Marzena Karpińska
Uniwersytet Wrocławski

Anna Ćwiąkała-Małys
Opiekun naukowy — Scientific Tutor

O kwestii niezależności i transparentności w zawodzie biegłego rewidenta

JEL classification: M42, M40

Słowa kluczowe: biegły rewident, rewizja finansowa

Keywords: auditor, financial audit

Abstrakt: Głównymi bodźcami dla rozwoju zawodu biegłego rewidenta były: postęp techniczny, rozwój działalności przemysłowo-handlowej oraz tworzenie się spółek. Proces rozwoju zawodu biegłego rewidenta w różnych krajach przebiegał ewolucyjnie. Wraz z rozwojem gospodarczym świata, a w szczególności rozwojem finansów, regulacji prawnych, standaryzacji systemu rachunkowości ukształtował się zawód biegłego rewidenta, jako profesja o charakterze zaufania publicznego.

Celem opracowania jest przedstawienie i analiza ewolucji zawodu biegłego rewidenta oraz ustalenie, czy i w którym miejscu istnieje granica między niezależnością biegłych rewidentów, ich etyką zawodową a interesem jednostek gospodarczych i osób wykonujących zawód biegłego rewidenta.

Independence and transparency in the profession of a statutory auditor

Abstract: Due to economic changes that have taken place over the last centuries, the development of accounting was accompanied by new forms of enterprise management, which lead to the need for supervision, both of economic entities and the people responsible for their management. Initially, accounting concerned mainly those who managed capital, but eventually it turned out that investors came to the forefront.

The profession of an auditor was mainly triggered by technological progress, development of industry and trade as well as the emergence of new companies. In various countries it underwent the process of evolution. Along with the economic development of the world, particularly the development of finance, legislation and standardisation of accounting systems, statutory auditor became a profession of public trust.

The aim of the review is to present and analyse the evolution of the profession of an auditor and to determine any boundaries that may exist between auditors' independence, their professional ethics and the interest of economic entities and auditors themselves.

Studenckie Prace Prawnicze, Administratywistyczne i Ekonomiczne 16, 2014
© for this edition by CNS

The article is a continuation of a series of discussions on the evolution of accounting as a response to legal, economic and political changes and on the extent to which these changes have influenced the development of accountancy.

Wprowadzenie

Przemiany gospodarcze na przestrzeni wieków sprawiły, że wraz z rozwojem rachunkowości wykształciły się również nowe formy zarządzania przedsiębiorstwami, a to w konsekwencji spowodowało, że niezbędna okazała się kontrola zarówno jednostek gospodarczych, jak i osób odpowiedzialnych za ich prowadzenie. Początkowo rachunkowość służyła głównie zarządzającym kapitałem, dopiero z czasem okazało się, że na pierwszy plan wysunęli się inwestorzy.

Głównymi bodźcami dla rozwoju zawodu biegłego rewidenta były: postęp techniczny, rozwój działalności przemysłowo-handlowej oraz tworzenie się spółek. Proces rozwoju zawodu biegłego rewidenta w różnych krajach przebiegał ewolucyjnie. Wraz z rozwojem gospodarczym świata, a w szczególności rozwojem finansów, regulacji prawnych, standaryzacji systemu rachunkowości, ukształtował się zawód biegłego rewidenta, jako profesja o charakterze zaufania publicznego.

Celem opracowania jest przedstawienie i analiza ewolucji zawodu biegłego rewidenta oraz ustalenie, czy i w którym miejscu istnieje granica między niezależnością biegłych rewidentów, ich etyką zawodową a interesem jednostek gospodarczych i osób wykonujących zawód biegłego rewidenta.

Artykuł stanowi kontynuację serii rozważań na temat ewolucji rachunkowości w świetle zmian prawnych, ekonomicznych, ustrojowych oraz ich wpływu na rozwój nauki rachunkowości.

