

Joanna Kogut

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: joanna.kogut@ue.wroc.pl

NOWA USTAWA O BIEGŁYCH REWIDENTACH I FIRMACH AUDYTORSKICH – WZMOCNIENIE CZY OSŁABIENIE RYNKU AUDYTORSKIEGO?

NEW ACT ON AUDITORS AND AUDIT COMPANIES – REINFORCEMENT OR DEBILITATION OF AUDIT MARKET?

DOI: 10.15611/pn.2018.503.19

JEL Classification: M41, M42, M49

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie i ocena planowanych zmian w systemie rewizji finansowej w Polsce, wynikających z uchwalenia nowej ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Ustawa ta to wymóg wdrożenia do polskiego porządku prawnego dyrektywy 2014/56/UE i rozporządzenia nr 537/2014. Uchyła ona dotychczas obowiązującą ustawę o biegłych rewidentach, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym i wprowadza wiele zmian w regulacjach rynku audytorskiego i biegłych rewidentów. Do rozwiązania przedstawionego problemu badawczego zastosowano metodę analizy aktów prawnych, zarówno międzynarodowych, jak i krajowych oraz literatury z zakresu rewizji finansowej, a także metody porównań i wnioskowania. Nowe regulacje prawne w zakresie rewizji finansowej są najbardziej restrykcyjne ze wszystkich krajów europejskich i budzą wiele kontrowersji, szczególnie w środowisku audytorskim. Zmiany te należy określić jako ewolucyjne i ocenić pozytywnie ze względu na ich wpływ na wzrost jakości badania sprawozdań finansowych, w szczególności JZP.

Słowa kluczowe: audyt, biegły rewident, firma audytorska, nadzór publiczny, rewizja finansowa.

Summary: The main purpose of this article is to introduce and evaluate planned changes in auditing in Poland, which are a result of passing a new Act on Auditors, Audit Companies and Public Oversight. This law is a requirement for the implementation of directive 2014/56/UE and ordinance 537/2014 to the Polish legal order. It repeals the current Act on Auditors, Entities Authorized to Audit Financial Statements and Public Oversight and introduces many changes in regulations of the audit market and auditors. Methods implemented in the solution of the presented research problem include the analysis of the content of legal acts (domestic and international) and literature on financial auditing, as well as comparative and inference methods. The new law for auditing is the most restrictive of all European countries and is

controversial, especially in the audit environment. The article is an attempt to answer whether these solutions will improve the quality of audit and strengthen the audit market, or will lead to market collapse and consecutive amendment of the audit.

Keywords: audit, professional auditor, audit firm, public oversight, financial revision.

1. Wstęp

11 maja 2017 r. sejm uchwalił nową ustawę o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym [Ustawa o biegłych rewidentach 2017]. Oficjalnie ustawa jest implementacją przepisów prawa unijnego z zakresu audytu, obejmujących dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. zmieniającą dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych [Dyrektywa 2014/56/UE 2014], oraz dokonania zmian niezbędnych z punktu widzenia stosowania rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego [Rozporządzenie 537/2014], uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE. Prawo unijne miało w ten sposób odpowiedzieć na zarzuty o nieprawidłowości w audytach ujawnionych po kryzysie finansowym z 2009 r.

Nowa ustawa wprowadza wiele zmian w regulacjach rynku audytorskiego, biegłych rewidentów i firm audytorskich. Prace nad jej przygotowaniem były prowadzone dwa lata, a zanim zostały wprowadzone, trwał długi proces konsultacji społecznych, w którym brały udział wszystkie zainteresowane strony, w tym organizacje branżowe i przedstawiciele przedsiębiorców. Warto podkreślić, że zmiany te dotkną nie tylko środowisko audytorskie, ale również jednostki zainteresowania publicznego (JZP).

W przedmiotowej ustawie uregulowano m.in. problematykę:

- a) uzyskiwania uprawnień do wykonywania zawodu biegłego rewidenta i wykonywania tego zawodu,
- b) organizacji samorządu zawodowego biegłych rewidentów,
- c) działalności firm audytorskich, w tym ich organizacji, oraz odpowiedzialności za naruszenie przepisów prawa,
- d) sprawowania nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi, samorządem zawodowym biegłych rewidentów oraz jednostkami zainteresowania publicznego oraz wykonywania czynności rewizji finansowej, w tym w jednostkach zainteresowania publicznego,
- e) tworzenia i działania komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego.

