

## Quo vadis, auditor? Synteza badań nad rewizją finansową w polskiej domenie publicznej

*PIOTR STASZKIEWICZ* \*

### Streszczenie

W artykule przedstawiono syntezę badań na rewizją finansową. W syntezie wykorzystano zbiór artykułów dostępnych w polskiej domenie publicznej w latach 2000–2016. Wyboru próby dokonano z wykorzystaniem bazy indeksowej BazEkon. Zastosowano analizę opisową publikacji połączoną z metodami analizy częstotliwości tekstu. Wyniki badań przedstawiono na tle międzynarodowych prac syntetycznych dotyczących rewizji finansowej. Uzyskane wyniki skłaniają do poglądu, iż w polskich pracach dominują analizy ryzyka i formalno-prawne. Zidentyfikowano potencjalne obszary badawcze w szczególności dotyczące przeglądów międzynarodowych i regionalnych oraz deficyty takich metod, jak eksperyment badawczy czy analizy ekonometryczne na dużych próbach. Badanie przedstawia materiał empiryczny dla decydentów politycznych umożliwiającą kreowanie i rozwój polityk badawczych w obszarze rewizji finansowej.

**Słowa kluczowe:** audyt, badanie sprawozdań finansowych, przegląd, synteza, piśmiennictwo.

### Abstract

#### Quo vadis, auditor?

#### Polish audit research review

This paper provides a review of Polish research on auditing. The review is based on papers available in the Polish public domain (open access publications) for the period 2000–2016. The sample was taken from the BazEkon database. The paper applies descriptive analysis and text mining methods. The results were placed within the context of international audit research synthesis. The results indicate that issues dominating in Polish research are risk analysis and legal aspects. The paper identifies potential areas for research, namely cross Central European policy review with application of the experiment and large size sample econometrics research. It also provides empirical material for policy makers allowing them to develop research policies in the field of audit.

**Keywords:** audit, engagement, synthesis, literature review, open access.

---

\* Dr Piotr Staszkiwicz, adiunkt, Szkoła Główna Handlowa, Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Instytut Finansów Korporacji i Inwestycji, pstasz@sgh.waw.pl

## Wstęp

Renesans rewizji finansowej w Polsce związany jest ze zmianą ustrojową na początku lat 90. ubiegłego wieku. Strukturalne zmiany właścicielskie w gospodarce skutkowały zmianami w obszarze usług księgowych i atestacyjnych. Dominująca rola Skarbu Państwa została osłabiona na rzecz własności prywatnej, a znaczna część przedsiębiorstw państwowych skomercjalizowana. W ramach tego ogólnego trendu usługi księgowe i atestacyjne zostały w większym stopniu nastawione na dostawców kapitału niż suwerena i aparat skarbowy. Stąd badania nad rewizją finansową w Polsce mają relatywnie krótką historię w porównaniu z dorobkiem międzynarodowym. Niemniej owe ostatnie 25 lat nie było bezproduktywne. W polskim piśmiennictwie problematyka rewizji finansowej obecna jest w wielu warstwach zarówno w badaniach teoretycznych, jak i empirycznych. Cechą charakterystyczną badań międzynarodowych jest ich okresowa synteza dorobku badawczego w postaci badań i publikacji przekrojowych. W Polsce tę rolę w głównej mierze pełnią prace monograficzne, przy czym artykuły przeglądowe stanowią raczej wyjątek od reguły. Niniejsze badanie uzupełnia tę lukę.

Celem niniejszego artykułu jest syntetyczne przedstawienie opublikowanego dorobku naukowego z zakresu rewizji finansowej oraz identyfikacja głównych nurtów na tle badań międzynarodowych. Prowadzenie badań syntetyzujących wydaje się być zasadne co najmniej z dwóch powodów. Po pierwsze, umożliwia w krótkiej formie przedstawienie kierunków obecnych prac badawczych. Po drugie, pozwala definiować nowe pola eksploracji.

Badanie przeprowadzono na próbie 36 artykułów publikowanych w okresie od 2000 do 2016 roku. Zastosowano deskryptywny przegląd literatury połączony ze statystyczną analizą tekstu. W wyniku badania uzyskano wyniki wskazujące na dominującą rolę prac o charakterze formalno-prawnym oraz analiz ryzyka w obszarze badań nad rewizją finansową.

Uzyskane wyniki pozwalają, w ocenie autora, na wskazanie nowych elementów w dziedzinie badań nad rewizją w trzech płaszczyznach. Po pierwsze, polskie badania mają w dużej mierze charakter opisowy, po drugie, w przeciwieństwie do nurtu badań nad bankructwami, w rewizji finansowej stosowanie języka angielskiego jest raczej sporadyczne, po trzecie, aspekty podażowe i specjalizacji biegłych rewidentów nie są przedmiotem licznych badań.

W dalszej części artykułu przedstawiono szczegółowy przegląd piśmiennictwa polskiego, międzynarodowe prace syntetyczne i ich taksonomie.

### 1. Przegląd polskich opracowań

Za podstawę do przeglądu przyjęto badania indeksowane w bazie BazEkon w latach 2000–2016. Bazę przeszukano według słów kluczowych dotyczących rewizji finansowej. Szczegóły selekcji próby zostały przedstawione w tabeli 2. Prace pogrupowano

tematycznie. Wyodrębniono następujące obszary badawcze: funkcjonowanie rynku rewizji i jego kierunki rozwoju, niezależność biegłego rewidenta i firmy audytorskiej, wynagrodzenie, jakość badania, akty normatywne i standardy, komitety audytu, etyka, narzędzia i metody rewizji finansowej oraz specyficzne uwarunkowania rynkowe. Przegląd piśmiennictwa rozpoczynają kwestie związane z funkcjonowaniem i rozwojem rynku.

