



**SPRAWOZDANIE
KOMISJI NADZORU AUDYTOWEGO
ZA ROK 2014**

Warszawa, 29 kwietnia 2015 r.

Zgodnie z art. 64 ust. 5 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. Nr 77, poz. 649, z późn. zm.) KNA opracowuje, do dnia 30 kwietnia następnego roku, roczne sprawozdanie obejmujące kompleksową informację o funkcjonowaniu systemu zapewnienia jakości, o wynikach postępowań dyscyplinarnych wobec biegłych rewidentów oraz o karach nałożonych na podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych.

SPIS TREŚCI

WPROWADZENIE.....	5
WYKAZ SKRÓTÓW	7
1. SYSTEM NADZORU PUBLICZNEGO	9
1.1. PODSTAWY PRAWNE FUNKCJONOWANIA SYSTEMU	9
1.2. CHARAKTERYSTYKA SYSTEMU	10
1.3. PODSTAWOWE INFORMACJE O RYNKU USŁUG AUDYTORSKICH	12
1.4. ANALIZA RYNKU PODMIOTÓW UPRAWNIONYCH DO BADANIA SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH.....	15
2. KOMISJA NADZORU AUDYTOWEGO	22
2.1. SKŁAD.....	22
2.2. BIURO KNA	23
2.3. BUDŻET.....	24
3. DZIAŁALNOŚĆ KNA W ROKU 2014.....	27
3.1. NOWE PRZEPISY PRAWA UE W ZAKRESIE USTAWOWYCH BADAŃ SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH	28
3.2. DZIAŁANIA KNA W RAMACH SYSTEMU ZAPEWNIENIA JAKOŚCI.....	28
3.3. DZIAŁANIA KNA W RAMACH POSTĘPOWANIA DYSCYPLINARNEGO	37
3.4. NADZOROWANIE POZOSTAŁEJ DZIAŁALNOŚCI SAMORZĄDU BIEGŁYCH REWIDENTÓW	38
3.5. WSPÓŁPRACA Z KNF.....	41
3.6. WSPÓŁPRACA MIĘDZYNARODOWA KNA	43
3.7. POZOSTAŁE DZIAŁANIA NADZORCZE KNA	47
3.8. DZIAŁANIA EDUKACYJNE I INFORMACYJNE KNA	51
4. OCENA DZIAŁALNOŚCI ORGANÓW KIBR W RAMACH SYSTEMU NADZORU PUBLICZNEGO W ROKU 2013	52
4.1. DZIAŁANIA KKN	52
4.2. DZIAŁANIA KRD	55
4.3. DZIAŁANIA KSD	57
4.4. DZIAŁANIA KRBR	59
PLAN DZIAŁANIA KNA NA ROK 2015	64

WPROWADZENIE

Komisja Nadzoru Audytowego (KNA) działa w Polsce od połowy 2009 r. i odpowiada za nadzór publiczny nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi (podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych). KNA jest organem administracji publicznej, którego obsługę zapewnia Departament Rachunkowości i Rewizji Finansowej Ministerstwa Finansów. Nadzór publiczny realizowany jest w pierwszej kolejności pośrednio poprzez nadzorowanie zadań powierzonych organom samorządu zawodowego biegłych rewidentów (Krajowej Izby Biegłych Rewidentów - KIBR). KNA nadzoruje działalność organów KIBR w szczególności w zakresie zatwierdzania biegłych rewidentów i firm audytorskich, stanowienia standardów i zasad wykonywania zawodu biegłego rewidenta, cyklicznych i doraźnych kontroli w firmach audytorskich wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego (JZP), czy też w zakresie postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów.

KNA bezpośrednio dokonuje rejestracji biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich, prowadzi współpracę międzynarodową, w tym w zakresie wymiany informacji z organami nadzoru z innych państw UE oraz państw trzecich, a także ma możliwość przeprowadzania kontroli o charakterze dochodzeń w firmach audytorskich w razie powzięcia informacji o nieprawidłowościach.

W ramach prowadzonych kontroli firm audytorskich badających JZP w latach 2010-2012 przeprowadzono pod nadzorem KNA 97 kontroli, a w latach 2013-2014 – 134 kontrole. W świetle celów realizowanych przez te kontrole na szczególne podkreślenie wymaga fakt, stwierdzenia w ich trakcie nieprawidłowości w zakresie naruszenia zasad bezstronności i niezależności na poziomie firmy audytorskiej, nieopracowania przez firmy audytorskie systemu wewnętrznej kontroli jakości oraz braku dowodów badania potwierdzenia stwierdzeń wynikających z obowiązujących standardów wykonywania zawodu odnośnie do istotnych elementów sprawozdania finansowego. Ze względu na fundamentalne znaczenie tych nieprawidłowości dla badania, odnośnie do którego stwierdzono nieprawidłowość jak również dla badań, które zostaną przeprowadzone w przyszłości, KNA żądała podjęcia adekwatnych działań w zakresie systemu dochodzeń i sankcji, odpowiednio w stosunku do firm audytorskich lub/i kluczowych biegłych rewidentów. KNA monitorowała również przebieg postępowań dyscyplinarnych wobec biegłych rewidentów prowadzonych przez sąd korporacyjny, przystępując do wybranych postępowań na prawach strony. W tych obszarach, w czasach podważonego zaufania do instytucji finansowych, istotne było włączenie się KNA we współpracę z Komisją Nadzoru Finansowego w działania wobec biegłych rewidentów i firm audytorskich badających sprawozdania finansowe Spółdzielczych Kas Oszczędnościowo-Kredytowych.

Ponadto dotychczas, w ramach zadań wykonywanych bezpośrednio, KNA opracowała zasady rejestracji biegłych rewidentów i firm audytorskich z państw trzecich, a także prowadziła robocze kontakty z zagranicznymi organami nadzoru służące wypracowaniu zasad obejmowania nadzorem badań sprawozdań finansowych o znaczeniu transgranicznym.

W kontekście międzynarodowym KNA w 2011 r. została przyjęta do międzynarodowego forum organów nadzoru nad firmami audytorskimi - IFIAR. Przedstawiciele KNA uczestniczą również w pracach na forum europejskim w ramach EGAOB i EAIG. Przejawem aktywności zewnętrznej KNA były też konferencje współorganizowane z Bankiem Światowym i Giełdą Papierów Wartościowych w Warszawie na początku 2013 r. i 2015 r. na temat roli komitetów audytu w spółkach.

Sprawozdanie przedstawia działania KNA podejmowane w ramach nadzoru publicznego w 2014 r., tj. w 6 roku jej działalności, w odniesieniu do biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych. W rozdziale pierwszym dokonano charakterystyki rynku usług audytorskich, w szczególności w podziale na sektor bankowy, ubezpieczeniowy i giełdowy. Rozdział drugi zawiera podstawowe informacje o KNA, w tym sposób finansowania zadań. Działalność KNA w ramach systemu zapewnienia jakości, postępowań dyscyplinarnych, nadzoru nad działalnością KIBR, współpracy z KNF, a także współpracy międzynarodowej opisano w rozdziale trzecim. Ocena poszczególnych organów KIBR w zakresie zadań realizowanych w ramach nadzoru publicznego zawarta została w rozdziale czwartym.

Wyzwaniem w nadchodzących latach zarówno dla biegłych rewidentów, ich samorządu, firm audytorskich, a także dla organu nadzoru publicznego, będzie zmiana w zakresie standardów wykonywania zawodu. Zatwierdzenie przez KNA w kwietniu 2015 r. do stosowania w Polsce, przyjętych uchwałami Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1 powinno być znaczącym krokiem dla wzmocnienia jakości i jednolitości wykonywania zawodu biegłego rewidenta w Polsce a także budowania zaufania do sprawozdawczości i rewizji finansowej. KNA będzie wspierać KIBR w podejmowaniu dalszych działań mających na celu wdrożenie nowych standardów w praktyce.

W związku z zakończoną w 2014 r. na forum UE reformą audytu, w 2015 r. czekają KNA nowe wyzwania związane z reorganizacją systemu nadzoru publicznego, w tym z przygotowaniem do realizacji nowych obowiązków wynikających z rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady UE w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego, tj. prowadzenie kontroli, dochodzeń i nakładanie kar na firmy audytorskie, biegłych rewidentów oraz inne osoby fizyczne związane z badaniami jednostek zainteresowania publicznego, dokonywanie oceny ryzyka wynikającego z nieprawidłowości w zakresie jakości usług badania, monitorowanie rynku usług audytorskich.

WYKAZ SKRÓTÓW

SKRÓT	ROZWINIĘCIE
EAIG	European Audit Inspection Group
EGAOB	European Group of Auditor's Oversight Bodies
GPW	Giełda Papierów Wartościowych w Warszawie S.A.
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFIAR	International Forum of Independent Audit Regulators
KIBR	Krajowa Izba Biegłych Rewidentów
KKN	Krajowa Komisja Nadzoru
KKR	Krajowa Komisja Rewizyjna
KNA	Komisja Nadzoru Audytowego
KNF	Komisja Nadzoru Finansowego
Komisja Egzaminacyjna	Komisja Egzaminacyjna dla kandydatów na biegłych rewidentów
KRBR	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów
KRD	Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny
KSD	Krajowy Sąd Dyscyplinarny
KSRF	Krajowe Standardy Rewizji Finansowej
MF	Ministerstwo Finansów
MSRF	Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
SKOK	Spółdzielcze Kasy Oszczędnościowo-Kredytowe
SPPW	Szwajcarsko-Polski Program Współpracy
UE	Unia Europejska
UKNF	Urząd Komisji Nadzoru Finansowego
BIP MF	Biuletyn Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów

1. SYSTEM NADZORU PUBLICZNEGO

1.1. Podstawy prawne funkcjonowania systemu

Akty prawa UE

Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Dz. Urz. UE L 157 z 9 czerwca 2006 r., str. 87, z późn. zm.), zwana dalej dyrektywą 2006/43/WE.

W 2014 r. przyjęto następujące akty prawne:

- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych (Dz. U. L 158 z 27.5.2014, s. 196);¹
- Rozporządzenie 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 publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. U. L 158 z 27.5.2014, s. 77).²

Ustawa

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. Nr 77, poz. 649, z późn. zm.), zwana dalej ustawą.

Inne

- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2013 r., poz. 330, z późn. zm.), zwana dalej ustawą o rachunkowości;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 2010 r. w sprawie kontroli wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów i działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych (Dz. U. Nr 16, poz. 83), zwane dalej rozporządzeniem w sprawie kontroli;
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2009 r. w sprawie postępowania kwalifikacyjnego na biegłych rewidentów (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 391), zwane dalej rozporządzeniem w sprawie postępowania kwalifikacyjnego;³
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 13 listopada 2014 r. w sprawie postępowania kwalifikacyjnego na biegłych rewidentów (Dz. U. poz. 1611);⁴

¹ Dyrektywa weszła w życie dnia 16 czerwca 2014 r., państwa członkowskie UE zobowiązane są do implementacji postanowień ww. Dyrektywy do dnia 17 czerwca 2016 r.

² Rozporządzenie stosuje się od dnia 17 czerwca 2016 r.

³ Rozporządzenie obowiązywało do dnia 31 grudnia 2014 r.

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 21 listopada 2014 r. w sprawie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów (Dz. U. poz. 1730);⁵
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 grudnia 2009 r. w sprawie obowiązkowego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych (Dz. U. Nr 205, poz. 1583);
- Uchwała Nr 5 Nadzwyczajnego Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów z dnia 21 marca 2010 r. w sprawie statutu Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, zwana dalej Statutem KIBR.

1.2. Charakterystyka systemu

System nadzoru publicznego składa się z następujących elementów:

- Komisji Nadzoru Audytowego (KNA) – organu nadzoru publicznego;
- Krajowej Izby Biegłych Rewidentów (KIBR) – samorządu zawodowego, na którego organy, wola ustawodawcy, delegowano niektóre zadania z zakresu nadzoru publicznego przy pozostawieniu ostatecznej odpowiedzialności KNA za ich realizację. Organami tymi są:
 - ✓ Krajowa Rada Biegłych Rewidentów (KRBR),
 - ✓ Krajowa Komisja Nadzoru (KKN),
 - ✓ Krajowy Sąd Dyscyplinarny (KSD),
 - ✓ Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny (KRD),
- Komisji Egzaminacyjnej dla kandydatów na biegłych rewidentów.

Zgodnie z ustawą do kompetencji KNA należy, między innymi:

- zatwierdzanie uchwał organów KIBR w przypadkach określonych w ustawie, w tym dotyczących:
 - ✓ krajowych standardów rewizji finansowej (KS RF),
 - ✓ zasad wewnętrznej kontroli jakości podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych,
 - ✓ zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów,
 - ✓ regulaminu postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów,
 - ✓ zasad obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów,
 - ✓ regulaminu działania Komisji Egzaminacyjnej i innych regulacji z zakresu postępowania kwalifikacyjnego dla kandydatów na biegłych rewidentów;
- zatwierdzanie, sporządzanych przez KKN, rocznych planów kontroli podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych⁶ wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego oraz zatwierdzanie kandydatów na kontrolerów przed ich zatrudnieniem oraz kontrolerów wyznaczonych do poszczególnych kontroli;

⁴ Rozporządzenie weszło w życie z dniem 1 stycznia 2015 r.

⁵ Rozporządzenie weszło w życie z dniem 1 stycznia 2015 r.

⁶ Nazwy: **podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych** oraz **firmy audytorskie** są stosowane wymiennie w treści sprawozdania.

- zatwierdzanie wyników kontroli przeprowadzonych w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego i uczestnictwo w charakterze obserwatora w wybranych kontrolach realizowanych przez KKN;
- przeprowadzanie (we własnym zakresie), w razie powzięcia informacji o nieprawidłowościach, kontroli wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów i działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych;
- uczestniczenie na prawach strony w prowadzonych przez KRD i KSD postępowaniach dyscyplinarnych wobec biegłych rewidentów;
- rejestrowanie biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich;
- zaskarżanie do sądu administracyjnego uchwał organów KIBR niepodlegających zatwierdzeniu;
- przeprowadzanie kontroli dokumentacji stanowiącej podstawę podjęcia przez KRBR uchwał dotyczących wpisu biegłych rewidentów do rejestru biegłych rewidentów lub wpisu podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych;
- prowadzenie współpracy międzynarodowej, w tym w szczególności z Komisją Europejską, z organami nadzoru z innych państw UE oraz państw trzecich.

Ważnym elementem w systemie nadzoru publicznego jest Komisja Egzaminacyjna dla kandydatów na biegłych rewidentów, powoływana przez Ministra Finansów. Komisja Egzaminacyjna działa na podstawie ustawy, rozporządzenia w sprawie postępowania kwalifikacyjnego i uchwał KRBR zatwierdzanych przez KNA.

Do zadań Komisji Egzaminacyjnej, w myśl art. 7 ustawy, należy:

- przeprowadzanie egzaminów dla kandydatów na biegłych rewidentów, w tym egzaminu dyplomowego;
- stwierdzanie, na wniosek kandydata na biegłego rewidenta, odbycia praktyki i aplikacji;
- ustalanie pytań testowych, zadań sytuacyjnych oraz przygotowywanie zestawów egzaminacyjnych na poszczególne egzaminy, w tym na egzamin dyplomowy, dla kandydatów na biegłych rewidentów;
- rozpatrywanie odwołań od wyników egzaminów;
- przeprowadzanie egzaminów dla osób fizycznych posiadających uprawnienia do wykonywania zawodu biegłego rewidenta, uzyskane w innym państwie UE lub w państwie trzecim;
- ocena równoważności, o której mowa w art. 5 ust. 4 ustawy.

W skład Komisji Egzaminacyjnej wchodzi 19 osób, wśród nich:

- 10 przedstawicieli Ministra Finansów (w tym 4 osoby niebędące pracownikami Ministerstwa Finansów wybrane spośród przedstawicieli środowisk akademickich);
- 7 przedstawicieli rekomendowanych przez KRBR (spośród biegłych rewidentów wpisanych do rejestru);
- 2 przedstawicieli rekomendowanych przez KNF.

Zgodnie z art. 8 ust. 6 ustawy Komisja Egzaminacyjna dla kandydatów na biegłych rewidentów składa KNA sprawozdanie z działalności.⁷

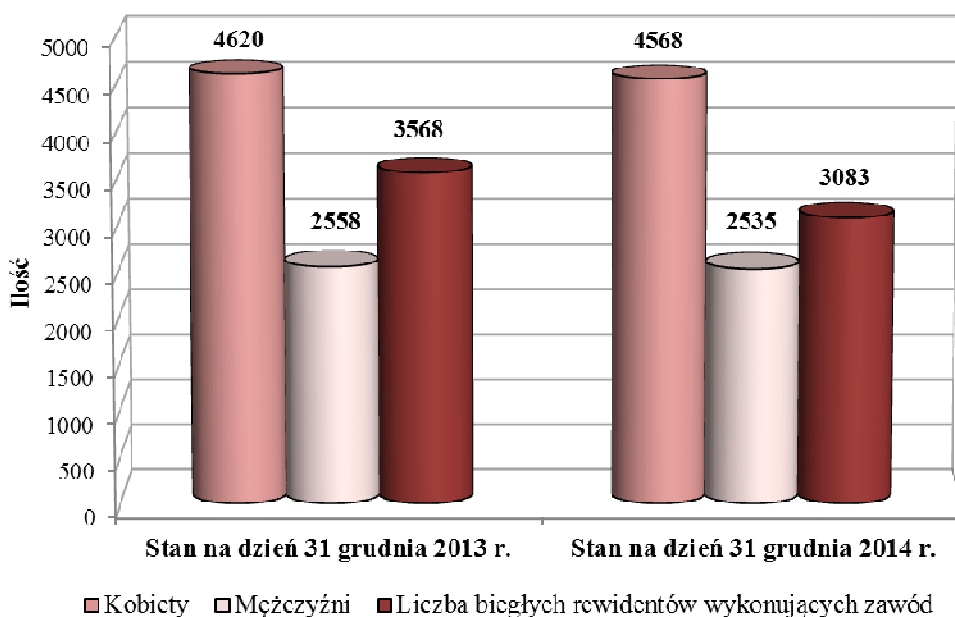
1.3. Podstawowe informacje o rynku usług audytorskich

Biegli rewidentci

Na dzień 31 grudnia 2014 r. w rejestrze biegłych rewidentów znajdowało się 7 103 biegłych rewidentów (w tym 4 568 kobiet oraz 2 535 mężczyzn), co oznacza zmniejszenie w stosunku do końca 2013 r. o 75 biegłych rewidentów. Spośród biegłych rewidentów wpisanych do rejestru biegłych rewidentów 3 083 osoby deklarowały wykonywanie zawodu. W porównaniu z końcem 2013 r. liczba ta spadła o 485 osoby. Średnia wieku biegłego rewidenta na dzień 31 grudnia 2014 r. wyniosła 56 lat i była o 1 rok wyższa w stosunku do stanu na koniec poprzedniego roku.

Porównanie zmian w liczbie biegłych rewidentów przedstawiono na poniższym wykresie.

Porównanie zmian liczby biegłych rewidentów w latach 2013 - 2014



Źródło: opracowanie własne Biura KNA na podstawie danych z KIBR.

W postępowaniu kwalifikacyjnym dla kandydatów na biegłych rewidentów w 2014 r. wzięło udział 11 934 kandydatów (z tego 971 z naboru w 2014 r. oraz 10 963 z lat poprzednich). W stosunku do końca 2013 r. oznacza to wzrost o 678 kandydatów na biegłych rewidentów.

W 2014 r. 298 osób zakończyło postępowanie kwalifikacyjne, tzn. zdało egzamin dyplomowy oraz uzyskało prawo wystąpienia do KRBR o wpis do rejestru biegłych rewidentów – co oznacza wzrost w stosunku do 2013 r. o 67 osób.

⁷ Sprawozdanie z działalności Komisji Egzaminacyjnej dla kandydatów na biegłych rewidentów za okres od 1 stycznia 2014 roku do 31 grudnia 2014 roku znajduje się na stronie internetowej BIP MF ➔ Działalność ➔ Ciała kolegialne w dziale KNA w zakładce Sprawozdania.

W okresie od dnia 1 stycznia 2014 r. do dnia 31 grudnia 2014 r. na podstawie uchwał KRBR 157 osób zostało wpisanych do rejestru biegłych rewidentów (nie miały miejsca wpisy na podstawie art. 5 ust. 3 lub 4 ustawy), 196 biegłych rewidentów zostało skreślonych z rejestru biegłych rewidentów, w tym:

- 147 na wniosek;
- 48 z powodu śmierci;
- 1 z powodu niespełniania warunków, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 3 ustawy.

W porównaniu z końcem 2013 r. liczba wpisów do rejestru biegłych rewidentów zmniejszyła się o 79 wpisów, równocześnie liczba skreśleń biegłych rewidentów z rejestru biegłych rewidentów zwiększyła się o 34 skreślenia.

Podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych

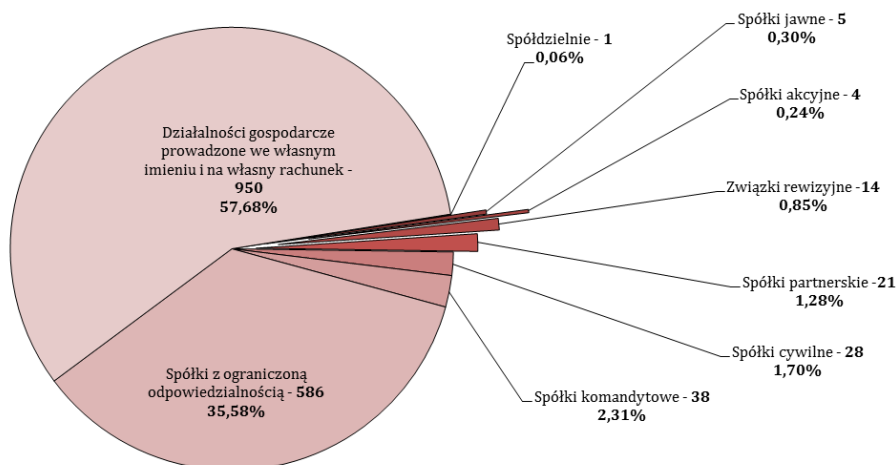
Na dzień 31 grudnia 2014 r. na liście podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych znajdowało się 1 647 podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych. W porównaniu z końcem 2013 r. liczba podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych zmniejszyła się o 22 podmioty.