Ustawa wchodzi w życie 14 dni po ogłoszeniu, wyjątkiem są przepisy dotyczące opłat z tytułu nadzoru, które wejdą w życie 1 stycznia 2018 r.

Według resortu finansów ma ona służyć wzmocnieniu niezależności i obiektywizmu biegłych rewidentów i firm audytorskich, przyczynić się do poprawy jakości badań ustawowych oraz wzmocnienia nadzoru publicznego poprzez uniezależnienie od środowiska biegłych rewidentów. Natomiast ograniczenie przewagi konkurencyjnej dużych firm sieciowych i otwarcie możliwości wejścia na rynek innym podmiotom ma wpłynąć na dekoncentrację rynku badań ustawowych JZP.

Wprowadzone przepisy dotyczą około 1650 firm audytorskich i 7110 biegłych rewidentów oraz 2 tys. JZP.

Celem artykułu jest przedstawienie i ocena planowanych zmian w systemie rewizji finansowej wynikających z wprowadzenia nowej ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym.

2. Regulacje nowej ustawy

Historia prac nad ustawą o biegłych rewidentach zmieniała się dość dynamicznie, zwłaszcza w ostatniej fazie jej uzgodnień. Przez dwa lata prac nad jej ostatecznym kształtem spierały się różne grupy interesów. Biegli rewidenci próbowali wpływać na złagodzenie pierwotnie zaproponowanych zmian, inni, jak np. Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz doradcy podatkowi, chcieli ich zastrzeżenia. Najbardziej restrykcyjne regulacje zostały wprowadzone dopiero na ostatnim etapie, kiedy to po miesiącach prac w sejmowej podkomisji rząd zadecydował 21 marca 2017 r. o wprowadzeniu kontrowersyjnej autopoprawki: całkowitego zakazu świadczenia przez biegłych rewidentów usług dla audytowanych JZP. Ostatecznie sejm przyjął senackie poprawki do ustawy regulującej rynek audytorski i wprowadził przepisy łagodzące zakaz świadczenia dodatkowych usług na rzecz JZP. Ostro sformułowany zakaz, ograniczający rolę audytora do czystej rewizji finansowej, uniemożliwiałby bowiem wykonywanie na rzecz badanych JZP wielu tzw. usług atestacyjnych, tradycyjnie świadczonych przez audytorów.

Najważniejsze zmiany regulacji w systemie rewizji finansowej przyjęte w ustawie to:

a) nałożenie na Komisję Nadzoru Audytowego obowiązku bezpośredniego kontrolowania firm audytorskich, które badają JZP. W przypadku badań innych podmiotów zadania te będą nadal wykonywane przez samorząd zawodowy KIBR pod nadzorem KNA,

b) wyznaczenie Komisji Nadzoru Finansowego jako odpowiedzialnej za realizację nadzoru nad JZP oraz nad działalnością komitetów audytu,

c) wprowadzenie obowiązkowej rotacji firmy audytorskiej JZP i rotacji kluczowego biegłego rewidenta JZP,

d) rozdzielenie usług audytorskich od doradztwa, m.in. poprzez ograniczenia w świadczeniu usług innych niż badanie na rzecz badanej JZP¹,

¹ W kwestii rozdzielenia usług nawet Holandia, która ma duże ograniczenie, pozostawiła możliwość wykonywania usług atestacyjnych.

e) określenie maksymalnej wysokości opłaty z tytułu nadzoru nad jakością badań ustawowych JZP i innych jednostek,

f) zwiększenie przejrzystości i poprawa jakości informacji na temat przeprowadzonego badania przekazywanych przez firmy audytorskie jednostkom badanym, organom nadzoru i innym zainteresowanym stronom,

g) zwiększenie odpowiedzialności za naruszenie przepisów poprzez zaostrezenie kar oraz rozszerzenie katalogu osób karanych,

h) wzmocnienie niezależności i roli komitetów audytu tworzonych przez JZP.