### **1.1. Funkcjonowanie rynku rewizji finansowej i kierunki rozwoju regulacji**

Pierwszą zidentyfikowaną pozycją jest praca J.H. Godwina (2000), który wskazał na relacje między komitetami audytu, biegłymi rewidentami a skłonnością podmiotów publicznych do stosowania technik zarządzania wynikiem. D. Krzywda (2008) omówiła problem publicznego dostępu do dokumentacji rewizyjnej w świetle równowagi informacyjnej uczestników rynku. B. Micherda (2008), omawiając rozwój rewizji finansowej i rachunkowości wskazał na sprawozdanie finansowe jako źródło identyfikacji ryzyka gospodarczego jednostki. Na kanwie kryzysu finansowego 2007–2009 M. Andrzejewski (2011) pokazał bezskuteczność wprowadzenia regulacji SOX w przeciwdziałaniu strukturalnym napięciom w gospodarce. Przedstawił zidentyfikowane w Zielonej Księdze obszary ryzyka w ramach rewizji finansowej oraz potencjalne kierunki zmian systemowych w Europie. J. Pfaff (2016) pozytywnie ocenił kierunki zmian wynikające z Zielonej Księgi i rozporządzenia 537/2014 UE. D. Mikulska (2012) podkreśliła zaś, iż istotą rewizji finansowej jest ocena wiarygodności sprawozdań finansowych. Podobnie W. Gabrusewicz (2013) i J. Szczotka (2014). G. Bucior (2013a) wskazał na nagromadzenie się obowiązków formalnych względem działalności gospodarczej i postulował utrzymanie obowiązku rewizji finansowej jedynie względem jednostek zainteresowania publicznego. Z drugiej strony postulował także zwiększenie obowiązku rewizji finansowej w jednostkach publicznych (Bucior, 2013b). R. Rydzak (2015, s. 70) zaś zwrócił uwagę na to, iż wyłączenie spod wymogu rewizji finansowej małych i średnich przedsiębiorstw generuje ryzyko dla stabilności obrotu gospodarczego.

W przedstawionym obszarze badacze koncentrują się na funkcjonowaniu rynku rewizji finansowej i jego regulowaniu, zaś problematyka wpływu tego rynku na inne rynki, zwłaszcza w kontekście wielkości (mały rynek rewizji, a np. relatywnie duży usług finansowych), pozostawia duże pole potencjalnych badań. W szczególności odpowiedź na pytanie, dlaczego tak mały rynek ma istotne znaczenie dla pozostałych rynków<sup>1</sup>.

### **1.2. Niezależność biegłego rewidenta**

J. Pfaff (2015) wskazał na rozróżnienie niezależności według kodeksu etyki IFAC na niezależność umysłu i niezależność wizerunku. W artykule autor pogrupował czynniki wpływające na niezależność, tj. wynagrodzenie inne niż z tytułu rewizji finansowej, rotacja rewidentów, trwałe relacje gospodarcze z podmiotami badanymi itp.

<sup>1</sup> Na przykład mierzony wielkością przychodu w stosunku do produktu krajowego brutto.

### 1.3. Wynagrodzenie firmy audytorskiej

S. Morawska i P. Staszkiwicz (2016) zaproponowali rozszerzenie modeli Simunica (1980), L.E. DeAngelo (1981a, 1981b) o model z nadzorem publicznym. Wykorzystali dużą próbę blisko dwóch tysięcy sprawozdań finansowych do weryfikacji związku zarządzania wynikiem i niezależności biegłych rewidentów.

Jednakże dyskusja o niezależności i wynagrodzeniu jest marginalna. Intrygujące wydają się zagadnienia dotyczące wymogów niezależności np. określonej dekoncentracji portfela klientów firm audytorskich a/i? potencjalnej petryfikacji i rozwarstwienia rynku rewizji finansowej.

### 1.4. Jakość badania sprawozdań finansowych

E. Grabowska-Kaczmarczyk (2007), analizując zmiany w dyrektywach Unii Europejskiej, wskazała na zwiększenie wymagań jakościowych wobec biegłych rewidentów. N. Kalandyk i in. (2015) analizowali liczbę korekt między sprawozdaniami finansowymi przed i po rewizji finansowej dla podmiotów na rynku regulowanym. Stosując test Kruskala-Wallisa wskazywali na brak dyskryminacji między małymi czy dużymi przedsiębiorstwami a jakością rewizji finansowej. Choć zastosowano słaby nieparametryczny test to przedstawiona metoda badania jest warta odnotowania. Do podobnych wyników, stosując badanie ankietowe doszły A. Banaszkiwicz i E. Makowska (2016).

W dyskusji dotyczącej jakości badania sprawozdań finansowych wydaje się brakować rozważań dotyczących optymalnego poziomu ochrony danych zgromadzonych przez biegłego rewidenta a zakresem jego sprawozdawczości. Być może impulsem do poszukiwań w tym kierunku będzie porównanie skutków wprowadzenia rozszerzonego sprawozdania biegłego rewidenta.

