopnia znajomości jednostki, ryzyka związanego z prowadzoną przez jednostkę działalnością, procedur kontrolnych oraz innych istotnych kwestii;
- w Stanach Zjednoczonych prowadzone były badania statystyczne, które potwierdziły, że w okresie dwóch pierwszych lat współpracy zamawiającego z firmą audytorską w badaniu sprawozdań finansowych pojawia się trzy razy więcej błędów niż w trzecim roku i w kolejnych latach współpracy;
- obecnie, jeżeli zdarza się, że firma audytorska rezygnuje ze zlecenia, taka rezygnacja stanowi ostrzeżenie dla rynków kapitałowych; w przypadku obligatoryjnej zmiany firmy, zagrożenie dobrowolnym odejściem firmy audytorskiej, a także potencjalny wpływ takiego odejścia, zostaną usunięte;
- podczas gdy celem zmiany biegłego rewidenta jest wyeliminowanie możliwości powstania „zażyłych” relacji z kierownictwem wyższego szczebla, przegląd przeprowadzony przez „Fortune 500” w roku 1991 w 100 największych koncernach przemysłowych wykazał, że 30% dyrektorów finansowych było zatrudnionych w firmie przez okres krótszy niż pięć lat, a 68% zajmowało to stanowisko przez okres krótszy niż pięć lat; badanie przeprowadzone przez firmę Booz Allen & Hamilton wykazało, że prawie 10% europejskich dyrektorów generalnych odeszło już z firm, w których byli zatrudnieni w roku 2003, nasuwa się więc wniosek, że naturalna rotacja osób pełniących w firmach funkcje kierownicze wraz ze zmianą osoby kierującej zleceniem pozwala osiągnąć taki sam cel, jak zmiana firmy audytorskiej, a jednocześnie jest wolna od negatywnych konsekwencji związanych z tą ostatnią;
- wiele państw Unii Europejskiej rozważało wprowadzenie obowiązku zmiany firmy audytorskiej, ale ostatecznie odrzuciło to rozwiązanie, uznając je za nieskuteczne, w chwili obecnej rozwiązanie to jest stosowane tylko we Włoszech;
- istnieje prawdopodobieństwo, że wprowadzenie wymogu zmiany firmy audytorskiej w połączeniu z rosnącą liczbą zakazów dotyczących świadczenia na rzecz klientów audytowych usług o charakterze innym niż usługi audytorskie spowoduje nieoczekiwane i nie zaplanowane konsekwencje dla rynków kapitałowych.

KRBR zaznaczyła również, iż wprowadzenie obowiązkowej zmiany firmy audytorskiej ograniczy znaczne obecnie uprawnienia rady nadzorczej do dokonywania własnej oceny i własnego wyboru.

3. Współpraca rady nadzorczej jednoosobowej spółki Skarbu Państwa z biegłym rewidentem

Na wszystkich etapach przeprowadzanego badania rada nadzorcza zobligowana jest do aktywnej współpracy z wybranym biegłym rewidentem, co wiąże się m.in. z przedstawianiem mu swoich spostrzeżeń w sprawach istotnych dla prawidłowego funkcjonowania spółki. Sporządzone przez biegłego rewidenta wystąpienie, którego



Rys. 2. Proces badania sprawozdania finansowego w jednoosobowej spółce Skarbu Państwa

Źródło: opracowanie własne na podstawie (MSP, *Zasady...*, s. 12; *Załącznik nr 2 do Zasad nadzoru właścicielskiego...* – *Wytłumaczenie...*, s. 52).

tematem są ujawnione uchybienia i niedociągnięcia stwierdzone w toku badania, nie mające istotnego wpływu na rzetelność i prawidłowość sporządzonego sprawozdania finansowego, powinny być przekazywane zarządowi.

Należy zaznaczyć, że w związku z tym, że rada nadzorcza jest organem oceniającym sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami *Kodeksu spółek handlowych*, powinna – zanim dokona oceny sprawozdania finansowego – spotkać się z biegłym rewidentem, celem omówienia rezultatów badania przedstawionych w opinii i w raporcie biegłego rewidenta (MSP, *Załącznik nr 2 do Zasad nadzoru właścicielskiego... – Wytyczne dla jednoosobowych spółek Skarbu Państwa i spółek z większościami udziałem Skarbu Państwa...*, s. 52).

Działania, jakie może podjąć rada nadzorcza, gdy ma zastrzeżenia co do prawidłowości opinii lub raportu biegłego rewidenta, a także gdy biegli rewidenci, badający sprawozdanie finansowe, wydadzą opinię z zastrzeżeniem, zostały zaprezentowane na rys. 2.

