



Wpływ reformy audytu na rolę komitetów ds. audytu w Europie

DOKUMENT INFORMACYJNY

Zasady dotyczące tłumaczenia dokumentu informacyjnego FEE pt. „Wpływ reformy audytu na rolę komitetów ds. audytu w Europie”, wydanego w styczniu 2016 r.

Niniejsza publikacja jest tłumaczeniem dokumentu opracowanego przez Federację Europejskich Księgowych – FEE (Fédération des Experts-comptables Européen – Federation of European Accountants) pt. „Wpływ reformy audytu na rolę komitetów ds. audytu w Europie”, (oryginalny tytuł: „The impact of the audit reform on audit committees in Europe”). Dokument został wydany w styczniu 2016 r.

Odpowiedzialność za tłumaczenie tekstu ponosi Krajowa Izba Biegłych Rewidentów¹. FEE nie odpowiada za zawartość dokumentu w języku polskim ani za poprawność tłumaczenia. W przypadku jakichkolwiek wątpliwości, czytelnik powinien odwołać się do wersji angielskiej, dostępnej bezpłatnie na stronie FEE:

http://www.fee.be/images/publications/company_law/160115_Impact_of_audit_reform_on_audit_committee.pdf

W celu wykorzystania dokumentów wydawanych przez FEE, w całości lub częściowo, zarówno w oryginalnej wersji językowej, jak i po przetłumaczeniu na inne języki, należy uprzednio uzyskać pisemną zgodę FEE (secretariat@fee.be).

¹Krajowa Izba Biegłych Rewidentów jest jedyną z Polski organizacją członkowską Federacji Europejskich Księgowych (www.kibr.org.pl)

O DOKUMENCIE

Najnowsza unijna reforma audytu znacznie rozszerzyła rolę komitetu ds. audytu. Jednym z zadań komitetu ds. audytu stało się wzmocnienie zaufania do badań ustawowych oraz ogółu przekazywanych informacji finansowych. Oczekuje się, że komitet ds. audytu będzie miał kluczowy wpływ na kształtowanie założeń dotyczących ładu korporacyjnego w krajach członkowskich UE.

Niniejszy dokument omawia rosnącą rolę komitetu ds. audytu w Europie i przedstawia zmiany, jakie dokonały się w dziedzinie dobrych praktyk z zakresu ładu korporacyjnego. Zawarto w nim również szereg rekomendacji FEE. Celem zapewnienia ciągłości tekstu, rekomendacje zaprezentowano na końcu opracowania.

Mając na uwadze zbliżający się termin zmiany przepisów (16 czerwca 2016 r.), osiągnięcie zamierzonych rezultatów będzie możliwe dzięki zapewnieniu wysokiego poziomu współpracy wszystkich interesariuszy (zarządów i członków komitetów ds. audytu, kierownictwa badanych jednostek, udziałowców i biegłych rewidentów). Podjęcie działań służących stworzeniu jednolitych ram działania komitetów audytu w Europie jest warunkiem realizacji założonych celów.

Spis treści

Wprowadzenie	1
Cel publikacji.....	1
Wprowadzenie.....	1
Rola i obowiązki komitetu ds. audytu	2
Wybór biegłego rewidenta	2
Nadzór nad niezależnością biegłego rewidenta	5
Świadczenie usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych.....	7
Komunikacja wewnętrzna i inne obowiązki komitetu ds. audytu	9
Jak powinien wyglądać sprawnie działający komitetu ds. audytu?.....	10
Wykształcenie, skład i fachowa wiedza członków komitetu ds. audytu	10
Niezależność członków komitetu ds. audytu.....	11
Szczególna rola przewodniczącego komitetu ds. audytu	13
Ocena komitetu ds. audytu	14
Poprawa komunikacji.....	15
Komunikacja z kierownictwem i działem audytu wewnętrznego	15
Komunikacja z biegłym rewidentem	15
Podsumowanie zaleceń FEE.....	16
Rola i obowiązki komitetu ds. audytu.....	16
Wykształcenie i fachowa wiedza członków komitetu ds. audytu.....	17
Cel ogólny: poprawa komunikacji z komitetem ds. audytu.....	17
Załącznik: lista kryteriów do stosowania przy wyborze biegłego rewidenta	19

Wprowadzenie

Cel publikacji

W kwietniu 2014 r. Parlament Europejski i Rada Ministrów zawarły porozumienie w sprawie propozycji Komisji Europejskiej dotyczących reformy ustawowych badań sprawozdań finansowych² (tzw. reformy audytu). Przepisy dotyczące komitetu ds. audytu zostały ujęte w dyrektywie 2014/56/UE³ (dyrektywa) oraz rozporządzeniu 537/2014⁴ (rozporządzenie).

Niniejsza publikacja FEE omawia wzrost znaczenia komitetu ds. audytu – zwłaszcza w rezultacie ostatniej reformy audytu – oraz prezentuje wynikające z niej zmiany w zakresie praktyk dotyczących ładu korporacyjnego.

Wprowadzenie

Reforma audytu w bardzo dużym stopniu zmienia dotychczasową rolę komitetu ds. audytu. Wskutek jej przeprowadzenia komitet ds. audytu będzie mógł wywierać największy wpływ na kształtowanie założeń ładu korporacyjnego w krajach członkowskich UE.

Mimo iż obecnie obowiązują zapisy dyrektywy w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych z 2006 r., a w całej Europie funkcjonują standardy i dobre praktyki w zakresie ładu korporacyjnego, w poszczególnych krajach obowiązują różne zasady w kwestii składu i działania komitetów ds. audytu. W niektórych państwach członkowskich UE rolę komitetu ds. audytu ukształtowały czynniki kulturalne i historyczne, zaś w innych komitet audytu ma nadal dużo mniejsze znaczenie. Ponadto, poszczególne państwa różnią się pod względem stosowanych praktyk ładu korporacyjnego, chociażby w kontekście jednostopniowej i dwustopniowej struktury zarządzania. Należy pamiętać, że ma to istotny wpływ na działanie komitetów ds. audytu.

Zgodnie z postanowieniami dyrektywy w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych z 2006 r., państwa członkowskie UE mają obowiązek dopilnować, aby każda jednostka zainteresowania publicznego posiadała komitet ds. audytu. Nowe zapisy nie wprowadzają dużych zmian w samej definicji jednostki zainteresowania publicznego. Ustawodawca nie precyzuje jednak, do których jednostek mają zastosowanie zapisy rozporządzenia. Pomiędzy państwami członkowskimi występują różnice w warstwie definicyjnej, dlatego można się spodziewać, że wiele z nich przeprowadzi aktualizację pojęcia jednostki zainteresowania publicznego⁵. W związku z tym niektóre jednostki powołają komitet ds. audytu po raz pierwszy w swej historii⁶.

² Zaktualizowany tekst obejmuje zapisy dyrektywy 2014/56/UE mające zastosowanie do wszystkich badań ustawowych przeprowadzanych w UE oraz treść rozporządzenia Nr 537/2014, odnoszącą się do ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego.

³ Oficjalny tekst dostępny jest na stronie: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32014L0056>.

⁴ Oficjalny tekst dostępny jest na stronie: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32014R0537>.

⁵ Jest to jedna z przyczyn i wiąże się z dezaktualizacją Art. 39 dyrektywy w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych z 2006 r.: „Państwa Członkowskie mogą zwolnić jednostki interesu publicznego, które nie wyemitowały zbywalnych papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na regulowanym rynku w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 14 dyrektywy 2004/39/WE, oraz ich biegłego(-ych) rewidenta(-ów) lub firmę(-y) audytorską(-kie) z jednego lub więcej wymogów niniejszego rozdziału”.

⁶ Więcej informacji na temat definicji i jej stosowania można znaleźć w opracowaniu poświęconym przeprowadzonemu przez FEE badaniu „*Definicja jednostki zainteresowania publicznego w Europie*” (ang. „*Definition of public interest entities in Europe*”), dostępnym na stronie:

http://www.fee.be/images/publications/auditing/PIE_definition_survey_outcome_141008.pdf.

Komitet ds. audytu jest odpowiedzialny za następujące kluczowe obszary dotyczące ładu korporacyjnego⁷:

- monitorowanie prac zewnętrznego biegłego rewidenta,
- monitorowanie procesów sprawozdawczości finansowej i przedstawianie rekomendacji,
- nadzór nad kwestiami organizacyjnymi, tj. nad systemem kontroli wewnętrznej⁸ i zarządzania ryzykiem.

W następstwie światowego kryzysu finansowego, niektóre jednostki powołały komitety ds. audytu przy swoich zarządach. Również część europejskich banków podlega obecnie obowiązkowi tworzenia komitetów ds. audytu. Może mieć to wpływ na zakres zadań komitetu ds. audytu w kwestii nadzoru nad zarządzaniem ryzykiem i kontrolą wewnętrzną zgodnie z wymogami dyrektywy i rozporządzenia. Szczególnej uwagi wymaga zapewnienie, aby skład działającego przy zarządzie komitetu ds. ryzyka (np. w odniesieniu do członków niewykonawczych i ich kompetencji) odpowiadał składowi komitetu ds. audytu w przypadku, gdy komitet ds. ryzyka ma przejąć część obowiązków komitetu ds. audytu⁹.

