

Stosowane skróty:

- **IAASB** – Rada Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (*International Auditing and Assurance Standards Board*), agenda IFAC, autor MSRF
- **IFAC** – Międzynarodowa Federacja Księgowych (*International Federation of Accountants*)
- **jzp** – jednostka zainteresowania publicznego
- **KNF** – Komisja Nadzoru Finansowego
- **KRBR** – Krajowa Rada Biegłych Rewidentów
- **KSB** – Krajowe Standardy Badania
- **KSKJ** – Krajowy Standard Kontroli Jakości
- **KSP** – Krajowy Standard Przeglądu
- **KSRF** – Krajowe Standardy Rewizji Finansowej
- **KSUA** – Krajowe Standardy Usług Atestacyjnych
- **MSB** – Międzynarodowe Standardy Badania
- **MSKJ** – Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości
- **MSRF** – Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej (w ich skład wchodzi MSB, MSUA i MSUP)
- **MSUA** – Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych
- **MSUP** – Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu
- **PANA** – Polska Agencja Nadzoru Audytowego
- **PIBR** – Polska Izba Biegłych Rewidentów

Wyjaśnienia pozostałych skrótów znajdują się na s. 2

MICHAŁ FOLCIK¹

Audyty wewnętrzny – geneza, podstawy działania i organizacja (cz. I)

Rosnąca rola audytu wewnętrznego w ostatnich latach sprawia, że warto przyjrzeć się bliżej tej funkcji i jej organizacji w podmiocie (przedsiębiorstwie, jednostce sektora publicznego).

W marcu 2021 r. Rada Nadzorcza Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie (dalej GPW) podjęła uchwałę² w sprawie Dobrych Praktyk Spółek Notowanych na GPW 2021 (dalej Dobre Praktyki), zastępując nimi dotychczas obowiązujące Dobre Praktyki Spółek Notowanych na GPW 2016. Dobre Praktyki³ określają zasady ładu korporacyjnego spółek akcyjnych będących emitentami akcji, obligacji zamiennych lub obligacji z prawem pierwszeństwa, dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym prowadzonym przez GPW. Weszły w życie 1.07.2021 r.

Pierwszy raport nt. stosowania zawartych w nich zasad spółki powinny były dostarczyć do 31.07.2021 r., a w raporcie rocznym za 2021 r. miały zawrzeć pierwsze oświadczenie o ich stosowaniu.

Dobre Praktyki 2021 (zawarte w nich zasady) dzielą się na sześć grup, przy czym grupę trzecią poświęcono tzw. systemom i funkcjom wewnętrznym spółki jako nieodzownym narzędziom sprawowania nad nią nadzoru. Składają się na nie głównie kontrola wewnętrzna, zarządzanie ryzykiem, nadzór zgodności działalności z prawem (*compliance*), a także skuteczna **funkcja audytu wewnętrznego**. Oczywiście systemy te i funkcje powinny być dostosowane do wielkości spółki oraz rodzaju i skali działalności. Za ich działanie odpowiada zarząd. Natomiast rada nadzorcza monitoruje ich skuteczność, m.in. na podstawie dostarczanych okresowo sprawozdań, przy-

¹Dr nauk ekon., biegły rewident, MBA, CIA, CISA.

²Uchwała Rady Nadzorczej Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie S.A. nr 13/1834/2021 z 29.03.2021 r.

³Są one wynikiem pracy ekspertów reprezentujących różne grupy uczestników rynku kapitałowego, wchodzących w skład Komitetu Konsultacyjnego GPW ds. Ładu Korporacyjnego.

gotowanych przez osoby odpowiedzialne za te systemy i funkcje oraz przez zarząd spółki. Monitorowanie może być powierzone komitetowi audytu wyodrębnionemu w ramach rady nadzorczej. Nie zwalnia to jednak rady nadzorczej od dorocznej oceny skuteczności funkcjonowania tych systemów i funkcji.

Chociaż w praktyce gospodarczej wskazane systemy i funkcja audytu wewnętrznego działają raczej w dużych (giełdowych) spółkach, nie zmienia to faktu, że mają stanowić istotne wsparcie spółki podczas realizacji jej celów oraz wspomagać bezpieczeństwo jej funkcjonowania. Biorąc zaś pod uwagę, że zarząd i rada nadzorcza mają w skuteczny, bezpieczny i zgodny z prawem sposób zapewnić osiągnięcie postawionych przez właścicieli celów, powinny być zainteresowane wdrożeniem oraz działaniem takich systemów i funkcji. Systemy kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem, nadzoru zgodności działalności z prawem oraz funkcja audytu stanowią bowiem niejako „zbrojne ramię” tych organów spółki.

Wraz z rozwojem spółki, wzrostem skali, a często komplikowaniem się działalności skuteczne zarządzanie spółką i nadzór nad nią przez zarząd i radę nadzorczą stają się trudniejsze. Coraz większe znaczenie przypisuje się funkcji audytu wewnętrznego, gdyż stanowi istotne wsparcie zarządzania i nadzoru. Bez wyodrębnienia tej funkcji w spółce bieżące/okresowe monitorowanie skuteczności systemów kontroli przez radę nadzorczą lub utworzony w jej ramach komitet audytu⁴ może być znacznie utrudnione.

Audyty wewnętrzny – geneza powstania

Historia audytu i zawodu audytora sięga wielu wieków wstecz. Jak podaje Robert Moeller⁵, według ustaleń historyków, na podstawie odnalezionych zapisków w kamieniu, datowanych na 3500–3000 lat p.n.e., pisarze w cywilizacjach Mezopotamii wykorzystywali zaawansowane systemy kontroli wewnętrznej oparte na znaczkach, kropkach i haczykach.

Powstanie audytu należy wiązać z potrzebą niezależnej weryfikacji czynności podejmowanych przez inne osoby. Zwykle towarzyszył on mniej lub bardziej sformalizowanemu prowadzeniu systemu obliczeń (rachunkowości).

Do lat 30. XX w. wiele przedsiębiorstw nie przywiązywało jednak większej wagi do audytu wewnętrznego. Jego

⁴ Ustanowienie komitetu audytu w jzp jest w zasadzie obowiązkowe. W myśl uobr do jego zadań należy m.in. monitorowanie skuteczności systemów kontroli wewnętrznej i systemów zarządzania ryzykiem oraz audytu wewnętrznego, w tym w zakresie sprawozdawczości finansowej (art. 130 § 1 pkt 1b).

⁵ Zob. R. Moeller, *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 25.

znaczenie istotnie wzrosło w wyniku światowego kryzysu gospodarczego. Powstała w 1934 r. amerykańska Komisja Papierów Wartościowych i Giełd (SEC) zaczęła wymagać, aby zarejestrowane przez nią spółki dostarczały sprawozdania finansowe potwierdzone przez niezależnych audytorów. Skłoniło to spółki do utworzenia własnych działów audytu, których podstawowym zadaniem miało być wspieranie i uzupełnianie audytorów zewnętrznych. Ci skupiali się bowiem na wyrażeniu opinii nt. wiarygodności i prawidłowości sprawozdań finansowych przedsiębiorstwa, a nie na wykrywaniu słabych punktów kontroli wewnętrznej czy nawet błędów w zapisach⁶.

Z czasem oczekiwania i wymagania wobec audytu wewnętrznego zaczęły rosnąć i wykraczać poza sferę sprawozdań finansowych (audytu finansowego). Za istotną zmianę w funkcjonowaniu audytu wewnętrznego uznaje się pracę dyplomową Victora Z. Brinka nt. konieczności wprowadzenia nowoczesnego, na ówczesne czasy, audytu wewnętrznego. Zorganizował on taki audyt, pracując w Ford Motor Co.

Obok audytu finansowego zaczął się rozwijać audyt operacyjny. Definicję audytu wewnętrznego, która stworzyła podstawy do ukierunkowania się na audyt operacyjny, zaprezentowali Victor Z. Brink i James A. Cashin⁷: audyt wewnętrzny pojawia się jako specjalna część szeroko pojętej rachunkowości, wykorzystujący podstawowe techniki i metody audytu. Fakt, że biegły rewident i audytor wewnętrzny stosują wiele tych samych technik, często prowadzi do błędnego poglądu, że ich ostateczne cele niewiele się różnią. Audytor wewnętrzny, jak każdy audytor, zajmuje się dochodzeniem prawdziwości twierdzeń, ale badane przez niego twierdzenia obejmują dużo większy zakres i dotyczą wielu spraw, których związek z księgowością jest często odległy. Ponadto audytor wewnętrzny jako członek przedsiębiorstwa jest bardziej zainteresowany tym, aby uczynić badane obszary działalności jak najbardziej efektywnymi. Świadczenie usług na rzecz zarządu w dużym stopniu oddziałuje na jego sposób myślenia i ogólne podejście.

