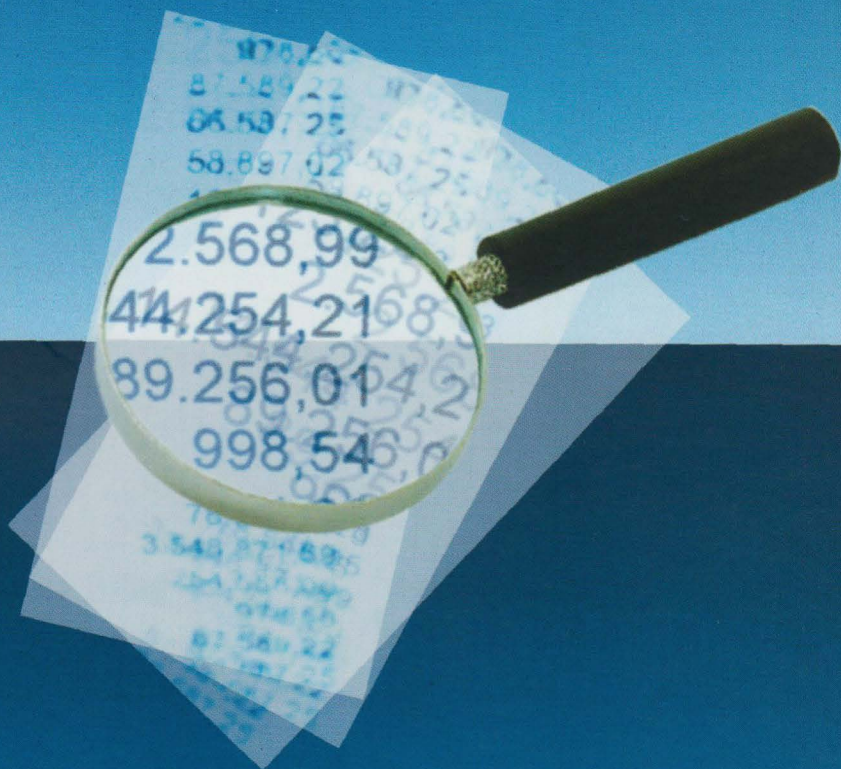


RACHUNKOWOŚĆ AUDYT I KONTROLA W ZARZĄDZANIU



pod redakcją

IRENY SOBAŃSKIEJ i MIKOŁAJA TURZYŃSKIEGO



Łódź 2011

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

ROZDZIAŁ 10

Proces komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór w świetle regulacji Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej

Mikołaj Turzyński

Wprowadzenie

Nauka o komunikowaniu (komunikologia) to najmłodsza nauka społeczna, mająca interdyscyplinarny charakter. W jej obszarze występują dwa podstawowe podejścia: szkoła empiryczna, wywodząca się z tradycji badań amerykańskich, oraz szkoła krytyczna, wyrosła z badań europejskich. Odrębne podejście stanowi koncepcja determinizmu technologicznego (Dobek-Ostrowska 2006, s. 40). Podstawowe charakterystyki szkoły empirycznej i szkoły krytycznej przedstawiono w poniższej tabeli (tab. 1).

Tabela 1

Porównanie szkoły empirycznej i szkoły krytycznej w nauce o komunikowaniu

Kryterium	Szkoła empiryczna	Szkoła krytyczna
Przedmiot badań	Popularne poglądy, opinie, wyobrażenia masowe	Społeczne uwarunkowania myśli filozoficznej, moralnej, naukowej
Obiekt zainteresowań	Informacja	Wiedza
Obszary analizy	Współczesne zjawiska	Przeszłość
Metody badawcze	Istotne znaczenie przypisywane doborowi technik oraz metodom i procedurom badawczym	Wykorzystanie wszelkich rodzajów materiałów historycznych

Źródło: Opracowanie na podstawie T. Goban-Klas 2002, s. 95–100.

Pojęcie „nauka o komunikowaniu” zostało po raz pierwszy użyte pod koniec lat osiemdziesiątych ubiegłego wieku przez badaczy, którzy chcieli rozwiązać problem rozdrobnienia wiedzy i stworzyć filozoficzne podstawy naukowego badania wszystkich form komunikowania. Miało to na celu zintegrowanie poszczególnych ujęć tak, aby odrzucić przestarzałe założenia paradygmatu ograniczonych efektów

przy zachowaniu podejścia empirycznego (Baran, Davies 2007, s. 411–412). Do rozwoju ten koncepcji przyczynili się Ch. Berger i S. Chaffe, według których „Nauka o komunikowaniu ma na celu opis tworzenia, przetwarzania oraz oddziaływania systemów symboli i sygnałów na podstawie weryfikowalnych i zawierających uzasadnione uogólnienia teorii, które wyjaśniają zjawiska dotyczące tych procesów. Definicja ta ma wystarczająco ogólny charakter, aby mogła objąć różne konteksty komunikowania, w tym tworzenie, przetwarzanie oraz oddziaływanie systemów symboli i sygnałów (w tym niewerbalnych) w kontekstach interpersonalnych, instytucjonalnych, masowych, politycznych, instruktażowych i innych” (1987, s. 170). Zaproponowana przez nich analiza obejmuje cztery poziomy, na których zachodzi zjawisko komunikowania (1987):

- poziom intrapersonalny – analiza komunikowania jednostki z samą sobą,
- poziom interpersonalny – analiza relacji komunikacyjnych między dwiema osobami lub w niewielkich grupach,
- poziom sieciowy lub organizacyjny – analiza komunikowania między większymi grupami oraz analiza kontekstu relacji między nimi,
- poziom makroskopowy – analiza cech komunikowania i zachowań komunikacyjnych w dużych systemach społecznych.

S. Pingree, J. M. Wiemann i R. P. Hawkins zaproponowali, aby nauka o komunikowaniu odnosiła się do dwóch odrębnych etapów (1988, s. 11):

- pierwszego – obejmującego „poprzedniki komunikowania”, polegającego na badaniu sytuacji, cech osobowościowych, nastawieniu itp., prowadzących do zachowań komunikacyjnych, pozwalającego na zbudowanie teorii opisującej mechanizmy wyboru i kontroli oraz uruchamiające je normy i schematy;
- drugiego – dotyczącego konsekwencji komunikowania, obejmującego badanie wyników lub rezultatów komunikowania i umożliwiającego opracowanie teorii opisującej niezbędne cechy komunikowania, mechanizmy wystąpienia efektów oraz ich natężenie.

