



*Proces i kryteria*  
**wyboru audytora**

Zgodnie z art. 65 Ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j., Dz. U. z 2016 r., poz. 1047) celem badania sprawozdania finansowego jest wyrażenie przez biegłego rewidenta pisemnej opinii wraz z raportem o tym, czy sprawozdanie finansowe rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy badanej jednostki zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy i przyjętą polityką rachunkowości.

Spółki, które zgodnie z ustawą o rachunkowości (art. 64) spełniają określone kryteria, mają obowiązek poddania swojego rocznego sprawozdania finansowego weryfikacji biegłego rewidenta, natomiast mniejsze spółki, które nie spełniają wspomnianych kryteriów, mogą poddać się badaniu na zasadzie dobrowolności.

Wyboru podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych – w celu zbadania lub przeglądu sprawozdania finansowego – dokonuje organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe jednostki, chyba że statut, umowa lub inne wiążące jednostkę przepisy prawa stanowią inaczej. Kierownik jednostki nie może dokonać takiego wyboru.

W jednostkach zainteresowania publicznego powoływane są komitety audytu, które rekomendują organom nadzorczym spółki podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych do przeprowadzenia badania.

#### **KRYTERIA JAKOŚCIOWE I WARTOŚCIOWE WYBORU**

Proces wyboru biegłego rewidenta powinien być dobrze zaplanowany, tak aby wskazać audytora posiadającego odpowiednie kompetencje.

Pierwszym etapem przy wyborze biegłego rewidenta jest zaproszenie potencjalnych podmiotów uprawnionych do przeprowadzania badań, aby przedstawiły oferty.

W kolejnym kroku oferty powinny być zweryfikowane pod kątem ustalonych wcześniej przez spółkę kryteriów. Podstawowym z nich jest doświadczenie podmiotu uprawnionego do badania, w szczególności w branży, w której działa spółka. Podmiot audytorski powinien dysponować profesjonalnym zespołem, a stopień zaangażowania biegłego rewidenta w badanie powinien być na tyle duży, aby zapewnić wysoką jakość wykonanej pracy. Mimo że wkład doświadczonych asystentów w badanie ma duże znaczenie, to w wielu kwestiach bezpośrednio zaangażowanie biegłego jest niezbędne. Liczy się też bieżący nadzór i stały kontakt biegłego z podwładnymi, tak aby wszyst-

kie kwestie mogły być na bieżąco konsultowane i wyjaśniane.

Zgodnie z polskimi i międzynarodowymi regulacjami audytor powinien być niezależny od badanej spółki i jej zarządu. W Polsce kwestię niezależności definiuje Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (t.j., Dz. U. z 2016 r., poz. 1000, zwana dalej ustawą o biegłych rewidentach). Audytorzy, którzy nie są w pełni niezależni, co do których istnieje podejrzenie lub zagrożenie braku niezależności, powinni być wyłączeni z procesu wyboru.

Po spełnieniu określonych wyżej warunków, zwanych często jakościowymi, należy przejść do kryterium wynagrodzenia za badanie. Cena za usługę audytu powinna uwzględniać czas potrzebny biegłemu rewidentowi i jego zespołowi na rzetelne przeprowadzenie badania z zapewnieniem jak najwyższej jakości. Warto poruszyć tę kwestię podczas rozmów z potencjalnym audytorem, aby mieć pewność, że praca zostanie wykonana profesjonalnie a stosunek wynagrodzenia do nakładu pracy członków całego zespołu będzie optymalny. Zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach (art. 60 ust. 2) wynagrodzenie za świadczone czynności rewizji finansowej powinno odzwierciedlać realną pracochłonność oraz stopień złożoności prac i wymaganych kwalifikacji.