W 1942 r. w Stanach Zjednoczonych została powołana – dziś najstarsza i największa na świecie – organizacja skupiająca audytorów wewnętrznych: The Institute of Internal Auditors (IIA, Instytut Audytorów Wewnętrznych). Zrzesza w blisko 200 oddziałach narodowych i organizacjach afiliowanych ponad 170 tys. osób. Jej wybitnymi członkami byli wspomniany wcześniej Victor Z. Brink oraz Lawrence B. Sawyer, dzięki którym rozszerzony zo-

⁶ Tamże, s. 27 i 28.

⁷ P. Bednarek, *Historyczne uwarunkowania rozwoju audytu wewnętrznego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2009.

stał zakres prac audytora wewnętrznego. Obejmował on wiele usług dla zarządu, takich jak⁸:

- przegląd i ocena niezawodności oraz wystarczalności działań księgowych, finansowych i operacyjnych mechanizmów kontrolnych,
- udzielanie zapewnienia o stopniu zgodności z ustanowioną w przedsiębiorstwie polityką, planami i procedurami,
- udzielanie zapewnienia o stopniu, w jakim aktywa przedsiębiorstwa są chronione przed utratą z różnych przyczyn,
- udzielanie zapewnienia o wiarygodności danych rachunkowości i innych tworzonych w organizacji,
- ocena jakości dokonań w toku wykonywania przydzielonych obowiązków.

Od tamtego czasu audyt wewnętrzny się rozwijał. W 1978 r. Instytut Auditorów Wewnętrznych wprowadził międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego (dalej standardy IIA), które definiowały jego działalność jako niezależną, oceniającą, ustanowioną w ramach organizacji jako usługę dla tej organizacji.

Omawiając rozwój audytu wewnętrznego, Kazimiera Winiarska wyróżnia trzy jego etapy: tradycyjny, współczesny i nowoczesny⁹.

Tradycyjny audyt wewnętrzny pełnił funkcje kontrolne na potrzeby kontrolera, a przedmiotem kontroli była jakość rachunkowości. Oferował kontrolerowi (obecnie radzie nadzorczej) usługi audytu finansowego, audytu zgodności i audytu nadużyć.

Współczesny audyt wewnętrzny zapewnia kontrolę wewnętrzną oraz wewnętrzne doradztwo dla kadry zarządzającej. Nie jest jednak do końca jasne, kogo ten audyt obsługuje. Niektórzy audytorzy uważają, że ich zadaniem jest obsługa dwóch podmiotów: rady nadzorczej i kadry zarządzającej wyższego szczebla. Inni uznają, że pracują tylko na rzecz rady nadzorczej.

Nowoczesny audyt wewnętrzny stanowi zmodyfikowaną wersję współczesnego audytu wewnętrznego. W poprzednich etapach audytów wewnętrznych chętnie współpracował z radą nadzorczą, nie widząc zarazem potrzeby akceptacji przez kadrę zarządzającą niższego szczebla (operacyjną). Nowocześni audytorzy wewnętrzeni uważają, że samo wsparcie kadry zarządzającej wyższego szczebla nie wystarczy do przeprowadzenia skutecznego audytu. Potrzebne jest zaangażowanie kadry zarządzającej niższego szczebla (operacyjnej), ponieważ to ona kieruje większość zadań audytowych do audyto-

row wewnętrznych. Nowoczesny audyt wewnętrzny jest usytuowany w centrum złożonego i subtelnego układu czterech głównych interesariuszy: zarządu, audytorów zewnętrznych (biegłych rewidentów), wyższej kadry zarządzającej i operacyjnej kadry zarządzającej.

Zdaniem K. Winiarskiej nowoczesny audyt wewnętrzny to najbardziej prawdopodobna przyszłość instytucji. Nie jest to jednak jedyny możliwy scenariusz rozwoju. Audytorzy mogą dokonać zupełnie innego wyboru przedmiotu badania i odbiorców, ich ustaleń i wyników.

Instytut Auditorów Wewnętrznych przeprowadził w latach 2006 i 2010 obszerne badania nt. funkcjonowania audytu wewnętrznego. Z badania, które odbyło się w 2010 r., wynika, że kluczowymi obszarami działania audytu wewnętrznego były audyty operacyjne, audyty zgodności z przepisami aktów wykonawczych, audyty ryzyka finansowego, badanie oszustw i nieprawidłowości, oceny efektywności i systemów kontroli, audyty ryzyka systemów informatycznych oraz audyty ryzyka informacji.

Badania pokazały, że obserwowane trendy zainteresowania audytu wewnętrznego to¹⁰:

- nadzór korporacyjny,
- zarządzanie ryzykiem,
- opracowanie strategii oraz działań operacyjnych firmy (np. strategiczna karta wyników),
- etyka audytu,
- działania społeczne i ochrona środowiska.

Z perspektywy lat widać, że audyt wewnętrzny podlega ciągłym zmianom. Zmiany te miały dotychczas raczej charakter ewolucyjny, polegający na dostosowaniu się do zmian w otoczeniu i oczekiwań interesariuszy.

Audit wewnętrzny – podstawy funkcjonowania

Każdy zawód wymaga określenia celu, przedmiotu i sposobu działania oraz ustalenia zasad regulujących działanie członków zawodu. Tak też jest w przypadku audytorów wewnętrznych. Za główne standardy postępowania uznaje się standardy IIA, mające na celu m.in.: wyznaczenie ramowych zasad wykonywania i upowszechniania szerokiego zakresu usług audytu wewnętrznego, a także dostarczanie audytorom wewnętrznym wskazówek, jak przestrzegać obowiązkowych elementów standardów. Jak można przeczytać we wprowadzeniu do standardów, zbudowano je w postaci stwierdzeń określających podstawowe wymogi wobec praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, sposoby oceny skuteczności jego działań oraz wyjaśniających zastosowane terminy

⁸ Tamże.

⁹ Zob. K. Winiarska, *Rozwój audytu wewnętrznego na świecie*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2015, nr 864.

¹⁰ Tamże.

i pojęcia. Standardy dzielą się na dwie główne kategorie: **standardy atrybutów** – określające cechy organizacji i osób zajmujących się audytem wewnętrznym, oraz **standardy działań** (33) – opisujące charakter i funkcjonowanie audytu wewnętrznego oraz kryteria jakościowe oceny jego działań. Rozwinięciem standardów atrybutów i standardów działań są **standardy wdrożenia** (54), które opisują wymagania stawiane usługom zapewniającym lub doradczym.

W myśl standardów IIA usługi zapewniające polegają na dokonywaniu przez audytorów wewnętrznych obiektywnej oceny dowodów, służącej dostarczeniu opinii lub wniosków nt. jednostki, operacji, funkcji, procesów, systemów lub innych zagadnień. Charakter i zakres zadania ustala audytor wewnętrzny. Usługi doradcze wykonywane są zwykle w odpowiedzi na konkretne zapotrzebowanie zleceniodawcy.

Cel działania oraz uprawnienia i odpowiedzialność audytora wewnętrznego w organizacji reguluje Standard 1000. Wymaga on, aby kwestie te były formalnie uregulowane w tzw. **karcie audytu wewnętrznego**, która ustala pozycję tego audytu w strukturze organizacji, w tym charakter podległości funkcjonalnej kierującego audytem wewnętrznym wobec rady nadzorczej, uprawnienia dostępu do danych, personelu i majątku rzeczowego w zakresie koniecznym do wykonywania zadań audytowych, oraz określa zakres działania audytu wewnętrznego. Kartę zatwierdza rada nadzorcza, ale jest ona także dokumentem uznanym i akceptowanym przez kierownictwo. Okresowo powinna być przeglądana, aby ocenić, czy określony w niej cel działania, uprawnienia i odpowiedzialność audytora wewnętrznego pozostają aktualne i umożliwiają realizację wyznaczonych zadań.

Standardy IIA są stosowane od dłuższego czasu w przedsiębiorstwach prywatnych. W przypadku polskich przedsiębiorstw sektora finansów publicznych podstawą funkcjonowania audytu wewnętrznego (począwszy od jego wprowadzenia w 2002 r.), regulującą zasady jego działania i organizacji, jest ustawa o finansach publicznych¹¹. Wydano do niej przepisy wykonawcze w postaci: rozporządzenia MF¹², komunikatów ministerstwa finansów w sprawie ogłoszenia standardów audytu wewnętrznego, kodeksu etyki audytora wewnętrznego oraz karty audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych. Rozporządzenie określa sposób przeprowadzania audytu wewnętrznego w zależności od charakte-

ru świadczonych usług, a także wskazuje najważniejsze dokumenty, jakie powinny zostać utworzone w wyniku audytu. Z kolei komunikaty stanowią zbiór wskazówek i wytycznych związanych z działaniami audytu oraz audytorów wewnętrznych.

