

**Joanna Kogut**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## SYSTEM NADZORU PUBLICZNEGO W POLSCE – PIERWSZE DOŚWIADCZENIA Z DZIAŁALNOŚCI KOMISJI NADZORU AUDYTOWEGO

---

**Streszczenie:** Celem artykułu jest zaprezentowanie zmian prawnych i organizacyjnych wprowadzonych w Polsce na podstawie Dyrektywy 2006/43/WE, dotyczących systemu nadzoru publicznego nad działalnością biegłych rewidentów, firm audytorskich i samorządu zawodowego biegłych rewidentów, mających na celu zapewnienie wysokiej jakości usług świadczonych przez biegłych rewidentów oraz rzetelność i wiarygodność sprawozdań finansowych. Osiągnięcie tego celu powinno ułatwić ustanowienie niezależnego organu nadzoru publicznego – Komisji Nadzoru Audytowego, której działalność została przedstawiona na podstawie pierwszego sprawozdania z jej działalności.

**Słowa kluczowe:** biegły rewident, firma audytorska, Komisja Nadzoru Audytowego, nadzór publiczny, samorząd zawodowy biegłych rewidentów.

### 1. Wstęp

Za jedną z przyczyn kryzysów finansowych i bankructwa dużych firm, które sporządzały i publikowały sfałszowane sprawozdania finansowe, uważa się obecnie niewystarczającą jakość badania sprawozdań finansowych i brak nadzoru nad działalnością biegłych rewidentów i firm audytorskich<sup>1</sup>. Wydawanie przez firmy audytorskie pozytywnych opinii o tych sprawozdaniach zarówno powodowało znaczne szkody gospodarcze i finansowe, jak i podważało zaufanie społeczne do wiarygodności informacji zawartych w tych sprawozdaniach, a tym samym do rzetelności usług świadczonych przez biegłych rewidentów.

Odpowiedzią na zaistniałą sytuację było podjęcie przez Unię Europejską wielu działań mających na celu wzmocnienie rewizji finansowej na szczeblu Wspólnoty, zwłaszcza poprzez określenie umiejętności i odpowiedzialności biegłego rewidenta, zapewnienie jego niezależności i przestrzegania przez niego zasad etyki zawodowej,

---

<sup>1</sup> W myśl ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym w Polsce stosuje się oddzielne rejestry biegłych rewidentów (osób fizycznych) i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych (firm audytorskich).

a także zobowiązanie firm audytorskich do wprowadzenia wewnętrznego systemu zapewnienia jakości rewizji finansowej, a zarazem ustanowienie zewnętrznego, publicznego nadzoru nad zawodem biegłego rewidenta.

Celem artykułu jest więc zaprezentowanie zmian prawnych i organizacyjnych dotyczących systemu nadzoru publicznego nad działalnością biegłych rewidentów, firm audytorskich i samorządu zawodowego biegłych rewidentów oraz przedstawienie działalności Komisji Nadzoru Audytowego na podstawie pierwszego sprawozdania za rok 2009.

## **2. Regulacje Dyrektywy 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych**

Przyjęta w połowie 2006 r. Dyrektywa 2006/43/WE<sup>2</sup> stanowiła reakcję Komisji Europejskiej na skandale dotyczące sprawozdawczości finansowej wielkich korporacji, takich jak Parmalat, Enron czy WorldCom, i stała się jednym z priorytetowych elementów w polityce Wspólnoty Europejskiej, który ma zabezpieczyć rynek UE przed wystąpieniem podobnych skandali w przyszłości.

Warto nadmienić, że dyrektywa ta jest w znacznej części oparta na rozwiązaniach amerykańskich. Uwzględnia ona kilkuletnie doświadczenia USA, które pierwsze zareagowały na oszustwa skutkujące upadłością i likwidacją wielu przedsiębiorstw i uchwaliły 30 czerwca 2003 r. ustawę Sarbanesa-Oxleya, powołały Radę Nadzoru nad Rachunkowością Spółek Publicznych oraz wprowadziły nowe szczególne rozwiązania w zakresie rachunkowości i auditingu [4, s. 16–20].

