



Polska Agencja Nadzoru Audytowego

**WSPÓŁPRACA
CZŁONKÓW RADY
NADZORCZEJ Z
BIEGŁYM REWIDENTEM
I FIRMA AUDYTORSKĄ**

WARSZAWA 2023

WSTĘP

W związku z istotną rolą członków organów nadzoru (rad nadzorczych) spółek kapitałowych w zakresie dbania o poprawny przebieg badania ich sprawozdań finansowych Polska Agencja Nadzoru Audytowego¹ przedstawia materiał, który może być pomocny dla tych organów w kontaktach z firmami audytorskimi na etapie wyboru firmy przeprowadzającej badanie oraz w trakcie samego procesu badania. Publikacja, która powstała w ramach ustawowych² zadań Agencji dotyczących edukacji w zakresie funkcjonowania rynku biegłych rewidentów i firm audytorskich, przybliża uprawnienia i obowiązki spoczywające na członkach rad nadzorczych w tym kontekście.

Materiał został opracowany w oparciu o:

- wyniki przeprowadzonych przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego kontroli tematycznych zawarte w opracowaniu „*Badania sprawozdań finansowych spółek notowanych na zorganizowanych rynkach akcji prowadzonych poza rynkiem regulowanym w formule alternatywnego obrotu*”,³
- wnioski z dyskusji przeprowadzonej w ramach panelu dyskusyjnego *Ład korporacyjny poza rynkiem podstawowym GPW*,⁴ która miała miejsce podczas konferencji *Ład korporacyjny 2022: system zasad w erze niepewności*,
- a także na podstawie doświadczeń Agencji zebranych w ramach prowadzonych zadań ustawowych.

Publikacja adresowana jest do wszystkich członków rad nadzorczych spółek kapitałowych, których sprawozdania finansowe podlegają badaniu przez firmę audytorską. Bez względu na to, czy spółka taka jest jednostką zainteresowania publicznego (JZP), o której mowa w art. 2 pkt 9 ustawy o biegłych rewidentach, czy jest inną jednostką, której sprawozdanie finansowe podlega ustawowemu badaniu, czy też zdecyduje się dobrowolnie na przeprowadzenie badania swojego sprawozdania finansowego, rada nadzorcza takiej spółki powinna odgrywać aktywną rolę w procesie badania rocznego sprawozdania finansowego spółki, w tym poprzez kontakty z firmą audytorską (biegłym rewidentem) przeprowadzającą badanie sprawozdania finansowego lub skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Opracowanie zostało podzielone na dwie części. **Część pierwsza** zawiera syntetyczne przedstawienie – w kontekście badania sprawozdań finansowych – wybranych obowiązków i uprawnień członków organów nadzoru. Zaznaczyć należy, że w przypadku spółek będących jednostkami zaufania publicznego przepisy przewidują szczególną rolę komitetu audytu w zakresie m.in. monitorowania przeprowadzania przez firmę audytorską

¹ Dalej: PANA, Agencja.

² Art. 90 ust. 1 pkt 15a lit. d Ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (tj. Dz. U. z 2022, poz. 1302, ze zm.), dalej: ustawa o biegłych rewidentach.

³ <https://pana.gov.pl/wp-content/uploads/2022/11/Sprawozdanie-z-kontroli-tematycznych-PANA.pdf>

⁴ <https://pana.gov.pl/komunikaty/konferencja-pana-lad-korporacyjny-2022-system-zasad-w-erze-niepewnosci/>

badania, a także opracowania polityki wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania i określenia procedury wyboru takiej firmy. Sprawowanie funkcji komitetu audytu może zostać⁵ powierzone radzie nadzorczej lub innemu organowi nadzorcemu lub kontrolnemu JZP. Obowiązki komitetu audytu i rady nadzorczej zostały przybliżone w wydanym przez Urząd Komisji Nadzoru Finansowego dokumencie *Dobre praktyki dla jednostek zainteresowania publicznego dotyczące zasad powołania, składu i funkcjonowania komitetu audytu*.⁶ W tym opracowaniu nie będą omawiane obowiązki i uprawnienia rady nadzorczej wynikające ze szczególnych przepisów regulujących obowiązki JZP.