Początki ery biegłego rewidenta

Rewizja finansowa, zwana również badaniem sprawozdań finansowych, sięga swą tradycją XVIII w., czyli okresu, w którym nastąpił intensywny rozwój przemysłu[1]. Wraz z początkiem rewolucji przemysłowej, która zarówno w sposób bezpośredni, jak i pośredni wpłynęła na rachunkowość, zaczęła wyłaniać się grupa fachowców, którzy zajmowali się wyszukiwaniem błędów w sprawozdaniach finansowych sporządzanych przez księgowych. W dużych miastach Anglii i Szkocji pod koniec XVIII w. działało kilkudziesięciu dyplomowanych biegłych księgowych, a po wydaniu w 1844 r. Ustawy o spółkach, która nakładała obowiązek badania sprawozdań, ich liczba znacząco wzrosła[2]. Za sprawą wydanej w 1862 r. Ustawy o spółkach akcyjnych (British Companies Act) wprowadzono obowiązek okresowych zamknięć kont, prezentacji „pełnego i rzetelnego" bilansu dla ak-

[1] W. Gabrusewicz, *Audyt sprawozdań finansowych*, Warszawa 2009, s. 27.

[2] E.A. Hendriksen, M.F. van Breda, *Teoria rachunkowości*, Warszawa 2002, s. 67.

© for this edition by CNS

cjonariuszy oraz korzystania z usług księgowych także w przypadku bankructw firm[3]. Obie ustawy sprawiły, że znacząco poszerzono rolę angielskich księgowych oraz zaczęto powoływać audytorów (rewidentów), którzy byli kimś zbliżonym do członków współczesnej komisji rewizyjnej[4]. Wskutek tak dużej popularności zawodu biegłego rewidenta, w Edynburgu w 1854 r. powstało Stowarzyszenie Księgowych, a 26 lat później, w 1880 r., królowa Wiktoria zatwierdziła powstanie Instytutu Biegłych Księgowych (The Institute of Chartered Accountants of England and Wales)[5].

Napływ kapitału do Stanów Zjednoczonych z Wielkiej Brytanii, która była wówczas najpotężniejszą ekonomiczną potęgą, sprawił, że w naturalny sposób przemieścili się również angielscy biegli rewidenci — zarówno Price Waterhouse & Co, jak i KPMG wywodzą się właśnie z Anglii[6]. W 1887 r. w Stanach Zjednoczonych ukonstytuowało się Amerykańskie Stowarzyszenie Biegłych Rewidentów (American Association of Public Accountants — AAPA) o zasięgu ogólnokrajowym. Z czasem również w poszczególnych stanach zaczęły pojawiać się lokalne stowarzyszenia, jako pierwsi oficjalny status prawny otrzymali przedstawiciele stanu Nowy York — CPA (Certified Public Accountant) — Dyplomowany Biegły Rewident. American Association of Public Accountants zostało zastąpione później Amerykańskim Instytutem Dyplomowanych Biegłych Księgowych — American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). Instytut poza tym, że jest wydawcą czasopisma „Journal of Accountancy", ma również duży wpływ na rozwój sprawozdawczości finansowej[7].

Wielki kryzys lat 30. XX w. sprawił, że winą za krach na nowojorskim rynku papierów wartościowych w 1929 r. częściowo obarczono rachunkowców, a dokładniej fakt, że brakowało jednolitych zasad, którymi powinni się kierować zarówno księgowi, jak i biegli rewidenci. Na skutek tamtych wydarzeń Nowojorska Giełda od 1933 r. wprowadziła obowiązek, aby wszystkie notowane spółki dostarczały „sprawozdanie finansowe opatrzone certyfikatem biegłych rewidentów". Tym samym znaczenie rewizji finansowej znacząco wzrosło[8].

Dopiero wraz z dynamicznym rozwojem rewizji finansowej nastąpiły zmiany w zakresie jej celów. A. Hołda uważa, że „początkowo do około 1880 r. jedynym celem badań dokonywanych przez osoby niezwiązane z przedsiębiorstwem było ujawnianie oszustw i wykrywanie powstałych błędów. Pod koniec XIX w. można już wyróżnić drugi cel tych badań, tj. weryfikację dokładności, zwłaszcza

[3] W. Gabrusewicz, *op. cit.*, s. 29.