Celem dyrektywy jest wzmocnienie zaufania inwestorów i innych zainteresowanych stron do sprawozdań finansowych sporządzanych szczególnie przez europejskie spółki giełdowe oraz przywrócenie prestiżu zawodu biegłego rewidenta i zaufania do funkcji badania sprawozdań finansowych. W tym kontekście kluczową rolę w przywróceniu zaufania do rynków finansowych odgrywa wzmocnienie wagi badania sprawozdań finansowych.

Powyższe cele zamierza się osiągnąć poprzez przewidziane w dyrektywie:

- zobowiązanie państw członkowskich do ustanowienia systemu publicznego nadzoru nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi,
- skoordynowanie systemów publicznego nadzoru na szczeblu wspólnotowym,
- zorganizowanie systemu współpracy między organami nadzoru krajów członkowskich z krajami trzecimi (w szczególności z amerykańskim nadzorem – PCAOB),

---

<sup>2</sup> Powołana w artykule nazwa Dyrektywa 2006/43/WE odnosi się do Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniającej dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylającej dyrektywę Rady 84/253/EWG.

- wprowadzenie MSRF<sup>3</sup> jako norm obowiązujących dla wszystkich badań sprawozdań finansowych przeprowadzanych w UE,
- wprowadzenie obowiązkowego systemu zapewniania jakości rewizji finansowej,
- określenie jednolitych wymogów dotyczących niezależności biegłych rewidentów,
- określenie zasad etyki dla biegłych rewidentów,
- określenie szczególnych wymagań dla podmiotów badających sprawozdania finansowe jednostek zainteresowania publicznego (JZP),
- określenie zasad rejestracji biegłych rewidentów z krajów trzecich.

Dyrektywa przewidywała dwuletni okres na jej implementację, tj. do końca czerwca 2008 r., kiedy to państwa członkowskie powinny były przyjąć i opublikować przepisy krajowe zgodne z wymogami Dyrektywy. Przy czym Komisja Europejska podjęła się roli koordynującej oraz wspierającej kraje członkowskie w pracach nad wdrożeniem Dyrektywy do ich systemów prawnych poprzez powołanie EGAOB<sup>4</sup> oraz organizowanie warsztatów w zakresie jej transpozycji, podczas których kraje członkowskie mogły przedstawiać i omawiać wszelkie wątpliwości dotyczące zapisów Dyrektywy oraz oczekiwać od Komisji wyjaśnień i interpretacji.

Podjęta Dyrektywa powinna wpłynąć na zwiększenie rzetelności sporządzanych sprawozdań finansowych, a tym samym przyczynić się do wzrostu bezpieczeństwa obrotu gospodarczego w krajach członkowskich, większej integracji rynków kapitałowych w UE i zapewnienia swobody przepływu kapitału.

Wprowadzenie regulacji Dyrektywy do polskiego systemu prawnego nastąpiło drogą wydania ustawy z 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym<sup>5</sup> [8].

Ustawa ta zawiera zarówno nowe rozwiązania prawne wymagane omawianą Dyrektywą, jak i modyfikacje obowiązujących przepisów zawartych w dotychczasowej ustawie o biegłych rewidentach i ich samorządzie [7], regulujących wykonywanie zawodu biegłego rewidenta i działalność firm audytorskich.

### 3. Organizacja systemu nadzoru publicznego w Polsce

W celu prawidłowej realizacji kontroli nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi państwa członkowskie są zobowiązane, w myśl art. 32 omawianej Dyrektywy, do zorganizowania skutecznego systemu nadzoru publicznego, którym to zostaliby objęci wszyscy biegli rewidenty i firmy audytorskie. Ponadto rozwiązania regulacyjne w zakresie systemów nadzoru publicznego mają zezwalać na skuteczną współpracę na szczeblu UE w odniesieniu do działań nadzorczych państw członkowskich,

<sup>3</sup> MSRF – Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej.

<sup>4</sup> EGAOB – Europejska Grupa Organów Nadzoru Publicznego.

<sup>5</sup> W artykule stosuje się nazwę skrótową prezentowanej ustawy jako „ustawa o auditingu”.

co wiąże się z wyznaczeniem podmiotu szczególnie odpowiedzialnego za tę współpracę.