Należy podkreślić, że obok wydawanej opinii audytorzy charakteryzujący się wysokim profesjonalizmem w podejściu do swojej pracy dostarczają jednostce wiele spostrzeżeń dotyczących możliwych usprawnień w systemie kontroli wewnętrznej oraz procesie sprawozdawczości finansowej. W związku z tym nie warto traktować audytu jako przykrego obowiązku, ale spojrzeć na niego z nieco szerszej perspektywy i uświadomić sobie, jak wiele pożytku może on przynieść badanej spółce. Dobrze przeprowadzony audyt owocuje wykryciem nieprawidłowości, które mogą mieć istotny wpływ na jej dalsze funkcjonowanie. Bez rzetelnego badania nieuświadomione ryzyka



foto: G. Błaszowski

#### **Monika Błaszowska**

*Advisory Associate  
(controller finansowy),  
Kancelaria Doradczo-  
Audytorska BAS.*



foto: M. Błaszowska

#### **Grzegorz Błaszowski**

*Partner (biegły  
rewident, ACCA),  
Kancelaria Doradczo-  
Audytorska BAS.*

## + Nie warto traktować audytu jako przykrego obowiązku, ale spojrzeć na niego z nieco szerszej perspektywy i uświadomić sobie, jak wiele pożytku może on przynieść badanej spółce

mogą prowadzić do poważnych konsekwencji, a spojrzenie na podmiot okiem zewnętrznego controllera, który ma dostęp do wszelkich potrzebnych informacji, może okazać się bezcenny dla właścicieli oraz zarządu badanej jednostki.

### **WYNAGRODZENIE ZA BADANIE JAKO PODSTAWOWE KRYTERIUM WYBORU - CZY WARTO STOSOWAĆ?**

Zdarza się, że spośród wielu ofert złożonych przez podmioty audytorskie spółka wybiera najtańszą i znacząco odbiegającą pod względem ceny od innych propozycji współpracy, które z reguły są porównywalne kosztowo. Logika rozumowania w takim przypadku opiera się na założeniu, że przecież tani podmiot ma takie same uprawnienia jak każdy inny, a efekt jego pracy to opinia i raport, które są standaryzowane i nie podlegają ocenie jakościowej. Niestety konsekwencje takiego postępowania mogą być bardzo zgubne dla badanej jednostki, bo dobrze wykonany audyt to cenna informacja zwrotna dla spółki, natomiast audyt niskiej jakości – który nie wykryje wszystkich istotnych nieprawidłowości oraz nie wskaże ryzyka, na jakie jest ona narażona – sprzyja uspieniu czujności zarządu, który, jeśli otrzymał „opinię bez zastrzeżeń”, jest przekonany, że firma funkcjonuje porawnie. Dobry audytor zna i rozumie specyfikę biznesu klienta i dostosowuje do niej strategię badania,

potrafi kompleksowo ocenić sprawność działania jednostki jako całości oraz w ramach poszczególnych i istotnych procesów biznesowych. Rolą dobrego audytora jest zebranie i przekazanie tej wiedzy zarządowi oraz organom nadzorczym, aby mogła przysłużyć się poprawie jakości zarządzania i nadzoru nad spółką.

W ostatnich latach mamy do czynienia z rosnącą konkurencją firm audytorskich oraz presją na wynagrodzenia za badania. To niestety powoduje, że klienci coraz częściej postrzegają audyt jako usługę typu *commodity*, polegającą na dostarczeniu określonego towaru (którym w ich rozumieniu jest opinia i raport z badania), a nie na profesjonalnym wykonaniu pracy, której ten raport jest tylko potwierdzeniem.

W takich wypadkach konkurowanie przesuwają się głównie na poziom wynagrodzeń audytorów. Klienci nawet nie starają się tego ukryć i poruszają tę kwestię nie tylko w rozmowach ofertowych, ale także w oficjalnych zapytaniach przedstawianych na łamach prasy lub na stronach internetowych często wskazują cenę za badanie jako główne lub jedno z decydujących kryteriów wyboru. Dotyczy to niestety również spółek publicznych notowanych na rynku New Connect oraz spółek z udziałem Skarbu Państwa.