4. Umowa z biegłym rewidentem w sprawie badania sprawozdania finansowego jednoosobowej spółki Skarbu Państwa

Ministerstwo Skarbu Państwa w załączniku 7 do *Zasad nadzoru właścicielskiego* [...] *Wskazówki dotyczące rozpoczęcia pracy oraz wykonywania czynności przez radę nadzorczą jednoosobowej spółki Skarbu Państwa* zamieściło informacje dotyczące zakresu umowy (obowiązków stron) w sprawie badania sprawozdań finansowych przez biegłego rewidenta (tab. 1).

Można powiedzieć, że zapisy, jakie powinny zostać zawarte w umowie w sprawie badania sprawozdań finansowych przez biegłego rewidenta w spółkach Skarbu Państwa nie różnią się niczym szczególnym od tych zawartych w umowach o badanie sprawozdań finansowych w spółkach prywatnych, zob. (Sawicki 2004, s. 55-56). Jednakże w tych spółkach Skarbu Państwa, którym Minister Skarbu Państwa udzielił pomocy publicznej, konieczne jest rozszerzenie zakresu badania o sprawy związane z właściwym wydatkowaniem otrzymanej pomocy publicznej oraz z realizacją planów restrukturyzacji.

W dokumencie MSP *Zasady nadzoru właścicielskiego...* (2005, s. 12) podkreśla się również to, że w ramach tworzenia w spółce tzw. systemu wczesnego ostrzegania rada nadzorcza może w ściśle określonym zakresie skorzystać z usług doradczych niezależnego biegłego rewidenta ds. szczególnych w ciągu roku obrotowego, jednakże rewidentem tym nie może być podmiot pełniący funkcję biegłego rewidenta w spółce lub w podmiotach od niej zależnych.

Tabela 1. Informacje o zakresie umowy w sprawie badania sprawozdań finansowych przez biegłego rewidenta

Zapisy podstawowe	– termin przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego, – termin przedłożenia opinii i raportu z przeprowadzonego badania, – wysokość wynagrodzenia za przeprowadzone badanie
Zapisy dotyczące norm wykonywania zawodu biegłego rewidenta	– odpowiednio wcześnie poinformowanie o terminach spisów z natury w celu ich obserwacji przez biegłego rewidenta, – przekazanie przez badaną jednostkę harmonogramu prac związanych z zamknięciem ksiąg rachunkowych i sporządzeniem sprawozdania finansowego, – udzielenie przez osobę świadczącą obsługę prawną badanej jednostki potrzebnych informacji, dotyczących między innymi spraw przygotowanych do postępowania sądowego oraz znajdujących się w toku tego postępowania, – zobowiązanie się kierownictwa badanej jednostki do złożenia stosownych oświadczeń, – określenie organu, któremu należy przedłożyć opinię i raport oraz informację o liczbie ich egzemplarzy, – określenie dodatkowych lub szczególnie pogłębionych – na życzenie jednostki – tematów badania, o ile nie stanowią one przedmiotu oddzielnej umowy, – określenie sposobu rozłożenia badania w czasie, zwłaszcza jeżeli jego część następuje przed zamknięciem ksiąg, – zapewnienie przez badaną jednostkę nieograniczonego dostępu do wszystkich danych, w tym również informacji o indywidualnych wynagrodzeniach, oraz protokołów z posiedzeń zarządu, organów nadzorczych i wspólników (właścicieli), jak również danych osobowych, – zapewnienie zachowania w tajemnicy faktów i okoliczności poznanych w toku badania – przez podmiot uprawniony i jego personel
Zapisy dodatkowe	– określenie, że organami, którym należy przedłożyć opinię i raport, jest zarząd i rada nadzorcza, – wskazanie obowiązku udziału biegłego rewidenta w posiedzeniach organów oceniających (rada nadzorcza bądź właściwe komisje), – wskazanie obowiązku udziału biegłego rewidenta (o ile będzie to konieczne) w posiedzeniach organów zatwierdzających (walne zgromadzenie) i służenia uczestnikom zgromadzenia stosownymi wyjaśnieniami i informacjami, jeżeli przedmiotem obrad są sprawy finansowe spółki, – określenie niezależności podmiotu uprawnionego i biegłych rewidentów wobec badanej jednostki

Źródło: opracowanie własne na podstawie (MSP, Załącznik 7 – Wskazówki MSP..., s. 195).