Początkowo audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych, podobnie jak w przypadku przedsiębiorstw prywatnych, skupiał się na wykonywaniu zadań dotyczących działania kontroli w obszarze finansów (księgi rachunkowe, gromadzenie i wydatkowanie środków publicznych, zarządzanie finansami). Charakter zadań powodował, że audyt wewnętrzny postrzegano jako swoistą kontrolę finansową¹³. Spojrzenie na audyt wewnętrzny uległo zmianie wraz z nowelizacją ustawy o finansach publicznych dokonanej w 2005 r.

Oprócz badania systemów zarządzania i kontroli, w tym finansowych, zmierzającego do obiektywnej oceny adekwatności, efektywności i skuteczności tych systemów, audytor wewnętrzny zaczął pełnić funkcję doradcy w zakresie usprawnienia działań jednostki. Kolejna nowelizacja ustawy o finansach publicznych (2009 r.) przybliżyła audyt wewnętrzny do standardów IIA, wyznaczając mu zadanie podejmowania działań w dziedzinie kontroli zarządczej i wykonywania czynności doradczych.

Przedmiotem kontroli zarządczej jest ocena realizacji czynności przez zarządzającego organizacją, dzięki którym organizacja osiąga postawione jej cele. W myśl art. 68 tej ustawy są to m.in. czynności zmierzające do osiągnięcia: zgodności działań z przepisami prawa i procedurami, skuteczności i efektywności działań, wiarygodności sprawozdań finansowych, ochrony zasobów, racjonalnego zarządzania (ochrony przed) ryzykiem. Tak definiowana kontrola zarządcza jest bliska rozwiązaniom przyjętym w międzynarodowych standardach kontroli COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) i INTOSAI (International Organisation of Supreme Audit Institutions), i wykracza poza tradycyjnie rozumiane pojęcie kontroli polegającej na porównaniu stanu rzeczywistego z zamierzonym.

Począwszy od 1.01.2017 r., na podstawie wydanego 12.12.2016 r. przez MRiF komunikatu, podstawą działania audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych stały się standardy IIA. Tym samym osiągnięto zgodność zasad działania audytu wewnętrznego w sektorze finansów publicznych i sektorze przedsiębiorstw prywatnych.

Rosnący postęp technologiczny oparty w coraz większym stopniu na rozwiązaniach IT wymusza na audyto-

¹¹ Ustawa z 27.08.2009 r. (tekst jedn. DzU z 2021 r. poz. 305).

¹² Obecnie obowiązuje rozporządzenie z 4.09.2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu (tekst jedn. DzU z 2018 r. poz. 506).

¹³ Zob. A. Skoczylas, W. Nowak, *Ewolucja audytu wewnętrznego w polskim sektorze finansów publicznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, 63 (119).

rach wewnętrznych konieczność specjalizacji w tym obszarze. Oprócz standardów IIA celowe jest stosowanie międzynarodowych wytycznych dla kontroli, zorientowanych na technologie informacyjne i powiązane, tzw. COBIT (*Control Objectives for Information and Related Technology*). Standardy COBIT są publikowane i aktualizowane przez ITGI (IT Governance Institute) oraz związaną z nim organizację ISACA (Information Systems Audit and Control Association)¹⁴. ISACA jest przewodnikiem uzupełniającym IIA w sprawach związanych z technologią.

Standardy COBIT definiują zorientowane na pięć dziedzin zasady ramowe nadzoru IT. Są to:

- powiązanie strategiczne – należy podejmować starania zmierzające do powiązania działań IT z pozostałymi działaniami przedsiębiorstwa,
- zapewnienie wartości – konieczne są procesy zapewniające realizację przez IT oczekiwanych korzyści w ramach strategii optymalizacji kosztów,
- zarządzanie ryzykiem – kadra zarządzająca powinna być świadoma poziomu ryzyka możliwego do zaakceptowania dla przedsiębiorstwa oraz skutków jego urzeczywistnienia się, w tym IT,
- zarządzanie zasobami – należy wybierać optymalne inwestycje w IT oraz zapewnić odpowiednie ich wykorzystanie,
- pomiar wydajności – nieodzowne jest śledzenie i monitorowanie efektywności wdrażanych strategii, projektów i procesów.

Standardy COBIT są zorganizowane w postaci trójwymiarowego sześcianu IT, którego płaszczyznami są: zasoby IT, procesy IT i wymagania biznesowe. Zasoby IT obejmują wszystkie zasoby IT w przedsiębiorstwie (ludzie, infrastruktura, aplikacje, informacja). Procesy IT obejmują domeny (grupy procesów IT, tj. planowanie i organizacja, pozyskiwanie i wdrażanie, dostarczanie i wsparcie, monitoring i ocena), procesy (pogrupowane czynności) i czynności (działania konieczne do osiągnięcia założonych celów). Wymagania biznesowe są każdorazowo poddawane ocenie przez pryzmat siedmiu atrybutów: skuteczności, wydajności, poufności, integralności, dostępności, zgodności z przepisami i wiarygodności. Poszczególne wymiary sześcianu i ich dalsze składowe są w standardach COBIT szeroko i wnikliwie rozwijane (uszczegóławiane), co umożliwia ich wykorzystanie w toku audytu.

Podsumowując przegląd głównych standardów stanowiących podstawę funkcjonowania audytu wewnętrznego, nasuwa się wniosek, że bez względu na rodzaj podmiotu, w którym powołano audyt wewnętrzny, kluczowymi i pod-

stawowymi standardami organizującymi pracę audytorów są standardy IIA. W pewnych przypadkach mogą one – z uwagi na specyfikę danego podmiotu lub przedmiotu zadania audytowego – wymagać rozwinięcia czy uzupełnienia. Pomocne mogą się okazać standardy specyficzne, właściwe w danych okolicznościach, takie jak COBIT, czy też w przypadku audytów jakości – normy ISO, pozwalające na lepsze rozpoznanie analizowanego tematu.

Audyt wewnętrzny – organizacja jego działania w przedsiębiorstwie

Prawidłowe zorganizowanie audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie jest kluczowe dla jego skutecznego działania. Poniżej zaprezentowane zostaną istotne, decydujące o tym strategiczne rozwiązania – odpowiednie umiejscowienie komórki audytu wewnętrznego w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstwa i zdefiniowanie roli audytu wewnętrznego w powiązaniu z innymi komórkami organizacyjnymi przedsiębiorstwa¹⁵.

Standardy IIA zawierają wytyczne, które przesądzają o umiejscowieniu audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie¹⁶. W szczególności Standard 1100 wymaga, aby audyt wewnętrzny był niezależny i obiektywny, co ma zagwarantować m.in. bezpośrednio jego podporządkowanie takiemu szczeblowi zarządzania przedsiębiorstwem, który zapewnia wypełnienie nałożonych na audyt wewnętrzny zadań. W interpretacji tego standardu czytamy, że audyt wewnętrzny jest niezależny organizacyjnie wtedy, gdy kierujący nim podlega funkcjonalnie radzie. Oznacza to, że np. rada zatwierdza kartę audytu wewnętrznego, oparty na analizie ryzyka plan audytu wewnętrznego, budżet i plan zasobów audytu wewnętrznego.

Za minimum spełnienia wymogu niezależności uważa się podleganie audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie osobie, która ma wystarczającą władzę, aby zapewnić niezależność audytu i umożliwić szeroki zakres jego prac, aby mogła odpowiednio przeanalizować informacje o wynikach wykonanego zadania i zlecić podjęcie właściwych działań w odpowiedzi na zalecenia audytora wewnętrznego. Podległość kierującego audytem wewnętrznym zwykle polega na podległości administracyjnej prezesowi zarządu, a funkcjonalnej – radzie¹⁷. Kierujący audytem wewnętrznym musi się ko-

¹⁴ www.isaca.org.

¹⁵ Pominięte zostało, jako drugorzędne, rozpatrywanie dokumentów regulujących organizację wewnętrzną i bieżącą pracę audytu wewnętrznego.

¹⁶ Na potrzeby artykułu przyjmuje się, że prezentowane rozwiązania dotyczą dużych podmiotów, korporacji, spółek giełdowych, w których powołanie komórki audytu wewnętrznego lub zatrudnienie audytora wewnętrznego, z uwagi na rozmiar działalności, jest istotnie uzasadnione.