W okresie od dnia 1 stycznia 2014 r. do dnia 31 grudnia 2014 r. uchwałami KRBR 86 podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych zostało wpisanych na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, natomiast 109 podmiotów zostało skreślonych z listy podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, w tym:

- 99 na wniosek;
- 7 na wniosek KKN w związku z niepoddaniem się kontroli;
- 2 z powodu śmierci biegłych rewidentów prowadzących podmioty uprawnione w formie działalności we własnym imieniu i na własny rachunek;
- 1 z powodu skreślenia biegłego rewidenta z rejestru.

Poniżej na wykresie zaprezentowano podział podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych według formy prowadzenia działalności na 31 grudnia 2014 r.

Podział podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych według formy prowadzenia działalności na koniec 2014r.

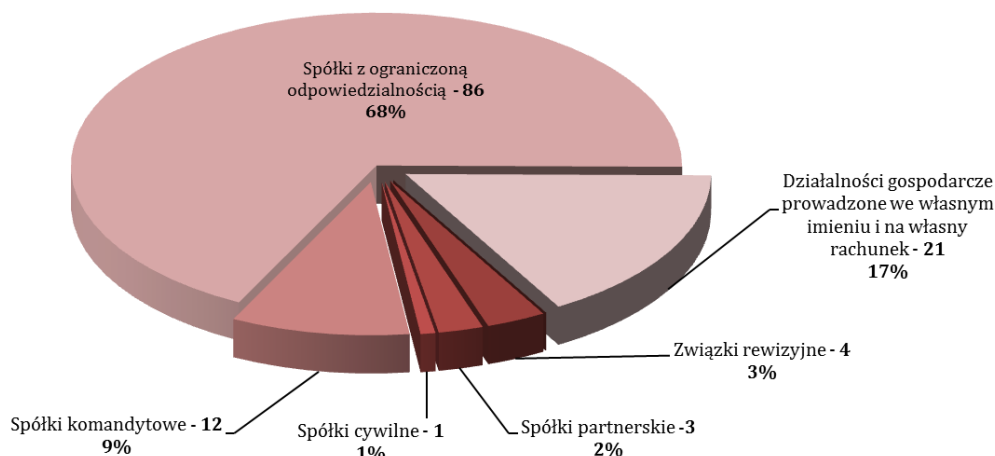


Źródło: opracowanie własne Biura KNA na podstawie danych z KIBR.

Dominującą formą prowadzenia działalności przez podmioty uprawnione do badania do badania sprawozdań finansowych jest prowadzenie działalności we własnym imieniu i na własny rachunek (57,68%). Jednocześnie wśród podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego najwięcej podmiotów to spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (68%).

Podział podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego według formy prowadzenia działalności na dzień 12 marca 2015 r. przedstawiono na poniższym wykresie⁸.

Podział podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego według formy prowadzenia działalności - stan na dzień 12.03.2015 r.



Źródło: opracowanie własne Biura KNA na podstawie danych ze strony KIBR.

Na dzień 31 grudnia 2014 r. w Polsce było ok. 1 383 jednostek zainteresowania publicznego (zgodnie z definicją określoną w art. 2 pkt 4 ustawy), w tym:

- emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym państwa UE, mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego (420);
- banki krajowe, oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych (38 - banki krajowe, 28 - oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych, 2 - banki zrzeszające, 565 - banki spółdzielcze);
- SKOK (51);
- zakłady ubezpieczeń i główne oddziały zakładów ubezpieczeń oraz zakłady reasekuracji (58);
- instytucje pieniądza elektronicznego (0);
- otwarte fundusze emerytalne oraz powszechne towarzystwa emerytalne (12+12);

⁸ Zaprezentowane informacje są opracowane na podstawie wykazu podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, co najmniej raz w ciągu 3 lat, wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego, dostępnego na stronie KIBR, zaktualizowanego na dzień 12 marca 2015 r.

- fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz fundusze inwestycyjne zamknięte, których publiczne certyfikaty inwestycyjne nie zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym (144);
- podmioty prowadzące działalność maklerską z wyłączeniem podmiotów prowadzących działalność wyłącznie w zakresie przyjmowania i przekazywania zleceń nabycia lub zbycia instrumentów finansowych lub w zakresie doradztwa inwestycyjnego (53)⁹.

Z danych opartych o zweryfikowaną przez Biuro KIBR część sprawozdań, o których mowa w art. 49 ust. 3 ustawy¹⁰ wynika, iż w 2014 r. przeprowadzonych zostało 30 087 badań sprawozdań finansowych, w tym 25 222 obligatoryjnych i 4 865 fakultatywnych.

Przychody uzyskane przez podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych w 2014 r. z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej¹¹ wyniosły: 671 206 188,95 zł, w tym przychody podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego: 508 931 978,92 zł.

1.4. Analiza rynku podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych

Analiza udziału największych firm audytorskich w Polsce w rynku została dokonana w odniesieniu do sektora bankowego, ubezpieczeniowego oraz spółek giełdowych. Odniesieniem są sprawozdania finansowe za 2013 r. podmiotów gospodarczych we wskazanych rodzajach sektorów (niekiedy rok sprawozdawczy jest przesunięty i wtedy odniesieniem jest np. rok sprawozdawczy kończący się 30 czerwca 2014 r.). Jednak należy mieć na uwadze, że badanie tych sprawozdań finansowych przez firmy audytorskie nastąpiło w 2014 r. lub nawet w niektórych przypadkach w późniejszym terminie. Oznacza to, że firmy audytorskie osiągnęły przychód z tytułu wykonywania tych badań generalnie w 2014 r.

Dlatego uzasadnione jest przedstawienie także udziału w rynku największych firm audytorskich pod względem przychodów osiągniętych w 2014 r. Jednak należy mieć na uwadze, że zaprezentowany podział odnosi się do przychodów osiągniętych z tytułu wszystkich czynności rewizji finansowej wykonywanych przez dane firmy audytorskie, a nie tylko do przychodów z tytułu badań sprawozdań finansowych wskazanych rodzajów podmiotów gospodarczych.

⁹ Szacunkowe dane obliczono na podstawie danych otrzymanych przez MF z UKNF.

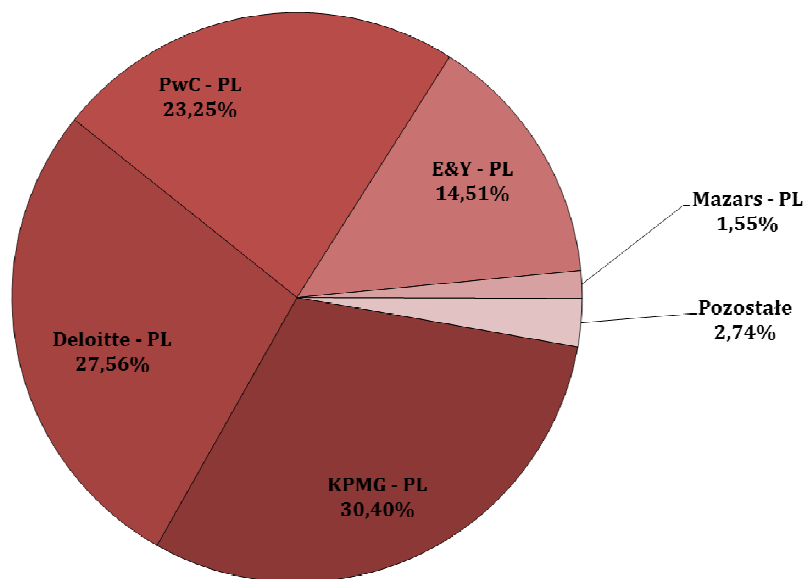
¹⁰ Do dnia 13 marca 2015 r. przesłanych zostało 1 365 sprawozdań, co stanowi ok. 83,5% spodziewanej liczby wszystkich sprawozdań.

¹¹ W oparciu o dane wynikające z przesłanych przez podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych do dnia 19 marca 2015 r. poprawnie wypełnionych rozliczeń opłaty rocznej z tytułu nadzoru za 2014 r. lub – w przypadku braku rozliczeń – sprawozdań, o których mowa w art. 49 ust. 3 ustawy.

Audytorzy sektora bankowego

W pierwszej kolejności przedstawiono poniżej udział w rynku największych polskich firm audytorskich¹² badających sprawozdania finansowe polskich banków komercyjnych, dla których miarą rynkową jest wielkość aktywów na dzień 31 grudnia 2013 r. (przy czym dla wszystkich banków komercyjnych sumą ich aktywów jest **1 277 166 469 090,00 zł**).

Udział w rynku największych polskich firm audytorskich pod względem sumy aktywów banków komercyjnych, których roczne sprawozdania finansowe za 2013 r. podlegały badaniu przez poszczególne firmy audytorskie



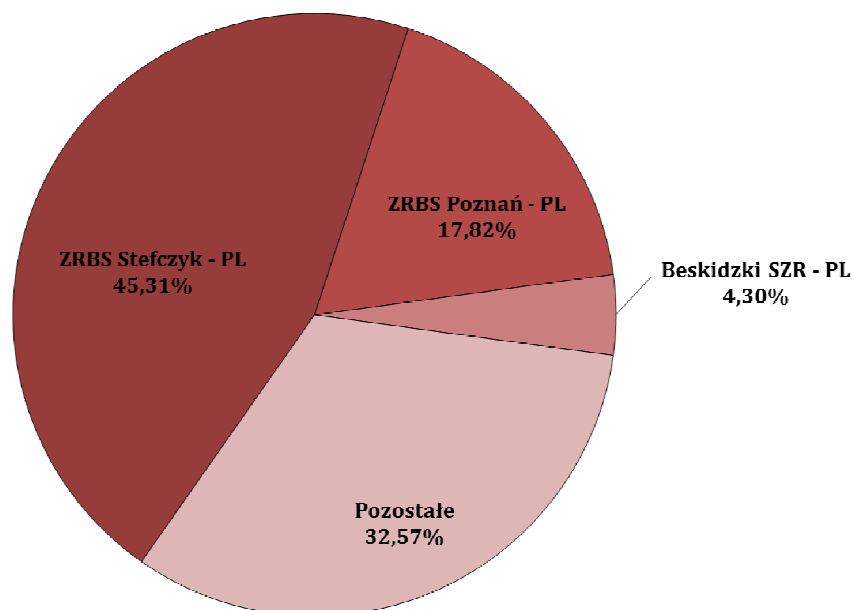
Źródło: opracowanie własne Biura KNA na podstawie danych z UKNF.

W sumie polskie firmy audytorskie tzw. wielkiej czwórki (tj. Deloitte, E&Y, KPMG, PwC) badały sprawozdania finansowe za 2013 r. banków komercyjnych, których suma aktywów wyniosła 95,72%.

Natomiast udział w rynku polskich firm audytorskich badających sprawozdania finansowe polskich banków spółdzielczych, dla których miarą rynkową jest wielkość aktywów na dzień 31 grudnia 2013 r. przedstawia się następująco (przy czym dla wszystkich banków spółdzielczych sumą ich aktywów jest **96 531 234 652,00 zł**).

¹² W dalszej części opracowania pod skróconymi nazwami polskich firm audytorskich rozumiemy następująco: **Deloitte - PL** – Deloitte Polska Sp. z o.o. Sp. k. i Deloitte Polska Sp. z o.o.; **E&Y - PL** – Ernst & Young Audyt Polska Sp. z o.o. Sp. k. i Ernst & Young Audyt Polska Sp. z o.o.; **Grant Thornton - PL** – Grant Thornton Frąckowiak Sp. z o.o. Sp. k. i Grant Thornton Frąckowiak Sp. z o.o.; **KPMG - PL** – KPMG Audyt Sp. z o.o. Sp. k. i KPMG Audyt Sp. z o.o.; **Mazars - PL** – Mazars Audyt Sp. z o.o. i Mazars Expertise Sp. z o.o.; **PKF - PL** – PKF Consult Sp. z o.o.; **PwC - PL** – PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o. i PricewaterhouseCoopers Polska Sp. z o.o.; **Roedl - PL** – Roedl Audit Sp. z o.o.; **ZRBS Stefczyk - PL** – Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka Spółdzielczy związek rewizyjny; **ZRBS Poznań - PL** – Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych w Poznaniu Spółdzielczy związek rewizyjny; **Beskidzki SZR - PL** – Beskidzki Spółdzielczy Związek Rewizyjny Spółdzielczy związek rewizyjny.

Udział w rynku polskich firm audytorskich pod względem sumy aktywów banków spółdzielczych, których roczne sprawozdania finansowe za 2013 r. podlegały badaniu przez poszczególne firmy audytorskie



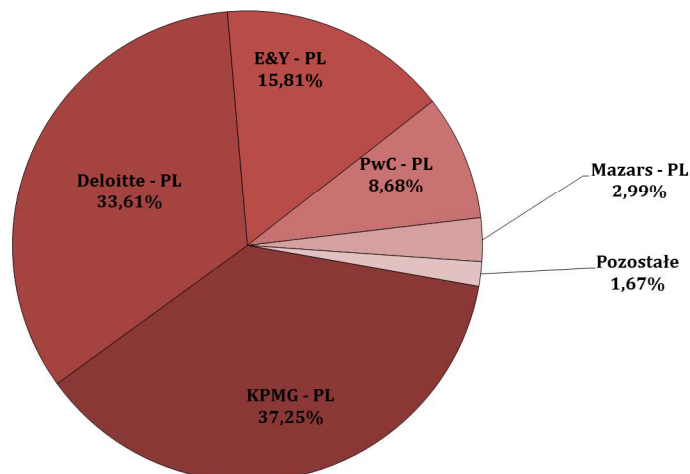
Źródło: opracowanie własne Biura KNA na podstawie danych z UKNF.

Wskazane powyżej trzy firmy audytorskie badały sprawozdania finansowe za 2013 r. banków spółdzielczych, których suma aktywów wyniosła 67,43%.

Audytory sektora ubezpieczeniowego

W zakresie sektora ubezpieczeniowego przedstawiono udział w rynku największych polskich firm audytorskich badających sprawozdania finansowe polskich zakładów ubezpieczeń, dla których miarą rynkową jest wielkość składek przypisanych brutto za okres od dnia 1 stycznia 2013 r. do dnia 31 grudnia 2013 r. (przy czym dla wszystkich zakładów ubezpieczeń sumą składek przypisanych brutto jest **57 866 589 900,00 zł**).

Udział w rynku największych polskich firm audytorskich pod względem składek przypisanych brutto zebranych przez zakłady ubezpieczeń, których roczne sprawozdania finansowe za 2013 r. podlegały badaniu przez poszczególne firmy audytorskie



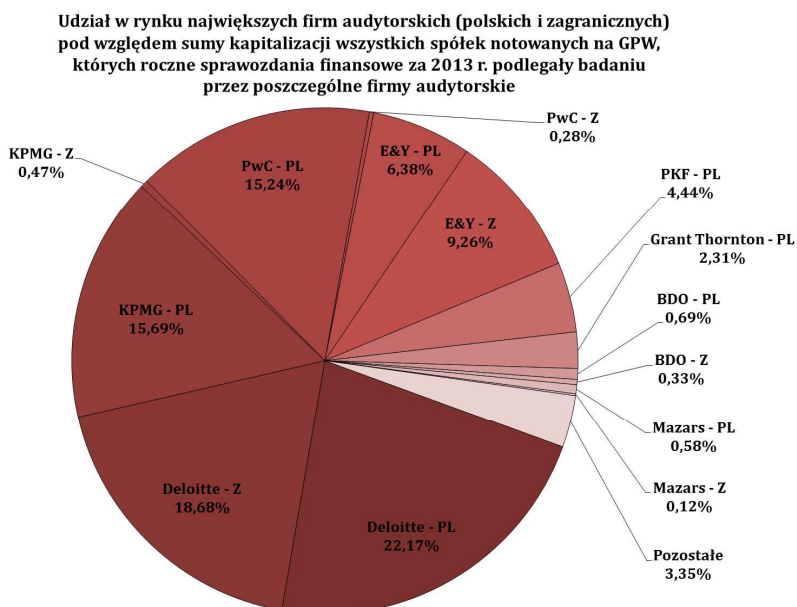
Źródło: opracowanie własne Biura KNA na podstawie danych z UKNF.

W sumie polskie firmy audytorskie tzw. wielkiej czwórki (tj. Deloitte, E&Y, KPMG, PwC) badały sprawozdania finansowe za 2013 r. zakładów ubezpieczeń, dla których suma składek przypisanych brutto wyniosła 95,35%.

Audytory sektora spółek giełdowych

W tym aspekcie analizy przedstawiono udział w rynku firm audytorskich badających sprawozdania finansowe spółek notowanych na GPW, dla których miarą rynkową jest kapitalizacja giełdowa według danych na dzień 31 grudnia 2013 r.

Na wykresie poniżej przedstawiono udział w rynku największych firm audytorskich (polskich i zagranicznych¹³) pod względem sumy kapitalizacji spółek notowanych na GPW (polskich i zagranicznych), których roczne sprawozdania finansowe badały dane firmy audytorskie (przy czym kapitalizacja wszystkich spółek na GPW wyniosła **840 780 360 000,00 zł**).



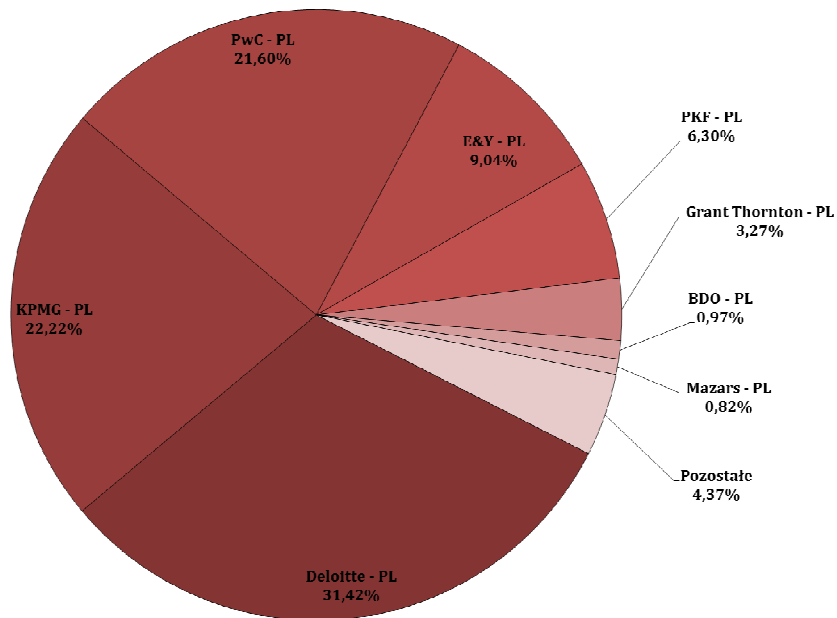
Źródło: opracowanie własne Biura KNA na podstawie danych z *Rocznika giełdowego 2014* (www.gpw.pl/analizy_i_statystyki) oraz danych własnych.

W sumie polskie i zagraniczne firmy sieci tzw. wielkiej czwórki (tj. Deloitte, E&Y, KPMG, PwC) badały sprawozdania finansowe za 2013 r. 37,1% liczby wszystkich spółek notowanych na GPW (166 spółek spośród 448), których kapitalizacja wobec całej giełdy wynosiła 88,17%. W przypadku wzięcia pod uwagę tylko polskich firm tzw. wielkiej czwórki to badały one sprawozdania finansowe 136 spółek, których kapitalizacja giełdowa wyniosła 59,48% całej giełdy.

¹³ W opracowaniu zagraniczne firmy audytorskie pogrupowano w zależności od sieci firm audytorskich, do jakiej należą na: **BDO - Z; Deloitte - Z; E&Y - Z; KPMG - Z; Mazars - Z; PwC - Z**. Zagraniczne firmy audytorskie z państw UE nie podlegają nadzorowi KNA. Zagraniczne firmy audytorskie z państw poza UE podlegają nadzorowi KNA w przypadku ich rejestracji przez KNA.

W przypadku wzięcia pod uwagę danych w zakresie tylko polskich firm audytorskich badających sprawozdania finansowe polskich spółek notowanych na GPW udział w rynku przedstawia się następująco (przy czym kapitalizacja polskich spółek na GPW wyniosła 593 464 450 000,00 zł).

Udział w rynku największych polskich firm audytorskich
pod względem sumy kapitalizacji polskich spółek notowanych na GPW,
których roczne sprawozdania finansowe za 2013 r. podlegały badaniu przez poszczególne firmy audytorskie

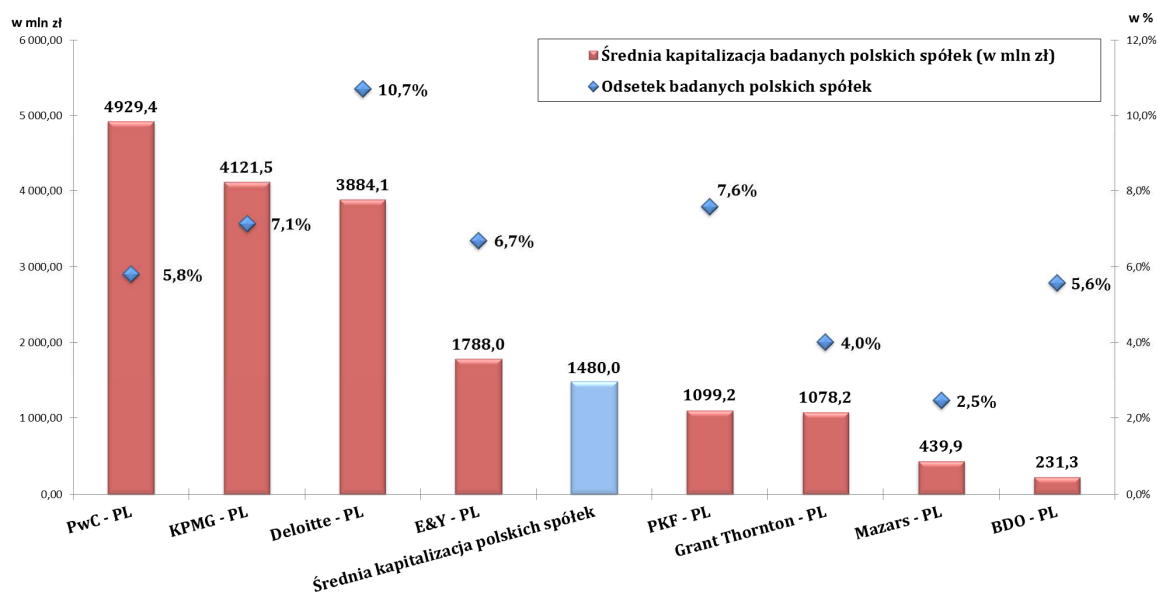


Źródło: opracowanie własne Biura KNA na podstawie danych z *Rocznika giełdowego 2014* (www.gpw.pl/analizy_i_statystyki) oraz danych własnych.