Mając na uwadze zbliżający się termin zmiany przepisów (16 czerwca 2016 r.), osiągnięcie zamierzonych rezultatów będzie możliwe dzięki zapewnieniu wysokiego poziomu współpracy wszystkich interesariuszy (zarządów i członków komitetów ds. audytu, kierownictwa badanych jednostek, udziałowców i biegłych rewidentów). Chociaż do przestrzegania wymogów dyrektywy i rozporządzenia w sprawie komitetów ds. audytu zobowiązane są jedynie jednostki zainteresowania publicznego, inne jednostki powinny rozważyć ich zastosowanie w ramach najlepszych praktyk.

Rola i obowiązki komitetu ds. audytu

Wybór biegłego rewidenta

Kluczowe słowa: proces wyboru, powołanie biegłego rewidenta, przejrzystość, kryteria

Dyrektywa - Art. 39.6 f)

„[Komitet ds. audytu] jest odpowiedzialny za procedurę wyboru biegłego(-ych) rewidenta(-ów) lub firm(-y) audytorskiej(-ich) i przedstawia zalecenie dotyczące powołania biegłego(-ych) rewidenta(-ów) lub firm(-y) audytorskiej(-ich) zgodnie z art. 16 rozporządzenia (UE) nr 537/2014, z wyjątkiem sytuacji, gdy zastosowanie ma art. 16 ust. 8 rozporządzenia (UE) nr 537/2014”.

Rozporządzenie - Art. 16

„2. Komitet ds. audytu przedstawia organowi administrującemu lub nadzorcemu badanej jednostki rekomendację dotyczącą powołania biegłych rewidentów lub firm audytorskich.

[...] W swojej rekomendacji komitet ds. audytu stwierdza, że jego rekomendacja jest wolna od wpływów strony trzeciej i że nie została nań nałożona żadnego rodzaju klauzula, o której mowa w ust. 6 [...]

3. e) [...] Badana jednostka przygotowuje sprawozdanie zawierające wnioski z procedury wyboru, które jest zatwierdzane przez komitet ds. audytu.

⁷ Mimo iż treść dyrektywy przyjmuje nowe brzmienie, zmieniono jedynie pojedyncze zapisy dotyczące czynności komitetu ds. audytu związanych z monitorowaniem. Wszystkie nowe fragmenty ujęto w oddzielnym rozdziale.

⁸ Zdaniem FEE, określenie „kontrola jakości”, jakim posłużył się ustawodawca, dotyczy kontroli wewnętrznej i tak należy je interpretować, ponieważ termin „kontrola jakości” nasuwa skojarzenie ze znacznie węższym pojęciem.

⁹ Komitetu zarządu ds. ryzyka nie należy mylić z komitetami ds. ryzyka, które często działają na szczeblu wykonawczym, np. komitety ds. ryzyka kredytowego.

Badana jednostka oraz komitet ds. audytu uwzględniają wszelkie ustalenia lub wnioski zawarte w ewentualnym sprawozdaniu z kontroli dotyczącym biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej składających ofertę, o którym to sprawozdaniu mowa w art. 26 ust. 8, opublikowanym przez właściwy organ zgodnie z art. 28 lit. d)”.

Jak wynika z rozporządzenia, zadaniem komitetu ds. audytu jest opracowanie uzasadnionej rekomendacji dotyczącej powołania biegłego rewidenta w następstwie procedury wyboru i przedstawienie jej organowi administracyjnemu lub nadzorcemu lub bezpośrednio udziałowcom¹⁰ badanej jednostki. Rekomendacja powinna zawierać wskazanie przynajmniej dwóch firm audytorskich oraz uzasadnioną preferencję wobec jednego z nich.

Z uwagi na zmieniające się wymagania rynku oraz inne czynniki tego typu, jednostki dokonują zmiany biegłych rewidentów częściej niż w przeszłości. Ponadto, zgodnie z rozporządzeniem jednostki zainteresowania publicznego mają obowiązek zmieniać firmę audytorską po upływie maksymalnego okresu, tj. po 10 latach, z możliwością odnowienia zlecenia badania na kolejne 10 lat po przeprowadzeniu procedury przetargowej. Kraje członkowskie mogą stosować inne okresy, na które zezwala rozporządzenie¹¹.

FEE zgadza się z opinią, że komitet ds. audytu posiada wszelkie kompetencje niezbędne do dokonania wyboru biegłego rewidenta¹². Kluczowe kwestie, jakie należy uwzględnić, to:

- zapewnienie niezależności biegłego rewidenta od kierownictwa jednostki kontrolowanej (zob. poniżej),
- uzyskanie pewności, że kryteria wyboru służą realizacji założonego celu – w ramach zapewnienia odpowiedniej jakości badania.

Ocena jakości badania może stanowić wyzwanie dla komitetu ds. audytu, ponieważ ma on ograniczony dostęp do informacji na ten temat. FEE wydała osobny dokument na temat procesu wyboru biegłego rewidenta, zatytułowany „Wybór biegłego rewidenta. W kierunku dobrych praktyk” (ang. „Auditor Selection: towards best practices”). Przedstawiono w nim m.in. listę kryteriów, które należy wziąć pod uwagę przy wyborze (lista stanowi załącznik do niniejszej publikacji).

Komitet ds. audytu powinien nawiązać skuteczną komunikację z biegłym rewidentem. Dostarczy to więcej wiedzy na temat zaangażowania biegłego rewidenta w zapewnienie wysokiej jakości przeprowadzanych badań, a także pozwoli zidentyfikować najskuteczniejsze metody działania w oparciu o określone kryteria. Art. 16.3 lit. e odnosi się do rozpatrywania sprawozdań z kontroli przez upoważnione do tego organy. Wszystkie dostępne sprawozdania z kontroli są włączane do dokumentacji wykorzystywanej w celu oceny jakości badania.

Obowiązki oraz procedury związane z wyborem biegłego rewidenta zostały ujęte w odpowiednich przepisach prawnych. Służą one zapewnieniu obiektywności i spójności obowiązujących w Europie procedur wyboru biegłego rewidenta.

¹⁰ Art. 16.8 Rozporządzenia: „Jeżeli badana jednostka ma komitet ds. nominacji, w którym wspólnicy lub członkowie mają znaczące wpływy i którego zadaniem jest wydawanie rekomendacji w sprawie wyboru biegłych rewidentów, państwo członkowskie może zezwolić komitetowi ds. nominacji na wykonywanie funkcji komitetu ds. audytu [...]”.

¹¹ Więcej informacji: „Powołanie biegłego rewidenta i czas trwania zlecenia. Tworzenie jednolitego rynku w Unii Europejskiej” (ang. „The appointment of the auditor and the duration of the Audit engagement: Striving for a workable Single Market in the EU”). Tekst dostępny na stronie:

[http://www.fee.be/images/BP_140825 - Appointment of the Auditor.pdf](http://www.fee.be/images/BP_140825_-_Appointment_of_the_Auditor.pdf).

¹² Więcej informacji: „Wybór biegłego rewidenta. W kierunku dobrych praktyk” (ang. „Auditor selection: towards best practices”). Tekst dostępny na stronie:

[http://www.fee.be/images/Auditor selection Towards best practices 1310.pdf](http://www.fee.be/images/Auditor_selection_Towards_best_practices_1310.pdf).

Na szczególną uwagę zasługuje pisemne sprawozdanie zawierające wnioski dotyczące przeprowadzonej procedury wyboru biegłego rewidenta. Sprawozdanie powinno zostać sporządzone przez badaną jednostkę oraz zatwierdzone przez komitet ds. audytu, a także powinno zawierać uzasadnienie wyboru biegłego rewidenta lub odnowienia współpracy z dotychczasowym biegłym rewidentem.

Zwiększona przejrzystość procesu wyboru biegłego rewidenta może przyczynić się do zapewnienia jego odpowiedniej jakości. FEE z aprobatą odnosi się do zapisów rozporządzenia, które służą wzmocnieniu przejrzystości i sprawozdawczości dotyczącej wyboru biegłego rewidenta zarówno wobec, jak i ze strony komitetu ds. audytu¹³. Procedury związane z wyborem biegłego rewidenta zostały ujęte w odpowiednich przepisach prawnych. Jest to pozytywna zmiana, która przyczyni się do zapewnienia obiektywizmu i spójności stosowanych w Europie procedur wyboru biegłego rewidenta.

¹³ ibid

Nadzór nad niezależnością biegłego rewidenta

Słowa kluczowe: niezależność, monitorowanie, konflikt interesów

Dyrektywa - Art. 39.6 lit. e)

„[...]komitet ds. audytu między innymi:

[...]

e) kontroluje i monitoruje niezależność biegłych rewidentów lub firm audytorskich zgodnie z art. 22, 22a, 22b, 24a oraz 24b niniejszej dyrektywy i art. 6 rozporządzenia (UE) nr 537/2014,[...]”.