Komunikowanie się jest rozumiane na wiele sposobów. Przykładowo – J. A. F. Stoner i C. Wankel (1997, s. 432) wskazują, że jest to „proces, w którym ludzie dążą do dzielenia się znaczeniami za pomocą symbolicznych komunikatów”. T. Warner (1999, s. 40) wskazuje, że komunikowanie się „to każda czynność, wydarzenie lub stan odnoszący się do ludzi, który został wywołany w celu przekazania innym informacji”. J. Stankiewicz (1999, s. 44) definiuje komunikowanie się jako „dynamiczny dwustronny proces przekazywania informacji w formie symbolicznej poprzez odpowiednie kanały, między nadawcą a odbiorcą, dzięki czemu mogą oni nawiązywać kontakt ze sobą”.

Celem niniejszego rozdziału jest przedstawienie regulacji Międzynarodowego Standardu Rewizji Finansowej (MSRF) 260 *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór* na tle podstawowych koncepcji nauk o komunikowaniu. W rozdziale postawiono tezę, że porozumiewanie się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór ma charakter procesu komunikowania się w świetle komunikologii.

Regulacje MSRF 260 naleŹy interpretować w powiązaniu z MSRF 200 *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej*. Został on opracowany na potrzeby badania sprawozdań finansowych, niemniej moŹe być takŹe wykorzystywany przy badaniu innych historycznych informacji finansowych. MSRF 260 przedstawia najważniejsze załoŹenia dotyczące procesu komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór¹ oraz sygnalizuje szczególne kwestie, które biegły rewident przekazuje tym osobom. Dodatkowe obszary problemowe, które naleŹy zakomunikować, są określone przez inne MSRF:

- MSKJ 1 *Kontrola jakoŹci w firmach Źwiadczcych usługi badania i przeglądu sprawozdań finansowych oraz inne usługi atestacyjne i pokrewne*,
- MSRF 240 *OdpowiedzialnoŹ biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw*,
- MSRF 250 *Uwzględnienie przestrzegania prawa i regulacji podczas badania sprawozdań finansowych*,
- MSRF 265 *Informowanie osóŹ sprawujących nadzór i kierownictwa o niedociągnięciach kontroli wewnętrznej*,
- MSRF 450 *Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania*,
- MSRF 505 *Potwierdzenia zewnętrzne*,
- MSRF 510 *Pierwsze badanie – bilans otwarcia*,
- MSRF 550 *Podmioty powiązane*,
- MSRF 560 *PóŹniejsze zdarzenia*,
- MSRF 570 *Kontynuacja działalnoŹci*,
- MSRF 600 *Badanie sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów częŹci grupy) – uwagi szczególne*,
- MSRF 705 *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*,
- MSRF 706 *Akapit objaŹniajcy oraz inne wyjaŹnienia w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*,
- MSRF 710 *Informacje porównawcze – dane korespondujące i porównawcze sprawozdań finansowych*.

Dodatkowo MSRF 265 wskazuje na obowiązki w zakresie informowania osóŹ sprawujących nadzór o istotnych niedociągnięciach kontroli wewnętrznej. Osoby takie winny zapewnić, aby jednostka zaprojektowała, wdroŹyła i stosowała kontrolę wewnętrzną nad sprawozdawczoŹci finansową, skutecznoŹci i wydajnoŹci działań oraz przestrzeganiem prawa i regulacji wewnętrznych.

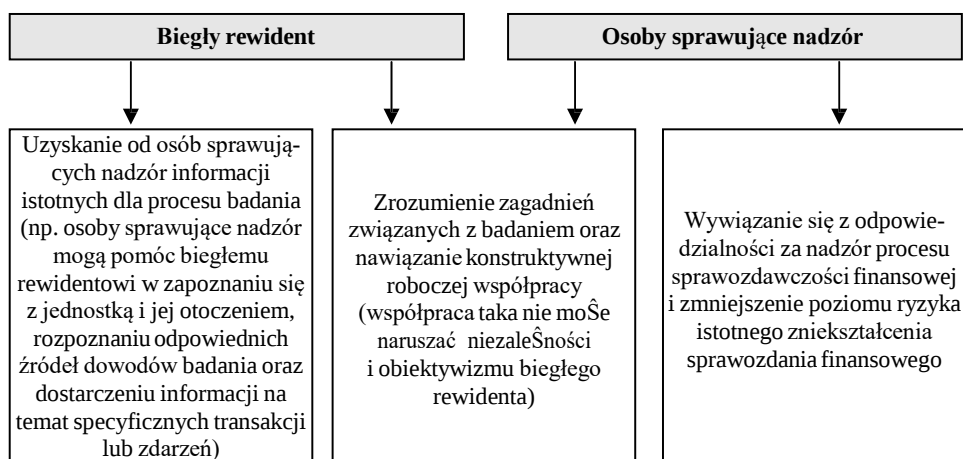
¹ Osoby sprawujące nadzór – osoba(y) lub organ (np. korporacyjny powiernik) odpowiedzialna(e) za nadzór nad kierunkiem strategii jednostki oraz na której(ych) spoczywają obowiązki związane z rozliczaniem się jednostki. Obejmują one nadzór nad procesem sprawozdawczoŹci finansowej. W przypadku niektórych jednostek w niektórych systemach prawnych do osóŹ sprawujących nadzór zalicza się kadre kierownicze, np. wykonawczych członków organu nadzorczego jednostek sektora prywatnego i publicznego lub wscicieli sprawujących funkcje kierownicze.

1. Funkcje komunikowania

Przyjmuje się, że komunikowanie pełni następujące funkcje (Dobek-Ostrowska 2006, s. 68–68):

- informacyjną – odnoszącą się do obserwacji i kształtowania środowiska (dzięki procesom komunikowania jednostki gromadzą wiedzę o otoczeniu);
- edukacyjną – związaną z funkcją informacyjną (komunikowanie umożliwia rozwój nauki i edukacji na poziomie jednostkowym, grupowym oraz instytucjonalnym);
- identyfikacji osobistej – wywodzącą się z funkcji informacyjnej i edukacyjnej (komunikowanie umożliwia wzmocnienie przekazywania w procesach komunikowania wzorów zachowań i wartości; zapewnia integrację z innymi wartościami, przyjętymi wcześniej przez jednostki);
- integracyjną – określaną także jako funkcja korelacyjna (komunikowanie odnosi się do tworzenia więzi między jednostkami i społeczeństwami, w wyniku czego powstaje ład społeczny; dzięki tej funkcji możliwe jest koordynowanie aktywności społecznej jednostek i grup);
- mobilizacyjną – charakteryzowaną w kontekście jednokierunkowych procesów propagandowych i perswazyjnych; pobudzenie do podejmowania określonego typu działania występuje na wszystkich poziomach komunikowania;
- rozrywkową – wskazującą na emocjonalne odprężenie i zadowolenie, osiągane w procesie komunikowania.