W skali działalności całej firmy wynagrodzenie audytora stanowi zwykle koszt ułamkowy i oszczędności w tym zakresie są pozorne. Natomiast w przypadku niezapewnienia rzetelnego wykonania prac audytorów ryzyko istotnie zmniejszonego sprawozdania finansowego może przełożyć się na dużo wyższe, tym razem realne straty dla spółki. Brakuje refleksji, że jakość pracy biegłego rewidenta jest w interesie nie tylko udziałowców i akcjonariuszy, ale także zarządu i rady nadzorczej, które zgodnie z prawem odpowiadają za rzetelność sprawozdania finansowego, a ostatnie uregulowania dotyczące tej odpowiedzialności są coraz bardziej restrykcyjne (także finansowo).

Z pewnością jedną z głównych przyczyn takiego stanu rzeczy stanowi fakt, że jakość wykonania usługi badania jest z punktu widzenia klientów

trudno mierzalna. Zarówno w przypadku dobrze, jak i źle wykonanej pracy otrzymują oni podobnie napisaną, wystandaryzowaną opinię. Często postrzegają więc badanie jako wypełnienie obowiązku prawnego i otrzymanie dokumentu.

Brakuje zrozumienia faktu, że napisanie raportu to „postawienie kropki na i” a faktyczna praca obejmuje czasochłonne testowanie, poprzedzone dogłębnym zrozumieniem jednostki i strategii jej działania oraz analizą i weryfikacją funkcjonowania podstawowych procesów operacyjnych. Standardy badania wymagają też, aby praca ta była udokumentowana, co także istotnie zwiększa pracochłonność. Jeśli klienci nie do końca rozumieją, na czym polega praca audytora, jakie zapewnienie się z tym wiąże i czego w praktyce należy oczekiwać, nie dostrzegają korzyści z dobrze wykonanej pracy. Trudno będzie ich zatem przekonać, że jakość jest w tym wypadku najważniejsza, a godziwe wynagrodzenie jest jednym z filarów zapewnienia tej jakości i niezależności wykonania badania, co podkreślają także standardy etyczne IFAC obowiązujące już w Polsce.

#### **UMOWA NA BADANIE I CO DALEJ**

Po spełnieniu opisanych wyżej kryteriów przez podmiot audytorski dochodzi do podpisania umowy pomiędzy usługodawcą a spółką. Umowa może być zawarta na rok lub dłuższy okres, przy czym trzeba pamiętać, że w przypadku jednostek zainteresowania publicznego ustawa o biegłych rewidentach w art. 89 nakłada obowiązek zmiany kluczowego biegłego rewidenta co 5 lat.

Jeśli dojdzie do podpisania umowy z biegłym rewidentem na usługę zbadania sprawozdania finansowego, warto przyjrzeć się jego pracy i dokonać oceny rzutującej na współpracę w przyszłości. Ważne jest, aby audyt przebiegał w płynny i efektywny sposób, zgodnie z ustalonymi wcześniej terminami. Oczekiwania wobec audytu ustalone przez spółkę i jej udziałowców przed rozpoczęciem badania powinny być spełnione, a wnioski dotyczące pozyskanych spostrzeżeń sformułowane po jego zakończeniu. Zespół audytowy powinien

cechować: uczciwość, właściwość osądów i solidne podejście do badania. Zespół muszą tworzyć osoby doświadczone, z adekwatnym do ryzyka badania i złożoności badanej jednostki zaangażowaniem w proces audytu kluczowego biegłego rewidenta.

#### **RZETELNA PREZENTACJA WYNIKÓW BADANIA TO TEŻ KRYTERIUM WYBORU NA PRZYSZŁOŚĆ**

Proces badania sprawozdania finansowego kończy prezentacja wyników. Stwierdzone przez biegłego nieprawidłowości, korekty czy też zastrzeżenia, jeśli nie zostaną uwzględnione przez spółkę w sprawozdaniu finansowym, są wyrażone w opinii i raporcie z badania. Audytor wystosowuje również list do zarządu, w którym opisuje stwierdzone ryzyka, słabości kontroli wewnętrznej oraz zalecenia usprawnień systemu. Zdarza się, że zarząd prosi audytora o ocenę współpracy z pracownikami spółki uczestniczącymi w badaniu, terminowości otrzymywania i przekazywania informacji oraz kompetencji głównego księgowego czy dyrektora finansowego.