Rozporządzenie - Art. 6.2

„Biegły rewident lub firma audytorska:

a) przekazują co roku komitetowi ds. audytu pisemne potwierdzenie, że biegły rewident, firma audytorska oraz partnerzy, kadra kierownicza wyższego szczebla i kierownicy, prowadzący badanie ustawowe są niezależni od badanej jednostki;

b) omawiają z komitetem ds. audytu zagrożenia dla własnej niezależności oraz zabezpieczenia stosowane w celu ograniczenia tych zagrożeń [...]”.

Zarówno Art. 39.6 dyrektywy, jak i Art. 6 rozporządzenia nakładają na komitet ds. audytu obowiązek monitorowania niezależności biegłego rewidenta. Głównym problemem związanym z zachowaniem niezależności przez biegłego rewidenta jest kwestia świadczenia usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych (zob. poniżej).

Monitorowanie niezależności biegłych rewidentów już wcześniej było obowiązkiem komitetu ds. audytu. Dotychczasowe przepisy zostały doprecyzowane i uzupełnione o nowe kryteria.

Obowiązek monitorowania niezależności biegłego rewidenta został nałożony na komitet ds. audytu dyrektywą w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych z 2006 r. Przewidywała ona m.in. konieczność uzyskania co roku od biegłego rewidenta potwierdzenia niezależności oraz omówienia wszelkich możliwych zagrożeń niezależności. Niemniej jednak zaktualizowane przepisy doprecyzowują dotychczasowe wymogi, na przykład poprzez rozszerzenie zakresu kryteriów związanych z niezależnością biegłego rewidenta¹⁴.

Dyrektywa określa kluczowe kryteria, które należy uwzględnić w celu wykrycia ewentualnego konfliktu interesów:

- biegły rewident:
 - posiada udział finansowy (określany w dyrektywie jako „własne instrumenty finansowe”) w badanej jednostce lub jakiegokolwiek jednostce z nią powiązanej,
 - jest związany z badaną jednostką relacjami o charakterze zawodowym lub osobistym,
 - w czasie badania lub w okresie objętym badaniem był zatrudniony w badanej jednostce lub był związany z jednostką stosunkiem finansowym.
- przyjmował pieniężne lub niepieniężne upominki od badanej jednostki lub jakiegokolwiek jednostki z nią powiązanej.

¹⁴ Wymogi zawarte w Art. 22, 22a, 22b, 24a, 24b dyrektywy.

Kryteria ujęte w zaktualizowanej dyrektywie wyjaśniają pojęcie „bezpośrednich lub pośrednich powiązań finansowych, handlowych, dotyczących zatrudnienia lub powiązań o innym charakterze” (uprzednio zawarte w dyrektywie w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych z 2006 r.).

Biegły rewident przeprowadzający badanie ustawowe powinien podejmować wszelkie uzasadnione działania gwarantujące, że jakikolwiek istniejący lub potencjalny konflikt interesów pozostaje bez wpływu na jego niezależność. W przypadku wykrycia przez komitet ds. audytu jakiegokolwiek konfliktu interesów mogącego naruszyć niezależność biegłego rewidenta, komitet ds. audytu powinien omówić tę sprawę z biegłym rewidentem oraz zaplanować odpowiednie działania gwarantujące zachowanie niezależności przez biegłego rewidenta.

Celem oceny możliwych zagrożeń dla niezależności biegłego rewidenta, komitet ds. audytu powinien sprawdzić, czy biegły rewident/firma audytorska (zapis ten nie występował w dyrektywie w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych z 2006 r.):

- dysponuje odpowiednią ilością czasu i zasobami niezbędnymi do przeprowadzenia badania (Art. 24a lit. h)),
- zatrudnia wystarczająco doświadczony personel (Art. 24a lit. c)),
- stosuje system kontroli wewnętrznej, gwarantujący odpowiednią jakość badania (Art. 24a lit. b)),
- stosuje właściwą politykę wynagrodzeń i system zachęt w celu zapewnienia jakości badania (Art. 24a lit. j)).

Rozporządzenie zawiera ponadto zapis¹⁵, zgodnie z którym biegły rewident jest zobowiązany do monitorowania udziału wynagrodzenia uzyskanego od badanej jednostki w całkowitych wynagrodzeniach otrzymanych przez firmę audytorską. Jeśli poziom ten wynosi 15% w każdym z trzech kolejno następujących po sobie lat obrotowych (co może wskazywać na uzależnienie firmy audytorskiej od konkretnego klienta), sprawie powinien przyrzeć się komitet ds. audytu, aby ustalić 1) czy sytuacja stanowi zagrożenie dla niezależności biegłego rewidenta oraz 2) czy można zastosować zabezpieczenia w celu ograniczenia ewentualnych zagrożeń. W sytuacji, gdy wynagrodzenie od danej jednostki stanowi ponad 15% całkowitych wynagrodzeń firmy audytorskiej, komitet ds. audytu w pierwszej kolejności rozważa, czy badanie powinno zostać poddane kontroli jakości przez inną firmę audytorską. Jeżeli wynagrodzenie w dalszym ciągu będzie przekraczało poziom 15%, komitet ds. audytu powinien podjąć decyzję, czy biegły rewident może kontynuować badanie przez dodatkowy okres, który nie może przekroczyć dwóch lat.

Dyrektywa wprowadza nowe ograniczenia dotyczące zatrudnienia biegłego rewidenta w jednostce, której sprawozdania finansowe były przez niego badane w przeszłości. Zgodnie z zapisami dyrektywy, biegły rewident nie może zająć kluczowego stanowiska kierowniczego w badanej jednostce przed upływem roku od momentu zaprzestania działalności w charakterze biegłego rewidenta w związku z danym zleceniem badania. W przypadku jednostek zainteresowania publicznego dyrektywa przewiduje, że biegły rewident może zostać zatrudniony w badanej jednostce nie wcześniej niż po upływie dwóch lat od chwili zaprzestania działalności w charakterze biegłego rewidenta w związku z danym zleceniem badania. Dla przypomnienia, zgodnie z dyrektywą w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych z 2006 r. okres ten wynosił dwa lata w przypadku wszystkich badanych jednostek.

¹⁵ Art. 4 rozporządzenia

Przydatnymi źródłami wytycznych dotyczących oceny niezależności biegłego rewidenta jest również Kodeks Etyki dla Księgowych wydany przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA)¹⁶ oraz Zalecenie Komisji Europejskiej 2002/590/KE¹⁷.

Świadczenie usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych

Słowa kluczowe: usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, zatwierdzenie, niezależność, wytyczne

Dyrektywa - Art. 39.6 lit. e)

„Komitet ds. audytu [...] kontroluje i monitoruje [...] zasadność świadczenia usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych na rzecz badanej jednostki zgodnie z art. 5 tego rozporządzenia”.

Rozporządzenie - Art. 5

„1. Biegły rewident lub firma audytorska [...] nie świadczą bezpośrednio ani pośrednio na rzecz badanej jednostki, jej jednostki dominującej ani jednostek przez nią kontrolowanych w ramach Unii żadnych zabronionych usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych w następujących okresach:

a) w okresie od rozpoczęcia badanego okresu do wydania sprawozdania z badania; oraz

b) w roku obrotowym bezpośrednio poprzedzającym okres, o którym mowa w lit. a) w odniesieniu do usług wymienionych w akapicie drugim lit. g);

4. Biegły rewident lub firma audytorska [...] mogą świadczyć na rzecz badanej jednostki [...] usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych inne niż zabronione usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych [...], z zastrzeżeniem zatwierdzenia przez komitet ds. audytu po przeprowadzeniu odpowiedniej oceny zagrożeń i zabezpieczeń niezależności zastosowanych zgodnie z art. 22b dyrektywy 2006/43/WE”.

Nadzór komitetu ds. audytu nad niezależnością zewnętrznego biegłego rewidenta obejmuje przegląd i monitorowanie świadczenia przez biegłego rewidenta usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych na rzecz badanej jednostki¹⁸. W związku z tym komitet ds. audytu jest zobowiązany do:

- zapewnienia, że biegły rewident nie świadczy usług zabronionych na podstawie rozporządzenia lub jakichkolwiek przepisów krajowych. Może zająć potrzeba opracowania przez komitet ds. audytu stosownych wytycznych, zwłaszcza w przypadku jednostek prowadzących działalność międzynarodową. Zakłada się, że zakaz świadczenia określonych usług niebędących badaniem sprawozdań nie będzie identyczny we wszystkich państwach członkowskich, ponieważ przepisy zezwalają na rozszerzenie listy usług zabronionych lub na uprawnienie biegłych rewidentów do świadczenia usług związanych z podatkami lub wyceną (pod warunkiem spełnienia określonych kryteriów¹⁹),

¹⁶ Dostępny na stronie: <http://www.ethicsboard.org/iesba-code>.

¹⁷ Dostępne na stronie: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32002H0590>.

¹⁸ W oparciu o przepisy krajowe.

¹⁹ Więcej informacji na temat kryteriów można znaleźć w publikacji „Świadczenie usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych na rzecz jednostek zainteresowania publicznego objętych badaniem ustawowym. O potrzebie objaśnień i zachowania spójności” (ang. „Provision of non-audit-services to public interest entity statutory audit clients: A need for clarification and consistency”), str. 4, dostępnej na stronie:

[http://www.fee.be/images/publications/auditing/BP_140825 - Provision of NAS.pdf](http://www.fee.be/images/publications/auditing/BP_140825_-_Provision_of_NAS.pdf).

