



Aneta Wszelaki

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Rachunkowości
aneta.wszelaki@ue.katowice.pl

ZASADY I ETYKA WYKONYWANIA ZAWODU BIEGŁEGO REWIDENTA W REGULACJACH POLSKIEGO PRAWA

Streszczenie: Współczesny status oraz wymogi kwalifikacyjne biegłego rewidenta określa ustawa o biegłych rewidentach. Biegły rewident to osoba zaufania publicznego, która nabyła prawo do wykonywania zawodu po złożeniu ślubowania i po wpisaniu jej do krajowego rejestru biegłych rewidentów. Zgodnie ze standardami etyki zawodowej biegłych rewidentów, jest on zobowiązany do przestrzegania zasad: uczciwości, obiektywizmu, kompetencji zawodowych i należytej staranności, tajemnicy zawodowej oraz profesjonalnego postępowania. Celem artykułu jest zaprezentowanie istoty, znaczenia wykonywania zawodu biegłego rewidenta w ujęciu standardów rewizji finansowej, jak również przedstawienie aspektów etycznych tego zawodu w kontekście obowiązujących krajowych zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów. Przestrzeganie standardów i zasad etyki zawodowej przez biegłych rewidentów wpływa na transparentność tego zawodu i w założeniu ma zapewnić rzetelne przeprowadzenie rewizji finansowej. W artykule wykorzystano analizę i krytyczną ocenę literatury oraz obowiązujących aktów prawnych.

Słowa kluczowe: biegły rewident, etyka, zasady wykonywania zawodu biegłego rewidenta.

Wprowadzenie

Zawód biegłego rewidenta wymaga kompetencji i wielu umiejętności oraz działania w sposób etyczny, ponieważ jest postrzegany jako zawód zaufania publicznego. Kandydat na biegłego rewidenta musi zarówno posiadać szczegółową wiedzę teoretyczną, jak i zdobyć wiele umiejętności praktycznych, aby zostać wpisany na listę biegłych rewidentów, prowadzoną przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów (KIBR). Szczegółowy tryb i procedury pracy nad badaniem

sprawozdań finansowych przez biegłego rewidenta określają krajowe standardy rewizji finansowej. Standardy te wyznaczają cele i zasady badania sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami prawa.

Wzór postępowania biegłego rewidenta stanowią ogólne zasady etyki zawodowej, bez względu na charakter oraz miejsce zatrudnienia przy wykonywaniu czynności zawodowych, lecz także poza nimi, jeżeli te przedsięwzięcia mogłyby naruszać godność tego zawodu. Zgodnie ze standardami etyki zawodowej biegły rewident jest zobowiązany do przestrzegania zasad: uczciwości (rzetelności), obiektywizmu (bezstronności), kompetencji zawodowych i należytej staranności, tajemnicy zawodowej oraz profesjonalnego postępowania. Nadzór publiczny nad działalnością biegłych rewidentów sprawuje w Polsce Komisja Nadzoru Audytowego.

Celem artykułu jest zaprezentowanie istoty, znaczenia wykonywania zawodu biegłego rewidenta w ujęciu standardów rewizji finansowej, jak również przedstawienie aspektów etycznych tego zawodu. W artykule wykorzystano analizę i krytyczną ocenę literatury oraz obowiązujących aktów prawnych.

1. Aspekt historyczny i istota wykonywania zawodu biegłego rewidenta

Biegły rewident to zawód cieszący się zaufaniem publicznym, w ramach wykonywania którego odbywa się proces potwierdzania oraz weryfikacji sprawozdań finansowych udostępnionych na rynku przez przedsiębiorstwa i spółki. Zawód ten wymaga kompetencji i wielu umiejętności; kandydat na biegłego rewidenta musi posiadać szczegółową wiedzę teoretyczną oraz zdobyć wiele umiejętności praktycznych, które są sprawdzane i weryfikowane podczas egzaminów [Krzywda (red.), 2012, s. 47-49]. Do rejestru biegłych rewidentów może być wpisana osoba fizyczna, która spełnia odpowiednie wymogi, np. ma nieopozłakowaną opinię i swoim dotychczasowym postępowaniem daje rękojmię należytego wykonywania zawodu biegłego rewidenta czy złożyła przed Komisją z wynikiem pozytywnym egzaminy dla kandydatów na biegłego rewidenta i końcowy egzamin dyplomowy [Ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie..., art. 5 ust. 2].