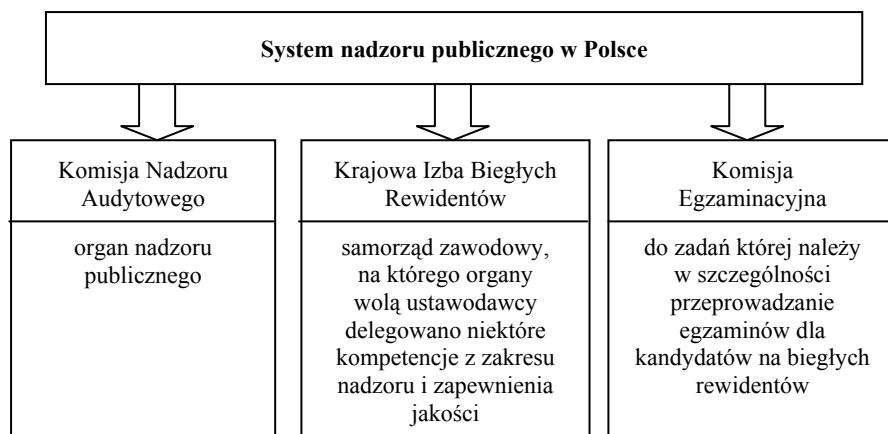
Nadzór publiczny powinien być sprawowany przez osoby niewykonujące zawodu, posiadające wiedzę w dziedzinach istotnych dla ustawowego badania sprawozdań finansowych. Państwa członkowskie mogą jednak dopuścić, by w sprawowaniu nadzoru publicznego uczestniczyły – w mniejszości – osoby wykonujące zawód. Wszystkie te osoby muszą być wybierane zgodnie z niezależną i przejrzystą procedurą wyboru.

Według Dyrektywy system nadzoru publicznego ponosi ostateczną odpowiedzialność za nadzór nad:

- 1) zatwierdzaniem i rejestracją biegłych rewidentów i firm audytorskich,
- 2) przyjmowaniem standardów etyki zawodowej, wewnętrznej kontroli jakości firm audytorskich oraz rewizji finansowej,
- 3) kształceniem ustawicznym, zapewnianiem jakości oraz systemami dochodzeń i systemami dyscyplinarnymi.

Do 5 czerwca 2009 r. formalny nadzór nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta oraz nad samorządem biegłych rewidentów sprawował Minister Finansów.

Po wprowadzeniu w życie nowej ustawy o auditingu system nadzoru publicznego w Polsce został zmodyfikowany, a organizację tego systemu przedstawia rys. 1.



**Rys. 1.** Organizacja systemu nadzoru publicznego w Polsce

Źródło: opracowanie własne na podstawie [8].

Komisja Nadzoru Audytowego (KNA) jest niezależnym, kolegialnym organem administracji publicznej powołanym na mocy art. 63 ustawy o auditingu. Sprawuje ona nadzór publiczny nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta, działalnością firm audytorskich oraz działalnością samorządu zawodowego biegłych rewidentów – KIBR.

KNA działa na posiedzeniach, które zwołuje i prowadzi przewodniczący, oraz w trybie obiegowym, z tym że podejmowanie uchwał następuje zawsze na posiedzeniach. Zgodnie z ustawą posiedzenia KNA mają się odbywać co najmniej raz w miesiącu, jednakże dotychczasowa praktyka wskazuje, że powinny odbywać się one co najmniej co 3 tygodnie.

Zgodnie z art. 71 ust. 1 ustawy członkowie KNA otrzymują miesięczne wynagrodzenie za udział w jej posiedzeniach. Wynagrodzenie nie może przekroczyć wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę. Wysokość wynagrodzenia dla poszczególnych członków określa Minister Finansów w akcie powołania w skład KNA.

W skład KNA wchodzi 9 członków. Powoływani są oni przez Ministra Finansów na 4-letnią kadencję. Minister Finansów może odwołać członka KNA w trzech ściśle określonych przypadkach:

- na jego wniosek,
- na wniosek podmiotu, który reprezentuje,
- jeżeli członek nie spełnia warunków określonych w ustawie.

W skład KNA wchodzi osoby o nieposzlakowanej opinii, posiadające autorytet, wiedzę oraz doświadczenie w zakresie istotnym dla rewizji finansowej, dające rękojmię prawidłowego wykonywania zadań. Zgodnie z ustawą członkowie KNA reprezentują następujące podmioty:

- Ministra Finansów – 2 osoby, w tym przewodniczący KNA, w randze sekretarza lub podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów,
- Komisję Nadzoru Finansowego – 2 osoby, w tym zastępca przewodniczącego KNA,
- Ministra Sprawiedliwości – 1 osoba,
- Krajową Izbę Biegłych Rewidentów – 2 osoby,
- Organizację pracodawców – 1 osoba,
- Giełdę Papierów Wartościowych w Warszawie SA – 1 osoba.