- wdrożenia opartej na ocenie zagrożeń i zabezpieczeń procedury zatwierdzania w celu zlecenia biegłemu rewidentowi wykonania dozwolonej usługi niebędącej badaniem sprawozdań finansowych oraz
- monitorowania zakresu dozwolonych usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych celem zagwarantowania, że nie przekracza on limitu ustalonego w rozporządzeniu²⁰. Limit oznacza liczbę dozwolonych usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych, które mogą być wykonane przez biegłego rewidenta w ciągu roku obrotowego. Wysokość tego limitu powinna ustalić firma audytorska, jednak może zajść potrzeba opracowania przez komitet ds. audytu stosownych procedur monitorowania. Limitu usług nie można ustalić w prosty sposób, ponieważ czynność ta wymaga uwzględnienia dozwolonych usług, jakie biegły rewident wykonał w okresie trzech następujących po sobie lat.

Nadzór komitetu ds. audytu nad niezależnością biegłego rewidenta obejmuje przegląd i monitorowanie usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych, świadczonych przez biegłego rewidenta na rzecz badanej jednostki.

Zarówno dyrektywa, jak i rozporządzenie nie zawierają szczegółowych przepisów regulujących sposób działania komitetu ds. audytu w zakresie monitorowania usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych. Stanowią one jedynie, że świadczenie usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych wymaga zatwierdzenia przez komitet ds. audytu w następstwie przeprowadzenia oceny wszelkich zagrożeń dla niezależności biegłego rewidenta. Można zatem sądzić, że w każdym przypadku wymagane jest uprzednie zatwierdzenie przez komitet ds. audytu.

Zdaniem FEE należy zadbać o adekwatny poziom działań związanych z monitorowaniem usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych. Kierownictwo jednostki może zatwierdzać sporadyczne przypadki usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych, kierując się zasadami i procedurami przyjętymi przez komitet ds. audytu. Komitet ds. audytu może także opracować listę usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych oraz ustalić próg, poniżej którego jego zaangażowanie w proces ich zatwierdzania nie będzie wymagane. Określenie „sporadycznych przypadków” powinno zostać dokładnie zdefiniowane przez komitet ds. audytu. Każdy komitet ds. audytu powinien wskazać sposób postępowania umożliwiający zapewnienie niezależności biegłego rewidenta przy zastosowaniu podejścia opartego na zasadach, celem ograniczenia obciążeń administracyjnych związanych z przeprowadzeniem odnośnych procedur.

FEE uważa, że przy wdrażaniu unijnych przepisów na poziomie państw członkowskich powinna obowiązywać pewna elastyczność. Niemniej jednak FEE wyraża obawę, że różnice w zakresie usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych, których świadczenie przez biegłego rewidenta jest dozwolone w poszczególnych państwach członkowskich mogą prowadzić do poważnych rozbieżności stanowiących zagrożenie dla stabilności unijnego rynku badań. Brak wspólnego podejścia w tym zakresie może skutkować powstaniem nadmiernych obciążeń administracyjnych dla jednostek, a także prowadzić do niespójnej interpretacji pojęcia uczciwości i niezależności biegłego rewidenta. FEE sugeruje, aby zagadnienie to zostało omówione w szerszym gronie celem wypracowania wspólnych praktyk. Reasumując, wskazane jest prowadzenie w tym zakresie dalszych skoordynowanych działań z udziałem państw członkowskich.

²⁰ Więcej informacji na temat limitu usług można znaleźć w publikacji „Świadczenie usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych na rzecz jednostek zainteresowania publicznego objętych badaniem ustawowym. O potrzebie objaśnień i zachowania spójności” („Provision of non-audit-services to public interest entity statutory audit clients: A need for clarification and consistency”), str. 4, dostępnej na stronie: [http://www.fee.be/images/publications/auditing/BP_140825 - Provision of NAS.pdf](http://www.fee.be/images/publications/auditing/BP_140825_-_Provision_of_NAS.pdf).

Komunikacja wewnętrzna i inne obowiązki komitetu ds. audytu

Słowa kluczowe: komunikacja, wewnętrzna kontrola jakości, skuteczność

Dyrektywa - Art. 39.6 lit. a)

„[...]komitet ds. audytu między innymi:

- a) (NOWY ZAPIS) informuje organ administracyjny lub nadzorczy badanej jednostki o wynikach badania ustawowego i wyjaśnia, w jaki sposób badanie to przyczyniło się do rzetelności sprawozdawczości finansowej i jaka była rola komitetu ds. audytu w tym procesie;
- b) monitoruje proces sprawozdawczości finansowej i (NOWY ZAPIS) przedkłada zalecenia lub propozycje w celu zapewnienia jego rzetelności;
- c) monitoruje skuteczność istniejących w przedsiębiorstwie systemów wewnętrznej kontroli jakości i systemów zarządzania ryzykiem [...].
- d) monitoruje badanie ustawowe rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych [...].”

Jednym z głównych celów przyświecających Komisji Europejskiej w czasie prac nad propozycją regulacji było usprawnienie komunikacji między biegłym rewidentem, komitetem ds. audytu i badaną jednostką. Zaktualizowanie zapisy dyrektywy pozwalają komitetowi ds. audytu na informowanie organu administracyjnego lub nadzorczego badanej jednostki o wynikach badania, jego wpływie na rzetelność sprawozdawczości finansowej, a także o roli komitetu ds. audytu w całym procesie.

Mimo iż obowiązki komitetu ds. audytu zostały omówione w dyrektywie w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych z 2006 r., warto zwrócić uwagę na szczególne zadania, m.in. związane z monitorowaniem (Art. 39.6 lit. b)²¹, c) i d)). Poza monitorowaniem sprawozdawczości finansowej i procedur badania ustawowego, komitet ds. audytu ma także obowiązek monitorowania skuteczności systemów kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem w badanej jednostce. Jest to szczególnie ważny zapis, ponieważ zwiększa on odpowiedzialność komitetu ds. audytu. Korzyści, jakie mogą wynikać z monitorowania skuteczności, to poprawa wskaźników wydajności w organizacji, zwiększenie skuteczności procesów decyzyjnych i bardziej terminowe sporządzanie sprawozdań finansowych.

Zdaniem FEE Dyrektywa wskazuje również, że komitet ds. audytu powinien monitorować wszystkie systemy kontroli wewnętrznej jednostki, w tym mechanizmy kontroli finansowej, księgowej, operacyjnej i dotyczącej zgodności z przepisami. Ważnym elementem kontroli wewnętrznej jest zapewnienie jakości. Zadania związane z kontrolą wewnętrzną wpisują się w zarządzanie ryzykiem.

Wykonując swoje zadania, komitet ds. audytu może podjąć decyzję o wprowadzeniu obowiązku sporządzania regularnych sprawozdań przez działy jednostki zainteresowania publicznego odpowiedzialne za zarządzanie, zapewnienie zgodności z przepisami, zapewnienie jakości i audyt wewnętrzny. Przydatność tych sprawozdań dodatkowo wzrośnie, jeżeli będą one prezentowały opinię badanej jednostki na temat skuteczności pracy odnośnych działów. Komitet ds. audytu powinien ponadto przeznaczyć odpowiednią ilość czasu na rozmowy z kierownictwem wyższego szczebla badanej jednostki, a także zapewnić zadowalający poziom komunikacji między kierownictwem

FEE popiera wprowadzenie przepisów wzmacniających rolę komitetu ds. audytu w ocenie skuteczności systemów kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego i zarządzania ryzykiem.

²¹ Unijne przepisy dotyczące monitorowania sprawozdawczości finansowej zawierają **nowe wymagania**, zgodnie z którymi komitet ds. audytu jest zobowiązany nie tylko do nadzoru, ale też do opracowywania zaleceń służących zapewnieniu rzetelności sprawozdawczości finansowej.

a przewodniczącym komitetu ds. audytu w okresach pomiędzy posiedzeniami. Należy także ustalić stopień zaangażowania komitetu ds. audytu w nadzór nad tymi zadaniami.

Poniżej przedstawiono sugestie FEE dotyczące kluczowych zagadnień, jakie komitet ds. audytu powinien uwzględnić w trakcie realizacji działań związanych z monitorowaniem²²:

- sprawdzenie, czy systemy kontroli wewnętrznej wykryły jakiegokolwiek znaczące zagrożenia dla celów badanej jednostki,
- proponowanie zastosowania „kluczowych mechanizmów kontroli” celem zwiększenia skuteczności kontroli wewnętrznej
- zgromadzenie informacji pozwalających jednoznacznie stwierdzić, czy wskazane mechanizmy działają skutecznie.

Inne kwestie warte rozważenia przez komitet ds. audytu:

- ocena obiektywizmu osób badających skuteczność systemów kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem,
- ocena perspektywy czasowej i środków stosowanych przez jednostkę przy wyborze informacji uzasadniających wnioski dotyczące skuteczności systemu kontroli wewnętrznej,
- ocena wystarczalności i odpowiedniości informacji wykorzystywanych w celu monitorowania,
- proponowanie sposobów zwiększenia wydajności działań związanych z monitorowaniem bez uszczerbku dla funkcjonowania organizacji²³.