[4] Etymologia słowa „audyt" wywodzi się z języka łacińskiego, gdzie *audire* oznacza „słyszeć", „słuchać", „przesłuchiwać", „badać".

[5] E.A. Hendriksen, M.F. van Breda, *op. cit.*, s. 68.

[6] B. Micherda, *Badanie sprawozdania finansowego w perspektywie historycznej*, „Zeszyty Naukowe AE w Krakowie" 2005, nr 674, s. 10.

[7] *Ibidem*.

[8] E.A. Hendriksen, M.F. van Breda, *op. cit.*, s. 76 nn.

© for this edition by CNS

merytorycznej zapisów księgowych. […] Dopiero w latach 20. XX wieku można mówić o trzecim celu przeprowadzanych badań, czyli potwierdzeniu przez niezależną i fachową osobę wiarygodności sprawozdań finansowych, jako całości. Do połowy XX w. obserwuje się w wielu krajach stopniową ewolucję głównego celu badań, którym zamiast ujawniania błędów i oszustw staje się wyrażanie opinii przez audytora o tym, czy badane sprawozdanie finansowe przedstawia poprawny obraz sytuacji finansowej jednostki oraz właściwie ujmuje wynik działalności gospodarczej"[9]. Zmiany te były konieczne ze względu na potrzeby wynikające z szybkiego rozwoju rynku kapitałowego. B. Micherda zwraca uwagę na to, że „proces badania sprawozdania finansowego, zwłaszcza stawiane przed tym badaniem cele, zleceniodawcy, a zarazem adresaci opinii, odpowiedzialność biegłych rewidentów, a także organizacja i warunki finansowe badania ulegają istotnym przeobrażeniom. Istotnym wątkiem dyskusji nad pragmatyką badania sprawozdania finansowego jest zwłaszcza problem określenia możliwości kontynuowania przez podmioty działalności gospodarczej […]. Wprawdzie metodyka badania sprawozdania finansowego kładzie nacisk na wydanie opinii o rzetelności tego sprawozdania, a tym samym o stanie rachunkowości i związanej z nią kontroli wewnętrznej, to ocenie podlegają też wyniki oraz sytuacja majątkowa i finansowa jednostki gospodarczej. Zasada kontynuacji działalności, obok zasady memoriału, należy do podstawowych założeń koncepcyjnych Międzynarodowych Standardów Rachunkowości"[10]. Z. Luty skłania się ku temu, że „celem rewizji finansowej jest zebranie dowodów umożliwiających biegłemu wyrażenie opinii o tym, czy informacja finansowa daje prawdziwy i uczciwy obraz sytuacji finansowej jednostki. Zebranie tych dowodów następuje w wyniku zaplanowanych przez biegłego procedur, które zapewniają wysoki, ale nie absolutny poziom pewności, co do wiarygodności informacji finansowej"[11].

Ósma Dyrektywa o badaniu sprawozdań i zawodzie biegłego rewidenta z 1984 r. miała znaczący wpływ na wzmocnienie roli badania sprawozdania finansowego szczególnie w krajach o kontynentalnym modelu rachunkowości, między innymi w Niemczech. Dyrektywa ta przyczyniła się do rozwoju rewizji finansowej w krajach Unii Europejskiej, ale nie uchroniła krajów Wspólnoty przed kryzysem, jaki nastąpił w latach 2000–2001. Istotne, że wśród przyczyn kryzysu wymienia się właśnie pracę biegłych rewidentów, którzy często nie tylko nie dopełniali obowiązków, jakie na nich „spoczywał", ale dodatkowo niejednokrotnie sami uczestniczyli w fałszowaniu sprawozdań finansowych[12].

---

[9] A. Hołda, J. Pociecha, *Rewizja finansowa*, Kraków 2005, s. 15−16.

[10] B. Micherda, *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*, Warszawa 2006, s. 177 n.

