

KOMISJA WSPÓLNOT EUROPEJSKICH
Bruksela

**KOMUNIKAT KOMISJI SKIEROWANY
DO RADY I PARLAMENTU EUROPEJSKIEGO**
z dn.21.05.2003

Wzmacnianie ustawowej rewizji finansowej w UE
(Tekst mający znaczenie dla Europejskiego Obszaru Gospodarczego - EEA)

SPIS TREŚCI

1. WPROWADZENIE
2. NOWOCZESNE RAMY REGULACYJNE
 - 2.1 ZMODERNIZOWANA I OPARTA NA ZASADACH VIII DYREKTYWA
 - 2.2 POWOŁANIE KOMITETU DS. REGULACJI REWIZJI FINANSOWEJ
3. UMOCNIE NIE FUNKCJI REWIZJI FINANSOWEJ
 - 3.1 ZASTOSOWANIE MIĘDZYNARODOWYCH STANDARDÓW REWIZJI FINANSOWEJ (MSRF) DLA WSZYSTKICH USTAWOWYCH REWIZJI FINANSOWYCH W UE OD 2005 R.
 - 3.2 NADZÓR PUBLICZNY NAD ZAWODEM REWIDENTÓW KSIĘGOWYCH
 - 3.3 NADZÓR WŁAŚCICIELSKI W ODNIESIENIU DO USTAWOWEJ REWIZJI FINANSOWEJ; KOMITETY DS. REWIZJI FINANSOWEJ I KONTROLA WEWNĘTRZNA
 - 3.4. KODEKS ETYKI
 - 3.5. NIEZALEŻNOŚĆ REWIDENTA KSIĘGOWEGO
 - 3.6. ZAPEWNIANIE JAKOŚCI
 - 3.7. EDUKACJA I SZKOLENIE
 - 3.8. SYSTEMY SANKCJONOWANIA DYSCYPLINARNEGO
 - 3.9. PRZEJRZYSTOŚĆ FIRM AUDYTORSKICH I ICH SIECI
 - 3.10. ODPOWIEDZIALNOŚĆ REWIDENTA KSIĘGOWEGO
 - 3.11. MIĘDZYNARODOWE ASPEKTY STRATEGII KOMISJI: USTAWA SARBANES OXLEY I WZAJEMNE UZNAWANIE
4. POGŁĘBIANIE RYNKU WEWNĘTRZNEGO NA USŁUGI AUDYTORSKIE
 - 4.1 ZAKŁADANIE FIRM AUDYTORSKICH W UE
 - 4.2 ŚWIADCZENIE USŁUG AUDYTORSKICH NA ARENIE MIĘDZYNARODOWEJ
 - 4.3 STRUKTURA RYNKU I DOSTĘP DO RYNKU AUDYTORSKIEGO UE



1. WPROWADZENIE

Upadek Enron`u i kolejne skandale dotyczące sprawozdawczości finansowej wzbudziły wezwania w Unii Europejskiej do dalszego badania sprawozdawczości finansowej, ustawowej rewizji finansowej, nadzoru właścicielskiego i rynków papierów wartościowych. W ciągu ostatnich 12 miesięcy zmalało zaufanie inwestorów do rynków kapitałowych na całym świecie i osłabiona została publiczna wiarygodność zawodu rewidentów księgowych. Następstwa Enron`u i amerykańska odpowiedź dla odbudowania zaufania inwestorów, ustawa "Sarbanes-Oxley Act" (SOA), jak też ostatnie problemy w UE związane ze

sprawozdawczością finansową, spowodowały konieczność ponownego rozważenia priorytetów UE dotyczących ustawowej rewizji finansowej w ramach inicjatyw Komisji dotyczących wzmocnienia nadzoru właścicielskiego. Komisja opublikuje równoległe do tego Komunikatu dotyczące priorytetów rewizji finansowej swój Komunikat: "Modernizacja prawa spółek i wzmocnienie nadzoru właścicielskiego w Unii Europejskiej."

Brak zharmonizowanego podejścia do ustawowej rewizji finansowej w UE był powodem, dla którego w 1996 r. Komisja zorganizowała szeroko zakrojoną dyskusję na temat zakresu i potrzeby przyszłego działania na poziomie UE dotyczącego funkcji ustawowej rewizji finansowej. Ta dyskusja została zainicjowana przez Zieloną Księgę Komisji z 1996 r.¹ pt. "Rola, pozycja i odpowiedzialność biegłego rewidenta w UE". W odzwieciu na tematy poruszone w Zielonej Księdze sugerowano potrzebę działania na poziomie UE w szerszym zakresie niż podany w Dyrektywie Rady 84/253/EEC², tzw. "VIII Dyrektywie", która ogólnikowo zajmuje się zatwierdzaniem biegłych rewidentów w UE. Konkluzje dotyczące polityki, jakie Komisja wyciągnęła z tej dyskusji, zostały zawarte w Komunikacie Komisji z 1998 r.: "Ustawowa rewizja finansowa w Unii Europejskiej, droga rozwoju".³

W Komunikacie z 1998 r. zaproponowano utworzenie Komitetu UE ds. rewizji finansowej, który mógłby rozwinąć dalsze działania w bliskiej współpracy pomiędzy grupą zawodową księgowych i państwami członkowskimi. Nadrzędnym celem tego Komitetu jest poprawienie jakości ustawowej rewizji finansowej. Kluczowymi tematami porządku dziennego jego obrad były zewnętrzne zapewnienie jakości, standardy rewizji finansowej i niezależność rewidenta księgowego.

Na podstawie pracy tego Komitetu, Komisja wydała Rekomendację pt. "Zapewnienie jakości pracy biegłego rewidenta w UE"⁴ w listopadzie 2000r. i Rekomendację pt. "Niezależność biegłych rewidentów w UE" w maju 2002 r.⁵. Obie te rekomendacje są wdrażane przez państwa członkowskie. Przeprowadzono również prace przygotowujące dotyczące stosowania międzynarodowych standardów rewizji finansowej (MSRF).

Pomimo tych osiągnięć Komisja uważa, że obecna sytuacja wymaga dalszych inicjatyw mających na celu wzmocnienie zaufania inwestora do rynków kapitałowych i podniesienie zaufania publicznego do funkcji rewizji finansowej w UE. Zwracano uwagę, aby unikać nagłych odruchowych reakcji regulacyjnych, ale postępować wytrwale zgodnie z ogólnym celem Rady Europy utworzenia sprawnego rynku kapitałowego UE do 2005 r. Komisja zdaje sobie sprawę z ryzyka "przypadkowego ustawodawstwa" i zależy jej na przygotowaniu mocnej (zdecydowanej), skutecznej, ale również wszechstronnej, wyważonej i stosownej odpowiedzi - po szerokim procesie konsultacyjnym.

Podczas gdy rewizja finansowa jest głównym narzędziem dla zapewnienia odpowiedniej sprawozdawczości finansowej, nie jest ona jedynym czynnikiem (elementem) wymagającym bliższego rozpatrzenia w następstwie ostatnich skandali związanych ze sprawozdawczością finansową. Rewizja finansowa stanowi element większego układu uczestników (aktorów) i regulatorów zaangażowanych w przygotowywanie przejrzystej sprawozdawczości finansowej dla rynku kapitałowego UE. W związku z tym proponowane inicjatywy regulacyjne dotyczące ustawowej rewizji finansowej powinny być postrzegane w szerszym kontekście Planu Działania Komisji dotyczącego usług finansowych oraz reakcji Komisji na upadek Enron`u⁶ ("Pierwsza odpowiedź UE na zagadnienia sposobu postępowania w związku z Enron`em") - powszechnie zaaprobowanej na Nieformalnej Radzie ECOFIN w Oviedo w kwietniu 2002 r. Stanowi to również uzupełnienie Komunikatu Komisji w sprawie prawa

spółek i nadzoru właścicielskiego - jej odpowiedzi na raport Winter'a. Rewizja finansowa stanowi istotną część prawidłowej praktyki nadzoru właścicielskiego.

Rynek kapitałowy UE funkcjonuje w ogólnoświatowym kontekście, którego działanie jest potwierdzane przez międzynarodowych inwestorów, spółki notowane na wielu giełdach oraz zagraniczne firmy rejestrowane na danym rynku. Z tej perspektywy rynek kapitałowy UE powinien być atrakcyjny dla wszystkich emitentów i inwestorów oraz powinien zapewniać ogólnie zrozumiałą, wysoki poziom ochrony inwestora. UE realizuje te cele poprzez promowanie i wymaganie stosowania akceptowanych w skali międzynarodowej wysokiej jakości standardów, dotyczących funkcjonowania rynku kapitałowego UE, wraz z otaczającą je infrastrukturą zapewniającą ich właściwe zastosowanie.

