AUDYT ZEWNĘTRZNY W ORGANIZACJI

ROLA, ZADANIA, PRZYKŁADY

Aleksandra Andruszków
Magdalena Kowalik
Martyna Skrzypczak
Róża Kazimierczak
SSE I, rok II

Czym jest?

- To badanie przeprowadzane przez audytorów niezależnych od badanej jednostki.

Rodzaje:

- **audyt drugiej strony** (np. audyt dostawcy – ma miejsce wówczas, gdy przedsiębiorstwo przeprowadza audyt u swoich aktualnych lub potencjalnych dostawców, występując w roli zamawiającego).
- **audyt trzeciej strony** (np. audyt certyfikujący)

W administracji rządowej oznacza to audyt przeprowadzany przez instytucję niezależną od rządu (np. Najwyższą Izbę Kontroli), zaś w administracji samorządowej – audyt przeprowadzany przez instytucję niezależną od samorządu (np. Regionalne Izby Obrachunkowe).

Formą audytu zewnętrznego jest również audyt zlecany np. firmie audytorskiej. Niektóre firmy audytów zewnętrznych są obligatoryjne.

Czy każdy może założyć firmę audytorską?

NIE, gdyż firmą audytorską może być wyłącznie jednostka, w której badania sprawozdań finansowych przeprowadzają biegli rewidenci, wpisana na listę firm audytorskich.

Dlaczego warto prowadzić audyt zewnętrzny?

- Opinia biegłego rewidenta o systemie finansowo-księgowym uwiarygadnia
- Umożliwia kontrolę finansową
- Pozwala on na dostosowywanie się do zmieniających się przepisów
- Stanowi wymów Dyrektyw Unijnych

Założenia audytu zewnętrznego w sektorze publicznym:

- Czuwa nad prawidłowością wydatkowania środków pozyskanych przez jednostkę
- Eliminuje uchybienia procedur
- Wskazuje nadużycia i błędy
- Działa w myśl zasad: **prawdziwość, rzetelność i jawność**

Rola i zadania audytu (biegłych rewidentów)

1. Badanie sprawozdań finansowych oraz potwierdzanie ich rzetelności i prawidłowości
2. Przygotowywanie sprawozdań finansowych

3. Doradztwo podatkowe
4. Procedury uzgodnione
5. Zarządzanie ryzykiem nadużyć

BADANIE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH ORAZ POTWIERDZANIA ICH RZETELNOŚCI I PRAWIDŁOWOŚCI

Badanie sprawozdań finansowych to:

- Usługa biznesowa daleko wykraczająca poza weryfikację dokumentów księgowych.
- Identyfikacja obszarów ryzyka: finansowego, gospodarczego, związanego z czynnikiem ludzkim, prawnego, podatkowego, niepoprawnych i nieskutecznych procedur oraz każdego innego rodzaju ryzyka, mogącego wystąpić w Twojej działalności gospodarczej.
- Podstawa do wdrożenia jeszcze skuteczniejszych procedur zabezpieczających i minimalizujących skutki czynników ryzyka finansowego i gospodarczego, które zidentyfikowano podczas badania.
- Zmniejszenie kosztów działalności gospodarczej poprzez prawidłowe rozpoznanie ryzyka.
- Sposób na zwiększenie wiarygodności informacji dotyczących kondycji firmy wśród inwestorów, instytucji finansowych i kontrahentów.
- Zarządzanie oparte na wiedzy i sprawdzonej metodologii – zamiast zawodnej intuicji.
- Wszechstronna analiza funkcjonowania firmy i jej danych finansowych zgodnie z międzynarodowymi standardami badania
- Opracowanie i przedłożenie sprawozdania z badania przygotowanego zgodnie z właściwą metodologią pracy – wiarygodność badania potwierdza podpis biegłego rewidenta.

„Do niedawna badanie sprawozdań finansowych traktowaliśmy jako zło konieczne, koszt, obowiązek. Aż do momentu, gdy raport biegłego wskazał luki w naszych procedurach kontrolnych. Dzięki temu wykryliśmy poważne nadużycia w jednym z działów. Dziś audyt postrzegamy w kategoriach narzędzia biznesowego, które pozwala lepiej zarządzać ryzykiem w naszej firmie."

Edward Kałamaga, manager spółki giełdowej

PRZYGOTOWYWANIE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

Na czym polega usługa sporządzenia sprawozdania finansowego?

- Na wycenie majątku i firmy, zgodnie ze standardami pracy biegłego.
- Poddaniu firmy pełnemu przeglądowi rachunkowo-ekonomicznemu.
- Zatwierdzenie podpisem biegłego raportu sprawozdania finansowego.

Dlaczego warto zlecić przygotowanie sprawozdania finansowego biegłemu rewidentowi?

- Biegły, przygotowując sprawozdanie, kieruje się standardami audytorskimi.
- To zwięzły i zoptymalizowany dokument, który zawiera tylko niezbędne informacje.
- Materiał jest przygotowany w sposób przejrzysty i przyjazny dla odbiorcy.
- Informacje o firmie poddane są profesjonalnej ocenie.
- Sprawozdanie, opatrzone podpisem biegłego, to sygnał dla odbiorcy, że materiał ma większą wiarygodność niż w sytuacji, kiedy firma sporządza go samodzielnie.

„Byliśmy zmęczeni ciągłymi korektami sprawozdania. Pomysł zatrudnienia biegłego rewidenta podsunął dyrektor finansowy. Sprawozdanie jest teraz nie tylko wolne od błędów, jest przede wszystkim dużo krótsze. Zamiast corocznego obowiązku, mamy cenne źródło informacji o sytuacji firmy. Przy okazji biegły rewident wyłapał, że przekazując sprawozdanie, nie wysyłaliśmy go do właściwych organów spółki, co było – jak się okazało – zapisane w naszym statucie."

Hanna Górska, właścicielka sieci klinik dentystycznych

DORADZTWO PODATKOWE

Doradztwo podatkowe biegłego rewidenta to gwarancja prawidłowego rozliczenia z fiskusem i mniejsze ryzyko sporu w przypadku kontroli.

Doradztwo podatkowe polega na:

- Wszechstronnym zbadaniu deklaracji podatkowej.
- Zweryfikowaniu kalkulacji podatkowej.
- Na pogłębionym wywiadzie, którego celem jest sprawdzenie zawartości i poprawności składanych deklaracji PIT, CIT i VAT, prześwietlaniu salda podatkowego z urzędem.

Dlaczego warto wybrać usługę doradztwa podatkowego biegłego rewidenta?

- Gwarancja prawidłowego zastosowania przepisów podatkowych.
- Pewność wyboru właściwej formy opodatkowania oraz właściwych stawek opodatkowania.
- Minimalizacja ryzyka kar wynikających ze składania nieprawidłowych deklaracji podatkowych.
- Znajomość oczekiwań i mechanizmów działania instytucji kontrolnych.

„Przy złożoności przepisów podatkowych priorytetem jest dla nas bezpieczeństwo. Nie szukamy agresywnych strategii podatkowych, wykorzystujących luki w przepisach. W toku weryfikacji naszych założeń okazało się, że – pomimo daleko idącej ostrożności – zastosowaliśmy błędnie stawkę podatkową dla jednego z nowych produktów. Dzięki znajomości naszej branży (a zajmujemy się produkcją nawozów i środków ochrony roślin) biegła rewident błyskawicznie wyłapała błąd."

Henryk Wrona, właściciel firmy chemicznej

PROCEDURY UZGODNIONE

Przegląd wybranych informacji to usługa polegająca na sprawdzeniu konkretnego, wcześniej ustalonego z Tobą, obszaru działalności firmy.

Usługa przeglądu wybranych informacji polega na tym, że:

- Klient i biegły rewident uzgadniają zasady oceny i analizy wybranych informacji bądź konkretnego elementu organizacji firmy.
- Prace odbywają się w sposób i w czasie uzgodnionym z zamawiającym usługę.
- Usługa kończy się przekazaniem raportu zawierającego dokładny opis wykonanych czynności.
- Szczegółowy zakres raportu jest uzgadniany każdorazowo w zależności od potrzeb i oczekiwań klienta.
- Raport może zawierać szczegółową analizę ryzyka związanego z badanym obszarem, korekty do wprowadzenia, rekomendacje biegłego rewidenta dotyczące proponowanych usprawnień i ulepszeń.

Przegląd wybranych informacji to:

- Możliwość szybkiego zbadania konkretnych informacji finansowych
- Najlepsza droga do sprawdzenia firmy, którą chcesz kupić – pozwala zidentyfikować i oszacować w różnych obszarach ryzyko związane z zakupem.
- Ocena poprawności przygotowanych bądź wdrażanych w firmie procedur.
- Sprawdzenie najważniejszych obszarów ewidencyjnych przedsiębiorstwa.
- Prześwietlenie procedur kontroli wewnętrznej (windykacja, zapasy, wydatki o znaczących wysokościach).

„Z usługi przeglądu wybranych informacji korzystaliśmy dwukrotnie. Zajmujemy się produkcją i handlem. Dla naszego kontrahenta, z którym mieliśmy podpisać duży kontrakt, ważna była informacja dotycząca zapasów w naszych magazynach oraz procedura zabezpieczająca ciągłość dostaw. Raport biegłego rewidenta dotyczący tych dwóch obszarów pomógł nam przekonać kontrahenta, że działamy zgodnie z tym, co przedstawiliśmy podczas wstępnych negocjacji. Z kolei dla banku, który udzielał kredytu, istotna była kwestia stosowanych w naszej firmie procedur windykacyjnych. I tu również z pomocą przyszedł biegły, przeprowadzając przegląd wybranych informacji."

Elżbieta Kieł, właścicielka firmy produkcyjno-handlowej

ZARZĄDZANIE RYZYKIEM NADUŻYĆ
- audyt śledczy

Usługi z zakresu audytu dochodzeniowego to między innymi:

- Wykrywanie nieprawidłowych zachowań, nieuczciwości i nadużyć
- Przeprowadzanie audytów dochodzeniowych dotyczących podejrzewanych nadużyć gospodarczych, nieuczciwości pracowników, menedżerów czy kontrahentów firmy
- Weryfikacja nieprawidłowości związanych z działaniem rynku finansowego (np. pranie pieniędzy, manipulacje instrumentami finansowymi, wykorzystywanie informacji poufnych, konflikt interesów)
- Postępowania wyjaśniające dotyczące naruszenia kodeksu etycznego oraz kodeksu dobrych praktyk
- Przeprowadzanie dochodzeń dotyczących nadużyć związanych z upadłością i bankructwem
- Weryfikowanie podejrzanych wyników finansowych raportowanych przez oddziały, spółki zależne oraz spółki typu joint-venture
- Badanie naruszenia praw własności intelektualnej i tajemnicy handlowej

Inne zadania audytu

- doradztwo w zakresie organizacji i informatyzacji rachunkowości, prowadzenie postępowania likwidacyjnego i upadłościowego, działalność wydawnicza i szkoleniowa w zakresie rachunkowości

- usługi poświadczające, np.:
  - badanie dokonywane przy zakładaniu spółki akcyjnej i podwyższeniu kapitału zakładowego,
  - badanie sprawozdania założycieli spółki komandytowo-akcyjnej,
  - badanie planu przekształcenia spółki,
  - badanie planu przekształcenia spółki
  - badanie informacji finansowych partii politycznych o otrzymanych subwencjach oraz o poniesionych z subwencji wydatkach.