FEE popiera wprowadzenie przepisów wzmacniających rolę komitetu ds. audytu w ocenie skuteczności systemów kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego i zarządzania ryzykiem²⁴. Polega to przede wszystkim na powiązaniu badania ustawowego z mechanizmami kontroli wewnętrznej, systemem audytu wewnętrznego oraz systemem zarządzania ryzykiem. FEE uważa ponadto, że w przypadku niewłaściwego działania mechanizmów kontroli komitet ds. audytu powinien opracować zalecenia dotyczące działań naprawczych w porozumieniu z zewnętrznym biegłym rewidentem.

Jak powinien wyglądać sprawnie działający komitet ds. audytu?

Wykształcenie, skład i fachowa wiedza członków komitetu ds. audytu

Słowa kluczowe: kompetencje branżowe, członkowie niewykonawczy

Dyrektywa - Art. 39.1

„Komitet ds. audytu składa się z członków niewykonawczych organu administracyjnego lub członków organu nadzorczego badanej jednostki lub członków powołanych przez walne zgromadzenie wspólników badanej jednostki [...]

Członkowie komitetu jako całości posiadają kompetencje odnoszące się do branży, w której działa badana jednostka”.

²² „Wytyczne w sprawie monitorowania systemów kontroli wewnętrznej” (ang. „Guidance on Monitoring Internal Control Systems”), Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadwaya (Committee on Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO).

²³ Ibid.

²⁴ Więcej informacji: „Funkcjonowanie komitetów ds. audytu” (ang. „The functioning of Audit Committees”), publikacja dostępna na stronie: http://www.fee.be/images/Discussion_Paper_on_Audit_Committees_120615.pdf.

Dyrektywa - Art. 39.1 (punkty przeniesione z dyrektywy w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych z 2006 r.)

„Przynajmniej jeden członek komitetu ds. audytu powinien posiadać kompetencje w zakresie rachunkowości lub badania sprawozdań finansowych”.

FEE z aprobatą odnosi się do wymogu, aby komitet ds. audytu jako całość posiadał kompetencje, które są istotne zarówno z punktu widzenia jednostki zainteresowania publicznego, jak i sektora, w którym działa. Dzięki temu komitet ds. audytu uzyska więcej informacji na temat cech danego sektora oraz będzie miał pełniejszy obraz jego złożoności. Mimo iż dyrektywa nie precyzuje, jakie elementy składają się na kompetencje, to zdaniem FEE udziałowcy badanej jednostki powinni ocenić, czy członkowie komitetu ds. audytu będą w stanie uchwycić złożoność danego sektora. Kryteria dotyczące oceny kompetencji mogą różnić się w zależności od sektora, dlatego nie jest wskazane stosowanie jednakowego podejścia we wszystkich przypadkach.

Przepisy nie precyzują także, co oznacza pojęcie „kompetencje w zakresie rachunkowości i/lub badania sprawozdań finansowych”. Zdaniem FEE w przypadku jednostek zainteresowania publicznego nie należy zakładać, że zaledwie jeden członek komitetu ds. audytu będzie posiadał wszystkie wymagane kompetencje. Powinno być to raczej minimum. W przypadku niektórych jednostek zainteresowania publicznego działających w branży finansowej nie jest wręcz możliwe, aby jedna osoba posiadała wszelką wymaganą wiedzę. Członkowie komitetu ds. audytu jednostki prowadzącej działalność ubezpieczeniową powinni posiadać zarówno wiedzę z dziedziny aktuariatu, jak i sprawozdawczości finansowej. Komitet ds. audytu jako całość powinien wykazywać się niezbędnymi umiejętnościami, a jego członkowie odpowiedzialni za poszczególne obszary powinni sumiennie wypełniać swoje obowiązki. Aby było to możliwe, członkom komitetu ds. audytu należy zapewnić wystarczającą ilość czasu na realizację zadań.

Jak powinien wyglądać sprawnie działający komitet ds. audytu? Powinien składać się z komunikatywnego przewodniczącego, członków niewykonawczych niezależnych pod względem cech i osądu, członków posiadających kompetencje branżowe oraz przynajmniej jednego członka dysponującego wiedzą w zakresie rachunkowości i/lub badania sprawozdań finansowych.

W odróżnieniu od dyrektywy w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych z 2006 r.²⁵, dyrektywa z 2014 r. stanowi, że komitet ds. audytu „powinien składać się z członków niewykonawczych” powoływanych przez zarząd i/lub członków powoływanych przez wspólników. Zdaniem FEE na członków komitetu ds. audytu zawsze powinni być powoływani dyrektorzy niewykonawczy. Spełnienie tego wymogu będzie gwarancją uczciwości członków komitetu ds. audytu oraz ich faktycznej lub domniemanej niezależności od kierownictwa jednostki²⁶.

Niezależność członków komitetu ds. audytu

Słowa kluczowe: niezależność, podejście oparte na zasadach

Dyrektywa - Art. 39.1

„Większość członków komitetu ds. audytu jest niezależna od badanej jednostki”.

²⁵ Dyrektywa w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych z 2006 r. dawała państwom członkowskim swobodę decydowania, czy w skład komitetu ds. audytu powinni wchodzić członkowie niewykonawczy.

²⁶ Na podstawie publikacji FEE z 2012 r. „Funkcjonowanie komitetów ds. audytu” (ang. „The functioning of Audit Committees”), dostępnej na stronie: http://www.fee.be/images/Discussion_Paper_on_Audit_Committees_120615.pdf.

Dyrektywa - Art. 22a

„[...] biegły rewident przeprowadzający badanie ustawowe [...] przed upływem przynajmniej jednego roku [...] od zaprzestania działalności w charakterze biegłego rewidenta [...] [nie może objąć] funkcji członka komitetu ds. audytu badanej jednostki”.

Zgodnie z dyrektywą z 2014 r., ponad połowa członków komitetu ds. audytu powinna być niezależna od jednostki. Jest to pozytywna zmiana w stosunku do dyrektywy w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych z 2006 r. Zgodnie z jej zapisami, w skład komitetu ds. audytu powinien wchodzić co najmniej jeden niezależny członek.

Definiowanie niezależności w tym kontekście nie jest łatwym zadaniem, a odwołania do tego pojęcia można znaleźć w kilku artykułach. Zgodnie z Art. 22a dyrektywy, biegły rewident prowadzący badanie ustawowe nie może zostać członkiem komitetu ds. audytu przed upływem przynajmniej jednego roku od zaprzestania działalności w charakterze biegłego rewidenta lub kluczowego partnera firmy audytorskiej w związku z danym zleceniem (przed upływem co najmniej dwóch lat w przypadku badania ustawowego jednostek zainteresowania publicznego). Zarówno dyrektywa, jak i rozporządzenie nie wyjaśniają pojęcia niezależności członków komitetu ds. audytu. FEE stoi na stanowisku, że przy ocenie niezależności członków komitetu ds. audytu należy stosować podejście oparte na zasadach. Poniżej przedstawiono kryteria, które mogą okazać się przydatne przy ocenie niezależności dyrektora niewykonawczego przez zarząd:

- jest niezależny pod względem charakteru i osądu,
- nie posiada handlowych lub innych powiązań z kierownictwem jednostki²⁷,
- nie posiada handlowych powiązań z jednostką²⁸ bezpośrednio lub w charakterze wspólnika, akcjonariusza, dyrektora bądź pracownika podmiotu utrzymującego takie powiązanie z jednostką,
- tam, gdzie na to zastosowanie, upłynął wymagany okres od momentu zakończenia zaangażowania w jednostce²⁹ przez osoby, które sprawowały uprzednio funkcję członka zarządu, pracownika jednostki, zewnętrznego biegłego rewidenta itd.,
- nie sprawuje innych funkcji dyrektorskich mogących zagrażać niezależności lub nie posiada innych znaczących powiązań z innymi dyrektorami przez udział w innych jednostkach lub podmiotach,
- nie jest członkiem bliskiej rodziny (dziecko, małżonek, partner życiowy, rodzic, wujek, ciotka, siostry, siostrzenica/siostrzeniec, bratanica/bratanek) członków zarządu lub kadry kierowniczej jednostki,
- nie pobiera innego wynagrodzenia poza wynagrodzeniem z tytułu pełnienia funkcji dyrektora oraz nie uczestniczy w systemie przydziału opcji na akcje lub w innym systemie wynagradzania za wyniki, ani w pracowniczym programie emerytalnym.

Dokumentem unijnym, który omawia rolę dyrektorów niewykonawczych jest zalecenie Komisji Europejskiej 2005/162/WE³⁰.

²⁷ Tam, gdzie ma to zastosowanie, należy wziąć pod uwagę jednostki zależne lub jednostki należące do grupy.

²⁸ Ibid.

²⁹ Unijne ustawodawstwo przewiduje okres jednego roku, ale niektóre państwa członkowskie mogą wydłużyć go do 3-5 lat.

³⁰ Dostępny na stronie: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32005H0162>.