Wiarygodność informacji finansowych dostarczanych przez rewidentów księgowych ma podstawowe znaczenie dla szerszego kręgu jednostek, niż jedynie spółki notowane na giełdzie. Znajduje to odzwierciedlenie w obecnym prawie Wspólnoty, które określa wymagania dotyczące rewizji ksiąg wszystkich spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, wszystkich banków i przedsiębiorstw ubezpieczeniowych². Dlatego punktem wyjścia dla tworzących spójną i konsekwentną politykę UE dotyczącą rewizji finansowej jest dążenie do objęcia nią wszystkich (więcej niż milion) ustawowych rewizji finansowych przeprowadzanych w ramach UE, ilości, która jest w sposób znaczący większa od 7000 spółek UE notowanych na giełdzie. Tam gdzie to konieczne, polityki i zastosowane środki powinny być zróżnicowane w oparciu o poziom interesu publicznego ("jednostki interesu publicznego"), szczególnie biorąc pod uwagę potrzeby małych i średnich przedsiębiorstw (SME).

W następstwie pierwszej odpowiedzi UE na dokument Komisji w sprawie Enron'u, Komisja skonsultowała z członkami Komitetu UE ds. rewizji finansowej sprawę priorytetów na przyszłość.

Rozdział 2 tego Komunikatu przedstawia wizję Komisji na nowoczesne ramy regulacyjne ustawowej rewizji finansowej w UE, a rozdziały 3 i 4 opisują przewidywane inicjatywy dotyczące ustawowej rewizji finansowej. Propozycje Komisji dotyczące przedstawionych w zarysie inicjatyw zostaną przygotowane w bliskiej współpracy z Komitetem UE ds. rewizji finansowej i będą stanowić przedmiot odpowiedniego i przejrzystego oczekiwanego procesu.

2. NOWOCZESNE RAMY REGULACYJNE

2.1 Zmodernizowana i oparta na zasadach VIII Dyrektywa

Komunikat z 1998 r. nt. ustawowej rewizji finansowej doprowadził do przyjęcia Rekomendacji Komisji nt. Zewnętrznego zapewniania jakości w 2000 r. i Niezależności rewidenta księgowego w 2002 r. Państwa członkowskie wdrażają te Rekomendacje, a stopień osiągniętej harmonizacji będzie oceniony przez Komisję trzy lata po przyjęciu tych Rekomendacji. Jednakże instrumenty nie wiążące (nie stanowiące wymagań) nie powinny polegać wyłącznie na podaniu niezbędnego stopnia rygorystycznych zachowań, wymaganych przez obecną, po wypadkach Enron'u, sytuację.

W związku z tym, Komisja proponuje modernizację VIII Dyrektywy w celu dostarczenia obszernej prawnej podstawy dla wszystkich ustawowych rewizji finansowych

przeprowadzanych w ramach UE. W odpowiednim zakresie, zasady te powinny mieć zastosowanie do firm audytorskich spoza UE wykonujących rewizję finansową w odniesieniu do spółek notowanych na rynkach kapitałowych UE. VIII Dyrektywa, przyjęta w 1984 r. i od tej pory nigdy nie poprawiana, traktuje głównie o zatwierdzaniu osób (fizycznych i prawnych) uprawnionych do wykonywania ustawowych rewizji finansowych. Zawiera także liczne warunki dotyczące transponowania, powodujące iż wszystko stało się przestarzałe z początkiem lat 90-tych. Obecnej VIII Dyrektywie brakuje obszernego zestawu elementów dla zapewnienia odpowiedniej infrastruktury rewizji finansowej (np. nadzór publiczny, systemy postępowania dyscyplinarnego i systemy zapewniania jakości) i nie odnosi się ona do stosowania standardów rewizji finansowej, wymagań niezależności oraz kodeksów etyki. W świetle ostatnich wydarzeń nadszedł czas na modernizację VIII Dyrektywy na krótszą, bardziej wyczerpującą część ustawodawstwa europejskiego z wystarczająco jasnymi zasadami, które będą pomocne dla wszystkich ustawowych rewizji finansowych przeprowadzanych w UE.

Europejskie podejście do tworzenia polityki rewizji finansowej (i sprawozdawczości finansowej) jest w zasadzie podejściem opartym na zasadach i przyszłe działania powinny odzwierciedlać to podejście. Jednakże właściwe i spójne stosowanie zasad może wymagać dodatkowych wyjaśnień, w postaci np. szczegółowych wskazówek rekomendacji najlepszych praktyk, itp. To podejście zostało zastosowane w Rekomendacji nt. Niezależności rewidenta księgowego. Odpowiednio jasne zasady w ustawodawstwie UE wsparte środkami służącymi ich wdrażaniu jest podejściem, które jest równorzędne z podejściem Lamfalussy'ego do regulacji rynków papierów wartościowych, obecnie branym także pod uwagę dla sektora bankowego i ubezpieczeń.

Od chwili, gdy europejski rynek kapitałowy funkcjonuje w kontekście ogólnoswiatowym, zastosowanie tych zasad również do firm audytorskich spoza UE, wykonujących rewizje finansowe w stosunku do rynku kapitałowego UE, powinno umożliwić uznanie równoważności rozwiązań w innych systemach regulacyjnych.

2.2 Powołanie Komitetu ds. regulacji rewizji finansowej

Podejście do tworzenia polityki dotyczącej ustawowej rewizji finansowej UE przedstawione w Komunikacie z 1998 r. jest w gruncie rzeczy oparte na "monitorowanym samorządzie". Zawód rewidentów księgowych UE ma za zadanie spełniać obowiązek zajmowania się sprawami rewizji finansowej w oparciu o działania samorządowe. Zgodnie z tym podejściem, w skład Komitetu UE ds. rewizji finansowej wchodzi reprezentanci zawodu rewidentów księgowych. Jak dotychczas taki układ okazał się owocny. Reprezentanci zawodu przyczynili się znacznie do prac Komitetu UE ds. rewizji finansowej, a bezpośrednia wymiana poglądów z organizacjami regulacyjnymi państw członkowskich polepsza wzajemne zrozumienie w sprawie kluczowych zagadnień polityki rewizji finansowej.

Jednakże w obecnej sytuacji musi mieć miejsce zmiana proporcji pomiędzy reprezentantami interesu publicznego i zawodu rewidentów księgowych w celu zapewnienia wystarczającej niezależności tworzącym politykę UE. Ta zmiana proporcji nie spowoduje, że przy tworzeniu polityki UE nie byłyby więcej angażowane i nie sięgano by do wiedzy i zasobów zawodu. Zapewni to raczej, że zarówno w rzeczywistości jak i w odbiorze otoczenia, interes publiczny jest i pozostaje nadrzędną zasadą dla tworzących politykę rewizji finansowej UE. Ta równowaga mogłaby być osiągnięta poprzez powołanie Komitetu ds. regulacji rewizji finansowej. Obecny Komitet UE ds. rewizji finansowej, który powinien zostać

przemianowany na Komitet Doradczy ds. rewizji finansowej, zachowa swoje funkcje jako przygotowawcze forum dyskusyjne pomiędzy regulatorami i zawodem rewidentów księgowych. Nowy Komitet ds. regulacji rewizji finansowej będzie odrębnym regulacyjnym Komitetem, składającym się z reprezentantów państw członkowskich, którego jedynie obrady mają się odbywać pod przewodnictwem przedstawiciela Komisji. Komisja podejmie odpowiednie kroki wdrożeniowe zgodnie z procedurami działania komitetów. Nowy Komitet ds. regulacji rewizji finansowej byłby powołany przez nowelizację VIII Dyrektywy i działałby zgodnie z istniejącymi między instytucjonalnymi ustaleniami dotyczącymi działania komitetów. Zgodnie z tym, inicjatywy dotyczące ustawowej rewizji finansowej nie będą już więcej rozpatrywane przez Komitet Kontaktowy ds. dyrektyw rachunkowości, który będzie kontynuował swoją działalność zajmując się rachunkowością.

Streszczenie działań dotyczących tworzenia nowoczesnej struktury regulacyjnej.