MSRF 260 koncentruje się przede wszystkim na komunikowaniu się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór, akcentuje jednak również rolę wzajemnego skutecznego komunikowania się. Rysunek 1 przedstawia funkcje procesu komunikowania się.



Rys. 1. Funkcje procesu komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór

Źródło: Opracowanie własne na podstawie MSRF 260.

MSRF 260 (2009) podkreśla wzajemną odpowiedzialność biegłego rewidenta oraz kierownictwa jednostki za przekazywanie informacji o znaczących sprawach. Przekazanie informacji przez biegłego rewidenta nie zwalnia kierownictwa od tej odpowiedzialności, a zakomunikowanie przez kierownictwo osobom sprawującym nadzór spraw, które zobowiązany jest zakomunikować im biegły rewident, nie zwalnia biegłego rewidenta z odpowiedzialności za ich informowanie.

MSRF 260 (2009) wskazuje, że jasne zakomunikowanie szczególnych zagadnień jest integralną częścią każdego badania. Od biegłego rewidenta nie wymaga się jednak przeprowadzania odrębnych procedur dla rozpoznania innych zagadnień, które należałoby zakomunikować osobom sprawującym nadzór. Proces komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór jest w niektórych przypadkach ograniczany przez regulacje prawa, które mogą np. zabraniać komunikowania się lub innych działań, które mogłyby negatywnie wpływać na przebieg śledztwa przeprowadzanego przez odpowiednie instytucje.

2. Wymagania w zakresie procesu komunikowania się

2.1. Cele biegłego rewidenta w zakresie komunikowania się

Zgodnie z MSRF 260 (2009) do celów biegłego rewidenta należą:

- 1) komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór w zakresie zagadnień związanych z odpowiedzialnością biegłego rewidenta za badanie sprawozdań finansowych oraz przeglądem zakresu i rozkładu w czasie procesu badania,
- 2) uzyskanie od osób sprawujących nadzór informacji istotnych dla procesu badania,
- 3) bezzwłoczne przekazanie osobom sprawującym nadzór spostrzeżeń, istotnych z uwagi na odpowiedzialność tych osób za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej,
- 4) promowanie skutecznego komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór.

2.2. Osoby sprawujące nadzór

MSRF 260 (2009) wymaga, aby biegły rewident określił osoby wchodzące w skład struktury nadzorczej jednostki, z którymi będzie się komunikował. Struktury nadzoru zależą od systemu prawnego i rodzaju jednostki oraz odzwierciedlają środowisko kulturowe i prawne oraz wielkość i charakter własności. Niekiedy osoby sprawujące nadzór zajmują stanowiska, które są jednocześnie integralną częścią struktury prawnej jednostki, ewentualnie organem od-

powiedzialnym za sprawowanie nadzoru może być organ niebędący częścią jednostki. Zazwyczaj nadzór obejmuje wspólną odpowiedzialność organu nadzoru (np. zarządu, rady nadzorczej, partnerów, właścicieli, komitetu zarządzającego, rady osób zarządzających, powierników). W przypadku mniejszych jednostek za nadzór zazwyczaj odpowiada jedna osoba (np. właściciel, kierownik, powiernik). MSRF 260 podkreśla, że skutkiem powyższego zróŝnicowania struktur nadzoru jest brak możliwości jednoznacznego określenia dla wszystkich badań osób, z którymi biegły rewident będzie mógł komunikować się w poszczególnych zagadnieniach. Biegły rewident może uznać za celowe ustalenie ze zlecniodawcą badania odpowiedniej osoby, z którą będzie się komunikował. Możliwe jest zróŝnicowanie osób w zależności od zagadnień, które mają być im komunikowane.

2.2.1. Komunikowanie się z zespołem wyłonionym spośród osób sprawujących nadzór

MSRF 260 (2009) wymaga, aby biegły rewident, który komunikuje się z zespołem lub pojedynczymi osobami sprawującymi nadzór (np. z komitetem audytu lub z jego przedstawicielem), ustalił, czy zasadne jest komunikowanie się również z organem nadzorczym. Biegły rewident może przy tym uwzględnić następujące kwestie:

- zakres odpowiedzialności spoczywającej na zespole i organie nadzoru;
- zagadnienie, o którym należy poinformować;
- stosowne regulacje prawne;
- uprawnienia zespołu do podjęcia działania w związku z otrzymaną informacją;
- możliwość dostarczenia przez zespół informacji.

Rozważając zasadność przekazania informacji organowi nadzoru, biegły rewident uwzględnia własną ocenę stopnia efektywności i adekwatności informowania. Negocjując warunki zlecenia badania, biegły rewident ma możliwość zapewnienia bezpośredniego komunikowania się z organem nadzoru.

MSRF 260 (2009) stwierdza, że komunikowanie się z komitetem audytu stanowi kluczowy element wzajemnego przekazywania informacji między biegłym rewidentem a osobami sprawującymi nadzór. Zasadne jest przy tym, aby komitet audytu:

- komunikował się okresowo z biegłym rewidentem,
- zapraszał biegłego rewidenta do regularnego uczestniczenia w swoich posiedzeniach,
- spotykał się z biegłym rewidentem bez udziału kierownictwa przynajmniej raz w roku.

2.2.2. Udział osób sprawujących nadzór w zarządzaniu jednostką

Niekiedy osoby sprawujące nadzór biorą również udział w zarządzaniu jednostką. Oczywiście, w takim przypadku sprawy wymagające przekazywania osobie pełniącej jednocześnie funkcje kierownicze i funkcje nadzorcze nie muszą być dwukrotnie komunikowane tej samej osobie. MSRF 260 (2009) zauważa, że w niektórych sytuacjach komunikowanie się z kierownikiem jednostki może jednak prowadzić do nieadekwatnego informowania osób, z którymi biegły rewident komunikowałby się w normalnym trybie ze względu na sprawowane przez nie funkcje nadzorcze.