Ustawa w ostatecznym kształcie skupia się więc na kilku najważniejszych kwestiach, takich jak rotacja firm audytorskich, rozdzielność audytu od innych usług doradczych i księgowych, przepisy dotyczące komitetów audytu, odpowiedzialność biegłych rewidentów i firm audytorskich oraz odpowiedzialność JZP za przestrzeganie nowych przepisów.

Jednym z ważniejszych rozwiązań przyjętych w nowej ustawie jest przymusowa rotacja firm audytorskich. Przewiduje ona, że czas prowadzenia badań ustawowych w tej samej JZP przez tę samą firmę audytorską lub firmę audytorską z nią powiązaną, lub jakiegokolwiek członka sieci działającej w państwach UE, do której należą te firmy audytorskie, nie może przekraczać pięciu lat. Oznacza to, że ta sama firma audytorska może badać sprawozdania finansowe nie dłużej niż przez pięć kolejnych lat i nie ma po tym okresie możliwości przekazania badania, np. innemu członkowi sieci, do której ta firma należy. Zgodnie z rozporządzeniem nr 537/2014 [Rozporządzenie 537/2014] kolejnego badania nie można podjąć się wcześniej niż po upływie czterech lat.

Przepisy przejściowe przewidują, że regulacji dotyczących wyboru firmy audytorskiej przez JZP nie stosuje się w przypadku, gdy wybór firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie ustawowe jednostki za rok 2017 został przeprowadzony lub został rozpoczęty i niezakończony przed dniem wejścia w życie nowej ustawy.

Rotacja dotyczy także kluczowego biegłego rewidenta. Nowe przepisy przewidują też, że kluczowy biegły rewident nie może przeprowadzać badania ustawowego w tej samej JZP przez okres dłuższy niż pięć lat, a ponownie przeprowadzać badanie ustawowe w tej jednostce może po upływie co najmniej trzech lat od zakończenia ostatniego badania ustawowego. Ponadto jeżeli w JZP wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania jej sprawozdania finansowego dokonuje organ inny niż organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe, jednostka musi poinformować o tym Komisję Nadzoru Finansowego.

Nowa ustawa o biegłych rewidentach wprowadza ograniczenia w zakresie usług świadczonych dla JZP. Tworzy ona specjalny katalog JZP, który obejmuje m.in. spółki publiczne i firmy rynku finansowego, na których ciążyą określone obowiązki. Najważniejszą zmianą jest zakaz świadczenia dla JZP równoległe usług audytorskich i doradczych. Wśród usług z katalogu dozwolonych usług wymienia się:

- usługi przeprowadzania procedur należytej staranności (*due dilligence*) w zakresie kondycji ekonomiczno-finansowej;

- usługi badania historycznych informacji finansowych do prospektu, weryfikowania pakietów konsolidacyjnych,
- usługi atestacyjne w zakresie informacji finansowych pro forma, prognoz wyników lub wyników szacunkowych, zamieszczane w prospekcie emisyjnym badanej jednostki,
- potwierdzanie spełnienia warunków zawartych umów kredytowych na podstawie analizy informacji finansowych pochodzących ze zbadanych przez daną firmę audytorską sprawozdań finansowych,
- usługi atestacyjne w zakresie sprawozdawczości dotyczącej ładu korporacyjnego, zarządzania ryzykiem oraz społecznej odpowiedzialności biznesu,
- ocenę zgodności informacji ujawnianych przez instytucje finansowe i firmy inwestycyjne z wymogami w zakresie ujawniania informacji dotyczących adekwatności kapitałowej oraz zmiennych składników wynagrodzeń,
- usługi poświadczenia dotyczące sprawozdań lub innych informacji finansowych przeznaczonych dla organów nadzoru, rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego spółki lub właścicieli, wykraczające poza zakres badania ustawowego i mające pomóc tym organom w wypełnianiu ich ustawowych obowiązków.

Ustawa zastrzega jednak, że dozwolone świadczone usługi będą możliwe jedynie w zakresie niezwiązanym z polityką podatkową badanej jednostki, po przeprowadzeniu przez komitet audytu oceny zagrożeń i zabezpieczeń niezależności.