- 1) **Komisja:** zaproponować modernizację VIII Dyrektywy dot. prawa spółek dającej wszechstronną, opartą na zasadach Dyrektywę możliwą do zastosowania we wszystkich ustawowych rewizjach finansowych przeprowadzanych w UE w pierwszym kwartale 2004 r. Zmodernizowana Dyrektywa wyjaśni rolę i pozycję rewidenta księgowego i zdefiniuje wymagania dla infrastruktury rewizji finansowej, by zapewnić wysoką jakość rewizji finansowych. Obejmie ona postanowienia dotyczące: edukacji (patrz 3.7), nadzoru publicznego (patrz 3.2), zapewnienia jakości (patrz 3.6), sankcji dyscyplinarnych (patrz 3.8), standardów rewizji finansowej (patrz 3.1), etyki i niezależności (patrz 3.4 i 3.5).
- 2) **Komisja:** umieścić powołanie Komitetu ds. regulacji rewizji finansowej w zmodernizowanej VIII Dyrektywie.

3. UMOCNIE NIE FUNKCJI REWIZJI FINANSOWEJ

Po upadku Enron`u Komisja wydała dokument zatytułowany: "Pierwsza odpowiedź UE na zagadnienia sposobu postępowania w związku z Enron`em", który daje obszerny przegląd polityki postępowania w pięciu kluczowych dziedzinach, włączając ustawową rewizję finansową. Ministrowie Finansów UE zaaprobowali wnioski z dokumentu Komisji nt. Enron`u na nieformalnym spotkaniu w Oviedo w kwietniu 2002 r. Większość zaproponowanych inicjatyw (3.1 do 3.7 poniżej) wypływa bezpośrednio z tych wniosków. Były one również dyskutowane z członkami Komitetu UE ds. rewizji finansowej.

3.1 Zastosowanie Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej (MSRF) dla wszystkich ustawowych rewizji finansowych w UE od 2005 r.

Kluczowym elementem wspierającym jednolicie wysoki poziom jakości rewizji finansowej w całej UE jest zastosowanie wspólnych standardów rewizji finansowej. Komitet UE ds. rewizji finansowej podjął od 1999 r. pracę przygotowawczą dotyczącą zastosowania MSRF w UE poprzez przeprowadzenie porównania MSRF z wymaganiami rewizji finansowej państw członkowskich. Porównanie to wykazało, że istnieje już wysoki stopień zbieżności z MSRF. Jednakże, ujawniło również potrzebę ulepszenia zestawu MSRF dla szczególnych zagadnień, takich jak rozwój standardu dotyczącego rewizji finansowej grupy międzynarodowej, uaktualnienie modelu ryzyka rewizji finansowej w MSRF i rozwój wskazówek rewizji

finansowej odnoszących się do Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (MSR). Rada Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Prac Poświadczających (IAASB) obecnie pracuje aktywnie nad ulepszeniem aktualnych MSRF. Komisja zachęca IAASB, by kontynuowała tę działalność w celu rozwoju standardów rewizji finansowej o najwyższej jakości.

Komisja przewiduje zastosowanie MSRF jako wymóg dla wszystkich ustawowych rewizji finansowych w UE począwszy od 2005 r. Jednakże pomyślne wdrożenie wiążącego wymogu stosowania MSRF w UE od 2005 r. wymaga zakończenia szeregu wstępnych działań: uaktualnienia i zakończenia analizy różnic pomiędzy MSRF i krajowymi wymaganiami dotyczącymi rewizji finansowej; przystosowanie zestawu zasad ("ramy ogólne") dla oceny postępów MSRF; oceny możliwych systemów wspierania; opracowania powszechnie stosowanego raportu z rewizji finansowej; oraz uzyskanie wysokiej jakości tłumaczeń na wszystkie języki Wspólnoty. Jeżeli chodzi o sporządzanie raportów z rewizji finansowej, Komisja planuje zastosowanie mającej się ukazać korekty standardu ISA 700 (sporządzanie raportów z rewizji finansowej) jako punktu startowego dla analizy różnic pomiędzy krajowymi raportami z rewizji finansowych przez organizacje zawodowe UE, przy pomocy Europejskiej Federacji Księgowych (FEE).

IAASB jest jedną ze stałych komisji technicznych Międzynarodowej Federacji Księgowych IFAC. W erze po w Enron`ie, Komisja wierzy, że powinno się poważnie wziąć pod uwagę oddzielenie od IFAC działalności związanej z ustalaniem standardów przez IAASB. Obecnie działania IAASB dotyczące ustalania standardów rewizji finansowej są zasadniczo przeprowadzane przez i dla zawodu rewidentów finansowych. Mimo, że ostatnio udoskonalono przejrzystość stosownego procesu i doprowadzono do lepszego reprezentowania interesu publicznego poprzez włączenie w skład IAASB ograniczonej liczby osób nie zajmujących się zawodowo rewizją finansową, struktura nadzoru odgórnego działającego w IFAC implikuje kontrolę przez międzynarodowy zawód księgowych. Niezależna od IFAC organizacja ustalająca standardy, działająca głównie z perspektywy interesu publicznego, mająca w strukturze nadzoru większość międzynarodowych (niepraktykujących w księgowości) udziałowców byłaby bardziej wiarygodna z perspektywy interesu publicznego i mogłaby być łatwiej uznana przez UE.

Podsumowanie działań dotyczących MSRF

- 1) **Komisja:** ogłoszenie, poprzez niniejszy Komunikat, o celu UE, jakim jest zastosowanie MSRF od 2005 r. dla wszystkich ustawowych rewizji finansowych;
- 2) **Komisja/Komitet Doradczy ds. rewizji finansowej :** wstępne działania zapewniające pomyślne wdrożenie MSRF od 2005 r. Obejme to: analizę wymagań dotyczących rewizji finansowej w UE i państwach członkowskich, w sprawach nie objętych przez MSRF; powszechnie stosowany raport rewizji finansowej i wysokiej jakości tłumaczenia; zapoczątkowanie dalszych udoskonaleń do procesu ustalania standardów rewizji finansowej przez IFAC/IAASB, w szczególności poprzez zabezpieczenie odpowiedniego interesu publicznego;
- 3) Zakładając zadowalające wyniki wstępnej analizy, **Komisja** zamierza zaproponować wiążący instrument wymagający zastosowania MSRF od 2005 r.

3.2 Nadzór publiczny nad zawodem rewidentów księgowych

Nadzór publiczny jest głównym elementem utrzymania zaufania do funkcji rewizji finansowej. Obecne ograniczenie zaufania jest w części oparte na publicznym wrażeniu, że w każdym zawodzie mającym własny samorząd występuje konflikt interesów, gdy zajmuje się on swoimi uchybieniami.

Na poziomie UE, do tej pory nadzorem publicznym zajęto się jedynie w Rekomendacji Komisji dotyczącej zapewnienia jakości. Dodatkowe inicjatywy powinny opierać się na tym, co do tej pory było uzgodnione, tak jak wymaganie, aby organizacja nadzoru składała się w większości z osób nie-praktykujących w tym zawodzie.

Obecnie w organizacji nadzoru publicznego dla zapewnienia jakości w państwach członkowskich występują różnice, w zależności od istniejących struktur kontroli zawodu rewidentów księgowych i znaczenia monitorowania jakości rewizji finansowej specyficznemu uregulowanej dla danego sektora. Regulatorzy papierów wartościowych lub regulatorzy specyficznych sektorów mogą być pełnomocnikami w reprezentowaniu interesu publicznego. Jednakże jakakolwiek inicjatywa dotycząca nadzoru publicznego powinna brać pod uwagę również potencjalną rolę innych udziałowców. Żaden pojedynczy kontroler ani udziałowiec nie ma wystarczająco szerokiego pola działania, aby odpowiednio odzwierciedlić te zróżnicowane interesy w nadzorze rewidentów księgowych, którzy wykonują więcej niż milion ustawowych badań rewizji finansowej w UE.

W celu wsparcia harmonizacji nadzoru publicznego, istnieje przede wszystkim potrzeba analizy różnic i podobieństw obecnych systemów nadzoru publicznego państw członkowskich. Komitet UE ds. rewizji finansowej rozpoczął analizowanie istniejących systemów nadzoru publicznego i dyskusję nad minimalnymi wymaganiami (zasadami) dla krajowych systemów w celu uzyskania spójnego nadzoru publicznego w obrębie UE. Następujące zagadnienia związane z nadzorem publicznym powinny być wzięte pod uwagę:

- **zasięg nadzoru** (np. edukacja, licencjonowanie, ustalanie standardów, zapewnianie jakości, systemy dyscyplinarne);
- **kompetencje nadzoru** (np. uprawnienia do prowadzenia dochodzenia i dyscyplinarne);
- **skład rad nadzoru** (np. większość osób nie praktykujących w zawodzie, odpowiednie procedury mianowania);
- **przejrzystość nadzoru** (np. publikacja rocznych programów pracy i raportów z działalności);
- **finansowanie** (np. nie tylko przez zawód rewidentów księgowych).