Instytucja biegłych rewidentów w Polsce ma długą tradycję. W 1924 r. Ministerstwo Skarbu przedstawiło projekt, który zakładał utworzenie instytucji biegłych buchalterów, których zadanie polegałoby na wykrywaniu przestępstw podatkowych [Pfaff, 2007, s. 74-75]. Po II wojnie światowej w Polsce utworzono

nowe instytucje kontrolne. W 1949 r. została powołana Najwyższa Izba Kontroli (NIK), a w 1952 r. w miejsce Najwyższej Izby Kontroli – Ministerstwo Kontroli Państwowej. Kontrola prowadzona przez Ministerstwo Kontroli Państwowej obejmowała również prawidłowość prowadzenia ksiąg rachunkowych i sposobu sporządzania dokumentacji [Hołda i Pocięcha, 2004, s. 23-24].

W 1959 r. powołano instytucję dyplomowanych biegłych księgowych. Przedmiotem pracy dyplomowanego biegłego księgowego była ocena legalności oraz rzetelności działalności przedsiębiorstw, prawidłowość polityki i systemu rachunkowości oraz wykrywanie nieprawidłowości i nadużyć [Kwiecień (red.), 2007, s. 61]. Głównym jednak mankamentem audytu w scentralizowanym systemie zarządzania był brak samorządu biegłych rewidentów [Gabrusewicz (red.), 2010, s. 31-32].

W 1989 r. nastąpiły zmiany systemu gospodarczego w Polsce, które pociągnęły za sobą zmiany w krajowej rewizji finansowej. Została powołana instytucja biegłego rewidenta, a dotychczasowi dyplomowani biegli księgowi stali się biegłymi rewidentami po spełnieniu określonych warunków. W czerwcu 1992 r. odbył się pierwszy krajowy zjazd biegłych rewidentów, na którym powołano Krajową Izbę Biegłych Rewidentów (KIBR) jako instytucję organizacji samorządu biegłych rewidentów [Hołda i Pocięcha, 2004, s. 23-24]. W 1994 r. uchwalona została ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie.

Następne zmiany dotyczące normowania rachunkowości oraz badań sprawozdań finansowych wynikały z potrzeby dostosowania istniejących rozwiązań w Polsce do standardów światowych czy dyrektyw Unii Europejskiej. Biegły rewident to osoba zaufania publicznego, która nabyła prawo do wykonywania zawodu po złożeniu ślubowania i po wpisaniu jej do krajowego rejestru biegłych rewidentów. Współczesny status oraz wymogi kwalifikacyjne biegłego rewidenta określa ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym z dnia 7 maja 2009 r. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określa w drodze rozporządzenia: warunki przystąpienia do postępowania kwalifikacyjnego, tryb i sposób przeprowadzania egzaminów, tryb i termin wnoszenia odwołań od wyników egzaminów oraz zasady odbywania praktyki i aplikacji itp. [Ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie..., art. 9 ust. 8]. Ustawa o biegłych rewidentach „(...) stanowi ponadto, iż KIBR określa w formie uchwał, zatwierdzanych przez Komisję Nadzoru Audytowego (KNA), takie kwestie jak szczegółowy tematyczny zakres egzaminów czy zasady dokumentacji praktyki i aplikacji” [Ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie..., art. 9 ust. 9].

2. Zasady etycznego wykonywania zawodu biegłego rewidenta

Wymagania formalnoprawne oraz etyczne wykonywania zawodu biegłego rewidenta tworzą jakość rewizji finansowej, przez co normują status i rangę tego zawodu. Biegły rewident może wykonywać swój zawód w różnych formach, np. jako osoba fizyczna prowadząca działalność we własnym imieniu i na własny rachunek czy jako wspólnik podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych [Ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie..., art. 3].