Z przepisów przejściowych wynika jednak, że jeśli umowy takie zawarto przed wejściem w życie nowej ustawy o biegłych rewidentach, to prowadzenie doradztwa jest nadal możliwe, jednak nie dłużej niż do 31 grudnia 2017 r. Przepis ten stanowi, że usługi niebędące czynnościami rewizji finansowej, świadczone przez biegłych rewidentów, firmy audytorskie lub podmioty należące do sieci na rzecz badanej JZP, jej jednostki dominującej lub jednostek przez nią kontrolowanych, na podstawie umów zawartych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, mogą być świadczone nie dłużej niż do 31 grudnia 2017 r.

Przepisy przewidują też, że zlecenie badania jednostki innej niż JZP nie może być kontynuowane w przypadku, gdy przynajmniej w jednym roku, w okresie ostatnich pięciu lat, przychód firmy audytorskiej z tytułu wszystkich wykonanych w danym roku obrotowym usług na rzecz jednostki innej niż jednostka zainteresowania publicznego lub jednostki z nią powiązanej stanowił co najmniej 40% całkowitego rocznego przychodu firmy audytorskiej.

Nowe przepisy oznaczają, że najpóźniej do końca roku 2017 jednostki muszą dostosować zawarte umowy do nowych przepisów, zarówno w zakresie badania sprawozdań, jak i usług doradczych, w tym doradztwa podatkowego.

Znacznie poszerzone zostały także przepisy dotyczące komitetów audytu. Przewidują one, że w JZP działa komitet audytu będący komitetem do spraw audytu, o którym mowa w rozporządzeniu nr 537/2014 [Rozporządzenie 537/2014]. Członkowie komitetu audytu są powoływani przez radę nadzorczą lub inny organ nadzorczy lub kontrolny spośród członków tego organu, a jednostki, w których dotychczas

komitet nie działał, są zobowiązane są do jego powołania nie później niż w ciągu czterech miesięcy od wejścia przepisów nowej ustawy w życie. Tyle samo czasu jednostki dostały na dostosowanie składu dotychczasowych komitetów do wymogów nowej ustawy.

Ustawa wymaga, aby większość członków komitetu audytu była niezależna od JZP. Nie będzie możliwe, aby członkowie mieli jakiegokolwiek powiązania z właścicielem jednostki dominującej. Dodatkowo przepisy wprowadzają zakaz, aby członkami komitetu audytu były osoby reprezentujące podmioty sprawujące kontrolę nad JZP lub takie, które od takiego podmiotu otrzymywały wynagrodzenie.

JZP będą zobligowane do tworzenia komitetu audytu bez względu na liczbę członków rad nadzorczych, ale w zależności od wielkości spółki. Utworzenie komitetu audytu w kontekście nowej ustawy będzie więc procesem bardziej złożonym niż dotychczas. Przede wszystkim szczególne wymogi dotyczą kandydatów do komitetu. Ponadto jeden z członków musi być ekspertem z dziedziny rewizji bądź rachunkowości i sprawozdawczości finansowej.

Kolejną zmianą, jaką wprowadza nowa ustawa, jest kwestia niezależności członków komitetu audytu. Przed nowelizacją pod pojęciem niezależności rozpatrywano posiadanie papierów wartościowych lub instrumentów kapitałowych w JZP. Wprowadzenie nowych zasad ma za zadanie zwiększyć poziom profesjonalizacji komitetów, tj. zatrudniania wyspecjalizowanych w tym zakresie osób. Cechy niezależności członka komitetu audytu od JZP przedstawiono na rysunku 2.