Polskie firmy tzw. wielkiej czwórki badały sprawozdania finansowe spółek, których kapitalizacja giełdowa wyniosła 84,28% wobec kapitalizacji wszystkich polskich spółek notowanych na GPW.

Poniżej na wykresie przedstawiono podział największych polskich firm audytorskich pod względem średniej kapitalizacji giełdowej i odetka liczby spółek polskich spółek, których sprawozdania finansowe badały te firmy.

Podział największych polskich firm audytorskich pod względem średniej kapitalizacji i odsetka liczby polskich spółek notowanych na GPW, których roczne sprawozdania finansowe za 2013 r. badane były przez te firmy audytorskie



Źródło: opracowanie własne Biura KNA na podstawie danych z *Rocznika giełdowego 2014* (www.gpw.pl/analizy_i_statystyki) oraz danych własnych.

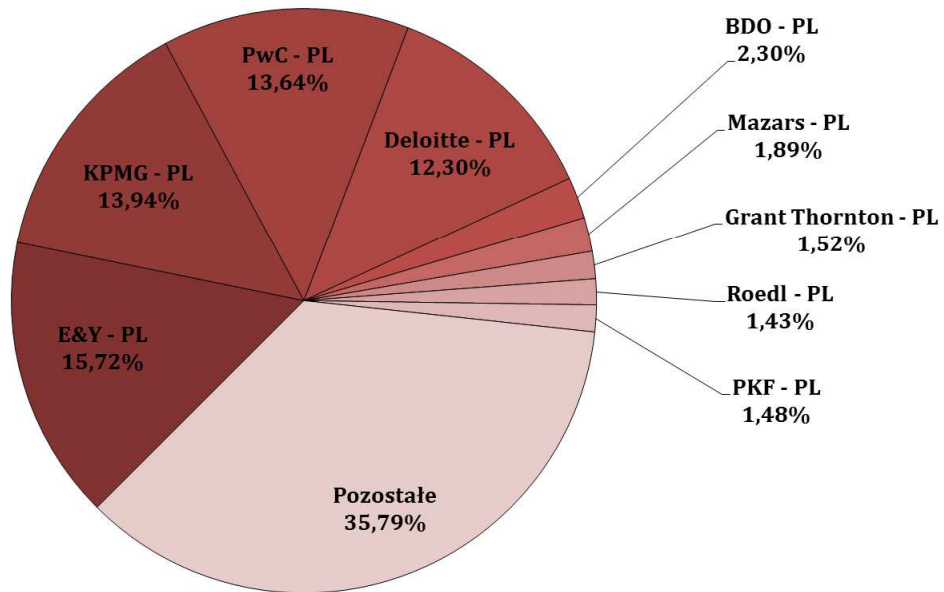
Na podstawie powyższego wykresu można wskazać, że polskie firmy tzw. wielkiej czwórki (tj. Deloitte, E&Y, KPMG, PwC) badały sprawozdania finansowe największych spółek notowanych na GPW.

Przychody firm audytorskich

W tym zakresie aspektem analizy są przychody za 2014 r. firm audytorskich z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej wynikające ze sprawozdań składanych przez firmy do KIBR (przy czym suma przychodów za 2014 r. wszystkich polskich firm audytorskich wyniosła **671 206 188,95 zł**).

Polskie firmy tzw. wielkiej czwórki (tj. Deloitte, E&Y, KPMG, PwC) uzyskały 55,6% wszystkich przychodów z tytułu wykonywania rewizji finansowej uzyskanych przez polskie firmy audytorskie.

**Udział największych polskich firm audytorskich
w przychodach osiągniętych w 2014 r.
z tytułu wykonywania czynności rewizji finansowej**



Źródło: opracowanie własne Biura KNA na podstawie danych za 2014 r. przekazywanych przez podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych do KIBR.

2. KOMISJA NADZORU AUDYTOWEGO

KNA jest kolegialnym organem administracji publicznej, niezależnym w swoim działaniu, utworzonym na mocy art. 63 ustawy.

KNA działa na posiedzeniach plenarnych, które zwołuje i prowadzi przewodniczący lub zastępca przewodniczącego. Podejmowanie uchwał następuje zawsze na posiedzeniach. Zgodnie z ustawą, posiedzenia KNA odbywają się co najmniej raz w miesiącu.

2.1. Skład

W skład KNA wchodzi 9 członków powołanych przez Ministra Finansów na 4-letnią kadencję. Obecna, druga kadencja KNA rozpoczęła się 2 lipca 2013 r.

Zgodnie z ustawą, członkowie KNA reprezentują następujące podmioty:

- Ministra Finansów – 2 osoby, w tym przewodniczący KNA, w randze sekretarza lub podsekretarza stanu w MF;
- KNF – 2 osoby, w tym zastępca przewodniczącego KNA;
- Ministra Sprawiedliwości – 1 osoba;
- KIBR – 2 osoby;
- organizacje pracodawców – 1 osoba;
- GPW – 1 osoba.

Ustawa określa warunki, jakie powinni spełniać członkowie KNA. Każdy członek KNA:

- posiada obywatelstwo polskie;
- korzysta z pełni praw publicznych;
- ukończył wyższe studia w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznane w Polsce za równoważne;
- jest nieposzlakowanej opinii;
- posiada autorytet, wiedzę oraz doświadczenie w zakresie istotnym dla rewizji finansowej, które dają rękojmię prawidłowego wykonywania zadań;
- nie jest skazany prawomocnym wyrokiem za umyślnie popełnione przestępstwo lub przestępstwo skarbowe.

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

W skład KNA w 2014 r. wchodziły następujące osoby:

- Pani dr Dorota Podedworna-Tarnowska, Przewodnicząca KNA, przedstawiciel Ministra Finansów;

- Pani Dagmara Wieczorek-Bartczak, Zastępca Przewodniczącej KNA, przedstawiciel KNF;
- Pan Stanisław Chmielewski, przedstawiciel Ministra Sprawiedliwości (odwołany z dniem 25 czerwca 2014 r.);
- Pani Joanna Dadacz, przedstawiciel Ministra Finansów;
- Pan Jacek Hryniuk, przedstawiciel KIBR;
- Pani Ewa Jakubczyk-Cały, przedstawiciel GPW;
- Pan Piotr Kamiński, przedstawiciel organizacji pracodawców;
- Pan Sławomir Mirkowski, przedstawiciel KIBR;
- Pan Tomasz Piwowarski, przedstawiciel KNF;
- Pan Waldemar Szmidt, przedstawiciel Ministra Sprawiedliwości (powołany z dniem 11 lipca 2014 r.)¹⁴.

Cele działania

Zgodnie z ustawą KNA sprawuje nadzór publiczny nad:

- wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta;
- działalnością podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych;
- działalnością KIBR.

Celem działania KNA jest organizacja sprawnie funkcjonującego systemu nadzoru publicznego, w tym przede wszystkim systemu zapewnienia jakości rewizji finansowej, poprzez określenie odpowiednich norm prawno-organizacyjnych i proceduralnych.

2.2. Biuro KNA

KNA nie dysponuje własnym urzędem. Zgodnie z postanowieniami art. 65 ust. 3 ustawy: *KNA wykonuje swoje zadania przy pomocy komórki organizacyjnej w urzędzie obsługującym Ministra Finansów odpowiedzialnej za rachunkowość i rewizję finansową.*

W ramach Departamentu Rachunkowości i Rewizji Finansowej MF na koniec 2014 r. działały trzy komórki organizacyjne tworzące Biuro KNA, których zadaniem jest merytoryczna i administracyjna obsługa KNA.

Do zadań Biura KNA należy w szczególności:

- przygotowywanie propozycji rozstrzygnięć w zakresie spraw rozpatrywanych przez KNA, w tym analiza uchwał oraz raportów z kontroli podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych przekazywanych przez organy KIBR;
- przygotowywanie projektów dokumentów będących wykonaniem uchwał KNA;
- przygotowywanie projektów pism, decyzji i postanowień w ramach prowadzonych przed KNA postępowań administracyjnych oraz dotyczących KNA postępowań sądowych;
- występowanie przed sądami administracyjnymi i powszechnymi w sprawach, których stroną jest KNA;
- przygotowywanie projektów procedur, sprawozdań i planów działania KNA;

¹⁴ Na stronie internetowej BIP MF ➔ Działalność ➔ Ciała kolegialne w dziale KNA w zakładce *Skład komisji i informacje ogólne* znajdują się notki biograficzne obecnych Członków KNA.

- uczestniczenie w charakterze obserwatorów w kontrolach przeprowadzanych przez kontrolerów zatrudnionych w KIBR w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego oraz przeprowadzanie z upoważnienia KNA kontroli w razie powzięcia informacji o nieprawidłowościach w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych;
- prowadzenie roboczych kontaktów w obszarze współpracy międzynarodowej, w szczególności uczestniczenie w posiedzeniach EGAOB, EAIG i IFIAR na podstawie instrukcji uzgodnionych z KNA oraz przedkładanie KNA sprawozdań z tych posiedzeń, prowadzenie roboczych kontaktów z organami nadzoru z państw trzecich w celu zawarcia porozumienia o współpracy i wymianie dokumentów;
- prowadzenie prac w zakresie rozliczania wpłacanego corocznie przez KIBR do budżetu państwa udziału 20% w opłatach z tytułu nadzoru należnych od podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego;
- podejmowanie czynności w trybie ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. Nr 112, poz. 1198, z późn. zm.), z wyłączeniem wydawania aktów administracyjnych (co należy do kompetencji KNA);
- informowanie o zadaniach KNA i procedurach obowiązujących przed KNA, a także o decyzjach podjętych przez KNA w tym informowanie o KNA i jej działalności w zakładce na stronie internetowej MF;
- obsługa organizacyjna KNA (organizacja posiedzeń KNA, obsługa finansowa KNA w zakresie planowania i dokonywania wydatków).

W 2014 r. Biuro KNA realizowało zadania w ograniczonym składzie osobowym obejmującym 11 etatów (w tym Zastępcy Dyrektora Departamentu Rachunkowości i Rewizji Finansowej oraz 10 pracowników W uzasadnieniu do przyjętej ustawy wskazano na potrzebę zatrudnienia 20 pracowników.

2.3. Budżet

Dochody

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

- udziału w opłatach z tytułu nadzoru, w wysokości 20%, wnoszonych przez podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych wykonujące czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego, który jest przekazywany przez KIBR na rachunek budżetu państwa w terminie do 31 marca;
- opłaty z tytułu wpisu do prowadzonego przez KNA rejestru biegłych rewidentów z państw trzecich oraz wpisu na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich;
- kar pieniężnych nakładanych przez KNA na podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych.

W poniższej tabeli przedstawiono łączne dochody budżetu państwa związane z działalnością KNA.

Dochody w 2014 r. (w zł)	
Udział w opłatach z tytułu nadzoru	1 626 311,00
Opłaty z tytułu wpisu do prowadzonego przez KNA rejestru biegłych rewidentów z państw trzecich	4 000,00
Kary pieniężne nakładane przez KNA na podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych	7 015,00 ¹⁵
Suma dochodów	1 637 326,00

Wydatki

Działalność KNA w całości finansowana jest z budżetu państwa. Na wydatki związane z działalnością KNA składają się:

- 1) wydatki pochodzące z części 19. budżetu państwa – *budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe*, przeznaczone na funkcjonowanie KNA w ramach budżetu Centrali MF;
- 2) wydatki nieprzypisane bezpośrednio w budżecie Centrali MF do KNA.

Wydatki przeznaczone w budżecie państwa (w części 19.) na 2014 r. na działalność KNA zostały zaplanowane w wysokości 387 000,00 zł. Kwota rzeczywiście wydatkowana wyniosła 265 411,30 zł, co stanowi 69% przyznanej kwoty.

Kwoty niewykorzystane oddawano na bieżąco do dyspozycji Centrali MF.

Niepełne wykorzystanie przewidzianych środków finansowych KNA wynikało przede wszystkim z następujących przyczyn:

- nie wykorzystano środków przewidzianych na wyjazdy krajowe, m.in. z uwagi na fakt, iż obserwatorzy z ramienia KNA, nie uczestniczyli w kontrolach;
- nie istniała potrzeba skorzystania ze specjalistycznych ekspertyz zewnętrznych,
- ograniczono koszty tłumaczeń z języków obcych i innych usług;
- zmniejszone zostały wydatki na szkolenie pracowników Biura KNA z uwagi na brak oferty specjalistycznych, otwartych szkoleń, a także uczestnictwo w szkoleniach ze środków SPPW;
- zmniejszone zostały wydatki na wynagrodzenia Członków KNA w wyniku rezygnacji z wynagrodzenia:
 - ✓ Pani dr Doroty Podedwornej-Tarnowskiej, Przewodniczącej KNA¹⁶,
 - ✓ Pana Stanisława Chmielewskiego, Podsekretarza Stanu w MS, przedstawiciela MS¹⁷.

Suma wydatków KNA na koniec 2014 r. wyniosła 265 411,00 zł i była o 66 984,00 zł wyższa niż w 2013 r.

¹⁵ Wskazana kwota wynika z poprawki dokonanej w dniu 15 maja 2015 r. Poprzednio wskazana kwota tej kategorii dochodu wynosiła 2 070, 00 zł.

¹⁶ Zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 31 lipca 1981 r. o wynagrodzeniu osób zajmujących kierownicze stanowiska państwowe (Dz. U. Nr 20, poz. 101, z późn. zm.): Osobie zajmującej kierownicze stanowisko państwowe, która pełni również inną funkcję, przysługuje jedno, wybrane przez nią wynagrodzenie przewidziane w przepisach niniejszej ustawy bądź w odrębnych przepisach.

¹⁷ j.w.

Największa część wydatków w wysokości 128 000,00 zł została przeznaczona na wynagrodzenia Członków KNA. Zgodnie z art. 71 ust. 1 ustawy, Członkowie KNA otrzymują miesięczne wynagrodzenie za udział w jej posiedzeniach. Wynagrodzenie to nie może przekroczyć wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę, które jest ogłaszane na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę¹⁸.

Na wydatki pochodzące z budżetu Centrali MF nieprzypisane bezpośrednio w budżecie do KNA składają się koszty wynagrodzeń i pochodnych od wynagrodzeń pracowników Biura KNA, a także szacunkowy koszt utrzymania stanowisk pracy pracownika Biura KNA¹⁹.

W poniższej tabeli przedstawiono łączne wydatki KNA i Biura KNA związane z działalnością KNA w 2014 r.

Wydatki w 2014 r. (w zł)	
Wynagrodzenia Członków KNA	128 000,00
Wynagrodzenia i pochodne od wynagrodzeń pracowników Biura KNA	1 229 071,53
Delegacje zagraniczne Członków KNA i pracowników Biura KNA	109 131,78
Koszty utrzymania stanowisk pracy pracowników Biura KNA	83 204,15
Zakup materiałów i usług	21 459,96
Szkolenia pracowników Biura KNA	2 770,00
Tłumaczenia	2 049,56
Wydatki związane z postępowaniami sądowymi	2 000,00
Suma wydatków	1 577 686,98

W 2014 r. kwota dochodów budżetu państwa związanych z funkcjonowaniem KNA przewyższyła kwotę wydatków o 59 639,02 zł.

¹⁸ **1.600,00 zł** – Ustalone na podstawie Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 14 września 2012 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2013 r. (Dz. U. poz. 1026).

¹⁹ Koszty te nie obejmują wydatków ponoszonych przez inne komórki organizacyjne MF (np. Departamentu Prawnego, Biura Administracyjnego) i innych wydatków stanowiących część ogólnych wydatków MF (np. korzystanie z sal na posiedzenia KNA).

3. DZIAŁALNOŚĆ KNA W ROKU 2014²⁰

W 2014 r. odbyło się 15 posiedzeń plenarnych KNA, na których podjęto łącznie 311 uchwał²¹. W tym roku wydano również 53 decyzje administracyjne (w tym 16 w wyniku rozpatrzenia wniosków o ponowne rozpatrzenie sprawy, a 8 w wyniku rozpatrzenia odwołań od uchwał KRBR) oraz 38 postanowień (w tym 15 w wyniku rozpatrzenia wniosków o ponowne rozpatrzenie sprawy, a 4 w wyniku rozpatrzenia zażaleń i odwołań od uchwał KRBR).

Zgodnie z art. 64 ust. 4 ustawy KNA opracowuje, do końca każdego roku kalendarzowego, informację na temat planowanych działań w zakresie nadzoru publicznego na rok następny, która podlega publikacji na stronie internetowej MF. *Plan działania KNA na 2014 r.* został przyjęty przez KNA na posiedzeniu w dniu 18 grudnia 2013 r., Uchwałą nr 360/2013.

Zgodnie z art. 64 ust. 5 ustawy KNA opracowuje, do dnia 30 kwietnia następnego roku, roczne sprawozdanie obejmujące kompleksową informację o funkcjonowaniu systemu zapewnienia jakości, o wynikach postępowań dyscyplinarnych wobec biegłych rewidentów oraz o karach nałożonych na podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych. Sprawozdanie podlega publikacji na stronie internetowej MF.

Sprawozdanie KNA za 2013 r. zostało przyjęte przez KNA na posiedzeniu w dniu 23 kwietnia 2014 r., Uchwałą nr 117/2014, a następnie zostało przekazane do różnych instytucji, m.in. do Prezydenta RP, Premiera RP, Sejmu i Senatu, KNF. W dniu 22 sierpnia 2014 r. *Sprawozdanie KNA za 2013 r.* zostało rozpatrzone w obecności przedstawicieli KNA na posiedzeniu sejmowej Podkomisji stałej do monitorowania systemu podatkowego.

W myśl art. 70 ust. 4 ustawy, szczegółową organizację i tryb pracy KNA określa jej regulamin uchwalony przez nią na jej pierwszym posiedzeniu. W związku ze zmianą regulaminu organizacyjnego Ministerstwa Finansów i zatwierdzeniem nowego wewnętrznego regulaminu organizacyjnego Departamentu Rachunkowości i Rewizji Finansowej, KNA na posiedzeniu w dniu 3 września 2014 r. podjęła Uchwałę nr 219/2014 w sprawie zmiany Regulaminu Komisji Nadzoru Audytowego.

Plan działania KNA na 2015 r., załączony do niniejszego sprawozdania, został przyjęty przez KNA na posiedzeniu w dniu 17 grudnia 2014 r., Uchwałą nr 284/2014.

²⁰ Informacje publiczne dotyczące KNA, w tym m.in.: decyzje podjęte na posiedzeniach, plany działania na rok następny, roczne sprawozdania, znajdują się na stronie internetowej BIP MF ➔ Działalność ➔ Ciała kolegialne w dziale KNA.

²¹ W liczbie 311 nie uwzględniono wydanych przez KNA decyzji administracyjnych i postanowień kończących postępowanie administracyjne. Rozstrzygnięcia te podejmowane są bowiem na posiedzeniach KNA łącznie z uchwałami dokumentującymi podjęcie przez KNA rozstrzygnięcia w danej sprawie, które to uchwały zostały uwzględnione w ww. liczbie podjętych uchwał.

3.1. Nowe przepisy prawa UE w zakresie ustawowych badań sprawozdań finansowych

W 2014 r. zostały sfinalizowane prace trwające na forum UE w zakresie zmian legislacyjnych dotyczących dyrektywy 2006/43/WE oraz projektu rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady UE w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego (wymienione akty prawa UE weszły w życie w dniu 16 czerwca 2014 r.).

Postanowienia znowelizowanej dyrektywy, jak również niektóre przepisy rozporządzenia będą wymagały transpozycji do prawa krajowego – termin graniczny na implementację to dwa lata od ich wejścia w życie. W przypadku rozporządzenia obowiązek jego bezpośredniego stosowania nastąpi również po upływie dwóch lat od jego wejścia w życie, czyli od dnia 17 czerwca 2016 r.

Wśród kluczowych zmian wprowadzonych ww. aktami prawnymi jest m.in.: obowiązkowa rotacja firm audytorskich w jednostkach zainteresowania publicznego, zakaz świadczenia na rzecz klienta badanego określonych usług innych niż badanie, limit na wynagrodzenie za usługi dozwolone oraz za usługi od jednego klienta, zakaz stosowania klauzul umownych przez strony trzecie, zakaz udziału praktyków we władzach organu nadzoru publicznego i brak możliwości przeprowadzania kontroli firm audytorskich badających jednostki zainteresowania publicznego przez samorząd zawodowy biegłych rewidentów.

W związku z wejściem w życie ww. aktów prawnych KNA przeprowadziła dyskusję i przyjęła w dniu 3 września 2014 r. stanowisko w sprawie przyszłych rozwiązań dotyczących funkcjonowania organu nadzoru publicznego nad rewizją finansową w Polsce, które zostało przekazane Ministrowi Finansów jako organowi odpowiedzialnemu za przedstawienie projektów aktów prawnych wdrażających nowe przepisy prawa UE.

KNA w stanowisku odniosła się przede wszystkim do przyszłego zakresu nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych, przyszłego modelu organu nadzoru publicznego oraz zakresu definicji jednostek zainteresowania publicznego. KNA podkreśliła, że przy wyborze rozwiązań należy ocenić, jakie działania są kluczowe w ramach nadzoru publicznego i jak mogą być one najskuteczniej realizowane, mając na uwadze cel jakim jest zapewnienie odpowiedniej jakości usług biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, a przez to przyczynienie się do wzrostu bezpieczeństwa obrotu gospodarczego w szczególności w obszarach uznanych za istotne z punktu widzenia interesu publicznego.

