

Joanna Kogut

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

**KIERUNKI ZMIAN W SYSTEMIE
REWIZJI FINANSOWEJ ORAZ ICH WPŁYW
NA JAKOŚĆ I POSTRZEGANIE BADANIA
SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH**

**DIRECTIONS OF CHANGES
IN THE AUDIT SYSTEM AND THEIR IMPACT
ON THE QUALITY AND PERCEPTION
OF THE AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS**

DOI: 10.15611/pn.2017.479.08

JEL Classification: M41, M42, M49

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie i ocena zmian w systemie rewizji finansowej, zmierzających do podniesienia jakości oraz roli badania sprawozdań finansowych. Zmiany te wynikają z dyrektyw Parlamentu Europejskiego i Rady, które transponowane są także do prawodawstwa polskiego. 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. W opracowaniu zaprezentowano też ocenę jakościową postrzegania audytu w Polsce, dokonaną na podstawie badań ankietowych, opracowanych przez Bank Światowy. Na podstawie tych badań można stwierdzić, że audyt jest różnie postrzegany, zarówno przez jego użytkowników, wykonawców oraz nadzorców, a wprowadzone i planowane, ewolucyjne zmiany w systemie regulacji prawnych można ocenić jako pozytywne, gdyż z założenia mają przyczynić się do poprawy jakości badania sprawozdań finansowych.

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

Summary: The main purpose of this article is to introduce and evaluate changes in auditing which tends to raise the quality and role of the audit of financial statements. These changes are a result of European Parliament's and Council's directives, which are transposed to the legislation in Poland. 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. There is also presented quality evaluation of the audit perception in Poland, which has been done based on surveys developed by the World Bank. Based on conducted empirical research, it can be said, that au-

dit is perceived differently by its users, contractors and supervisors; implemented and planned evolutionary changes in regulatory system can be evaluated as positive, because their assumptions are to contribute improvement in the audit of financial statements.

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

1. Wstęp

Kryzys rynku finansowego w latach 2007-2008 i jego skutki doprowadziły do podjęcia szeregu działań mających na celu poprawę jakości badania sprawozdań finansowych, a tym samym zwiększenia wiarygodności informacji przekazywanych za pomocą tych sprawozdań ich użytkownikom. Podjęto wiele debat i konsultacji społecznych dotyczących roli biegłego rewidenta, zakresu badania oraz sposobów wykorzystania funkcji badania sprawozdań finansowych dla poprawy i wzmocnienia stabilności finansowej. Opublikowana przez Komisję Europejską w 2010 r. tzw. Zielona Księga, zatytułowana „Polityka badania sprawozdań finansowych: lekcje wyciągnięte z kryzysu” [Zielona Księga... 2010] zapoczątkowała te działania. Poruszono tam w szczególności zagadnienia jakości badania, niezależności biegłego rewidenta, przeprowadzania badań wspólnych oraz komunikacji z biegłym rewidentem. Z przeprowadzonych konsultacji społecznych, jak również z wniosków wynikających z raportu oceniającego skuteczność wdrożonych rozwiązań wynikało, że przepisy Dyrektywy 2006/43/WE [2006] dotyczące przeprowadzania badania ustawowego rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych nie wzmocniły wystarczająco systemu rewizji finansowej, również i w Polsce, a kryzys finansowy ujawnił wiele niedoskonałości tego systemu w krajach Unii Europejskiej. Konieczne zatem jest doskonalenie i opracowanie szczegółowych regulacji mających na celu poprawę jakości badania sprawozdań finansowych.

Te przyczyny stały się punktem wyjścia do przygotowania i wprowadzenia przez Komisję Europejską szeregu zmian zasad działania biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych. Ich głównym celem jest poprawa jakości badania sprawozdań finansowych, wzmocnienia uczciwości, niezależności, obiektywizmu, odpowiedzialności, przejrzystości i wiarygodności biegłych rewidentów i firm audytorskich, zwiększenie roli komitetów audytu oraz nadzoru nad firmami audytorskimi i biegłymi rewidentami.

Celem artykułu jest więc przedstawienie i ocena zmian w systemie rewizji finansowej, zmierzających do podniesienia jakości i roli badania sprawozdań finansowych. Zmiany te wynikają z Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE z 16 kwietnia 2014 r. zmieniającej Dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych [Dyrektywa 2014/56/UE 2014], jak i Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych, jednostek in-

teresu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE [Rozporządzenie 537/2014].

W związku z koniecznością implementacji powyższych regulacji niezbędne są też zmiany w prawodawstwie polskim. Wdrożenie do polskiego prawa nowych przepisów UE dotyczących audytu finansowego ma nastąpić w drodze nowelizacji ustawy o biegłych i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw [Projekt ustawy o biegłych rewidentach 2016].