2.3. Zagadnienia objęte procesem komunikowania

2.3.1. Odpowiedzialność biegłego rewidenta związana z badaniem sprawozdań finansowych

MSRF 260 (2009) podkreśla, że biegły rewident zobowiązany jest komunikować się z osobami sprawującymi nadzór, przy czym ponosi on odpowiedzialność za sformułowanie i wyrażenie opinii o sprawozdaniach finansowych sporządzonych przez kierownictwo pod nadzorem osób sprawujących nadzór, a badanie sprawozdań finansowych nie zwalnia w żaden sposób kierownictwa lub osób sprawujących nadzór z ich odpowiedzialności.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta zazwyczaj określają postanowienia umowy badania. Biegły rewident powinien poinformować osoby sprawujące nadzór (np. w drodze przekazania kopii listu intencyjnego) o następujących kwestiach:

- obowiązku biegłego rewidenta w zakresie przeprowadzenia badania zgodnie z MSRF i związanych z nim znaczących spraw, ważnych z punktu widzenia nadzoru nad procesem sprawozdawczości finansowej,
- braku obowiązku biegłego rewidenta w zakresie opracowania procedur dotyczących rozpoznania dodatkowych spraw, o których należy poinformować osoby sprawujące nadzór,
- obowiązku biegłego rewidenta w zakresie przekazywania innych spraw uzgodnionych z jednostką lub wynikających z dodatkowych obowiązków informacyjnych.

2.3.2. Planowany zakres i i rozłożenie w czasie badania

Zgodnie z MSRF 260 (2009) biegły rewident zobowiązany jest zapewnić osobom sprawującym nadzór wgląd w planowany zakres i rozłożenie w czasie badania, co pozwala na:

- zrozumienie skutków pracy biegłego rewidenta przez osoby sprawujące nadzór;
 - omówienie z biegłym rewidentem zagadnienia ryzyka i koncepcji istotności;
 - rozpoznanie obszarów, w przypadku których osoby sprawujące nadzór mogą wystąpić o przeprowadzenie dodatkowych procedur;
 - lepsze poznanie jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta.
- Przekazywane informacje mogą obejmować:
- postępowanie biegłego rewidenta w przypadku stwierdzenia znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia wynikającego z oszustwa bądź błędu,
 - zagadnienia kontroli wewnętrznej powiązanej z badaniem,
 - stosowanie zasady istotności.

MSRF 260 (2009) zauważa, że komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór pomaga w zaplanowaniu zakresu i rozłożeniu w czasie badania, co jednak nie ogranicza odpowiedzialności biegłego rewidenta za opracowanie ogólnej strategii i planu badania.

2.3.3. Znaczące ustalenia z badania

Tabela 2 przedstawia znaczące ustalenia z badania, które biegły rewident w myśl MSRF 260 (2009) powinien komunikować osobom sprawującym nadzór.

2.3.4. Niezależność biegłego rewidenta

Według MSRF 260 (2009), w przypadku jednostek notowanych na giełdzie, biegły rewident przekazuje osobom sprawującym nadzór:

- oświadczenie, że zespół wykonujący zlecenie badania oraz inne osoby z firmy audytorskiej, a także wchodzące w skład sieci firm audytorskich przestrzegały wymogu niezależności;
- informacje o wszystkich związkach zachodzących między firmą audytorską, firmami wchodzącymi w skład sieci firm audytorskich a jednostką, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta mogłyby zostać zasadnie uznane za wpływające na niezależność; informacja taka obejmuje także łączne wynagrodzenia (naliczone przez firmę audytorską i firmy wchodzące w skład sieci firm audytorskich przez cały okres objęty sprawozdaniami finansowymi) z tytułu badania i usługi niebędących badaniem świadczone przez firmę i firmy wchodzące w skład sieci firm audytorskich na rzecz jednostki i jednostek przez nią kontrolowanych; kwoty wynagrodzenia winny być podzielone na poszczególne kategorie usług, tak aby ułatwić ocenę wpływu usług na niezależność biegłego rewidenta;
- zabezpieczenia zastosowane celem eliminacji zidentyfikowanych zagrożeń niezależności lub zminimalizowania ich do dopuszczalnego poziomu.

Tabela 2

Znaczące ustalenia z badania

Znaczące ustalenie	Charakterystyka
Znaczące jakościowe aspekty praktyki rachunkowości	Biegły rewident przekazuje opinie na temat znaczących jakościowych aspektów praktyki rachunkowości jednostki, w tym zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych i ujawnień w sprawozdaniach finansowych oraz ewentualnie wyjaśnia osobom sprawującym nadzór powody, dla których uważa określone rozwiązania polityki rachunkowości za nieodpowiednie w specyficznych okolicznościach charakterystycznych dla danej jednostki
Szczególne trudności napotkane podczas badania	Szczególne trudności napotkane podczas badania mogą obejmować następujące problemy: – znaczące opóźnienia w przekazywaniu przez kierownictwo wymaganych informacji, – zbyt krótki termin, w którym badanie ma zostać zakończone, – nadmiernie duży wysiłek niezbędny dla uzyskania odpowiednich i wystarczających dowodów badania, – brak dostępności potrzebnych informacji, – ograniczenia nałożone na biegłego rewidenta przez kierownictwo, – niechęć kierownictwa do oceny zdolności jednostki do kontynuowania działalności lub poszerzenia zakresu tej oceny
Znaczące sprawy omawiane lub będące przedmiotem korespondencji z kierownictwem	W przypadku, gdy nie wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką, biegły rewident komunikuje: – znaczące sprawy, wynikiłe podczas badania, obejmujące warunki prowadzenia działalności gospodarczej, wpływające na jednostkę oraz plany i strategię działalności, które mogą spowodować ryzyko istotnego zniekształcenia, obawy co do konsultowania się kierownictwa z innymi księgowymi w sprawach rachunkowości i badania, negocjacje dotyczące wyboru biegłego rewidenta, zastosowania standardów rewizji finansowej, wynagrodzenia za badanie i inne usługi, – potrzebę przekazania pisemnych oświadczeń
Inne sprawy znaczące dla procesu sprawozdawczości finansowej	Inne znaczące sprawy wynikłe z badania, które bezpośrednio wiążą się z nadzorem procesu sprawozdawczości finansowej przez osoby sprawujące nadzór, mogą obejmować takie zagadnienia, jak: – istotne zniekształcenia faktów, – istotne niespójności informacji dołączonych do badanych sprawozdań finansowych, które zostały poprawione

Źródło: Opracowanie własne na podstawie MSRF 260.

MSRF 260 (2009) wskazuje, że związki oraz zabezpieczenia, o których wspomniano powyżej, zazwyczaj dotyczą:

- zagrożenie niezależności, obejmujących:
 - zagrożenie czerpania korzyści własnych,
 - zagrożenie dokonywania samokontroli,
 - zagrożenie nadmiernego zaangażowania po stronie jednostki,
 - zagrożenie nadmiernej zażyłości,
 - zagrożenie zastraszenia,
- zabezpieczenia stworzonego przez regulacje prawne, procedury oraz zabezpieczenia w obrębie jednostki i w ramach własnych systemów i procedur firmy audytorskiej.