W świetle wylaniania się rynku kapitałowego UE istnieje potrzeba stworzenia mechanizmu koordynującego w ramach UE w celu połączenia krajowych systemów w spójną, wydajną sieć europejską. Istotnym jest, aby ludzie odpowiedzialni za nadzór publiczny w swoich krajach mieli możliwość spotykania się regularnie w celu przedyskutowania swoich problemów, wymiany doświadczeń i rozwoju najlepszych praktyk. Respektując zasadę subsydiarności, Komisja uważa, że praktyczne wdrażanie nadzoru powinno pozostać obowiązkiem państw członkowskich. Komisja widzi swoją rolę w zachęcaniu do zbliżania zasad i praktyk w komitecie, któremu przewodniczy. Efektywnie skoordynowany w UE mechanizm mógłby następnie ocenić potrzebę ustalenia wymogów dla rejestracji i nadzoru firm audytorskich spoza UE, które wykonują rewizję finansową dla spółek, których papiery wartościowe są przedmiotem wymiany handlowej na regulowanych rynkach kapitałowych

UE. Jakakolwiek inicjatywa dotycząca ważnych zagadnień nadzoru publicznego uważana jako najbardziej odpowiednia będzie musiała być ujęta w zmodernizowanej VIII Dyrektywie.

Podsumowanie działań dotyczących nadzoru publicznego

- 1) Komisja/Komitet Doradczy ds. rewizji finansowej:** analiza istniejących systemów nadzoru publicznego;
- 2) Komisja:** określenie minimalnych wymagań (zasad) dla nadzoru publicznego, jakie powinny być ustanowione w VIII Dyrektywie;
- 3) Komisja:** określić mechanizm koordynujący na poziomie UE w celu połączenia krajowych systemów nadzoru publicznego w wydajną sieć UE;

3.3 Nadzór właścicielski w odniesieniu do ustawowej rewizji finansowej; komitety ds. rewizji finansowej i kontrola wewnętrzna

Biorąc pod uwagę rolę biegłego rewidenta w kontekście nadzoru właścicielskiego spółki, jednym z głównych celów jest, aby biegli rewidenci zachowywali odpowiedni stopień niezależności od dyrektorów wykonawczych. Oczywistym jest, że rewident księgowy nie powinien stawać się zbyt zażyłym w stosunkach lub zbyt zależnym od dyrektorów wykonawczych, którzy przygotowują sprawozdania finansowe, jakie ma oceniać obiektywnie i krytycznie w jak najlepszym interesie akcjonariuszy i udziałowców. Dlatego też Komisja rozważy zastosowanie w zmodernizowanej VIII Dyrektywie zasad dotyczących wyboru, rezygnacji z dalszych usług i wynagradzania biegłych rewidentów, co gwarantowałoby fundamentalną "suwerenność" od dyrektorów wykonawczych. Równie ważnymi zagadnieniami są: komunikowanie się biegłego rewidenta z organem nadzoru⁸ oraz zasady dotyczące niezależności i kompetencji członków organu nadzoru oraz efektywnych procedur działania.

W szczególności, komitety ds. rewizji finansowej mogą odgrywać ważną rolę w nadzorowaniu spółką poprzez wspieranie biegłych rewidentów, by pozostawali na dystans od kierownictwa. Komitety ds. rewizji finansowej pomagają w zapewnianiu wysokiej jakości sprawozdawczości finansowej i ustawowej rewizji finansowej, jak również w dobrym funkcjonowaniu, efektywnej kontroli wewnętrznej obejmującej działania audytu wewnętrznego.

Wszyscy członkowie Komitetu UE ds. rewizji finansowej podkreślają potrzebę wyjaśnienia roli biegłego rewidenta i komitetów ds. rewizji finansowej oraz ich wzajemnych oddziaływań z systemem nadzoru właścicielskiego spółki. Jednakże skład i wymagania stawiane komitetom ds. rewizji finansowej są również zagadnieniami dotyczącymi nadzoru właścicielskiego. W związku z tym problemami komitetów ds. rewizji finansowej zajęto się w wydanym równoległe Komunikacie Komisji: "Modernizowanie prawa spółek i wzmocnienie nadzoru właścicielskiego w Unii Europejskiej".

Innym ważnym zagadnieniem nadzoru właścicielskiego jest odpowiedzialność za i jakość systemu wewnętrznej kontroli spółki obejmującej funkcje wewnętrznego audytu. Kilka kodeksów nadzoru właścicielskiego, stosowanych w UE i w prawie niektórych państw członkowskich, wymaga od biegłego rewidenta, by przygotował specjalny raport nt. systemu kontroli wewnętrznej. Komisja proponuje, by zbadać obecną sytuację w UE dotyczącą

zaangażowania biegłego rewidenta w ocenianie i raportowanie nt. systemów kontroli wewnętrznej, by zrobić krok naprzód z propozycjami na temat tego zagadnienia.

Podsumowanie działań dotyczących nadzoru właścicielskiego/komitetów ds. rewizji finansowej

- 1) **Komisja** określić zasady w zmodernizowanej VIII Dyrektywie na temat: wyboru, rezygnacji z dalszych usług i wynagradzania biegłych rewidentów; jak również komunikacji z biegłym rewidentem.
- 2) **Komisja**: zaproponować zbadanie obecnej sytuacji w UE odnośnie zaangażowania biegłego rewidenta w ocenianie i raportowanie nt. systemów kontroli wewnętrznej.

3.4. Kodeks etyki

Ostatnie skandale dotyczące sprawozdawczości finansowej doprowadziły do publicznej świadomości fakt nieodpowiedniego zachowania etycznego niektórych rewidentów księgowych. Zwróciło to uwagę na istotność etycznych wskazówek dla rewidentów księgowych (i potrzebę postępowania zgodnie z nimi w praktyce). Na wstępie Komisja proponuje przeanalizowanie wspólnie z Komitetem Doradczym ds. rewizji finansowej istniejących krajowych kodeksów etyki i międzynarodowego Kodeksu etyki IFAC. Analiza ta mogłaby zostać użyta także w celu rozważenia czy istnieje zapotrzebowanie na zharmonizowany kodeks etyki UE. Podstawowe zasady mogłyby być zestawione w VIII Dyrektywie, która zawiera już pewne zasady etyczne, takie jak zasada zawodowej rzetelności.

Podsumowanie działań dotyczących kodeksu etyki

Komisja/Komitet Doradczy ds. rewizji finansowej: Przeanalizować istniejące krajowe kodeksy i kodeks etyki IFAC`u w celu rozważenia, gdzie mogą być niezbędne dalsze działania.

3.5. Niezależność rewidenta księgowego

Rekomendacje Komisji na temat niezależności rewidenta księgowego zostały przyjęte 16 maja 2002 r. (2002/590/EEC). Kontynuują one innowacyjne podejście oparte na zasadach, dostarczające biegłemu rewidentowi solidne ramy, w oparciu o które musi on oceniać ryzyko związane z niezależnością. Kluczowy cel podejścia prezentowanego przez UE jest prosty: biegły rewident nie powinien przeprowadzać ustawowej rewizji finansowej, jeżeli istnieją jakiegokolwiek finansowe, gospodarcze, związane z zatrudnieniem czy inne związki pomiędzy nim a jego klientem (włączając świadczenie usług nie będących rewizją finansową), które rozsądna i poinformowana strona trzecia mogłaby uznać jako wpływające na niezależność biegłego rewidenta. To przybliżenie zasad z wystarczająco obszernymi wskazówkami, ukazującymi jak te zasady powinny być stosowane, jest prawdopodobnie jednym z najsilniejszych na świecie zabezpieczeń niezależności rewidenta księgowego, ponieważ pozwala rewidentom księgowym uporać się z każdą sytuacją, w jakiej może pojawić się ryzyko związane z niezależnością.

Rekomendacje stanowią znaczący krok naprzód w harmonizacji zagadnienia, które jest kontrowersyjne i trudne do uregulowania. Większość państw członkowskich jest w trakcie wdrażania Rekomendacji i Komisja poprzez Komitet Doradczy ds. rewizji finansowej będzie ściśle monitorować te zadania. Ostatnie skandale związane ze sprawozdawczością finansową podkreśliły, że (postrzegany) brak niezależności rewidenta księgowego jest jednym z głównych czynników osłabiających zaufanie inwestora. Komisja proponuje włączyć podstawowe zasady Rekomendacji do zmodernizowanej VIII Dyrektywy w celu zapewnienia silniejszego, prawnego wsparcia dla niezależności rewidenta księgowego w UE. Niektórzy apelują nawet o bardziej surowe restrykcje nakładane na rewidentów księgowych w świetle ostatnich skandali. Rzeczywiście, istota podejścia prezentowanego przez Komisję może być kwestionowana przez apele o bardziej surowe środki w przypadku pojawienia się kolejnych skandali. W odpowiedzi na to Komisja proponuje przeprowadzenie badania na temat wpływu bardziej restrykcyjnego podejścia, z uwzględnieniem unikania potencjalnych konfliktów interesów, do świadczenia dodatkowych usług na niezależność rewidenta księgowego i zawód rewidentów księgowych.