[11] *Rachunkowość finansowa*, red. Z. Luty, Warszawa 1995, s. 66.

[12] M. Andrzejewski, *Zmiany regulacyjne w systemie rewizji finansowej jako pochodne kryzysów gospodarczych*, „Zeszyty Naukowe PTE" 2011, nr 10, s. 396.

© for this edition by CNS

Charakterystyka zawodu biegłego rewidenta w Polsce

Zawód biegłego rewidenta posiada w Polsce wieloletnią tradycję i sięga swą tradycją okresu międzywojennego. Rozporządzenie Prezydenta Rzeczpospolitej z dnia 22 marca 1928 r. Prawo o spółkach akcyjnych[13] uregulowało rewizję sprawozdań finansowych w Polsce. Zgodnie z przepisami tego Rozporządzenia biegli rewidenci powinni badać sprawozdanie założycieli spółki akcyjnej, a dodatkowo corocznie bilans, rachunek zysków i strat oraz sprawozdanie zarządu spółki. Na mocy Rozporządzenia Ministra Przemysłu i Handlu z dnia 14 grudnia 1928 r. o układaniu i przedstawianiu przez izby przemysłowo-handlowe sądom rejestrowym list, zawierających spis biegłych rewidentów[14] biegli rewidenci wyznaczani byli przez sąd rejestrowy. Unormowanie to zostało następnie przyjęte w Kodeksie Handlowym z 1934 r. Na podstawie ustawy z dnia 9 marca 1949 r. Najwyższej Izbie Kontroli (NIK)[15] powierzono kontrolę na działalnością gospodarczą, administracyjną i finansową jednostek państwowych, spółdzielczych i organizacji społecznych. Trzy lata po wejściu w życie ustawy o NIK, instytucję tą zastąpiono Ministerstwem Kontroli Państwowej, a szczegółowy zakres działania i organizację organów kontroli usankcjonowano Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 26 października 1954 r.[16] W myśl przepisów wymienionego rozporządzenia rewidentom powierzano nie tylko przeprowadzanie rewizji, ale również działanie w taki sposób, aby zapewnić ochronę mienia społecznego. Zawód dyplomowanego biegłego księgowego został wprowadzony Uchwałą Rady Ministrów z 12 maja 1959 r. w sprawie rewizji finansowo-księgowej[17]. Mimo tak licznych aktów prawnych dotyczących rewizji finansowej dopiero kolejna Uchwała Rady Ministrów z 10 listopada 1971 r. w sprawie resortowej kontroli działalności gospodarczej państwa[18] umożliwiła rewizję gospodarczą, która w swych ramach ujęła także kontrolę wewnętrzną. Rozporządzeniem z 26 lipca 1982 r. w sprawie weryfikacji rocznych bilansów przedsiębiorstw państwowych oraz innych jednostek organizacyjnych[19] ponownie unormowano zasady rewizji na zlecenie izb skarbowych. Na skutek zmian, jakie zachodziły w polskiej gospodarce po 1989 r., niezbędne okazało się zharmonizowanie przepisów dotyczących rachunkowości i sprawozdań finansowych do potrzeb, jakie dyktował rynek, a w szczególności do tworzącego się modelu rynkowego opartego na własności. W tej rzeczywistości

[13] Dziennik Ustaw RP z 26 marca 1928 r. Nr 39, poz. 383.
[14] MP z 21 grudnia 1928 r. Nr 294, poz. 720.
[15] Ustawa z dnia 9 marca 1949 r. o Najwyższej Izbie Kontroli, Dz.U. Nr 13, poz. 74.
[16] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 26 października 1954 r. o powołaniu Ministra Kontroli Państwowej, Dz.U. Nr 50, poz. 255.
[17] MP Nr 58, poz. 278.
[18] MP Nr 48, poz. 309.
[19] Dziennik Ustaw RP Nr 25, poz. 180.