Warunki uzyskania tytułu biegłego rewidenta

Potwierdzeniem uprawnień zawodowych jest wpis do rejestru biegłych rewidentów. Uchwałę o wpisie do rejestru podejmuje Krajowa Rada Biegłych Rewidentów.
Do rejestru biegłych rewidentów może być wpisany ten kto:

- korzysta z pełni praw publicznych oraz ma pełną zdolność do czynności prawnych;
- ma nieposzlakowaną opinię i swoim dotychczasowym postępowaniem daje rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta;
- nie był skazany prawomocnym wyrokiem za umyślnie popełnione przestępstwo lub przestępstwo skarbowe;
- ukończył studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznawane w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne i włada językiem polskim w mowie i piśmie;
- odbył roczną praktykę w zakresie rachunkowości w państwie Unii Europejskiej oraz co najmniej dwuletnią aplikację w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych zarejestrowanym w państwie Unii Europejskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta lub pod kierunkiem biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie Unii Europejskiej albo trzyletnią aplikację w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych zarejestrowanym w państwie Unii Europejskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta lub pod kierunkiem biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie Unii Europejskiej – przy czym spełnienie tych warunków zostało stwierdzone przez Komisję Egzaminacyjną, zwaną dalej "Komisją";
- złożył przed Komisją z wynikiem pozytywnym egzaminy dla kandydatów na biegłego rewidenta z wiedzy teoretycznej;
- złożył przed Komisją z wynikiem pozytywnym końcowy egzamin dyplomowy sprawdzający umiejętności praktycznego zastosowania wiedzy teoretycznej;
- złożył ślubowanie przed prezesem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów lub innym upoważnionym członkiem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów.

Do rejestru może być wpisana również osoba fizyczna, która:

- posiada co najmniej 15-letnie doświadczenie zawodowe w zakresie rachunkowości, prawa i finansów oraz spełnia warunki opisane powyżej (z pominięciem warunków dotyczących praktyki i aplikacji);
- posiada uprawnienia do wykonywania zawodu biegłego rewidenta, uzyskane w innym państwie Unii Europejskiej, po złożeniu z wynikiem pozytywnym egzaminu w języku polskim z prawa gospodarczego, w zakresie niezbędnym do wykonywania czynności rewizyjnych, obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej.

  Do rejestru może być wpisana również, na zasadzie wzajemności, osoba fizyczna, która posiada uprawnienia do wykonywania zawodu biegłego rewidenta uzyskane w państwie trzecim, jeżeli spełnia wymagania w zakresie kwalifikacji zawodowych zgodne z warunkami określonymi w ustawie lub równoważne oraz złoży z wynikiem pozytywnym egzamin w języku polskim z prawa gospodarczego, w zakresie niezbędnym do wykonywania czynności rewizyjnych, obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej.

Rota ślubowania biegłego rewidenta

„Przyrzekam, że jako biegły rewident będę wykonywać mój zawód w poczuciu odpowiedzialności, z całą rzetelnością i bezstronnością, zgodnie z przepisami prawa i obowiązującymi standardami wykonywania zawodu. W swoim postępowaniu będę kierował się zasadami etyki zawodowej i niezależnością. Poznane w trakcie wykonywania zawodu biegłego rewidenta fakty i okoliczności zachowam w tajemnicy wobec osób trzecich.

Ślubowanie może być złożone z dodaniem słów „Tak mi dopomóż Bóg”.

Kary dyscyplinarne

Biegły rewident podlega odpowiedzialności dyscyplinarnej jeżeli dopuścił się przewinienia dyscyplinarnego. Przewinienie dyscyplinarne polega na naruszeniu przez biegłego rewidenta przepisów dotyczących:

- wykonywania zawodu, zasad etyki zawodowej, niezależności lub krajowych standardów wykonywania zawodu,
- realizacji obowiązków związanych z przynależnością do PIBR,
- prowadzenia działalności w formie firmy audytorskiej,
- pełnienia funkcji w organach zarządzających lub nadzorczych firm audytorskich

Karami dyscyplinarnymi są:

- upomnienie,
- kara pieniężna do 250 tys. zł,
- zakaz przeprowadzania badań na okres od roku do 3 lat,
- zakaz wykonywania czynności rewizji finansowej na okres od roku do 3 lat przez okres od roku do lat 3,
- zakaz wykonywania zawodu biegłego rewidenta na okres od roku do 3 lat,
- zakaz pełnienia funkcji członka Zarządu lub innego organu zarządzającego lub członka rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego w firmach audytorskich lub jednostkach zainteresowania publicznego na okres od roku do 3 lat,
- skreślenie z rejestru

PRZYKŁAD:
Audytor zewnętrzny w NIK

„W 2015 roku w Najwyższej Izbie Kontroli zakończył się audyt zewnętrzny przeprowadzony na zlecenie Marszałka Sejmu. NIK z satysfakcją przyjmuje pozytywną ocenę zawartą w sprawozdaniu audytora zewnętrznego. W opinii audytora sposób prowadzenia gospodarki finansowej przez NIK był prawidłowy. NIK w sposób gospodarny, celowy i rzetelny wydatkowała środki publiczne oraz gospodarnie, celowo i rzetelnie przeprowadzała przetargi.”

www.nik.gov.pl

Ustawa o NIK stanowi:

Art. 7a.

1. Nie rzadziej niż raz na 3 lata przeprowadza się audyt zewnętrzny w zakresie wykonania budżetu oraz gospodarki finansowej Najwyższej Izby Kontroli. Audyt zewnętrzny obejmuje okres następujący po okresie objętym ostatnim audytem.
2. Audyt zewnętrzny oznacza ogół działań służących do wyrażenia opinii obejmującej:
   1) ocenę prawidłowości i wiarygodności rocznego sprawozdania z wykonania budżetu Najwyższej Izby Kontroli;
   2) ocenę zgodności stanu faktycznego ze stanem wymaganym w zakresie dotyczącym procesów pobierania i gromadzenia środków publicznych, dokonywania wydatków ze środków publicznych, udzielania zamówień publicznych oraz zwrotu środków publicznych;
   3) ocenę gospodarności, celowości i rzetelności dokonywania wydatków ze środków publicznych oraz udzielania zamówień publicznych, a także ocenę wykorzystania zasobów;
   4) ocenę sposobu prowadzenia gospodarki finansowej oraz stosowania procedur dotyczących procesów wymienionych w pkt 2.

Art. 7b.

1. Przeprowadzenie audytu zewnętrznego zleca Marszałek Sejmu podmiotowi wybranemu zgodnie z przepisami o zamówieniach publicznych.
2. Audyt zewnętrzny przeprowadza podmiot niezależny od Najwyższej Izby Kontroli posiadający odpowiednie kwalifikacje i wiedzę z zakresu audytu. […]

Art. 7c.

1. Audytor zewnętrzny ma prawo wglądu do dokumentów związanych z przeprowadzanym audytem, w tym zawartych na nośnikach elektronicznych, oraz do wykonywania z nich kopii, odpisów, wyciągów, zestawień lub wydruków.
2. Pracownicy Najwyższej Izby Kontroli, o których mowa w art. 66, są obowiązani, na żądanie audytora zewnętrznego, udzielać informacji i wyjaśnień oraz potwierdzać zgodność z oryginałem kopii dokumentów, ich odpisów, wyciągów, zestawień oraz wydruków.
3. Z przyjęcia ustnych informacji i złożonych ustnie wyjaśnień sporządza się protokół, który podpisuje audytor zewnętrzny oraz osoba, która ich udzieliła lub je złożyła.

Art. 7d.

1. Audytor zewnętrzny sporządza pisemne sprawozdanie z przeprowadzonego audytu, w którym przedstawia w sposób jednoznaczny, rzetelny i zwięzły ustalenia i wnioski poczynione w trakcie audytu. Sprawozdanie powinno zawierać sformułowanie opinii, o której mowa w art. 7a ust. 2.
2. Audytor zewnętrzny przekazuje sprawozdanie, o którym mowa w ust.1, Prezesowi Najwyższej Izby Kontroli w terminie 14 dni od zakończenia audytu.
3. Prezes Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 14 dni od przekazania sprawozdania, może przedstawić do niego swoje stanowisko.
4. Audytor zewnętrzny przekazuje Marszałkowi Sejmu sprawozdanie wraz ze stanowiskiem, o których mowa w ust. 3.

PRZYKŁAD:
Sprawa w związku z Szefem Hiszpańskiej Federacji Piłkarskiej (RFEF)

- 26.07.2017
- Szef Hiszpańskiej Federacji Piłkarskiej (RFEF) Angel Maria Villar został zawieszony na rok przez Wyższy Trybunał do spraw sportu tego kraju. Działacz jest oskarżony o korupcję i oszustwa finansowe. Sędzia stwierdził, że oskarżeni dopuścili się nielegalnego zarządzania, przywłaszczania, fałszowania dokumentów i korupcji.
- Z aktów śledczych wynikało, że w raportach za lata 2010-2014 łącznie zawyżono wartość środków posiadanych przez RFEF o ponad 53 mln euro w stosunku do rzeczywistego stanu kont.
- Według audytorów, z kont hiszpańskiej federacji piłkarskiej w latach 2010-2014 zniknęło tymczasem 14,6 mln euro. W tę sumę wliczona jest kwota ponad 700 tys. euro, która miała trafić na pomoc dla dzieci z Haiti, ofiar trzęsienia ziemi w 2010 r. Suma ta nigdy tam nie dotarła. Badania audytorów wykazały też, iż na konto RFEF wpłynęło 5,8 mln euro od rozmaitych instytucji międzynarodowych, ale suma ta nie została nigdy uwzględniona w rocznych raportach.
- Audytorzy stwierdzili również, że w rozliczeniach RFEF istniały liczne nieprawidłowości dotyczące transakcji pomiędzy centralą federacji a jej regionalnymi strukturami.

http://www.tvn24.pl

PRZYKŁAD:
Audytor w szpitalu w Brzegu

30.09.2015

Audytor Piotr Nowicki z firmy Consulting-Med. Zdiagnozował, że w szpitalu w brzegu panuje przerost zatrudnienia i zbyt mało pacjentów w stosunku do liczby łóżek oraz zadłużenie, które zaczynają ciągnąć szpital w przepaść.

Audytor rozpatrzył sytuację i zaproponował zmiany i działania, które mają uchronić szpital przed upadłością. Niektóre zmiany, które zaproponował audytor, są radykalne: likwidacja przynoszących straty oddziałów, np. psychiatrii, pozbycie się budynku przy ul. Nysańskiej i przeniesienie rehabilitacji neurologicznej do głównego obiektu, sprzedaż terenów zielonych i wreszcie obniżenie liczby zatrudnionych o 55 etatów. W tym aż o 18 etatów wśród pielęgniarek. W szpitalu mówiono, jednak że jest zbyt mało pielęgniarek, a audyt wykazał, że mamy do czynienia z przerostem zatrudnienia. Audytor proponował nie tylko cięcia. W swoim dokumencie zasugerował np., że warto zbudować łącznik między głównym budynkiem a obiektem, w którym działa Zakład Opiekuńczo-Leczniczy, a nowe pomieszczenia wykorzystać m.in. na dogodniejsze rozmieszczenie oddziału wewnętrznego, który dziś funkcjonuje na dwóch piętrach. Pojawiła się też, już realizowana, propozycja utworzenia własnej pracowni tomografii komputerowej, która będzie realizowała badania na rzecz szpitalnych oddziałów. Po prezentacji wyników audytu radni opozycji zarzucali szefowi szpitala, że już dawno miał przedstawić program naprawczy i domagali się, żeby jeszcze w czasie wakacji opracował plan restrukturyzacji BCM-u.

PRZYKŁAD:
Audytor na GPW

Zgodnie ze Statutem Giełdy wybór biegłego rewidenta do przeprowadzania badania sprawozdania finansowego Spółki należy do kompetencji Rady Giełdy. Rada Giełdy dokonuje wyboru biegłego rewidenta na podstawie opinii i rekomendacji Komitetu Audytu.

- Podmiotem uprawnionym, badającym jednostkowe sprawozdanie finansowe GPW oraz skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy GPW za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2015 r. jest KPMG Audyt spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa („KPMG Audyt"), wpisana na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych pod nr 3546.
- Umowa pomiędzy GPW a KPMG Audyt została zawarta 21 października 2015 r. i dotyczy badania rocznego jednostkowego i skonsolidowanego sprawozdania finansowego za rok obrotowy kończący się 31 grudnia 2015 r. oraz przegląd śródrocznych jednostkowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych za poszczególne kwartały 2016 r.