### 1.5. Dyskusja standardów i aktów normatywnych

K. Sawicki (2009), przedstawiając analizę nowej dyrektywy Unii Europejskiej dotyczącej rewizji finansowej, wskazał, iż naciski USA na konwergencję przepisów nie są panaceum na stabilność systemu finansowego. Wprowadzenie komitetów audytu współistniejących w kontynentalnym systemie z radami nadzorczymi niekoniecznie stabilizuje system nadzoru korporacyjnego. W swoim badaniu J. Kogut (2011), kontynuując wątek Sawickiego, wskazała na konsekwencje wdrożenia dyrektywy 2006/43/WE do polskiego porządku prawnego oraz na wewnętrzne relacje między nowo powstającą Komisją Nadzoru Audytowego a Krajową Izbą Biegłych Rewidentów. W tym samym roku K. Sawicki (2011) posumował tendencję zmian w polityce rewizji finansowej w ostatnich dziesięciu latach, w istocie kwestionując zasadność podporządkowania Komisji Nadzoru Finansowego Ministerstwu Finansów. M. Andrzejewski (2014) przedstawił katalog zmian systemowych wynikających z rozporządzenia 537/2014 UE. A. Piosik (2016) w wyniku przeprowadzonego badania stwierdził, że stopień zarządzania wynikiem zmniejszył się po nałożeniu na firmy audytorskie i biegłych rewidentów wymogów MSRF 540.

Pomimo szerokiego spektrum analiz w tym obszarze, nie zidentyfikowano dyskusji dotyczących relacji transgranicznych wynikających z ujednoczenia prawa o rewizji finansowej. W szczególności, kwestie przekazywania danych o badaniu wraz z dokumentacją badaniach innym organom w państwach członkowskich może budzić wątpliwości, co do zakresu ochrony tajemnicy przedsiębiorstwa. Podobnie stosowanie nowych technologii (np. dokumentacja rewizyjna w chmurze poza krajami wspólnoty) może prowadzić zarówno do poprawienia przepływu informacji biegły rewident grupy i biegły rewident komponentu, jak i generować istotne ryzyko zgodności z prawem tego typu rozwiązań biznesowych.

### 1.6. Komitety audytu

Zarówno K. Sawicki (2009), jak i J. Kogut (2011) zaprezentowali kwestie formalno-prawne powstania komitetów audytu. M. Ambroziak i A. Chmielewski (2011) bronili tezy o zasadności wprowadzenia komitetów audytu, a także na ich związek z podwyższeniem jakości badania. A. Mazurczak i P. Zieniuk (2013) przedstawili diagnozę współpracy pomiędzy biegłym rewidentem, zarządem a komitetem audytu na tle międzynarodowych i krajowych regulacji. F. Grzegorzczak i J. Hejnar (2014) opracował analizę wymogów formalnych w stosunku do niezależności członków komitetu audytowego, wskazując „że spółki notowane na warszawskiej giełdzie, informując o niezależnych członkach rad nadzorczych, nie mają na myśli członków niezależnych w rozumieniu u. b.r., lecz członków niezależnych w rozumieniu »Dobrych praktyk spółek notowanych na GPW«”.

O ile w warstwie formalnej dyskusja rozwija się, o tyle faktyczny wpływ komitetu audytu na funkcjonowanie wewnętrznego systemu kontroli w jednostkach gospodarczych jest badany w ograniczony sposób. W szczególności nie wiemy na ile działania komitetów audytu i ich rekomendacje, co do zakresu świadczonych usług przez firmy audytorskie, wpływają na wycenę wartości jednostek gospodarczych.

### 1.7. Etyka zawodowa

G. Voss (2008) badała związki między *Kodeksem etyki zawodowej księgowych* opracowanym przez Międzynarodową Federację Księgowych a krajowym *Kodeksem etyki zawodowej biegłych rewidentów* i podkreśliła silne powiązanie między etyką osobistą a kulturą organizacyjną. M. Turzyński (2011) na podstawie przeglądu raportów z przejrzystości działania firm audytorskich rewidujących jednostki zainteresowania publicznego wskazał na powiązanie elementów ładu gospodarczego z etyką biegłych rewidentów i firm audytorskich. K. Sawicki (2013) przedstawił analizę rozbieżności między *Kodeksem etyki zawodowych księgowych* IFAC oraz ustawą o biegłych rewidentach i ich samorządzie.

W dyskusji o etyce można wskazać także kwestie dotyczące sposobu organizacji nadzoru i samoorganizacji biegłych rewidentów (np. do jednej lub wielu izb), wynagradzania członków samorządu, czy też przejrzystości struktur kapitałowych w firmach i sieciach audytorskich.