© for this edition by CNS

musieli również odnaleźć się biegli rewidenci, od których zaczęto oczekiwać, że dzięki prowadzonym przez nich rewizjom finansowym możliwe będzie sprawowanie kontroli nad jednostkami gospodarczymi. Aby im to ułatwić, „powołano do życia" Ustawę z dnia 19 października 1991 r. o badaniu i ogłaszaniu sprawozdań finansowych oraz o biegłych rewidentach i ich samorządzie[20], która stanowiła podstawę prawną niezależnego badania sprawozdań finansowych jednostek gospodarczych.

Na mocy tej ustawy, 20 czerwca 1992 r. odbył się w Warszawie pierwszy krajowy zjazd biegłych rewidentów, na którym powołano samorząd zawodowy — Krajową Izbę Biegłych Rewidentów (KIBR). W trakcie prac nad najważniejszą ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości[21], podjęto decyzję, że w jej ramach uwzględniona zostanie problematyka badania i ogłaszania sprawozdań finansowych, co świadczy tylko o tym, jak wielkie znaczenie dla ustawodawcy i samej rachunkowości ma kwestia rewizji finansowej. Ponownie do uregulowań prawnych dotyczących zawodu biegłych rewidentów oraz ich samorządu wrócono już w ustawie z dnia 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie[22]. Krajowej Izby Biegłych Rewidentów już w listopadzie 2001 roku została powołana w poczet członków Międzynarodowej Federacji Księgowych — International Federation of Accountants (IFAC) z siedzibą w Nowym Jorku, a w grudniu 2002 r. na pełnoprawnego członka Europejskiej Federacji Ekspertów Księgowych — Federation des Experts Compatibles Europeens (FEE) z siedzibą w Brukseli.

Jak wspomniano, regulacje dotyczące rewizji sprawozdań finansowych w Polsce sięgają okresu międzywojennego, ale obecnie podstawami prawnymi świadczenia tych usług są[23]:

- ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości,
- ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania i nadzorze publicznym,
- ustawa z dnia 15 września 2000 r. — Kodeks Spółek Handlowych.

Wykonywanie zawodu biegłego rewidenta regulują[24]:

- ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania i nadzorze publicznym,
- kodeks etyki zawodowej biegłych rewidentów opracowany, uchwalony i opublikowany przez samorząd,
- kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC,

---

[20] Dziennik Ustaw RP Nr 111, poz. 480.
[21] Dziennik Ustaw RP 1994 Nr 121 poz. 591.
[22] Dziennik Ustaw RP Nr 121, poz. 592.
[23] A. Kwasiborski, *Inne usługi biegłego rewidenta*, Warszawa 2002, s. 13.
[24] W. Gabrusiewicz, *Audyt sprawozdań finansowych*, Warszawa 2010, s. 44.

© for this edition by CNS

• załączniki nr 1, 2, 3 do uchwały Nr 538/43/2002 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 12 listopada 2002 r. w sprawie norm wykonywania zawodu biegłego rewidenta,

• załącznik nr 1 do uchwały Nr 539/43/2002 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 12 listopada 2002 r. w sprawie norm wykonywania zawodu biegłego rewidenta,

• załącznik nr 1 do uchwały Nr 540/43/2002 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 12 listopada 2002 r. w sprawie norm wykonywania zawodu biegłego rewidenta,

• dyrektywa Nr 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

Zgodnie z przepisami wymienionych wyżej ustaw zawód biegłego rewidenta powinien przede wszystkim cechować się niekwestionowanym zaufaniem społecznym. Biegły rewident powinien być rzetelny, bezstronny, uczciwy i szczery w stosunku do powierzonych mu zleceń. Ważny jest także fakt, by zachował wolną od uprzedzeń postawę, co pozwoli mu uchodzić za wolnego od korzyści. Od biegłych rewidentów oczekuje się, że zgodnie z rangą wykonywanego przez nich zawodu zrealizowana przez nich praca będzie według najwyższych standardów oraz najlepszej, jakości.