3.2. Działania KNA w ramach systemu zapewnienia jakości

Zatwierdzanie planów kontroli

Plan kontroli na 2014 r. dla podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego został zatwierdzony przez KNA w dniu 27 listopada 2013 r. Przewidywał on przeprowadzenie kontroli w 52 podmiotach.

Został on opracowany zgodnie z zaleceniami KNA, w tym planie uwzględniono udział w rynku firmy tzw. wielkiej czwórki, które zostały objęte kontrolą w cyklach rocznych oraz związki rewizyjne badające banki spółdzielcze.

W dniu 17 grudnia 2014 r. KNA zatwierdziła roczny plan kontroli na 2015 r. dla podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego, który przewidywał 56 podmiotów do skontrolowania przez KKN i uwzględnia m.in. podmioty:

- dla których 2015 r. jest ostatnim rokiem w 3-letnim cyklu kontroli, w myśl przyjętej przez KKN wykładni przepisu art. 26 ust. 3 pkt 1 ustawy, że termin cyklu trzyletniego przeprowadzenia kontroli liczony jest od roku, w którym podmiot wykonał czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego;
- zidentyfikowane w wyniku kontroli przeprowadzonych przez wizytatorów w 2014 r., które wykonywały czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego;
- wykonujące czynności rewizji finansowej na rzecz funduszy inwestycyjnych.

Monitoring wykonania rocznego planu kontroli

KNA na bieżąco monitorowała sytuację w zakresie realizacji planu kontroli na 2014 r., początkowo kwartalnie, omawiając przekazywane przez KKN informacje o rozpoczęciu kontroli, zagrożeniach i stopniu zaawansowania tego procesu, a także podejmując stosowne działania celem wykonania przez KKN rocznego planu. W sierpniu 2014 r. KNA, z uwagi na zagrożenie realizacji ww. planu, zobowiązała KKN do przekazywania do KNA i do wiadomości KRBR comiesięcznych informacji o realizacji planu kontroli w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego począwszy od lipca 2014 r.

Na podstawie przekazywanych do KNA comiesięcznych informacji, KKN do końca lipca 2014 r. przeprowadziła 18 kontroli, do końca sierpnia 2014 r. – 24 kontrole, do końca września 2014 r. – 33 kontrole, do końca października 2014 r. – 40 kontroli, do końca listopada 2014 r. – 45 kontroli i do końca grudnia 2014 r. – 50 kontroli. Nie przeprowadzono zaplanowanych kontroli w 2 podmiotach, które nie poddały się kontroli.

KNA w celu monitorowania procesu realizacji kontroli planowych w 2015 r. w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego podtrzymała na 2015 r. obowiązek przekazywania przez KKN comiesięcznych informacji o realizacji planu kontroli i ewentualnych zagrożeniach.

Zatwierdzanie kontrolerów wyznaczonych do poszczególnych kontroli

KNA zatwierdza kontrolerów na podstawie wniosku złożonego przez KKN. W 2014 r. KNA zatwierdziła kontrolerów wyznaczonych do kontroli w 2014 r. na posiedzeniu w dniu 12 marca 2014 r. (23 kontroli) oraz w dniu 23 kwietnia 2014 r. (29 kontroli).

W związku z absencją chorobową kontrolerów w następnych miesiącach KNA kilkakrotnie zatwierdzała natomiast zmiany składu zespołu kontrolerów (czerwiec 2014 r. - do 6 kontroli, lipiec 2014 r. - do 10 kontroli, sierpień 2014 r. - 6, wrzesień 2014 r. - do 9 kontroli, październik 2014 r. - do 21 kontroli).

Zatwierdzanie kandydatów na kontrolerów

KNA w sierpniu 2014 r. zatwierdziła kandydata na kontrolera KKN pod warunkiem uzyskania niezależności i bezstronności wobec podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, w którym kandydat na kontrolera był udziałowcem i pełnił funkcję członka zarządu, przed dniem jego zatrudnienia w KIBR.

Uczestniczenie w kontrolach przeprowadzanych przez KKN

Na wniosek KNA pracownicy Biura KNA mogą uczestniczyć jako obserwatorzy w kontrolach planowych przeprowadzanych przez KKN. W 2014 r. KNA nie podejmowała tych działań ze względu na ograniczony zasób kadrowy Biura KNA, a także znaczną ilość raportów z kontroli planowych i pozaplanowych za 2013 r. analizowanych przez KNA, w tym analizę aneksów do raportów z kontroli planowych i wyjaśnień KKN do protokołów z tych kontroli, oraz otrzymywanych informacji i wniosków o nieprawidłowościach w wykonywaniu zawodu biegłego rewidenta oraz działalności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.

Zatwierdzanie raportów z kontroli planowych

Raport z kontroli planowej w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych wykonującym czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego podsumowuje przebieg procesu kontrolnego oraz opisuje działania pokontrolne KKN. Uwzględnia on protokół kontroli, zastrzeżenia wniesione przez podmiot kontrolowany, stanowisko KKN odnośnie do zastrzeżeń podmiotu kontrolowanego, protokół kontroli realizacji zaleceń oraz wersje wstępne wniosków do KRD oraz wystąpienia pokontrolnego w przypadku raportów z kontroli, które miały miejsce w 2013 r.

Proces zatwierdzania raportu z kontroli jest uzależniony od ilości dokumentacji roboczej, która została objęta przeglądem w trakcie kontroli (w raportach przeglądanych w 2014 r. wynosiła ona od 1 do 11 dokumentacji rewizyjnych), jakości dokumentów przekazanych przez KKN oraz kwestii zidentyfikowanych w trakcie kontroli. Może on obejmować następujące etapy:

- a) analizę raportu z kontroli wraz z załączonymi do niego dokumentami przez Biuro KNA;
- b) wystąpienie do KKN lub innych organów o dodatkowe wyjaśnienia lub dokumenty w przypadku niejasności w otrzymanych przez KNA dokumentach;
- c) analizę otrzymanych wyjaśnień i dokumentów przez Biuro KNA;
- d) żądanie wprowadzenia zmian;
- e) weryfikacja wprowadzonych zmian;
- f) zatwierdzenie lub odmowa zatwierdzenia raportu z kontroli;
- g) podjęcie innych działań realizujących cel procesu kontrolnego oraz interes publiczny.

W ramach **analizy raportu** z kontroli ocenie podlega:

- zgodność przebiegu całego procesu kontrolnego z ustawą oraz ustawą z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173 poz. 1807 ze zm.);
- kompletność i adekwatność nieprawidłowości stwierdzonych w protokole kontroli w świetle stanu faktycznego opisanego w załącznikach do protokołu kontroli (dokumentach kontroli merytorycznej), zastrzeżeń wniesionych przez podmiot kontrolowany oraz otrzymanych wyjaśnień, ocen, akt kontroli i innych dokumentów przez KNA;
- merytoryczna zasadność stanowiska KKN do zastrzeżeń podmiotu kontrolowanego;
- proporcjonalność działań pokontrolnych.

W związku z wymaganiami ustawowymi, iż opinia z badania wynika z zebranej i opracowanej w toku badania dokumentacji, KNA stała na stanowisku, iż procedury badania nieuwjęte w dokumentacji rewizyjnej nie zostały wykonane.

KNA **występuje o dodatkowe wyjaśnienia, oceny, dokumenty oraz akta kontroli** w związku z wątpliwościami co do stanu faktycznego lub opisu nieprawidłowości w protokole kontroli, a także w związku z niejednoznacznymi ocenami stanu faktycznego zawartego w otrzymanych dokumentach. W 2014 r. KNA wystąpiła do KKN o dodatkowe wyjaśnienia odnośnie do 9 raportów z kontroli. Dodatkowo KNA skierowała zapytania do KRBR dotyczące stosowania KSRF oraz wpisów do rejestru biegłych rewidentów.

KNA żądała **wprowadzenia zmian** do raportów z kontroli w 2014 r. w następujących przypadkach:

- nieproporcjonalnych działań pokontrolnych planowanych przez KKN odnośnie do kluczowego biegłego rewidenta (w 2014 r. odnośnie do 28 kluczowych biegłych rewidentów w przypadku 17 raportów z kontroli) - w szczególności w przypadku ujęcia w protokole kontroli oceny, iż dokumentacja rewizyjna nie spełnia wymogów art. 65 ust. 6 ustawy o rachunkowości oraz gdy w trakcie badania nie został zrealizowany obowiązek uczestniczenia w obserwowaniu spisu z natury i nie zostały przeprowadzone procedury alternatywne lub ich charakter nie był adekwatny;
- nieproporcjonalnych działań pokontrolnych planowanych przez KKN wobec podmiotu kontrolowanego (w 2014 r. odnośnie do 17 podmiotów kontrolowanych) - w szczególności wobec oceny w protokole kontroli, iż podmiot kontrolowany nie opracował i/lub nie wdrożył skutecznie systemu wewnętrznej kontroli jakości;
- uznania, iż stan faktyczny wynikający z załączników do protokołu kontroli lub otrzymanych dokumentów wskazuje na nieprawidłowość, która nie została wykazana w protokole kontroli (w 2014 r. dotyczyło to 3 raportów z kontroli).

W 2014 r. KNA omawiała 63 raporty z kontroli planowych. Należy zwrócić uwagę, iż raporty z kontroli przeprowadzonych przez KKN w 2013 r. nie były sukcesywnie przekazywane do KNA po zakończeniu kontroli (ostatni raport z kontroli za 2013 r. wpłynął do KNA w październiku 2014 r.), co spowodowało opóźnienia w zatwierdzaniu tych raportów przez KNA.

W okresie od czerwca do końca grudnia 2014 r. KNA otrzymała 46 raportów z 50 kontroli przeprowadzonych przez KKN w 2014 r. w podmiotach badających jednostki zainteresowania publicznego (plan kontroli przewidywał skontrolowanie 52 podmiotów).

Tabela poniżej przedstawia status raportów dotyczących roku 2012 i 2013 na dzień 31 grudnia 2014 r.

Status raportów z kontroli rozpatrywanych przez KNA w 2014 r. na dzień 31 grudnia 2014 r.	Ilość	w tym dotyczące kontroli w roku:	
		2013	2012
zatwierdzone bez zmian	12	12	-
zatwierdzone po wprowadzeniu zmian	35	34	1 ²²
odmowa zatwierdzenia	4	4	-
podtrzymanie odmowy zatwierdzenia z 2013 r.	1	1	
oczekujące wprowadzenia zmian żądanych przez KNA	5	5	-
wymagające dodatkowych wyjaśnień lub dokumentów	5	5	-
przyjęte do wiadomości	1	1	-
Razem	63	62	1

Tabela poniżej przedstawia ilość raportów z kontroli planowych omawianych na posiedzeniach KNA w 2014 r.

	I	II	III	IV	Razem
Ilość raportów omawianych przez KNA w poszczególnych kwartałach	31	18	16	27	92

Różnica pomiędzy ilością rozpatrzonych raportów a omawianych raportów wynika z faktu omawiania niektórych raportów kilkakrotnie w ciągu roku w związku z otrzymywanymi wyjaśnieniami i dokumentami, a także zmianami do treści raportu z kontroli.

KNA odmówiła zatwierdzenia 5 raportów z kontroli planowej przeprowadzonej przez KKN w 2013 r. (w jednym przypadku podtrzymała decyzję o odmowie z 2013 r.) w związku z:

- wątpliwościami co do poprawności procesu kontroli w 1 podmiocie oraz udokumentowania w aktach kontroli stwierdzeń zawartych w protokole kontroli;

²² KNA otrzymała aneks do raportu z kontroli z 2012 r. zawierający stanowisko KKN do zastrzeżeń wniesionych przez podmiot kontrolowany we wrześniu 2013 r. KNA zobowiązała KKN do rozpatrzenia zastrzeżeń podmiotu kontrolowanego w związku ze skargą podmiotu kontrolowanego w tym zakresie złożoną w lutym 2013 r.

- niezrealizowania przez kontrolę celów przewidzianych w ustawie w związku z niestwierdzeniem w trakcie kontroli niezgodności sprawozdania z czynności rewizji finansowej z KSRF pomimo poddania ocenie tego sprawozdania w tym zakresie w 1 podmiocie;
- niewprowadzeniem przez KKN zmian do treści 3 raportów z kontroli i wystąpień pokontrolnych żądanych przez KNA w związku ze stwierdzonymi przez KNA nieprawidłowościami w trakcie analizy raportów z kontroli i załączonych dokumentów, co jest niezgodne z art. 27 ust. 3 ustawy oraz art. 29 Dyrektywy 2006/43/WE w powiązaniu z punktem 6 b Zalecenia Komisji z dnia 6 maja 2008 r. w sprawie zewnętrznego zapewniania jakości dla biegłych rewidentów i firm audytorskich dokonujących audytu jednostek interesu publicznego.

KNA podejmowała także inne działania realizujące cel procesu kontrolnego oraz interes publiczny. Obejmowały one:

1. działania o charakterze systemowym:

- wystąpienie do KRBR o wydanie komunikatu wskazującego minimalne elementy jakie powinno zawierać oświadczenie podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych o zgodności metod i zasad wyceny aktywów funduszu inwestycyjnego;
- wystąpienie do KRBR o podjęcie działań, innych niż szkolenia obligatoryjne, w związku z powtarzającym się nierealizowaniem obowiązku uczestnictwa w obserwowaniu spisu z natury wynikającego z punktu 42 KSRF nr 1, w raz z instrukcją dotyczącą charakteru i zakresu procedur alternatywnych, w tym z uwzględnieniem punktu 7 ww. standardu – KRBR wskazała, iż wyda komunikat w ww. zakresie;

2. działania obejmujące podmiot kontrolowany lub badaną jednostkę:

- przekazanie informacji radom nadzorczym jednostek badanych o naruszeniu bezstronności i niezależności na poziomie podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych (stwierdzonym w trakcie kontroli planowej oraz wynikającym z odpowiedzi rady nadzorczej na prośbę o ocenę przesłanek odnośnie zakończonego roku obrotowego);
- przekazanie do wiadomości jednostek powiązanych gospodarczo ww. informacji;
- przekazanie do wiadomości KNF ww. informacji dotyczących badania sprawozdań finansowych jednostek nadzorowanych przez KNF;
- poinformowanie KKN o naruszeniu niezależności i bezstronności przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych dotyczących zakończonego roku obrotowego;
- przekazanie radzie nadzorczej podmiotu kontrolowanego oczekiwania usunięcia przez podmiot kontrolowany okoliczności powodujących naruszenie niezależności i bezstronności na poziomie podmiotu kontrolowanego;
- przekazaniu podmiotowi kontrolowanemu informacji o nieprawidłowościach zidentyfikowanych w trakcie procesu zatwierdzania raportu z kontroli;
- wystąpienie do KRD o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego w związku z nieprawidłowościami stwierdzonymi przez KNA w trakcie analizy raportu z kontroli;

3. zalecenia dotyczące procesu kontrolnego, dotyczące m.in.

- opracowania polityki i procedur kontroli dotyczących obserwacji spisu a natury środków pieniężnych w ramach badania sprawozdań finansowych jednostek gospodarczych, dla których gotówka stanowi podstawowy element procesu gospodarczego w celu ujednolicenia podejścia kontrolerów w tym zakresie;
- zakresu dokumentów ujętych w aktach kontroli i ich powiązaniu z protokołem kontroli;
- zmiany zasady doboru próby dokumentacji rewizyjnej do kontroli w przypadku małych podmiotów kontrolowanych;
- uzasadniania w raporcie z kontroli przyczyn nieplanowanych działań pokontrolnych wobec kluczowego biegłego rewidenta w przypadku stwierdzenia w protokole kontroli z załącznikami do protokołu kontroli, iż dokumentacja rewizyjna i opinia z badania nie spełniają wymogów art. 65 ust 6 ustawy o rachunkowości, naruszenia pkt. 42 KSRF nr 1, naruszenia pkt 13 KSRF nr 1;
- treści uzasadnienia wniosków o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego żądanych przez KNA;
- ujednolicenia podejścia KKN w przypadku takiego samego charakteru i zakresu nieprawidłowości poprzez efektywne weryfikowanie przez KKN protokołów kontroli przed wysłaniem do podmiotów kontrolowanych w celu dbałości o proces kontroli i właściwe formułowanie projektów wystąpień pokontrolnych i projektów wniosków wraz z uzasadnieniem, kierowanych do KRД;
- zweryfikowania w trakcie kontroli planowych przeprowadzanych przez kontrolerów i wizytatorów w 2014 r., czy system wewnętrznej kontroli jakości podmiotów kontrolowanych prawidłowo określa grupę osób i podmiotów do których należy zastosować zasady określone w art. 56 ust. 4 w powiązaniu z art. 56 ust. 3 ustawy do ustalenia niezależności i bezstronności na poziomie podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, w tym przy uwzględnieniu pkt 5 KSRF nr 1, Kodeksu etyki oraz prawa unii europejskiej;
- właściwej kontroli skuteczności wdrożenia systemu wewnętrznej kontroli jakości tak, aby spełniał on wymogi pkt 17 b i 19 *Zalecenia Komisji z dnia 6 maja 2008 r. w sprawie zewnętrznego zapewniania jakości dla biegłych rewidentów i firm audytorskich dokonujących audytu jednostek zainteresowania publicznego*, w szczególności odnośnie do wielkości próby kontrolowanej dokumentacji rewizyjnej oraz przeprowadzenia testów badania zgodności (ang. compliance testing of procedures) oprócz analizy dokumentacji rewizyjnej.

Istotne nieprawidłowości

KNA zwraca uwagę podmiotom uprawnionym do badania sprawozdań finansowych oraz biegłym rewidentom na następujące nieprawidłowości występujące w raportach z kontroli analizowanych przez KNA ze względu na fakt, iż rodzą one szerokie negatywne skutki formalno-prawne dla badanych jednostek i ich właścicieli oraz mają fundamentalne znaczenie dla jakości badania:

- naruszenie zasad niezależności i bezstronności na poziomie podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych w związku z łączeniem przez te same osoby funkcji członka zarządu lub organu nadzorującego podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z funkcją członka zarządu lub członka organu nadzorującego jednostki, której sprawozdanie finansowe było badane przez ten podmiot;

- niepoprawność planowania badania;
- brak dowodów badania wiarygodności stwierdzeń wymienionych w pkt. 13 KSRF nr 1 odnośnie do istotnych elementów sprawozdania finansowego;
- brak dowodów badania zdarzeń jakie nastąpiły po dniu bilansowym;
- brak dowodów badania ryzyka wystąpienia nadużyć, oszustw i naruszeń prawa;
- nierealizowanie obowiązku uczestniczenia w obserwowaniu spisu z natury zapasów;
- nieadekwatność przeprowadzonych procedur alternatywnych w przypadku nieuczestniczenia w obserwowaniu spisu z natury zapasów.

Jednocześnie KNA stwierdza, że powyższe nieprawidłowości odnoszą się do dokumentacji rewizyjnej i na ich podstawie nie można wnioskować o sprawozdaniu finansowym będącym przedmiotem badania, w tym jego zgodności z zasadami wskazanymi jako podstawa ich przygotowania. Należy je czytać także w kontekście funkcji pełnionych przez nadzór publiczny nad biegłymi rewidentami i podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych oraz celu działania systemu zapewnienia jakości badania.

W trakcie analizy raportów z kontroli KNA stwierdziła także powtarzające się nieprawidłowości, których niewyeliminowanie na etapie przeglądu jakości zlecenia, budzi wątpliwość co do prawidłowości opracowania i/lub skuteczności wdrożenia systemu wewnętrznej kontroli jakości:

- niekompletność sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z działalności w zakresie ujawnień dotyczących instrumentów finansowych stanowiących istotną pozycję sprawozdania finansowego oraz brak odniesienia się do tego faktu w opinii i raporcie z badania;
- niezgodność opinii i raportu z badania z formalnymi wymogami określonymi przez ustawę o rachunkowości oraz KSRF, w tym w szczególności odnośnie do kwestii opisywanych w paragrafach objaśniających oraz paragrafach dotyczącej innej sprawy.

Zdaniem KNA wszystkie podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych powinny uwzględnić powyższe w trakcie procesu monitorowania skuteczności działania systemu wewnętrznej kontroli jakości.

Istotne kwestie dotyczące procesu kontroli planowych

Istotne kwestie dotyczące procesu kontroli przeprowadzonych przez KKN, który miał miejsce w 2013 r.:

- analizie nie podlegała dokumentacja rewizyjna z badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych;
- jako kryterium oceny dokumentacji rewizyjnej i wydanej opinii z badania stosowano tylko KSRF w przypadkach gdy w opinii z badania wskazywano na przeprowadzanie badania zgodnie z KSRF i MSRF;
- jako kryterium oceny systemu wewnętrznej kontroli jakości podmiotu kontrolowanego stosowano tylko „Zasady wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych” w przypadkach gdy podmiot kontrolowany w sprawozdaniu z przejrzystości deklarował, iż system wewnętrznej kontroli jakości oparty jest także o MSKJ 1;
- kontrola skuteczność wdrożenia systemu wewnętrznej kontroli jakości oparta była głównie o przegląd dokumentacji rewizyjnej;

- niejednolite podejście kontrolerów do analogicznego stanu faktycznego stwierdzonego w trakcie kontroli;
- brak dogłębnej analizy i oceny praktyk podmiotów kontrolowanych, takich jak podwykonawstwo całej usługi badania oraz charakter powiązań pomiędzy biegłym rewidentem a podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych na podstawie umowy cywilnoprawnej;
- różne działania pokontrolne w przypadku takich samych ocen dotyczących dokumentacji rewizyjnych;
- brak w aktach kontroli niektórych dokumentów, które były opisywane w protokole kontroli i załącznikach do protokołu kontroli;
- niemożność uargumentowania przez KKN niepodjęcia działań pokontrolnych w związku z podejmowaniem decyzji poprzez głosowanie przez ten organ.

Kontrole pozaplanowe

KNA zlecała przeprowadzanie kontroli pozaplanowych KKN. Decyzja o przeprowadzeniu kontroli pozaplanowej podejmowana jest w związku z wnioskami składanymi KNA przez organy administracji publicznej, osoby fizyczne i prawne lub informacjami przekazywanymi o nieprawidłowościach w działaniu lub opiniach wydanych w imieniu podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.