Podsumowanie działań dotyczących niezależności rewidenta

- 1) **Komisja:** włączyć zasady dotyczące niezależności rewidenta księgowego do zmodernizowanej VIII Dyrektywy, co zapewni w dalszej kolejności niezależność rewidenta księgowego zgodnie z istniejącymi Rekomendacjami Komisji nt. niezależności rewidenta księgowego.
- 2) **Komisja:** zbadać wpływ bardziej restrykcyjnego podejścia na dodatkowe usługi świadczone dla klienta, podlegającym rewizji ksiąg.

3.6. Zapewnianie jakości

W listopadzie 2000 r. Komisja wydała Rekomendacje nt. "Zapewnienie jakości pracy biegłego rewidenta w UE". Na mocy tych Rekomendacji wszyscy biegli rewidentzi w UE do 2003 r. będą poddani odpowiedniemu zewnętrznemu systemowi zapewnienia jakości z wykorzystaniem nadzoru publicznego. Komisja zbada wyniki jego wdrożenia w 2003 r.

Wszystkim państwom członkowskim zalecono dostosowanie się do wymagań Rekomendacji do końca 2003 r. Komisja zastosuje monitowaną samoocenę przy użyciu ujednoliconego kwestionariusza, by sprawdzić właściwe wdrożenie systemów zapewniania jakości we wszystkich państwach członkowskich.

Dodatkowo, wymóg stosowania systemów zapewniania jakości zgodnych z Rekomendacjami zostanie włączony do VIII Dyrektywy.

Podsumowanie działań dotyczących zapewnienia jakości

- 1) **Komisja:** dokonać przeglądu w 2003 r. wdrożenia i efektywności Rekomendacji dot. zapewnienia jakości przez państwa członkowskie;
- 2) **Komisja:** włączyć wymóg stosowania systemów zapewnienia jakości do zmodernizowanej VIII Dyrektywy.

3.7. Edukacja i szkolenie

Aby uzyskać wymaganą rozległość kompetencji rewidentów księgowych muszą osiąść szeroki zakres wiedzy oraz rozwijać umiejętności i zrozumienie wartości zawodowych. Niezbędna jest odpowiednia edukacja i szkolenie. Zgodnie z tym, oraz by zapewnić harmonizację, w VIII Dyrektywie zestawiono listę przedmiotów, jakie muszą być objęte w programie nauczania rewidenta księgowego.

W celu zapewnienia trwałego znaczenia wymagań edukacyjnych, zawartość programu nauczania powinna być oceniana w stosunku do istotnych nowych wydarzeń w praktyce biznesu i sprawozdawczości finansowej (np. zmiany MSR), biorąc pod uwagę badania i postęp na arenie międzynarodowej. Taka ocena powinna określać międzynarodowe wskazówki edukacyjne, takie jak wydane przez IFAC Międzynarodowe Standardy Edukacyjne dla Zawodowych Księgowych.

Skorygowane wymagania powinny być uwzględnione w zasadach, gdzie tylko jest to możliwe, w celu wprowadzenia elastyczności wymaganej do nadążania za najlepszą praktyką. Takie podejście nie powinno ograniczać harmonizacji aktualnego programu nauczania, który był szczególnie użyteczny w kontekście procesu rozszerzenia UE.

VIII Dyrektywa powinna także obejmować w sposób szczególny zasadę ciągłego kształcenia.

Podsumowanie działań dotyczących edukacji i szkolenia

- 1) **Komisja/Komitet Doradczy ds. rewizji finansowej:** zbadać stosowność obecnych wymagań programów nauczania UE w kontekście nowych wydarzeń.
- 2) **Komisja:** rozważyć włączenie zasady ciągłego kształcenia do zmodernizowanej VIII Dyrektywy.

3.8. Systemy sankcjonowania dyscyplinarnego

Systemy sankcjonowania dyscyplinarnego stanowią istotny instrument poprawy i zapobiegania niedostatecznej jakości rewizji finansowej. Są one jednocześnie dla zawodu rewidentów księgowych środkiem demonstrowania swojej wiarygodności publicznej. Wprowadzenie w życie odpowiednich sankcji jest już wymagane przez VIII Dyrektywę. Co więcej, Rekomendacje Komisji nt. zapewnienia jakości wymagają systematycznego związku pomiędzy negatywnymi wynikami przeglądów jakości i sankcjami zgodnymi z systemem dyscyplinarnym.

Podczas gdy harmonizacja sankcji może okazać się trudna z powodu różnic w systemach sądowych i prawnych, Komisja rozważy kolejne kroki w kierunku zbieżności procedur dyscyplinarnych, w znacznej mierze pod względem przejrzystości i prezentacji publicznej. Włączony zostanie obowiązek współpracy w przypadkach transgranicznych, tak jak w Dyrektywie dot. nadużyć rynkowych. W szczególności, systemy sankcji dyscyplinarnych powinny zostać poddane zewnętrznemu nadzorowi publicznemu (patrz rozdział 3.3). Istniejący wymóg stosowania odpowiednich sankcji w VIII Dyrektywie zostanie wzmocniony

poprzez wymaganie, by wszystkie kraje członkowskie miały odpowiedni i efektywny system sankcji.

Podsumowanie działań dotyczących sankcji dyscyplinarnych

- 1) **Komisja/Komitet Doradczy ds. rewizji finansowej:** ocenić krajowe systemy sankcji dyscyplinarnych w celu określenia wspólnych sposobów postępowania i wprowadzenia obowiązku współpracy w przypadkach transgranicznych.
- 2) **Komisja:** określić zasadę dla odpowiednich i efektywnych systemów sankcji w zmodernizowanej VIII Dyrektywie.

3.9. Przejrzystość firm audytorskich i ich sieci

Istnieje obawa, że jest znaczna rozbieżność pomiędzy wizerunkiem sieci firm audytorskich jako ogólnosięciowych praktyk i poziomem kontroli sprawowanej nad indywidualnymi firmami członkowskimi międzynarodowej sieci. Sieci międzynarodowe są często oparte na raczej luźnych porozumieniach pomiędzy odrębnymi i niezależnymi jednostkami prawnymi, które nie zezwalają na stanowczą kontrolę nad (i odpowiedzialność za): procedurami akceptacji i utrzymania klienta indywidualnej firmy członkowskiej podlegającego rewizji ksiąg, procedurami rewizji ksiąg, podejmowaniem decyzji przez partnerów, itd. Ostatnia implozja jednej międzynarodowej sieci firm audytorskich uwidoczniała luźny charakter porozumień sieciowych.

Jako wynik istnieje ryzyko niespełnionych oczekiwań, że jedna nazwa firmowa zapewnia jednakowo wysoki poziom jakości rewizji finansowej na całym świecie. W celu wyjaśnienia tej sytuacji, niezbędny jest minimalny poziom przejrzystości firm audytorskich, ich sieci i powiązań z siecią. Specjalny nacisk powinien być położony na informacje na temat wewnętrznych systemów zapewnienia jakości takiej sieci, które są zaprojektowane do zapewnienia jednolitej jakości rewizji finansowej firm członkowskich. Komisja opracuje warunki, w myśl których konieczne jest ujawnienie i jakie powinny być minimalne wymagania dotyczące ujawnienia. Komisja uważa przejrzystość za naturalny wymóg dla firm audytorskich, które w zasadniczy sposób działają dla zapewnienia przejrzystej sprawozdawczości finansowej spółek.

Komisja będzie także ściśle śledzić prace międzynarodowego Forum Firm².

Podsumowanie działań dotyczących przejrzystości firm audytorskich i ich sieci

Komisja: rozwinąć wymagania dotyczące ujawniania dla firm audytorskich i ich sieci, jakie mogłyby być zawarte w VIII Dyrektywie.

3.10. Odpowiedzialność rewidenta księgowego

W swoim Komunikacie nt. ustawowej rewizji finansowej, Komisja zauważyła, że większość odpowiadających na jej Zieloną Księgę wyraziło pogląd, że harmonizacja odpowiedzialności zawodowej jest niemożliwa i niekonieczna, ale otrzymała znaczące wsparcie ze strony

zawodu rewidentów księgowych, by zapoczątkować działalność w tej dziedzinie.