Audyt a gala Oscarów

Za liczenie głosów oraz przygotowywanie koper z wynikami na galę Oscarów odpowiedzialna była firma PriceWaterhouseCooper, która wzięła na siebie całą odpowiedzialność za wpadkę na gali w kategorii „Najlepszy film". Firma ta od 83 lat świadczy usługę audytorską dla Akademii Filmowej.

Porównanie obecnej oraz poprzedniej regulacji prawnej w zakresie audytu zewnętrznego –

analiza ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. z 2009 r. Nr 77 poz. 649) oraz ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 20017 r., poz. 1089)

Potrzeba i cel złożenia projektu

Ustanowienie nowej regulacji ma na celu **transpozycję do krajowego porządku prawnego postanowień nowych przepisów prawa UE z zakresu audytu** obejmujących:

- dyrektywę 2014/56/UE zmieniającą dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych oraz
- rozporządzenie 537/2014 w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego.
- część zaproponowanych rozwiązań wynika z konieczności dopełnienia transpozycji dotychczasowych postanowień dyrektywy 2006/43/WE

  w celu udoskonalenia obecnie obowiązujących regulacji i ułatwienia ich stosowania i interpretacji.

Akty prawne uznawane są za wydane w reakcji na kryzys finansowy z 2008 roku, którego źródeł upatruje się właśnie w błędach audytorskich.

Pierwsze kroki

Mając na względzie zakres oraz skalę koniecznych i potrzebnych zmian przepisów, **zdecydowano się na opracowanie nowej ustawy**, która zastąpi ustawę z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym.

Takie rozwiązanie miało zapewnić przede wszystkim:

- **prawidłowe wdrożenie postanowień** nowych przepisów prawa UE,
- większą **przejrzystość** regulacji,
- **ułatwienie stosowania** przepisów,
- **zapobiegnięcie** powstaniu ewentualnych **niespójności, sprzeczności wewnętrznych** oraz **wątpliwości interpretacyjnych**.

Kierunki zmian

Zgodnie z uzasadnieniem projektu przygotowanego przez Ministerstwo Finansów, nowe przepisy wspólnotowe mają na celu wprowadzenie zmian polegających przede wszystkim na:

- **wzmocnieniu niezależności i obiektywizmu** biegłych rewidentów i firm audytorskich,
- **poprawie jakości badań ustawowych**,
- **wzmocnieniu nadzoru publicznego**.

Wzmocnienie niezależności i obiektywizmu biegłych rewidentów i firm audytorskich

Umożliwione przez znaczne ograniczanie i eliminowanie konfliktu interesów występujących między biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi a jednostkami badanymi, w szczególności badanymi jednostkami zaufania publicznego (dalej jako: JZP).

Realizacja poprzez następujące instytucje:

- obowiązkowa rotacja firmy audytorskiej dla badań ustawowych JZP,
- ograniczenia w świadczeniu usług innych niż badanie na rzecz badanej JZP,
- limity wynagrodzenia za usługi dozwolone inne niż badanie,
- limity całkowitego wynagrodzenia uzyskiwanego od jednego klienta będącego JZP

Poprawa jakości badań ustawowych

Umożliwione przez:

- **lepszą jakość raportowania z badania** na rzecz różnych adresatów/podmiotów (jednostek badanych, komitetu audytu, rady nadzorczej, organu nadzoru finansowego i audytowego),
- **regularny dialog** między firmami audytorskimi, a organami nadzorującymi instytucje kredytowe i zakłady ubezpieczeń,
- **dodatkową kontrolę jakości wykonania zlecenia badania JZP** przed wydaniem ostatecznego sprawozdania z badania JZP,
- **uszczegółowienie zasad wewnętrznej organizacji firmy audytorskiej**,
- **wzmocnienie roli i zadań komitetu audytu** w procesie wyboru firmy audytorskiej

Wzmocnienie nadzoru publicznego

Umożliwione przez:

- **wzmocnienie jego niezależności od środowiska biegłych rewidentów** (brak praktyków w organie nadzoru, bezpośrednia realizacja kontroli, dochodzeń i nakładanie kar w przypadku badań ustawowych JZP przez organ nadzoru publicznego),
- **zwiększenie** jego **uprawnień nadzorczych i dochodzeniowych**,
- w zakresie nakładania kar i sankcji - **zwiększenie katalogu osób karanych** za naruszenie przepisów dyrektywy i rozporządzenia, zaostrzenie kar,
- **wzmocnienie instrumentów nadzorczych oraz zwiększenie ich elastyczności** (dostosowanie częstotliwości kontroli firm audytorskich do wyników analizy ryzyka, monitorowanie rynku).

Podstawowe pojęcia – w rozumieniu art. 2 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym

Ustawa wprowadza rozróżnienie pomiędzy badaniami obowiązkowymi i dobrowolnymi, co pozwala określić inny, mniejszy zakres kontroli jakości badań dobrowolnych.

Badanie ustawowe – badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej lub badanie rocznego sprawozdania finansowego, którego **obowiązek przeprowadzania wynika z** art. 64 **ustawy** rachunkowości, przepisów innych ustaw lub przepisów prawa Unii Europejskiej, przeprowadzane zgodnie z krajowymi standardami badania.

Badaniu dobrowolne – należy przez to rozumieć badanie rocznego sprawozdania finansowego, które jest przeprowadzane **na podstawie decyzji badanej jednostki**, a nie na podstawie art. 64 o rachunkowości, przepisów innych ustaw lub przepisów prawa Unii Europejskiej, przeprowadzane zgodnie z krajowymi lub innymi standardami badania, a także badanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej przeprowadzane zgodnie ze standardami innymi niż krajowe standardy badania.

Podstawowe pojęcia – w rozumieniu art. 2 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym

Zawód biegłego rewidenta polega na wykonywaniu **czynności rewizji finansowej**, **świadczeniu usług atestacyjnych** innych niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów oraz **świadczeniu usług pokrewnych**.

Czynności rewizji finansowej –usługi atestacyjne obejmujące badania, a także przeglądy sprawozdań finansowych i inne usługi atestacyjne określone przepisami prawa, zastrzeżone dla biegłego rewidenta;.

Usługi atestacyjne –usługi mające na celu uwiarygodnienie w wysokim lub umiarkowanym stopniu zagadnień obejmujących w szczególności informacje finansowe i niefinansowe, systemy, procesy, a także aspekty zachowań lub postaw określonych podmiotów, w oparciu o dowody uzyskane w trakcie przeprowadzenia odpowiednich procedur, stanowiące podstawę wydawanej, zgodnie z przyjętymi kryteriami, oceny zagadnień będących przedmiotem tych usług, zamieszczonej w sprawozdaniu z wykonanej usługi.

Usługi pokrewne –usługi polegające na przeprowadzeniu uzgodnionych procedur, wykonywanych w oparciu o uzgodniony cel, zakres prac i sposób ich wykonania, których opis i wynik są przedstawione w raporcie z wykonania usługi, lub usługi kompilacji informacji finansowych, których celem jest wykorzystanie wiedzy z zakresu rachunkowości do zebrania, sklasyfikowania i podsumowania informacji finansowych.

Podstawowe pojęcia – w rozumieniu art. 2 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym

Jednostki zaufania publicznego (dalej jako: JZP) - jednostki interesu publicznego, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu.

W katalogu JZP znalazły się wszystkie najważniejsze podmioty finansowe (np. banki), choć wyłączone z niego zostały SKOK-i oraz "niektóre instytucje pieniądza elektronicznego". SKOK-i nie są zaliczone do JZP na podstawie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z 2015 roku.

Katalog obejmuje:

a) **emitentów papierów wartościowych** dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym państwa Unii Europejskiej, mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, których sprawozdania finansowe objęte są obowiązkiem badania ustawowego, **(POPRZEDNIO: z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego),**

b) **banki krajowe, oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych**,

c) **zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji oraz główne oddziały i oddziały zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji,**

d) **instytucje pieniądza elektronicznego i krajowe instytucje płatnicze spełniające kryteria dużej jednostki,**

Podstawowe pojęcia – w rozumieniu art. 2 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym

e) **otwarte fundusze emerytalne, dobrowolne fundusze emerytalne oraz powszechne towarzystwa emerytalne**,

f) **fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz publiczne fundusze inwestycyjne zamknięte**,

g) **towarzystwa,** które na koniec danego roku obrotowego oraz na koniec roku obrotowego poprzedzającego dany rok obrotowy zarządzały aktywami o wartości nie mniejszej niż 10 000 000 000 zł oraz które zarządzały funduszami posiadającymi łącznie nie mniej niż 30 000 rejestrów otwartych dla uczestników,

h) **podmioty prowadzące działalność maklerską,** które na koniec danego roku obrotowego oraz na koniec roku obrotowego poprzedzającego dany rok obrotowy posiadały na rachunkach klientów aktywa o wartości nie mniejszej niż 10 000 000 000 zł lub zarządzały aktywami o wartości nie mniejszej niż 10 000 000 000 zł i jednocześnie posiadały minimum 10 000 klientów, z wyłączeniem podmiotów prowadzących działalność wyłącznie w zakresie przyjmowania i przekazywania zleceń nabycia lub zbycia instrumentów finansowych lub w zakresie doradztwa inwestycyjnego**,**

i) **spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe,** spełniające kryteria dużej jednostki.

Szczególne warunki przeprowadzania badań ustawowych w JST

Mechanizmem, który ma gwarantować przejrzystość działań firmy audytorskiej, jest **zakaz świadczenia szeregu dodatkowych usług na rzecz JZP, w której ta firma przeprowadza rewizję finansową.**

Najważniejsze z zakazanych usług to doradztwo podatkowe i wycena przedsiębiorstw.

Ustawa o biegłych rewidentach wdraża regulacje unijne określające **nowe zasady wykonywania audytu w spółkach**. Zakłada m.in., że **firmy audytorskie nie będą jednocześnie mogły świadczyć usług doradztwa podatkowego tym samym klientom**.

Usług zakazanych nie może świadczyć audytor jednostki zainteresowania publicznego ani żadna jednostka należąca do jego sieci. Zakaz świadczenia obejmuje badany podmiot, jego jednostkę dominującą i jednostki zależne w Unii Europejskiej i obowiązuje od początku badanego roku obrotowego do dnia wydania sprawozdania z badania.

Szczególne warunki przeprowadzania badań ustawowych w JST

W czasie prac parlamentarnych do projektu wprowadzono rządowe autopoprawki m.in. dot. rozszerzenia „czarnej listy” usług zakazanych o usługi niebędące czynnościami rewizji finansowej. Chodziło o to, aby **firma audytorska nie mogła jednocześnie świadczyć temu samemu klientowi (JZP) usług audytorskich i doradczych**.

Wprowadzono tzw. „białej listy" usług dozwolonych, które będą świadczone jedynie w zakresie niezwiązanym z polityką podatkową badanej jednostki oraz po przeprowadzeniu przez komitet audytu oceny zagrożeń i zabezpieczeń niezależności.

W końcu, przyjmując poprawki Senatu, posłowie nieco złagodzili regulacje zakazujące biegłym rewidentom świadczenia dla swoich klientów usług, wykraczających poza rewizję finansową.

Szczególne warunki przeprowadzania badań ustawowych w JST

W myśl ostatecznych zapisów ustawy **biegli rewidenci będą mogli świadczyć dla swoich klientów niektóre usługi, które zostały pierwotnie wykluczone przez Sejm.**

Są wśród nich tzw. **usługi atestacyjne**, czyli poświadczające zgodność dokumentów ze stanem faktycznym i przepisami. Dopuszczono także **przeprowadzanie procedur należytej staranności** (tzw. due dilligence), **wydawanie listów poświadczających w związku z prospektem emisyjnym badanej jednostki, potwierdzanie spełnienia warunków zawartych umów kredytowych**, a także **usługi atestacyjne w zakresie sprawozdawczości dotyczącej ładu finansowego, zarządzania ryzykiem oraz społecznej odpowiedzialności biznesu.**

Biegli rewidenci będą mogli m.in. świadczyć usługi badania historycznych informacji finansowych do prospektu, weryfikować pakiety konsolidacyjne; potwierdzać spełnienie warunków zawartych umów kredytowych na podstawie analizy informacji finansowych pochodzących ze zbadanych przez daną firmę audytorską sprawozdań finansowych.