Druga część opracowania zawiera spostrzeżenia i rekomendacje odnoszące się do kształtowania współpracy organów nadzorczych z biegłymi rewidentami przeprowadzającymi badanie sprawozdania finansowego lub skonsolidowanego sprawozdania finansowego jednostki. W tej części prezentuje się m.in. wskazówki na temat przebiegu prac związanych z badaniem sprawozdań finansowych oraz zagadnień i pytań, które członkowie organów nadzoru mogliby poruszyć w kontaktach z firmami audytorskimi i biegłymi rewidentami.

1. WYBRANE OBOWIĄZKI I UPRAWNIENIA RAD NADZORCZYCH W KONTEKŚCIE BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH

1.1 USTAWA O RACHUNKOWOŚCI

Zgodnie z art. 64 ust. 1 ustawy o rachunkowości⁷ jednostki wskazane w tym przepisie, w tym spółki akcyjne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, czy też inne jednostki, które spełniają warunki określone w tym przepisie, mają obowiązek poddania badaniu przez firmę audytorską rocznych skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup kapitałowych oraz rocznych sprawozdań finansowych (jest to badanie ustawowe zdefiniowane w art. 2 pkt 1 ustawy o biegłych rewidentach). W celu przeprowadzenia takiego badania należy w pierwszej kolejności dokonać wyboru firmy audytorskiej.

ROLA RADY NADZORCZEJ W WYBORZE FIRMY AUDYTORSKIEJ

Z reguły wyboru firmy audytorskiej przeprowadzającej badania dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki⁸ (np. walne zgromadzenie akcjonariuszy w przypadku spółek akcyjnych oraz zgromadzenie wspólników w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością).

⁵ Art. 128 ust. 4 ustawy o biegłych rewidentach.

⁶ https://www.knf.gov.pl/knf/pl/komponenty/img/Dobre_praktyki_dot_zasad_powolania_składu_i_funkcjonowania_komitet_u_audytu_konsultacje_24-12-2019_68378.pdf

⁷ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.), dalej: ustawa o rachunkowości.

⁸ Art. 66 ust. 4 ustawy o rachunkowości.

Przepisy wiążące jednostkę lub statut spółki albo umowa mogą wskazać inny organ odpowiedzialny za wybór firmy audytorskiej, z zastrzeżeniem, że w żadnym przypadku organem wybierającym nie może być kierownik jednostki.⁹ Rada nadzorcza spółki kapitałowej będzie zatem odpowiedzialna za wybór firmy audytorskiej w szczególności w przypadku wskazania wyraźnie takiej kompetencji w statucie albo umowie spółki. W tym kontekście, Agencja zwraca uwagę na następujące dobre praktyki w zakresie kryteriów wyboru firmy audytorskiej:

- zachowanie niezależności i bezstronności firmy audytorskiej i biegłego rewidenta przeprowadzającego w imieniu tej firmy badanie,
- doświadczenie biegłego rewidenta oraz zespołu przeprowadzającego badanie, w szczególności jego znajomość branży w jakiej działa badana jednostka.

Z tych powodów, w ocenie PANA, przy wyborze firmy audytorskiej nie należy jedynie kierować się ceną, a głównym kryterium wyboru powinny być wyżej wymienione czynniki¹⁰

Dodatkowo Agencja wskazuje, że wyboru firmy audytorskiej należy dokonać:

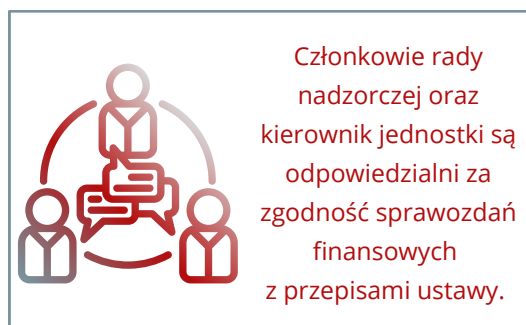
- przed rozpoczęciem prac związanych z zamknięciem roku,
- na piśmie – w formie uchwały organu odpowiedzialnego za wybór,
- przed rozpoczęciem inwentaryzacji (umożliwi to udział firmy audytorskiej w inwentaryzacji) znaczących składników majątkowych jednostki.

ODPOWIEDZIALNOŚĆ RADY NADZORCZEJ ZA ZGODNOŚĆ SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH Z PRZEPISAMI USTAWY

Zgodnie z art. 4a ustawy o rachunkowości członkowie rady nadzorczej, obok kierownika jednostki, są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe, skonsolidowane sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z działalności oraz sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej spełniały wymagania przewidziane w tej ustawie.