¹⁷ W organizacji polskich spółek domyślnie radzie nadzorczej spółki.

munikować i współpracować bezpośrednio z radą. To karta audytu, jak wspomniano, ustala pozycję audytu wewnętrznego w strukturze organizacji, w tym charakter podległości funkcjonalnej kierującego audytem, określa zakres działania audytu, przyznaje prawo dostępu do danych, personelu i majątku rzeczowego, nieodwołnych do wykonywania zadań audytowych.

W parze ze standardami IIA szły od kilku już lat wspomniane na wstępie Dobre Praktyki, będące zbiorem zasad ładu korporacyjnego (*corporate governance*) oraz reguł postępowania spółek notowanych na GPW, mających kształtować relację spółek giełdowych z ich otoczeniem rynkowym. Stosowanie Dobrych Praktyk jest dobrowolne, jednak uzasadnienie ich wdrożenia stanowi przekonanie, że spółkom zależy na budowaniu swojej reputacji i utrzymywaniu dobrych relacji z inwestorami, w czym Dobre Praktyki są pomocne.

Na dokument Dobre Praktyki 2016¹⁸ składają się następujące rozdziały: I – „Polityka informacyjna i komunikacja z inwestorami”, II – „Zarząd i Rada Nadzorcza”, III – „Systemy i funkcje wewnętrzne”, IV – „Walne zgromadzenie i relacje z akcjonariuszami”, V – „Konflikt interesów i transakcje z podmiotami powiązаныmi”, VI – „Wynagrodzenia”. Każdy rozdział rozpoczyna się od ogólnego wskazania celu, jaki powinna osiągnąć spółka giełdowa, rekomendacji, o stosowaniu których spółka ma obowiązek poinformować w oświadczeniu o stosowaniu zasad ładu korporacyjnego oraz zasad szczegółowych, w stosunku do których obowiązuje formuła: „stosuj lub wyjaśnij” (*comply or explain*). Trwałe lub incydentalne niestosowanie danej zasady rodzi dla spółki obowiązek niezwłocznego poinformowania o tym fakcie wraz z uzasadnieniem.

W odniesieniu do audytu wewnętrznego zastosowanie mają przede wszystkim postanowienia rozdz. III, wskazujące na potrzebę wdrożenia w przedsiębiorstwie (spółce) dobrze działających systemów kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem oraz zgodności z przepisami (*compliance*), a także skutecznego audytu wewnętrznego. Odpowiedzialny za wdrożenie i sprawne funkcjonowanie tych systemów jest zarząd spółki, a osoby odpowiedzialne za ich funkcjonowanie podlegają bezpośrednio prezesowi lub innemu członkowi zarządu, mając zarazem zapewnioną możliwość raportowania bezpośrednio do rady nadzorczej lub komitetu audytu. Dobre Praktyki 2016 dodatkowo wskazywały, że w odniesieniu do osoby kierującej audytem wewnętrznym i innych osób odpowiedzialnych za realizację jej zadań stosuje się zasady niezależności określone w standardach IIA.

Jak już wspomniano, w bieżącym roku nastąpiła nowelizacja Dobrych Praktyk. W obecnym kształcie zawierają one analogiczne rozdziały jak w 2016 r., ale zmianie/aktualizacji uległy zapisy rozdziałów (patrz tabela na następnej stronie).

W dużych międzynarodowych i polskich korporacjach stosuje się wiele rozwiązań dotyczących organizacji, tworzenia i funkcjonowania audytu wewnętrznego, niejednokrotnie powiązanego z komórką zarządzania ryzykiem. W ramach rady nadzorczej dużych spółek nie zawsze wyodrębnia się komitety audytu i komitety ryzyka. W okresie wdrożenia Dobrych Praktyk, na przełomie lat 2015 i 2016, autor przeprowadził badanie przyjętych rozwiązań. Objęło ono wybrane duże korporacje międzynarodowe oraz polskie spółki giełdowe z indeksu WIG20. Przy analizie polskich rozwiązań wzięty został pod uwagę wykaz spółek wchodzących wówczas do indeksu WIG20, w podziale na sektory.

Analiza wykazała, że w sektorze gospodarki, ale głównie w bankowości, ubezpieczeniach i energetyce, obserwuje się rozdzielność komórek audytu wewnętrznego i ryzyka. Natomiast w spółkach sektora paliwowego komórki te były połączone w strukturze organizacyjnej.

We wszystkich objętych analizą spółkach przy radzie nadzorczej był utworzony komitet audytu. Jedyne w przypadku dwóch spółek sektora bankowego wyodrębniony został też komitet ryzyka nadzorujący zarządzanie ryzykiem¹⁹.

Badania wykazały także istnienie różnych rozwiązań w zakresie umiejscowienia komórki audytu wewnętrznego i komórki ryzyka w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstw, a także nadzorujących ich pracę komitetów rady nadzorczej. Komórka audytu wewnętrznego była jednak zawsze umiejscowiona w pionie prezesa zarządu, z możliwością raportowania do komitetu audytu przy radzie nadzorczej spółki. Tym samym spółki z indeksu WIG20 już wtedy stosowały się do zaleceń Dobrych Praktyk. Stwierdzone warianty rozwiązań organizacyjnych przedstawia rysunek 1.

Ze względu na to, że podmiotem wykonywania zadań audytowych są najczęściej komórki (jednostki) biznesowe przedsiębiorstwa, audyt wewnętrzny powinien stanowić kolejną linię weryfikacji działań (I linia weryfikacji to wspomniane jednostki biznesowe i działające tam mechanizmy kontrolne). Audyt wewnętrzny stosuje w swoich działaniach, podobnie jak biegli rewidenty, podejście oparte na ryzyku. W dużych przedsiębiorstwach, korpo-

¹⁸ www.gpw.pl.

¹⁹ Niewyodrębnienie komitetu ryzyka nie oznacza oczywiście, że zarządzanie ryzykiem nie było monitorowane przez radę nadzorczą w całości lub nie utworzono komitetu ryzyka w ramach struktur zarządczych.

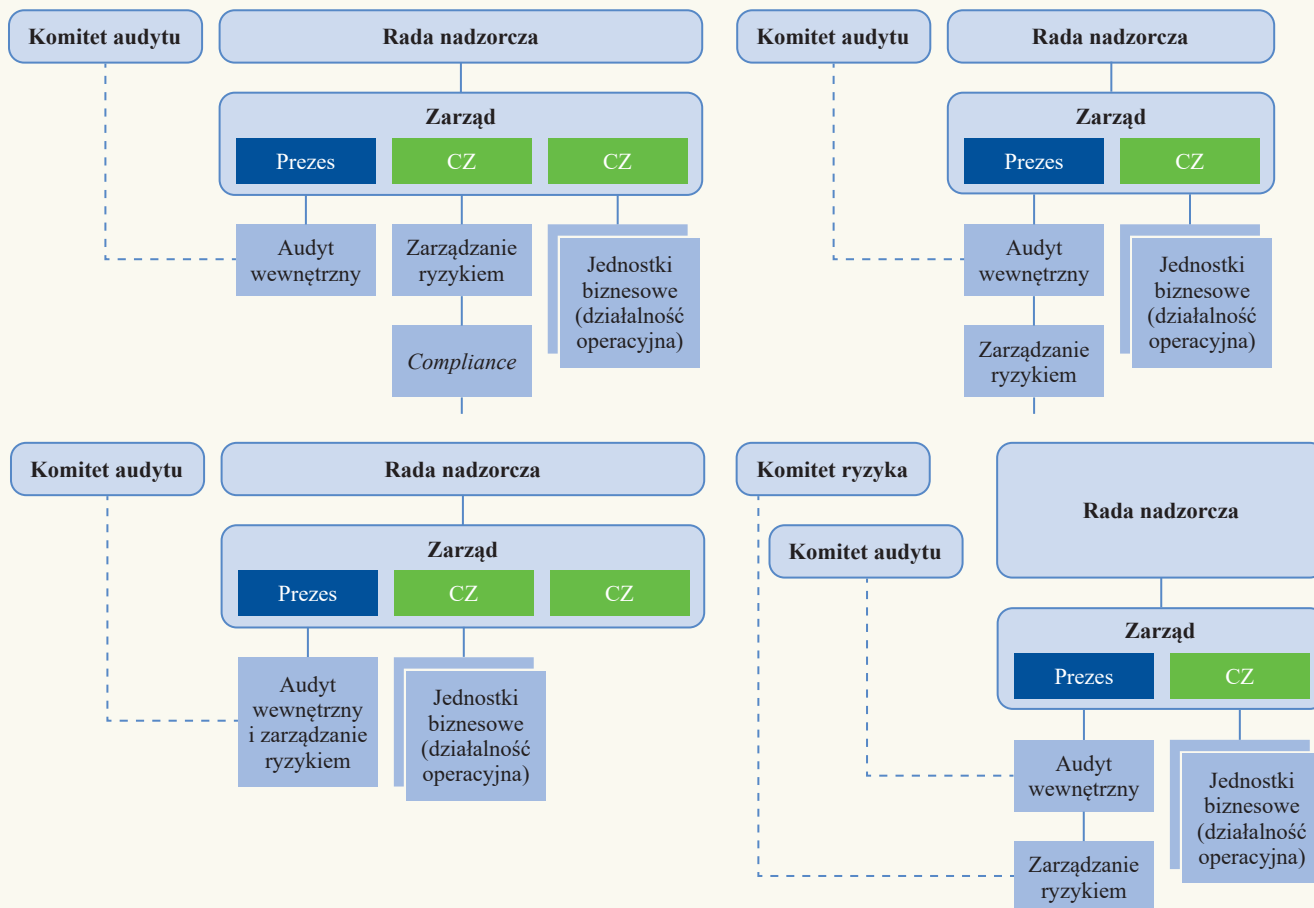
Dobre Praktyki 2016 i 2021 – porównanie rozdz. III „Systemy i funkcje wewnętrzne”