Będą również mogli oceniać zgodność informacji ujawnianych przez instytucje finansowe i firmy inwestycyjne z wymogami w zakresie ujawniania informacji dotyczących adekwatności kapitałowej oraz zmiennych składników wynagrodzeń. Poza tym będą mogli świadczyć usługi "poświadczenia dotyczące sprawozdań lub innych informacji finansowych przeznaczonych dla organów nadzoru, rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego spółki lub właścicieli, wykraczające poza zakres badania ustawowego i mające pomóc tym organom w wypełnianiu ich ustawowych obowiązków".

Zastrzeżono, że świadczenie tych usług możliwe będzie jedynie w zakresie niezwiązanym z polityką podatkową badanej jednostki, po przeprowadzeniu przez komitet audytu oceny zagrożeń i zabezpieczeń niezależności.

Szczególne warunki przeprowadzania badań ustawowych w JZP – podstawa prawna

Art. 136.

1. Usługami zabronionymi zgodnie z art. 5 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia nr 537/2014 są także inne usługi niebędące czynnościami rewizji finansowej.

2. Usługami zabronionymi zgodnie z art. 5 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia nr 537/2014 nie są:

1) usługi, o których mowa w art. 15 ust. 3 ustawy z dnia 7 grudnia 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających;

2) usługi:

a) przeprowadzania procedur należytej staranności (due dilligence) w zakresie kondycji ekonomiczno-finansowej,

b) wydawania listów poświadczających

– wykonywane w związku z prospektem emisyjnym badanej jednostki, przeprowadzane zgodnie z krajowym standardem usług pokrewnych i polegające na przeprowadzaniu uzgodnionych procedur;

3) usługi atestacyjne w zakresie informacji finansowych pro forma, prognoz wyników lub wyników szacunkowych, zamieszczane w prospekcie emisyjnym badanej jednostki;

4) badanie historycznych informacji finansowych do prospektu, o którym mowa w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 809/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. wykonującym dyrektywę 2003/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie informacji zawartych w prospektach emisyjnych oraz formy, włączenia przez odniesienie i publikacji takich prospektów emisyjnych oraz rozpowszechniania reklam;

5) weryfikacja pakietów konsolidacyjnych;

6) potwierdzanie spełnienia warunków zawartych umów kredytowych na podstawie analizy informacji finansowych pochodzących ze zbadanych przez daną firmę audytorską sprawozdań finansowych;

7) usługi atestacyjne w zakresie sprawozdawczości dotyczącej ładu korporacyjnego, zarządzania ryzykiem oraz społecznej odpowiedzialności biznesu;

8) usługi polegające na ocenie zgodności informacji ujawnianych przez instytucje finansowe i firmy inwestycyjne z wymogami w zakresie ujawniania informacji dotyczących adekwatności kapitałowej oraz zmiennych składników wynagrodzeń;

9) poświadczenia dotyczące sprawozdań lub innych informacji finansowych przeznaczonych dla organów nadzoru, rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego spółki lub właścicieli, wykraczające poza zakres badania ustawowego i mające pomóc tym organom w wypełnianiu ich ustawowych obowiązków.

3. Świadczenie usług, o których mowa w ust. 2, możliwe jest jedynie w zakresie niezwiązanym z polityką podatkową badanej jednostki, po przeprowadzeniu przez komitet audytu oceny zagrożeń i zabezpieczeń niezależności, o której mowa w art. 69–73.

Szczególne warunki przeprowadzania badań ustawowych w JZP – opinia środowiska biegłych rewidentów

Podobne zmiany wprowadzono w całej UE. Czy udało się utrzymać ducha idei europejskiej reformy w krajowych rozwiązaniach?

Wprowadzenie szerszego, od wymaganego przepisami unijnymi, zakazu świadczenia usług nieaudytowych (innych niż usługi atestacyjne i poświadczające) na rzecz badanych JZP powoduje, że ***wraz z Holandią należymy do tych 2 państw, które zastosowały tak widoczne odstępstwo od przepisów UE.***

Pozostałe 25 krajów UE*, w tym Niemcy, Francja i Włochy,* ***przyjęły rozwiązania mniej restrykcyjne****, nie obawiając się, że naruszy to obiektywizm biegłych rewidentów.*

K. Burnos, prezes Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

Szczególne warunki przeprowadzania badań ustawowych w JZP – opinia środowiska biegłych rewidentów

Ostatnie pół roku prac nad projektem ustawy to walka, żeby nie wprowadzano zakazu świadczenia usług doradczych i audytowych na rzecz JZP, jeżeli jest ona badana przez daną firmę audytorską. Udało się? Czy koncepcja *pure audit* (czystego audytu) jest w ogóle realna?

Koncepcja czystego audytu jest nierealna z 2 powodów. Pierwszy ***to wartość doradcza nieaudytowych usług świadczonych przez biegłych rewidentów.*** *Przedsiębiorstwa chcą korzystać z porad badającego ich audytora, bo zna on ich realia i potrzeby, a jednocześnie są przekonane o jego wiedzy i rozsądku. (...).*

Drugi powód to ***celowość wykorzystania potencjału wiedzy, umiejętności i doświadczeń biegłych rewidentów na rzecz rozwoju rynku i gospodarki, w tym uszczelnienia systemu podatkowego.*** *(...).*

Na etapie prac w Senacie, (...) udało się nam przekonać izbę wyższą parlamentu, że ***poprawka rządowa dotycząca całkowitego ograniczenia usług na rzecz badanych JZP, wprowadzona w trybie nadzwyczajnym do uprzednio uzgodnionego projektu ustawy, wyrządzi poważne szkody rynkowi kapitałowemu (...).***

Szczególne warunki przeprowadzania badań ustawowych w JZP – opinia środowiska biegłych rewidentów

Decyzja Senatu wzmocniła rolę biegłego rewidenta przy wspieraniu działalności nadzorczej komitetów audytu i rad nadzorczych.

Wartość tych usług może wynieść nawet 70% wynagrodzenia za badanie, jeżeli wymaga tego interes przedsiębiorstwa.

***Warto zaznaczyć, że w przypadku NJZP dotychczasowe przepisy nie zostały w zasadzie zmienione właśnie z uwagi na wartość, jaką dla badanego przedsiębiorstwa ma doświadczenie, i szerokie kompetencje badającego go biegłego rewidenta**.*

Tutaj lobbyści doradców podatkowych, którzy „wiedzeni głęboką troską o niezależność biegłych rewidentów" wnioskowali o maksymalne ograniczenie pola naszego działania (....).

K. Burnos, prezes Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

Zmiany dotyczące samorządu zawodowego biegłych rewidentów - struktura samorządu zawodowego biegłych rewidentów

Art. 17 ust. 1 Konstytucji RP:

W drodze ustawy można tworzyć samorządy zawodowe, reprezentujące osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i sprawujące pieczę nad należytym wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony.

Polska Izba Biegłych Rewidentów (dalej jako: PIBR)**, POPRZEDNIO: Krajowa Izba Biegłych Rewidentów** (dalej jako: KIBR) – jest samorządem zawodowym biegłych rewidentów i posiada osobowość prawną.

Zmiany dotyczące samorządu zawodowego biegłych rewidentów - kierunek zmian

Dotychczasowa struktura KIBR dość skutecznie działała w praktyce, zatem co do zasady proponowane było utrzymanie struktury samorządu zawodowego biegłych rewidentów w niezmienionym kształcie, a przepisy dotyczące samorządu zawodowego w dużej mierze powielają przepisy poprzednio obowiązującej ustawy.

Zmiany były konieczne ze względu na **wymagany przepisami unijnymi nowy podział obowiązków między KNA oraz KIBR**.

Głównie postulaty doprecyzowania przepisów, których celem jest usprawnienie bieżącej współpracy na linii KNA-KIBR oraz aktualizacja stosowanej w ustawie terminologii.

Struktura samorządu zawodowego biegłych rewidentów

Katalog zadań PIBR (otwarty):

1) **reprezentowanie** członków oraz **ochrona** ich **interesów zawodowych**;
2) ustanawianie **krajowych standardów wykonywania zawodu** oraz **zasad etyki zawodowej**;
3) wykonywanie zadań w zakresie **należytego wykonywania zawodu** i **przestrzegania zasad etyki** zawodowej przez członków PIBR oraz **przestrzegania przepisów prawa, procedur i standardów przez firmy audytorskie**, w tym:

    a) **przeprowadzanie kontroli badań ustawowych jednostek innych niż jednostki zainteresowania publicznego,**

    b) **prowadzenie postępowań dyscyplinarnych przeciwko biegłym rewidentom przeprowadzającym badania jednostek innych niż jednostki zainteresowania publicznego,**

    c) **nakładanie kar administracyjnych na firmy audytorskie;**

4) **współdziałanie w kształtowaniu zasad rachunkowości i rewizji finansowej**;
5) opracowywanie **materiałów szkoleniowych dla kandydatów** na biegłych rewidentów.

Zadania z pkt. 2 i 3 powierza się do realizacji w ramach nadzoru publicznego.

Zmiana nazwy samorządu

Samorząd przekonał Sejm do zmiany nazwy „Krajowa Izba Biegłych Rewidentów" na „Polska Izba Biegłych Rewidentów". Z jakich powodów wnioskowaliście zmianę nazwy samorządu?

W ciągu trwających wiele miesięcy konsultacji kolejnych wersji ustawy zmiana nazwy samorządu nie była priorytetem działań KRBR. (...).

Postulat zmiany nazwy tak naprawdę został zgłoszony w czerwcu 2016 r., gdy projekt ustawy był kierowany na ścieżkę parlamentarną. *Pojawił się jednak już w przeszłości, zgłaszany przez niektórych członków KRBR.*

Trzeba pamiętać, że ***jako samorząd byliśmy chyba jedyną organizacją biegłych na świecie, która nie miała w nazwie przymiotnika określającego przynależność narodową.***

Utrudniało to identyfikację polskich biegłych rewidentów w międzynarodowych organizacjach. *Nasze stanowisko nie zawsze było łączone z Polską. Odczuwali to ci biegli rewidenci, którzy z ramienia samorządu reprezentowali nas w międzynarodowych gremiach.*

Zmiana nazwy samorządu

W obecnej kadencji, na zlecenie KRBR, ze środków funduszu szwajcarskiego, opracowano strategię komunikacyjną. Jednym z jej elementów była rekomendacja zmiany wizualizacji naszej organizacji. Okazało się, że dotychczasowy znak nie spełnia ogólnie przyjętych standardów, co powoduje, że w sposób niewłaściwy przekazuje wartości, jakie reprezentuje nasza profesja, i osłabia nasz wizerunek w otoczeniu gospodarczym. I to również przesądziło o zaproponowaniu posłom zmiany nazwy samorządu.

Nasze argumenty spotkały się ze zrozumieniem i obecnie samorząd nosi nazwę Polska Izba Biegłych Rewidentów. ***Bez zmian pozostała natomiast nazwa Krajowej Rady Biegłych Rewidentów.***

K. Burnos, prezes Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

Komisja Nadzoru Audytowego

Komisja Nadzoru Audytowego (dalej jako: KNA) - kadencyjny **organ administracji publicznej**, niezależny w swoim działaniu, kolegialny.

KNA sprawowała nadzór publiczny nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta, działalnością podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz działalnością Krajowej Izby Biegłych Rewidentów już na gruncie poprzedniego stanu prawnego.