## 1.8. Narzędzia, metody rewizji i obszary ryzyka

B. Micherda (2006) przedstawił wymogi dotyczące procedur analitycznych w świetle międzynarodowych standardów. Wskazał na modele wczesnego ostrzegania. W tym samym nurcie Ł. Górka i M. Szulc (2006) kontrastowali polskie i międzynarodowe wymagania rewizji w środowisku informatycznym. Dwa lata później B. Micherda i M. Szulc (2008) rozszerzyli analizę Micherdy o możliwość zastosowania procedur analitycznych do identyfikacji ryzyka oszustwa. R. Kowalak (2011) przedstawił wykorzystanie metody wzorca rozwoju (taksonomię wrocławską) do oceny kondycji finansowej badanego podmiotu. I. Górowski (2007) zaproponował wartości odniesienia do analizy podatku odroczonego na rynku publicznym. A. Hołda (2010, 2011; 2009) w swoich badaniach wskazał na praktyczne zagadnienia związane z doбором próby do testów statystycznych w ramach programu rewizyjnego, zaś R. Rydzak (2012) podjął kwestię rewizji grup kapitałowych i praktyczny problem dostępu audytora grupy do dokumentacji audytora komponentu. Ł. Chojnowski i S. Hońko (2013) analizowali ujawnienia wartości szacunkowych w sprawozdawczości finansowej i rewizyjnej, wnioskując o rozszerzenie raportu biegłego rewidenta o sposoby weryfikacji wartości szacunkowych. Być może byli prekursorami, w Polsce, wprowadzenia rozszerzonej opinii biegłego rewidenta. Identyfikacja zagrożenia niespełnienia założenia o dalszym kontynuowaniu działalności jednostki w dającej się przewidzieć przyszłości była przedmiotem zainteresowania E.I. Szczepankiewicz (2013). I. Kumor (2016) przedstawiła sposoby identyfikacji i klasyfikacji objawów zagrożenia dalszego kontynuowania działalności (w formie zgrabnej tab. 1). W. Skoczylas i P. Waśniewski (2014) dokonali przeglądu wykorzystania analizy wskaźnikowej przez biegłych rewidentów. Wskazali na niejednorodne definiowanie wskaźników oraz na skromny zakres wypowiedzi biegłych na podstawie analizy wskaźnikowej. M. Węgrzyńska (2014) zaproponowała zastosowanie audytu finansowego jako narzędzia zarządzania ryzykiem operacyjnym w badanym przedsiębiorstwie. J. Pfaff (2014) zwrócił uwagę, iż weryfikacja polityki rachunkowości podmiotu badanego, powinna się odbywać na wszystkich etapach rewizji finansowej. A. Lew (2016) analizował powiązanie ryzyka nieodłącznego z ryzykiem czynów zabronionych i oszustw. M. Tyrańska (2016) przedstawiła syntetyczny przegląd metod badania.

Kwestie techniczno-narzędziowe są szeroko prezentowane w niniejszym przeglądzie, niemniej można wskazać kilka zagadnień wartych refleksji naukowej. W zakresie nowych technologii mało wiemy o technikach badania instytucji gospodarki elektronicznej: sklepy internetowe, obrót kryptowalutami, wykorzystanie technik *big data* w rewizji wewnętrznego systemu kontroli. Relatywnie mało wiemy o współzależnościach w obszarach ryzyka aktuarialnego i audytowego w połączeniu z bazylejskim modelem ryzyka.

## 1.9. Rynek regulowany

P. Wójtowicz (2007) w swoim badaniu nad korektami rachunku wyników na rynku publicznym wskazał relatywnie niski stopień ok. 5% korygowania przez podmioty danych w rachunkach zysków i strat. E.I. Szczepankiewicz (2011) zwróciła uwagę na

specyfikę rewizji finansowej funduszy inwestycyjnych, rozdzielenie funkcji towarzystwa, funduszy inwestycyjnych od funduszy i subfunduszy, kwestie raportów depozytariuszy oraz obowiązku informacyjnego *a priori* do Komisji Nadzoru Finansowego o modyfikacji sprawozdania finansowego.

W przedstawionych badaniach brak dyskusji dotyczącej relacji rewident nadzorca, a w szczególności instytucji prenotyfikacji nadzorcy w przypadku zamiaru modyfikacji opinii przez firmę audytorską, wykorzystania raportów rozszerzonych zarówno do nadzoru, jaki i wymogów świadczenia dodatkowych usług związanych z działalnością regulowaną.

### 1.10. Pozostałe kwestie

A. Kadej (2012) wskazała na możliwość zastosowania opinii i raportu biegłego rewidenta w postępowaniu podatkowym jako dowodu i źródła informacji o ryzyku podatkowym. K. Okrój (2012) porównała wymagania stawiane przez komisję egzaminacyjną dla kandydatów na biegłych rewidentów oraz zakres programowy przedmiotów rachunkowości w szkołach wyższych. Autorka zauważyła, iż zwiększenie autonomii programowej szkół wyższych nie jest dowolnością, a swoboda w tworzeniu autorskich kierunków powiązana jest z obowiązkiem monitorowania losów zawodowych absolwentów. H. Dźwigoł (2012) analizował związki między kontrolą a rewizją w organizacjach publicznych. J. Wiśniewska (2013) zestawiała klasyfikacje usług biegłego rewidenta według IAASB i IFAC, a M. Kiedrowska (2015) zaznaczyła, że „badanie planu przekształcenia jest zaliczane do usług atestacyjnych i jest zastrzeżone, w odróżnieniu od badania planów połączenia i planów podziału spółek, wyłącznie do kompetencji biegłego rewidenta”.