Przejrzystość działania biegłych rewidentów, jako element etyki gospodarczej

Truizmem byłoby twierdzenie, że wraz z początkiem rozwoju zawodu księgowego, później biegłego rewidenta, interesowano się zasadami etyki w tych zawodach. Ciągły progres gospodarki rynkowej, przemiany instytucjonalne i prawne sprawiły jednak, że z początkiem XXI w. zaczęto się tym zasadom coraz wnikliwiej przyglądać. Nie bez znaczenia pozostał również fakt upadku dużych spółek giełdowych takich, jak Enron, Xerox, czy WorldCom. Wyniki przeprowadzanych badań wykazały, że bankructwo wymienionych spółek stanowiło konsekwencję działania osób związanych ze środowiskiem biegłych rewidentów. Aby w przyszłości uniknąć sytuacji, które mogłyby wpłynąć na wiarygodność informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych, a tym samym rzutować na spadek zaufania społeczeństwa do zawodu biegłego rewidenta zaczęto udoskonalać kodeks etyki dla tego zawodu, ale przede wszystkim podjęto kroki ku weryfikacji stosowania tych zasad. Działania biegłych rewidentów powinny być transparentne. Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych i krajowy kodeks zawodowej etyki w rachunkowości zawierają wspólne zasady o charakterze podstawowym, poza uczciwością, należną starannością, tajemnicą zawodową wymieniono również obiektywizm i niezależność. W rzeczywistości gospodarczej może się

© for this edition by CNS

okazać, że występuje wiele okoliczności, które zagrażają postępowaniu biegłego rewidenta w sposób zgodny z zasadami etyki zawodowej. K. Sawicki wyróżnia kilka rodzajów takich zagrożeń[25]:

• „czerpanie korzyści własnych — zagrożenie, że finansowy lub inny udział wpłynie niewłaściwie na osąd lub postępowanie zawodowego księgowego,

• samokontrola — zagrożenie, że zawodowy księgowy niewłaściwie ocenia rezultaty wydanego wcześniej osądu lub wykonywanej usługi, za które był odpowiedzialny on sam lub inna osoba związana z podmiotem lub organizacją go zatrudniającą,

• promowanie interesów klienta — zagrożenie, że zawodowy księgowy będzie promował stanowisko klienta lub pracodawcy w sposób zagrażający obiektywizmowi,

• zastraszenie — zagrożenie, że zawodowemu księgowemu uniemożliwi się obiektywne działanie za pomocą rzeczywistych lub domniemanych nacisków lub przez próby wywierania nieuzasadnionego wpływu na zawodowego księgowego,

• nadmierna zażyłość — zagrożenie, że zawodowy księgowy będzie promował stanowisko klienta lub pracodawcy w sposób zagrażający obiektywizmowi".

Aby nie dopuścić do wystąpienia lub przynajmniej skutecznie redukować wymienione powyżej zagrożenia, konieczne jest stosowanie standardów zawodowych, ciągłe dostosowywanie przepisów prawa do dynamicznie zmieniającej się gospodarki oraz upublicznianie informacji o przypadkach naruszenia etyki zawodowej.

W art. 56 ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania i nadzorze publicznym został zawarty zamknięty katalog sytuacji, gdy nie jest zachowana bezstronność i niezależność przez biegłego rewidenta. Badanie sprawozdania finansowego uznaje się za nieważne, jeżeli biegły rewident[26]:

• „posiada udziały, akcje lub inne tytuły własności w jednostce, w której wykonuje czynności rewizji finansowej, lub w jednostce z nią powiązanej,

• jest lub był w ostatnich 3 latach przedstawicielem prawnym (pełnomocnikiem), członkiem organów nadzorujących, zarządzających, administrujących lub pracownikiem jednostki, w której wykonuje lub wykonywał czynności rewizji finansowej, albo jednostki z nią powiązanej,

• w ostatnich 3 latach uczestniczył w prowadzeniu ksiąg rachunkowych lub sporządzaniu sprawozdania finansowego jednostki, w której wykonywał czynności rewizji finansowej,

---

[25] K. Sawicki, *Obiektywizm i niezależność biegłych rewidentów i księgowych według kodeksów etyki zawodowej i przepisów prawa*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego" 2013, nr 765, s. 588.