W odpowiedzi na to Komisja zapoczątkowała studium nad systemami odpowiedzialności cywilnej, które zostało zakończone w styczniu 2001.¹⁰ Jednym z wniosków studium było to, że odpowiedzialność rewidenta księgowego jest częścią szerszej koncepcji krajowych systemów odpowiedzialności cywilnej, oraz że różnice w odpowiedzialności cywilnej rewidentów księgowych pochodzą z podstawowych cech krajowych ustrojów prawnych. Dlatego też bardzo trudna jest harmonizacja odpowiedzialności zawodowej.

Dyskusja nad tym studium w ramach Komitetu UE ds. rewizji finansowej wykazała, że istnieje zgoda co do tego, że biegli rewidenci powinni odpowiadać za swoje uchybienia. Jednakże zawód rewidentów księgowych obawia się koncepcji odpowiedzialności solidarnej, co oznacza, że strony skarżące (powodowie) mogą zgłaszać roszczenia dotyczące całej poniesionej szkody od jednej strony, bez względu na proporcjonalność.

Komisja uważa odpowiedzialność rewidenta księgowego w pierwszym rzędzie za czynnik wiodący dla jakości rewizji finansowej i nie wierzy, że harmonizacja czy promocja odpowiedzialności rewidenta księgowego jest konieczna. Może istnieć jednakże potrzeba szerszego zbadania wpływu gospodarczego obecnych systemów odpowiedzialności.

Podsumowanie działań dotyczących odpowiedzialności rewidenta księgowego

Komisja: analiza wpływu gospodarczego systemów odpowiedzialności rewidenta księgowego.

3.11. Międzynarodowe aspekty strategii Komisji: Ustawa Sarbanes Oxley i wzajemne uznawanie

Komunikat wzmacnia obecną politykę UE dotyczącą ustawowej rewizji finansowej, a proponowane działania i ich konsekwencje powinno się brać również w szerszym międzynarodowym kontekście globalnego rynku kapitałowego. Z tego względu przedmiotem szczególnego zainteresowania i ważności jest przyjęcie Ustawy Sarbanes-Oxley i późniejsze zastosowanie środków przez SEC (Komisja Papierów Wartościowych i Giełd) i PCAOB (Zarząd Nadzoru Rachunkowości Spółek Publicznych).

Od końcowej legislacyjnej fazy przyjęcia ustawy SOA w połowie czerwca 2002 r., Komisja wyraziła mocne obawy dotyczące przyjętych środków. W szczególności jedną z głównych obaw są niepotrzebne, daleko sięgające oddziaływania ustawy SOA na spółki UE i rewidentów księgowych UE. Podczas gdy Komisja podziela cele SOA i popiera wiele wprowadzonych przez nią środków, różnice w środowisku kulturowym i prawnym UE wymagają wzajemnego zaakceptowania przez USA równie efektywnych rozwiązań europejskich. Transatlantycki (i światowy) rynek kapitałowy nie może być osiągnięty, dopóki UE i USA nie uznają wzajemnie równoważności wysokiej jakości systemów regulacyjnych.

Komisja przy współpracy z państwami członkowskimi określiła 7 głównych obszarów zainteresowań, zasadniczo podzielonych na zagadnienia nadzoru właścicielskiego i rewizji finansowej. Są to: potwierdzanie sprawozdań finansowych i systemów kontroli wewnętrznej,

rejestracja firm audytorskich UE w USA, bezpośredni dostęp USA do dokumentów roboczych z rewizji finansowej firm UE, niezależność rewidentów księgowych, pożyczki dla zarządu bankowego i komitety ds. rewizji finansowej. Na podstawie tej analizy Komisja przeprowadziła dyskusje dotyczące regulacji ustawowych w szczególności z SEC (Komisją Papierów Wartościowych i Giełd), ale również z osobami uczestniczącymi w podejmowaniu decyzji z Kongresu USA oraz uczestniczyła w międzynarodowych spotkaniach przy okrągłym stole nt. niezależności i rejestracji zagranicznych firm audytorskich przez PCAOB (Zarząd Nadzoru Rachunkowości Spółek Publicznych). Kluczowym celem tych dyskusji było osiągnięcie uznania, że regulacyjne podejścia UE do ochrony inwestorów i innych udziałowców są równoważne z zasadami stosowanymi w USA.

Wynik tych działań jest zróżnicowany. SEC i PCAOB nie uznały jeszcze poglądu o równoważności jako podstawy dla ogólnych wobec UE szerokich zwolnień w ramach wprowadzanych zmian prawa. Zapewnione przez USA udogodnienia w przyjętych do tej pory regulacjach mają na celu w szczególności rozwiązanie niektórych konfliktów prawnych.

Komisja szczególnie obawia się o wymóg rejestracji firm audytorskich UE przez amerykański PCAOB do kwietnia 2004 r. Komisja kontynuuje przeciwstawianie się pomysłowi rejestracji firm audytorskich UE, ponieważ:

- istnieją już równoważne systemy rejestracji i nadzoru w państwach członkowskich (i trwa to od końca lat 80-tych),
- zaproponowane w tym Komunikacie działania pokazują, że polityka UE potwierdza szeroką równoważność regulacyjną,
- system nadzoru poprzez PCAOB jest obecnie rozwijany i nie jest jasne, jakie będą implikacje rejestracji dla firm zagranicznych zarówno w chwili obecnej, jak w przyszłości,
- istnieje znaczące konflikty prawne pomiędzy prawem europejskim i prawem obowiązującym w poszczególnych krajach dotyczące ochrony danych i tajemnicy zawodowej.

Z tych wszystkich powodów Komisja podtrzymuje swoją propozycję moratorium, aby przedyskutować i rozwiązać zagadnienia rejestracji mające na celu efektywny nadzór nad firmami audytorskimi w UE w oparciu o własną krajową kontrolę i wzajemne uznawanie, stanowisko, które zostało poparte przez Ministrów Finansów UE podczas nieformalnego spotkania ECOFIN w dniu 5 kwietnia. W wyniku niefortunnej decyzji PCAOB, Komisja namawia SEC, która ma jeszcze zatwierdzić przepisy dotyczące PCAOB (oczekiwane w połowie czerwca), by zwolniła firmy audytorskie UE od obowiązku rejestracji, na podstawie rozdziału 106 c ustawy SOA. To zagadnienie mogłoby być przedyskutowane następnie w kontekście dialogu dotyczącego regulacji pomiędzy UE i USA nt. rynków finansowych lub w szerszym międzynarodowym kontekście.

W przypadku niepowodzenia tych działań UE będzie musiała wziąć pod uwagę równorzędne rozwiązania, np. wymaganie rejestracji amerykańskich firm audytorskich w UE, środek, który nie przyczyni się do utworzenia efektywnego, wydajnego pod względem kosztów, globalnego rynku kapitałowego. UE nie jest w stanie zaakceptować faktu, by jej firmy audytorskie były kontrolowane przez USA. UE powinna obecnie spróbować rozpocząć negocjacje z USA, by znaleźć pomyślne rozwiązanie przed kwietniem 2004 r., ostatecznym terminem do rejestracji zagranicznych firm audytorskich.

Odkąd europejski rynek kapitałowy funkcjonuje w kontekście globalnym, zastosowanie zasad, które będą uwzględnione w ustawodawstwie UE również dla firm audytorskich spoza

UE, wykonujących rewizje finansowe na rynku kapitałowym UE, powinno pozwolić na pracę w kierunku wzajemnego uznawania równoważnych rozwiązań w innych systemach regulacyjnych.

Następujące działania niniejszego Komunikatu są istotne z perspektywy międzynarodowej:

Standardy rewizji finansowej (patrz 3.1)

Obowiązkowe zastosowanie wysokiej jakości Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej (MSRF) w UE nie przyczyniłoby się wyłącznie do utworzenia Rynku Wewnętrznego dla usług audytorskich, ale zapewniłoby solidną podstawę dla międzynarodowego wzajemnego uznawania rewizji finansowych wykonywanych w krajach trzecich przez rewidentów księgowych krajów trzecich. Finansowe Forum ds. stabilności (FSF) ¹¹ określiło MSRF (ISA) jako jeden z 12 kluczowych standardów dla solidnych systemów finansowych. W tym kontekście Komisja z żalem odnotowała, że podejście USA do standardów rewizji finansowej, tak jak to zostało ustanowione w ustawie Sarbanes-Oxley (SOA) oraz ostatnia decyzja PCAOB o ustalaniu standardów rewizji finansowej w USA, nie idzie śladem podobnym do międzynarodowego kierunku wzajemnej akceptacji obszernego zestawu wysokiej jakości standardów rewizji finansowej przyjętych w skali międzynarodowej. Na koniec, przekonywująca strategia UE dot. obowiązkowego zastosowania MSRF (ISA) we wszystkich ustawowych rewizjach finansowych w UE z początkiem 2005 r. mogłoby mieć istotny skutek na inne kraje. Mogłoby to zapoczątkować globalne zbliżenie, podobne do tego zapoczątkowanego poprzez przyjęcie Regulacji UE nt. zastosowania MSRF (ISA), a następnie przez Australię i Nową Zelandię.