Wprowadzono też zmiany w zakresie zadań komitetu audytu. Komitet musi opracować politykę wyboru firmy audytorskiej, w której zostaną określone wszystkie elementy oraz kryteria, jakimi należy się kierować przy wyborze. Elementem przesądającym o wyborze danej firmy nie będzie już mogła być cena, ale niezależność oraz wysokie kompetencje. Niespełnienie tych wymogów to uchybienie przepisom ustawy. Stworzenie takiej polityki jest obowiązkowe, a za brak takiej dokumentacji, ale również gdy będzie ona niewystarczająca lub nie będzie zapewniać transparentności albo będzie ograniczać możliwość składania ofert przez niektóre firmy audytorskie, Komisja Nadzoru Finansowego będzie mogła wymierzać bardzo wysokie kary finansowe. Zastosowanie tej zasady ma za zadanie wprowadzić przejrzysty i kontrolowany proces wyboru firmy audytorskiej. Zgodnie z art. 130 ust. 3 pkt 1 nowej ustawy [Ustawa o biegłych rewidentach 2017] komitet audytu będzie musiał zarekomendować radzie nadzorczej przynajmniej dwie możliwości wyboru firmy audytorskiej wraz z uzasadnieniem oraz wskazać preferowaną.

Nowe przepisy przewidują szeroką odpowiedzialność za naruszenie zasad wynikających z ustawy [Ustawa o biegłych rewidentach 2017] oraz rozporządzenia nr 537/2014 [Rozporządzenie 537/2014]. Odnosi się to zarówno do regulacji dotyczących niezależności, przymusowej rotacji, wykonywania zakazanych usług, jak i wykonywania obowiązków sprawozdawczych. Pełny katalog takich naruszeń zawiera art. 182 nowej ustawy.

Cechy niezależności członka komitetu audytu od JZP:



- nie należy ani w ciągu ostatnich pięciu lat nie należał do kadry kierowniczej wysokiego szczebla JZP albo jednostki z nią powiązanej,
- nie jest ani nie był w ciągu ostatnich trzech lat pracownikiem JZP albo jednostki bezpośrednio z nią powiązanej,
- nie sprawuje kontroli nad nią ani nie reprezentuje jednostki, która sprawuje kontrolę nad JZP,
- nie otrzymuje lub nie otrzymał dodatkowego wynagrodzenia, w znacznej wysokości, od JZP lub jednostki z nią powiązanej,
- nie utrzymuje ani w ciągu ostatniego roku nie utrzymywał istotnych stosunków gospodarczych z daną JZP lub z jednostką z nią powiązaną bezpośrednio lub pośrednio,
- nie jest i w ciągu ostatnich dwóch lat nie był:
 - właścicielem, współnikiem, akcjonariuszem obecnej lub poprzedniej firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie JZP lub jednostki z nią powiązanej lub
 - członkiem rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego obecnej lub poprzedniej firmy audytorskiej przeprowadzającej badanie JZP, lub
 - pracownikiem lub osobą należącą do kadry kierowniczej wyższego szczebla, w tym członkiem zarządu lub innego organu zarządzającego w obecnej lub poprzedniej firmie audytorskiej przeprowadzającej JZP lub jednostki z nią powiązanej, lub
 - inną osobą fizyczną, z której usług korzystała lub którą nadzorowała obecna lub poprzednia firma audytorska lub biegły rewident działający w jej imieniu,
- nie jest członkiem zarządu lub innego organu zarządzającego jednostki, w której członkiem rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego jest członek zarządu lub innego organu zarządzającego danej JZP,
- nie jest członkiem rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego danej jednostki JZP dłużej niż 12 lat,
- nie jest małżonkiem, osobą pozostającą we wspólnym pożyciu, krewnym lub powinowatym w linii prostej, a w linii bocznej do czwartego stopnia – członka zarządu lub innego organu zarządzającego danej jednostki zainteresowania publicznego lub osoby, o której mowa we wcześniejszych punktach,
- nie pozostaje w stosunku przysposobienia, opieki lub kurateli z członkiem zarządu lub innego organu zarządzającego danej JZP lub z inną osobą wymienioną wcześniej.

Rys. 1. Niezależność członka komitetu audytu

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ustawa o biegłych rewidentach 2017].

W przypadku biegłego rewidenta i firmy audytorskiej karami administracyjnymi są:

- kara upomnienia,
- kara pieniężna,
- zakaz przeprowadzania badań,
- zakaz wykonywania czynności rewizji finansowej,
- zakaz świadczenia usług objętych standardami wykonywania zawodu,
- zakaz pełnienia funkcji członka zarządu lub innego organu zarządzającego lub członka rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego w firmach audytorskich

przez osoby odpowiedzialne za naruszenie przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 oraz

- skreślenie z listy podmiotów uprawnionych.