W 2014 r. KNA zleciła przeprowadzenie 3 kontroli pozaplanowych, w tym 2 w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego oraz jedną w innym podmiocie uprawnionych do badania sprawozdań finansowych. KKN przeprowadziła 2 z ww. kontroli.

W przypadku jednej z kontroli w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych wykonującym czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego KKN odstąpiła od czynności kontrolnych w związku ze złożonym sprzeciwem podmiotu kontrolowanego. KKN uznała za uzasadnione argumenty podmiotu kontrolowanego, iż kontroli przez KKN mogą podlegać tylko wykonywanie czynności rewizji finansowej. KNA zwróciła KKN uwagę, iż w myśl przepisów art. 26 ust. 2 ustawy, zakres przedmiotowy działalności KKN obejmuje zagadnienia z zakresu przestrzegania przepisów i procedur związanych z wykonywaniem czynności rewizji finansowej przez biegłych rewidentów oraz działalnością podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych. KNA wskazała, iż określenie „w tym” oznacza, że zakres zagadnień wyszczególnionych w tym przepisie (w pkt 1-5 ust. 2 art. 26) nie stanowi katalogu zamkniętego. Przepis ten odnosi się do kontroli, o których mowa w art. 26 ust. 3 ustawy jak również do zleconych kontrolerom i wizytatorom kontroli pozaplanowych określonych w art. 26 ust. 10 ustawy.

Zakres przedmiotowy ustawy nie został ograniczony do wykonywania przez podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych tylko czynności rewizji finansowej. Inne usługi niezdefiniowane jako czynności rewizji finansowej, niemające charakteru usługi poświadczającej wykonywane na podstawie art. 48 ust. 2 ustawy podlegają również kontroli przez KKN, gdyż stanowią działalność podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych.

Podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych podpisuje umowę o ich wykonanie i jest odpowiedzialny za realizację tych umów. KKN jako organ kontrolujący działalność podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych zobowiązany jest do oceny działalności tych podmiotów w obszarach, które należą do kompetencji KKN, a więc w szczególności w zakresie postanowień standardów rewizji finansowej, innych standardów zawodowych, stosowania zasad etyki, które w myśl przepisów art. 56 ust. 3 i 4 ustawy odnoszą się także do tych podmiotów.

W związku z nieprzeprowadzeniem ww. kontroli pozaplanowej KNA wystąpiła z wnioskiem do KRД o wszczęcie postępowania wyjaśniającego wobec biegłego rewidenta, który wykonał usługę, która miała być przedmiotem tej kontroli.

Dodatkowo, KKN przeprowadziła w 2014 r. jedną kontrolę w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych wykonującym czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego, którą KNA zleciła w grudniu 2013 r.

Do dnia niniejszego sprawozdania KNA nie dokończyła procesu analizy jednego z raportów z kontroli pozaplanowej.

W 2014 r. KNA przeanalizowała raporty z kontroli pozaplanowych przeprowadzonych w 2013 r. w 13 podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, które przeprowadziły audyt otwarcia w SKOK, co zostało szerzej opisane w punkcie 3.5 sprawozdania.

3.3. Działania KNA w ramach postępowania dyscyplinarnego

KNA, jako organowi sprawującemu nadzór publiczny nad KIBR (art. 63 ust. 2 pkt 3 ustawy), przysługuje szereg uprawnień w odniesieniu do postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów. W szczególności, KNA może przystąpić do postępowania dyscyplinarnego na prawach strony (art. 32 ust. 1 zd. 2 ustawy), jest informowana o terminach rozpraw KSD (art. 38 ust. 1 ustawy), w których przedstawiciele KNA mają prawo brać udział (art. 38 ust. 2 ustawy). Ponadto, KSD doręcza z urzędu KNA wydane orzeczenia wraz z uzasadnieniem (art. 40 ust. 2 ustawy), od których KNA może wnieść odwołanie do sądu okręgowego – sądu pracy i ubezpieczeń społecznych (art. 41 ust. 1 ustawy).

W 2014 r., działając w trybie art. 37 ust. 2 ustawy, KNA złożyła 7 wniosków do KRД o wszczęcie postępowania wyjaśniającego. Ponadto, w oparciu o art. 27 ust. 3 ustawy, KNA zwróciła się do KKN o skierowanie do KRД wniosków o wszczęcie postępowań dyscyplinarnych wobec 28 biegłych rewidentów.

Na podstawie art. 32 ust. 1 ustawy, KNA w 2014 r. przystąpiła na prawach strony do 1 postępowania dyscyplinarnego zawisłego przed sądem okręgowym.

Ogółem, w 2014 r. KNA na prawach strony brała udział w 5 postępowaniach dyscyplinarnych, z czego 1 z powyższych postępowań było zawisłe przed KSD, a pozostałe 4 – przed sądami powszechnymi, tj. sądami okręgowymi oraz sądami apelacyjnymi. W 2014 r. KNA wniosła 1 środek zaskarżenia w postaci apelacji od orzeczenia wydanego przez sąd okręgowy.

Zarzuty w powyższych sprawach dotyczyły w szczególności wydania opinii z badania sprawozdania finansowego z zastrzeżeniem, bez wskazania skutków finansowych, niezakwestionowania umieszczonych w sprawozdaniu finansowym badanej jednostki nieistniejących lub niepewnych stanów aktywów oraz niezachowania niezależności przy badaniu, jak i niezachowania przy przeprowadzaniu badania niezależności i bezstronności na poziomie podmiotu uprawnionego.

W posiedzeniu KNA w dniu 12 lutego 2014 r. uczestniczył Krajowy Rzecznik Dyscyplinarny wraz z Zastępcą Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego. Przedmiotem dyskusji było omówienie terminowości wszczynania i prowadzenia postępowań dyscyplinarnych, spraw aktualnie toczących się w sądach powszechnych z odwołania się KR D od orzeczeń KSD, wyjaśnienie przyczyn odmowy wszczynania dochodzeń dyscyplinarnych jak również umarzania prowadzonych postępowań dyscyplinarnych, gdzie wnioskodawcą była KKN, współpracy KR D zarówno z KKN jak też KSD.

Pracownicy Biura KNA wzięli udział konferencji KR D i KSD, w trakcie której zaproszeni prelegenci (sędzia, prokurator oraz adwokat) wygłosili wykłady dotyczące zasad prowadzenia postępowania dowodowego w postępowaniu przygotowawczym, nowelizacji k.p.k., odpowiedzialności biegłego rewidenta w świetle ustawy o biegłych rewidentach oraz MSRF 250.

3.4. Nadzorowanie pozostałej działalności samorządu biegłych rewidentów

W kwietniu 2014 r. KNA zapoznała się ze sprawozdaniami z działalności poszczególnych organów KIBR w 2013 r., uwzględniając ich treść oraz dokonując ich oceny w sprawozdaniu KNA za ten rok.

Przedstawiciele KRBR, KR D, KSD i KKN byli również zapraszani na spotkania i posiedzenia KNA w celu omówienia bieżących spraw i realizacji oczekiwań KNA w zakresie wykonywania przez organy samorządu zadań z zakresu nadzoru publicznego.

Jednym z tematów z zakresu nadzorowania działalności samorządu biegłych rewidentów była opłata z tytułu nadzoru. Na posiedzeniu w dniu 21 maja 2014 r. KNA, podsumowując dotychczasowe działania w tym zakresie, przyjęła zasady i sposób postępowania w celu sprawdzenia prawidłowości wywiązywania się KIBR z obowiązku przekazywania na rachunek budżetu państwa udziału w opłatach z tytułu nadzoru należnych od podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego, a następnie przekazała je do organów KIBR (KRBR, KKN, KKR). KNA wystąpiła również do KRBR o przekazanie informacji o wdrażanych i planowanych w KIBR działaniach w celu zapewnienia sprawnego i prawidłowego rozliczania wpłacanych na rachunek budżetu państwa udziałów w opłatach rocznych z tytułu nadzoru.

W oparciu o ww. zasady sprawdzono również prawidłowość wpłat dokonanych przez KIBR w zakresie opłaty z tytułu nadzoru za lata 2010 i 2011, czego wynikiem było wydanie postanowień o zaliczeniu wcześniejszej nadpłaty KIBR na poczet ustalonych zaległości wynikających z opłat z tytułu nadzoru za sprawdzane lata.

Przyjmowanie w Polsce Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej

Jednym z istotnych tematów poruszanych z KRBR w 2014 r. był trwający od 2011 r. proces przyjmowania przez KRBR Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej jako krajowych standardów rewizji finansowej. Mając na uwadze potrzebę wdrożenia w Polsce MSRF, KNA monitorowała działania samorządu wynikające z podjętych ustaleń, przedstawiała także uwagi do projektów uchwał przedstawianych przez KRBR.

Główne kwestie podnoszone w prowadzonej korespondencji i w trakcie spotkań dotyczyły terminu stosowania nowych krajowych standardów rewizji finansowej i zasad wewnętrznej kontroli jakości w podmiocie uprawnionym do badania sprawozdań finansowych. KNA stała na stanowisku, że daty obowiązywania standardów i zasad wewnętrznej kontroli jakości należy dostosować do realnych możliwości podmiotów uprawnionych i poddawała pod rozagę KRBR możliwość wprowadzenia w uchwałach różnych terminów obowiązkowego stosowania MSRF i Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1 w zależności czy podmiot wykonuje czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego czy też nie, przy czym KNA popierała możliwość dobrowolnego wcześniejszego stosowania przez podmioty nowych standardów i zasad, wskazując na potrzebę uprzedniego poinformowania o tym KKN. KNA zwracała również uwagę na wątpliwości związane z poprawnością tłumaczeń, które mogą powodować trudności w ich prawidłowym stosowaniu przez biegłych rewidentów a w konsekwencji wątpliwości organów przeprowadzających kontrolę i nakładających sankcje. KNA formułowała również oczekiwania w stosunku do KRBR w zakresie systemowego podejścia KRBR do dalszego sukcesywnego wprowadzania aktualnych standardów do polskiego porządku prawnego i aktywnego uczestnictwa KRBR w procesie zmiany i tworzenia nowych standardów przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB). KNA zwracała również uwagę na bieżące i przyszłe działania KRBR mające na celu wsparcie biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych we wdrożeniu nowych standardów. KNA oczekiwała również od KRBR potwierdzenia, że sposób przyjmowania MSRF jest zgodny ze wskazówkami właściciela praw autorskich tych standardów, tj. Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC)²³.

W tym kontekście KNA zwróciła również uwagę KKN na potrzebę opracowania w przyszłości procedur kontroli odnoszących się do MSRF.

Kontrola uchwał organów KIBR

W ramach nadzorowania działalności samorządu biegłych rewidentów, KNA dokonywała na bieżąco kontroli uchwał przekazywanych przez organy samorządu. Przedmiotem obrad KNA w 2014 r. były 593 uchwały KRBR, 6 uchwał KKN oraz 1 uchwała KKR.

W 2014 r., działając w oparciu o art. 72 ustawy, KNA zatwierdziła w sumie 15 uchwał organów samorządu (14 uchwał KRBR oraz 1 uchwałę KKN), zgłosiła zastrzeżenia do 1 uchwały KKN oraz odmówiła zatwierdzenia 1 uchwały tego organu.

²³ W dniu 1 kwietnia 2015 r. KNA zatwierdziła odpowiednie uchwały KRBR.

Zastrzeżenia KNA dotyczyły uchwały nr 47/2014 KKN z dnia 12 marca 2014 r. w sprawie przyjęcia wzoru protokołu kontroli przeprowadzanych przez kontrolerów i wizytatorów i odnosiły się m.in. do konieczności uzupełnienia uchwały o procedury administracyjne dotyczące kontroli. KNA wezwała również KKN do niezwłocznego uwzględnienia zastrzeżeń, celem ponownego rozpatrzenia w/w uchwały na kolejnym posiedzeniu KNA.

Z uwagi na nieuwzględnienie zastrzeżeń dotyczących procedur administracyjnych KNA uchwałą nr 171/2014 z dnia 11 czerwca 2014 r. odmówiła zatwierdzenia uchwały KKN nr 49/2014 z dnia 4 czerwca 2014 r. Zatwierdzenie uchwały w sprawie określenia wzoru protokołu kontroli przeprowadzonych przez kontrolerów i wizytatorów (uchwała KKN nr 52/2014 z dnia 4 grudnia 2014 r.) nastąpiło na posiedzeniu KNA w dniu 17 grudnia 2014 r. uchwałą KNA nr 295/2014.

Kwestia środków nadzorczych KNA nad uchwałami organów była również przedmiotem zapytania Rzecznika Praw Obywatelskich do KNA. W odpowiedzi na to pismo KNA wskazała, że mając na uwadze zawarte w piśmie Rzecznika Praw Obywatelskich spostrzeżenia, KNA dostrzega potrzebę dokonania przy okazji najbliższej nowelizacji ustawy analizy obowiązujących rozwiązań ustawowych w zakresie kontroli uchwał samorządu, która może prowadzić do ich zmiany.

Działania w obszarze rejestracji biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych

KNA, w ramach sprawowanego nadzoru, dokonuje weryfikacji wszystkich uchwał KRBR w przedmiocie wpisu do rejestru biegłych rewidentów oraz wpisu na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych pod kątem wystąpienia przesłanek wskazanych w art. 64 ust. 1 pkt 5 ustawy, które dają podstawę do zaskarżenia uchwały do sądu administracyjnego. Ponadto KNA bada, czy nie wystąpiły inne przesłanki, świadczące o tym, iż dana osoba czy też podmiot nie powinna zostać wpisana odpowiednio do rejestru biegłych rewidentów bądź na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych. To samo dotyczy uchwał w przedmiocie skreślenia z rejestru biegłych rewidentów i listy podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych. Oznacza to, iż w przypadku stwierdzenia wystąpienia przesłanek z art. 64 ust. 1 pkt 5 ustawy, KNA podejmuje uchwałę w przedmiocie zaskarżenia tejże uchwały do sądu administracyjnego. W 2014 r. KNA nie stwierdziła przesłanek uzasadniających zaskarżenie uchwał KRBR w przedmiocie wpisu lub skreślenia do sądu administracyjnego.

W przypadku wykrycia istnienia okoliczności świadczących o niezasadności dokonania stosownego wpisu do rejestru biegłych rewidentów bądź na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, KNA ma możliwość skorzystania z prawa sprzeciwu i wydania decyzji administracyjnej w tym przedmiocie. W 2014 r. KNA nie skorzystała z przysługującego jej prawa do zgłoszenia sprzeciwu.

W związku z ww. kompetencjami KNA w uzasadnionych przypadkach dokonywana jest weryfikacja akt postępowania administracyjnego.

KNA na posiedzeniu w dniu 1 października 2014 r. podjęła uchwałę w sprawie przekazania akt postępowania w sprawie wpisów do rejestru biegłych rewidentów, celem dokonania kontroli dokumentacji stanowiącej podstawę wpisu.

KRBR przekazała wraz z uchwałami KRBR w sprawie wpisu do rejestru biegłych rewidentów podjętymi w dniu 23 września 2014 r., akta postępowania administracyjnego oraz akta postępowania kwalifikacyjnego wraz z aktualnymi procedurami KRBR w tym zakresie. KNA uznała, że analiza ww. uchwał nie daje podstaw do stwierdzenia, że istnieją przesłanki do złożenia sprzeciwu na podstawie art.10 ust. 6 ustawy, czy też zaskarżenia na podstawie art. 64 ust. 1 pkt 5 ustawy. KNA przekazała również do KRBR uwagi wynikające z analizy przekazanej dokumentacji.

Nadzór nad procesem przyznawania uprawnień biegłego rewidenta był realizowany również poprzez rozpatrywanie uchwał KRBR dotyczących postępowania kwalifikacyjnego dla kandydatów na biegłych rewidentów (w dużej części podlegających zatwierdzeniu przez KNA) oraz przez analizę sprawozdania przekazanego do KNA przez Komisję Egzaminacyjną.

W 2014 r. KNA rozpatrzyła 10 odwołań od uchwał KRBR w przedmiocie wpisu lub skreślenia z rejestru lub listy, do których mają zastosowanie przepisy k.p.a.²⁴:

- w 7 przypadkach utrzymano w mocy uchwałę KRBR;
- w 1 przypadku uchylono zaskarżoną uchwałę KRBR i umorzono postępowanie;
- w 1 przypadkach stwierdzono niedopuszczalność odwołania;
- w 1 przypadku stwierdzono uchybienie terminu do wniesienia odwołania.

Ponadto rozpatrzono 2 zażalenia na postanowienia KRBR wydane w toku postępowania administracyjnego w przedmiocie skreślenia, z których 1 uchylono, a 1 utrzymano w mocy.

Korzystając z uprawnień organu wyższego stopnia, KNA stwierdziła również nieważność uchwały KRBR w sprawie uchylenia uchwały KRBR w sprawie skreślenia z rejestru biegłych rewidentów.

8 z ww. rozstrzygnięć KNA zostało w 2014 r. zaskarżone przez stronę do sądu administracyjnego, z czego w 2014 r. 1 sprawa została prawomocnie rozstrzygnięta przez WSA w Warszawie, który odrzucił skargę na postanowienie w przedmiocie stwierdzenia niedopuszczalności odwołania.

Na koniec 2014 r. w toku pozostały 2 postępowania odwoławcze od uchwał KRBR.

3.5. Współpraca z KNF

W 2014 r. na podstawie otrzymanych z KNF informacji o możliwości naruszenia prawa w trakcie badania sprawozdań finansowych instytucji finansowych, a także zgłoszonych zastrzeżeniach do wyrażonych przez biegłych rewidentów opinii o zbadanych sprawozdaniach finansowych, KNA – w ramach sprawowanego nadzoru nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta i działalnością podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych – występowała:

- do KKN o ocenę merytoryczną nieprawidłowości w opinii z badania sprawozdania finansowego jednostki za 2012 r., wskazanych przez KNF w świetle przeprowadzonej kontroli dokumentacji rewizyjnej do ww. opinii oraz posiadanych przez KKN akt z kontroli;

²⁴ Ileż jest mowa o k.p.a. to rozumie się przez to: ustawę z dnia 14 czerwca 1960 r. kodeks postępowania administracyjnego (t. j. Dz. U. z 2013 r. poz. 267).

- do KKN o przeprowadzenie kontroli pozaplanowej w podmiocie w 2014 r. w zakresie dokumentacji rewizyjnej wskazanej przez KNF;
- do KRD z wnioskiem o wszczęcie postępowań wyjaśniających wobec 2 biegłych rewidentów badających sprawozdania finansowe, do których KNF zgłosiła zastrzeżenia.

Dodatkowo KNA zapoznała się i przyjęła do wiadomości pismo KNF informujące o publikacji Raportu „Zgodność sprawozdań finansowych emitentów papierów wartościowych z MSSF. Analiza przeprowadzona w 2013 r.”

W związku z informacjami otrzymanymi z KNF o niejednolitej metodologii zastosowanej przez biegłych rewidentów przy realizacji audytu zewnętrznego w SKOK oraz w ramach monitorowania jakości wykonania przez podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych, w imieniu których biegli rewidenci przeprowadzili ww. audyt, KNA wystąpiła do KKN w maju 2013 r. o skontrolowanie dokumentacji z audytu zewnętrznego. Kontrolą pozaplanową KKN objęła 17 biegłych rewidentów, którzy zgodnie z art. 87 ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz. U. z 2012 r., poz. 855) przeprowadzili w imieniu 13 podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych audyt zewnętrzny w 23 SKOK. Skontrolowane SKOK stanowiły 55% ilości SKOK-ów oraz 90% aktywów całego systemu SKOK na dzień przeprowadzenia audytu zewnętrznego. W wyniku przeprowadzonej kontroli KKN przedstawiła 10 projektów wniosków do KRD o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego przeciwko biegłym rewidentom realizującym ww. audyt, które KNA w 2014 r. podtrzymała.

Ponadto KNA po analizie otrzymanych od KKN raportów z kontroli i protokołów kontroli pozaplanowej wystąpiła do KKN o rozszerzenie jednego wniosku, który został wcześniej skierowany do KRD wobec jednego biegłego rewidenta oraz o skierowanie wniosku o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego przeciwko drugiemu biegłemu rewidentowi, a także o wystąpienie z wnioskiem do KRBR o nałożenie sankcji na podmiot kontrolowany, w imieniu którego ten drugi biegły rewident przeprowadził usługę audytu zewnętrznego, z uwagi na niewłaściwie funkcjonujący w tym podmiocie system wewnętrznej kontroli jakości. KNA, na podstawie art. 37 ust. 2 ustawy, wystąpiła również do KRD z wnioskiem o wszczęcie postępowania wyjaśniającego wobec kolejnego biegłego rewidenta w związku z nieprawidłowościami wynikającymi ze stanu faktycznego opisanego przez kontrolerów w protokole z kontroli pozaplanowej odnoszącymi się do wykonanej usługi audytu zewnętrznego w oparciu o zasady przyjęte w umowie pomiędzy podmiotem kontrolowanym a SKOK.

Równocześnie KNA zaleciła KKN uwzględnienie dokumentacji rewizyjnej z badania sprawozdań finansowych SKOK za 2012 i 2013 r. w próbie kontrolowanej dokumentacji rewizyjnej podczas kontroli planowych przeprowadzanych w 2014 r. w podmiotach, w imieniu których biegli rewidenci wykonali audyt zewnętrzny w SKOK.

Jednocześnie KNA o wynikach kontroli pozaplanowej w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, w imieniu których biegli rewidenci przeprowadzili audyt zewnętrzny w SKOK oraz działaniach podjętych przez KNA po tej kontroli informowała Ministra Finansów.

3.6. Współpraca międzynarodowa KNA

Współpraca w ramach Unii Europejskiej

Głównym forum współpracy z organami nadzoru publicznego państw członkowskich UE jest EGAOB, organ doradczy Komisji Europejskiej.

EGAOB zrzesza organy nadzoru publicznego działające w państwach członkowskich UE. Grupa EGAOB została utworzona na mocy decyzji Komisji Europejskiej z dnia 14 grudnia 2005 r. i ma na celu efektywną koordynację systemów nadzoru publicznego sprawowanego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi.