Szczególna rola przewodniczącego komitetu ds. audytu

Słowa kluczowe: przewodniczenie, niezależność

Dyrektywa - Art. 39.1

„Przewodniczący komitetu ds. audytu jest powoływany przez jego członków lub przez organ nadzorczy badanej jednostki i jest od tej jednostki niezależny.

Państwa członkowskie mogą wymagać, by przewodniczący komitetu ds. audytu był wybierany co rok przez walne zgromadzenie wspólników badanej jednostki”.

Dyrektywa zawiera dwa wymogi, które należy uwzględnić przy wyborze przewodniczącego komitetu ds. audytu. Przepisy te służą zapewnieniu uczciwości i niezależności przewodniczącego komitetu ds. audytu. Warto zauważyć, że dyrektywa daje wspólnikom możliwość wybierania przewodniczącego komitetu ds. audytu.

O kluczowej roli przewodniczącego komitetu ds. audytu świadczy fakt, że powinien on posiadać cechy silnego lidera, który przyczynia się do wzrostu skuteczności działania komitetu ds. audytu. FEE prezentuje poniżej główne zadania, które mogą zostać włączone w zakres obowiązków przewodniczącego komitetu ds. audytu. Ich realizacja będzie miała pozytywny wpływ na rolę komitetu ds. audytu i skuteczność jego działania.

Obowiązki przewodniczącego można podzielić na dwa obszary:

- Komunikacja wewnętrzna komitetu ds. audytu
 - Przewodniczący powinien zapewnić, że komitet realizuje swoje zadania, a także powinien podejmować kroki sprzyjające zwiększeniu skuteczności działania komitetu ds. audytu i poprawie współdziałania jego członków.
 - Przewodniczący powinien zadbać o prawidłowy przepływ informacji, aby umożliwić komitetowi ds. audytu należyte wypełnianie obowiązków. Zadaniem przewodniczącego jest również sprawowanie roli lidera komitetu ds. audytu i motywowanie jego członków do zadawania ważnych pytań dotyczących kierownictwa jednostki i biegłych rewidentów. Pytania te wpisują się w nadzór nad procesami sprawozdawczości finansowej i audytu zewnętrznego³¹ oraz nad takimi aspektami, jak zarządzanie ryzykiem i kontrola wewnętrzna.
 - Przewodniczący komitetu ds. audytu może również brać udział w ocenie umiejętności i kompetencji członków komitetu ds. audytu oraz
 - Przewodniczący komitetu ds. audytu powinien zadbać o to, aby posiedzeniom komitetu towarzyszyła atmosfera szczerzej i otwartej rozmowy.
- Komunikacja zewnętrzna komitetu ds. audytu
 - Zadaniem przewodniczącego komitetu ds. audytu jest zapewnienie skutecznej współpracy między komitetem ds. audytu a zarządem jednostki.
 - Przewodniczący powinien nawiązać konstruktywny dialog z zarządem jednostki, jej prezesem, dyrektorem finansowym oraz zewnętrznym biegłym rewidentem³².

³¹ Więcej informacji w opracowaniu „Rozważania na temat roli komitetu ds. audytu na świecie” (ang. "Global observations on the role of the Audit Committee"). Tekst dostępny na stronie:

http://www.fee.be/images/FEE_ICAA_CAO_Global_Observations_on_the_Role_of_the_Audit_Committee_130507.pdf.

³² Ibid.

- Do obowiązków przewodniczącego komitetu ds. audytu należy dbałość o to, aby komitet ds. audytu otrzymywał odpowiednie, wystarczające i rzetelne informacje oraz posiadał niezbędną wiedzę na temat aktualnych ryzyk, przed jakimi stoi jednostka.
- Przewodniczący komitetu ds. audytu powinien uczestniczyć w spotkaniach udziałowców celem podkreślenia roli komitetu ds. audytu oraz zgromadzenia informacji na temat wszelkich obaw zgłaszanych przez udziałowców.
- Zasadne jest również zaproszenie na posiedzenia komitetu ds. audytu prezesa zarządu, innych członków kadry kierowniczej jednostki, jej zewnętrznego biegłego rewidenta i zewnętrznych stron.

Ocena komitetu ds. audytu

Słowa kluczowe: ocena, wyniki działania komitetu ds. audytu, kary

Rozporządzenie - Art. 27

„Właściwe organy wyznaczone na mocy art. 20 ust. 1 oraz Europejska Sieć Konkurencji, stosownie do okoliczności, regularnie monitorują zmiany na rynku świadczenia usług w zakresie badań ustawowych na rzecz jednostek interesu publicznego i oceniają w szczególności:

[...] c) wyniki działania komitetów ds. audytu; [...].

Do dnia 17 czerwca 2016 r., a następnie przynajmniej co trzy lata, każdy właściwy organ i Europejska Sieć Konkurencji sporządzają sprawozdanie na temat zmian na rynku świadczenia usług w zakresie badań ustawowych na rzecz jednostek interesu publicznego i przedkładają je KEONA, EUNGiPW, EUNB, EUNUiPPE oraz Komisji”.

Dyrektywa - Art. 30a

„1. Państwa członkowskie przewidują, by właściwe organy miały uprawnienia do podejmowania lub nakładania co najmniej następujących administracyjnych środków i kar za naruszenia przepisów niniejszej dyrektywy i, w stosownych przypadkach, rozporządzenia (UE) nr 537/2014”.

Artykuł 30 dyrektywy zezwala właściwym organom na nakładanie kar w przypadku naruszeń.

Artykuł 27 rozporządzenia nakłada na właściwe organy krajowe i Europejską Sieć Konkurencji obowiązek dokonywania oceny wyników działania komitetu ds. audytu.

Jest to pierwszy w historii przypadek wprowadzenia tego typu przepisu na poziomie unijnym. Niezbędne są dodatkowe wytyczne i objaśnienia dotyczące sposobu monitorowania wyników pracy komitetów ds. audytu lub nakładania sankcji przez Europejską Sieć Konkurencji i/lub organy krajowe. Dyrektywa nie precyzuje, w jaki sposób należy dokonywać oceny komitetu ds. audytu ani nie podaje metod komunikacji między Europejską Siecią Konkurencji a komitetem ds. audytu. Niektóre państwa członkowskie³³ stosują własne praktyki w zakresie oceny komitetu ds. audytu.

³³ Brytyjska Krajowa Izba Kontroli (National Audit Office) opracowała na przykład podręcznik zawierający listę kontrolną do stosowania przez komitety ds. audytu w celu samooceny. Opracowanie pt. „Lista kontrolna samooceny” (ang. „Self-assessment check list”) jest dostępne na stronie: <http://www.nao.org.uk/report/audit-committee-self-assessment-checklist-2-2/>. Zgodnie z brytyjskim Kodeksem ładu korporacyjnego, zarządy jednostek mają obowiązek przeprowadzania oceny wyników działania przynajmniej raz w roku oraz zaangażowania w proces oceny strony zewnętrznej przynajmniej raz na trzy lata. Oceną objęte są komitety zarządu oraz poszczególni członkowie zarządu i komitetów (<https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Corporate-Governance/UK-Corporate-Governance-Code-2>, zob. część B6 Ocena).

Mając na uwadze rosnące znaczenie komitetu ds. audytu warto rozważyć, czy komitet powinien dokonywać samooceny i/lub uzyskać opinię zewnętrznych interesariuszy (np. biegłego rewidenta, zarządu i udziałowców). Przewodniczący komitetu ds. audytu może mieć istotny wpływ na przebieg całego procesu oraz nadać kierunek toczącej się wokół niego dyskusji. Obecną praktyką jest zatrudnianie przez zarządy zewnętrznych ekspertów w celu dokonania oceny.

Poprawa komunikacji

Poza omówionymi powyżej przepisami, na uwagę zasługuje znaczenie wszystkich działań dotyczących komunikacji z komitetem ds. audytu.

Komunikacja z kierownictwem i działem audytu wewnętrznego

Kierownictwo jednostki i jej dział audytu wewnętrznego powinni zadbać o to, aby komitet ds. audytu otrzymywał niezbędne informacje terminowo i w związanej formie oraz aby ich jakość umożliwiała prowadzenie szczerej i otwartej dyskusji na wszystkie istotne tematy. Dodatkowo, komitet ds. audytu powinien zapewnić wystarczającą przejrzystość całego procesu³⁴.

Komunikacja z biegłym rewidentem

FEE stoi na stanowisku, że wzmocnienie komunikacji między biegłym rewidentem a komitetem ds. audytu jest korzystne dla obu stron.

FEE stoi na stanowisku, że wzmocnienie komunikacji między biegłym rewidentem a komitetem ds. audytu jest korzystne dla obu stron, zwłaszcza w kontekście wypełniania właściwych im obowiązków. Informacje zgromadzone przez biegłego rewidenta w trakcie badania mogą być przydatne dla osób sprawujących nadzór nad jednostką, a także mogą zostać przekazane komitetowi ds. audytu w obowiązkowym dodatkowym sprawozdaniu. Wymóg ten został

wprowadzony dyrektywą w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych z 2006 r.