2. Podstawowe założenia Dyrektywy 2014/56/UE zmieniającej Dyrektywę 2006/46/WE oraz Rozporządzenia 537/2014

Zgodnie z założeniami Dyrektywy 2014/56/UE konieczna jest dalsza harmonizacja przepisów dotyczących warunków zatwierdzenia i rejestracji biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, zasad niezależności, obiektywizmu i etyki zawodowej, jak również ram publicznego nadzoru nad ich działalnością. Dążąc do integracji unijnego rynku badań ustawowych, należy jednak pamiętać, aby żadne firmy nie miały istotnej przewagi konkurencyjnej, która mogłaby prowadzić do całkowitego opanowania rynku audytowego przez kilka największych, międzynarodowych firm audytorskich.

W dyrektywie Unia Europejska zawarła 51 opcji rozwiązań, a w rozporządzeniu 32 opcje rozwiązań, co do wyboru których decyzję musi podjąć każde z państw członkowskich. Zmiany przepisów dotyczących systemu rewizji finansowej mają prowadzić m.in. do:

- wzmocnienia roli komitetów audytu powołanych w jednostkach zainteresowania publicznego (JZP);
- zwiększenia odpowiedzialności biegłych rewidentów za opinie i ich przejrzystość, dzięki dodatkowym elementom sprawozdania z badania;
- zwiększenia przejrzystości podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych JZP;
- umocnienia niezależności biegłego rewidenta i podmiotu uprawnionego;
- zwiększenia bezpieczeństwa rynku usług audytorskich dzięki utworzeniu Komitetu Europejskich Organów Nadzoru Audytowego.

Komitety audytu to obszar, który znajduje szczególne zainteresowanie w prawnych uregulowaniach dotyczących systemu rewizji finansowej w krajach członkowskich UE. Wzmocnienie roli komitetów audytu powołanych w JZP ma nastąpić dzięki lepszemu doborowi ich członków oraz zwiększeniu zakresu powierzonych im zadań.

Obecnie ogół członków komitetu audytu powinien posiadać wiedzę o branży, w której funkcjonuje JZP, a większość członków komitetu audytu powinna być niezależna od jednostki. Dodatkowo – jako opcję dla państw UE – wprowadzono możliwość zapisania w przepisach krajowych obowiązku corocznego wyboru przewod-

niczącego komitetu audytu przez walne zgromadzenie akcjonariuszy JZP. Ponadto zwiększono kompetencje komitetów audytu, powierzając im m.in. następujące zadania:

- informowania organu nadzorczego JZP o wynikach badania sprawozdania finansowego;
- wyjaśniania organowi nadzorcemu, w jaki sposób badanie wpłynęło na wiarygodność sprawozdawczości finansowej oraz jaka w tym była rola komitetu audytu;
- przedkładania zaleceń lub propozycji służących zapewnieniu wiarygodności sprawozdawczości finansowej;
- ponoszenia odpowiedzialności za rekomendację firmy audytorskiej oraz przedstawiania zaleceń dotyczących jej wyboru;
- kontrolowania niezależności biegłych rewidentów i firmy audytorskiej.

Kolejną kwestią zmienioną w dyrektywie jest zwiększenie odpowiedzialności biegłych rewidentów za opinie i ich przejrzystość dzięki dodatkowym elementom sprawozdania z badania. Dotychczasowy art. 28 ust. 2 Dyrektywy 2006/43/WE określa, jakie części powinno zawierać co najmniej każde sprawozdanie biegłego rewidenta. Państwa UE mogą ustanowić dodatkowe wymogi dotyczące zawartości sprawozdania z badania. Ponadto w przypadku badań wspólnych, tj. gdy badanie przeprowadza więcej niż jedna firma audytorska, biegli rewidenci będą musieli uzgodnić wyniki badania i przedstawić wspólne sprawozdanie z badania. W razie braku porozumienia każdy biegły rewident przedstawi swoją opinię w osobnym akapicie sprawozdania z badania i wyjaśni, na czym polega różnica zdań. Sprawozdanie z badania wymaga podpisania i opatrzenia datą przez biegłego rewidenta, a sprawozdanie z badania wspólnego podpisują wszyscy biegli rewidenci.

Ponadto ulega rozszerzeniu zakres i zawartość informacyjna sprawozdania z badania, w szczególności jeżeli przedmiotem badania jest sprawozdanie finansowe JZP. Biegły rewident lub firma audytorska będą przedstawiały wyniki badania ustawowego w sprawozdaniu z badania, a dodatkowo dla JZP sporządzane będzie sprawozdanie dla komitetu audytu. Sprawozdanie z badania JZP będzie zawierało dodatkowo wiele elementów wynikających bezpośrednio z Rozporządzenia nr 537/2014, w tym m.in. przedstawienie opisu najbardziej znaczących ocenionych rodzajów ryzyka istotnego zniekształcenia, w tym ocenionych rodzajów ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem wraz z podsumowaniem reakcji biegłego rewidenta na te rodzaje ryzyka. Rozszerzenie obowiązków raportowania przez biegłego rewidenta niewątpliwie zwiększa zakres jego pracy i wpływa na warunki zawieranych umów. Nowy zakres sprawozdania z badania oznaczać może także większe zaangażowanie ze strony badanych jednostek zainteresowania publicznego, w tym komitetów audytu [Komunikat nr 14/2016, 2016].