W tym miejscu Agencja zwraca uwagę rad nadzorczych nie tylko na formalne wymagania ustawowe, ale również na kwestie wynikające z modelu biznesowego i stylu zarządzania jednostką, które mają znaczenie merytoryczne dla kształtowania zawartości sprawozdań finansowych poddawanej badaniu przez biegłego rewidenta.

PANA rekomenduje radom nadzorczym, aby ze znacznym wyprzedzeniem (w stosunku do momentu rozpoczęcia procedur związanych z badaniem sprawozdań finansowych) zwracały swoją uwagę w kierunku kwestii mających znaczenie dla wywiązania się z odpowiedzialności za zgodność sprawozdań finansowych z przepisami ustawy, w tym z art. 4 ust.1 ustawy o rachunkowości.



⁹ Definicja kierownika jednostki znajduje się w art. 3 ust. 1 pkt. 6 ustawy o rachunkowości.

¹⁰ Warto również zapoznać się w drugiej części opracowania z opisem w punkcie Faza wyboru firmy audytorskiej.

1.2. KODEKS SPÓŁEK HANDLOWYCH

OBOWIĄZKI RADY NADZORCZEJ

Kodeks spółek handlowych,¹¹ po zmianach, które weszły w życie 13 października 2022 r., reguluje następujące kluczowe obowiązki rady nadzorczej **spółki akcyjnej** związane z procesem badania sprawozdania finansowego, a także w zakresie, w którym członkowie rady nadzorczej mogliby uzyskać informacje od biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie sprawozdania finansowego:

- obowiązek oceny sprawozdania finansowego w zakresie jego zgodności z księgami, dokumentami i ze stanem faktycznym (art. 382 § 3 pkt 1),
- obowiązek zawarcia w sprawozdaniu rady nadzorczej oceny sytuacji spółki, z uwzględnieniem adekwatności i skuteczności stosowanych w spółce systemów kontroli wewnętrznej (art. 382 § 31 pkt 2),
- obowiązek, w przypadku gdy sprawozdanie finansowe spółki podlega badaniu ustawowemu, zawiadomienia, z co najmniej tygodniowym wyprzedzeniem, kluczowego biegłego rewidenta, który przeprowadzał badanie sprawozdania finansowego, o terminie posiedzenia rady nadzorczej, którego przedmiotem są sprawy wskazane w art. 382 § 3 (m.in. sprawozdanie finansowe spółki). W trakcie tego posiedzenia kluczowy biegły rewident lub inny przedstawiciel firmy audytorskiej przedstawia radzie nadzorczej sprawozdanie z badania oraz udziela odpowiedzi na pytania rady nadzorczej (art. 382 § 7).



Również w odniesieniu do rady nadzorczej **spółki z ograniczoną odpowiedzialnością** k.s.h. wprowadza:

- obowiązek oceny sprawozdania finansowego w zakresie jego zgodności z księgami, dokumentami i ze stanem faktycznym (art. 219 § 3 pkt 1),
- obowiązek, w przypadku gdy sprawozdanie finansowe spółki podlega badaniu ustawowemu, zawiadomienia, z co najmniej tygodniowym wyprzedzeniem, kluczowego biegłego rewidenta, który przeprowadzał badanie sprawozdania finansowego, o terminie posiedzenia rady nadzorczej, którego przedmiotem są sprawy wskazane w art. 219 § 3 (m.in. sprawozdanie finansowe spółki). W trakcie tego posiedzenia kluczowy biegły rewident

¹¹ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. z 2022, poz. 1467), dalej: kodeks spółek handlowych, k.s.h.

lub inny przedstawiciel firmy audytorskiej przedstawia radzie nadzorczej sprawozdanie z badania oraz udziela odpowiedzi na pytania rady nadzorczej (art. 219 § 6).

Z kolei w odniesieniu do prostej spółki akcyjnej k.s.h. reguluje analizowane obowiązki rady nadzorczej w sposób analogiczny (art. 30068), jak dla spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, z tym, że w zakresie sprawozdania finansowego rada nadzorcza odpowiada za ocenę prawidłowości i rzetelności tego sprawozdania.