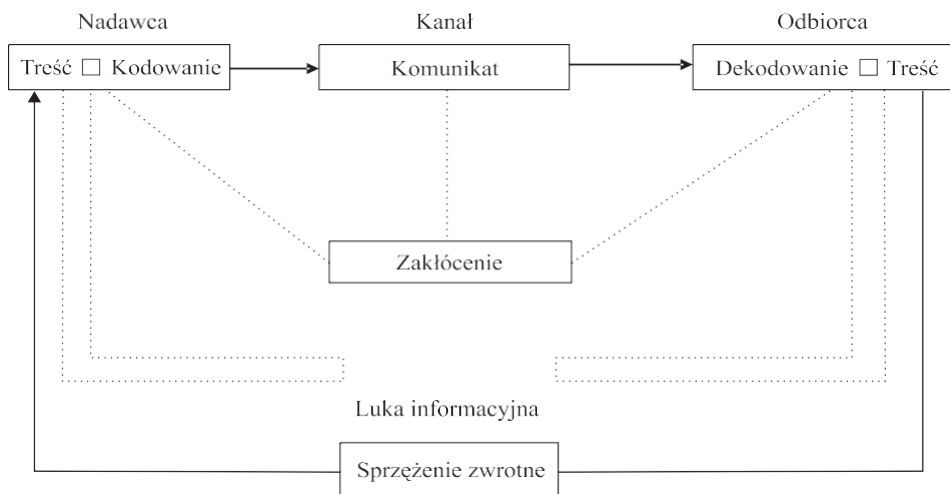
Wymagania w zakresie niezależności biegłego rewidenta stosowane w przypadku jednostek notowanych na giełdzie mogą również dotyczyć jednostek zainteresowania publicznego, które posiadają znaczną liczbę interesariuszy, np.: jednostek sektora publicznego, instytucji kredytowych, firm ubezpieczeniowych, funduszy emerytalnych.

2.4. Proces komunikowania

Proces komunikowania składa się z uczestników i takich składników, jak:

- komunikat,
- kod,
- kanał,
- luka informacyjna,
- zakłócenia,
- sprzężenie zwrotne,
- układ odniesienia.

Graficzną ilustrację procesu komunikowania przedstawiono na rys. 2.



Rys. 2. Graficzna ilustracja procesu komunikowania

Źródło: U. Gros 1994, s. 70.

Charakterystykę elementów procesu komunikowania się przedstawiono w tab. 3.

Tabela 3

Charakterystyka elementów procesu komunikowania się

Element procesu komunikowania się	Znaczenie
Komunikat	Nazywany także przekazem komunikacyjnym, jest kompleksową strukturą, obejmującą znaczenia, symbole, kodowanie i dekodowanie, formę i organizację
Kanał	Droga przekazu i środki transportu, za pomocą których przekaz pokonuje drogę od nadawcy do odbiorcy
Zakłócenia	Mogą mieć charakter zewnętrzny, wewnętrzny, semantyczny. Każdy z nich może blokować proces komunikowania na etapie dekodowania. Szum zewnętrzny wiąże się z otoczeniem zewnętrznym procesu komunikowania. Szum wewnętrzny obejmuje uczucia i predyspozycje psychiczne uczestników procesu komunikowania. Szum semantyczny jest skutkiem uśycia przez nadawcę wadliwego znaczenia, które uniemożliwia odcodowanie przez odbiorcę
Sprzężenie zwrotne	Reakcja odbiorcy na komunikat po jego odcodowaniu powodująca, że proces komunikowania ma charakter transakcyjny
Uczestnicy: nadawcy i odbiorcy	W procesach sformalizowanych role te są zazwyczaj jednoznacznie określone i niewymienne, a w procesach nieformalnego komunikowania się – określone i wymienne
Luka informacyjna	Luka porozumiewawcza, stanowiąca różnicę między treścią informacji, którą odbiorca życzy sobie otrzymać, a tą, którą faktycznie dostaje
Układ odniesienia	Warunki, w jakich odbywa się proces komunikowania

Źródło: B. Dobek-Ostrowska 2006, s. 64–65.

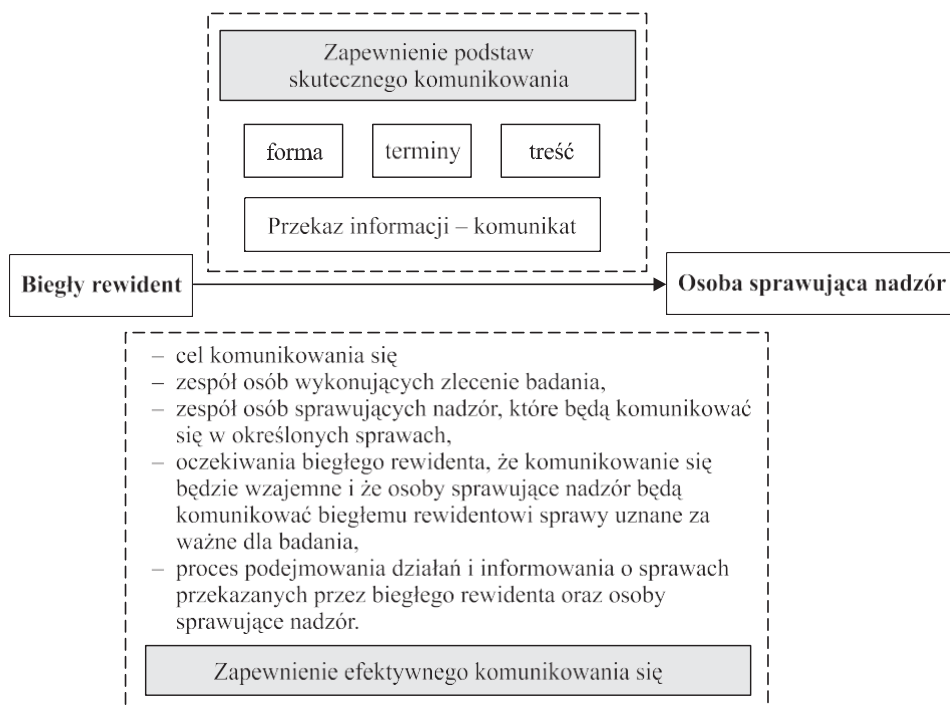
Proces komunikowania posiada następujące podstawowe cechy (Dobek-Ostrowska 2006, s. 67):

- jest procesem społecznym, odnoszącym się przynajmniej do dwóch jednostek;
- przebiega w kontekście społecznym, określonym przez liczbę i charakter uczestników procesu;
- kreatywność, związaną z budowaniem nowych pojęć i przyswajaniem wiedzy o otaczającym świecie;
- dynamiczność, wynikającą z przyjmowania, rozumienia i interpretowania informacji;
- symboliczność, związaną z posługiwaniem się symbolami i znakami;
- ciągłość;
- interakcyjność, oznaczającą, że między uczestnikami procesu wytwarzają się określone stosunki;

- celowość i świadomość;
- nieuchronność;
- złożoność;
- nieodwracalność.