## 2. Polskie badania na tle syntezy badań międzynarodowych

Prosta kwerenda w abstrakcyjnych bazach danych terminu „audit” daje wynik powyżej 1000 pozycji w indeksowanych czasopismach. Wobec powyższego w literaturze światowej relatywnie często występują artykuły syntetyzujące badania. W obszarze rewizji finansowej tych syntez jest wiele: M.J. Jones i P.A. Shoemaker (1994), A.R. Bowrin (1998), A.L. Watkins i in. (2004), D.C. Hay i in. (2006), J.W. Lin i M.I. Hwang (2010), J. Guthrie i L.D. Parker (2011), A. Habib (2012), E. Carson i in. (2013), M. DeFond i J. Zhang (2014), R.B. Frost i C.W. Choo (2017), by wymienić niektóre z nich. Spośród wielu propozycji do przedstawienia polskich badań na tle dyskusji międzynarodowych przyjęto pozycje DeFonda i Zhanga z uwagi na relatywnie podobny okres syntezy oraz na przedstawienie ciekawej taksonomii badań nad rewizją finansową. Za punkt wyjścia do porównania przyjęto taksonomię badań przedstawioną w tabeli pierwszej wspomnianej pracy DeFonda i Zhanga. Na podstawie tej tabeli stworzono siatkę pojęć kluczonych. Z jej pomocą, wykorzystując techniki analizy tekstu (*text mining*), obliczono częstość występowania rdzeni słów kluczowych w polskich publikacjach. W tabeli 1 przedstawiono przypisanie słów kluczowych do taksonomii.

**Tabela 1.** Dziedziny, obszary i problemy badawcze w piśmiennictwie międzynarodowym

<b>Dziedzina</b>	<b>Obszar</b>	<b>Problem</b>	<b>Słowa kluczowe</b>
<b>Jaka jest jakość badania?</b>	Definiowanie jakości badania Związek między jakością badania a jakością sprawozdawczości finansowej		Jakość badania
	Pomiar jakości badania	Miary oparte na danych wyjściowych Miary oparte na danych wejściowych Typowe modele pomiaru jakości Odpowiedniość miar	Pomiar jakości
<b>Co tworzy popyt na jakość badania?</b>	Czy badanie tworzy wartość dodaną	Porównanie audytowanych i nieaudytowanych danych finansowych Komunikacja rewidenta	Wartość dodana Audytowane Nieaudytowane Popyt
	Jakie są czynniki ze strony klienta decydujące o poszukiwaniu wysokiej jakości badania	Czynniki motywujące klienta do poszukiwania wysokiej jakości usług. Kompetencja klienta do oceny jakości usługi rewizyjnej	Kompetencja
<b>Czynniki stymulujące audytora do dostarczenia wysokiej jakości usługi</b>	Zachęty dla audytora by dostarczyć wysokiej jakości usługę	Ryzyko reputacji Ryzyko prawne Zachęty wynikające z wielkość firmy audytorskiej	Reputacja Ryzyko prawne Wielkość audytora Podaż
	Kompetencje audytora do dostarczenia wysokiej jakości usług	Specjalizacja przemyśłowa Specjalizacja biur i oddziałów Czynniki instytucjonalne	Specjalizacja Przemysł Biuro Instytucja



<b>Dziedzina</b>	<b>Obszar</b>	<b>Problem</b>	<b>Słowa kluczowe</b>
<b>Działania regulatora w zakresie jakości badania</b>	Skutki interwencji regulatora	Skutki regulacji przed SOX Ogólny skutek SOX Wpływ SOX na popyt Wpływ SOX na podaż	SOX Sarbanes-Oxley <i>SarOx</i>
	Regulacje dotyczące niezależności wizerunku	Czynniki strony popytowej Czynniki strony podażowej	Wizerunek Umysł Niezależność

Źródło: opracowano na podstawie DeFond i Zhang (2014, tab. 1.).

W BazEkon, będącej jednym z podstawowych narzędzi monitorowania ekonomicznych prac badawczych w Polsce, zdefiniowano kwerendę według słów kluczowych: „Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej (MSRF)”, „Rewizja finansowa”, „Rewizja sprawozdań finansowych”, „Weryfikacja rewizji sprawozdań finansowych”. Badanie przeprowadzono w okresie luty – maj 2017 roku. W tym okresie w bazie zidentyfikowano: 155 artykułów w okresie od 2000 roku do 2016 roku. Dostępnych artykułów w pełnej wersji tekstowej było 53 pozycje, po korekcie publikacji znajdujących się w więcej niż jednej grupie i technicznej możliwości konwersji do trybu testowego, próbie 36 pozycji przyjęto do analizy w tym badaniu. Kompozycje próby badawczej przedstawione zostały w tabeli 2.

**Tabela 2.** Kompozycja próby artykułów przyjętych do analizy tekstu

<b>Słowa kluczowe</b>	<b>Abstrakty</b>	<b>Pełne teksty</b>
Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej (MSRF)	22	7
Rewizja finansowa (RF)	69	32
Rewizja sprawozdań finansowych (RSF)	59	12
Weryfikacja rewizji sprawozdań finansowych (WRSF)	5	2
<b>Suma</b>	<b>155</b>	<b>53</b>
Liczba pozycji posiadająca, co najmniej dwa wspólne słowa kluczowe w klasie		(13)
Suma		40
Publikacje bez możliwości konwersji od trybu tekstowego		(4)
Ostateczna próba przyjęta do analizy tekstu		<b>36</b>

Źródło: opracowanie własne.

W tabeli 3 przedstawiono liczbę wystąpień słów kluczowych opracowanych na podstawie syntezy prac międzynarodowych i ich wystąpień w próbie publikacji.