W świetle nowej regulacji na KNA nałożony został obowiązek **bezpośredniego kontrolowania firm audytorskich, które badają JZP, nakładania kar na firmy audytorskie w związku z nieprawidłowościami wykrytymi w trakcie kontroli oraz prowadzenia dochodzeń w sprawach przewinień dyscyplinarnych biegłych rewidentów w związku z badaniem ustawowym JZP.**

Komisja Nadzoru Audytowego

KNA będzie posiadało uprawnienia do prowadzenia kontroli doraźnych, planowych i tematycznych w firmach audytorskich, badających JZP.

Nie sprawuje nadzoru nad JZP w zakresie: wyboru firmy audytorskiej, rotacji firmy audytorskiej i kluczowego biegłego rewidenta, monitorowania przestrzegania przepisów dotyczących powołania, składu i funkcjonowania komitetu audytu lub rady nadzorczej w przypadku powierzenia jej funkcji komitetu audytu, ponieważ jest to obowiązek Komisji Nadzoru Finansowego.

W przypadku badań nie-JZP zadania te będą nadal wykonywane przez samorząd zawodowy PIBR pod nadzorem KNA.

Komisja Nadzoru Audytowego – podstawa prawna

Art. 88.

1. Komisja Nadzoru Audytowego sprawuje **nadzór publiczny** nad:

1) **wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta**;

2) **działalnością firm audytorskich**;

3**) działalnością Polskiej Izby Biegłych Rewidentów**, w tym w zakresie wpisu do rejestru i na listę;

4) **działalnością firm audytorskich zatwierdzonych w innym niż Rzeczpospolita Polska państwie Unii Europejskiej** i wpisanych na listę na podstawie art. 58, w zakresie przewidzianym niniejszą ustawą;

5) **działalnością jednostek audytorskich pochodzących z państwa trzeciego** i wpisanych na listę na podstawie art. 205 ust. 1, w zakresie przewidzianym niniejszą ustawą.

Art. 106.

1. Komisja Nadzoru Audytowego przeprowadza **kontrole w firmie audytorskiej w zakresie dotyczącym badań ustawowych jednostek zainteresowania publicznego.**

Art. 127.

1. W ramach sprawowania nadzoru publicznego, o którym mowa w art. 88, Komisji Nadzoru Audytowego przysługuje prawo do uczestnictwa, za pośrednictwem swoich przedstawicieli, w posiedzeniach organów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów.
2. **Komisja Nadzoru Audytowego może nałożyć na Polską Izbę Biegłych Rewidentów karę pieniężną** (…).

Komisja Nadzoru Finansowego

Najistotniejszym aspektem, jaki na skutek przepisów unijnych musi ulec zmianie, jest sposób funkcjonowania Krajowej Komisji Nadzoru (dalej jako: KNF).

Po wejściu w życie przepisów unijnych **nie ma już możliwości delegowania na samorząd zawodowy prowadzenia kontroli jakości badania w firmach audytorskich w zakresie badań ustawowych JZP**

Doszło do wyznaczenia KNF jako organu nadzoru publicznego sprawującego nadzór nad stosowaniem przez JZP przepisów rozporządzenia - zadań obejmujących nadzór nad JZP w zakresie:

- wyboru firmy audytorskiej oraz jej rotacji i rotacji kluczowego biegłego rewidenta
- odpowiedzialnego za monitorowanie przestrzegania przepisów dotyczących powołania, składu i funkcjonowania komitetu audytu (lub rady nadzorczej w przypadku powierzenia jej funkcji komitetu audytu).

KNF jest sprawuje nadzór także nad działalnością komitetów audytu.

Został wprowadzony wymóg informowania KNF o fakcie dokonania wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego JZP przez organ inny niż organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe.

Częstotliwość kontroli w firmach audytorskich a analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości

Zgodnie z wymogami unijnymi wprowadzana jest również konieczność dostosowania częstotliwości prowadzonych kontroli do oceny ryzyka wystąpienia nieprawidłowości.

Wprowadzono uzależnienie częstotliwości kontroli KNF w firmach audytorskich od analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w badaniach ustawowych, jednakże:

- kontrole firm audytorskich w przypadku przeprowadzania badań ustawowych dużych JZP odbywać się będą co najmniej raz na 3 lata, a kontrole firm audytorskich w przypadku przeprowadzania badań ustawowych pozostałych JZP odbywać się będą co najmniej raz na 6 lat,
- kontrole firm audytorskich w zakresie badań ustawowych nie-JZP odbywać się będą co najmniej raz na 6 lat.

Wskazano również, że metodologia przeprowadzanych kontroli powinna uwzględniać obowiązywanie zasady proporcjonalności przy stosowaniu krajowych standardów badania przy badaniu średnich i małych jednostek, a także skalę i złożoność działalności biegłych rewidentów i firm audytorskich.

Wzmocnienie roli komitetu audytu w jednostce zainteresowania publicznego

Najważniejsze nowe zapisy, jakie pojawiły się w nowej ustawie o biegłych rewidentach i firmach audytorskich:

- zmiana katalogu jednostek nie mających obowiązku posiadania komitetów audytu,
- członkowie komitetu audytu są powoływani przez radę nadzorczą, a jego przewodniczący przez członków komitetu lub przez radę nadzorczą,
- większość członków komitetu audytu, w tym przewodniczący są niezależni od jednostki i ustawa podaje szczegółowe kryteria niezależności (m.in. nie należy ani w okresie ostatnich 5 lat od dnia powołania nie należał do kadry kierowniczej wyższego szczebla, w tym nie jest ani nie był członkiem zarządu lub innego organu zarządzającego danej jednostki zainteresowania publicznego lub jednostki z nią powiązanej, nie jest i w okresie ostatnich 2 lat od dnia powołania nie był członkiem rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego lub kontrolnego obecnej lub poprzedniej firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie sprawozdania finansowego danej JZP

Wzmocnienie roli komitetu audytu w jednostce zainteresowania publicznego

- członkowie komitetu posiadają wiedzę i umiejętności z zakresu branży, w której działa jednostka (warunek ten uznaje się za spełniony, jeżeli przynajmniej jeden członek komitetu audytu posiada wiedzę i umiejętności z zakresu tej branży lub poszczególni członkowie w określonych zakresach posiadają wiedzę i umiejętności z zakresu tej branży),

- w przypadku pełnienia roli komitetu audytu przez całą radę nadzorczą kryteria niezależności, jak i kompetencji w zakresie rewizji finansowej i/lub rachunkowości powinny być także spełnione przez tę radę.

Wzmocnienie roli komitetu audytu w jednostce zainteresowania publicznego

Aktualizacja katalogu zadań komitetu audytu:

- przedstawienie radzie nadzorczej rekomendacji dotyczącej powołania audytora, rekomendacja taka jest przestawiana po przeprowadzeniu procedury przetargowej,
- informowanie rady nadzorczej o wynikach badania oraz wyjaśnienie, w jaki sposób badanie przyczyniło się do rzetelności sprawozdawczości finansowej jednostki, a także, jaka była rola komitetu w procesie badania,
- opracowanie polityki w zakresie świadczenia dodatkowych usług niebędących badaniem,
- zatwierdzanie usług świadczonych przez audytora po przeprowadzeniu odpowiedniej oceny zagrożeń i zabezpieczeń niezależności.

Obowiązki Komitetu Audytu

Obowiązkiem zarządu JZP jest opracowanie i wdrożenie odpowiednich polityk i procedur (m.in. nabywania usług) zapewniających, że przestrzegane są zasady zapewniające niezależność audytora, natomiast obowiązkiem Komitetów Audytu jest kontrola i monitorowanie, że te zasady są przestrzegane.

Obowiązki KA:

- Kontrolowanie i monitorowanie niezależności audytora, w tym w szczególności gdy świadczone są usługi nie audytowe
- Opracowanie polityki w zakresie świadczenia – przez audytora, przez podmioty z nim powiązane oraz przez członka jego sieci – dodatkowych usług niebędących badaniem, w tym usług warunkowo zwolnionych z zakazu świadczenia
- Dokonywanie oceny niezależności audytora na potrzeby zatwierdzenia świadczenia przez niego dozwolonych usług niebędących badaniem
- Przedkładanie zaleceń mających na celu zapewnienie rzetelności procesu sprawozdawczości finansowej w jednostce

Obowiązki Komitetu Audytu

- Opracowanie polityki i szczegółowych procedur wyboru firmy audytorskiej oraz przedstawienie RN rekomendacji zawierającej przynajmniej 2 firm audytorskich
- Monitorowanie procesu sprawozdawczości finansowej oraz skuteczności systemów kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego oraz zarządzania ryzykiem Informowanie rady nadzorczej o wynikach badania oraz wyjaśnienie w jaki sposób badanie to przyczyniło się do rzetelności sprawozdawczości finansowej, a także jaka była rola komitetu audytu w procesie badania
- Monitorowanie wykonywania czynności rewizji finansowej, w szczególności monitorowanie wykonania przez audytora badania sprawozdania finansowego, z uwzględnieniem wszelkich wniosków i ustaleń Komisji Nadzoru Audytowego

Grożące konsekwencje

Badanie sprawozdania finansowego jest nieważne z mocy prawa w przypadku JZP, jeżeli zostało przeprowadzone z naruszeniem przepisów regulujących usługi zabronione, limity na wynagrodzenia za usługi dozwolone oraz rotację audytora.

Możliwość nałożenia kar pieniężnych (do 250 tys. zł) na członków organów administracyjnych, zarządzających, nadzorczych, komitetów audytu badanej jednostki, a także na samą jednostkę (możliwa kara do wysokości 10% przychodów) w przypadku braku odpowiednich polityk i procedur w spółce zakresie nabywania usług od firm audytorskich.

Zmiany w zakresie obowiązków raportowania wyników badania

Jednym z priorytetów organów stanowiących przepisy reformy audytu były zmiany w zakresie obowiązków raportowania wyników badania.

Zarówno przepisy Rozporządzenia jak i nowe i zmienione Międzynarodowe Standardy Badania (MSB) nadały nowy kształt sprawozdania z badania („sprawozdanie z badania" to nowa nazwa dla „opinii z badania").

Zmiany te to odpowiedź na wnioski i komentarze odbiorców sprawozdań finansowych, że dotychczasowa opinia jest dla nich niewystarczająca i dopominających się o raporty umożliwiające szerszy wgląd w proces audytowy oraz jego wyniki i spostrzeżenia audytorów.

Zmienione sprawozdania z badania według wymogów MSB, a dla JZP również uwzględniające wymogi Rozporządzenia będą obowiązywały w Polsce przy badaniach sprawozdań finansowych za rok 2017.

W krajach Unii, gdzie zmiany już wdrożono, nowe sprawozdania z badania spotkały się z przychylnym przyjęciem. Inwestorzy pozytywnie docenili wysiłki audytorów w dostarczeniu informacji ułatwiają- cych zrozumienie procesu audytu. W szczególności pozytywnie wypowiadali się o ujawnieniach kluczowych zagadnień badania, które pomogły im lepiej zrozumieć jak z punktu widzenia audytora przedstawiają się ryzyka związane z prezentowaną przez jednostkę w sprawozdaniu finansowym sytuacją finansową i wynikami działalności.

Skrócenie okresu rotacji firm audytorskich badających JZP do 5 lat

Ustanowione są **nowe zasady rotacji firmy audytorskiej w przypadku badań JZP - przyjęto 5-letni maksymalny okresu nieprzerwanego trwania zleceń**. Oznacza to skrócenie tego okresu z 10 do 5 lat.

Badanie sprawozdań finansowych przez tą samą firmę audytorską będzie mogło trwać maksymalnie przez pięć kolejnych lat liczonych wstecz.

Jesteśmy jedynym państwem UE, które wprowadziło 5-letni okres rotacji firm audytorskich. Żaden inny kraj nie zdecydował się na wprowadzenie tak radykalnej regulacji.

W większości krajów unijnych przeciętny okres rotacji to 10 lat. W niektórych jest on nawet dłuższy, pod warunkiem że badanie przeprowadzają wspólnie 2 firmy audytorskie.