UPRAWNIENIA RADY NADZORCZEJ

Na wstępie należy wskazać na uprawnienie rady nadzorczej, które przysługuje jej względem samej spółki. Jest to uprawnienie do żądania badania wszystkich dokumentów spółki, dokonywania rewizji stanu majątku spółki oraz żądania od zarządu, prokurentów i osób zatrudnionych w spółce lub wykonujących na rzecz spółki czynności, sporządzenia lub przekazania wszelkich informacji, dokumentów, sprawozdań lub wyjaśnień dotyczących spółki (art. 219 § 4, art. 30071, art. 382 § 4 k.s.h.). Uprawnienie to rada nadzorcza może wykonywać w szczególności mając na uwadze jej obowiązki wskazane w k.s.h., a także swój obowiązek do zbadania i zapewnienia zgodności sprawozdania finansowego, skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sprawozdania z działalności oraz sprawozdania z działalności grupy kapitałowej z wymaganiami ustawy o rachunkowości. Przepis ten wskazuje zatem, obok innych przepisów k.s.h. na zakres zainteresowania rady nadzorczej, który obejmuje w szczególności rewizję stanu majątku spółki. Niezależnie od informacji uzyskanych od samej spółki, rada nadzorcza może, poprzez kontakty z biegłym rewidentem przeprowadzającym badanie, zebrać dodatkowe informacje, które pozwolą jej na wypełnienie swoich obowiązków ustawowych.

W odniesieniu do rady nadzorczej spółki kapitałowej zobowiązanej do ustawowego badania sprawozdania rocznego, k.s.h. wprowadza uprawnienie do otrzymania, w trakcie posiedzenia rady nadzorczej, na którym omawiane jest sprawozdanie finansowe spółki, od kluczowego biegłego rewidenta lub innego przedstawiciela firmy audytorskiej (art. 219 § 6, art. 30068 art. 382 § 7):

- sprawozdania z badania, w tym oceny podstaw przyjętego oświadczenia odnoszącego się do zdolności spółki do kontynuowania działalności,
- odpowiedzi na pytania przedstawione w trakcie posiedzenia.

1.3. KRAJOWE STANDARDY BADANIA

Agencja zwraca uwagę, że kwestia kontaktów między radą nadzorczą i biegłymi rewidentami przeprowadzającymi badanie w spółce została uregulowana w Krajowych Standardach Badania, które wiążą firmy audytorskie i biegłych rewidentów.

Zgodnie z Krajowymi Standardami Badania biegły rewident ma obowiązek komunikowania się na bieżąco z osobami sprawującymi nadzór w badanej jednostce

(tj. z radą nadzorczą w kontekście spółki akcyjnej i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością). W standardach wskazano na zasadność dwustronnego komunikowania się, w ramach którego wymiana informacji może następować również z inicjatywy rady nadzorczej. Taka dwustronna komunikacja może pomóc członkom rady nadzorczej w:

- zrozumieniu spraw związanych z badaniem,
- wypełnieniu ich odpowiedzialności za nadzór nad procesem sprawozdawczości finansowej.

1.4. REGULACJE GPW S.A. ORAZ BONDSPOT S.A.

Należy również wskazać, że regulacje Giełdy Papierów Wartościowych S.A.¹² wprowadziły dodatkowy obowiązek informacyjny odnoszący się do rady nadzorczej emitenta akcji lub dłużnych instrumentów finansowych dopuszczonych do obrotu w alternatywnym systemie obrotu. W przypadku, gdy firma audytorska wyda opinię negatywną, opinię z zastrzeżeniem albo odmówi wyrażenia opinii z badania sprawozdania finansowego, emitent taki powinien do raportu rocznego dołączyć stanowisko zarządu wraz z opinią rady nadzorczej emitenta odnoszące się do takiej opinii (firmy audytorskiej) lub odmowy jej wydania. Stanowisko takie oraz opinia rady nadzorczej powinno zawierać w szczególności:

- wskazanie wpływu przedmiotu zastrzeżenia, opinii negatywnej lub odmowy wyrażenia opinii, na roczne sprawozdania finansowe, w tym na wyniki oraz inne dane finansowe oraz
- przedstawienie podjętych lub planowanych przez emitenta działań w związku z zaistniałą sytuacją.

Analogiczne rozwiązanie zostało wprowadzone przez BondSpot S.A. w zakresie alternatywnego systemu obrotu prowadzonego przez tę spółkę.¹³

Również w powyższym kontekście Agencja wskazuje, że kontakty członków rady nadzorczej z biegłym rewidentem mogą pomóc w wypełnieniu obowiązków nałożonych przez GPW S.A. i BondSpot S.A.