**Tabela 3.** Liczba wystąpień słów kluczowych i ich tematów w korpusie polskich badań

Fraza/Temat	Liczba wystąpień	Liczba dokumentów
audytora	31	10
badania	818	32
biuro	1	1
dodana	2	2
instytucja	3	3
niezal	11	5
подаж	2	2
pomiar	1	1
popyt	2	2
prawn	44	20
ryzyko	72	19
sarbanes-oxley	5	3
sox	23	4

Źródło: obliczenia własne.

W próbie zidentyfikowano jedynie 13 z 21 wyrażeń kluczowych, na uwagę zasługuje brak słowa kluczowego *подаж* i *kompetencja*. Badanie częstotliwości występowania terminów wskazuje na obciążenie polskich badań tematyką formalnoprawną, rdzeń „prawn” został zidentyfikowany w 20 pozycjach oraz „zagadnieniami ryzyka”, zidentyfikowanymi w 19 pozycjach. Pojęcie badania jawi się jako pospolite i prawdopodobniej najbardziej homogeniczne słowo kluczowe w całej badanej próbie.

Na rysunku 1 przedstawiono graficzną ilustrację częstotliwości występowanie wyrażeń w korpusie językowym stworzonym na podstawie analizy publikacji w próbie. Wskazuje na finansowy charakter publikacji dotyczący świadczenia usług dla jednostek gospodarczych, słowa dotyczące prawa kształtują drugą warstwę wykresu.

W przeciwieństwie do badań dotyczących bankructw przedstawionych przez S. Morawską i in. (2017), badania w zakresie rewizji finansowej publikowane są głównie w języku polskim. Mając jednak na uwadze zidentyfikowane w dziedzinie badań nad bankructwem tendencje rozwojowe, to także w obszarze rewizji finansowej można się spodziewać zwiększenia odsetka publikacji w języku angielskim. W zestawieniu z badaniami międzynarodowymi w Polsce zagadnienia dotyczące podaży usług rewizyjnych, reputacji, kreowania wartości dla klienta, budowania kompetencji zawodowych rewidentów, rozproszenia geograficznego biur oraz oddziaływania instytucjonalnego KNA, UE i PIBR są relatywnie mało reprezentowane, w przeciwieństwie do dyskusji o funkcji i roli komitetów audytu oraz metod rewizji. W polskich badaniach przeważa



## Zakończenie

Celem artykułu było syntetyczne przedstawienie dorobku badań publikowanych w polskiej domenie publicznej oraz identyfikacja głównych nurtów na tle badań międzynarodowych. Uzyskane wyniki wskazują na relatywnie dużą koncentrację polskich badań wokół zagadnień prawnych i dotyczących ryzyka oraz ich nieznaczne umiędzynarodowienie.

Przyszłe badania nad funkcjonowaniem rynku rewizji finansowej mogą być rozszerzone o analizę wpływu rynku rewizji finansowej na inne rynki w powiązaniu z ich relatywną wielkością. Relacja między niezależnością, wynagrodzeniem a dekoncentracją portfela firmy audytorskiej wydaje się być jakościowo nowym kierunkiem. Można oczekiwać pogłębionych badań w zakresie relacji między starym i nowym modelem sprawozdawczości biegłych rewidentów. W obszarze analiz środowiska normatywnego, kwestia ochrony danych wrażliwych w przypadku przekazywania dokumentacji rewizyjnej nie doczekała się jeszcze całościowego opracowania. Podobnie metody rewizji z wykorzystaniem technik *big data*. Nowa instytucja komitetu audytu koegzystującego z radą nadzorczą wymaga dalszej ekonomicznej analizy prawa, w szczególności na ile funkcjonowanie komitetu podnosi wartość rynkową jednostki. Kwestie prenotyfikacji opinii do nadzorca finansowego, jak i przejrzystości struktur kapitałowych sieci audytorskich mogą być także wykorzystane w dalszych badaniach.

Zidentyfikowano lukę badawczą między tendencjami międzynarodowymi a polskimi. Prawdopodobnie badacze w przyszłości mogą zwrócić uwagę na kwestie dotyczące reputacji, kreowania wartości dla klienta, wykorzystując duże próby, eksperymenty, czy też międzynarodowe analizy porównawcze.

## Literatura

- Ambroziak M., Chmielewski A. (2011), *Komitet audytu a jakość audytu zewnętrznego*, „Problemy Zarządzania”, 9 (4/34), t. 2, s. 211–220.
- Andrzejewski M. (2011), *Zmiany regulacyjne w systemie rewizji finansowej jako pochodne kryzysów gospodarczych*, „Zeszyty Naukowe Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego”, 10, s. 393–412.
- Andrzejewski M. (2014), *Zmiany regulacyjne w systemie rewizji finansowej i ich wpływ na politykę jakości w firmach audytorskich*, „Studia Ekonomiczne Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 201, s. 23–35.
- Banaszkiewicz A., Makowska E. (2016), *Rewizja finansowa a wiarygodność sprawozdań finansowych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 436, s. 39–47.
- Bowrin A.R. (1998), *Review and synthesis of audit structure literature*, „Journal of Accounting Literature”, 17, s. 40–71.
- Bucior G. (2013a), *Propozycje do podmiotowego zakresu obowiązku badania sprawozdania finansowego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia”, 61 (2), s. 523–532.
- Bucior G. (2013b), *Badanie sprawozdania finansowego w sektorze publicznym*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia”, 58, s. 319–325.