Kara pieniężna nakładana na firmy audytorskie nie może przekroczyć 10% przychodów netto ze sprzedaży usług świadczonych w ramach działalności osiągniętych przez firmę audytorską w poprzednim roku obrotowym. Jeżeli w poprzednim roku obrotowym firma audytorska nie osiągnęła przychodów z tytułów, o których mowa wyżej, wysokość kary odnosi się do ostatniego roku obrotowego, w którym firma osiągnęła przychody z tych tytułów. Kara indywidualna nakładana na biegłego rewidenta nie może natomiast przekroczyć 250 tys. zł. Pozostałe kary mogą być nałożone na okres od jednego roku do trzech lat. Podmiotem nakładającym kary jest Krajowa Rada Biegłych Rewidentów albo nowo tworzona Komisja Nadzoru Audytowego. Uprawnienie do zgłaszania naruszeń ma każdy, a zatem również podmioty niezaangażowane w bezpośrednie stosowanie nowych przepisów.

Odpowiedzialność za przestrzeganie nowych przepisów dotyczy także JZP, członka jej zarządu lub innego organu zarządzającego lub rady nadzorczej, lub innego organu nadzorczego, lub komitetu audytu oraz podmiotów z nimi powiązanych oraz powiązanych stron trzecich. Rośnie zatem zakres odpowiedzialności jednostek za prawidłowe badanie sprawozdań. Wymienione powyżej podmioty ponoszą odpowiedzialność za naruszenie przepisów o badaniu, w tym m.in. za wywieranie niedozwolonego wpływu na badanie oraz naruszenie przepisów o obowiązkowej rotacji. Katalog kar jest zbliżony do tego, który dotyczy odpowiedzialności biegłych rewidentów i firm audytorskich, a podmiotem nakładającym kary jest w tym przypadku Komisja Nadzoru Finansowego.

3. Zakończenie

Po długich zmaganiach o regulacje ustawy o biegłych rewidentach udało się w końcu ustalić jej ostateczny kształt. Wprowadza kilka kluczowych zmian na rynku usług audytorskich i doradczych, w szczególności dla jednostek zainteresowania publicznego (JZP), czyli blisko dwóch tysięcy często największych firm w Polsce. Sejm, za rekomendacją sejmowej komisji, przyjął bardzo restrykcyjne rozwiązania. Takich nie przewidziano w jakimkolwiek innym kraju unijnym. W kwestii rozdzielenia usług nawet Holandia, która ma duże ograniczenie, pozostawiła możliwość wykonywania usług atestacyjnych. Podobnie jest z kwestią rotacji, w większości krajów jej wymagany okres wynosi dziesięć lat, a w Polsce pięć lat.

Pytanie więc, czy rozwiązania wprowadzone w ustawie zabezpieczą odbiorców sprawozdań przed brakiem obiektywizmu audytora. Czy to tylko efekt lobbingu wąskiej grupy przedsiębiorców, przez co ucierpią badane podmioty i droższe będą usługi audytorskie?

Ustawa wpłynie na pewną dekoncentrację rynku audytowego, urealni ceny, ograniczy narzucanie spółkom dodatkowych usług doradczych, których sprzedaż

pokrywała często nierentowny audyt. Wymusi także poprawę jakości nadzoru nad spółkami i pracami biegłego rewidenta ze strony rad nadzorczych, a w dłuższej perspektywie może doprowadzić przynajmniej do częściowej profesjonalizacji komitetów audytu.

Wprowadzanie nowych regulacji w zakresie rewizji finansowej w prawodawstwie polskim, które w dużym stopniu są konsekwencją zmian w przepisach międzynarodowych, świadczy o tym, że system ulega nieustannym zmianom, a obecnie stosowane procedury badania sprawozdań finansowych są wciąż dalekie od doskonałości.

Jak wskazywało Ministerstwo Finansów, zamiarem ustawodawcy było zapewnienie jak najbardziej rzetelnej informacji finansowej dla największych firm oraz próba demonopolizacji rynku audytu. Zapisy zawarte w nowej ustawie o biegłych rewidentach pozwolą, aby również średnie firmy z polskim kapitałem mogły wziąć udział w podziale rynku usług audytorskich, doradztwa podatkowego i innych usług księgowych.