2016	2021
Spółka giełdowa utrzymuje skuteczne systemy: kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem oraz nadzoru zgodności działalności z prawem (<i>compliance</i>), a także skuteczną funkcję audytu wewnętrznego, odpowiednie do wielkości spółki i rodzaju oraz skali prowadzonej działalności	Sprawnie działające systemy i funkcje wewnętrzne są nieodzownym narzędziem sprawowania nadzoru nad spółką. Systemy obejmują spółkę i wszystkie obszary działania jej grupy, które mają istotny wpływ na sytuację spółki
III.Z.1. Za wdrożenie i utrzymanie skutecznych systemów kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem, <i>compliance</i> oraz funkcji audytu wewnętrznego odpowiada zarząd spółki	3.1. Spółka giełdowa utrzymuje skuteczne systemy: kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem oraz nadzoru zgodności działalności z prawem (<i>compliance</i>), a także skuteczną funkcję audytu wewnętrznego, odpowiednie do wielkości spółki i rodzaju oraz skali prowadzonej działalności, za działanie których odpowiada zarząd
III.R.1. Spółka wyodrębnia w swojej strukturze jednostki odpowiedzialne za realizację zadań w poszczególnych systemach lub funkcjach, chyba że wyodrębnienie jednostek organizacyjnych nie jest uzasadnione z uwagi na rozmiar lub rodzaj działalności prowadzonej przez spółkę	3.2. Spółka wyodrębnia w swojej strukturze jednostki odpowiedzialne za zadania poszczególnych systemów lub funkcji, chyba że nie jest to uzasadnione z uwagi na rozmiar spółki lub rodzaj jej działalności
III.Z.3. W odniesieniu do osoby kierującej funkcją audytu wewnętrznego i innych osób odpowiedzialnych za realizację jej zadań zastosowanie mają zasady niezależności określone w powszechnie uznanych, międzynarodowych standardach praktyki zawodowej audytu wewnętrznego	3.3. Spółka należąca do indeksu WIG20, mWIG40 lub sWIG80 powołuje audytora wewnętrznego kierującego funkcją audytu wewnętrznego, działającego zgodnie z powszechnie uznanymi międzynarodowymi standardami praktyki zawodowej audytu wewnętrznego. W pozostałych spółkach, w których nie powołano audytora wewnętrznego spełniającego ww. wymogi, komitet audytu (lub rada nadzorcza, jeżeli pełni funkcje komitetu audytu) co roku dokonuje oceny, czy istnieje potrzeba powołania takiej osoby
Brak analogicznej zasady w DPSN GPW 2016	3.4. Wynagrodzenie osób odpowiedzialnych za zarządzanie ryzykiem i <i>compliance</i> oraz kierującego audytem wewnętrznym powinno być uzależnione od realizacji wyznaczonych zadań, a nie od krótkoterminowych wyników spółki
III.Z.2. Z zastrzeżeniem zasady III.Z.3, osoby odpowiedzialne za zarządzanie ryzykiem, audyt wewnętrzny i <i>compliance</i> podlegają bezpośrednio prezesowi lub innemu członkowi zarządu, a także mają zapewnioną możliwość raportowania bezpośrednio do rady nadzorczej lub komitetu audytu	3.5. Osoby odpowiedzialne za zarządzanie ryzykiem i <i>compliance</i> podlegają bezpośrednio prezesowi lub innemu członkowi zarządu
Brak analogicznej zasady w DPSN GPW 2016	3.6. Kierujący audytem wewnętrznym podlega organizacyjnie prezesowi zarządu, a funkcjonalnie przewodniczącemu komitetu audytu lub przewodniczącemu rady nadzorczej, jeżeli rada pełni funkcję komitetu audytu
Brak analogicznej zasady w DPSN GPW 2016	3.7. Zasady 3.4–3.6 mają zastosowanie również w przypadku podmiotów z grupy spółki o istotnym znaczeniu dla jej działalności, jeśli wyznaczono w nich osoby do wykonywania tych zadań
III.Z.4. Co najmniej raz w roku osoba odpowiedzialna za audyt wewnętrzny (w przypadku wyodrębnienia w spółce takiej funkcji) i zarząd przedstawiają radzie nadzorczej własną ocenę skuteczności funkcjonowania systemów i funkcji, o których mowa w zasadzie III.Z.1, wraz z odpowiednim sprawozdaniem	3.8. Co najmniej raz w roku osoba odpowiedzialna za audyt wewnętrzny, a w przypadku braku wyodrębnienia w spółce takiej funkcji zarząd spółki, przedstawia radzie nadzorczej ocenę skuteczności funkcjonowania systemów i funkcji, o których mowa w zasadzie 3.1, wraz z odpowiednim sprawozdaniem
III.Z.6. W przypadku gdy w spółce nie wyodrębniono organizacyjnie funkcji audytu wewnętrznego, komitet audytu (lub rada nadzorcza, jeżeli pełni funkcję komitetu audytu) co roku dokonuje oceny, czy istnieje potrzeba dokonania takiego wydzielenia	
III.Z.5. Rada nadzorcza monitoruje skuteczność systemów i funkcji, o których mowa w zasadzie III.Z.1, w oparciu m.in. o sprawozdania okresowo dostarczane jej bezpośrednio przez osoby odpowiedzialne za te funkcje oraz zarząd spółki, jak również dokonuje rocznej oceny skuteczności funkcjonowania tych systemów i funkcji, zgodnie z zasadą II.Z.10.1. W przypadku gdy w spółce działa komitet audytu, monitoruje on skuteczność systemów i funkcji, o których mowa w zasadzie III.Z.1, jednakże nie zwalnia to rady nadzorczej z dokonania rocznej oceny skuteczności funkcjonowania tych systemów i funkcji	3.9. Rada nadzorcza monitoruje skuteczność systemów i funkcji, o których mowa w zasadzie 3.1, w oparciu m.in. o sprawozdania okresowo dostarczane jej bezpośrednio przez osoby odpowiedzialne za te funkcje oraz zarząd spółki, jak również dokonuje rocznej oceny skuteczności funkcjonowania tych systemów i funkcji, zgodnie z zasadą 2.11.3. W przypadku gdy w spółce działa komitet audytu, monitoruje on skuteczność systemów i funkcji, o których mowa w zasadzie 3.1, jednakże nie zwalnia to rady nadzorczej z dokonania rocznej oceny skuteczności funkcjonowania tych systemów i funkcji
Brak analogicznej zasady w DPSN GPW 2016	3.10. Co najmniej raz na 5 lat w spółce należącej do indeksu WIG20, mWIG40 lub sWIG80 dokonywany jest, przez niezależnego audytora wybranego przy udziale komitetu audytu, przegląd funkcji audytu wewnętrznego

DPSN – Dobre Praktyki Spółek Notowanych.