Nadzór publiczny (patrz 3.2)

Mechanizm koordynacyjny krajowych systemów nadzoru publicznego na poziomie UE mógłby być również ważną platformą dla dialogu regulacyjnego nt. zagadnień polityki rewizji finansowej z regulatorami z krajów trzecich i PCAOB i/lub SEC.

Niezależność rewidentów księgowych (patrz 3.5)

Ustawa Sarbanes-Oxley oraz wynikające z niej wdrażanie regulacji SEC dotyczących niezależności rewidentów księgowych, wprowadziło w USA podejście bardziej restrykcyjne i oparte na regułach. To podejście USA oparte na regułach nie jest zgodne z opartym na zasadach i analizie zagrożeń - zabezpieczeń podejściem UE, ani z Kodeksem etyki IFAC`u, który jest bardzo podobny do podejścia UE (i który jest rekomendowany przez IOSCO (Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych)). Mimo że ostateczne ustalenia prawne przyjęte przez SEC w dniu 22 stycznia 2003 r. uwzględniły kilka spraw, Komisja żałuje, że SEC nie wzięła pod uwagę propozycji Komisji dotyczącej pełnego zwolnienia. Komisja będzie kontynuować regulacyjny dialog z SEC i PCAOB nt. niezależności rewidentów księgowych i innych zagadnień dot. rewizji finansowej mając na uwadze osiągnięcie właściwych rozwiązań, które ochronią w sposób wydajny i wystarczający interesy inwestorów i innych udziałowców.

Zapewnianie jakości (patrz 3.6)

Ustawa Sarbanes-Oxley (SOA) drastycznie zmieniła system zapewnienia jakości w odniesieniu do amerykańskich firm audytorskich (i potencjalnie zagranicznych firm

audytorskich) poprzez przyznanie PCAOB odpowiedzialności za kontrolę. W swej istocie Rekomendacje Komisji nt. Zapewnienia jakości wykraczają poza podejście o zapewnieniu jakości według SOA. Komisja będzie w związku z tym ściśle śledzić amerykańskie wydarzenia również dla zabezpieczenia równoważności (przyszłego) zapewnienia jakości przez amerykańskie firmy audytorskie, które wykonują rewizje finansowe w powiązaniu z rynkiem kapitałowym UE.

4. POGŁĘBIANIE RYNKU WEWNĘTRZNEGO NA USŁUGI AUDYTORSKIE

4.1 Zakładanie firm audytorskich w UE

Komisja proponuje usunięcie wszystkich niepotrzebnych restrykcji, które mogłyby frustrować europejskie kierownictwo i właściciele firm audytorskich wewnątrz UE. Obecne postanowienia VIII Dyrektywy i ich przełożenie do prawa państw członkowskich nie dało rezultatu w postaci równego pola działania i mogło skutecznie utrudniać zakładanie w pełni zintegrowanych firm audytorskich UE. Co więcej, wymagania dotyczące własności i zarządzania powinny być ponownie rozważone w świetle poprawek do Traktatu oraz prawa precedensowego uchwalonego od momentu przyjęcia VIII Dyrektywy w 1984 r. W końcu, Komisja byłaby za możliwością zastosowania dowolnej formy prawnej dla firm audytorskich. Komisja jest zdania, że powinno być ułatwione wejście na rynek dla firm audytorskich poprzez zminimalizowanie wymagań dotyczących własności w obrębie ograniczeń zabezpieczania niezależności rewidenta księgowego.

4.2 Świadczenie usług audytorskich na arenie międzynarodowej

Wysiłki UE odnośnie przyszłej harmonizacji szczególnych zagadnień, takich jak edukacja, standardy rewizji finansowej i niezależność rewidenta księgowego dają istotne podłoże dla bardziej zjednoczonego rynku wewnętrznego dla usług audytorskich. Mimo że VIII Dyrektywa nadmienia w swoim wstępie w sposób szczególny, że nie jest to Dyrektywa wzajemnego uznawania, niektóre z jej postanowień wyraźnie dotyczą wzajemnego uznawania. Te postanowienia zostaną ponownie wzięte pod uwagę zgodnie z ostatnio zaproponowaną Dyrektywą nt. uznawania zawodowych kwalifikacji¹², co umożliwiłoby świadczenie usług na podstawie kwalifikacji krajowych.

Pod tym względem Komisja nie bierze pod uwagę podejścia do regulacji własnych danego kraju, mających zastosowanie w przypadku biegłych rewidentów. Ustawowe rewizje finansowe wymagają podstawowej wiedzy nt. prawa państwowego gospodarzy dotyczącego sprawozdawczości finansowej, opodatkowania, prawa spółek, bezpieczeństwa społecznego, itd. Do momentu aż te prawa staną się wystarczająco podobne, konieczne jest utrzymanie szczególnych zabezpieczeń wzajemnego uznawania dla biegłych rewidentów. W tym względzie wszyscy członkowie Komitetu UE ds. rewizji finansowej wypowiadają się za pozostawieniem do bieżącego uznania państw członkowskich wyboru najodpowiedniejszej metody sprawdzania, że przybysz posiada niezbędną wiedzę. To podejście może być wytłumaczone poprzez odniesienie się do specyficznych wymagań ogólnego interesu chronionych przez stosowną Dyrektywę na poziomie UE.

4.3 Struktura rynku i dostęp do rynku audytorskiego UE

Skandale dotyczące sprawozdawczości finansowej w USA doprowadziły do utraty jednej z "wielkiej piątki" międzynarodowych sieci firm księgowych. W rezultacie pozostały tylko cztery wielkie międzynarodowe sieci firm audytorskich. Mogło to potencjalnie zwiększyć obawy związane z konkurencją w pewnych segmentach rynku usług audytorskich, takich jak dla spółek notowanych na giełdzie. Wysoki stopień koncentracji mógł w znaczący sposób utrudnić dostęp do rynku dla firm audytorskich w UE. Wpływ utraty jednej z olbrzymich sieci na rynek rewizji finansowej jest badany przez odpowiedni departament w Komisji odrębnie dla każdego kraju. Kwestie nt. koncentracji rynku audytorskiego w UE zostały także podniesione w Parlamencie Europejskim. W USA ustawa Sarbanes-Oxley nakazuje Głównemu Rewidentowi Księgowemu Stanów Zjednoczonych przeprowadzenie badania nt. konsolidacji firm księgowych od początku 1989 r. i możliwych konsekwencji ograniczonej konkurencji. Komisja proponuje przeprowadzenie badania nt. obecnej struktury rynku (rynków) usług audytorskich w UE.

Podsumowanie działań dotyczących wewnętrznego rynku dla usług audytorskich

- 1) **Komisja:** ułatwić powołanie firm audytorskich poprzez usunięcie restrykcji odnośnie wymagań własności i zarządzania ustanowionych w Artykule 2 VIII Dyrektywy,
- 2) **Komisja:** wyłączyć świadczenie usług audytorskich z projektu dotyczącego uznawania kwalifikacji zawodowych poprzez nowelizację VIII Dyrektywy wymagającą właściwego egzaminu jako warunku do wzajemnego uznawania,
- 3) **Komisja:** przeprowadzić badanie dotyczące struktury rynku audytorskiego i dostępu do rynku w UE.

10-cio punktowy plan działania w zakresie ustawowej rewizji finansowej

Priorytety krótkoterminowe na lata 2003 - 2004

Działanie	Opis
Modernizacja VIII Dyrektywy	Komisja przedłoży propozycję modernizacji VIII Dyrektywy dot. prawa spółek z 1984 r., aby zapewnić obszerną, opartą na zasadach Dyrektywę, dającą się zastosować we wszystkich ustawowych rewizjach finansowych przeprowadzanych w UE. Zmodernizowana VIII Dyrektywa obejmie wystarczająco jasne zasady dotyczące: nadzoru publicznego, zewnętrznego zapewniania jakości, niezależności rewidenta księgowego, kodeksu etyki, standardów rewizji finansowej, sankcji dyscyplinarnych oraz wybierania i odwoływania biegłych rewidentów.