Szczegółowy tryb i procedury pracy nad badaniem sprawozdań finansowych przez biegłego rewidenta określają krajowe standardy rewizji finansowej (KSRF), które formułują cele i zasady badania sprawozdania finansowego zgodnie z przepisami prawa [Gabrusewicz (red.), 2010, s. 44-45]. Zgodnie z uchwałami z dnia 16 lutego 2010 r. i dnia 18 grudnia 2012 r., obowiązują 3 KSRF:

- KSRF nr 1 – ogólne zasady badania sprawozdań finansowych,
- KSRF nr 2 – badanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych,
- KSRF nr 3 – ogólne zasady przeprowadzania przeglądu sprawozdań finansowych oraz wykonywania innych usług poświadczających.

Fundamentalnym standardem jest KSRF nr 1, który szczegółowo objaśnia: cel badania sprawozdania finansowego, sposoby, dowody oraz szczególne problemy badania, a także wyjaśnia nadużycia, błędy czy naruszenia prawa podczas badania wyników pracy innych biegłych rewidentów, ustaleń audytu wewnętrznego czy kontroli zewnętrznej [Piechocka-Kałużna (red.), 2011, s. 34]. Zgodnie z uchwałą KIBR z dnia 10 lutego 2015 r. wprowadzono ponadto jako krajowe standardy rewizji finansowej następujące standardy:

- Międzynarodowe Standardy Badania,
- Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu,
- Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych Innych niż Badania i Przeglądy Historycznych Informacji Finansowych, wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych „IAASB” działającą w strukturze Międzynarodowej Federacji Księgowych „IFAC” [Uchwała nr 783/52/2015 KIBR, par. 1 i 2].

Biegły rewident przeprowadza badanie sprawozdań finansowych w sposób staranny, zgodnie z utworzonym przez siebie planem badania, stosując właściwe metody i zachowując przy tym efektywność badania. Przeprowadzając badanie, biegły rewident powinien kierować się postanowieniami krajowych standardów rewizji finansowej (wydawanych przez KIBR) oraz osądem zawodowym, wpływającym z jego doświadczenia, wiedzy i intuicji, a także przestrzegać norm

o charakterze etycznym [Misińska (red.), 2003, s. 41]. Zawód biegłego rewidenta jest postrzegany jako zawód zaufania publicznego, co oznacza, że niezależnie od jakichkolwiek nacisków, biegły zawsze powinien podchodzić do pracy z niezachwianą uczciwością. Aby uniknąć dylematów natury etycznej, warunki do wykonywania tego zawodu są obłożone rygorami prawnymi oraz moralnymi. Rygory moralne ustanawia Kodeks etyki zawodowej IFAC [Pfaff, 2007, s. 56-57].

Polski Kodeks etyki zawodowej biegłych rewidentów z 2002 r. wzorowany był na Kodeksie etyki zawodowej księgowych IFAC. Od 2012 r. zgodnie z uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów ustanowiono Kodeks etyki zawodowych księgowych Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) jako krajowe zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów [Uchwała nr 4249/60/2011 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów]. Zgodnie ze standardami, biegły rewident jest zobowiązany do przestrzegania zasad: uczciwości (rzetelności), obiektywizmu (bezstronności), kompetencji zawodowych i należytej staranności, tajemnicy zawodowej oraz profesjonalnego postępowania [Kodeks etyki zawodowych księgowych].

Jednym z podstawowych wymagań, jakie musi spełniać biegły rewident, aby mógł on wykonywać badanie sprawozdania finansowego, jest jego bezstronność i niezależność od jednostki, w której prowadzi badanie, co przejawia się w konieczności zamieszczenia w dokumentacji rewizyjnej oświadczeń dotyczących bezstronności oraz niezależności [Hołda i Pocięcha, 2004, s. 36]. Cechy te nie będą zachowane, jeżeli biegły rewident w jednostce badanej lub jednostce powiązanej np. posiada udziały, akcje czy inne tytuły własności bądź w ostatnich 3 latach uczestniczył w prowadzeniu ksiąg rachunkowych lub w sporządzaniu sprawozdania finansowego.