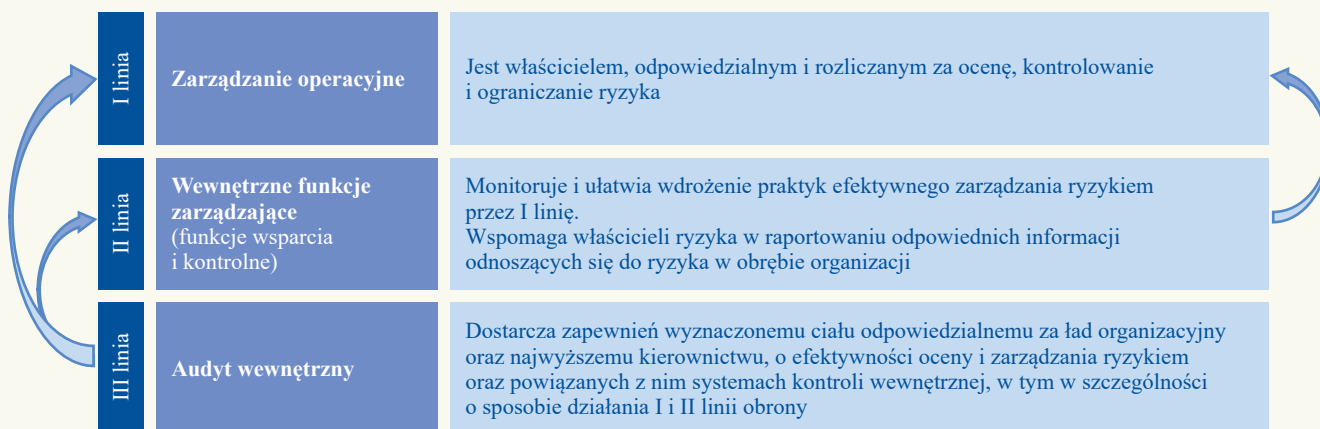
Źródło: Opracowanie własne na podstawie Dobrych Praktyk 2016 i 2021.

Rysunek 1. Umiejscowienie komórki audytu wewnętrznego i komórki ryzyka w strukturze organizacyjnej przedsiębiorstw oraz nadzorujących ich pracę komitetów rady nadzorczej



CZ – członek zarządu.

Rysunek 2. Usytuowanie i rola audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie w modelu trzech linii obrony (rozwiązanie organizacyjne przydatne dla dużych przedsiębiorstw)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie: *Komitety Audytu i Ryzyka. Nowe przepisy UE oraz najlepsze praktyki*, Materiały FERMA/IIA, s. 12.

Rysunek 3. Uytuowanie i rola audytu wewntrznego w modelu trzech linii obrony w KGHM Polska Miedz S.A.

Rada Nadzorcza (Komitet Audytu)					
Dokonyuje rocznej oceny skutecznosci funkcjonowania procesu zarzadzania ryzykiem oraz monitorowania poziomu ryzyka i sposobu postepowania z nimi					
Zarząd					
Ostatecznie odpowiedzialny za system zarzadzania ryzykiem oraz nadzór nad jego poszczególnymi elementami					
I linia obrony	II linia obrony				III linia obrony
Kierownictwo	Komitety Ryzyka				Audyt
Kadra kierownicza odpowiedzialna jest za przeprowadzenie identyfikacji, oceny i analizy ryzyka oraz wdrozenie, w ramach codziennych obowiazkow, odpowiedzi na ryzyko. Zadaniem kadry kierowniczej jest biezacy nadzór nad stosowaniem odpowiednich odpowiedzi na ryzyko w ramach realizowanych zadani, tak aby ryzyko nie przekraczalo oczekiwanego poziomu	Wspierają efektywnosc procesu zarzadzania ryzykiem				Plan Audytu Wewntrznego jest oparty o ocene ryzyka oraz podporzadkowany celom biznesowym, dokonywana jest ocena biezacego poziomu ryzyka oraz skutecznosci zarzadzania nim
	Komitet Ryzyka Korporacyjnego i Zgodnosci	Komitet Ryzyka Rynkowego	Komitet Ryzyka Kredytowego	Komitet Plynnosci Finansowej	
	Zarzadzanie ryzykiem korporacyjnym oraz biezace monitorowanie ryzyka kluczowego	Zarzadzanie ryzykiem zmian cen metali (m.in. miedz, srebro) oraz kursow walutowych i stop procentowych	Zarzadzanie ryzykiem niewywiązania się z zobowiazan przez kontrahentow	Zarzadzanie ryzykiem utraty plynnosci, rozumiane jako zdolnosc do terminowego regulowania zobowiazan oraz pozyskiwania srodkow na finansowanie dzialalnosci	Regulamin Audytu Wewntrznego
	<i>Polityka zarzadzania ryzykiem korporacyjnym</i> <i>Polityka zarzadzania zgodnoscia</i>	<i>Polityka zarzadzania ryzykiem rynkowym</i>	<i>Polityka zarzadzania ryzykiem kredytowym</i>	<i>Polityka zarzadzania plynnoscia finansowa</i>	
	Departament Zarzadzania Ryzykiem Korporacyjnym i Zgodnoscia	Dyrektor Naczelny ds. Skarbowosci – Skarbnik Korporacyjny			Dyrektor Naczelny ds. Audytu i Kontroli
<i>Raportowanie do Zarzadu</i>	<i>Raportowanie do Wiceprezesa Zarzadu ds. Finansowych</i>			<i>Raportowanie do Prezesa Zarzadu</i>	

Źródło: Sprawozdanie na temat informacji niefinansowych KGHM Polska Miedz S.A. i Grupy Kapitalowej KGHM Polska Miedz S.A. za rok 2020, s. 41.

racjach, niejednokrotnie w podejsci modelowym wyodrębnia się także wyspecjalizowane jednostki zajmujące się zarzadzaniem ryzykiem (por. rysunek 1). Jednostki te, podobnie jak inne tego typu specjalistyczne jednostki wsparcia biznesu, np. komórki zgodnosci z przepisami (*compliance*), komórki bezpieczenstwa, są tworzone poza jednostkami biznesowymi i stanowią kolejne w strukturze organizacji narzecznie kontrolne. Wyodrębnianie tych komórek służy lepszemu zarzadzaniu niektórymi ważnymi obszarami organizacji, co jest istotne dla zapewnienia bezpiecznej realizacji jej celow.

Opisane podejście jest nazywane **modelem trzech linii obrony w przedsiębiorstwie**²⁰. W modelu tym audyt

wewntrzny może i powinien stanowić zarówno I, jak i II linię obrony. Stosowanie modelu trzech linii obrony w przedsiębiorstwie wspierane jest przez międzynarodowe organizacje audytu wewntrznego jako ważne narzecznie integracji, koordynacji i łączenia w jednostce funkcji zapewniających oraz funkcji wsparcia w obrębie jednostki w aspekcie skutecznego wdrozenia systemu zarzadzania ryzykiem i kontroli wewntrznej.

Model trzech linii obrony przedstawia rysunek 2. Jest on często stosowany w praktyce jako sprawdzone rozwiązanie organizacyjne (zob. rysunek 3). Zarówno teoria, jak i praktyka pokazują, że jest skutecznym rozwiązaniem i dlatego stosują go duże przedsiębiorstwa²¹.

²⁰ W założeniu model ten stanowi ochronę przed zdarzeniami mogącymi negatywnie wpłynąć na realizację celow organizacji.

²¹ Obok firm z sektora energetycznego i surowcowego rozwiązania te są szeroko stosowane również w bankowosci, stanowiąc tym samym pewien wzorzec dobrych praktyk dla pozostałych dużych przedsiębiorstw.

Z praktyki stosowania ustawy o biegłych rewidentach oraz krajowych standardów wykonywania zawodu

Korekta stanu kapitału (funduszu) z aktualizacji wyceny

Pytanie:

Badając po raz pierwszy spółkę z o.o., powstałą drogą przekształcenia (prywatyzacji) przedsiębiorstwa państwowego, napotkałam nietypowe księgowania. Spółka wykazuje w księgach i sprawozdaniu finansowym kapitał z aktualizacji wyceny (konto 81-3), powstały podczas ogólnopolskiej aktualizacji wartości netto środków trwałych, przeprowadzonej przez przedsiębiorstwo państwowe na 1.01.1995 r. W toku przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w spółkę z o.o. (1998) zaginął wykaz różnic z aktualizacji wartości netto środków trwałych, stanowiący podbudowę salda konta 81-3. Na skutek tego saldo konta 81-3 przez lata (do 2019) pozostawało niezmienione, mimo rozchodu środków trwałych, objętych aktualizacją wyceny. W 2020 r. odnalazł się wykaz różnic z aktualizacji wyceny poszczególnych środków trwałych. Na jego podstawie spółka ustaliła sumę różnic z aktualizacji wyceny, dotyczących nadal użytkowanych środków trwałych (nieruchomości). Następnie odpisała różnicę między saldem figurującym na koncie 81-3 a nowym saldem tego konta, ustalonym na dzień bilansowy (31.12.2020), na stronę Ma konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”, co spowodowało znaczną poprawę wyniku finansowego za 2020 r.