Również na podstawie prowadzonych badań empirycznych² w tym zakresie można stwierdzić, że audyt jest różnie postrzegany, zarówno przez jego użytkowników, wykonawców, jak i nadzorców. Część z nich rozumie i docenia rolę badania sprawozdań finansowych, ale są i tacy, którzy postrzegają audyt jako wymóg prawny i ustawowy oraz jako wymuszone obciążenie i nie dostrzegają potencjalnych korzyści z audytu.

Ponadto jedni postrzegają badania sprawozdań finansowych jedynie jako wymóg ustawowy, nie doceniając i nie rozumiejąc ich wartości, a opinie z badania sprawozdań finansowych nie zawsze są cenione na rynku, szczególnie przez mniejsze podmioty.

Uległo również zmianie postrzeganie komitetów audytu i rad nadzorczych. Rola tych organów oceniana jest na coraz wyższym poziomie, jednak nadal nie wystarczającym. Wynika to z problemów dotyczących niskiego wynagrodzenia oraz składu powoływanego często spośród członków rodziny, co prowadzi do niskich kompetencji osób zasiadających w tych organach.

Zwrócono także uwagę na znaczne obniżenie stawek za badanie i przedłużającą się wojnę cenową pomiędzy firmami audytorskimi, co może prowadzić do niskiej jakości usług i niedostrzegania ich wartości.

Wskazano też, iż nowe przepisy nadzoru rewizji finansowej przyniosą wzrost kosztów, bez adekwatnych korzyści, a kluczem do osiągnięcia zamierzonej poprawy jakości audytu jest prowadzenie kontroli przez kompetentnych i doświadczonych rewidentów z ramienia KNA.

Ocena atrakcyjności zawodu biegłego rewidenta, a tym samym jakość nowych biegłych rewidentów również uległy obniżeniu, natomiast okres kształcenia kandy-

² Raport opracowany przez Bank Światowy we współpracy z Ministerstwem Finansów (MF), Komisją Nadzoru Audytowego (KNA) oraz Krajową Izbą Biegłych Rewidentów (KIBR) dotyczący analizy ilościowej i jakościowej audytu w Polsce [*Rynek audytu w Polsce* 2016].

datów na biegłych rewidentów nie zachęca młodych ludzi do wykonywania tego zawodu.

Z uwagi na specyfikę polskiego rynku audytowego, w tym dużą koncentrację rynku w rękach tzw. wielkiej czwórki, oraz słabą jakość komitetów audytu w JZP wydaje mi się, że pomimo krytyki niektórych rozwiązań nowa ustawa o biegłych rewidentach może wpłynąć na poprawę jakości usług audytorskich oraz rzetelności danych finansowych publikowanych przez spółki publiczne.

Przedstawione zmiany regulacji prawnych w systemie rewizji finansowej można określić jako zmiany ewolucyjne i należy oczekiwać, że wprowadzenie ich w praktyce rewizji finansowej przyczyni się do wzrostu jakości badania sprawozdań finansowych, w szczególności JZP. A wszystkie takie działania, które zmierzają do zwiększenia niezależności biegłego rewidenta i firmy audytorskiej, poprawy jakości sprawozdawczości spółek giełdowych i nadzoru nad nimi oraz obniżenia dominacji na rynku przez największe firmy, służą rynkowi kapitałowemu i gospodarce, pomimo zwiększenia ryzyka dla audytorów i członków rad nadzorczych należy oceniać pozytywnie.

Literatura

- Andrzejewski M., 2014, *Zmiany regulacyjne w systemie rewizji finansowej i ich wpływ na politykę jakości w firmach audytorskich*, Studia Ekonomiczne, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, nr 201, s. 23-35.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, Dz.Urz. UE nr L 158/196.
- Pfaff J., 2016, *Nowa jakość badania sprawozdań finansowych*, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 2(80), cz. 2, s. 509-515.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE, Dz.Urz. UE L 158/770.
- Rynek audytu w Polsce: kluczowe dane statystyczne i postrzeganie rynku*, 2016, Bank Światowy.
- Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, Dz.U. nr 0, poz. 1089.