EGAOB obraduje na posiedzeniach plenarnych organizowanych i obsługiwanych przez Komisję Europejską, która opracowuje agendę każdego z nich i przygotowuje odpowiednie dokumenty. Posiedzenia EGAOB są okazją do wymiany poglądów między przedstawicielami poszczególnych organów nadzoru publicznego oraz Komisji Europejskiej.

W 2014 r. przedstawiciele KNA uczestniczyli w posiedzeniach EGAOB w dniu 4 marca (posiedzenie łączone było z posiedzeniem Komitetu Regulacyjnego ds. Audytu), w dniu 16 maja, w dniu 1 lipca oraz w dniu 9 września.

Najważniejszymi tematami tych spotkań była współpraca z organami nadzoru publicznego z państw trzecich (zwłaszcza z amerykańskim organem nadzoru publicznego PCAOB, z którego przedstawicielami odbyły się także dyskusje w ramach niektórych z ww. posiedzeń), planowane działania na szczeblu UE w kontekście wdrożenia nowych przepisów prawa UE dot. reformy rewizji finansowej, zwłaszcza w zakresie przekształcenia EGAOB w Komitet Europejskich Organów Nadzoru Audytowego (ang. Committee of European Auditing Oversight Bodies - CEAOB). W związku z przyszłym rozpoczęciem prac CEAOB przedstawiciel KNA uczestniczył też w posiedzeniu podgrupy EGAOB ds. ustanowienia CEAOB w dniu 5 listopada 2014 r.

Ponadto, przedstawiciele KNA, towarzysząc przedstawicielom Ministerstwa Finansów, uczestniczyli w dniu 3 października i w dniu 5 grudnia 2014 r. w tzw. warsztatach transpozycyjnych organizowanych przez KE, podczas których w gronie państw członkowskich UE dyskutowane są zagadnienia związane z poszczególnymi nowymi przepisami prawa UE dot. reformy rewizji finansowej.

W ramach współpracy dwustronnej delegacja KNA na czele z Przewodniczącą KNA wzięła udział w obchodach 5. rocznicy funkcjonowania czeskiego organu nadzoru publicznego, które odbyły się w dniu 15 maja 2014 r. w Pradze.

Uczestnictwo w pracach EAIG

KNA uczestniczy w pracach EAIG, która wyodrębniła się z EGAOB w 2011 r. W skład EAIG wchodzi przedstawiciele organów nadzoru publicznego z państw członkowskich UE oraz Norwegii, Szwajcarii i Lichtensteinu. Komisja Europejska posiada status obserwatora. Celem EAIG jest przede wszystkim wymiana doświadczeń i zapewnienie spójności działań w ramach prowadzonych w poszczególnych państwach kontroli planowych podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.

Współpraca i wymiana informacji w ramach EAIG odbywa się w oparciu o „Ogólne warunki współpracy” (ang. Terms of Reference of the European Audit Inspection Group (EAIG) oraz „Zasady działania bazy danych ustaleń pokontrolnych” (ang. Addendum to Article 4: EAIG Database on Inspection Findings).

Najważniejsze inicjatywy podjęte na forum grupy w 2014 r. to:

- gromadzenie nieprawidłowości w bazie danych ustaleń pokontrolnych;
- opracowanie metodologii kontroli systemu wewnętrznej kontroli jakości podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych w ramach Wspólnej Metodologii Kontroli Badania (ang. Common Audit Inspection Methodology), CAIM;
- wymiana wiedzy w zakresie metodologii kontroli i doświadczeń z kontroli;
- omówienie programów efektywnościowych sieci audytorskich;
- komunikacja z największymi sieciami audytorskimi oraz międzynarodowymi organizacjami ustanawiającymi standardy wykonywania zawodu biegłego rewidenta (IAASB, IESBA - International Ethics Standards Board for Accountants, PIOB - Public Interest Oversight Board).

Baza danych ustaleń pokontrolnych gromadzi istotne nieprawidłowości zidentyfikowane przez poszczególne organy nadzoru publicznego podczas kontroli w firmach audytorskich działających w ramach 10 największych sieci audytorskich w Europie (PwC, KPMG, Deloitte, EY, BDO, Grant Thornton, Nexia, Baker Tilly, Mazars, Moore Stephens) w zakresie badania jednostek zainteresowania publicznego. Jej celem jest identyfikacja:

- nieprawidłowości powtarzających się we wszystkich sieciach audytorskich;
- nieprawidłowości powtarzających się w danej sieci audytorskiej;
- problemów w stosowaniu poszczególnych standardów zawodowych przez firmy audytorskie.

Baza danych ustaleń pokontrolnych pozwala na wypracowywanie wspólnego podejścia do ww. kwestii oraz stanowi efektywne narzędzie w prowadzonym przez EAIG dialogu z sieciami audytorskimi, środowiskiem biegłych rewidentów, IAASB oraz IESBA.

Wspólna Metodologia Kontroli Badania to ujednolicone podejście do przeprowadzania kontroli w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych. Pierwszy etap projektu, który zakończył się w listopadzie 2014 r., obejmuje metodologię kontroli systemu wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych. Metodologia kontroli systemu wewnętrznej kontroli jakości została opracowana w oparciu o Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1 oraz Dyrektywę 2006/43/WE.

CAIM stanowi metodologię, na podstawie której organ przeprowadzający kontrolę może przygotować szczegółowe procedury kontroli z uwzględnieniem kwestii ujętych w prawie krajowym, które nie zostały uregulowane w ww. dyrektywie.

Przedstawiciel KNA uczestniczy w projekcie CAIM w ramach grupy nadzorującej proces, recenzującej i akceptującej stworzone procedury. Programy kontroli CAIM zostały zamieszczone na stronie internetowej EAIG:

http://www.eaigweb.org/pdf/EAIG_CAIM_Work_Programme_Suite.pdf.²⁵

Przedstawiciele KNA uczestniczyli w spotkaniach EAIG w dniach 1-2 kwietnia 2014 r. w Lizbonie, 24-26 czerwca 2014 r. w Kopenhadze oraz 25-26 listopada 2014 r. w Madrycie.

Współpraca z organami nadzoru publicznego z państw trzecich

KNA w 2014 r. kontynuowała rozpoczęte w 2011 r. z inicjatywy amerykańskiego organu nadzoru publicznego PCAOB (ang. Public Company Accounting Oversight Board) rozmowy w sprawie zawarcia porozumienia regulującego przekazywanie dokumentów i przeprowadzanie tzw. wspólnych kontroli. Pod koniec 2014 r. został przedłożony KNA roboczy tekst porozumienia uzgodniony ze stroną amerykańską. Podpisanie porozumienia planowane jest na 2015 r.

Ponadto przedstawiciele KNA, w tym Przewodnicząca, wzięli udział w dniach 17-19 listopada 2014 r. w dorocznej konferencji *International Audit Regulatory Institute* organizowanej w Waszyngtonie przez amerykański organ nadzoru PCAOB. Uczestnikami konferencji byli przedstawiciele organów nadzoru nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi z różnych państw. Konferencja ma głównie walor poznawczy w zakresie metodologii i wyników działań PCAOB oraz w zakresie ważnych wydarzeń międzynarodowych lub znaczących inicjatyw organów nadzoru z innych państw.

W odpowiedzi na prośbę szwajcarskiego organu nadzoru FAOA (ang. Federal Audit Oversight Authority), KNA przedstawiła informacje na temat systemu nadzoru publicznego w Polsce, które mają być wykorzystane w Szwajcarii do przeprowadzanych kompleksowo ocen równoważności w stosunku do dużej grupy państw, w celu ewentualnego polegania na nadzorze nad biegłymi rewidentami w tych państwach.

Ponadto prowadzono robocze kontakty z kanadyjskim organem nadzoru CPAB (ang. Canadian Public Accountability Board), mające na celu uzyskanie informacji służących wypracowaniu przez KNA sposobu obejmowania nadzorem w Polsce podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych z Kanady, zarejestrowanego przez KNA w związku z badaniem sprawozdania finansowego spółki zarejestrowanej w Kanadzie a notowanej na GPW, dla której Polska jest państwem macierzystym na potrzeby wypełniania obowiązków informacyjnych emitentów.

²⁵ W styczniu 2015 r. KNA przekazała CAIM KKN z zaleceniem dostosowania procedur stosowanych przez KKN do wymogów CAIM z zaleceniem dostosowania procedur kontrolnych w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, których system wewnętrznej kontroli jakości oparty jest na Międzynarodowym Standardzie Kontroli Jakości 1 do CAIM w terminie do dnia 31 grudnia 2015 r.

Członkostwo KNA w IFIAR

Utworzony w 2006 r. IFIAR jest forum współpracy o zasięgu globalnym, które ma charakter koordynacyjny. Członkami IFIAR są organy nadzoru publicznego z kilkudziesięciu państw, w tym 30 organów działających w Europie. Organizacja ta ma przede wszystkim na celu umożliwienie członkom dzielenie się informacjami dotyczącymi rynku audytu i praktycznymi doświadczeniami w zakresie niezależnej działalności regulacyjnej, skupiając się na kontrolach firm audytorskich. Stanowiska wyrażane przez organizację nie mają charakteru prawnie wiążącego dla jej członków.

W 2011 r. KNA została przyjęta do grona członków IFIAR. W 2014 r. przedstawiciele KNA uczestniczyli w warsztatach kontrolerskich, które odbyły się w dniach 10-12 marca 2014 r. w Malezji oraz w posiedzeniu plenarnym IFIAR w dniach 7-9 kwietnia 2014 r. w Stanach Zjednoczonych. Coroczne posiedzenia plenarne IFIAR są głównym forum wymiany doświadczeń i podejmowania decyzji dot. organizacji. Natomiast coroczne warsztaty kontrolerskie IFIAR są przede wszystkim platformą wymiany doświadczeń i wiedzy w zakresie kontroli firm audytorskich, w tym na temat technik kontrolerskich.

W 2014 r. zostały opublikowane przez IFIAR już po raz drugi 2 dokumenty: coroczne sprawozdanie IFIAR za rok poprzedzający oraz globalny raport na temat wyników kontroli w największych sieciach firm audytorskich,²⁶ które w pewnym zakresie powstały w oparciu o informacje przekazane przez KNA.

KNA także wniosła wkład w 2 projekty IFIAR dot. oceny przestrzegania przez członków IFIAR wybranych podstawowych zasad IFIAR oraz analizy funkcjonujących w państwach członków IFIAR systemów dochodzeń i sankcji wobec biegłych rewidentów i firm audytorskich.

Szwajcarsko-Polski Program Współpracy

W 2014 r. kontynuowane były działania w ramach SPPW, którego jednym z beneficjentów jest KNA. W 2014 r. KNA prowadziła we współpracy z Bankiem Światowym prace przygotowawcze do konferencji *Skuteczny komitet audytu: wzmacnianie kontroli, zarządzanie ryzykiem i poprawa sprawozdawczości finansowej*, która odbyła się w dniu 16 stycznia 2015 r. Kontynuowane także były wizyty studyjne w organach nadzoru publicznego w innych państwach. W 2014 r. pracownicy Biura KNA zapoznali się z funkcjonowaniem nadzoru publicznego we Francji (w dniach 29-30 września).

Ponadto, ze środków SPPW sfinansowane było uczestnictwo pracownika Biura KNA w warsztatach kontrolerskich IFIAR.

²⁶ Oba dokumenty dostępne są na stronie internetowej IFIAR: <https://ifiar.org>.

3.7. Pozostałe działania nadzorcze KNA

Nadzór nad zarejestrowanymi biegłymi rewidentami i podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich

Zgodnie z postanowieniami art. 95 ust. 1 ustawy, KNA jest organem prowadzącym rejestr biegłych rewidentów z państw trzecich oraz listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich.

W dniu 2 kwietnia 2014 r. KNA zarejestrowała dwóch kolejnych biegłych rewidentów z Kanady będących współnikami KPMG LLP z siedzibą w Kanadzie, jako biegłych rewidentów z państwa trzeciego.

Zarejestrowana firma audytorska z Kanady (w 2013 r.) oraz zarejestrowani biegli rewidentzi podlegają nadzorowi sprawowanemu przez KNA, przepisom postępowania dyscyplinarnego oraz systemowi zapewnienia jakości obowiązującym w Polsce.

Wyjątki od objęcia pełnym nadzorem, w tym przeprowadzenia kontroli w ramach systemu zapewniania jakości w zarejestrowanych podmiotach z państw trzecich, wskazane są w art. 99 ust. 2 i art. 100 ustawy, tj. KNA może polegać na kontrolach przeprowadzanych przez organ nadzoru z państwa trzeciego lub KNA może odstąpić od rejestracji biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z państw trzecich, a tym samym z poddawania ich nadzorowi.

W oparciu o powyższe przepisy KNA w 2014 r. wypracowała podejście do sposobu sprawowania nadzoru przyjmując czasowo do 2016 r. poleganie na kontrolach przeprowadzanych przez organ nadzoru z państwa trzeciego.

Działania mające na celu poprawę jakości czynności rewizji finansowej

Mając na uwadze poprawę jakości badania sprawozdań finansowych KNA wystąpiła w 2014 r. do KRBR (poza działaniem o charakterze systemowym opisanym w pkt 1 na stronie 32):

- o przekazanie informacji dotyczących odbytych do tej pory obligatoryjnych szkoleniach dla biegłych rewidentów z zagadnień związanych ze specyfiką spółdzielczości mieszkaniowej, w szczególności dotyczących gospodarki zasobami majątkowymi spółdzielni mieszkaniowej, funduszy finansujących te zasoby oraz zakresu informacyjnego sprawozdania finansowego spółdzielni mieszkaniowej, zasad prezentacji danych finansowych w sprawozdaniu finansowym spółdzielni i zasad sporządzania tego sprawozdania, a także ilości biegłych rewidentów, którzy odbyli szkolenia w ww. zakresie oraz aktualnie planowanych szkoleniach dla biegłych rewidentów obejmujących ww. zagadnienia;
- o wyjaśnienie odnośnie do wpisów do rejestru biegłych rewidentów w zakresie formy wykonywania zawodu dotyczących biegłych rewidentów powiązanych z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych niezgodnych z ustawą wraz z analizą ilości takich wpisów odnośnie do pozostałych biegłych rewidentów w kontekście powiązań biegłego rewidenta wykonującego zawód jako osoba fizyczna we własnym imieniu i na własny rachunek, z podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych innym niż podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych, którym jest ten biegły rewident.

Kontrola podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych w zakresie obowiązków sprawozdawczych

Zgodnie z art. 87 ust. 1 ustawy podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych składa KRBR, w terminie do dnia 31 stycznia każdego roku, informację o podpisanych w roku poprzedzającym umowach na wykonywanie czynności rewizji finansowej z jednostkami zainteresowania publicznego.

Zgodnie z art. 87 ust. 2 ustawy, informację, o której mowa w ust. 1, KRBR przekazuje do dnia 15 lutego każdego roku KNA.

Z przekazanych przez KRBR informacji wynika, iż:

- 93 podmioty poinformowały o podpisaniu umowy/umów na wykonywanie czynności rewizji finansowej z jednostkami zainteresowania publicznego w 2014 r.;
- 9 podmiotów złożyło formularz P10 zawierający uchybienia;
- 2 podmioty błędnie zakwalifikowały podpisane umowy.

W kolejnych miesiącach KRBR uzupełniała w/w informację, w miarę otrzymywania korekt i uzupełnień od podmiotów.

Do części podmiotów, które w roku 2014 nie dotrzymały wyznaczonego ustawą terminu, KNA skierowała pisma z przypomnieniem o obowiązku wynikającym z art. 87 ust. 1 ustawy.

W stosunku do jednego podmiotu, który po raz kolejny nie dotrzymał określonego ustawą terminu, wszczęto postępowania z urzędu w celu wydania decyzji administracyjnej, o której mowa w art. 83 ust. 1 pkt 2 ustawy. Natomiast w jednym przypadku utrzymano w mocy decyzję administracyjną wydaną w poprzednim roku.

KNA skierowała również pismo do Prezesa KRBR informujące, że w związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami w wypełnianiu formularzy P10 za 2014 r., istnieje potrzeba wydania kolejnego komunikatu, precyzyjnie określającego wymagania co do wypełniania przez podmioty poszczególnych rubryk formularza P10. Stosowny komunikat KRBR przyjęła na posiedzeniu w dniu 25 czerwca 2014 r., zamieszczając go na stronach KIBR.

Kontrola transparentności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych i informacji zamieszczonych na ich stronach internetowych

Art. 88 ust. 1 ustawy nakłada na podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego obowiązek zamieszczania na swoich stronach internetowych, w ciągu 3 miesięcy od zakończenia roku obrotowego, sprawozdania z przejrzystości (ang. transparency report) zawierającego przynajmniej wymienione w art. 88 ust. 1 pkt a) do j) ustawy informacje.

KNA przeprowadziła szczegółową analizę 11 podmiotów zawartych w planie kontroli na 2014 r. W wyniku przeprowadzonej analizy KNA stwierdziła, iż większość podmiotów prawidłowo realizowała obowiązek wynikający z art. 88 pkt 1 lit. a) do j) ustawy.

Zaobserwowane nieprawidłowości dotyczyły m.in. braku zamieszczenia na swojej stronie internetowej podpisu pod oświadczeniem o stosowanej przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych polityce w zakresie zapewnienia niezależności, zawierającej również potwierdzenie, że została przeprowadzona wewnętrzna kontrola przestrzegania niezależności, jak też oświadczeniem zarządu na temat skuteczności funkcjonowania systemu wewnętrznej kontroli jakości oraz oświadczeniem o stosowanej przez podmiot uprawniony polityce w zakresie doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów lub też samego oświadczenia. Pojedyncze podmioty nie zamieściły na wskazanych stronach informacji dot. przynależności / nieprzynależności do sieci jak również opisu sieci. Odnotowano również brak informacji nt. wskazania biegłego rewidenta odpowiedzialnego w imieniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych za sporządzenie sprawozdania oraz nt. zasad wynagradzania kluczowych biegłych rewidentów oraz członków zarządu. Widać również różne niejednolite podejście w zakresie szczegółowości i sposobu przedstawienia wymaganych informacji - uwagi te dotyczą zwłaszcza małych podmiotów, szczególnie tych prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą.

KNA wystąpiła do KKN o informacje dot. obserwacji i wniosków wynikających z przeprowadzenia kontroli w zakresie realizacji obowiązku wynikającego z art. 88 ust. 1 ustawy.

Mając na uwadze znaczenie sprawozdania z przejrzystości dla rynku usług audytorskich, działania w tym obrębie będą kontynuowane w 2015 r.

Realizacja zadań związanych z przekazywaniem do KNA informacji o rozwiązaniu umowy na usługi audytorskie

Zgodnie z postanowieniami art. 66 ust. 7 ustawy o rachunkowości, KNA powinna zostać niezwłocznie poinformowana przez kierownika jednostki zlecającej badanie oraz podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych o rozwiązaniu umowy o badanie lub przegląd sprawozdania finansowego. Rozwiązanie umowy, o której mowa w art. 66 ust. 5 ustawy o rachunkowości, jest możliwe jedynie w sytuacji zaistnienia uzasadnionej podstawy. Obowiązek dotyczy zarówno umów o badanie lub przegląd sprawozdań finansowych obligatoryjnych, jak i fakultatywnych.

Rozwiązanie ww. umowy jest możliwe jedynie w sytuacji zaistnienia uzasadnionej podstawy. Różnice poglądów w sprawie stosowania zasad rachunkowości lub standardów rewizji finansowej nie stanowią uzasadnionej podstawy rozwiązania umowy²⁷.

Z przekazanych do KNA informacji wynika, iż w 2014 r. w 128 przypadkach rozwiązano umowę o badanie lub przegląd sprawozdania finansowego.

²⁷ W celu właściwej realizacji obowiązku dotyczącego informowania o rozwiązaniu umowy, KNA Uchwałą Nr 153/2013 z dnia 29 maja 2013 r. wydała komunikat dotyczący realizacji obowiązku przekazywania do KNA informacji o rozwiązaniu umowy na usługi audytorskie, a także przyjęła wzór formularza. Komunikat wraz z formularzem są dostępne na stronie internetowej BIP MF ➔ Działalność ➔ Ciała kolegialne w dziale KNA.

Analiza informacji o rozwiązaniu umów na usługi audytorskie wskazuje, iż:

- w większości przypadków stosowany jest formularz dostępny na stronie internetowej BIP MF;
- zdarzają się informacje niepełne i nieprecyzyjne;
- w 43 przypadkach, informację o rozwiązaniu umowy na usługi audytorskie przesłały do KNA obie strony umowy, tj. zarówno podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych, jak i jednostki zlecające badanie;²⁸
- w 57 przypadkach rozwiązanie umowy nastąpiło za porozumieniem stron;
- w 42 przypadkach stroną wypowiadającą umowę była jednostka zlecająca badanie, zaś w 25 przypadkach – podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych;
- w 3 przypadkach, strony nie przekazały informacji co do strony wypowiadającej umowę;
- w 1 przypadku umowa na usługi audytorskie wygasła z mocy prawa;
- w 40 przypadkach umowa została rozwiązana w trakcie realizacji usługi.

Przyczynami rozwiązania umów, na które powoływały się strony, były m.in.:

- decyzje podjęte przez spółki o zmianie biegłego rewidenta (często z uwagi na zmiany właścicielskie skutkujące zmianą audytora w całej grupie kapitałowej, zmiany planów inwestycyjnych);
- kwestie finansowe (takie jak: wysokość wynagrodzenia firmy audytorskiej, zwłoka w wypłacie wynagrodzenia, brak płynności finansowej firmy);
- ogłoszenie upadłości spółki/firmy, likwidacja;
- kwestie organizacyjne polegające na zmianach w strukturze spółek, wskutek czego jednostki te nie podlegają już obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta;
- niedotrzymanie warunków umowy (np. brak możliwości dotrzymania terminu realizacji badania określonego w umowie, brak możliwości przedłożenia sprawozdania finansowego ze strony jednostki zlecającej);
- utrata niezależności biegłego rewidenta, przyczyny osobiste po stronie biegłego rewidenta, względy etyczne.