¹² Załącznik nr 3 do Regulaminu Alternatywnego Systemu Obrotu, § 5 ust. 6.1 pkt 8 oraz ust. 7.1 pkt 8. Załącznik Nr 4 do Regulaminu ASO, § 14 ust. 1 pkt 8 i § 15 ust. 1 pkt 8.

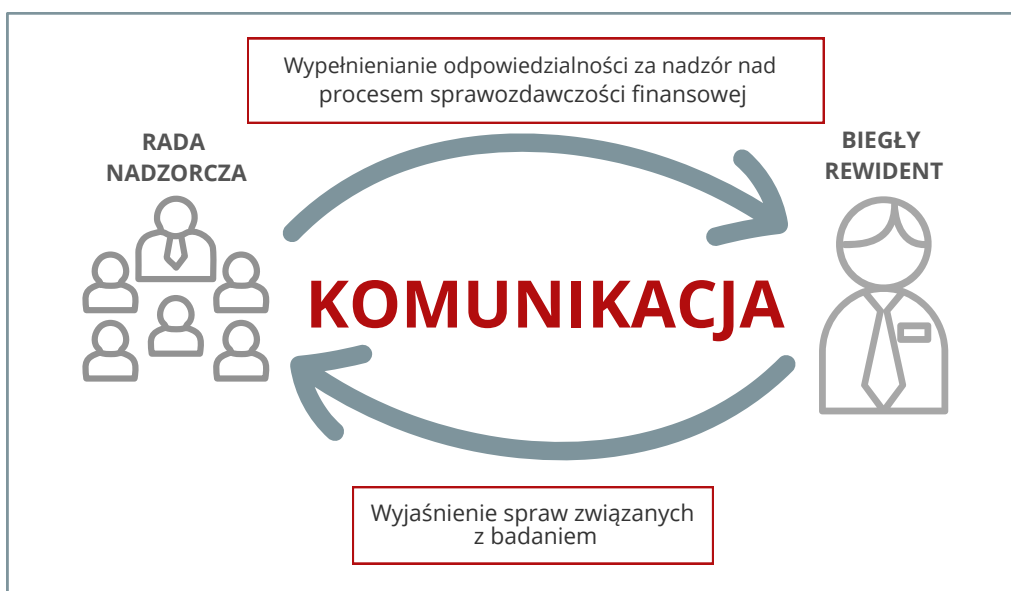
<https://newconnect.pl/regulacje-prawne>

¹³ Załącznik nr 3 do Regulaminu Alternatywnego Systemu Obrotu organizowanego przez BondSpot SA, §14 pkt 8.

https://www.bondspot.pl/pub/Regulacje_RRP_i_ASO/Regulacje_2021/P_Regulamin_ASO_jednolity_likwidacja_PRIME_28_01_2022.pdf

2. WSPÓŁPRACA RADY NADZORCZEJ Z BIEGŁYM REWIDENTEM W ZWIĄZKU Z BADANIEM SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

Jak wskazano we wstępie, członkowie rad nadzorczych spółek kapitałowych zobowiązanych do ustawowego badania albo dobrowolnie poddających badaniu sprawozdanie finansowe odgrywają istotną rolę w zapewnieniu zgodności sprawozdania finansowego lub skonsolidowanego sprawozdania finansowego spółki, z przepisami ustawy o rachunkowości. Ponadto rada nadzorcza spółki kapitałowej posiada szereg uprawnień i obowiązków wynikających z przepisów kodeksu spółek handlowych, w tym wskazanych w części pierwszej niniejszego opracowania.