[26] Dz.U. z 2009 r., Nr 77, poz. 649.

© for this edition by CNS

• osiągnął chociażby w jednym roku, w ciągu ostatnich 5 lat, co najmniej 40% przychodu rocznego z tytułu świadczenia usług na rzecz jednostki, w której wykonywał czynności rewizji finansowej, lub jednostki z nią powiązanej; nie dotyczy to pierwszego roku działalności biegłego rewidenta,

• jest małżonkiem, krewnym lub powinowatym w linii prostej do drugiego stopnia lub jest związany z tytułu opieki, przysposobienia lub kurateli z osobą będącą członkiem organów nadzorujących, zarządzających lub administrujących jednostki, w której wykonuje czynności rewizji finansowej, albo zatrudnia do wykonywania czynności rewizji finansowej takie osoby,

• uczestniczy w podejmowaniu decyzji przez jednostkę, w której wykonuje czynności rewizji finansowej w zakresie mającym związek ze świadczonymi usługami,

• z innych powodów, po przeprowadzeniu czynności zmierzających do wyeliminowania powstałych zagrożeń, nie może sporządzić bezstronnej i niezależnej opinii lub raportu".

Przystąpienie przez Polskę do Wspólnoty Europejskiej sprawiło, że wszystkie wspólnotowe spółki, które zostały dopuszczone do obrotu publicznego są zobligowane na mocy rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady Europejskiej sporządzać skonsolidowane sprawozdanie finansowe według Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF). Dopiero jednak poszerzenie procedur badania sprawozdania finansowego o Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej (MSRF) pozwala na stwierdzenie, że badanie zostało przeprowadzone w sposób profesjonalny.

Od sporządzonego sprawozdania finansowego szczególnie w czasie kryzysu gospodarczego oczekuje się, że przywróci ono zaufanie do danych, jakie zostały zawarte w sprawozdaniu, taki właśnie cel stawiają sobie twórcy Międzynarodowych Standarów Rewizji Finansowej[27].

Biegły rewident w sporządzonej bezstronnej opinii, którą przedstawia wraz z raportem na temat sprawozdania finansowego określa, czy sprawozdanie finansowe jest sporządzone zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, to znaczy w jasny i niebudzący wątpliwości sposób przedstawia sytuację majątkową oraz wynik finansowy przedsiębiorstwa[28].

Zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej uzyskanie przez biegłego rewidenta wystarczającej pewności, co to tego, że sprawozdanie finansowe nie posiada istotnego błędu bądź oszustwa stanowi podstawę do wydania opinii.

---

[27] M. Adamczyk, *Jakość informacji finansowej jako podstawa wiarygodności sprawozdań finansowych jednostek samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego" 2012, nr 718, s. 400.

[28] *Ibidem*.

© for this edition by CNS

Uzyskanie wystarczającej pewności jest możliwe tylko wtedy, gdy audytor, dokonując badania, zebrał wszelkie dowody, które umożliwiłyby zmniejszenie ryzyka, jakie ono ze sobą niesie. Zarówno Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej, jak i Krajowe Standardy Rewizji Finansowej przypisują spore znaczenie oszacowaniu właśnie ryzyka, które definiują, jako możliwość niewłaściwego wydania opinii o badaniu[29].

Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej w jasny sposób określają sam cel badania, a mianowicie stawiają przed audytorem obowiązek wykrywania istotnych oszustw, niestety tak jasnego i ewidentnego stanowiska nie widać w polskich przepisach, które na domiar złego wprowadzają pewien chaos. „Stwierdzenie, że zadaniem biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie sprawozdania finansowego — o ile nie zobowiązuje go do tego umowa o badanie — nie jest poszukiwanie możliwych nadużyć, błędów lub naruszeń prawa"[30] można uznać za sprzeczne z podstawowym celem badania. Analizując polskie przepisy, można by przypuszczać, że na biegłym rewidencie nie spoczywa obowiązek wykrywania oszustw finansowych, nawet tych, które miałyby istotny wpływ na prezentowany wynik finansowy. Nic bardziej mylnego, podsumowując powyższe rozważania można wysnuć generalny wniosek, że każde oszustwo, które mogłoby mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, powinno podlegać szczególnej uwadze biegłych rewidentów[31].