Na mocy rozporządzenia zwiększa się znaczenie obowiązkowego sprawozdania oraz dochodzi do rozszerzenia jego zakresu³⁵. Przy pomocy sprawozdania biegły rewident może informować o kluczowych kwestiach, jakie wyszły na jaw w czasie badania ustawowego, a zwłaszcza o istotnych słabościach systemu kontroli wewnętrznej w zakresie procedur sprawozdawczości finansowej.

Pomijając inne metody współpracy biegłego rewidenta z komitetem ds. audytu warto zauważyć, że dodatkowe sprawozdanie przekazywane komitetowi przez biegłego rewidenta może przyczynić się do zwiększenia skuteczności komunikacji między nimi. Niektóre państwa członkowskie stosują specjalną politykę w zakresie komunikacji pomiędzy biegłym rewidentem a komitetem ds. audytu lub osobami sprawującymi nadzór nad jednostką. Mimo iż wymiana informacji pomiędzy zewnętrznym biegłym rewidentem a osobami sprawującymi nadzór nad jednostką wiąże się z pewnymi formalnościami (np. długie i sformalizowane raporty), to jednak może ona pozytywnie wpłynąć na skuteczność działań podejmowanych przez obie zaangażowane strony (jednym ze sposobów jest prezentowanie informacji komitetowi ds. audytu). FEE zwraca uwagę, że następujące aspekty są szczególnie ważne przy zwiększaniu skuteczności komunikacji między biegłym rewidentem a komitetem ds. audytu:

³⁴ Na podstawie publikacji FEE z 2012 r. „Funkcjonowanie komitetów ds. audytu” (ang. „The functioning of Audit Committees”), dostępnej na stronie: http://www.fee.be/images/Discussion_Paper_on_Audit_Committees_120615.pdf.

³⁵ Więcej informacji w opracowaniu „Najnowsze trendy w sposobach komunikacji z biegłym rewidentem” (ang. „Recent developments in auditor communication”) dostępnym na stronie: http://www.fee.be/images/BP_Auditor_Communication_1502.pdf.

- Biegły rewident powinien być regularnie zapraszany na posiedzenia komitetu ds. audytu.
- Przewodniczący komitetu ds. audytu oraz – tam, gdzie to stosowne – pozostali członkowie komitetu ds. audytu, powinni cyklicznie kontaktować się z biegłym rewidentem.
- Komitet ds. audytu powinien co najmniej raz w roku odbyć spotkanie z biegłym rewidentem bez udziału kierownictwa jednostki³⁶.

Podsumowanie zaleceń FEE

Najnowsza unijna reforma audytu znacznie rozszerzyła rolę komitetu ds. audytu. Nowym zadaniem komitetu ds. audytu stało się wzmacnianie zaufania do biegłych rewidentów oraz przekazywanych informacji finansowych. Mimo że komitet ds. audytu nadal podlega zarządowi, to jednak przepisy dotyczące roli komitetu ds. audytu w ocenie systemu kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego i zarządzania ryzykiem prowadzą do wzrostu jego odpowiedzialności. Należy podejmować działania zmierzające do opracowania spójnych zasad działania komitetów ds. audytu w całej Europie. Przepisy unijne pozwalają jednak na zastosowanie rozbieżnych podejść w związku z ich wdrożeniem do ustawodawstwa poszczególnych państw członkowskich. Oczywiście państwa członkowskie powinny mieć możliwość elastycznego stosowania tych przepisów oraz tworzenia rozwiązań zgodnych z obowiązującym ustawodawstwem. Jednostki nie powinny jednocześnie napotykać na dodatkowe obciążenia administracyjne związane z różnicami w krajowych ramach prawnych. Lepsza koordynacja działań z udziałem wszystkich interesariuszy pozwoli osiągnąć oczekiwane rezultaty we wszystkich państwach Europy.

Rola i obowiązki komitetu ds. audytu

Wybór biegłego rewidenta

FEE zgadza się z opinią, że komitet ds. audytu posiada wszelkie kompetencje niezbędne do dokonania wyboru biegłego rewidenta. Jego zadanie polega m.in. na zapewnieniu, że kryteria wyboru służą osiągnięciu założonego celu (zob. załącznik).

FEE uważa, że procedura wybierania biegłego rewidenta powinna być oparta na zasadach. Zapewni to jednostkom niezbędną elastyczność przy stosowaniu wymogów, a także pozwoli uniknąć różnic w sposobie interpretowania zapisów rozporządzenia przez poszczególne kraje. FEE z aprobatą odnosi się do zapisów rozporządzenia służących wzmocnieniu przejrzystości i sprawozdawczości dotyczącej wyboru biegłego rewidenta zarówno wobec, jak i ze strony komitetu ds. audytu. Zwiększona przejrzystość procesu wyboru biegłego rewidenta może przyczynić się do zapewnienia jego odpowiedniej jakości.

Główna rola w nadzorowaniu niezależności biegłego rewidenta

Zgodnie z dyrektywą z 2006 r., komitet ds. audytu był zaangażowany w zapewnienie niezależności biegłego rewidenta. Zaktualizowany tekst zawiera dodatkowe wymogi, które mają ułatwić identyfikację konfliktu interesów i ocenę możliwych zagrożeń dla niezależności.

Zatwierdzanie usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych

Nowe unijne przepisy wprowadzają wymogi ograniczające zakres usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych, jakie mogą być świadczone przez biegłego rewidenta. Zadaniem komitetu ds. audytu jest zatwierdzanie usług, których świadczenie przez biegłego rewidenta jest dozwolone na mocy tychże

³⁶ Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 260, dostępny na stronie:
<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a014-2010-iaasb-handbook-isa-260.pdf>.

przepisów. Unijne ustawodawstwo stanowi, że świadczenie usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych wymaga zatwierdzenia przez komitet ds. audytu w następstwie przeprowadzenia oceny wszelkich zagrożeń dla niezależności biegłego rewidenta. Można zatem stwierdzić, że każdy przypadek wymaga uprzedniego zatwierdzenia przez komitet ds. audytu. Zdaniem FEE należy zadbać o adekwatny poziom działań związanych z monitorowaniem usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych. Kierownictwo jednostki może zatwierdzać sporadyczne przypadki usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych, kierując się zasadami i procedurami przyjętymi przez komitet ds. audytu.

Wykształcenie i fachowa wiedza członków komitetu ds. audytu

Kompetencje komitetu jako całości

FEE z aprobatą odnosi się do wymogu, aby komitet ds. audytu jako całość posiadał kompetencje, które są istotne zarówno z punktu widzenia jednostki zainteresowania publicznego, jak i sektora.

Kompetencje w zakresie rachunkowości i/lub badania sprawozdań finansowych

Zgodnie z dyrektywą, przynajmniej jeden członek komitetu ds. audytu powinien posiadać kompetencje w tym obszarze. Zdaniem FEE nie należy zakładać, że zaledwie jeden członek komitetu ds. audytu będzie posiadał wszystkie wymagane kompetencje. Powinno być to raczej minimum. W przypadku niektórych jednostek działających w branży finansowej nie jest wręcz możliwe, aby jedna osoba posiadała wszelką wymaganą wiedzę. Członkowie komitetu ds. audytu jednostki prowadzącej działalność ubezpieczeniową powinni posiadać zarówno wiedzę z dziedziny aktuariatu, jak i sprawozdawczości finansowej. Komitet ds. audytu jako całość powinien wykazywać się niezbędnymi umiejętnościami, a jego członkowie odpowiedzialni za poszczególne obszary powinni sumiennie wypełniać swoje obowiązki. Aby było to możliwe, członkom komitetu ds. audytu należy zapewnić wystarczającą ilość czasu na realizację zadań.

Niezależność pod względem cech charakteru i osądu

FEE zaleca, aby na członków komitetu ds. audytu zawsze byli powoływani dyrektorzy niewykonawczy, niezależni pod względem cech charakteru i osądu, w przypadku których nie istnieją jakiegokolwiek powiązania lub okoliczności mogące faktycznie lub potencjalnie utrudniać dokonywanie niezależnego osądu.

Cel ogólny: poprawa komunikacji z komitetem ds. audytu

Komunikacja z kierownictwem i działem audytu wewnętrznego

Kierownictwo jednostki i jej dział audytu wewnętrznego powinni zadbać o to, aby komitet ds. audytu otrzymywał niezbędne informacje terminowo i w zwięzłej formie oraz aby ich jakość umożliwiała prowadzenie szczerzej i otwartej dyskusji na wszystkie istotne tematy. Dodatkowo, komitet ds. audytu powinien zadbać o wystarczającą przejrzystość całego procesu.

Komunikacja z biegłym rewidentem

FEE stoi na stanowisku, że wzmocnienie komunikacji między biegłym rewidentem, badaną jednostką i komitetem ds. audytu jest korzystne dla wszystkich stron. Informacje zgromadzone przez biegłego rewidenta podczas badania mogą być przydatne dla osób sprawujących nadzór nad jednostką. Co więcej, zasada ta może działać w obie strony.