Głównym celem badania sprawozdania finansowego zgodnie z Krajowymi Standardami Badania jest wyrażenie racjonalnej opinii o wysokim poziomie pewności, czy zbadane sprawozdania finansowe są wolne od istotnych zniekształceń, niezależnie od tego, czy wynika to z oszustw czy też błędów. Opinia biegłego rewidenta musi bowiem odpowiedzieć na pytanie czy sprawozdanie finansowe przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego badanej jednostki zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami dotyczącymi rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, a także przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.¹⁴ Każdy biegły rewident będzie więc tak planował swoje czynności, aby w sposób optymalny móc zgromadzić dowody na to, że sprawozdanie finansowe nie jest istotnie zniekształcone czy to w wyniku oszustwa czy też w wyniku błędu. Aby to jednak było możliwe konieczna jest jasna i precyzyjna komunikacja dwustronna pomiędzy radą nadzorczą (która w rozumieniu biegłego rewidenta reprezentuje właścicieli jednostki) oraz

¹⁴ Art. 83 ust. 3 pkt. 8 ustawy o biegłych rewidentach.

biegłym rewidentem. Należy zauważyć, że pomimo tego, iż umowa na przeprowadzenie badania jest podpisywana przez kierownika jednostki, to zadaniem biegłego rewidenta jest zweryfikowanie sprawozdania sporządzonego przez zarząd. Tak więc, **co do zasady biegły rewident działa na rzecz właścicieli jednostki, a nie zarządu.**



FAZA WYBORU FIRMY AUDYTORSKIEJ

Aby móc właściwie współpracować z firmą audytorską i kluczowym biegłym rewidentem konieczne jest już w trakcie wyboru firmy audytorskiej wyraźne zakomunikowanie oczekiwań w odniesieniu do badania.

Po pierwsze warto jest przez odpowiednie kształtowanie kryteriów oceny oferty zakomunikować firmie audytorskiej jakie doświadczenie będzie wymagane od biegłego rewidenta. Jest to ważne, ponieważ biegli rewidenci często specjalizują się w badaniu określonych typów jednostek.

Po drugie warto zapoznać się z oceną pracy firmy audytorskiej. W czasie uzyskiwania oferty można również zapytać firmę audytorską o wyniki kontroli PANA dotyczące systemu zapewnienia jakości w tej firmie. Agencja po zakończonych kontrolach przedstawia raport z kontroli zgodnie z art. 122 ustawy o biegłych rewidentach. Część I raportu z kontroli zawiera syntetyczne wnioski dotyczące oceny działania firmy audytorskiej (część I raportu z kontroli nie zawiera elementów naruszających tajemnicę zawodową firmy audytorskiej i może być przez firmę audytorską udostępniana).

Po trzecie konieczne jest **zadbanie o spełnienie warunków niezależności i obiektywizmu firmy audytorskiej i biegłego rewidenta.** W tym celu warto rozważyć, czy firma audytorska lub też sam kluczowy biegły rewident nie badają już zbyt długo danej jednostki – jednostki –

taka współpraca może skutkować nadmierną zażyłością pomiędzy biegłym rewidentem a kierownikiem jednostki lub pracownikami jednostki. Firma audytorska może oczywiście w trakcie postępowania ofertowego wskazać na sposoby zapobiegania takiej zażyłości. Obowiązkiem rady nadzorczej jest jednak upewnienie się, że niezależność firmy audytorskiej i biegłego rewidenta będzie przestrzegana, gdyż w przeciwnym przypadku (zgodnie z art. 66 ust. 6 ustawy o rachunkowości) **badanie takie będzie nieważne z mocy prawa.**

Po czwarte, w świetle obowiązków nałożonych na rady nadzorcze, warto zadbać o to, aby w opisie przedmiotu zamówienia znalazło się **wskazanie konieczności oceny systemów kontroli wewnętrznej jednostki badanej.** Każdy biegły rewident wykonując badanie ma bowiem wiele różnych procedur do wykonania i wykonując je może dodatkowo zwrócić uwagę na aspekty, na których zweryfikowaniu szczególnie zależy radzie nadzorczej. Tym niemniej, ze względu na możliwość wyboru przez biegłego rewidenta sposobu wykonania badania, konieczne jest poinformowanie go jeszcze przed złożeniem oferty, co jest potrzebne zamawiającemu. Firma audytorska ma bowiem obowiązek (wynikający bezpośrednio z art. 80 ust. 2 ustawy o biegłych rewidentach) takiego kształtowania wynagrodzenia za badanie, aby odzwierciedlało ono pracochłonność, stopień złożoności oraz wymagane kwalifikacje. Procedury związane z pełną oceną systemów kontroli wewnętrznej mogą (ale nie muszą) wchodzić w zakres procedur badania biegłego rewidenta. Ich przewidzenie jest więc niezbędne już na etapie składania¹⁵ oferty.