Podsumowanie

Analiza treści dowodzi, że w przypadku biegłych rewidentów pełne i niebudzące wątpliwości badanie sprawozdania finansowego nie stanowi jedynie indywidualnej kwestii postaw prezentowanych przez tę grupę zawodową. Niezwykle istotny jest fakt, by interesariusze, jako podstawowa instytucja wpływająca na szeroko rozumiany interes publiczny, otrzymali rzetelne informacje o sytuacji finansowej jednostki gospodarczej. Należy także zauważyć, że kierowanie się interesem społecznym przez biegłych rewidentów ma odzwierciedlenie w ich niezależności i stanowi ważny element etyki gospodarczej, co z kolei pozwala na wyznaczenie wyraźnych granic działania na rynkach, w dobie globalizacji, rozpatrywanych z moralnego i etycznego punktu widzenia.

---

[29] *Ibidem*, s. 401.

[30] M. Kutera, *Rola audytu finansowego w wykrywaniu przestępstw gospodarczych*, Warszawa 2008, s. 63.

[31] *Ibidem*.

© for this edition by CNS

Bibliografia

Adamczyk M., *Jakość informacji finansowej jako podstawa wiarygodności sprawozdań finansowych jednostek samorządu terytorialnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego" 2012, nr 718.
Andrzejewski M., *Zmiany regulacyjne w systemie rewizji finansowej jako pochodne kryzysów gospodarczych*, „Zeszyty Naukowe PTE" 2011, nr 10.
Dziennik Ustaw RP 1994 r. Nr 121 poz. 591.
Dziennik Ustaw RP Nr 25, poz. 180.
Dziennik Ustaw RP Nr 111, poz. 480.
Dziennik Ustaw RP z 26 marca 1928 r. Nr 39, poz. 383.
Gabrusiewicz W., *Audyt sprawozdań finansowych*, Warszawa 2010.
Hendriksen E.A, Breda M.F., *Teoria rachunkowości*, Warszawa 2002.
Hołda A., Pociecha J., *Rewizja finansowa*, Kraków 2005.
Kutera M., *Rola audytu finansowego w wykrywaniu przestępstw gospodarczych*, Warszawa 2008.
Kwasiborski A., *Inne usługi biegłego rewidenta*, Warszawa 2002.
Luty Z., *Rachunkowość finansowa*, Warszawa 1995.
Micherda B., *Badanie sprawozdania finansowego w perspektywie historycznej*, „Zeszyty Naukowe AE w Krakowie" 2005, nr 674.
Micherda B., *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*, Warszawa 2006.
MP nr 48, poz. 309.
MP nr 58, poz. 278.
MP z 21 grudnia 1928 r. Nr 294, poz. 720.
Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 26 października 1954 r. o powołaniu Ministra Kontroli Państwowej, Dz.U. Nr 50, poz. 255.
Sawicki K., *Obiektywizm i niezależność biegłych rewidentów i księgowych według kodeksów etyki zawodowej i przepisów prawa*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego" 2013, nr 765.
Ustawa z dnia 9 marca 1949 r. o Najwyższej Izbie Kontroli, Dz.U. Nr 13, poz. 74.

Independence and transparency in the profession of a statutory auditor

Summary

The content analysis proves that in the case of statutory auditors, full and indubitable financial statement does not only constitute individual issue of attitudes presented by this professional group. The most important is the fact that stakeholders, as a basic institution which has influence on broader public interest, receive reliable information about financial situation of the business entity. It should be highlighted that focusing on public interest by statutory auditors is reflected in their independence and constitutes an important point of business ethics, which in turn makes it possible to determine clear limits of operation in markets in the globalizing world considering the ethics and a moral point of view.

© for this edition by CNS