2.4.1. Zapoczątkowanie procesu komunikowania się

Zgodnie z MSRF 260 (2009) biegły rewident winien informować osoby sprawujące nadzór o następujących cechach przekazu informacji: formie, terminach, przewidywanej ogólnej treści. Podstawowe charakterystyki komunikatu biegłego rewidenta przedstawia rys. 3.



Rys. 3. Charakterystyki komunikatu biegłego rewidenta

Źródło: Opracowanie własne na podstawie MSRF 260.

2.4.2. Komunikowanie się z kierownictwem

Zgodnie z MSRF 260 (2009) zagadnienia dotyczące odpowiedzialności kierownictwa jednostki mogą być omawiane z kierownictwem w toku badania. Przed poinformowaniem osób sprawujących nadzór biegły rewident może omó-

wić dane zagadnienia z kierownictwem. JeŜeli w jednostce funkcjonuje audyt wewnętrzny, biegły rewident moŜe omówić problemy z audytorem wewnętrznym przed przekazaniem ich osobom sprawującym nadzór.

2.4.3. Komunikowanie się ze stronami trzecimi

MSRF 260 (2009) wskazuje, Ŝe osoby sprawujące nadzór mogą uznać za zasadne przekazanie kopii pisemnych informacji, uzyskanych od biegłego rewidenta, stronom trzecim. W takim przypadku istotne moŜe być poinformowanie stron trzecich, Ŝe informacje nie zostały przygotowane bezpośrednio na ich potrzeby. W tym celu korespondencja z osobami sprawującymi nadzór moŜe być opatrzona uwagami, Ŝe:

- informacje zostały przygotowane na wyłączny uŜytek osób sprawujących nadzór, kierownictwa grupy, biegłych rewidentów grupy, a strony trzecie nie powinny na nich polegać;
- biegły rewident nie ponosi odpowiedzialności wobec stron trzecich;
- z ujawnieniem lub przekazaniem informacji stronom trzecim nie wiąŜą się negatywne konsekwencje.

2.4.4. Formy komunikowania się

Efektywność procesów komunikowania się jest zależna od dwóch podstawowych form: komunikowania werbalnego i komunikowania niewerbalnego. Podstawowym Źródkiem komunikowania werbalnego jest język, umoŜliwiający wyrażanie znaczenia komunikowanych idei i uczuć pod warunkiem, Ŝe dźwięki i symbole są zrozumiałe dla uczestników procesu komunikowania. Z językiem wiąŜe się problem „konotacji” i „denotacji” znaków werbalnych. Słowa posiadają swoją „denotację”, czyli znaczenie, umoŜliwiające ich identyfikację. Znacząca część słów jest odmiennie definiowana, co oznacza, Ŝe mają one kilka znaczeń, zależnych od kontekstu. W przypadku, gdy kontekst nie jest poprawnie rozpoznawany przez odbiorcę i nadawcę, prowadzi to do nieporozumień. „Konotacja” dotyczy emocji, uczuć i wartości związanych z poszczególnymi słowami. Forma pisemna komunikowania werbalnego ma zazwyczaj charakter formalny i jest stosowana na wszystkich poziomach procesu porozumiewania się. Komunikowanie niewerbalne uzupełnia i wzmacnia ustne komunikowanie werbalne. Komunikowanie niewerbalne tworzy kilka grup sygnałów, obejmujących (Dobek-Ostrowska 2004, s. 24–28):

- kinezjetykę, tzn. mowę ciała;
- parajęzyk, na który składają się cechy wokalne głosu oraz interferencje wokalne;
- samoprezentację człowieka;
- dotyk;

- proksemikę, tzn. zastosowanie w procesach komunikowania się dystansu interpersonalnego i relacji przestrzennych między komunikującymi się osobami;
- chronemikę, wykorzystującą czas jako sygnał komunikacyjny;
- elementy otoczenia.

Zgodnie z MSRF 260 (2009), jeżeli biegły rewident uzna, że ustny przekaz informacji nie jest właściwy, to informacje o znaczących ustaleniach z badania przekazuje na piśmie osobom sprawującym nadzór. W takim przypadku informacje przekazane w formie pisemnej nie muszą zawierać wszystkich zagadnień związanych z przebiegiem badania. Na istotność danego zagadnienia i związaną z tym formę komunikowania (ustną lub pisemną, szczegółową lub uogólnioną) wpływają następujące czynniki:

- sposób rozwiązania danego problemu,
- wcześniejsze przekazanie informacji o danej sprawie,
- wielkość, struktura operacyjna, środowisko kontroli i forma prawna jednostki,
- jednoczesne badanie sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia oraz sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia,
- obowiązki informacyjne nałożone przez regulacje prawne,
- oczekiwania ze strony osób sprawujących nadzór, w tym dotyczące częstotliwości spotkań lub wymiany informacji,
- bieżące kontakty biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór,
- istotne zmiany w organie nadzorującym.

2.4.5. Terminy komunikowania się

MSRF 260 (2009) wymaga, aby biegły rewident komunikował się z osobami sprawującymi nadzór bez zbędnej zwłoki. Terminy komunikowania się zależą od znaczenia i rodzaju sprawy oraz działań podejmowanych przez osoby sprawujące nadzór, np.:

- informacje dotyczące planowania przekazywane są zazwyczaj na początku badania;
- informacje dotyczące trudności napotkanych podczas badania przekazywane są jak najszybciej, o ile osoby sprawujące nadzór mogą umożliwić biegłemu rewidentowi rozwiązanie problemów lub jeśli może to spowodować zmodyfikowanie opinii;
- informacje dotyczące niezależności przekazywane są wówczas, gdy dokonano znaczących osądów w zakresie zagrożeń niezależności i powiązanych zabezpieczeń;
- podczas jednoczesnego badania sprawozdań finansowych ogólnego i specjalnego przeznaczenia, terminy komunikowania się powinny być koordynowane.

MSRF 260 wskazuje, że na ustalenie terminu komunikowania się wpływają także następujące czynniki:

- wielkość, struktura działalności, środowisko kontroli i forma prawna jednostki;
- wymagania zawarte w regulacjach prawnych w zakresie informowania o danych zagrożeniach w określonym przedziale czasu;
- oczekiwania osób sprawujących nadzór dotyczące okresowych spotkań lub wymiany informacji z biegłym rewidentem;
- czas przeznaczony na rozpoznanie określonych zagadnień.