+ Jeśli klienci nie do końca rozumieją, na czym polega praca audytora, jakie zapewnienie za tym idzie i czego w praktyce należy oczekiwać, nie dostrzegają korzyści z dobrze wykonanej pracy. Trudno będzie ich zatem przekonać, że jakość jest w tym przypadku najważniejsza

## + Mimo przewidzianych ustawą kar dla biegłych rewidentów za nierzetelne wykonywanie swojej pracy, za sporządzone sprawozdanie finansowe, które zostało zbadane przez biegłego rewidenta, odpowiada kierownik jednostki (czyli organ zarządzający)

### **NIERZETELNE BADANIE - PROBLEM AUDYTORA CZY ZARZĄDU?**

Audytora jest zobowiązany rzetelnie wykonywać swoje obowiązki. Rozdział 4 ustawy o biegłych rewidentach stanowi o odpowiedzialności dyscyplinarnej biegłych rewidentów za postępowanie sprzeczne z przepisami prawa, standardami rewizji finansowej, zasadami niezależności oraz etyki zawodowej.

Obowiązujące w Polsce przepisy przewidują następujące kary dyscyplinarne:

- + upomnienie,
- + nagana,
- + kara pieniężna,
- + zakaz wykonywania czynności rewizji finansowej przez okres od roku do 3 lat,
- + wydalenie z samorządu biegłych rewidentów.

Warto jednak podkreślić, że mimo przewidzianych ustawą kar dla biegłych rewidentów za nierzetelne wykonywanie swojej pracy, za sporządzone sprawozdanie finansowe, które zostało zbadane przez biegłego rewidenta, odpowiada kierownik

jednostki (czyli organ zarządzający). Dlatego tak ważne jest, aby do przeprowadzenia audytu wybrać profesjonalistę i postawić na jakość za rozsądną, ale nie zaniżoną cenę. Dobór biegłego rewidenta jedynie na podstawie kryterium wynagrodzenia zawsze w konsekwencji prowadzi do wyboru podmiotu, który faktycznie przeprowadzi badanie w sposób ograniczony, co pozwoli na zaproponowanie niższego wynagrodzenia od profesjonalisty. Tymczasem rzetelna praca biegłego rewidenta pozwala wykryć nieprawidłowości w sprawozdaniu i podjąć środki zaradcze. Im sprawniejszy jest system kontroli, tym efektywniej działa spółka oraz lepiej reaguje na zagrożenia.

Podsumowując, należy podkreślić wagę wyboru audytora do zbadania sprawozdania finansowego w danym roku oraz w kolejnych latach. Warto wcześniej przygotować się do takiego wyboru, przeanalizować dostępne na rynku oferty pod kątem doświadczenia i profesjonalnego podejścia. Dobrze jest przedyskutować czy potencjalny audytor korzysta z nowoczesnych narzędzi stosowanych na poziomie europejskim oraz czy jego praca jest oparta na aktualnej metodologii badania, zgodnej z prawem i obowiązującymi standardami. Czy zaprojektowana metodologia pozwala wykryć wszystkie istotne nieprawidłowości przy jak najbardziej efektywnym wykorzystaniu czasu spędzonego w spółce i zaangażowaniu pracowników, którzy muszą przecież oderwać się od swojej codziennej pracy, aby udzielić biegłemu rewidentowi niezbędnych wyjaśnień i przygotować dokumenty do badania. Należy pamiętać, że dobrze przeprowadzony audyt zapewni spółce wiele korzyści, które wynikają nie tylko z rzetelnej oceny ksiąg rachunkowych będących podstawą przygotowania sprawozdania finansowego, ale także z oceny sprawności funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej, oceny kompetencji kluczowych pracowników w dziale finansów, jak również z weryfikacji prawidłowości dokumentowania transakcji, rozliczeń podatkowych oraz wielu zagrożeń związanych z prowadzoną działalnością. ✕



Audyt finansowy,  
czyli kopalnia  
wiedzy dla firmy –  
**D. Wójcik**

Opcja dostępna dla  
prenumeratorów  
**PLUS i  
PREMIUM**