Rozpatrywanie skarg i wniosków

W przypadku KNA obowiązuje następująca procedura przyjmowania skarg i wniosków na podstawie k.p.a.:

- przyjmowanie interesantów odbywa się w godzinach pracy urzędu przez pracowników Departamentu Rachunkowości i Rewizji Finansowej MF;
- przyjmowanie interesantów po godzinach pracy urzędu odbywa się w ramach pełnionych dyżurów przez pracowników Biura Audytu i Kontroli Wewnętrznej MF – odpowiednio jak ma to miejsce w odniesieniu do MF;
- przyjmowanie interesantów w sprawach skarg i wniosków przez Członków KNA możliwe jest po uprzednim zgłoszeniu telefonicznym.

²⁸ W niektórych przypadkach podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych informuje o rozwiązaniu kilku umów z jedną jednostką.

3.8. Działania edukacyjne i informacyjne KNA

KNA podejmowała działania służące promowaniu rewizji finansowej jako podstawy wiarygodnych informacji w sprawozdaniach finansowych, m.in. poprzez udział przedstawicieli KNA w konferencjach i debatach poświęconych sprawozdawczości i rewizji finansowej, a także poprzez przygotowania do kolejnej konferencji organizowanej we współpracy z Bankiem Światowym w ramach SPPW skierowanej do członków komitetów audytu, zaplanowanej na 16 stycznia 2015 r.²⁹

W ramach działań służących wypracowaniu polityki informacyjnej KNA ustaliła sposób działania w zakresie wydawanych komunikatów. W 2014 r. KNA wydała 1 komunikat (uchwała KNA nr 91/2014 z dnia 12 marca 2014 r.) w sprawie zagrożeń etycznych związanych z działaniem przez biegłych rewidentów i podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych jako biegły rewident do spraw szczególnych. W komunikacie tym, KNA zwróciła uwagę na ryzyka etyczne powstające po stronie podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentów w przypadku gdy ich wybór na biegłego do spraw szczególnych odbył się bez pisemnej zgody wnioskodawców (akcjonariuszy mniejszościowych) oraz wskazała minimalne zabezpieczenia redukujące ryzyka etyczne do akceptowalnego poziomu.

Ustalono również kolejne działania (takie jak warsztaty dla Członków KNA i pracowników Biura KNA w ramach SPPW), które mają służyć lepszemu kształtowaniu polityki informacyjnej KNA. Działania te z przyczyn organizacyjnych i dużej ilości istotnych bieżących zadań zostały przełożone na 2015 r.

Z informacjami na temat działalności KNA, w tym z informacjami o decyzjach podjętych na poszczególnych posiedzeniach KNA, można się zapoznać na stronie internetowej MF [www.mf.gov.pl - BIP MF ➔ Działalność ➔ Ciała kolegialne - dział KNA].

²⁹ KNA we współpracy z Bankiem Światowym zorganizowała w dniu 10 stycznia 2013 r. konferencję pt. *Komitety Audytu: kluczowe ogniwo w procesie sprawozdawczości finansowej i audytu*.

4. OCENA DZIAŁALNOŚCI ORGANÓW KIBR W RAMACH SYSTEMU NADZORU PUBLICZNEGO W ROKU 2013³⁰

4.1. Działania KKN

Działania KKN obejmują kontrole planowe i kontrole realizacji zaleceń w ramach systemu zapewniania jakości oraz kontrole pozaplanowe w ramach systemu dochodzeń i sankcji. System zapewniania jakości jest kluczowym elementem nadzoru publicznego. Zadania operacyjne w tym zakresie zostały powierzone KKN przy pozostawieniu ostatecznej odpowiedzialności KNA.

Kontrole planowe w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego

Plan kontroli na 2014 r. obejmował 52 podmioty, z czego skontrolowano 50 podmiotów. Dwa podmioty nie poddały się kontroli. W związku z tym KKN przekazała wnioski do KRBR o ich skreślenie z listy podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych. Czynności kontrole w siedzibie podmiotów kontrolowanych zostały zakończone do końca roku. W 2014 r. KKN zamknęła 47 kontroli, a pozostałe zamknęła do końca lutego 2015 r.

W 2014 r. KKN opracowała nowe procedury kontroli planowych, które zostały wdrożone przy kontrolach w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego. Procedury te zostały upublicznione i są dostępne na stronie internetowej KIBR.

Zespół kontrolerów na koniec roku liczył 10 osób, w tym jedną zatrudnioną na 3/5 etatu.

Nieprawidłowości dotyczące zakresu kontroli wewnętrznej stwierdzono w przypadku 48% podmiotów. W 18% dokumentacji stwierdzono nieprawidłowości w zakresie przeglądu jakości zlecenia.

Kontrolą objęto łącznie 187 dokumentacji rewizyjnych sporządzonych przez 149 biegłych rewidentów, w tym 35 dokumentacji z badania banków, 26 SKOK, 4 zakładów ubezpieczeń.

Najczęstszej stwierdzane nieprawidłowości w dokumentacjach rewizyjnych dotyczyły:

- zebrania odpowiednich i wystarczających dowodów potwierdzających stwierdzenia wynikające z pkt 13 KSRF nr 1 - 32% dokumentacji rewizyjnych (52% podmiotów);
- badania sprawozdania z działalności – 32% dokumentacji rewizyjnych (54% podmiotów);
- w zakresie planowania - 28% dokumentacji rewizyjnych (38% podmiotów);

³⁰ Sprawozdanie z działalności przygotowane przez KKN, KRDR, KSD, KKR, a także informacje otrzymane z KRBR dostępne są na stronie internetowej BIP MF ➔ Działalność ➔ Ciała kolegialne w dziale KNA w zakładce *Sprawozdania*.

- udokumentowania badania w zakresie uwzględniania ryzyka i stosowania poziomu istotności - 17% dokumentacji (30% podmiotów).

W ramach kontroli zagadnień formalno-prawnych najczęściej stwierdzano nieprawidłowości w zakresie kompletności i terminowości publikacji sprawozdania z przejrzystości, kompletności i zgodności danych wykazanych na liście podmiotów, kompletności i terminowości złożenia informacji do KRBR.

W trzecim kwartale 2014 r. Komisja powróciła do zasady niezwłocznego przekazywania kontrolowanym wystąpień pokontrolnych i wniosków do KRD.

W wyniku kontroli wykonanych w 2014 r., skierowano wystąpienia pokontrolne do 38 podmiotów. KKN złożyła do KRD wnioski o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego wobec 13 kluczowych biegłych rewidentów w 2014 r. oraz kolejne trzy wnioski w 2015 r.

Główną podstawą wniosków do KRD są nieprawidłowości dotyczące niewystarczającego i nieodpowiedniego dokumentowania badania stwierdzeń wymienionych w pkt. 13 KSRF nr 1.

Ponadto w ciągu roku do KRD skierowano 64 wnioski, w tym 28 na zalecenie KNA, z kontroli wykonanych w 2013 roku.

W ślad za sukcesywnym zatwierdzaniem w 2014 r. przez KNA raportów z kontroli z 2013 roku skierowano 32 wnioski do KRBR, w tym 31 na zalecenia KNA. Ponadto, skierowano 1 wniosek na zalecenie KNA dotyczący kontroli z 2012 r.

Według stanu na marzec 2015 r. KNA odmówiła zatwierdzenia w sześciu przypadkach, dotyczących kontroli w roku 2013.

Kontrole planowe w pozostałych podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych

Plan kontroli na 2014 r. dla pozostałych podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych obejmował 407 podmiotów. Zgodnie ze sprawozdaniem KKN został on wykonany w całości. Jednakże do dnia sporządzenia tego sprawozdania KKN nie zakończyła formalnie procesu kontroli w 1 podmiocie. Kontrole przeprowadzał zespół wizytatorów składający się z 80 osób.

Po 125 kontrolach nie kierowano zaleceń pokontrolnych. 185 kontroli zakończyło się jedynie zaleceniami. Pozostałe kontrole zakończyły się zaleceniami i/lub wyznaczeniem do kontroli i/lub wnioskami do KRD i/lub wnioskami do KRBR.

Kontrole realizacji zaleceń

Do 11 marca 2015 r. przeprowadzono również 101 kontroli realizacji zaleceń. W trzech przypadkach zalecenia KKN nie zostały wykonane, co skutkowało wnioskami o nałożenie na podmiot kary pieniężnej.

Kontrole pozaplanowe

W 2014 r., w wyniku zalecenia KNA, wszczęto 3 kontrole pozaplanowe w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego.

W jednym przypadku ostatecznie odstąpiono od czynności kontrolnych, wobec uznanego przez KKN sprzeciwu podmiotu (przedmiot kontroli nie stanowił czynności rewizji finansowej). W jednym przypadku stwierdzono nieprawidłowości, w efekcie których skierowano do podmiotu wystąpienie pokontrolne.

W ciągu roku, w następstwie kontroli pozaplanowych z 2013 r. dot. kontroli podmiotów, które przeprowadziły audyt zewnętrzny SKOK i zaleceń KNA, do kontrolowanych podmiotów wysłano wystąpienia pokontrolne. Wobec 10 biegłych działających w imieniu 8 kontrolowanych podmiotów sformułowano wnioski do KRД. Na zalecenie KNA złożono dodatkowy wniosek do KRД oraz wnioski do KRBR.

Wszczęto także 5 kontroli pozaplanowych w pozostałych podmiotach uprawnionych do badania sprawozda finansowych, z czego 1 kontrolę na zlecenie KNA, 2 kontrole w następstwie spotkania z przedstawicielami GPW oraz 2 z inicjatywy KKN. Jedna z kontroli pozaplanowych nie doszła do skutku z winy podmiotu kontrolowanego.

1 kontrola zakończona została wystąpieniem z zaleceniami, wnioskiem o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego oraz zapowiedzią kontroli w 2015 r., 1 kontrola zakończona została listem bez zaleceń, 1 kontrola nie stwierdziła nieprawidłowości, a 1 kontrola została zakończona listem z zaleceniami.

W 2014 r. kontynuowano spotkania z biegłymi rewidentami w Regionalnych Oddziałach, szkolenia dla kontrolerów, współpracę z Bankiem Światowym w zakresie przeglądu procedur działania KKN. Dodatkowo KKN uczestniczyła w spotkaniach z przedstawicielami KNA, KNF i GPW, a także w posiedzeniach KRBR.

Należy zauważyć, iż KNA rozpoczęła analizę raportów z kontroli w podmiotach uprawnionych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania, które miały miejsce w 2014 r. i w związku z powyższym nie jest w stanie dokonać całościowej oceny działania KKN w 2014 r. W punkcie 3.2 niniejszego sprawozdania KNA przedstawiła uwagi do procesu kontroli planowych w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności finansowe w jednostkach zainteresowania publicznego w 2013 r.

Realizacja planów kontroli w 2014 r. przebiegała zasadniczo zgodnie z przyjętym harmonogramem, chociaż nie wszystkie raporty zostały przekazane do końca roku do KNA. Opóźnienia w przesyłaniu przez KKN raportów z kontroli z 2013 r., jak i wielokrotne występowanie do KKN o wyjaśnienia, o wprowadzenia zmian w raportach spowodowały, że w roku 2014 r. KNA koncentrowała się na kontynuacji zatwierdzania raportów z kontroli przeprowadzonej przez KKN w 2013 r. W przypadku 6 raportów KNA odmówiła ich zatwierdzenia.

KNA z zadowoleniem przyjęła działania KKN mające na celu stworzenie procedur kontroli, o które wielokrotnie występowała do KKN. Należy jednak podkreślić, iż nowe procedury nie uwzględniają wszystkich zaleceń KNA np. dotyczących uwzględnienia badania instrumentów finansowych, konsolidacji, specyfiki jednostek sektora finansowego.

Na podkreślenie wymaga fakt pojawienia się różnic pomiędzy KNA i KKN odnośnie do zakresu działania KKN i zakresu nadzoru publicznego, oceny stanu faktycznego wynikającego z procesu kontrolnego, a także charakteru działań pokontrolnych, które należy podjąć w świetle wyników kontroli. W ocenie KNA powyższe ma wpływ na efektywność nadzoru publicznego w Polsce.

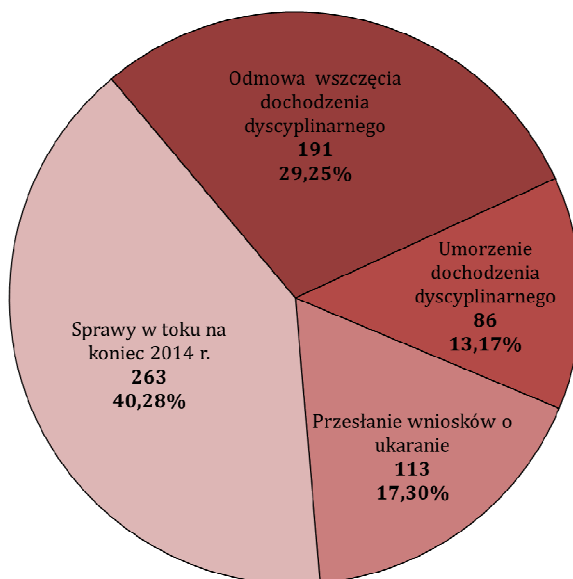
4.2. Działania KRD

Zgodnie z art. 25 ust. 2 ustawy, KRD jest oskarżycielem w postępowaniach dyscyplinarnych.

W 2014 r. do KRD wpłynęło 499 wniosków o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego³¹, z których 336 dotyczyło niewypełnienia obowiązku obligatoryjnego doskonalenia zawodowego. W związku z powyższym, w 2014 r. do KRD wpłynęło 163 wnioski o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego w sprawach innych aniżeli niewypełnienie obowiązku obligatoryjnego doskonalenia zawodowego. W 2014 r. KRBR przekazała do KRD 336 wniosków o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego, KKN przekazała 122 wnioski, a KNA przekazała 7 ww. wniosków. W 34 przypadkach wnioski o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego w 2014 r. pochodziły od innych aniżeli powyższe podmiotów (biegłych rewidentów, jednostek gospodarczych, osób fizycznych).

Ponadto, KRD w 2014 r. prowadził jeszcze 154 sprawy niezakończone w roku 2013, z których 31 dotyczyło niewypełnienia obowiązku obligatoryjnego doskonalenia zawodowego. Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, że KRD w 2014 r. prowadził 286 spraw nie dotyczących niewypełnienia obowiązku obligatoryjnego doskonalenia zawodowego.

Wyniki postępowań dyscyplinarnych prowadzonych przez KRD w 2014 r.



Źródło: opracowanie własne Biura KNA na podstawie sprawozdania KRD za 2014 r.

W 2014 r. KRD zakończył 277 spraw poprzez wydanie postanowienia o odmowie wszczęcia lub o umorzeniu dochodzenia dyscyplinarnego. Podstawą wydania powyższych rozstrzygnięć był art. 17 § 1 pkt 1 k.p.k. (w 20 sprawach), art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. (w 7 sprawach), art. 17 § 1 pkt 3 k.p.k. (w 186 sprawach), art. 17 § 1 pkt 4 (w 4 sprawach), art. 17 § 1 pkt 5 k.p.k. (w 9 sprawach) oraz art. 17 § 1 pkt 11 k.p.k. (w 51 sprawach).

³¹ Poprzez wniosek o wszczęcie postępowania dyscyplinarnego należy rozumieć również wniosek o wszczęcie postępowania wyjaśniającego prowadzonego w oparciu o art. 37 ust. 1 ustawy.

Wnioski o ukaranie przekazane przez KR D do KSD dotyczyły:

- w 64 sprawach - biegłych rewidentów, którzy nie wzięli udziału w obowiązkowym doskonaleniu zawodowym, co stanowi naruszenie obowiązku określonego (art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy, rozdziale 130.3 Kodeksu etyki zawodowych księgowych Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) oraz w uchwale KRBR nr 1422/33/2009 z dnia 3 listopada 2009 r. w sprawie zasad obowiązkowego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów, zmienionej uchwałą KRBR nr 3957/56/2011 z dnia 8 marca 2011 r.);
- w 5 sprawach – biegłych rewidentów reprezentujących podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych, którzy w 2013 r. nie dopełnili obowiązku przekazania KRBR sprawozdania z działalności za 2012 r. oraz rozliczenia rocznej opłaty z tytułu nadzoru (art. 49 ust. 3 ustawy, art. 4 ust. 1 pkt 1 i 5 ustawy i uchwała KRBR z dnia 29 marca 2011 r. w sprawie sposobu obliczania oraz wnoszenia opłaty rocznej z tytułu nadzoru, zmienionej uchwałami KRBR: nr 1090/15/2012 oraz nr 1278/18/2012);
- w 44 sprawach:
 - ✓ naruszeń przepisów ustawy, tj. art. 4 ust. 1 pkt 3 i 5 (obowiązki biegłych rewidentów), art. 49 ust. 1 (zasady wewnętrznej kontroli jakości), art. 49 ust. 3 (sprawozdanie z działalności), art. 50 ust. 1-2 (ubezpieczenie OC), art. 56 ust. 2-4 (niezależność biegłego rewidenta), art. 78 ust. 3 (obowiązek wobec kontroli KKN), art. 86 ust. 9 ustawy, art. 88 pkt 2 i 3 (współpraca z komitetami audytu),
 - ✓ naruszeń przepisów ustawy o rachunkowości, tj. art. 45 ust. 3 (sprawozdania szczególne), art. 48 ust. 2 (dodatkowe informacje i objaśnienia), art. 49 ust. 1 i 2 pkt 7 oraz pkt 7a (sprawozdanie z działalności jednostki), art. 56 ust. 1 (sprawozdania skonsolidowane), art. 65 ust. 1, art. 65 ust. 2 pkt 4, ust. 3 i ust. 4 (opinia), art. 65 ust. 5 pkt 7 (raport), art. 65 ust. 6 (zgodność opinii, raportu i dokumentacji rewizyjnej – badanie ogłoszeń i sprawozdań),
 - ✓ naruszeń KSRF nr 1, tj. pkt I ust. 8c (krytycyzm i zawodowy sceptycyzm), pkt II ust. 10 i 12b (cel badania), pkt III ust. 13 a-g, 14, 17, 18 (sposób badania), pkt IV ust. 27, 28, 29 (dowody badania), pkt V ust. 34, 35, 37, 38, 39, 40 (planowanie badania), pkt VI ust. 41, 42, 44, 45, 46, 48, 49, 50, 52 (szczególne problemy badania), pkt VII ust. 53, 54 (nadużycia, błędy, naruszenia prawa), pkt VIII ust. 59, pkt IX ust. 64, pkt X ust. 66, 70a, 71c, 72 a, d, e, f, h, i (opinia), pkt XI ust. 75, 76 a-f i h (raport) pkt XII ust. 78, 79, 80, 80c, 81, 82e, 82f i 85 (dokumentacja rewizyjna), pkt XIII ust. 88, 88a, b, 89 (komunikacja z komitetami audytu), pkt XIV ust. 90, 91, 92, 93, 94, 94a, 94b (umowy o badanie sprawozdania finansowego), pkt XVI ust. 111 (specyfika badania jednostek zainteresowania publicznego),
 - ✓ naruszeń zasad wewnętrznej kontroli jakości określonych uchwałą KRBR nr 1378/32/2009 z dnia 13 października 2009 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości, tj. pkt 11 (odpowiedzialność kierownika podmiotu), pkt 30-31 (realizacja zaleceń),
 - ✓ naruszeń Kodeksu etyki zawodowych księgowych Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC), jako obowiązujących w Polsce zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, tj. pkt 100.5 - zasady podstawowe oraz obowiązujące wcześniej pkt 2.2, 2.6, 3.1 – ogólne zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów, wprowadzone uchwałą KRBR nr 1426/33/2009 z dnia 3 listopada 2009 r.

W 2014 r. KRD skierował do KSD, na podstawie art. 37 ust. 4 ustawy oraz art. 335 k.p.k., 17 wniosków o ukaranie zawierających uzgodnioną z obwinionym biegłym rewidentem karę. W 2014 r. KSD rozpatrzył 13 spraw z ww. wniosków o ukaranie, z czego w 1 sprawie nie wyraził zgody na orzeczenie kary w uzgodnionej wysokości.

W okresie sprawozdawczym, w 4 sprawach postanowienia KRD odmawiające wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego lub umarzające dochodzenie dyscyplinarne zostały zaskarżone w drodze zażalenia do KSD. KSD w 3 sprawach uznał zażalenie za bezzasadne, natomiast w 1 sprawie nakazał kontynuować dochodzenie dyscyplinarne. Pod koniec 2014 r. zaskarżone zażaleniem do KSD zostały ponadto 1 postanowienie o podjęciu zawieszonego postępowania, 2 postanowienia o odmowie uznania zawiadamiającego za pokrzywdzonego oraz 1 postanowienie o zawieszeniu dochodzenia dyscyplinarnego.

Na koniec 2014 r. w sądach powszechnych zawisłych było 13 postępowań dyscyplinarnych prowadzonych wobec biegłych rewidentów, tj. 3 sprawy z 2012 r., 1 sprawa z 2013 r. oraz 9 spraw wszczętych odwołaniami od orzeczeń KSD wniesionymi w 2014 r. 10 z ww. spraw zostało wszczętych odwołaniami wniesionymi przez obwinionych, natomiast 3 z ww. spraw toczą się z uwagi na odwołanie wniesione przez KRD. Na koniec okresu sprawozdawczego 5 z ww. spraw zawisłych przed sądami powszechnymi, znajdowało się na etapie sądu apelacyjnego.

Mając na uwadze powyższe dane, należy podkreślić znaczną liczbę postępowań wyjaśniających i dyscyplinarnych prowadzonych przez KRD w 2014 r., tj. 653 sprawy. Pozytywnie należy ocenić fakt, że prawie 60% z ww. postępowań, tj. 390 spraw, zostało w 2014 r. zakończonych. Jednakże, uwzględniając wyrażoną w art. 45 ust. 2 ustawy niezawisłość KRD oraz jego Zastępców w zakresie prowadzenia postępowania w sprawach odpowiedzialności dyscyplinarnej, należy również dostrzec, że zakończenie ok. 71% spraw w 2014 r. (tj. 277 spraw), nastąpiło albo poprzez odmowę wszczęcia postępowania dyscyplinarnego (po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego) albo poprzez umorzenie postępowania dyscyplinarnego na etapie postępowania przygotowawczego (tj. umorzenie dochodzenia dyscyplinarnego). Natomiast zakończenie prawie 29% spraw w 2014 r. nastąpiło poprzez wystąpienie do KSD z wnioskiem o ukaranie.