Po piąte konieczne jest sprawdzenie czy **firma audytorska jest wpisana na listę firm audytorskich prowadzoną przez PANA** a biegły rewident, który będzie reprezentował firmę audytorską w czasie badania, jest do niej przypisany.



¹⁵ <https://strefa.pana.gov.pl/wyszukiwarka/>

FAZA PODPISYWANIA UMOWY Z FIRMAŃ AUDYTORSKĄ

O ile faza wyboru firmy audytorskiej znajduje się w gestii rady nadzorczej, o tyle faza podpisywania umowy z firmą audytorską jest delegowana do kierownika jednostki. Warto jednak fazę taką kontrolować i upewnić się, że postanowienia umowy nie będą wpływały na niezależność firmy audytorskiej i biegłego rewidenta oraz że będą zawierały zapisy doprecyzowujące zakres zamówienia (jeśli takie doprecyzowanie jest konieczne). Zgodnie z ustawą o rachunkowości¹⁶ umowa z firmą audytorską powinna być zawarta na okres minimum 2 lat. Należy pamiętać, że ani kierownik jednostki ani też rada nadzorcza nie mogą ingerować w zakres merytoryczny opinii, jaką przedstawi biegły rewident ani też uzależniać wypłaty wynagrodzenia za badanie od dostosowania opinii do oczekiwań kierownika jednostki czy rady nadzorczej.¹⁷

FAZA REALIZACJI BADANIA

Zgodnie z Krajowymi Standardami Badania biegły rewident ma obowiązek komunikowania się na bieżąco z osobami sprawującymi nadzór w badanej jednostce. W początkowej fazie badania biegły rewident powinien przekazać członkom rady nadzorczej informacje o planowanym zakresie i czasie przeprowadzenia badania. Biegły rewident będzie również kierował pytania do osób sprawujących nadzór, aby ustalić, czy posiadają wiedzę na temat wszelkich rzeczywistych, podejrzewanych lub domniemanych oszustw dotyczących jednostki, jak również będzie starał się ustalić jak rada nadzorcza postrzega sposób reagowania przez kierownika jednostki na ryzyko oszustwa. Zapytania te są kierowane w części po to, aby potwierdzić odpowiedzi uzyskane od kierownika jednostki.¹⁸

Rada nadzorcza powinna wykorzystać pierwsze spotkania do wskazania biegłemu rewidentowi zagadnień budzących jej wątpliwość oraz – aby ocenić działanie kontroli wewnętrznej jednostki - również do wskazania kluczowych z jej punktu widzenia procesów. Im bardziej precyzyjna i pełna będzie komunikacja w tym zakresie tym lepiej biegły rewident będzie mógł w efekcie odpowiedzieć na pytania rady nadzorczej po zakończonym badaniu.

Należy pamiętać, że biegły rewident posługuje się w czasie badania pojęciem istotności¹⁹ - rada nadzorcza powinna wskazać, kto będzie głównym użytkownikiem sprawozdania finansowego oraz czy istnieją takie informacje, które zdaniem rady nadzorczej, powinny być szczególnie dokładnie zweryfikowane. Podpowiedzią w odniesieniu do wskazywania zagadnień, które są szczególnie istotne dla użytkowników tego sprawozdania mogą

¹⁶ Art. 66 ust. 4 ustawy o rachunkowości.

¹⁷ Art. 75 ustawy o biegłych rewidentach.

¹⁸ Krajowy Standard Badania 240 par. 20 i par. 21. Pomocne w zrozumieniu działania biegłego rewidenta w odniesieniu do ryzyka oszustwa jest zapoznanie się z publikacją <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/ryzyko-oszustwa-powiazania-miedzy-msb-240-i-innymi-standardami-badania/>

¹⁹ Szersze omówienie tego zagadnienia znajduje się w publikacji: <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/wybrane-aspекty-dotyczace-oszacowania-istotnosci/>

być zagadnienia zgłoszone przez interesariuszy sprawozdań finansowych²⁰ takie jak:

- ocena prawidłowości założenia kontynuacji działalności oraz ocena zagrożeń dla kontynuacji działalności,
- ocena prawidłowości istotnych szacunków (szczególnie w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych ze szczególnym uwzględnieniem know-how oraz prac rozwojowych, do aktywów finansowych takich jak udziały, akcje oraz pożyczki, a także do prac rozwojowych wykazywanych w rozliczeniach międzyokresowych i rezerw na zobowiązania),
- ocena ryzyka oszustwa,
- ocena prawidłowości sporządzenia rachunku przepływów pieniężnych,
- ocena kontroli wewnętrznej jednostki w odniesieniu do procesów dotyczących sprawozdawczości finansowej (w tym ocena jakości współpracy z biurem rachunkowym, o ile dotyczy jednostki).