2.4.6. Odpowiedniość procesu komunikowania się

Z punktu widzenia odpowiedności procesu komunikowania istotne znaczenie ma wyróżnienie komunikowania informacyjnego i komunikowania perswazyjnego.

Komunikowanie informacyjne ma miejsce wówczas, gdy nadawca ma na celu wyłącznie przekazanie informacji i wyjaśnień i nie zamierza wpływać na postawy i zachowania odbiorców. Dobór formy komunikowania informacyjnego zależy od specyfiki prezentowanej informacji. Efektywność zależy w tym przypadku od wiarygodności nadawcy, nowości, znaczenia i sposobu przedstawienia informacji. Komunikowanie perswazyjne ma miejsce wówczas, gdy nadawca, wykorzystując perswazję jako podstawową technikę wpływania na odbiorcę, zamierza skłonić go do zaakceptowania i przejęcia przekonań, postaw i zachowań zgodnych z intencją nadawcy. Komunikowanie perswazyjne jest procesem dwukierunkowym i symetrycznym oraz posługuje się symbolami werbalnymi i niewerbalnymi. Służy utrwaleniu postaw i zachowań odbiorców oraz częściowej lub całkowitej zmiany tych postaw i zachowań. Celem komunikowania perswazyjnego nie jest czysta, obiektywna informacja, a wywołanie zamierzonej zmiany w zachowaniu odbiorcy (Filipiak 2004, s. 36–37).

Zgodnie z MSRF 260 (2009) biegły rewident powinien ocenić, czy komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór jest odpowiednie do celu badania. Jeśli uzna, że nie jest jednak odpowiednie, to powinien ocenić wpływ komunikowania na ryzyko istotnego zniekształcenia i na zdolność zgromadzenia wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Od biegłego rewidenta nie oczekuje się przygotowania dodatkowych procedur oceny komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór. Taka ocena może jednak opierać się na uwagach wynikających z procedur badania przeprowadzonych w innych celach, np.:

- odpowiedniość i terminowość działań realizowanych przez osoby sprawujące nadzór;
- otwartość osób sprawujących nadzór w komunikowaniu się z biegłym rewidentem;

- aprobata osób sprawujących nadzór dla kontaktu z biegłym rewidentem bez udziału kierownictwa;
- pełnego zrozumienia spraw przez osoby sprawujące nadzór;
- problemy z jednakowym rozumieniem formy, terminów i oczekiwanej ogólnej treści przekazywanych wiadomości;
- rozumienie sposobu, w jaki sprawy omawiane z biegłym rewidentem wpływają na odpowiedzialność za nadzór lub odpowiedzialność za zarządzanie osób sprawujących nadzór;
- zgodność procesu komunikowania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór z przepisami prawa i regulacjami wewnętrznymi.

W przypadku gdy komunikowanie się biegłego rewidenta i osób sprawujących nadzór nie przebiega w sposób odpowiedni, a strony nie mogą rozwiązać tego problemu, to biegły rewident może:

- dokonać modyfikacji opinii biegłego rewidenta ze względu na ograniczenie zakresu badania,
- skorzystać porady prawnej dotyczącej skutków różnych działań,
- komunikować się ze stronami trzecimi lub wyższymi władzami w strukturze nadzoru,
- odstąpić od badania.

2.5. Dokumentacja

Zgodnie z MSRF 260 (2009), jeżeli zagadnienia wymagające zakomunikowania są przekazywane w formie ustnej, to biegły rewident powinien je udokumentować oraz wskazać datę i osobę, której je przekazał. W razie gdy zagadnienia powyższe zostały przekazane w formie pisemnej, to biegły rewident zobowiązany jest zachowywać kopię informacji jako część dokumentacji badania. Dokumentacja informacji przekazanych w formie ustnej może obejmować kopie protokołów sporządzonych przez jednostkę, zachowane jako część dokumentacji badania.

Podsumowanie

Proces porozumiewania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór ma cechy komunikowania się w rozumieniu nauk o komunikowaniu (komunikologii). Świadczą o tym następujące czynniki:

- komunikowanie się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór jest specyficznym procesem społecznym, ponieważ odnosi się do dwóch jednostek i przebiega w określonym środowisku społeczno-ekonomicznym;
- ma charakter kreatywny, polegający na budowaniu nowych relacji i przyswajaniu określonej wiedzy;

Tabela 4

Podstawowe wymagania MSRF 260

1	Wymóg 2	Charakterystyka 3
Osoby sprawujące nadzór	Komunikowanie się z zespołem wyłoniłym spośród osób sprawujących nadzór	Jeżeli biegły rewident komunikuje się z zespołem lub pojedynczymi osobami wyłoniłymi spośród osób sprawujących nadzór, to zobowiązany jest ustalić, czy istnieje potrzeba komunikowania się również z organem nadzorczym
	Wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką	Jeżeli wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką, to jeśli sprawy wymagające przekazywania osobie pełniącej zarówno funkcje nadzorcze, jak i kierownicze, nie muszą być ponownie komunikowane tej samej osobie. Biegły rewident powinien upewnić się, że komunikowanie się z osobą ponoszącą odpowiedzialność kierowniczą zapewnia jednocześnie odpowiednie informowanie wszystkich tych osób, z którymi biegły rewident komunikowałby się ze względu na ponoszoną przez nie odpowiedzialność za nadzór
	Odpowiedzialność biegłego rewidenta związana z badaniem sprawozdań finansowych	Biegły rewident winien komunikować się z osobami sprawującymi nadzór w sprawach objętych odpowiedzialnością biegłego rewidenta w związku z badaniem sprawozdań finansowych, z tym, że: – biegły rewident jest odpowiedzialny za sformułowanie i wyrażenie opinii o sprawozdaniach finansowych sporządzonych przez kierownictwo pod nadzorem osób sprawujących nadzór, – badanie sprawozdań finansowych nie zwalnia kierownictwa lub osób sprawujących nadzór z ich odpowiedzialności
Sprawy, które należy zakomunikować	Planowany zakres i rozłożenie w czasie badania	Biegły rewident powinien zapewnić osobom sprawującym nadzór wgląd w planowany zakres i rozłożenie w czasie badania
	Znaczące ustalenia z badania	Biegły rewident powinien komunikować osobom sprawującym nadzór: – opinię na temat znaczących jakościowych aspektów praktyki rachunkowości jednostki, w tym zasad (polityki) rachunkowości; wartości szacunkowych i ujawnień w sprawozdaniach finansowych; – znaczące trudności napotkane podczas badania; – jeżeli wszystkie osoby sprawujące nadzór uczestniczą w zarządzaniu jednostką: znaczące sprawy, wynikiłe podczas badania, które były przedmiotem rozmów lub korespondencji z kierownictwem, jeśli takie miały miejsce oraz pisemne oświadczenia, o jakie prosił; – inne wynikające z badania sprawy, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta są znaczące dla nadzoru nad procesem sprawozdawczości finansowej

Tabela 4 (cd.)