<p>Umacnianie infrastruktury regulacyjnej UE</p>	<p>Propozycje do modernizacji VIII Dyrektywy obejmują także utworzenie komitetu regulacyjnego ds. rewizji finansowej. Komisja (poprzez procedury) zadecyduje o wdrożeniu środków niezbędnych do podparcia zasad zestawionych w zmodernizowanej VIII Dyrektywie. Obecny Komitet UE ds. rewizji finansowej, przemianowany na Komitet Doradczy ds. rewizji finansowej, złożony z przedstawicieli państw członkowskich i przedstawicieli zawodu, będzie kontynuował prace jako komitet doradczy.</p>
<p>Wzmacnianie nadzoru publicznego UE nad zawodem rewidentów księgowych</p>	<p>Komisja, wraz z Komitetem Doradczym ds. rewizji finansowej, podejmie się analizy istniejących systemów nadzoru publicznego. Komisja rozwinie zakres minimalnych wymagań (zasad) dla nadzoru publicznego, jakie powinny być objęte w VIII Dyrektywie. Komisja zdefiniuje mechanizm współpracy na poziomie UE w celu powiązania systemów krajowych nadzoru publicznego z wydajną siecią UE.</p>
<p>Wymóg zastosowania MSRF (Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej) we wszystkich badaniach rewizji finansowej UE od 2005 r.</p>	<p>Komisja i Komitet Doradczy ds. rewizji finansowej zajmą się działaniami w celu zapewnienia pomyślnego wdrażania MSRF (ISA) od 2005 r. Obejmie to: analizę wymagań dot. rewizji finansowej w UE i państwach członkowskich, nie objętych przez MSRF; rozwój procedury wdrożeniowej, powszechnie stosowany raport z rewizji finansowej oraz wysokiej jakości tłumaczenia. Komisja będzie pracować w kierunku dalszych ulepszeń w procesie ustalania standardów rewizji finansowej IFAC/IAASB, w szczególności zapewniając, że całkowicie bierze się pod uwagę interes publiczny. Zasada zgodności z MSRF (ISA) zostanie zawarta w VIII Dyrektywie. Zakładając pomyślne wyniki wstępnej analizy, Komisja zaproponuje wiążący instrument wymagający zastosowanie MSRF od 2005 r.</p>

Priorytety średnioterminowe na lata 2004 - 2006

Działanie	Opis
<p>Ulepszanie systemów sankcji dyscyplinarnych</p>	<p>Komisja i Komitet Doradczy ds. rewizji finansowej ocenią krajowe systemy sankcji dyscyplinarnych w celu określenia wspólnego podejścia oraz wprowadzą obowiązek współpracy w sprawach międzynarodowych. Komisja</p>

	umocni istniejące wymagania poprzez wprowadzenie do VIII Dyrektywy zasady dla odpowiednich i efektywnych systemów sankcji.
Tworzenie przejrzystymi firm audytorskich i ich sieci	Komisja rozwinie wymagania dotyczące ujawniania dla firm audytorskich, pokrywające między innymi ich relacje z sieciami międzynarodowymi.
Nadzór właścicielski; umacnianie komitetów ds. rewizji finansowej i kontroli wewnętrznej	Komisja i Komitet Doradczy ds. rewizji finansowej będą pracować nad: wybieraniem, zwalnianiem i wynagrodzeniem biegłych rewidentów, jak również kontaktowaniem się z biegłym rewidentem. Komisja i Komitet Doradczy ds. rewizji finansowej zbadają obecną sytuację w UE dotyczącą zaangażowania biegłego rewidenta w ocenę i raportowanie nt. wewnętrznych systemów kontroli w celu określenia potrzeby dalszych inicjatyw.
Wzmacnianie niezależności rewidenta księgowego i kodeksu etyki	Komisja przeprowadzi badania nt. wpływu bardziej restrykcyjnego podejścia do dodatkowych usług świadczonych klientowi poddanemu rewizji finansowej. Komisja będzie kontynuować dialog regulacyjny UE-USA nt. niezależności rewidenta księgowego z SEC i/lub PCAOB, mając na celu uznanie równoważności podejścia UE. Komisja i Komitet Doradczy ds. rewizji finansowej przeanalizują istniejące krajowe kodeksy etyki oraz Kodeks etyki IFAC`u, aby zastanowić się nad odpowiednimi dalszymi działaniami.
Pogłębianie rynku wewnętrznego dla usług audytorskich	Komisja podejmie pracę nad ułatwianiem zakładania firm audytorskich proponując zniesienie restrykcji w obecnej VIII Dyrektywie nt. własności i zarządzania. Komisja wyłączy świadczenie usług audytorskich z propozycji uznawania kwalifikacji zawodowych poprzez nowelizację VIII Dyrektywy polegającą na zawarciu w niej zasady o wzajemnym uznawaniu. Komisja przeprowadzi badanie nt. struktury rynku rewizji finansowej UE i dostępu do rynku rewizji finansowej UE.
Badanie odpowiedzialności rewidenta księgowego	Komisja przeprowadzi badanie analizujące gospodarczy wpływ systemów odpowiedzialności rewidenta.

Wykaz skrótów

FEE: European Federation of Accountants (Europejska Federacja Księgowych)

FSF: Financial Stability Forum (Forum ds. Stabilności Finansowej)

IAASB:	International Auditing and Assurance Standards Board (Rada Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Prac Poświadczających)
IAS:	International Accounting Standards (Międzynarodowe Standardy Rachunkowości)
IFAC:	International Federation of Accountants (Międzynarodowa Federacja Księgowych)
IOSCO:	International Organisation for Securities Commission (Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych)
ISA:	International Standards on Auditing (Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej)
PCAOB:	Public Company Accounting Oversight Board (Rada Nadzoru Rachunkowości Spółek Publicznych)
SEC:	Securities and Exchange Commission (Komisja Papierów Wartościowych i Giełd)
SME:	Small and Medium Sized Enterprises (Małe i Średnie Przedsiębiorstwa)
SOA:	Sarbanes-Oxley Act (Ustawa Sarbanes-Oxley)

Przypisy

¹ Dz. U. Nr C 321, 28.10.1996, s. 1

² Dz. U. Nr L 126, 12.5.84, s. 20

³ Dz. U. Nr C 143, 8.5.1998, s. 12

⁴ Dz. U. Nr L 091, 31.3.01, s.91

⁵ Dz. U. Nr L 191, 19.07.02, s.22

⁶ Opublikowane w trybie bezpośrednim przez DG Markt w artykule prasowym (IP/02/584).
Strona internetowa:
http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/company/news/ecofin_2004_04_enron_en.pdf

⁷ IV (78/660/EEC) i VII (83/349/EEC) Dyrektywa Prawa Spółek, Dyrektywy dotyczące banków (83/635/EEC) i rachunkowości ubezpieczeń (91/674/EEC) zawierają wymagania dotyczące rewizji finansowej. Zgodnie z IV i VII Dyrektywą, państwa członkowskie mogą zwolnić małe spółki od wymogów przeprowadzania rewizji finansowej

⁸ Organ nadzoru: organ lub grupa osób, która jest włączona w strukturę nadzoru właścicielskiego spółki w celu wykonywania nadzoru nad kierownictwem jako powiernik inwestorów i, jeżeli jest to wymagane przez prawo krajowe, innych udziałowców, takich jak pracownicy, i który składa się lub przynajmniej obejmuje osoby spoza kierownictwa, takie jak rada nadzorcza, komitet ds. rewizji finansowej lub grupa dyrektorów nie-

wykonawczych lub członkowie zarządu spoza spółki.

- ⁹ Zapoczątkowane w styczniu 2001 r. Forum Firm (FOF) jest organizacją międzynarodowych firm, które wykonują rewizję finansową sprawozdań finansowych, jakie są lub mogą być użyte poza narodowymi granicami. Członkowie Forum zgadzają się dobrowolnie spełniać pewne wymagania, włączając poddawanie się globalnemu niezależnemu przeglądowi jakości. Strona internetowa http://www.ifac.org/Forum_of_Firms/
- ¹⁰ "Badanie nt. systemów odpowiedzialności cywilnej biegłych rewidentów w kontekście Wspólnego Rynku dla usług audytorskich w Unii Europejskiej" http://europa.eu.int/comm/internal_market/en/company/audit/docs/auditliability.pdf
- ¹¹ Z inicjatywy ministrów finansów G7 i dyrektorów banku centralnego Finansowe Forum ds. stabilności (FSF) skupia wyższych rangą reprezentantów krajowych władz finansowych, międzynarodowych instytucji finansowych, ugrupowań regulacyjnych i nadzorczych oraz banków centralnych.
- ¹² Bruksela, 07.03.2002.COM(2002)119 ostatni 2002/0061 (COD)