4.3. Działania KSD

KSD, zgodnie z art. 24 ust. 3 ustawy, orzeka w sprawach odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów.

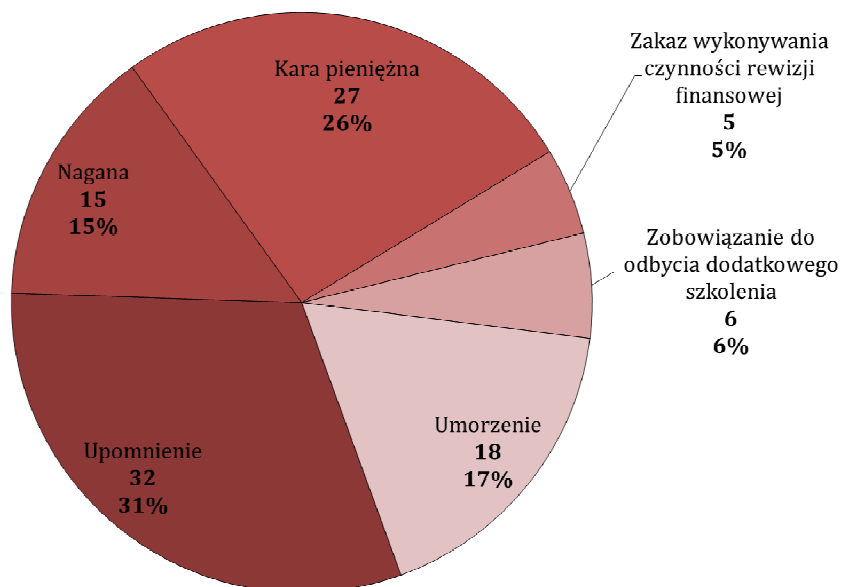
W 2014 r. KSD wydał 133 orzeczenia, a w tym 102 orzeczenia kończące postępowanie. KSD orzekł³²:

- karę upomnienia – 32-krotnie;
- karę nagany – 15-krotnie;
- karę pieniężną – 27-krotnie;

³² Liczba nałożonych kar oraz liczba spraw mogą się nie pokrywać ze względu na wielopodmiotowość postępowań oraz możliwość orzeczenia więcej niż jednej kary w stosunku do obwinionego.

- karę zakazu wykonywania czynności rewizji finansowej na okres 1 roku – 3-krotnie;
- karę zakazu wykonywania czynności rewizji finansowej na okres 2 lat – 1-krotnie;
- karę zakazu wykonywania czynności rewizji finansowej na okres 3 lat – 1-krotnie;
- zobowiązanie do odbycia dodatkowego szkolenia – 6-krotnie.

Orzeczenia KSD kończące postępowanie dyscyplinarne w 2014 r.



Źródło: opracowanie własne Biura KNA na podstawie sprawozdania KSD za 2014 r.

Ponadto, KSD w:

- w 18 sprawach umorzył postępowanie;
- w 4 sprawach zwrócił wnioski o ukaranie w celu uzupełnienia dochodzenia dyscyplinarnego przez KRD;
- 27-krotnie odraczał termin rozprawy;
- w 1 przypadku pozostawił bez rozpoznania zażalenie na zarządzenie Przewodniczącej KSD o odmowie przyjęcia środka odwoławczego z uwagi na wniesienie go przez osobę nieuprawnioną;
- w 1 przypadku uchylił postanowienie KRD o zamknięciu postępowania wyjaśniającego i odmowie wszczęcia dochodzenia dyscyplinarnego;
- w 1 przypadku utrzymał w mocy postanowienie KRD o podjęciu zawieszonego dochodzenia dyscyplinarnego;
- w 1 przypadku utrzymał w mocy postanowienie KRD o umorzeniu dochodzenia dyscyplinarnego;
- w 1 przypadku pozostawił bez rozpoznania przyjęty środek odwoławczy.

Przewodnicząca KSD, dokonując formalnej kontroli wniesionego zażalenia na postanowienie KRD o odmowie uznania zawiadamiającego za pokrzywdzonego, w 3 przypadkach zarządziła o odmowie przyjęcia środka odwoławczego z uwagi na wniesienie go przez osobę nieuprawnioną.

Spośród 113 spraw, które zostały wniesione przez KRD w 2014 r. do rozpoznania przez KSD, w 60 sprawach zostało wydane orzeczenie kończące postępowanie w sprawie,

a 53 sprawy przeszły do rozpoznania na kolejny rok. W 2014 r. KSD rozpatrywał również 38 spraw wniesionych przez KRD do rozpoznania w 2013 r. Na rozpoznanie w 2015 r. oczekują jeszcze 3 sprawy wniesione przez KRD w 2013 r.

4.4. Działania KRBR

KRBR w 2014 r. realizowała zadania z zakresu nadzoru publicznego, w szczególności dotyczące:

- ewidencji biegłych rewidentów oraz podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych;
- obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów;
- postępowania kwalifikacyjnego dla kandydatów na biegłych rewidentów;
- krajowych standardów rewizji finansowej i zasad wewnętrznej kontroli jakości podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych;
- zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów i postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów;
- nakładania kar na podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych;
- opłaty rocznej z tytułu nadzoru.

W okresie od dnia 1 stycznia 2014 r. do dnia 31 grudnia 2014 r. decyzjami KRBR:

- 157 osoby zostały prawomocnie wpisane do rejestru biegłych rewidentów (nie miały miejsca wpisy na podstawie art. 5 ust. 3 lub 4 ustawy);
- 196 biegłych rewidentów skreślono z rejestru biegłych rewidentów, w tym:
 - ✓ 147 na wniosek,
 - ✓ 48 z powodu śmierci,
 - ✓ 1 z powodu niespełniania warunków, o których mowa w art. 5 ust. 2 pkt 3 ustawy,
- 86 podmiotów zostało wpisanych na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych;
- 109 podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych zostało skreślonych z listy, w tym:
 - ✓ 99 na wniosek,
 - ✓ 7 na wniosek KKN (w związku z niepoddaniem się kontroli),
 - ✓ 2 z powodu śmierci biegłych rewidentów prowadzących podmioty uprawnione w formie działalności we własnym imieniu i na własny rachunek,
 - ✓ 1 z powodu skreślenia biegłego rewidenta z rejestru.

Na dzień 31 grudnia 2014 r. toczyły się 2 postępowania administracyjne w sprawie skreślenia z rejestru biegłych rewidentów i 2 postępowania administracyjne w sprawie skreślenia z listy podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.

Jednocześnie w 2014 r. KRBR wydawała uchwały oraz komunikaty, dotyczące ewidencji biegłych rewidentów oraz podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, w tym w zakresie określenia wzorów informacji i sprawozdań, a także prawidłowego realizowania obowiązków sprawozdawczych.

Ponadto w 2014 r. KRBR podjęła działania dotyczące obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów w zakresie wywiązania się przez biegłych

rewidentów z obowiązku obligatoryjnego doskonalenia w 2013 r.³³ oraz w sprawie zakresu tematycznego i minimalnej liczby godzin obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów w 2015 r. Dopuszczony został również e-learning jako jedna z form odbycia obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów w 2014 r.³⁴ Ze względu na zmiany wynikające z ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych (Dz. U. z 2014 r. poz. 768, dalej: „ustawa deregulacyjna”), KRBR podjęła także 3 uchwały w zakresie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, dostosowując regulacje samorządu do nowych przepisów ustawy.

KRBR podejmowała również działania mające na celu rozliczenie biegłych rewidentów z obowiązku obligatoryjnego doskonalenia zawodowego w 2014 r. Ustalono, że w 2014 r. obowiązek ten dotyczył 7 142 biegłych rewidentów, z czego 871 biegłych rewidentów nie wywiązało się z obowiązku obligatoryjnego doskonalenia zawodowego. W stosunku do tych biegłych rewidentów KRBR podejmowała różne działania, w tym w stosunku do 415 biegłych ich sprawy w 2015 r. skierowano do KRD, 192 osoby zostały skreślone z rejestru w 2014 r., natomiast 29 biegłych skreślono z rejestru w 2015 r.

W 2014 r. było 16 jednostek, które uzyskały zgodę KRBR na przeprowadzanie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów (w porównaniu do 2013 r. liczba jednostek zmniejszyła się o 2 jednostki). Spośród tych jednostek 6 podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych otrzymało zgodę na organizację w 2014 r. szkoleń z zakresu obligatoryjnego doskonalenia zawodowego w formie e-learning. Zamiar prowadzenia obligatoryjnego doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów zgłosiły też 22 oddziały regionalne KIBR oraz 26 Oddziałów Okręgowych Stowarzyszenia Księgowych w Polsce. KRBR w okresie sprawozdawczym przeprowadziła 5 wizytacji obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, mających na celu kontrolę przestrzegania przez jednostki prowadzące szkolenia zasad opisanych we wskazówkach organizacyjno-metodycznych.

W 2014 r. KRBR podjęła 11 uchwał w zakresie postępowania kwalifikacyjnego dla kandydatów na biegłych rewidentów oraz dotyczące funkcjonowania Komisji Egzaminacyjnej, w tym 8 uchwał służących dostosowaniu do zmian przepisów ustawy wynikających z przyjęcia ustawy deregulacyjnej.

W tym okresie KRBR prowadziła intensywne prace nad przygotowaniem uchwał wprowadzających – jako krajowe standardy rewizji finansowej oraz zasady wewnętrznej kontroli jakości podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych – wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) – międzynarodowych standardy rewizji finansowej, międzynarodowych standardów usług przeglądu oraz międzynarodowych standardów usług akceptacyjnych, a także Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1 – *Kontrola jakości firm*

³³ Uchwała KRBR Nr 2260/41/2014 z dnia 8 kwietnia 2014 r. w sprawie przekazania do Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego listy biegłych rewidentów, którzy w roku 2013 nie dopełnili obowiązku doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów – dotyczyła 336 biegłych rewidentów.

³⁴ Komunikat Nr 32/2014 z dnia 11 lutego 2014 r. w sprawie dopuszczenia e-learningu jako jednej z form odbycia obligatoryjnego doskonalenia zawodowego dla biegłych rewidentów w 2014 r.

przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych. W ramach przedmiotowych prac m.in. trwały tłumaczenia nowych/zmienionych standardów IAASB IFAC, które mają się znaleźć w przedmiotowych uchwałach, a także jednocześnie prowadzono uzgodnienia z IFAC w kwestii umożliwienia przekazania do KIBR praw do bezpłatnych publikacji oraz korzystania z tłumaczenia przedmiotowych standardów (działania niezbędne w celu inkorporowania ich do polskiego porządku prawnego).

W okresie od 1 stycznia 2014 r. do 31 grudnia 2014 r. KRBR nie podejmowała uchwał dotyczących zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów. W tym okresie zapoczątkowano jednak prace nad tłumaczeniem zmian części treści obowiązującej biegłych rewidentów wersji Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC (prace dotyczyły m.in. następujących części Kodeksu: *Przedmowa*, *Konflikt interesów*, a także definicji *Zespołu realizującego zlecenie* oraz *Osoby sprawującej nadzór nad jednostką*), które umożliwią przyjęcie przez KRBR, jako zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów, najnowszej wersji Kodeksu IFAC.

W zakresie postępowania dyscyplinarnego KRBR podjęła uchwałę Nr 2676/50/2014 z dnia 18 grudnia 2014 r. zmieniającą uchwałę w sprawie Regulaminu postępowania dyscyplinarnego wobec biegłych rewidentów (uchwała nie została rozpatrzona przez KNA do końca roku).

W okresie od 1 stycznia 2014 r. do 31 grudnia 2014 r. KRBR, na podstawie art. 27 ust. 1 pkt 3 ustawy, podjęła 2 uchwały w sprawie nałożenia na podmiot uprawniony kary pieniężnej (w wysokości 3 500,00 zł oraz 4 650,00 zł). Dotyczyło to podmiotów uprawnionych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego. Jednocześnie w tym okresie KRBR nie podjęła uchwał w sprawie zakazu wykonywania przez podmioty uprawnione czynności rewizji finansowej.

Na dzień 31 grudnia 2014 r. toczyły się 32 postępowania administracyjne w sprawie nałożenia na podmioty uprawnione kary pieniężnej na podstawie art. 27 ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy.

W zakresie opłaty rocznej z tytułu nadzoru w okresie sprawozdawczym KRBR podjęła 2 uchwały, w tym: uchwałę nr 2362/44/2014 z dnia 24 czerwca 2014 r. zmieniającą uchwałę w sprawie sposobu obliczania oraz sposobu wnoszenia opłaty rocznej z tytułu nadzoru oraz uchwałę nr 2589/48/2014 z dnia 21 października 2014 r. w sprawie wysokości opłaty rocznej z tytułu nadzoru w 2015 r. (w której ustalono jej wysokość na poziomie 1,75% przychodów podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych z wykonywania czynności rewizji finansowej).

Dodatkowo w tym zakresie KRBR wydała 2 komunikaty, w szczególności: nr 33/2014 z dnia 11 lutego 2014 r. w sprawie minimalnej wysokości opłaty rocznej z tytułu nadzoru za 2014 r., a także nr 37/2014 z dnia 24 czerwca 2014 r. w sprawie prawidłowego wypełniania rocznego rozliczenia opłaty rocznej z tytułu nadzoru za 2014 r.

W 2014 r. KRBR podjęła uchwałę nr 2590/48/2014 z dnia 21 października 2014 r. w sprawie wysokości opłat z tytułu wpisu na listę podmiotów uprawnionych do badania

sprawozdań finansowych w 2015 r., w której określiła wysokość opłaty z tytułu wpisu na listę w kwocie 1 500,00 zł – tak jak w roku poprzednim. Ponadto KRBR podjęła uchwałę nr 2195/39/2014 z dnia 11 lutego 2014 r. w sprawie wysokości składki członkowskiej biegłych rewidentów w 2014 r., w której określiła wysokość składki członkowskiej w wysokości 360,00 zł.

KRBR w 2014 r. podjęła uchwałę nr 2363/44/2014 z dnia 24 czerwca 2014 r. w sprawie zatwierdzenia sprawozdania finansowego KIBR za 2013 r. KKR³⁵ podjęła uchwałę nr 1/2014 z dnia 23 czerwca 2014 r. w sprawie przyjęcia opinii dotyczącej sprawozdania finansowego KIBR za 2013 r.

Wśród innych działań KRBR podejmowała uchwały służące zwołaniu w 2015 r. VIII Krajowego Zjazdu Biegłych Rewidentów.

Ponadto w 2014 r. KRBR wydała komunikaty:

- nr 41/2014 z dnia 25 września 2014 r. w sprawie zaliczania funduszy inwestycyjnych do kategorii jednostek zainteresowania publicznego;
- nr 43/2014 z dnia 21 października 2014 r. w sprawie obowiązku uczestniczenia w obserwowaniu spisu z natury.

Z punktu widzenia KNA, podsumowując działania KRBR, należy szczególnie podkreślić trwający od 2011 r. proces przyjmowania przez KRBR Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej jako krajowych standardów rewizji finansowej. Wydaje się, że współpraca robocza pomiędzy KNA i KRBR w 2014 r. przyniesie zamierzony efekt w postaci przyjęcia nowych standardów na początku 2015 r.³⁶

Na uwagę zasługuje fakt, że KRBR dostosowała przed końcem 2014 r. swoje regulacje w zakresie postępowania kwalifikacyjnego dla kandydatów na biegłych rewidentów oraz w zakresie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, wynikające ze zmian ustawy wprowadzonych ustawą deregulacyjną.

Biorąc pod uwagę dużą liczbę toczących się postępowań administracyjnych, wynikających z ustaleń z kontroli przeprowadzonych w latach poprzednich, wydaje się że zadanie związane z nakładaniem kar na podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych wymaga większego zaangażowania KRBR a także efektywnej współpracy pomiędzy KRBR a KKN.

W zakresie obowiązku doskonalenia zawodowego podkreślić należy, iż ponownie wzrosła liczba biegłych rewidentów, którzy nie wywiązali się z obowiązku obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, w stosunku do roku poprzedniego³⁷. Przy

³⁵ Sprawozdanie z działalności KKR w 2014 r. dostępne jest na stronie internetowej BIP MF  Działalność  Ciała kolegialne w dziale KNA w zakładce *Sprawozdania*.

³⁶ W dniu 1 kwietnia 2015 r. KNA zatwierdziła odpowiednie uchwały KRBR.

³⁷ Liczba biegłych rewidentów, którzy nie wywiązali się z obowiązku obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, w stosunku do których KRBR skierowała sprawy do KRD:

- 992 w 2010 r., zgodnie z uchwałą nr 4000/57/2011 KRBR z dnia 29 marca 2011 r.
- 532 w 2011 r., zgodnie z uchwałą nr 929/12/2012 KRBR z dnia 6 marca 2012 r.
- 113 w 2012 r., zgodnie z uchwałą nr 1635/26/2013 KRBR z dnia 12 marca 2013 r.
- 336 w 2013 r., zgodnie z informacją z KRBR, przekazaną pismem z dnia 15 kwietnia 2014 r.
- 415 w 2014 r., zgodnie z uchwałą nr 2888/53/2015 KRBR z dnia 10 marca 2015 r.

czym wskazane jest kontynuowanie działań KRBR dyscyplinujących biegłych rewidentów niewypełniających tego obowiązku, który jest istotny dla jakości wykonywania czynności rewizji finansowej. Za pozytywne należy uznać podejmowanie działań mających uelastyczyć formy doskonalenia zawodowego, takie jak wprowadzenie szkoleń w formie e-learning. Należy również oczekiwać, że nowe regulacje ustawowe wynikające z ustawy deregulacyjnej, umożliwiające m.in. realizację obowiązku doskonalenia zawodowego częściowo w formie samokształcenia, ułatwią biegłym rewidentom efektywną realizację tego obowiązku. Troską KRBR powinny natomiast być dobór właściwej tematyki obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, a także wysoka jakość szkoleń przeprowadzanych przez uprawnione jednostki.

Zauważalne są również działania KRBR mające na celu poprawę realizacji obowiązków sprawozdawczych a także tych związanych z ewidencją i opłatą z tytułu nadzoru. Niemniej jednak nadal nie wszyscy biegli rewidentzi i nie wszystkie podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych prawidłowo, rzetelnie i terminowo realizują obowiązki sprawozdawcze, co w dalszym ciągu powinno być wyzwaniem dla samorządu zawodowego biegłych rewidentów.

PLAN DZIAŁANIA KNA NA ROK 2015

1. Prowadzenie działań zmierzających do zapewnienia wysokiej jakości wykonywania zawodu biegłego rewidenta i systemów zapewniania jakości w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych (firmach audytorskich), poprzez m.in. poprawę efektywności działania Krajowej Komisji Nadzoru w zakresie przeprowadzanych kontroli, a w szczególności:
 - analizę raportów z kontroli podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych wykonujących czynności rewizji finansowej w jednostkach zainteresowania publicznego,
 - przegląd wybranych akt kontroli,
 - kierowanie zaleceń do Krajowej Komisji Nadzoru w obszarze metodyki i procedur kontroli.
2. Prowadzenie działań mających na celu zapewnienie jednolitych zasad wykonywania zawodu biegłego rewidenta w Polsce, w szczególności poprzez:
 - wspieranie implementacji międzynarodowych standardów rewizji finansowej (MSRF) jako norm wykonywania zawodu biegłych rewidentów w Polsce,
 - nadzór nad doskonaleniem zawodowym biegłych rewidentów w szczególności nad zakresem tematycznym obligatoryjnego doskonalenia zawodowego oraz okresem rozliczeniowym i minimalną liczbą godzin tego doskonalenia.
3. Uczestniczenie w procesie dostosowania prawa krajowego i organu nadzoru publicznego do zmian wynikających z prawa Unii Europejskiej, w tym:
 - opiniowanie projektów aktów prawa krajowego, w szczególności w zakresie zadań nadzoru publicznego,
 - uczestnictwo w pracach na forum Unii Europejskiej służących wdrożeniu nowych przepisów,
 - dokonanie analizy w zakresie możliwych dodatkowych zadań Komisji Nadzoru Audytowego wynikających ze zmiany przepisów prawa na poziomie Unii Europejskiej i wdrożenia ich na poziomie krajowym.

4. Ustalenie priorytetowych obszarów zainteresowania Komisji Nadzoru Audytowego w prowadzonych postępowaniach dyscyplinarnych.
5. Wypracowanie zasad obejmowania nadzorem badań sprawozdań finansowych wykonywanych przez firmy audytorskie zarejestrowane poza Polską mających znaczenie dla rynku polskiego.
6. Nadzór nad procesem przyznawania uprawnień biegłego rewidenta i rejestracją podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, w szczególności poprzez kontrolę procedury wpisu do rejestru biegłych rewidentów i na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.
7. Działania na rzecz promowania rewizji finansowej jako podstawy zapewniania wiarygodnych informacji w sprawozdaniach finansowych, w szczególności poprzez:
 - kształtowanie polityki informacyjnej Komisji Nadzoru Audytowego, służącej w szczególności informowaniu kluczowych interesariuszy o zadaniach i działalności nadzoru publicznego,
 - udział przedstawicieli Komisji Nadzoru Audytowego w konferencjach i debatach poświęconych sprawozdawczości i rewizji finansowej.
8. Rozwijanie współpracy międzynarodowej, w tym w szczególności w ramach Europejskiej Grupy Organów Nadzoru nad Audytorami (EGAOb), Międzynarodowego Forum Niezależnych Nadzorów Audytowych (IFIAR) i Europejskiej Grupy Kontroli Rewizji Finansowej (EAIG) oraz z wybranymi organami nadzoru publicznego z Unii Europejskiej oraz z państw trzecich, w szczególności z USA.
9. Rozwijanie zasobów, które usprawnią realizację zadań Komisji Nadzoru Audytowego.
10. Bieżąca realizacja zadań określonych w *ustawie z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym* (Dz. U. Nr 77, poz. 649, z późn. zm.).