	Wymóg	Charakterystyka
Sprawy, które należy zakomunikować	Niezależność biegłego rewidenta	W przypadku jednostek notowanych na giełdzie biegły rewident powinien przekazać osobom sprawującym nadzór: – oświadczenie, że zespół wykonujący zlecenie badania i inne właściwe osoby z firmy audytorskiej oraz gdy ma to zastosowanie, wchodzące w skład sieci firm audytorskich, przestrzegaly odpowiednich wymogów etycznych dotyczących niezależności; – informacje o wszystkich związkach i innych sprawach zachodzących między firmą audytorską, firmami wchodzącymi w skład sieci firm audytorskich a jednostką, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta mogłyby zostać zasadnie uznane za wpływające na niezależność; – powiązane z tym zabezpieczenia, które zastosowano w celu wyeliminowania rozpoznanych zagrożeń niezależności lub zredukowania ich do dającego się zaakceptować poziomu
	Zapoczątkowanie procesu komunikowania się	Biegły rewident zobowiązany jest poinformować osoby sprawujące nadzór o formie, terminach i przewidywanej ogólnej treści przekazu informacji
	Formy komunikowania się	Biegły rewident powinien przekazać na piśmie osobom sprawującym nadzór informacje o znaczących ustaleniach z badania, jeżeli, zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, ustny przekaz informacji nie byłby odpowiedni
	Terminy komunikowania się	Biegły rewident zobowiązany jest komunikować się z osobami sprawującymi nadzór bez zbędnej zwłoki
Dokumentacja	Odpowiedniość procesu komunikowania się	Biegły rewident winien ocenić, czy dwustronne komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór jest odpowiednie do celu badania. Jeśli nie, biegły rewident ocenia wpływ tego, na ocenę ryzyka istotnego zniekształcenia i na zdolność uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania
		W przypadku, gdy sprawy, które powinny być zakomunikowane są przekazywane ustnie, biegły rewident uwzględni je w dokumentacji badania, a także wskazuje datę i osobę, której je przekazał. W przypadku, gdy sprawy te zostały przekazane na piśmie, biegły rewident zachowuje kopię informacji jako część dokumentacji badania

Źródło: Opracowanie własne na podstawie MSRF 260.

- stanowi proces ciągły;
- ma charakter symboliczny, ponieważ wymaga operowania tymi samymi znakami i symbolami;
- jest to proces interakcyjny, oznaczający, że między jego uczestnikami wytwarzają się określone stosunki o charakterze partnerskim lub dominującym;
- ma zasadniczo celowy i świadomy charakter, ponieważ działaniami uczestników procesu kierują określone motywy;
- jest to proces złożony, czyli wieloelementowy i wielofazowy;
- ma charakter nieodwracalny, co oznacza, że nie daje się go cofnąć, powtórzyć lub zmienić przebiegu.

W tab. 4 przedstawione zostały podstawowe wymagania w zakresie procesu komunikowania biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór, określone przez regulacje MSRF 260.

LITERATURA

- Baran S. J., Davies D. K. (2007), *Teorie komunikowania masowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.
- Berger C. R., Chaffee S. H. (1987), *The Study of Communication as a Science*, [w:] *Handbook of Communication Science*, eds C. R. Berger, S. H. Sage, Newbury Park.
- Dobek-Ostrowska B. (2004), *Podstawy komunikowania społecznego*, Wydawnictwo Astrum, Wrocław.
- Dobek-Ostrowska B. (2006), *Komunikowanie polityczne i publiczne*, PWN, Warszawa.
- Filipiak M. (2004), *Homo communicans. Wprowadzenie do teorii masowego komunikowania*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- Goban-Klas T. (2002), *Media i komunikowanie masowe. Teorie i analizy prasy, radia, telewizji i Internetu*, PWN, Warszawa.
- Gros U. (1994), *Organizacyjne aspekty zachowania się ludzi w procesach pracy*, „Prace Naukowe AE w Katowicach”, nr 131, Katowice.
- Międzynarodowy Standard Rewizji Finansowej (MSRF) 260 „Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór” (2009), Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej i Kontroli Jakości, SkwP, KiBR, IFAC, Warszawa.
- Morreale S. P., Spitzberg B. H., Barge J. K. (2007), *Komunikacja między ludźmi. Motywacja, wiedza i umiejętności*, PWN, Warszawa.
- Pingree S., Wiemann J. M., Hawkins R. P. (1988), *Editors Introduction: Toward Conceptual Synthesis*, [w:] *Advancing Communication Science: Merging Mass and Interpersonal Process*, eds R. P. Hawkins, J. M. Wiemann, S. Pingree, Sage, Newbury Park.
- Pisarek W. (2008), *Wstęp do nauki o komunikowaniu*, Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne, Warszawa.
- Potocki A. (2001), *Komunikacja wewnętrzna w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.
- Stankiewicz J. (1999), *Komunikowanie się w organizacji*, Astrum, Wrocław.
- Stoner J. A. F., Wankel C. (1997), *Kierowanie*, PWE, Warszawa.
- Warner T. (1999), *Umiejętności w komunikowaniu się*, Astrum, Wrocław.

STRESZCZENIE

Niniejszy rozdział poświęcony jest przedstawieniu procesu porozumiewania się biegłego rewidenta z osobami sprawującymi nadzór, określonymi przez wymagania Międzynarodowego Standardu Rewizji Finansowej 260, w świetle nauki o komunikowaniu. W komentarzu przedstawiono m. in. regulacje dotyczące osób sprawujących nadzór, zagadnień wymagających komunikowania, przebiegu procesu komunikowania oraz niezbędnej dokumentacji.

SUMMARY

The communication process with the auditor of the supervisory persons in the light of regulation of the International Standards on Auditing

This chapter focuses on the presentation of the communication process with the auditor of the supervisory person as defined by the requirements of the International Standard on Auditing 260, in light of the science of communication. The commentary shows, among others arrangements for supervising people, issues that need to communicate, communicate and process the necessary documentation.

Wydawnictwo UŁ zaprasza www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

ISBN 978-83-7525-552-2