Ponadto ustawa o auditingu stanowi, że większość członków KNA, a więc 5 osób, co najmniej przez 3 lata przed powołaniem w jej skład oraz w trakcie trwania kadencji nie może wykonywać czynności rewizji finansowej, mieć prawa głosu w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych ani być członkiem zarządu lub rady nadzorczej tego podmiotu.

Po wejściu w życie ustawy 6 czerwca 2009 r. Minister Finansów wystąpił do podmiotów, które są ustawowo uprawnione, z prośbą o przedstawienie swoich kandydatów do KNA. Pierwszy skład KNA został powołany przez Ministra Finansów 2 lipca 2009 r.

Celem działania KNA jest zapewnienie sprawnie funkcjonującego systemu nadzoru zapewnienia jakości rewizji finansowej poprzez stworzenie norm prawno-organizacyjnych oraz proceduralnych, a także poprzez działania operacyjne.

Aby osiągnąć ten cel, określono ustawowe kompetencje i zadania KNA, które przedstawia tab. 1.

**Tabela 1.** Ustawowe kompetencje i zadania Komisji Nadzoru Audytowego

Lp.	Zadania KNA	Objaśnienia i uwagi
1	Zatwierdzanie uchwał organów KIBR	Dotyczy przypadków określonych w ustawie
2	Zatwierdzanie rocznych planów kontroli, sporządzanych przez Krajową Komisję Nadzoru	Dotyczy biegłych rewidentów i firm audytorskich wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego (JZP)
3	Przeprowadzanie kontroli oraz uczestniczenie w kontrolach określonych w art. 26 ust. 3 ustawy o auditingu	Dotyczy kontroli przeprowadzanych przez Krajową Komisję Nadzoru w firmach audytorskich: – wykonujących czynności rewizji finansowej w JZP – nie rzadziej niż raz na 3 lata oraz – pozostałych – nie rzadziej niż raz na 6 lat
4	Rejestrowanie biegłych rewidentów i firm audytorskich	Dotyczy osób i firm z państw trzecich (niebędących państwem Unii Europejskiej)
5	Zaskarżanie do sądu administracyjnego uchwał organów KIBR niepodlegających zatwierdzeniu	Dotyczy uchwał, które naruszają przepisy prawa lub godzą w interes publiczny, lub też mają znamiona pomyłki lub błędu – w terminie 30 dni od dnia doręczenia uchwał
6	Rozpatrywanie odwołań od uchwał organów KIBR	Dotyczy uchwał, do których stosuje się przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego
7	Przeprowadzanie kontroli dokumentacji KRBR	Dotyczy dokumentacji stanowiącej podstawę podjęcia przez KRBR uchwał dotyczących wpisu biegłych rewidentów do rejestru lub wpisu firm audytorskich na listę
8	Zatwierdzanie kandydatów na kontrolerów przed ich zatrudnieniem oraz kontrolerów wyznaczonych do poszczególnych kontroli	Dotyczy czynności rewizji finansowej w JZP
9	Prowadzenie współpracy międzynarodowej	Dotyczy w szczególności współpracy z Komisją Europejską, z organami nadzoru z innych państw UE oraz państw trzecich
10	Wykonywanie innych zadań i czynności	Dotyczy innych zadań określonych w ustawie oraz innych czynności niezbędnych do prawidłowej realizacji tych zadań

Źródło: opracowanie własne na podstawie [8].

Ustawa przewiduje, że w związku z funkcjonowaniem systemu nadzoru publicznego budżet państwa może uzyskiwać dochody z następujących tytułów:

- udziału w opłacie z tytułu nadzoru, w wysokości 20%, wnoszonej przez firmy audytorskie badające sprawozdania finansowe jednostek zainteresowania publicznego; przekazanej przez KIBR na rachunek budżetu państwa w terminie do 31 marca,
- opłaty z tytułu wpisu do prowadzonego przez KNA rejestru biegłych rewidentów z państw trzecich oraz wpisu na listę firm audytorskich z państw trzecich,

- kar nakładanych przez KNA na firmy audytorskie w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości podczas kontroli.