Skrócenie okresu rotacji firm audytorskich badających JZP do 5 lat

5-letni okres rotacji został wprowadzony jako **kompromis wobec postulatów Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów**. Jego prezes tłumaczył, powołując się na raport UOKiK, że **polski rynek audytu jest bardzo skoncentrowany**.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów twierdzi jednak, że **na skróceniu okresu rotacji stracą małe firmy** badające sprawozdania **oraz JZP**.

Skrócenie okresu rotacji do 5 lat dla wszystkich jednostek zainteresowania publicznego jest **sprzeczne z celem, jaki przyświecał zmianom unijnym - dekoncentracji dużych firm audytorskich na rynku badań JZP.**

Dłuższa współpraca biegłego rewidenta z badaną jednostką pozwala na lepsze jej poznanie, rozpoznanie rodzajów ryzyka związanych z jej działalnością, a tym samym **zwiększa bezpieczeństwo obrotu gospodarczego**. Daje ona również mniejszym firmom audytorskim możliwość nabycia doświadczenia i wiedzy, a tym samym sprzyja ich rozwojowi

Skrócenie okresu rotacji firm audytorskich badających JZP do 5 lat

5-letni okres rotacji uniemożliwi także wdrożenie modelu badania łącznego, czyli instrumentu, który miał sprzyjać dekoncentracji rynku audytorskiego. - 23 kraje unijne wprowadziły 10-letni, a nawet dłuższy, do 24 lat, okres rotacji - twierdzi Krzysztof Burnos. Nawet w krajach grupy wyszehradzkiej. Jego zdaniem, krótsza wymiana audytora mogłaby być ograniczona jedynie dla określonych branż, np. dużych banków i firm ubezpieczeniowych.

Skrócenie okresu rotacji firm audytorskich badających JZP do 5 lat – podstawa prawna

Obecny stan prawny:

Art. 134.

1. **Maksymalny czas nieprzerwanego trwania zleceń badań ustawowych**, o których mowa w art. 17 ust. 1 akapit drugi rozporządzenia nr 537/2014, **przeprowadzanych przez tę samą firmę audytorską** lub firmę audytorską powiązaną z tą firmą audytorską lub jakiegokolwiek członka sieci działającej w państwach Unii Europejskiej, do której należą te firmy audytorskie**, nie może przekraczać 5 lat.**

Skrócenie okresu rotacji firm audytorskich badających JZP do 5 lat – opinia środowiska biegłych rewidentów

Czy skutkiem tego faktycznie będzie dekoncentracja rynku?

Nie sądzę. (...) ***Dłuższa, nieprzerwana współpraca jednostki i badającego ją biegłego rewidenta (...) jest obopólnie korzystna****. Dzięki poznaniu firmy, jej mocnych i słabych stron, kolejne badania mogą się koncentrować na słabościach jednostki, są bardziej pogłębione i wnikliwe, a jednocześnie przebiegają szybciej. (...).*

Problem polega na tym, że w miarę upływu lat rośnie obawa popadnięcia w rutynę i nadmiernej pobłażliwości wobec nawiązania się swego rodzaju przyjaźni między badaną jednostką a biegłym rewidentem i firmą audytorską, z ramienia której on działa. Stąd wymóg okresowej zmiany (rotacji) zarówno biegłego przeprowadzającego badanie, jak i firmy audytorskiej, a także związana z tym kwestia: jaki okres nieprzerwanej współpracy można uznać za bezpieczny?

Już na etapie wstępnych prac nad ustawą zwracaliśmy uwagę, że skrócenie rotacji zewnętrznej, tj. trwania umowy o badanie z firmą audytorską, nie wpłynie na dekoncentrację rynku badań JZP. Utrudni natomiast z pewnością funkcjonowanie badanych JZP, a mniejszym firmom audytorskim nie ułatwi wejścia na rynek JZP i utrzymania się na nim.

K. Burnos, prezes Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

Skrócenie okresu rotacji firm audytorskich badających JZP do 5 lat – opinia środowiska biegłych rewidentów

Wprowadzony ustawą dla badań JZP obowiązek zmiany firmy audytorskiej co 5 lat z obowiązkową aż 4-letnią przerwą to przede wszystkim problem dla mniejszych firm audytorskich. *Wiadomo, że pozyskanie klienta kosztuje, wiadomo, że firma audytorska, zwłaszcza w początkowym okresie obsługi badania JZP, musi inwestować w organizację swojej działalności oraz metodologię badania, uczyć się branży i przedsiębiorstwa klienta. Dopiero z biegiem czasu działalność na rynku JZP staje się dochodowa.*

Małe i średnie firmy audytorskie nie mają takich zasobów jak duże i – moim zdaniem – skrócenie okresu rotacji im nie pomoże. Skrócenie go mogło mieć sens jako narzędzie jednoczesnej promocji badania wspólnego. W tym kierunku poszło wiele państw Europy. Zasada jest prosta: angażujesz 2 firmy audytorskie do wspólnego badania, możesz liczyć na wydłużenie okresu rotacji.

To mechanizm, który docelowo miał pomóc mniejszym firmom audytorskim, umożliwiać im dostęp do klientów, o których same nie miały szansy zabiegać, i doskonalenie umiejętności zawodowych w toku współpracy z biegłymi rewidentami z dużych firm audytorskich. Niestety, pomysł upadł. Badanie wspólne jest co prawda dopuszczane prawem, ale w żaden sposób nie premiowane. *Po co zatem duża firma audytorska miałaby się angażować we wspólne badanie?*

K. Burnos, prezes Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

Ustanowienie zasad rotacji kluczowego biegłego rewidenta w przypadku badań JZP - definicja kluczowego rewidenta

Przez **kluczowego biegłego rewidenta** należy rozumieć:

a) w przypadku badania sprawozdania finansowego – biegłego rewidenta wyznaczonego przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie danego badania w imieniu firmy audytorskiej lub

b) w przypadku badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej – biegłego rewidenta wyznaczonego przez firmę audytorską jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej w imieniu firmy audytorskiej na poziomie jednostki dominującej danej grupy kapitałowej oraz biegłego rewidenta wyznaczonego jako w głównym stopniu odpowiedzialnego za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej na poziomie istotnych jednostek zależnych objętych skonsolidowanym sprawozdaniem finansowym danej grupy kapitałowej, lub

c) biegłego rewidenta podpisującego sprawozdanie z badania.

Ustanowienie zasad rotacji kluczowego biegłego rewidenta w przypadku badań JZP

Skrócenie wskazanego w rozporządzeniu maksymalnego 7-letniego okresu zatrudnienia tego samego kluczowego biegłego rewidenta do maksymalnie 5-letniego okresu przy jednoczesnym wydłużeniu okresu karencji z 2 do 3 lat.

Ustanowienie zasad rotacji kluczowego biegłego rewidenta w przypadku badań JZP – podstawa prawna

Art. 134.

2. Kluczowy biegły rewident nie może przeprowadzać badania ustawowego w tej samej jednostce zainteresowania publicznego przez okres dłuższy niż 5 lat.

3. Kluczowy biegły rewident może ponownie przeprowadzać badanie ustawowe w jednostce, o której mowa w ust. 2, po upływie co najmniej 3 lat od zakończenia ostatniego badania ustawowego.

Ustanowienie zasad rotacji kluczowego biegłego rewidenta w przypadku badań NJZP – opinia środowiska biegłych rewidentów

Resort proponował dalej wprowadzenie obowiązku zmiany kluczowego biegłego rewidenta przy badaniu NJZP co 4 lata, z przerwą na 3 lata.

Byłby to ogromny cios dla małych firm audytorskich, szczególnie jednoosobowych, gdyż musiałyby średnio co 4 lata odnawiać portfel swoich klientów.

K. Burnos, prezes Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

Kary i sankcje

Istotną zmianą jest wprowadzenie kar i innych sankcji dla firm audytorskich, a także – co jest nowością – dla badanych JZP i ich organów, sięgających do 10% łącznych przychodów.

Ma wpłynąć to na wzrost świadomości i odpowiedzialności rad nadzorczych oraz komitetów audytu za sprawozdawczość finansową przedsiębiorstw.

Kary i sankcje

Art. 182 ust 2.

Na członków zarządu lub innego organu zarządzającego oraz członków rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego firmy audytorskiej, oraz członków zespołu wykonującego badanie podejmujących decyzję co do wyniku badania, (..), za naruszenia, o których mowa w ust. 1, może zostać nałożona kara administracyjna (...).

Art. 183. 1. Karami administracyjnymi są:

1) kara upomnienia;

2) kara pieniężna;

3) zakaz przeprowadzania badań;

4) zakaz wykonywania czynności rewizji finansowej;

5) zakaz świadczenia usług objętych standardami wykonywania zawodu;

6) zakaz pełnienia funkcji członka zarządu lub innego organu zarządzającego lub członka rady nadzorczej lub innego

organu nadzorczego w firmach audytorskich przez osoby odpowiedzialne za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014;

7) skreślenie z listy.

Kary i sankcje – podstawa prawna

Art. 183.

3. **Kara pieniężna nakładana na firmy audytorskie nie może przekroczyć 10% przychodów netto ze sprzedaży usług świadczonych w ramach działalności**, o której mowa w art. 47 ust. 1 i 2, **osiągniętych przez firmę audytorską w poprzednim roku obrotowym**. Jeżeli w poprzednim roku obrotowym firma audytorska nie osiągnęła przychodów z tytułów, o których mowa w zdaniu pierwszym, wysokość kary odnosi się do ostatniego roku obrotowego, w którym firma osiągnęła przychody z tych tytułów.

4. Kara pieniężna nakładana na poszczególne osoby, o których mowa w art. 182 ust. 2, nie może przekraczać 250 000 zł.

5. Kary, o których mowa w ust. 1 pkt 3–6, nakładane są na okres od roku do 3 lat.

6. Ustalając rodzaj i wymiar kary nakładanej na firmę audytorską lub osoby, o których mowa w art. 182 ust. 2, uwzględnia się w szczególności:

1) wagę naruszenia i czas jego trwania;

2) stopień przyczynienia się do powstania naruszenia;

3) sytuację finansową wyrażającą się w szczególności w wysokości rocznych przychodów lub dochodów;

4) kwotę zysków osiągniętych lub strat unikniętych, w zakresie, w jakim można je ustalić;

5) stopień współpracy z Krajową Radą Biegłych Rewidentów lub Komisją Nadzoru Audytowego;

6) popełnione dotychczas naruszenia.

Kary i sankcje – podstawa prawna

Art. 192.

1. **Jednostka zainteresowania publicznego, członek jej zarządu lub innego organu zarządzającego lub rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego, lub komitetu audytu oraz podmioty z nimi powiązane oraz powiązane strony trzecie,** o których mowa w art. 23 ust. 3 akapit drugi lit. c rozporządzenia nr 537/2014, **podlegają karze administracyjnej za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 nakładanej przez Komisję Nadzoru Finansowego w przypadku, gdy:**

1) nie posiadają polityki w zakresie świadczenia dodatkowych usług przez firmę audytorską, podmiot powiązany z firmą audytorską lub członka jego sieci;

2) nie posiadają polityki w zakresie wyboru firmy audytorskiej;

3) nie przestrzegają przepisów dotyczących:

a) wyboru firmy audytorskiej, w tym stosowania klauzul zabronionych,

b) zawarcia umowy o badanie na okres krótszy niż 2-letni i dłuższy niż 5-letni, z uwzględnieniem przypadku, o którym mowa w art. 17 ust. 6 rozporządzenia nr 537/2014,

c) obowiązkowych okresów karencji,

d) procedury wyboru firmy audytorskiej,

e) obowiązku informowania Komisji Nadzoru Finansowego o fakcie, że wyboru firmy audytorskiej dokonuje organ inny niż organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe;

4) nie przestrzegają obowiązków związanych z rotacją firmy audytorskiej badającej sprawozdanie finansowe danej jednostki zainteresowania publicznego;

5) nie przestrzegają przepisów dotyczących powołania, składu i funkcjonowania komitetu audytu;

6) wywierają wpływ na wynik badania.