Na moje pytanie, dlaczego różnice z wyceny odpisano na wynik finansowy, a nie na kapitał zapasowy, kierownictwo spółki odpowiedziało, że gdyby w spółce niezaginął wykaz różnic z aktualizacji wyceny środków trwałych, wówczas różnice dotyczące rozchodowanych środków trwałych, nie w pełni odpisanych na dzień rozchodu, trafiłyby na stronę Ma konta 76-1 (Wn konto 81-3). Dokonany na 31.12.2020 r. zbiorczy odpis tylko kumuluje poszczególne, zaniechane w momencie rozchodu środków trwałych odpisy, służące pokryciu różnicy między wyższą wartością początkową (po przecenie) a niższą wartością amortyzacji (także po przecenie) na dzień likwidacji lub sprzedaży obiektu. Następuje zatem sprostowanie uprzednio popełnionego błędu.

Kierownictwo poinformowało mnie również, że biegli rewidentzi poprzednio badający spółkę nie kwestionowali braku przeniesienia różnic z aktualizacji wyceny rozchodowanych środków trwałych, z konta 81-3 na konto 81-1 „Kapitał zapasowy”, gdyż salda obu tych

kont zalicza się do kapitału własnego. Przeniesienie części różnic z konta 81-3 na konto 81-1 niczego by nie zmieniło.

Powstaje pytanie, czy spółka była uprawniona do zmiany salda konta 81-3, a jeżeli tak, to czy odniesienie na wynik finansowy różnic z aktualizacji jest w opisanej sytuacji poprawne? Czy twierdzenie o jedności kapitału własnego, bez wglądu na rodzaj kapitału, jest prawdziwe?

Odpowiedź:

Wykryte w księgach rachunkowych i/lub sprawozdaniu finansowym (sf) błędy, bez względu na to, jakiego okresu dotyczą, wymagają sprostowania, aby rachunkowość jednostki rzetelnie, a więc zgodnie z prawdą i stosownie do uor przedstawiła obraz jej sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku działalności (art. 4 ust. 1 uor).

Korekty błędów popełnionych w latach poprzednich, wpływających na obraz sytuacji jednostki przekazywany przez już zatwierdzone sf, odnosi się – zależnie od istotności (znaczenia) zniekształcenia spowodowanego błędem – na:

- kapitał własny – jeżeli jest istotne,
- pozostałe przychody i koszty operacyjne – jeżeli jest nieistotne.

Każdy z tych zapisów wpływa na sf roku, w którym dokonano korekty błędu (art. 54 ust. 3 uor).

W odniesieniu do kapitału (funduszu) z tytułu aktualizacji wyceny wartości netto środków trwałych (konto 81-3) błąd – w rozpatrywanym przypadku – polega na tym, że do 2019 r. włącznie różnice z przeszacowania wartości środków trwałych na 1.01.1995 r. figurujące na koncie 81-3, pozostały bez zmian mimo rozchodu (likwidacji, sprzedaży, darowizny) środków trwałych, których dotyczyła część różnic. W myśl zaś art. 31 ust. 4 oraz 32 ust. 5 uor różnica z aktualizacji na 1.01.1995 r. wartości netto środków trwałych, dotycząca obiektów objętych aktualizacją, rozchodowanych po tej dacie, powinna pokryć odpis z tytułu trwałej utraty ich wartości oraz nieodpisaną na dzień rozchodu wartość netto. Jeżeli odpis wartości netto rozchodowanego środka trwałego jest zbędny, gdyż jest w całości umorzony, lub odpis jest niższy od różnicy z aktualizacji, to niewykorzystaną po-

zostałość różnicy z aktualizacji przenosi się na kapitał (fundusz) zapasowy lub inny o podobnym charakterze, bez możliwości przeznaczenia do podziału.

Naszym zdaniem w opisaney sytuacji:

- korekta salda konta 81-3 jest zasadna, a rozwiązanie przyjęte do ustalenia tego salda, racjonalne wobec braku dokumentacji rozchodów środków trwałych za poprzednie lata na skutek jej zniszczenia po upływie okresu przechowywania;
- sposób rozliczenia odpisanej z konta 81-3 części salda tego konta, powstałego na dzień aktualizacji wartości netto stanu środków trwałych, nie jest właściwy; część salda, o którym mowa, powinna w całości zwiększyć kapitał zapasowy; za takim podglądem przemawiają następujące argumenty:
 - wprawdzie w pytaniu brak jest informacji o wysokości odpisanej z konta 81-3 części salda, ale z uwagi na to, że przez ponad 20 lat (1998–2019) saldo początkowe konta 81-3 nie ulegało zmniejszeniu, można z dużym prawdopodobieństwem przyjąć, że jest to kwota znacząca; korekta istotnych błędów jest zaś rozliczana z kapitałem własnym,
 - nie ma danych pozwalających obecnie ustalić wysokość kwoty, jaką należałoby – w momencie rozchodu

lub likwidacji środków trwałych objętych w 1995 r. aktualizacją wartości netto – pokryć kapitałem z aktualizacji,

- trudno byłoby przyjąć, że w każdym przypadku rozchodu lub likwidacji środka trwałego jego wartość na ten dzień wymagała pokrycia całą różnicą z aktualizacji; nie da się zatem określić kwoty kapitału z aktualizacji, która mogłaby zmniejszyć pozostałe koszty operacyjne, i to przy założeniu, że byłaby to kwota nieistotna.

Co się tyczy stanowiska biegłych rewidentów badających spółkę w poprzednich latach, to tylko częściowo jest ono słuszne, a mianowicie gdy kwoty zgromadzone na koncie 81-3 nie są wykorzystane do innych celów.

O ile jednak rozdysponowanie kapitału zapasowego lub rezerwowego wymaga uchwały wspólników, o tyle o wykorzystaniu kapitału (funduszu) z aktualizacji wydecyduje kierownictwo.

Na zakończenie: wynik finansowy spółki, podatek dochodowy oraz kapitał zapasowy wymagają doprowadzenia do właściwej wysokości. W razie odmowy dokonania korekt – zależnie od wielkości zniekształcenia sf – biegły rewident w sprawozdaniu z badania wyraża opinię z zastrzeżeniem lub negatywną.

Dopuszczalność badania śródrocznych sprawozdań finansowych

Pytanie:

Do naszej firmy audytorskiej zwróciła się spółka z o.o. z ofertą zbadania (badanie dobrowolne) jej śródrocznego sprawozdania finansowego. Potencjalny inwestor, zainteresowany objęciem udziałów w podwyższonym kapitale spółki, wymaga zbadania jej sprawozdania finansowego za okres krótszy niż rok obrotowy, bo podwyższenie kapitału nastąpi prawdopodobnie jeszcze przed jego końcem.

Czy śródroczne sf może podlegać badaniu, czy wyłącznie przeglądowi? Czy sprawozdanie z takiego badania musi mieć formę elektroniczną?

Odpowiedź:

Obowiązujące przepisy (uor, uobr) w zasadzie nie zawierają „ostrej” definicji badania sprawozdania finansowego (sf). Pośrednio badanie sf można określić jako ogół przewidzianych w standardach (wzorcach) badania czynności, wymagających wykonania przez biegłego rewidenta w celu wydania opinii o tym, czy sf przedstawia rzetelny i jasny obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego badanej jednostki zgodnie

z mającymi zastosowanie przepisami dotyczącymi rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, a także przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości.

W KSB 200 stwierdza się, że celem badania sf jest zwiększenie stopnia zaufania do sf ich użytkowników. Osiąga się to dzięki wydaniu przez biegłego rewidenta opinii o zbadanym sf jednostki. Podstawą jej wydania jest uzyskanie przez biegłego w toku badania wystarczającej pewności, czy jako całość nie zawiera ono istotnego zniekształcenia. Wystarczająca pewność oznacza wysoki poziom pewności. Uzyskuje się ją, gdy biegły rewident zgromadził odpowiednie i wystarczające dowody badania, zmniejszające ryzyko badania (wydania niewłaściwej opinii) do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. Wystarczająca pewność nie oznacza jednak absolutnej pewności, ponieważ istnieją nieuniknione ograniczenia badania sf.