KNA, w odróżnieniu od innych organów nadzoru, nie dysponuje własnym urzędem. Zgodnie z postanowieniami art. 65 ust. 3 ustawy KNA „wykonuje swoje zadania przy pomocy komórki organizacyjnej w urzędzie obsługującym Ministra Finansów odpowiedzialnej za rachunkowość i rewizję finansową”. W ramach Departamentu Rachunkowości MF powołano w 2009 r. dwie komórki organizacyjne, których celem jest merytoryczna i administracyjna obsługa KNA. Obydwie komórki budowane były od podstaw, a zatrudnienie w nich osiągnęło liczbę 9 osób, w tym 5 osób w komórce zajmującej się obsługą działania KNA oraz 4 osoby w komórce odpowiedzialnej za system zapewniania jakości rewizji finansowej (kontrole firm audytorskich oraz postępowanie dyscyplinarne wobec biegłych rewidentów).

#### 4. Działalność Komisji Nadzoru Audytowego

Rok 2009 dla polskiego systemu nadzoru nad zawodem biegłego rewidenta oraz samorządem biegłych rewidentów był szczególnie ważny z punktu widzenia zmian organizacyjno-strukturalnych. Obecnie nasz kraj jest na etapie budowania sprawnego, nowoczesnego i niezależnego systemu nadzoru publicznego.

Działalność tego systemu można zaprezentować i ocenić na podstawie pierwszego sprawozdania Komisji Nadzoru Audytowego za rok 2009 [6].

Działalność KNA w całości finansowana jest z budżetu państwa. Środki na jej funkcjonowanie w 2009 r. zostały uruchomione z rezerwy ogólnej budżetu państwa, na mocy decyzji Ministra Finansów z 25 sierpnia 2009 r. Decyzja ta przewidywała przyznanie KNA środków w wysokości 174 643 zł. Ze względu na fakt funkcjonowania KNA w oparciu o struktury MF, środki na jej działanie zostały zarezerwowane w części 19 budżetu państwa – budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe.

W 2009 r. KNA zrealizowała wydatki w wysokości 96 017,07 zł, co stanowi 54,41% kwoty przyznanej z rezerwy. Niepełne wykorzystanie przewidzianych środków wynikało z następujących przyczyn:

- nie zaistniała potrzeba lub możliwość realizacji części zadań nałożonych ustawowo np. w obszarze kontroli nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta oraz w obszarze współpracy międzynarodowej, z uwagi na krótki okres od wdrożenia nowego systemu nadzoru publicznego,
- wystąpiły oszczędności w pozycji wydatków bezosobowych w związku z tym, że Przewodniczący KNA nie pobierał z powodów formalnych przysługującego mu wynagrodzenia<sup>6</sup> oraz nie zaistniała konieczność zawierania innych umów skutkujących obciążeniem funduszu wynagrodzeń bezosobowych.

---

<sup>6</sup> Zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 31 lipca 1981 r. o wynagrodzeniu osób zajmujących kierownicze stanowiska państwowe (DzU nr 20, poz. 101): „Osobie zajmującej kierownicze stanowisko państwowe, która pełni również inną funkcję, przysługuje jedno, wybrane przez nią wynagrodzenie przewidziane w przepisach niniejszej ustawy bądź w odrębnych przepisach”.



W 2009 r. KNA odbyła 10 posiedzeń, w tym dwa nadzwyczajne. KNA działa na podstawie przepisów ustawy o auditingu oraz regulaminu, który – zgodnie z postanowieniami ustawy – został przyjęty na inauguracyjnym posiedzeniu Komisji 2 lipca 2009 r., a następnie zmodyfikowany i uzupełniony o zasady współpracy międzynarodowej.

KNA w zakresie swojej właściwości podejmuje uchwały, a w roku 2009 Komisja podjęła 36 uchwał<sup>7</sup>.

Uprawnienia KNA w odniesieniu do uchwał podejmowanych przez organy KIBR wynikają z przepisów ustawy. Zgodnie z jej regulacjami KNA ma za zadanie zatwierdzanie wymienionego w niej katalogu uchwał podejmowanych przez organy KIBR. W stosunku do pozostałych uchwał KNA dokonuje ich zaskarżenia w przypadku, gdy naruszają one przepisy prawa lub godzą w interes publiczny, lub też mają znamiona pomyłki lub błędu.