2. W przypadku jednostek zainteresowania publicznego, którymi są otwarte fundusze emerytalne, dobrowolne fundusze emerytalne, fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte albo publiczne fundusze inwestycyjne zamknięte, karze administracyjnej nakładanej przez Komisję Nadzoru Finansowego podlegają, będące ich organami, powszechne towarzystwa emerytalne albo towarzystwa funduszy inwestycyjnych lub działające w imieniu tych towarzystw osoby, o których mowa w ust. 1.

Jaki wpływ będzie miało zaostrzenie sankcji, w tym kar pieniężnych?

Można przypuszczać, że zniechęci młodych ludzi do praktykowania zawodu biegłego rewidenta, gdyż ryzyko finansowe jest duże.

To nie są czasy, w których audyt kojarzył się z ogromnymi zarobkami. Praca w zawodzie biegłego rewidenta nadal wymaga ciągłej nauki i rozwoju, dyspozycyjności, uważności. Mówiąc wprost, nie każdy ma predyspozycje, aby zostać biegłym rewidentem.

***Dlatego obawiam się, że wysoki poziom kar w połączeniu ze średnim poziomem wynagrodzeń biegłych rewidentów pracujących w zawodzie spowoduje, że wielu młodych ludzi, wstępnie zainteresowanych naszą profesją, podejmie decyzję o wyborze innej ścieżki zawodowej i zajmie się wykonywaniem pracy, która nie wiąże się z ustawowymi kontrolami i karami finansowymi**, np. doradcy podatkowego lub prowadzącego biuro rachunkowe.*

K. Burnos, prezes Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

Ograniczenie podwykonawstwa

Teraz **niemożliwe będzie już zlecanie całego badania sprawozdania finansowego innej spółce audytorskiej.** Resort finansów tłumaczył, że chce w ten sposób ograniczyć niewłaściwą praktykę rynkową

Przepisy nowej ustawy nie zakazują podwykonawstwa jako takiego, ale wskazują, że może ono dotyczyć tylko niektórych czynności badania, a więc badanie nie może być w całości przeprowadzone przez podwykonawcę.

Powoduje to zmianę modelu współpracy badającej jednostkę firmy audytorskiej z podwykonawcą. Wymusza bliższą organizacyjną integrację firmy podwykonawcy z firmą audytorską zlecającą jej czynności rewizji finansowej.

Ograniczenie podwykonawstwa – opinia środowiska biegłych rewidentów

Nowe regulacje powodują (...), że jednoosobowa firma audytorska nie będzie mogła już przyjmować do wykonania od innej firmy audytorskiej całego zlecenia badania.

Muszę powiedzieć, że od samego początku prac nad ustawą resort był zdeterminowany, aby ograniczyć niektóre dotychczasowe praktyki w zakresie podwykonawstwa. Niestety, jako samorząd nie zrobiliśmy w przeszłości wiele, aby wyeliminować złe praktyki w tej dziedzinie. Ograniczyło to nasze możliwości obrony poprzedniego modelu współpracy między firmami audytorskimi. Nie jest zresztą tajemnicą, że praktyki te nie pozostawały bez wpływu na niski poziom cen za badanie.

K. Burnos, prezes Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

Wprowadzenie tytułu biegłego rewidenta seniora – podstawa prawna

Art. 19.

Biegły rewident, który **osiągnął wiek emerytalny** i **na swój wniosek wystąpił z samorządu biegłych rewidentów**, może posługiwać się tytułem **„biegły rewident senior”.**

Wprowadzenie tytułu biegłego rewidenta seniora – opinia środowiska biegłych rewidentów

Po latach starań do ustawy wprowadzono zapis o biegłych rewidentach seniorach. Co to oznacza w praktyce dla najstarszych przedstawicieli zawodu?

Chodzi o godne rozstanie się z koleżankami i kolegami, którzy przechodzą na emeryturę. Biegli rewidenci, którzy wycofali się z życia zawodowego, osiągnęli wiek emerytalny, nie aspirują do udziału w pracach organizacji Izby i gotowi są zrezygnować z praw wyborczych, będą zwolnieni z obowiązku szkolenia zawodowego oraz uiszczania składki członkowskiej.

Przyjęcie wniosku o wykreślenie z rejestru biegłych rewidentów daje prawo do posługiwania się tytułem „biegły rewident senior", a jednocześnie pozostania członkiem społeczności zawodowej. ***Biegli rewidenci seniorzy będą mogli brać udział w konferencjach, seminariach, spotkaniach środowiskowych oraz innych wydarzeniach organizowanych przez regionalne oddziały oraz biuro główne Izby.*** *Otrzymają legitymację biegłego rewidenta seniora.*

*W tym miejscu muszę przyznać, że w****prowadzenie do ustawy zapisu o biegłych rewidentach seniorach poprzedziła bardzo intensywna i trudna kampania*** *promocji naszej propozycji. Podczas konsultacji pozyskaliśmy wielu sprzymierzeńców, w tym Polską Unię Seniorów, Europejską Unię Seniorów, komisję sejmową ds. polityki senioralnej, wielu posłów, a nawet samorząd pielęgniarek i położnych. (...)*

Warto również zwrócić uwagę, że Polska jest jedynym krajem UE, w którym ustawowo ustanowiono tytuł „biegłego rewidenta seniora". Niewątpliwie jest to sukces, a myślę, że i przykład dla innych krajów.

K. Burnos, prezes Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

Inne postulaty środowiska biegłych rewidentów

W sierpniu 2015 r., w dniu upublicznienia założeń do ustawy, zderzyliśmy się z ogromem propozycji przepisów, których nie wymagały regulacje unijne.

Należały do nich likwidacja 2 ważnych organów samorządowych – Krajowego Sądu Dyscyplinarnego oraz Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego, a także zastąpienie ich Komisją Odpowiedzialności Zawodowej. *J*

ednocześnie resort finansów, autor projektu założeń, zaproponował prowadzenie postępowań dyscyplinarnych na podstawie Kodeksu postępowania administracyjnego zamiast – jak obecnie – Kodeksu postępowania karnego. Wprowadzenie tej zmiany w sposób zasadniczy ograniczyłoby możliwości obrony biegłych rewidentów obwinionych za popełnienie błędu zawodowego.

K. Burnos, prezes Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

Inne postulaty środowiska biegłych rewidentów

Przez cały okres konsultacji i prac legislacyjnych postulowaliśmy znaczne obniżenie potencjalnych kar dla biegłych rewidentów. Udało nam się spowodować obniżenie ich górnego pułapu o 3,725 mln zł. W pierwszej propozycji najwyższa kara mogła wynosić 4 mln zł. W toku dalszych prac nad ustawą pułap ten został obniżony do 1 mln zł, by ostatecznie wynieść 250 tys. zł.

K. Burnos, prezes Krajowej Rady Biegłych Rewidentów

KREATYWNA KSIĘGOWOŚĆ

- Czym jest, cel, techniki, przykłady, porównanie do księgowości agresywnej

Kreatywna księgowość

- Oznacza rejestrowanie, ewidencjonowanie, przetwarzanie i prezentowanie zdarzeń gospodarczych z wykorzystaniem obowiązujących przepisów i właściwie interpretowanych zasad rachunkowości w sposób, który nie jest bezpośrednio w tych przepisach wskazany, a który jest wynikiem zastosowania pomysłowego, twórczego i niestandardowego podejścia do tych przepisów i zasad.

- Określenie zyskało popularność w związku z ujawnionymi przypadkami nieprawidłowości księgowych, które wystąpiły w znanych korporacjach międzynarodowych. Należy zauważyć, że termin kreatywna księgowość nie jest określeniem wartościującym i nie jest jednoznaczny ze zjawiskiem łamania przepisów prawa. Biorąc jednak pod uwagę choćby znaczenie wyrazu „kreatywny", co oznacza: „posiadający umiejętność tworzenia nowych jakości, operatywny, pomysłowy, pozwalający na dokonywanie istotnych zmian i ulepszeń, mający zdolność tworzenia" wielu autorów dla omawianego zjawiska proponuje wprowadzenie nowej nazwy, najczęściej agresywna księgowość. Tzw. kreatywna księgowość w połączeniu z nieuczciwością firm audytorskich spowodowała, że kwestionowane są również zasady zarządzania wartością przedsiębiorstwa mające na celu wzrost bogactwa akcjonariuszy.

Kreatywna księgowość a agresywna księgowość

- **Kreatywna księgowość (rachunkowość)** – to prowadzenie rejestracji, ewidencji, przetwarzanie i prezentacja zdarzeń gospodarczych przy zastosowaniu obowiązujących przepisów i właściwie interpretowanych zasad rachunkowości w sposób, który nie jest bezpośrednio w tych przepisach wskazany, a który jest wynikiem pomysłowego, twórczego i niestandardowego zastosowania tych przepisów i zasad.
- **Agresywna księgowość (rachunkowość)** – to świadome, zamierzone i celowe prowadzenie rejestracji, ewidencji, przetwarzanie i prezentacja zdarzeń gospodarczych w sposób sprzeczny z przepisami lub przy niewłaściwie i tendencyjnie interpretowanych przepisach oraz zasadach rachunkowości, które może zaszkodzić użytkownikom informacji księgowych poprzez przedstawieni innej (lepszej lub gorszej) niż rzeczywista sytuacji ekonomicznej jednostki.

Kreatywna księgowość a agresywna księgowość

- podstawową kwestią, która je dzieli jest stosowanie się do prawa – księgowość kreatywna to działalność w pełni legalna, agresywna zaś to przestępstwo lub próba jego popełnienia.

Cele stosowania kreatywnej księgowości

- Uniknięcie negatywnych skutków kontroli ze strony akcjonariuszy.
- Manipulowanie podstawowymi wskaźnikami używanymi w analizie finansowej.
- Ukrywanie powstałego ryzyka finansowego.
- Pomniejszenie wartości strat lub zwiększanie zysku.
- Przedstawienie możliwie najbardziej pozytywnej wizji przedsiębiorstwa przed kontrahentami, inwestorami, kredytodawcami.
- Uzyskanie dostępu do kapitałów, których otrzymanie w inny sposób nie byłoby możliwe.
- Polepszenie atrakcyjności firmy.
- Zmniejszenie obciążeń podatkowych.
- Wypłacenie wyższej/niższej dywidendy.

Grupy zjawisk kreatywnej księgowości

- Unikanie określonych skutków regulacji obowiązujących w rachunkowości przez zastosowanie technik, które pozwalają na dokonanie pomiaru zgodnie z interesem jednostki sporządzającej sprawozdanie.
- Włączenia do sprawozdań finansowych pozycji, które nie były dotychczas przedmiotem regulacji, co łączy się z istotnymi zmianami w praktykach pomiaru w porównaniu ze stosowanymi wcześniej.
- Braku określonych pozycji w sprawozdaniach finansowych, prezentowania niektórych pozycji niezgodnych ze stanem faktycznym itp. działań, które wiążą się bezpośrednio z oszustwami.

Najczęstsze techniki kreatywnej księgowości.

- Przedwczesne uznawanie przychodów.
- Niewystarczająca aktualizacja wartości zapasów i należności.
- Niewłaściwie aktywowane koszty.
- Spowolnienie ujmowania kosztów amortyzacji.
- Nieujawnianie wszystkich zobowiązań, nie ujmowanie ich w księgach.
- Przesunięcie bieżąco dochodu do okresów późniejszych.
- Zawyżanie szacunków postępu realizacji kontraktu w celu wcześniejszego wykazania zysku.