5. Podsumowanie

W wielu państwach, mimo licznych procesów prywatyzacyjnych, sektor państwowy nadal ma znaczny udział w gospodarce. Państwo pozostaje wciąż ważnym udziałowcem w przedsiębiorstwach energetycznych, infrastrukturalnych i użyteczności publicznej. Kondycja tego rodzaju przedsiębiorstw ma wielkie znaczenie dla szerokich rzesz obywateli oraz dla pozostałych gałęzi gospodarki. Dlatego też nadzór nad przedsiębiorstwami będącymi własnością państwową jest niezbędny do zapewnienia ich pozy-

tywnego wkładu w ogólną sprawność gospodarczą i konkurencyjność kraju. Nadzór nad podmiotami gospodarczymi, sprawowany przez przedstawicieli państwa, powinien być zatem wykonywany z uwzględnieniem wymogów przejrzystości, efektywności i konkurencyjności. W związku z tym 28 kwietnia 2005 roku opublikowany został kolejny dokument OECD, zawierający konkretne wskazówki dla rządów państw i zachęcający je do zreformowania systemu nadzoru korporacyjnego nad podmiotami państwowymi, tak aby zapewnić taki właśnie ich charakter⁴ (*Komunikat prasowy...* 2005). *OECD Guidelines on Corporate Governance of State-Owned Enterprises* (*Wytyczne OECD dotyczące nadzoru korporacyjnego w przedsiębiorstwach nadzorowanych przez państwo*), zgodnie z zaleceniami ich twórców, powinny być traktowane jako uzupełnienie *Zasad nadzoru korporacyjnego OECD* (2004), na których się opierają i z którymi są w pełni zgodne (*Wytyczne OECD...* 2005, s. 5). Zgodnie z tym dokumentem, w spółkach/przedsiębiorstwach państwowych, powinno się corocznie przeprowadzać niezależne zewnętrzne badanie audytorskie, oparte na standardach międzynarodowych, a istnienie konkretnych procedur kontroli państwowej nie powinno zastępować niezależnego zewnętrznego badania audytorskiego. Dokument OECD postuluje opracowanie odpowiednich procedur wyboru audytora zewnętrznego, a sprawą kluczową (służącą uzyskaniu zewnętrznego i obiektywnej opinii, gwarantującej organowi spółki oraz jej akcjonariuszom, iż sprawozdanie finansowe właściwie i obiektywnie przedstawia sytuację finansową oraz wyniki spółki) jest, aby biegły rewident był niezależny od zarządu i od dużych udziałowców/akcjonariuszy, tzn. państwa. Biegły rewident powinien zatem spełniać takie same kryteria niezależności, jak w przypadku badania spółek sektora prywatnego. Oznacza to, ogólnie rzecz biorąc, ograniczenia co do świadczenia na rzecz badanej spółki/przedsiębiorstwa państwowego usług konsultingowych oraz innych usług, które nie są związane z audytem, jak również okresową rotację partnerów audytowych lub spółek audytowych. (*Wytyczne OECD...* 2005, pkt VC, s. 40-41). Wytyczne OECD popierają zatem rozwój jakościowo wysokich i uznawanych na skalę międzynarodową standardów badania sprawozdań finansowych oraz przestrzeganie kodeksu etycznego środowiska zawodowego biegłych rewidentów. Dokument OECD – *Wytyczne dotyczące nadzoru korporacyjnego w spółkach/ przedsiębiorstwach państwowych* postuluje również, aby podmiot koordynujący lub właścicielski utrzymywał ciągły dialog z audytorami zewnętrznymi. Ten ciągły dialog może przyjąć formę regularnej wymiany informacji, spotkań lub też dyskusji *ad hoc*, kiedy pojawiają się konkretne problemy (*Wytyczne OECD...* 2005, s. 21). *Zasady nadzoru właścicielskiego nad spółkami z udziałem Skarbu Państwa oraz innymi państwowymi osobami prawnymi*, opracowane przez Ministerstwo Skarbu Państwa, w zakresie procedur badania spra-

⁴ Do czasu wydania przez OECD tego dokumentu nie istniał żaden międzynarodowy system odniesienia, który wspomógłby rządy poszczególnych krajów w ocenie oraz usprawnieniu sposobu, w jaki sprawują one nadzór nad przedsiębiorstwami, będącymi własnością państwową, a zarazem często stanowiącymi znaczący procent podmiotów gospodarczych (*Wytyczne OECD...* 2005, s. 2).

wozdania finansowego jednoosobowej spółki Skarbu Państwa są zgodne z zaleceniami międzynarodowymi, sformułowanymi przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju. Na uwagę zasługuje również to, iż dokument MSP został pozytywnie oceniony pod kątem przejrzystości reguł prowadzonej polityki właścicielskiej przez OECD i Bank Światowy, które równocześnie skrytykowały zdecentralizowanie nadzoru właścicielskiego w Polsce⁵.

Literatura

Bałtowski M., *Nadzór właścicielski państwa w okresie transformacji gospodarczej w Polsce*, [w:] *Ekonomiczne i społeczne problemy nadzoru korporacyjnego*, red. S. Rudolf, Uniwersytet Łódzki, Łódź 2004.