FEE zwraca uwagę, że następujące aspekty są szczególnie ważne przy zwiększaniu skuteczności komunikacji między biegłym rewidentem a komitetem ds. audytu:

- Biegły rewident powinien być regularnie zapraszany na posiedzenia komitetu ds. audytu.
- Przewodniczący komitetu ds. audytu oraz – tam, gdzie to stosowne – pozostali członkowie komitetu ds. audytu, powinni cyklicznie kontaktować się z biegłym rewidentem.
- Komitet ds. audytu powinien co najmniej raz w roku odbyć spotkanie z biegłym rewidentem bez udziału kierownictwa jednostki.

Załącznik: lista kryteriów do stosowania przy wyborze biegłego rewidenta³⁷

Kryteria wyboru biegłego rewidenta powinny być przejrzyste. Zapewni to wszystkim biegłym rewidentom/firmom audytorskim równe szanse przy wyborze, zwłaszcza gdy do kandydowania została zaproszona także firma audytorska dotychczas świadcząca usługi badania. Zachowanie przejrzystości umożliwi ponadto ocenę procesu wyboru przez strony zewnętrzne, na przykład udziałowców, inwestorów czy regulatorów.

W zależności od potrzeb i celów określonych przez organ wybierający biegłego rewidenta, można zastosować następujące kryteria oceny kandydatów:

1. podejście firmy audytorskiej do prowadzonej działalności, podejście do badania i strategia komunikacji
2. podejście do całokształtu działalności
3. profil firmy audytorskiej i system nadzoru
4. stosowanie przez firmę wewnętrznych procedur zapewniających zachowanie niezależności i przestrzeganie innych istotnych zasad
5. podejście do badania
6. opis metodologii stosowanej przez biegłego rewidenta
7. obszary jednostki o szczególnym znaczeniu i podejście biegłego rewidenta do tych obszarów
8. ogólny plan prac zapewniający odpowiednie wykonanie usługi
9. wiedza na temat działalności prowadzonej przez jednostkę
10. doświadczenie w branży, w której działa jednostka (jeśli jest ono niezbędne)
11. korzystanie z narzędzi informatycznych
12. korzystanie z pomocy ekspertów powiązanych lub stowarzyszonych z firmą audytorską i ekspertów zapewnionych przez stronę trzecią – o ile to konieczne
13. strategia komunikacji
14. dodatkowe sprawozdanie do użytku wewnętrznego, w którym biegły rewident przedstawi na przykład braki w zakresie systemu kontroli wewnętrznej
15. kroki podjęte w celu zapewnienia terminowego dostarczania informacji
16. zasady zapewniające stały kontakt z kluczowym biegłym rewidentem w razie potrzeby uzyskania różnego rodzaju wyjaśnień (telefonicznych) czy organizacji krótkich spotkań w ciągu roku
17. reputacja: zgłaszając się do udziału w procesie wyboru, biegły rewident/firma audytorska powinna udowodnić posiadanie dobrej reputacji i etycznego postępowania. Ocena spełniania tego kryterium nie jest prosta, jednak odgrywa najbardziej istotną rolę. Przy ocenie kandydata pomocne może być także korzystanie z referencji
18. dowody jakości badania
19. system zapewnienia (kontroli) jakości badania: organ wybierający biegłego rewidenta powinien zapoznać się z podstawowymi elementami składającymi się na system wewnętrznej kontroli jakości firmy audytorskiej na podstawie prezentacji przedstawionej przez biegłego rewidenta/firmę audytorską i dostępnej dokumentacji

³⁷ Fragment opracowania FEE pt. „Wybór biegłego rewidenta. W kierunku dobrych praktyk” (ang. „*Auditor selection: towards best practices*”). Tekst dostępny jest na stronie: http://www.fee.be/images/Auditor_selection_Towards_best_practices_1310.pdf.

20. protokoły kontroli biegłego rewidenta/firmy audytorskiej tam gdzie są dostępne są częścią dowodów jakości badania
21. ocena kluczowego biegłego rewidenta
22. ciało wybierające biegłego rewidenta powinno mieć możliwość odbycia spotkania z kluczowym biegłym rewidentem, który miałby odpowiadać za badanie jednostki
23. ciało wybierające biegłego rewidenta jest w stanie ocenić, czy biegły rewident spełnia zdefiniowane w dokumentacji przetargowej oczekiwania wobec firmy audytorskiej
24. zarządzanie personelem:
 - kwalifikacje
 - kwalifikacje członków zespołu, który miałby przeprowadzić badanie
 - włączenie ekspertów z poszczególnych obszarów, jak na przykład kultura i postępowanie, dawanie przykładu innym itd., którzy zapewnią wzmocnienie jakości badania, stosownie do uwarunkowań branży
 - szkolenie
 - ustawiczne doskonalenie zawodowe
 - doświadczenie
 - fachowa wiedza kluczowego biegłego rewidenta
 - odpowiednia ranga członków zespołu mającego przeprowadzać badanie i ich udokumentowane osiągnięcia na odnośnym stanowisku
 - zespół wykonujący badanie posiadający odpowiednią wiedzę i międzynarodowe kontakty, które można wykorzystać w celu prawidłowego przeprowadzenia badania
 - posiadanie przez firmę audytorską i/lub zespół przeprowadzający badanie odpowiedniej wiedzy fachowej i znajomości branży
 - dostępność biegłego rewidenta/firmy audytorskiej
 - dostępność kluczowego biegłego rewidenta
 - historia zatrudnienia, tj. wykaz rotacji członków zespołu w poprzednich latach
25. zasięg geograficzny: nie wszystkie zlecenia będą wymagały szerokiego zasięgu geograficznego usług świadczonych przez biegłego rewidenta/firmę audytorską, jednak czynnik ten będzie istotny w przypadku badania jednostek międzynarodowych
26. ubezpieczenie biegłego rewidenta/firmy audytorskiej powinno być odpowiednie do obowiązujących przepisów lub potrzeb jednostki, branży i okoliczności
27. kalkulacja ceny (np. stawki)

Wykonanie badania powinno zostać zlecone firmie audytorskiej składającej najbardziej opłacalną, a nie najtańszą ofertę. Takie podejście pozwoli uniknąć obniżenia jakości badania. Aby wybrać najbardziej opłacalną ofertę, organ wybierający biegłego rewidenta powinien ocenić wysokość ceny, przy jednoczesnym uwzględnieniu:

- dostępności kluczowych członków zespołu mającego przeprowadzić badanie oraz zasobów, jakimi dysponuje biegły rewident/firma audytorska
- fachowej wiedzy i kwalifikacji personelu
- wymiaru czasu pracy oczekiwanej od poszczególnych kategorii ekspertów

- podejścia do ryzyka i metodologii badania: oba aspekty mogą mieć istotny wpływ na cenę dla obu stron (np. osiągnięcie wydajności, zaangażowanie ekspertów, wizyty w jednostce itd.)

Należy określić rozsądne stawki, umożliwiające wydajne i prawidłowe przeprowadzenie badania oraz zachowanie najwyższych standardów przez zespół przeprowadzający badanie.

28. zarządzanie relacjami z klientem i umiejętności interpersonalne: to kryterium opiera się na zasadach, jednak pewne jego elementy mogą pomóc organowi wybierającemu biegłego rewidenta ocenić sposób kształtowania przez biegłego rewidenta/firmę audytorską relacji z klientem. Pod uwagę należy wziąć różnorodne uwarunkowania w zależności od tego, czy biegły rewident/firma audytorska posiada umiejętności interpersonalne i doświadczenie istotne dla jednostki
29. biegły rewident/firma audytorska potrafią pokazać zdolność do dobrej współpracy z zarządem, pracownikami oraz osobami sprawującymi nadzór nad jednostką, z zachowaniem obiektywizmu, niezależności i przejrzystości

Cechy te będą decydowały o zapewnieniu najwyższej jakości badania. Istotne znaczenie ma także pojęcie „współpracy zawodowej”. Dobre relacje i pozytywne nastawienie nie świadczą o braku niezależności czy konflikcie interesów po stronie biegłego rewidenta. Należy dokonać rozróżnienia pomiędzy zawodowym sceptycyzmem a współpracą.

30. zdolność do wprowadzania ulepszeń

- Biegły rewident powinien wykazać się umiejętnością usprawnienia badania, na przykład dzięki korzystaniu z odpowiedniej technologii
- Odpowiednio dobrane narzędzia pomogą zapewnić skuteczność i poprawność badania. Mimo powtarzanej niekiedy opinii, że stosowanie narzędzi informatycznych może skutkować „odhaczaniem pozycji”, większa skuteczność może w rzeczywistości pomóc jednostce w dokonaniu pogłębionej i bardziej wartościowej analizy.



Federation of European Accountants

Avenue d'Auderghem 22-28

1040 Brussels

T: +32 (0)2 893 33 60

E: secretariat@fee.be

www.fee.be



@FEE_brussels



Federation of European Accountants

FEE

Federacja Europejskich Księgowych (Federation des Experts-comptable Europeens – FEE) skupia 50 organizacji zawodowych księgowych i biegłych rewidentów z 37 krajów Europy. Członkami FEE jest ponad 875 tysięcy zawodowych księgowych, zatrudnionych na różnorodnych stanowiskach. FEE wypowiada się w imieniu środowiska zawodowego z Europy, uwzględniając przy tym interes publiczny. FEE jest wpisana do europejskiego rejestru służącego przejrzystości (Transparency Register) pod numerem 4713568401-18.