Agresywna księgowość

Lp.	Zasady Rachunkowości	Rodzaje polityki rachunkowości	
		Konserwatywna	**Agresywna**
1.	Uznawanie przychodów	Po zakończeniu transakcji	W momencie sprzedaży
2.	Metoda amortyzacji	Przyspieszona amortyzacja (krótki czas)	Metoda liniowa (długi czas amortyzowania)
3.	Wycena zapasów	LIFO (przy założeniu wzrostu cen)	FIFO
4.	Amortyzowanie Goodwill'u	Krótszy okres od możliwego	Przez najdłuższy możliwy okres
5.	Rezerwy na naprawy gwarancyjne	Wysoka kwota	Niska kwota
6.	Oszacowanie złych należności	Wysoka kwota	Niska kwota
7.	Ujawnienie kosztów reklamy	W ciężar bieżącego okresu	Aktywowanie

Metody wygładzania zysków „Income smoothing”

Metoda	Charakterystyka
Rezerwy	Tworzenie (zwiększanie) i rozwiązywanie (zmniejszanie) rezerw w bilansie
Ujmowanie zdarzeń w odpowiednich okresach obrotowych	Manipulowanie datą zaksięgowania przychodów/kosztów na przełomie okresu obrotowego
Sprzedaż aktywów	Realizowanie zysków w latach „chudych”; ponoszenie strat w latach „tłustych”
„Żniwa”	Obcinanie wydatków uznaniowych w latach „chudych”, zwiększanie ich w latach „tłustych”
Ukryte rezerwy	Zwiększanie kosztów w latach „tłustych”; ograniczanie kosztów w latach „chudych”

Upiększanie wyników „Window dressing”

Zakres	Technika
Płynność	- Wykorzystanie dostępnych linii kredytowych w celu zwiększenia płynności - Naciskanie na dłużników, aby regulowali należności na koniec roku
Wartość aktywów	- Zwlekanie z uznawaniem utraty wartości przez aktywa - Zaniechanie korekt z tytułu aktualizacji wartości do ceny rynkowej
Zobowiązania	- Niewykazywanie zadłużenia w bilansie - Zaniechanie tworzenia rezerw na przewidywane przyszłe koszty
Sprzedaż	- Wykazywanie przychodu zanim zostanie wypracowany - Wysyłanie niechcianych towarów, które później zostaną zwrócone - Manipulowanie pozycjami z końca roku przez ich zaliczanie do minionego lub następnego okresu
Marża brutto	- Zawyżanie wartości zapasów i zaniżanie wartości sprzedanych towarów i produktów
Koszty	- „Zbieranie plonów” przez obcinanie obowiązkowych kosztów - Korzystanie z ukrytych rezerw
Zysk	- Wyszukiwanie pozycji wyjątkowych
Ujawnianie informacji	- Zaniechanie ujawniania niepomyślnych informacji w informacji dodatkowej

Przykłady firm stosujących kreatywną księgowość

Firmy amerykańskie
Enron, WorldCom, HealthSouth, Freddie Mac, Xerox, Global Crossing, HIH, Tyco, Vivendi, Adelphia Communications, Merck, Qwest, Rite Aid, Sunbean, Waste Management, Kmartm Peregrine Systems, Bristol Myers, Dynegy

Firmy europejskie
Royal Ahold, Parmalat, Altran, Comroad, Elan, Elektrim, Big Bank Gdański, Softbank, Mostostal Export, Rafako

Enron Corporation

- Byłe amerykańskie przedsiębiorstwo energetyczne z siedzibą w Houston w Teksasie. Pod koniec 2001 roku przedsiębiorstwo ogłosiło bankructwo, po skandalu związanym z fałszowaniem dokumentacji finansowej przedsiębiorstwa.
- Po doniesieniach dotyczących oszustw finansowych, Enron stanął na progu bankructwa. Wartość jego akcji spadła w krótkim czasie z około $90, do zaledwie kilku centów. Ława przysięgłych wydając werdykt, uznała za winnych, m.in. przewodniczącego rady dyrektorów oraz prezesa Enron. W procesie dotyczącym upadku oskarżono także firmę audytorską Arthur Andersen, za pomoc w ukrywaniu długów przedsiębiorstwa i fałszowanie sprawozdań finansowych w Enronie. Bezpośrednią przyczyną tego, było niszczenie dokumentów z audytów przeprowadzanych przez firmę Arthur Andersen. Przedsiębiorstwo zgodziło się zawiesić część praw i licencji do wykonywania audytów w sierpniu 2002. Pomimo rozporządzenia w 2005 umożliwiającego prowadzenie pełnej działalności, Arthur Andersen do dzisiaj nie odzyskał zaufania wśród klientów i wcześniejszego prestiżu, mimo że przed aferą w Enronie był jednym z największych i najpoważniejszych oraz należał do ówczesnej „Wielkiej Piątki" („Big Five") przedsiębiorstw audytorskich na świecie.

BILANS AFERY ENRONU

- 2 głównych oskarżonych
- straty inwestorów – ok. 60 mld dolarów
- odszkodowanie w wysokości 45 milionów dolarów na rzecz osób, które straciły pieniądze zgromadzone na funduszu emerytalnym spółki
- upadek firmy audytowej Arthur Andersen
- zmiany w prawie amerykańskim

Inne przykłady firm wykorzystujących kreatywną księgowość

- Torfarm Sp. z.o.o –w 2006 roku spółka nie sporządziła sprawozdań skonsolidowanych, a jakby to uczyniła, jej wynik zostałby obniżony o ok.50% ze względu na straty podmiotów zależnych i zysk z transakcji z podmiotem zależnym.
- Polskie Przedsiębiorstwo Wydawnictw Kartograficznych im. Eugeniusza Romera SA (PPWK) – w 2001 roku spółka dokonała wstecznej korekty kosztów wytworzenia produkcji sprzedanej, część kosztów związanych z produkcją map i atlasów księgowana jest teraz jako „koszt rozwoju produktu" (wnip, amortyzowana).
- PBG S.A. – rozliczenie w przychodach inwestycji długoterminowych przed zakończeniem.
- Monnari Trade S.A. – przyrost zapasów przewyższał znacząco dynamikę przychodów, co spowodowało problemy płynnościowe.
- Sfinks Polska S.A. – w 2007 roku spółka nie posiadała żadnych udziałów w restauracjach a konsolidowała je metodą pełną na podstawie umów franczyzowych.
- Grupa Kolastyna SA – w czwartym kwartale 2009 roku spółka zaraportowała ujemną wartość przychodów ze sprzedaży (zwroty towarów) – wcześniej sprzedaż komisową uznawała jako przychody.

Wykrywanie oszustw finansowych

- Bardzo istotne dla zdefiniowania kreatywnej księgowości są stwierdzenia dotyczące nieprawidłowości księgowych zawarte w Międzynarodowych Standardach Rewizji Finansowej (MSRF) nr 240, które są, a przynajmniej powinny być, swego rodzaju biblią każdego audytora. Co prawda w MSRF nie używa się pojęć „kreatywna księgowość i agresywna księgowość, jednak występują w nich pojęcia „błąd (księgowy) i „oszustwo (księgowe)”

Wykrywanie oszustw finansowych

- Jedną z najważniejszych postać w wykrywaniu oszustw finansowo – księgowych jest **biegły rewident**. To on ma za zadanie przeprowadzić badanie sprawozdania finansowego, które polega na obiektywnym ustaleniu prawdziwości i określenia zgodności z przyjętymi kryteriami oceny informacji przedstawionych w badanym sprawozdaniu finansowym. Biegły dokonuje również rewizji ksiąg rachunkowych, które stanowią podstawę do sporządzenia sprawozdania finansowego. **Rezultatem pracy biegłego rewidenta jest opinia oraz raport z przeprowadzonego badania**. Audytor musi uzyskać pewność, że sprawozdanie finansowe oraz księgi rachunkowe są wolne od uchybień – pominięć lub zniekształceń informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym. Odnośnie zobowiązań i rezerw audytor powinien uzyskać dowody z badania, które potwierdzają obowiązki wykonania w przyszłości świadczeń na korzyść wierzycieli, co wygeneruje rozchód zasobów majątkowych. Dodatkowo biegły rewident zobowiązany jest sprawdzić, czy zobowiązania zaprezentowane w badanym sprawozdaniu nie są wynikiem zobowiązań warunkowych (np. z tytułu kaucji gwarancyjnych, dokonanych przewłaszczeń lub innych tytułów). Audytor przeprowadzając badanie musi **uzyskać odpowiednią pewność, że aktywa oraz przychody nie zostały zawyżone, a także czy zobowiązania i rezerwy nie zostały zaniżone**, co powoduje automatycznie zaniżenie kosztów. Audytor musi uzyskać również pewność o tym, że pomiędzy przychodami i kosztami, które wpłynęły na wynik finansowy, zachodziła współmierność merytoryczna oraz czasowa.

Bibliografia

- Polska Izba Biegłych Rewidentów
- Dr Tomasz Lis „Znaczenie audytu zewnętrznego i rola biegłego rewidenta w tworzeniu wiarygodnego obrazu sprawozdawczości w jednostkach sektora finansów publicznych”
- http://www.ey.com/pl/pl/services/assurance
- Ustawa o biegłych rewidentach
- USTAWA o NIK
- www.nik.gov.pl
- www.tvn24.pl
- Nto.pl
- http://raportroczny2015.gpw.pl
- Strona internetowa Puls Biznesu

Rządowy projekt ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz o nadzorze publicznym, http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=E5A594DA7A9432D4C125807C00513F6B, (dostęp: 13.10.2017)

- Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. z 2009 r. Nr 77 poz. 649)
- Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 20017 r., poz. 1089)
- Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 20 lipca 2017 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy – Kodeks spółek handlowych, (Dz.U. z 2000 r. Nr 94 poz. 1037, tj. Dz.U. z 2017 r., poz. 1577)
- Przytoczone opinie Prezesa KRBR: *Nowa ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym – rozmowa z Krzysztofem Burnosem, prezesem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów*, 03.07.2017, Rachunkowość - 7/2017, https://rachunkowosc.com.pl/nowa_ustawa_o_bieglych_rewidentach_firmach_audytorskich_oraz_nadzorze_publicznym_rozmowa_z_krzysztofem_burnosem_prezesem_krajowej_rady_bieglych_rewidentow, (dostęp: 13.10.2017)

- „Tajniki af. Cz.14" - Stowarzyszenie Inwestorów Indywidualnych
- „ Kreatywna księgowość a fałszowanie sprawozdań finansowych" - Maciej Tokarski
- „ Wykrywanie oszustw finansowych" - artykuł opracowany (za zgodą autorki) przez Resulto Sp. z o.o. na podstawie pracy dyplomowej mgr Anny Jagodzińskiej „ROZSZERZENIE ODPOWIEDZIALNOŚCI KSIĘGOWEGO METODĄ NA OGRANICZENIE OSZUSTW FINANSOWO – KSIĘGOWYCH"
- „Enron" - www.aferyfinansowe.pl
- „kreatywna księgowość" Wikipedia
- http://ksiegowosc.infor.pl/vademecum/ksiegowi-rewidenci/749999,Nowelizacja-ustawy-o-bieglych-rewidentach-od-2017-roku.html
- http://ksiegowosc.infor.pl/vademecum/ksiegowi-rewidenci/756483,Nowa-ustawa-dla-bieglych-rewidentow-i-firm-audytorskich.html
- http://www.rp.pl/Rachunkowosc/306029941-Prezydent-podpisal-ustawe-o-bieglych-rewidentach.html#ap-1
- http://seg.org.pl/pl/nowa-ustawa-bieglych-rewidentach
- https://www.pibr.org.pl/pl/z-prac-nad-ustawa
- *Spór o rotację podmiotów audytorskich*, PIBR, https://www.pibr.org.pl/pl/prasa/356,Spor-o-rotacje-podmiotow-audytorskich, (dostęp: 13.10.2017)
- *Jednostki zainteresowania publicznego – reforma audytu 2016*, http://www.lexagit.pl/jednostki-zainteresowania-publicznego-reforma-audytu-2016/, (dostęp: 13.10.2017)
- *Nowe obowiązki Komitetów Audytu*, PWC, https://www.pwc.pl/pl/pdf/zmiany-dot-komitetow-audytu-pwc.pdf, (dostęp: 13.10.2017)