Komentarz Krajowej Rady Biegłych Rewidentów do niektórych punktów zarządzenia Ministra Skarbu Państwa wprowadzającego „Zasady nadzoru właścicielskiego nad spółkami z udziałem Skarbu Państwa oraz innymi państwowymi osobami prawnymi” (z dnia 19 kwietnia 2004 r.), obowiązującego w stosunku do spółek znajdujących się pod nadzorem Skarbu Państwa, www.kibr.org.pl [17.11.2006].

Komunikat prasowy Ministerstwa Skarbu Państwa ws. wydania Wytycznych OECD dla nadzoru korporacyjnego przedsiębiorstw publicznych, www.msp.gov.pl [25.11.2005].

Kostecka D., *Rola rady nadzorczej w procesie nadzoru nad JSSP*, [w:] *Strategiczne obszary nadzoru korporacyjnego zewnętrznego i wewnętrznego*, red. S. Rudolf, Uniwersytet Łódzki, Łódź 2002.

Kozarzewski P., *Nadzór korporacyjny i wtórna prywatyzacja w Polsce: ramy prawne i zmiany w strukturze własnościowej. Studia i analizy*, Case, Warszawa 2003, www.case.com.pl [12.05.2005].

Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej (MSRF), IASCF, Londyn, tłum. SKwP, KIBR 2005.

Normy wykonywania zawodu biegłego rewidenta, www.kibr.org.pl [16.08.2006].

Sawicki K., *Rewizja finansowa i jej znaczenie po wejściu Polski do Unii Europejskiej (I)*, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 10.

W kierunku nowej polityki właścicielskiej państwa, Ministerstwo Skarbu Państwa, dokument z dnia 10.05.2006 r., www.msp.gov.pl [11.05.2006].

Wytyczne OECD dotyczące nadzoru korporacyjnego w przedsiębiorstwach publicznych 2005, Ministerstwo Skarbu Państwa, Warszawa 2005.

Zasady nadzoru korporacyjnego OECD, Ministerstwo Skarbu Państwa, Warszawa 2004.

Zasady nadzoru właścicielskiego nad spółkami z udziałem Skarbu Państwa oraz innymi państwowymi osobami prawnymi, Ministerstwo Skarbu Państwa, Warszawa 2005.

⁵ Rozproszenie nadzoru właścicielskiego ocenione zostało negatywnie, sytuacja bowiem, w której nadzór właścicielski jest rozproszony pomiędzy różne organy władzy wykonawczej może prowadzić do utrudnień w zakresie utrzymania jednolitych standardów nadzoru właścicielskiego oraz jednolitej polityki właścicielskiej państwa wobec podmiotów, w które jest ono zaangażowane, zob. (*W kierunku nowej polityki właścicielskiej...* 2006, s. 10).

Akty prawne

Ustawa z dnia 13 lipca 1990 roku o prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, DzU nr 51, poz. 298.

Ustawa z dnia 15 września 2000 roku *Kodeks spółek handlowych*, DzU 1994 nr 1037 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości, DzU 2002 nr 76, poz. 694 z późn. zm.

Ustawa z dnia 30 sierpnia 1996 roku o komercjalizacji i prywatyzacji, DzU 2002 nr 171, poz. 1397 z późn. zm.

Inne

<http://www.case.com.pl>

<http://www.kibr.org.pl>

<http://www.msp.gov.pl>

EXAMINATION OF FINANCIAL STATEMENTS IN SOLE SHAREHOLDER COMPANY OF THE TREASURY IN THE LIGHT OF GUIDELINES OF MINISTER OF TREASURY IN THE SCOPE OF CORPORATE GOVERNANCE

Summary

In Poland, in spite of numerous privatisation processes, the state sector still presents considerable part of the market. State-Owned Enterprises are mainly prevalent in utilities and infrastructure industries, such as energy, transport and telecommunication, which performance is of great importance to broad segments of the population and to other parts of the business sector.

Among the companies with Treasury involvement, in terms of capital, there is a lot of Sole Shareholder Companies of the Treasury. Under regulations of statutes of all Sole Shareholder Companies of the Treasury, their financial statements are subject to examination by impartial and independent certified auditor.

The aim of this paper is to present the procedure of examination of financial statements of Sole Shareholder Company of the Treasury and principles for co-operation of the supervisory board with the auditor, in accordance with the guidelines of the Ministry of the Treasury as a representative of the Treasury in the process of exercising ownership supervision over these companies. Effective co-operation of the supervisory board with the auditor should contribute to the early detection of anomaly in the function of the company's finance system, state property mismanagement and acting to the detriment of entities with Treasury, which were confirmed on numerous occasions by reports elaborated by the Supreme Chamber of Control, parliamentary inquiries and newspaper stories.

The paper also presents the international guidelines of Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), in the scope of examination of financial statements in companies with Treasury shareholding.