Na biegłych rewidentach ciąży odpowiedzialność dyscyplinarna za postępowanie, które jest sprzeczne z przepisami prawa, standardami wykonywania zawodu lub zasadami etyki zawodowej. Proces postępowania dyscyplinarnego obejmuje: czynności związane z dochodzeniem dyscyplinarnym prowadzonym przez Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego, postępowanie przed Krajowym Sądem Dyscyplinarnym oraz postępowanie wykonawcze. Końcowym etapem postępowania wykonawczego jest wydanie orzeczenia, od którego przysługuje odwołanie [Gabrusewicz (red.), 2010, s. 60]. Wobec biegłego rewidenta Krajowy Sąd Dyscyplinarny może zastosować kary dyscyplinarne w postaci: upomnienia, nagany, kary pieniężnej, zakazu wykonywania czynności rewizji finansowej przez okres od roku do lat 3 czy wydalenia z samorządu biegłych rewidentów [Ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie..., art. 31 ust. 1-2].

Odpowiedzialność cywilną biegły rewident ponosi za szkody wyrządzone wobec innych w wyniku swojego działania lub zaniechania działania w ramach badania sprawozdania finansowego.

Biegły rewident ponosi odpowiedzialność karną w przypadku, gdy wyda opinię niezgodną ze stanem faktycznym o sprawozdaniu finansowym i stanowiących jego podstawę księgach rachunkowych. Udowodnione przez sąd nieprawidłowości mogą skutkować karą np. w postaci grzywny [Gabrusewicz (red.), 2010, s. 60].

KIBR, w trosce o wysoki profesjonalizm usług świadczonych przez biegłych rewidentów oraz doskonalenie ich warsztatu badawczego, opracowała system obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, który jest prowadzony przez jednostkę uprawnioną lub sam KIBR. Ustawa o biegłych rewidentach „(...) nakłada obowiązek na biegłego rewidenta podnoszenia swoich kwalifikacji zawodowych poprzez udział w różnych formach doskonalenia zawodowego, które są tworzone według zasad Krajowej Izby Biegłych Rewidentów” [Gabrusewicz (red.), 2010, s. 61].

3. Nadzór Komisji Nadzoru Audytowego nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta

Komisja Nadzoru Audytowego (KNA) powstała w 2009 r. Jej początki wiąże się z ustawą o biegłych rewidentach. Komisja ta jest organem kadencyjnym administracji publicznej, finansowanym przez budżet państwa oraz organem niezależnym w odniesieniu do swojej działalności [www 1]. Do zadań Komisji należy m.in. zatwierdzanie uchwał wszystkich organów KIBR, zatwierdzanie planów rocznych kontroli wykonanych przez Krajową Komisję Nadzoru, przeprowadzanie kontroli i uczestnictwa w kontrolach nad podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdania finansowego, prowadzenie rejestru biegłych i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań oraz wiele innych zadań, które wyszczególnia art. 64 ustawy o biegłych rewidentach [Ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie..., art. 64 i n.].

KNA została powołana, aby sprawować nadzór nad:

- wykonywaniem przez biegłych rewidentów swojego zawodu, pod względem etycznym, a także dostosowywania się do standardów rewizyjnych,
- wykonywaniem swojej działalności przez podmioty posiadające uprawnienia do przeprowadzania badania sprawozdań finansowych,
- wykonywaniem swojej działalności przez KIBR pod względem przestrzegania przepisów prawa (wewnętrznych i zewnętrznych), a także nad działalnością biurową i organizacyjną.

Nadzór publiczny wykonywany przez KNA nie zawiera postępowania administracyjnego dotyczącego wpisywania i wykreślenia biegłych rewidentów z rejestru. Kontrola i nadzór KNA dotyczy podmiotów ściśle określonych w ustawie [Ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie ...]. W skład KNA wchodzi 9 członków; większość (co najmniej 5 osób) przez okres 3 lat przed powołaniem oraz podczas odbywania kadencji KNA nie może przykładowo pełnić czynności związanych z rewizją finansową czy posiadać prawa głosu w instytucjach i podmiotach posiadających uprawnienia do wykonywania badania sprawozdań finansowych [Pfaff, 2007, s. 69].

Wszyscy członkowie Komisji Nadzoru Audytowego mają obowiązek zachowania w tajemnicy wszystkich dokumentów i informacji, które uzyskali dzięki wykonywaniu swojego zawodu. Jedyną możliwością ujawniania uzyskanych informacji istnieje wówczas, gdy ma to na celu realizację określonych ustawowo zadań lub zadań wykonywanych na rzecz podmiotu [Pfaff, 2007, s. 121].