Ustawa stanowi, że zatwierdzeniu przez KNA podlegają uchwały organów KIBR, które można określić jako systemowe<sup>8</sup>. Należą do nich:

- 1) Uchwała Nadzwyczajnego KZBR w sprawie uchwalenia bądź zmiany statutu KIBR,
- 2) Uchwała KRBR określająca zakres tematyczny oraz minimalną liczbę godzin obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów,
- 3) Uchwała KRBR określająca zasady uzyskiwania uprawnień do przeprowadzenia obligatoryjnego doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów,
- 4) Uchwała KRBR, podjęta w porozumieniu z Komisją Egzaminacyjną, w sprawie uchwalenia regulaminu, na podstawie którego działa Komisja,
- 5) Uchwała KRBR w sprawie określenia ramowego harmonogramu przeprowadzania postępowania kwalifikacyjnego, określającego miejsce i termin przeprowadzenia egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów, a także egzaminu z prawa gospodarczego dla biegłych rewidentów z państw UE oraz z państw trzecich,
- 6) Uchwała KRBR w sprawie określenia szczegółowego zakresu tematycznego egzaminów, uwzględniającego dziedziny, o których mowa w ustawie,
- 7) Uchwała KRBR w sprawie określenia wysokości opłat za poszczególne egzaminy oraz wysokości wynagrodzenia przysługującego członkom Komisji Egzaminacyjnej,
- 8) Uchwała KRBR w sprawie określenia trybu powoływania egzaminatorów oraz wysokości przysługującego im wynagrodzenia,
- 9) Uchwała KRBR w sprawie określenia warunków udzielania zwolnień z niektórych egzaminów,

---

<sup>7</sup> Listę uchwał podjętych przez KNA w 2009 r. zawiera załącznik nr 2 do Sprawozdania KNA za rok 2009.

<sup>8</sup> Szczegółowa informacja na temat statusu uchwał zatwierdzanych przez KNA na dzień 31 grudnia 2009 r. znajduje się w załączniku nr 3 do Sprawozdania KNA za rok 2009.



10) Uchwała KRBR w sprawie określenia zasad dokumentowania praktyki i aplikacji,

11) Uchwała KRBR w sprawie określenia zakresu, trybu i zasad innych działań niezbędnych do prawidłowego funkcjonowania Komisji Egzaminacyjnej oraz postępowania kwalifikacyjnego dla kandydatów na biegłych rewidentów,

12) Uchwała KRBR w sprawie ustanowienia krajowych standardów rewizji finansowej,

13) Uchwała KRBR w sprawie ustanowienia zasad wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych,

14) Uchwała KRBR w sprawie ustanowienia zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów,

15) Uchwała KRBR w sprawie ustanowienia regulaminu postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów,

16) Uchwała KRBR w sprawie ustanowienia zasad obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów,

17) Uchwała KKN w sprawie określenia trybu i wyboru kontrolerów i wizytatorów,

18) Uchwała KKN w sprawie określenia zasad doskonalenia zawodowego kontrolerów i wizytatorów,

19) Uchwała KKN w sprawie przyjęcia wzoru protokołu kontroli przeprowadzanych przez kontrolerów i wizytatorów.

Od 6 czerwca 2009 r. zmienione zostały zasady i tryb przeprowadzania kontroli wykonywania zawodu biegłego rewidenta i działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.

Formy działań kontrolnych przewidziane w nowej ustawie oparte są na koncepcji, że kontrola przestrzegania przepisów i procedur związanych z wykonywaniem czynności rewizji finansowej przez biegłych rewidentów oraz działalnością firm audytorskich należy do kompetencji Krajowej Komisji Nadzoru (KKN). Natomiast KNA może przeprowadzać kontrolę w razie powzięcia informacji o nieprawidłowościach poprzez pracowników zatrudnionych w komórce organizacyjnej urzędu obsługującego Ministra Finansów odpowiedzialnej za rachunkowość i rewizję finansową, a także wnioskować o uczestniczenie w kontrolach przeprowadzanych przez kontrolerów zatrudnionych w KIBR.

