

Umowa o audyt zewnątrzny w polskim prawie cywilnym

Przejdź do produktu na ksiegarnia.beck.pl

Wstęp

Nieustanny rozwój techniczny wszystkich dziedzin gospodarki powoduje wzrost zapotrzebowania na specjalistyczne usługi polegające na przeprowadzeniu audytu w oparciu o niezależny podmiot zewnętrzny w osobie audytora¹ lub zespołu audytowego. Jednocześnie skandale korporacyjne, które ujrzały światło dzienne na początku XXI w., ujawniły liczne uchybienia po stronie przedsiębiorstw audytorskich i doprowadziły do konieczności wzmocnienia niezależności audytorów oraz zwiększenie odpowiedzialności zarówno zarządzających, jak i audytrów za ich działania². Spektakularnymi przykładami tych zdarzeń były bankructwa takich korporacji jak ENRON (Enron Corporation) i innych dużych organizacji (Worldcom, Xerox, Medco, Parmalat, Ahold), gdzie jednostki te sporządzały i publikowały fałszywe sprawozdania finansowe a przedsiębiorstwa audytorskie potwierdzały ich rzetelność i wiarygodność³. W konsekwencji doprowadziło to do upadku jednego z największych przedsiębiorstw audytorskich na świecie, jaką był Artur Andersen. W owym czasie Arthur Andersen był jednym z 5 największych na świecie przedsiębiorstw audytorskich obok PriceWaterhouseCoopers (obecnie PwC), Deloitte Touche Tohmatsu (obecnie Deloitte), KPMG i Ernst & Young (E&Y).

Co znamienne pomimo zmian regulacyjnych wprowadzonych w Stanach Zjednoczonych⁴ już w 2002 r., po ponad dwóch dekadach od ich uchwalenia, w marcu 2023 r. trzy banki ogłosiły upadłość, tj. Silicon Valley Bank, Signature Bank i First Republic Bank, a ich wspólnym mianownikiem był fakt, że audytorem wszystkich tych instytucji był KPMG, będący największym audytorem amerykańskiego sektora bankowego, który

¹ W XIX w. na ziemiach polskich termin audytor oznaczał rzecznika prawa przy sądach wojсковых, czyli kriegsrechtach, który „zdejmował indagację z obwinionych, układał akt oskarżenia, zagajał na żądanie prezesa kriegsrechtu, wstępował w rolę prokuratora wytłuszczając przed sądem zarzuty obciążające winowajcę, wskazywał artykuły, które miały być zastosowane w danym wypadku winy, zbierał głosy przy wydaniu wyroku. Mógł być i obrońcą przed kriegsrechtem, gdy skargę popierał drugi audytor. (...) W niektórych sądach zagranicznych audytorów zwie się młodszymi sędziami, mającymi to samo znaczenie co u nas assessor. We Francji zowią się tak sprawozdawcy w radzie stanu i izbie obrachunkowej”, *J. Aleksandrowicz* (red.), *Wielka Encyklopedia Powszechna Ilustrowana*, t. 5, Warszawa 1891, s. 409.

² *D. Dobija*, *Audytyng jako element ładu korporacyjnego*, ZTR 2011, t. 64, Nr 120, s. 25.

³ *K. Sawicki*, *Wybrane kierunki doskonalenia audytyngu w XXI wieku z uwzględnieniem Zielonej Księgi Komisji Europejskiej*, ZTR 2011, t. 62, Nr 118, s. 240; zob. *A. Wąsowska*, *Heurystyka i błędy poznawcze jako źródło niepowodzeń audytu zewnętrznego*, *Problemy Zarządzania* 2013, t. 11, Nr 3, s. 197.

⁴ Zob. Public Law 107–204 107th Congress An Act Sarbanes-Oxley Act of 2002.

dokonał największej liczby audytów banków notowanych na giełdzie pod względem łącznej wartości aktywów⁵.

Umowa audytu zewnętrznego w polskim porządku prawnym ma swoje umocowanie w przepisach rangi ustawowej, które odgrywają istotną rolę zarówno w sferze finansów publicznych, jak i obrocie gospodarczym. Odniesienia do niej można znaleźć m.in. w ustawie o finansach publicznych⁶ czy w ustawie o rachunkowości⁷, przy czym uregulowania ustawowe dotyczące samej umowy mają charakter szczątkowy. W praktyce obrotu, jak i piśmiennictwie przedmiotu, brak jest pogłębionej analizy z punktu widzenia konstrukcji czy charakteru prawnego. Co prawda istnieją liczne prace będące ekonomicznym opracowaniem zagadnień związanych z audytem, ale koncentrują się przede wszystkim na audycie wewnętrznym. Brak jest publikacji, gdzie została omówiona sama umowa audytu zewnętrznego z cywilistycznego punktu widzenia.

Celem niniejszej pracy będzie próba sformułowania definicji umowy audytu, jak również przedstawienie jej konstrukcji i charakteru prawnego, a także określenie wzajemnych relacji stron oraz ich odpowiedzialności. W przedmiotowej pracy będę posługiwał się pojęciem „umowa audytu” w znaczeniu „umowy o audyt zewnętrzny”. Jest to istotne rozróżnienie, albowiem audyt zewnętrzny i wewnętrzny różnią się konstrukcyjnie i funkcjonalnie.

Audytory może wykonywać czynności audytowe w oparciu o umowę cywilnoprawną i wtedy mamy do czynienia z umową audytu zewnętrznego, lub na podstawie umowy o pracę, gdy jest on zatrudniony w badanej jednostce jako pracownik i w ramach swoich obowiązków służbowych realizuje audyt wewnętrzny. Możliwe są również sytuacje, gdy audytor wykonuje czynności audytu wewnętrznego, w oparciu o umowę cywilnoprawną, co w praktyce stanowi niejako formę audytu zewnętrznego, jednak z pewnymi ograniczeniami wynikającymi z charakteru takiej relacji.

⁵ S. Foley, Three failed US banks had one thing in common: KPMG, Financial Times, 3.5.2023 r.

⁶ Ustawa z 27.8.2009 r. o finansach publicznych (t.j. Dz.U. z 2025 r. poz. 1483).

⁷ Ustawa z 29.9.1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.).

Przejdź do księgarni →

ksiegarnia.beck.pl