- Carson E., Fargher N.L., Geiger M. a., Lennox C.S., Raghunandan K. Willekens M. (2013), *Audit reporting for going-concern uncertainty: A research synthesis*, „Auditing”, 32 (SUPPL.1), s. 353–384.
- Chojnowski Ł. Hońko S. (2013), *Stosowanie wartości szacunkowych w sprawozdaniach finansowych w warunkach kryzysu a możliwość ich weryfikacji przez biegłego rewidenta*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia”, 61 (2), s. 533–542.
- DeAngelo L.E. (1981a), *Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation*, „Journal of Accounting and Economics”, 3 (2), s. 113–127.
- DeAngelo L.E. (1981b), *Auditor size and audit quality*, „Journal of Accounting and Economics”, 3 (3), s. 183–199.
- DeFond M. Zhang J. (2014), *A review of archival auditing research*, „Journal of Accounting and Economics”, 58 (2–3), s. 275–326.
- Dźwiwoł H. (2012), *Mechanizmy kontroli dotyczące operacji finansowych i gospodarczych*, „Zeszyty Naukowe. Organizacja i Zarządzanie / Politechnika Śląska”, 60, s. 61–82.
- Frost R.B. Choo C.W. (2017), *Revisiting the information audit: A systematic literature review and synthesis*, „International Journal of Information Management”, 37 (1), s. 1380–1390.
- Gabrusewicz W. (2013), *Audyt w systemie rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia”, 58, s. 327–333.
- Godwin J.H. (2000), *Auditing, Earnings Management, and International Accounting Issues at the U.S. Securities and Exchange Commission*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, 553, s. 17–28.
- Górka Ł. Szulc M. (2006), *Badanie sprawozdania finansowego w środowisku komputerowych systemów informacyjnych w świetle regulacji rewizji finansowej*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, 702, s. 131–146.
- Górowski I. (2007), *Istotność aktywów i pasywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w bilansach spółek giełdowych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, 752, s. 95–109.
- Grabowska-Kaczmarczyk E. (2007), *Jakość badania sprawozdania finansowego w świetle dyrektywy Unii Europejskiej*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, 750, s. 213–228.
- Grzegorzczak F., Hejnar J. (2014), *Spełnienie wymogu niezależności członków rad nadzorczych w procesie zapewnienia jakości rewizji finansowej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, 5 (929), s. 75–92.
- Guthrie J., Parker L.D. (2011), *Reflections and projections 25 years of interdisciplinary perspectives on accounting, auditing and accountability research*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 25 (1), s. 6–26.
- Habib A. (2012), *Non-Audit Service Fees and Financial Reporting Quality: A Meta-Analysis*, „Abacus”, 48 (2), s. 214–248.
- Hay D.C., Knechel W.R., Wong N. (2006), *Audit Fees: A Meta-analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes*, „Contemporary Accounting Research”, 23 (1), s. 141–191.
- Hołda A. (2010), *Istota badań próbkowych w rewizji finansowej i dobór prób badawczych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, 829, s. 35–50.
- Hołda A. (2011), *Próbkowe badania kontroli wewnętrznej w rewizji finansowej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, 861, s. 23–39.
- Hołda A., Pocięcha J. (2009), *Probabilistyczne metody badania sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Jones M.J., Shoemaker P.A. (1994), *Accounting narratives: A review of empirical studies of content and readability*, „Journal of Accounting Literature”, 13 (142), s. 1–21.
- Kadej A. (2012), *Możliwości wykorzystania opinii i dokumentacji z badania sprawozdania finansowego jako dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 251, s. 219–230.
- Kalandyk N., Kalandyk P., Rymkiewicz B. (2015), *Zmiana wybranych pozycji sprawozdania finansowego w wyniku jego atestacji na przykładzie spółek notowanych na NewConnect*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 77, s. 543–552.