Ze względu na to, że rok 2009 był rokiem przejściowym, kontrole podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych odbywały się na podstawie planów kontroli sporządzonych według zasad obowiązujących przed wejściem w życie ustawy, bez wyodrębnienia podmiotów badających jednostki zainteresowania publicznego, i były przeprowadzane jedynie przez wizytatorów.

Wszystkie działania podejmowane przez KNA w 2009 r. w ramach systemu zapewnienia jakości miały charakter dostosowujący dotychczas obowiązujące regulacje w tym zakresie do nowych wymagań prawnych, co powodowało także naturalną

potrzebę konsultacji dotyczących wypracowania rozwiązań funkcjonowania tego systemu w praktyce głównie z KKN.

Jednocześnie KNA w 2009 r., na podstawie art. 64 ust. 1 pkt 1 ustawy zatwierdziła tryb wyboru kontrolerów, tryb wyboru wizytatorów, zasady doskonalenia zawodowego kontrolerów i wizytatorów oraz zasady wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych. Ponadto, na podstawie art. 64 ust. 1 pkt 8 ustawy, 24 września 2009 r. dokonała zatwierdzenia trzech kandydatów na kontrolerów KKN, którzy mają uprawnienia do przeprowadzania kontroli firm audytorskich badających jednostki zainteresowania publicznego.

Od 6 czerwca 2009 r. do 31 grudnia 2009 r. KNA podjęła się również realizacji działań z zakresu systemu dochodzeń i sankcji. Przedmiotem posiedzeń KNA były 43 orzeczenia, w tym 22 postanowienia i 21 wyroków, przesłane przez Krajowy Sąd Dyscyplinarny (KSD), jakie zapadły w stosunku do 47 biegłych rewidentów, oraz Zarządzenie Przewodniczącego KSD w sprawie odmowy przyjęcia zażalenia wniesionego na postanowienie zastępcy Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego (KRD) o zakończeniu postępowania wyjaśniającego i odmowie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego, jako wniesionego po terminie.

Zgodnie z art. 41 ustawy od orzeczeń KSD przysługuje KNA odwołanie do właściwego, ze względu na miejsce zamieszkania obwinionego, sądu okręgowego – sądu pracy i ubezpieczeń społecznych jako sądu pierwszej instancji – w terminie 14 dni od dnia doręczenia orzeczenia wraz z uzasadnieniem. KNA nie wykryła jednak podstaw do wniesienia odwołań od wymienionych orzeczeń. Natomiast KNA w jednym przypadku skorzystała z przepisu art. 42 ustawy, występując do KSD o przekazanie akt sprawy po otrzymaniu prawomocnego orzeczenia dyscyplinarnego. Sprawa dotyczyła usługowego prowadzenia rachunkowości spółki przez biegłego rewidenta.

Ponadto zgodnie z art. 38 ust. 2 ustawy przedstawiciel lub przedstawiciele KNA mogą być obecni na rozprawach prowadzonych przed KSD również w przypadku wyłączenia jawności rozprawy. KNA skorzystała z tego prawa w 6 przypadkach, upoważniając do uczestniczenia w rozprawach pracowników Biura KNA. Powyższe rozprawy dotyczyły:

- nieprawidłowego i niezgodnego ze stanem faktycznym badania prawidłowości wykorzystania środków funduszy unijnych przez biegłych rewidentów,
- uniemożliwienia przez członków zarządu będących biegłymi rewidentami przeprowadzenia przez KKN kontroli działalności podmiotu audytorskiego,
- przeprowadzonej przez wizytatora KKN kontroli w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych, w wyniku której stwierdzono, że biegły rewident, badając sprawozdania finansowe, nie przestrzegał procedur badania,
- niemożliwości ustalenia przez wizytatora KKN z biegłym rewidentem terminu kontroli, co spowodowało nieprzeprowadzenie planowej kontroli w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych,
- złożenia w KIBR przez biegłego rewidenta sprzecznych co do treści oświadczeń zatrudnieniu i źródłach utrzymania,

- naruszenia przepisów przez biegłego rewidenta przy opracowaniu opinii i raportu dotyczących sytuacji finansowej i majątkowej oraz ponoszenia strat przez badany podmiot.