Z kolei zgodnie z art. 2 pkt 1–3 uobr przez:

- **badanie ustawowe** – rozumie się badanie **rocznego** skonsolidowanego sprawozdania finansowego (ssf) grupy kapitałowej lub badanie rocznego sf, którego obowiązek przeprowadzania wynika z art. 64 uor, prze-

pisów innych ustaw lub przepisów prawa UE; jest ono przeprowadzane zgodnie z KSB,

- **badanie dobrowolne** – rozumie się badanie **rocznego sf** przeprowadzane na podstawie decyzji badanej jednostki (a nie wymogów art. 64 uor, innych ustaw lub przepisów prawa UE); jest ono przeprowadzane zgodnie z KSB lub innymi standardami badania, a także rocznego ssf przeprowadzanego zgodnie ze standardami innymi niż KSB,
- **badanie (sf)** – rozumie się badanie ustawowe bądź dobrowolne.

Art. 83 uobr, dotyczący zakresu i treści sprawozdania z badania, odnosi się do przytoczonych definicji „badania”, a więc formalnie nie dotyczy badań innych niż **roczne sf**. Z kolei w uchwale KRBR nr 3430/52a/2019 w sprawie krajowych standardów badania oraz innych dokumentów¹, w zał. nr 3 wskazano, że *ilekroć w krajowych standardach wykonywania zawodu mowa jest o badaniu, należy przez to rozumieć badanie, o którym mowa w art. 2 pkt 3 uobr* (a więc rocznych sf).

Uor posługuje się pojęciem „sf” oraz „roczne sf”, przy czym „roczne sf” to sf sporządzone na podstawie zamknięcia ksiąg rachunkowych za rok obrotowy (art. 12 ust. 2 pkt 1 uor). MF w odpowiedzi na wątpliwości zgłoszone przez PIBR² wyjaśniło:

Definicja roku obrotowego, określona w art. 3 ust. 1 pkt 9 uor, stanowi, że przez rok obrotowy rozumie się rok kalendarzowy lub inny okres trwający 12 kolejnych pełnych miesięcy kalendarzowych, stosowany również do celów podatkowych. Rok obrotowy lub jego zmiany określa statut lub umowa, na podstawie której utworzono jednostkę. Jeżeli jednostka rozpoczęła działalność w II połowie przyjętego roku obrotowego, to można księgi rachunkowe i sf za ten okres połączyć z księgami rachunkowymi i sf za rok następny. W przypadku zmiany roku obrotowego pierwszy po zmianie rok obrotowy powinien być dłuższy niż 12 kolejnych miesięcy.

(...) Uor posługuje się sformułowaniami „sf” oraz „roczne sf”. Roczne sf to sprawozdanie sporządzone na podstawie ksiąg rachunkowych za rok obrotowy (art. 12 ust. 2 pkt 1 uor). W pozostałych przypadkach zamknięcia ksiąg rachunkowych np. na dzień poprzedzający dzień postawienia jednostki w stan likwidacji lub ogłoszenia upadłości (art. 12 ust. 2 pkt 6 uor) sporządzane jest sf, które nie jest rocznym sf. Odnosząc się do zatwierdzenia i badania sf, zatwierdzeniu – w myśl art. 53 ust. 1

uor – podlega roczne sf, natomiast badaniu podlegają – zgodnie z art. 64 ust. 1 uor – roczne ssf grup kapitałowych oraz roczne sf – kontynuujących działalność określonych w tym przepisie jednostek. A zatem zarówno zatwierdzane, jak i badane, są roczne sf, jeżeli inne regulacje nie stanowią inaczej.

Jak widać, ani uobr, ani uor, ani krajowe standardy wykonywania zawodu nie normują badania śródrocznych sf. Powstaje pytanie, czy oznacza to zakaz badania śródrocznych sf, czy też stosowanie do nich takich samych zasad i wymogów, jak do obowiązkowego lub dobrowolnego badania rocznych sf.

Brak jest przesłanek do zakazywania przeprowadzania badania śródrocznych sf – jeżeli zachodzi taka potrzeba. Moim zdaniem przeprowadzenie takich badań jest dopuszczalne, pod warunkiem jednak że:

- jakość badanego śródrocznego sf jest taka sama jak rocznego sf, co m.in. oznacza zweryfikowanie stanu aktywów i pasywów drogą inwentaryzacji (m.in. spisu z natury i uzgodnień sald), dokonanie stosownych odpisów aktualizujących, utworzenie potrzebnych rezerw,
- sposób badania i kryteria oceny są takie same jak w przypadku obowiązkowego badania rocznych sf.

Badanie, jak wskazano, zapewnia użytkownikom sf najwyższy spośród wszystkich czynności atestacyjnych poziom zaufania do sf. Ani przepisy prawa, ani standardy zawodowe nie przewidują możliwości różnicowania jakości badania w zależności od tego, czy jest to badanie ustawowe, czy dobrowolne. Tym samym każde badanie powinno cechować identyczne jakość i zakres oraz zapewnienie określonego standardami badania (najwyższego) poziomu badania (zaufania).

Biegły rewident wykonujący badanie śródrocznego sf mógłby napotkać ograniczenia wynikające z niepełnego okresu objętego badaniem, np. brak przeprowadzonego na koniec badanego okresu spisu z natury i uzgodnienia niespłaconych do dnia badania rozrachunków³ czy brak kompletu odpisów aktualizujących oraz zawiązania stosownych rezerw. W takim przypadku podlegające badaniu sf będzie mniej wiarygodne niż roczne sf (gdzie wymienione ograniczenia nie mogą wystąpić). Uniemożliwia to uzyskanie przez biegłego rewidenta odpowiednich i wystarczających dowodów badania, które pozwoliłyby mu na sformułowanie wniosków o wysokim stopniu pewności, stanowiących podstawę wyrażanej opinii.

Dlatego w przedstawionej sytuacji należałoby – naszym zdaniem – zaproponować klientowi **usługę prze-**

¹Uchwała z 21.03.2019 r., www.pibr.org.pl, zakładka „Prawo i standardy/Regulacje PIBR/Uchwały KRBR”, sekcja „Krajowe standardy wykonywania zawodu”.

²www.pibr.org.pl, zakładka „Aktualności”.

³Więcej w pkt 4–8 KSB 501 w brzmieniu MSB 501 *Dowody badania – szczegółowe rozważania dla wybranych pozycji*, stanowiącym zał. nr 1.16 do uchwały nr 3430/52a/2019.

glądu sf bądź usługę *due diligence*, tj. kompleksowego badania kondycji przedsiębiorstwa, które z reguły zlecane jest przez zewnętrznego inwestora, zainteresowanego kupnem firmy (w ramach tej usługi kontrola może – w zależności od potrzeb klienta – obejmować całą firmę, dając jej całościowy obraz).

Pierwsza z tych usług to usługa atestacyjna, która zapewnia określony (niższy niż w przypadku badania) poziom pewności. Druga to usługa pokrewna⁴, która nie ma charakteru atestacyjnego, ale wprost dotyczy sytuacji, którą przedstawia Czytelnik, i jest ukierunkowana na kwestie, na jakich najbardziej zależy klientowi. Moim

⁴ Patrz również pytania PIBR oraz wyjaśnienia MF m.in. w zakresie tego, czy usługi *due diligence* (w zależności od ich rodzaju) w każdym przypadku są zaliczane do usług pokrewnych, www.pibr.org.pl, zakładka „Aktualności”.

zdaniem zaproponowanie klientowi (w miejsce badania śródrocznego sf) przeglądu bądź *due diligence* będzie właściwym rozwiązaniem, a jednocześnie nie wzbudza wątpliwości co do dopuszczalności badania śródrocznego sf w świetle uobr oraz standardów zawodowych.

Odnosząc się do ostatniego z pytań: zgodnie z art. 86 ust. 1 uobr sprawozdanie z badania obowiązkowo sporządza się w postaci elektronicznej oraz opatruje kwalifikowanym podpisem elektronicznym biegłego rewidenta. Natomiast uobr nie reguluje postaci sprawozdania z wykonania pozostałych czynności przez biegłego rewidenta. Zależnie od postanowień umowy z klientem biegły może wydać sprawozdanie z wykonania zleconej mu usługi w formie tradycyjnej (tj. na papierze) bądź elektronicznej, opatrzonej kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

rachunkowość poleca

Wydawca: Rachunkowość sp. z o.o. rachunkowosc.com.pl

rachunkowość

Zamknięcie roku 2021

- roczne sprawozdanie finansowe
- rozliczenie podatku dochodowego
- terminarz obowiązków

styczeń
luty
marzec
kwiecień
maj
czerwiec
lipiec
sierpień
wrzesień
październik
listopad
grudzień

wydanie specjalne

rachunkowosc.com.pl/sklep