W przypadku uzyskania informacji o możliwych nieprawidłowościach w wykonywaniu zawodu przez biegłego rewidenta, może zostać przeprowadzona kontrola wykonanych przez niego czynności. W takich przypadkach KNA odpowiednio do wykonanego naruszenia może:

1. Żądać od podmiotu badającego sprawozdanie finansowe pozbycia się nieprawidłowości w wyznaczonym terminie.
2. Wydać administracyjną decyzję dotyczącą np. ukarania podmiotu badającego sprawozdanie finansowe pieniężną karą lub zakazania wykonywania przez podmiot uprawniony do przeprowadzania badania sprawozdania finansowego czynności związanych z rewizją finansową na okres od pół roku do 3 lat.
3. Złożyć do Krajowego Sądu Dyscyplinarnego sporządzony przez siebie wniosek o nałożenie kary na biegłego rewidenta [Ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie..., art. 83 ust. 1].

Podsumowanie

Na przestrzeni lat zmieniały się cele rewizji finansowej, przyjmując w obecnych czasach formę dostarczania rzetelnych, obiektywnych oraz porównywalnych informacji o sytuacji finansowej jednostki, użytecznych dla szerszego kręgu zainteresowanych osób. Biegły rewident, przeprowadzając badanie, powinien kierować się postanowieniami krajowych standardów rewizji finansowej – wydawanych przez KIBR – oraz osądem zawodowym wypływającym z jego doświadczenia wiedzy i intuicji, jak również musi bezwzględnie przestrzegać również norm o charakterze etycznym. Normy te zostały zawarte w krajowych zasadach etyki zawodowej biegłych rewidentów IFAC.

Spełnienie norm prawnych i etycznych wykonywania zawodu biegłego rewidenta w założeniu ma zagwarantować rzetelne i bezstronnie przeprowadzenie badania audytowego.

Literatura

- Gabrusewicz W., red. (2010), *Audyt sprawozdań finansowych*, PWE, Warszawa.
- Hołda A., Pocięcha J. (2004), *Rewizja finansowa*, Wyd. Akademii Ekonomicznej, Kraków.
- Kodeks etyki zawodowych księgowych opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (IESBA) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w lipcu 2009 r. w języku angielskim, przetłumaczony na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce w sierpniu 2010 roku i wydany za zgodą IFAC.
- Krzywda D., red. (2012), *Rewizja sprawozdań finansowych*, Wyd. SKwP, Warszawa.
- Kwiecień M., red. (2007), *Standaryzacja rachunkowości i rewizji finansowej*, Wyd. Akademii Ekonomicznej, Wrocław.
- Misińska D., red. (2003), *Prawne, zawodowe i etyczne normy rewizji finansowej*, Wyd. Akademii Ekonomicznej, Wrocław.
- Piechocka-Kałużna A., red. (2011), *Dokumentacja biegłego rewidenta z badania sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Pfaff J. (2007), *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*, Wyd. Akademii Ekonomicznej, Katowice.
- Uchwała nr 4249/60/2011 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 13 czerwca 2011 roku w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów.
- Uchwała nr 783/52/2015 KIBR z dnia 10 lutego 2015 roku w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej.
- Ustawa z dnia 7 maja 2009 roku o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym. Dz.U. 2009, nr 77, poz. 649 z późn. zm.
- [www 1] <http://www.mf.gov.pl/> (dostęp: 29.02.2016).

ETHICS RULES AND EXERCISE OF THE PROFESSION OF AUDITOR IN POLISH LAW REGULATIONS

Summary: Modern status and qualification requirements auditor are specified in the Act on auditors. The auditor is a person of public trust, which acquired the right to practice, after taking the oath, and after entering it in the national register of auditors. According to the standards of professional ethics of auditors, it is obliged to respect the principles of honesty, objectivity, professional competence and due diligence, professional secrecy

and professional conduct. The aim of the article is to present the essence, the importance of auditing in terms of auditing standards, as well as the presentation of ethical aspects of the profession in the context of existing national rules of professional ethics of auditors. Adherence to the standards and principles of professional ethics for auditors affects the transparency of the profession and the premise is to ensure fair conduct auditing. The article uses the analysis and critical evaluation of literature and existing legislation.

Keywords: auditor, ethics, principles of auditing.