W trakcie rozprawy nie stwierdzono nieprawidłowości w zakresie stosowania procedur przez KSD oraz KRD.

Niezależnie od powyższego od 6 czerwca 2009 r. do 31 grudnia 2009 r. KNA rozpatrywała, jak również kierowała do KRD wnioski o wszczęcie postępowania wyjaśniającego, w przypadku składania przez spółki prawa handlowego, jednostki organizacyjne oraz osoby fizyczne zawiadomień o nieprawidłowościach w przeprowadzaniu czynności rewizji finansowej przez biegłych rewidentów działających w imieniu podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.

W związku z pismem Komisji Nadzoru Finansowego do KNA w sprawie nieprawidłowości w badaniu sprawozdań finansowych banków ustalono, że w przypadku stwierdzenia istotnych nieprawidłowości w pracy biegłych rewidentów w jednostkach nadzorowanych przez Komisję Nadzoru Finansowego (KNF) będzie się ona zwracać do KIBR o podjęcie stosownych działań, a także będzie informowała KNA o zgłoszonych nieprawidłowościach. Natomiast w przypadku stwierdzenia występowania w pracy biegłych rewidentów nieprawidłowości systemowych KNF będzie się zwracała o podjęcie stosownych działań do KNA.

Ponadto KNA prowadziła korespondencję z Generalnym Inspektorem Ochrony Danych Osobowych odnośnie do przekazywania informacji organom nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych państw trzecich.

## 5. Podsumowanie

Podsumowując można zauważyć, że działalność KNA w roku 2009 była niepełna i nie wszystkie procedury i jej kompetencje mogły być wykorzystane, ponieważ był to rok przejściowy i sprawozdanie, w związku z wejściem w życie ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, obejmuje tylko okres od 6 czerwca do 31 grudnia 2009 r.

Kompleksowej oceny działalności KNA można będzie dokonać dopiero w latach następnych, ponieważ efekty niektórych działań, które obecnie są realizowane, będą widoczne dopiero w przyszłości.

Ponadto nadzór publiczny w Polsce to wciąż nowe zjawisko, które cały czas się rozwija. Funkcjonowanie organu nadzoru to wciąż problem otwarty, budzący wiele emocji, a jednocześnie bardzo trudny, wymagający wypracowania właściwych form współpracy samorządu biegłych rewidentów z organem nadzoru. Efektywny i skuteczny nadzór współpracujący z samorządem zawodowym powinien zapewnić wysoką jakość usług świadczonych przez biegłych rewidentów oraz rzetelność i wiarygodność informacji płynących ze sprawozdań finansowych.

## Literatura

- [1] Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, DzUrzUE L157/87 z 9.06.2006.
- [2] Kęsik A., *Wchodzimy w trudny rok*, „Rachunkowość – audytor” 2010, nr 1 (42).
- [3] Sawicki K., *Komisja nadzoru publicznego i komitety audytu nowymi organami zapewnienia jakości zbadanych sprawozdań finansowych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 56 (112), SKWP, Warszawa 2010.
- [4] Smejda-Rosłonec A., *IV Doroczna konferencja auditingu*, „Rachunkowość – audytor” 2004, nr 1 (18).
- [5] Smejda-Rosłonec A., *Zmiany w sposobie działania biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych*, „Rachunkowość” 2009, nr 3/8.
- [6] *Sprawozdanie Komisji Nadzoru Audytowego za rok 2009*, Warszawa, 22 kwietnia 2010.
- [7] Ustawa z dnia 13 października 1994 roku o biegłych rewidentach i ich samorządzie (tekst jednolity: DzU z 2001 r., nr 31, poz. 359 z późn. zm.).
- [8] Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, DzU z 2009 r., nr 77, poz. 649.

### **THE SYSTEM OF PUBLIC SUPERVISION IN POLAND – FIRST EXPERIENCES OF AUDIT COMMISSION ACTIVITIES**

**Summary:** The objective of the hereby article is to present legal and organizational changes introduced in Poland based on 2006/43/EC Directive referring to public supervision system over the activities performed by auditors, audit companies and the self-government of auditors aimed at ensuring high quality of services performed by audit experts, as well as the reliability and credibility of financial reports. Meeting this goal should be supported by means of establishing an independent authority of public supervision – The Audit Commission. Its activities are presented based on the first report of its functioning.