Agencja wskazuje również, że przy wskazywaniu biegłemu rewidentowi listy zagadnień szczególnie istotnych dla rady nadzorczej, warto kierować się również specyfiką branży oraz cechami otoczenia gospodarczego jednostki²¹

PANA zauważa, że w trakcie badania rada nadzorcza powinna być gotowa do bieżącego kontaktu z biegłym rewidentem, aby wspomóc proces audytu sprawozdania finansowego.

FAZA KOŃCZĄCA BADANIE

Pod koniec badania biegły rewident będzie dążył (zgodnie z obowiązkiem wynikającym ze standardów) do spotkania z radą nadzorczą, aby omówić (zgodnie z Krajowymi Standardami Badania²²) w szczególności:

- informacje o zidentyfikowanych przez niego znaczących ryzykach,
- spojrzenie (z perspektywy biegłego rewidenta) na znaczące jakościowe aspekty stosowanych zasad rachunkowości jednostki,
- istotne trudności, które wystąpiły w trakcie badania,
- istotne sprawy pojawiające się w trakcie badania, które zostały omówione lub były przedmiotem korespondencji z zarządem badanej jednostki,
- kluczowe sprawy badania (w przewidzianych standardami przypadkach),
- istotne ograniczenia w badaniu lub też istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego, które powodują konieczność zmodyfikowania opinii (wraz z przedstawieniem sformułowania modyfikacji takiej opinii),
- proponowane brzmienie akapitu objaśniającego (jeśli biegły rewident zamierza zamieścić akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi lub akapit przedstawiający inne sprawy w sprawozdaniu biegłego rewidenta),

²⁰ Szerszy opis w publikacji <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/sprawozdaniezkontrolitematycznych/>

²¹ Agencja co roku przygotowuje również krótkie podsumowanie wybranych ryzyk. Dla badań za 2022 r. znajduje się ono na stronie <https://pana.gov.pl/komentarze-i-opracowania/przygotowanie-do-badania-za-rok-2022/>

²² Szczególnie na podstawie standardu 260(Z): [https://www.pibr.org.pl/assets/meta/4147,1.7%20KSB%20260%20\(Z\).pdf](https://www.pibr.org.pl/assets/meta/4147,1.7%20KSB%20260%20(Z).pdf)

- wszelkie inne kwestie, które pojawiły się w czasie badania, i które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta są istotne i mają związek z nadzorowaniem procesu sprawozdawczości finansowej.

Zgodnie Krajowym Standardem Badania 265²³ biegły rewident na takim spotkaniu może przekazać informację o znaczących słabościach kontroli wewnętrznej. Wprawdzie informacja taka jest przekazywana przez biegłego rewidenta na piśmie, jednakże PANA wskazuje, że dla pełnego zrozumienia warto takie informacje omówić w trakcie spotkania.

Jeśli zostało to przewidziane przy zawieraniu umowy z badaną jednostką, biegły rewident na spotkaniu z radą nadzorczą może odnieść się do zagadnienia oceny systemu kontroli wewnętrznej.

Podsumowując - należy zauważyć, że dobra współpraca w procesie badania sprawozdań finansowych pomiędzy radą nadzorczą a firmą audytorską i biegłym rewidentem przekłada się na najwyższą jakość informacji finansowych przedstawianych w jej sprawozdawczości. Jednocześnie – przy tak prowadzonej współpracy – rada nadzorcza uzyskuje informacje, które dobrze służyć jej będą zarówno w pracach związanych z nadzorem nad sprawozdawczością finansową i kontrolą wewnętrzną, jak i w monitorowaniu zarządzania jednostką.

WSPÓŁPRACA pomiędzy radą nadzorczą a firmą audytorską i biegłym rewidentem przekłada się na wyższą jakość informacji finansowych przedstawianych w sprawozdaniach finansowych!



²³ Par. 9 <https://www.pibr.org.pl/assets/meta/4129,1.8%20KSB%20265.pdf>. Definicja słabości kontroli wewnętrznej znajduje się w par. 6 tego standardu.