- Kiedrowska, M. (2015), *Rola biegłego rewidenta w procesie przekształceń spółek*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 74 (1), s. 643–651.
- Kogut J. (2011), *System nadzoru publicznego w świetle projektu zmian regulacji prawnych w zakresie rewizji finansowej w Polsce*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia”, 41, s. 585–594.
- Kowalak R. (2011), *Syntezy miernik oceny kondycji finansowej przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 41, s. 607–615.
- Krzywda D. (2008), *Jawność raportu biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego w Polsce*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, 785, s. 147–155.
- Kumor I. (2016), *Identyfikacja i klasyfikacja zjawisk zagrażających kontynuacji działalności i ich ujęcie sprawozdawcze*, „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 2 (80/2), s. 449–456.
- Lew A. (2016), *Ryzyko istotnego zniekształcenia jako element badania przychodów i kosztów przez biegłego rewidenta*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 440, s. 363–371.
- Lin J.W., Hwang M.I. (2010), *Audit Quality, Corporate Governance, and Earnings Management: A Meta-Analysis*, „International Journal of Auditing”, 14 (1), s. 57–77.
- Mazurczak A., Zieniuk P. (2013), *Współpraca biegłego rewidenta z komitetem audytu i zarządem w jednostkach zainteresowania publicznego*, „Zeszyty Naukowe. Organizacja i Zarządzanie / Politechnika Łódzka”, 55 (1154), s. 107–116.
- Micherda B. (2006), *Analiza finansowa w badaniu sprawozdania finansowego w świetle Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, 702, s. 5–21.
- Micherda B. (2008), *Współczesne oblicze sprawozdania finansowego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, 768, s. 5–21.
- Micherda B., Szulc M. (2008), *Analiza finansowa w badaniu możliwości popełnienia oszustw*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, 785, s. 21–31.
- Mikulska D. (2012), *Istota i zakres rewizji finansowej*, „Roczniki Ekonomii i Zarządzania”, 4, s. 109–122.
- Morawska S., Staszkiwicz P. (2016), *Inherent Agency Conflict Built into the Auditor Remuneration Model*, „Comparative Economic Research”, 19 (4), s. 141–159.
- Morawska S., Staszkiwicz P., Michalak J. (2017), *Analiza frekwencyjna badań nad bankructwem*, „Biuletyn Polskiego Towarzystwa Ekonomicznego”, 2 (2), s. 33–38.
- Okrój K. (2012), *Egzaminy dla kandydatów na biegłych rewidentów a program kształcenia na specjalności „rachunkowość finansowa i auditing” na Wydziale Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 45, s. 147–166.
- Pfaff J. (2014), *Polityka rachunkowości w procesie badania sprawozdań finansowych*, „Studia Ekonomiczne Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 201, s. 233–243.
- Pfaff J. (2015), *Niezależność biegłych rewidentów badających sprawozdania finansowe jednostek zainteresowania publicznego w świetle nowych regulacji UE*, „Studia Ekonomiczne Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 240 (2), s. 101–113.
- Pfaff J. (2016), *Nowa jakość badania sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego*, „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 2 (80/2), s. 509–515.
- Piosik A. (2016), *Związek między wdrożeniem MSRF (540 a redukowaniem praktyk wygładzania wyniku finansowego netto za pomocą odpisów z tytułu utraty wartości należności i zapasów przez podmioty sprawozdawcze w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 87 (143), s. 129–142.
- Rydzak R. (2012), *Globalizacja rynku finansowego wyzwaniem współczesnej rewizji finansowej*, „Zarządzanie i Finanse”, 10 (1/1), s. 7–17.
- Rydzak R. (2015), *Rewizja finansowa jako element systemu zapewnienia bezpieczeństwa obrotu gospodarczego – wybrane problemy*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie”, 16 (8), s. 65–75.
- Sawicki K. (2009), *Nowa dyrektywa Unii Europejskiej i ustawa o audytingu oraz utworzenie komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania”, 16, s. 59–70.

- Sawicki K. (2011), *Kierunki zmiany polityki badania sprawozdań finansowych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 41 (668), s. 645–654.
- Sawicki K. (2013), *Obiektywizm i niezależność biegłych rewidentów i księgowych według kodeksów etyki zawodowej i przepisów prawa*, 61 (765), s. 581–594.
- Simunic D.A. (1980), *The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence*, „Journal of Accounting Research”, 18 (1), s. 161–190.
- Skoczylas W., Waśniewski P. (2014), *Wskaźniki finansowe w raporcie z badania sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 69, s. 243–252.
- Szczepankiewicz E.I. (2011), *Sprawozdanie finansowe funduszu inwestycyjnego jako przedmiot badania biegłego rewidenta*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 32, s. 329–345.
- Szczepankiewicz E.I. (2013), *Propozycja identyfikacji i klasyfikacji zagrożeń w ocenie zasadności przyjęcia założenia o kontynuacji działalności w jednostkach*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 73 (129), s. 113–130.
- Szczołka J. (2014), *Rewizja finansowa niezbędnym elementem bezpieczeństwa obrotu gospodarczego*, „Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Finansów i Prawa w Bielsku-Białej”, 3, s. 21–35.
- Turzyński M. (2011), *O transparentności działania biegłych rewidentów*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 41, s. 693–701.
- Tyrańska M. (2016), *Wybrane metody audytu sprawozdań finansowych*, „Journal of Modern Management Process”, 1 (1), s. 41–49.
- Voss G. (2008), *Etyka biegłego rewidenta*, „Przedsiębiorczość – Edukacja”, 4, s. 288–297.
- Watkins A.L., Hillison W., Morecroft S.E. (2004), *Audit Quality: a Synthesis of Theory and Empirical Evidence*, „Journal of Accounting Literature”, 23, s. 153.
- Węgrzyńska M. (2014), *Badanie sprawozdania finansowego jako narzędzie minimalizowania ryzyka działalności gospodarczej jednostki*, „Acta Universitatis Lodzianensis”, 300. Folia Oeconomica 2, 2 (300), s. 279–295.
- Wiśniewska J. (2013), *Klasyfikacja usług wykonywanych przez biegłych rewidentów*, „Copernican Journal of Finance & Accounting”, 2 (2), s. 203.
- Wójtowicz P. (2007), *Rewizja finansowa jako podstawa obiektywizacji wyniku finansowego spółek giełdowych*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie”, 735, s. 83–100.

## Podziękowania

Inspiracją do napisania tego artykułu było seminarium Instytutu Finansów Korporacji i Inwestycji SGH, na którym wskazano potrzebę syntezy prac o rewizji finansowej, za co wszystkim uczestnikom pragnę złożyć podziękowania. Chciałbym także podziękować pracownikom Czytelni Szkoły Głównej Handlowej za pasję, zaangażowanie, udzielone wyjaśnienia i porady w trakcie badań źródłowych. Pan Robert Sochań wsparł mnie swą wiedzą o znaczeniu rzeczownika *revidens*. Ostateczna wersja artykułu została wzbogacona przez uwagi nieznanymi mi recenzentów, za co dziękuję.