Kolejną zmianą przepisów dotyczącą systemu rewizji finansowej jest zwiększenie przejrzystości podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych JZP, które wiąże się z obowiązkiem corocznego podania na swojej stronie interneto-

wej sprawozdania z przejrzystości, zgodnie z art. 13 rozporządzenia. Powinno to nastąpić najpóźniej cztery miesiące po zakończeniu roku obrotowego, a sprawozdanie to ma być dostępne na stronie internetowej przez co najmniej pięć lat.

W celu uniknięcia konfliktów interesów istotne jest, aby przed przyjęciem lub kontynuowaniem zlecenia badania ustawowego JZP biegły rewident lub firma audytorska sprawdzili, czy spełnione są wymogi w zakresie niezależności, a w szczególności, czy istnieją jakiegokolwiek zagrożenia dla niezależności wynikające z powiązań z daną jednostką. Wzmocnieniu niezależności podmiotu uprawnionego i biegłego rewidenta, badającego sprawozdanie JZP, mają służyć zmiany dotyczące:

- stosowania obiektywnych procedur wyboru podmiotu uprawnionego,
- zasad rotacji podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych,
- zakazu świadczenia innych niż badanie usług na rzecz badanej jednostki.

Obiektywna procedura powołania firmy audytorskiej po raz pierwszy lub też jej nowe mianowanie, gdy upłynął maksymalny okres trwania zlecenia, na podstawie której komitet audytu wydaje rekomendacje jej wyboru, powinna opierać się na następującym postępowaniu:

1. JZP może zaprosić dowolne firmy audytorskie do składania ofert na świadczenie usługi badania, pod warunkiem że przetarg nie wyklucza z udziału w procedurze wyboru firm audytorskich, które w danym państwie w poprzednim roku kalendarzowym uzyskały od JZP mniej niż 15% swojego całkowitego wynagrodzenia z badań.

2. JZP ma swobodę określenia procedury wyboru i może prowadzić negocjacje z oferentami w trakcie procedury.

3. Jeśli zgodnie z prawem unijnym lub krajowym wymagane jest przestrzeganie przez firmy audytorskie określonych standardów jakości, standardy te zostają uwzględnione w dokumentacji przetargowej.

4. JZP ocenia złożone oferty zgodnie z kryteriami wyboru określonymi w dokumentacji przetargowej.

Za procedurę wyboru odpowiada komitet audytu, który zatwierdza także sprawozdanie zawierające wnioski z procedury wyboru, które przygotowuje JZP.

Rozporządzenie nr 537/2014 wprowadza także obowiązkową rotację firmy audytorskiej. Maksymalny okres, przez który firma audytorska może kontynuować nieprzerwanie badanie sprawozdań finansowych danej jednostki, wynosi 10 lat. Wyjątkiem są sytuacje, gdy badanie było przeprowadzane przez jednego biegłego rewidenta; wówczas państwa UE mogą ustalić, że pierwszy 10-letni okres zostanie przedłużony do 20 lat, pod warunkiem że po upływie 10 lat przeprowadzona zostanie ponownie procedura wyboru w formie przetargu. Natomiast gdy przeprowadzono badanie wspólne, państwa UE mogą ustalić, iż zlecenie może zostać automatycznie przedłużone do 24 lat po pierwszych 10 latach (bez konieczności organizowania przetargu). W wyjątkowych przypadkach właściwe organy krajowe będą mogły na wniosek JZP przyznać jej prawo do przedłużenia zlecenia o kolejne dwa lata po drugim przedłużeniu.

Z kolei kluczowi biegli rewidenci, odpowiedzialni za przeprowadzenie badania, będą mieli obowiązek zakończenia swojego udziału w badaniu JZP nie później niż po upływie 7 lat od daty swojego powołania oraz nie będą mogli podjąć się badania teje jednostki wcześniej niż po upływie 4 lat. Ponadto przepisy UE nie nakładają obowiązku rotacji biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych badających jednostkowe lub skonsolidowane sprawozdania finansowe innych jednostek aniżeli JZP.

Zagrożeniem dla niezależności biegłego rewidenta może być wysokość i sposób ustalania wynagrodzenia za badanie. Istotne więc jest, aby wynagrodzenia to nie było zależne od spełnienia określonego warunku, ale gdy jest ono znaczące, aby została ustalona określona procedura jego ustalania, zapewniająca odpowiednią jakość badania.

Rozporządzenie nr 537/2014 wprowadza w tym zakresie konkretne ograniczenia. Jeżeli całkowite wynagrodzenie otrzymane od danej JZP za każde z trzech ostatnich kolejnych lat obrotowych wynosić będzie ponad 15% całkowitego wynagrodzenia uzyskanego przez firmę audytorską, przeprowadzającą badanie JZP w każdym z tych lat, firma audytorska ma obowiązek ujawnienia tego faktu komitetowi audytu badanej JZP i omówienia z nim zabezpieczeń zastosowanych dla ograniczenia zagrożeń niezależności tej firmy. Komitet audytu rozważy w takim przypadku, czy sprawozdanie z badania powinno przed jego wydaniem zostać poddane kontroli zapewnienia jakości przez innego biegłego rewidenta lub inną firmę audytorską. W przypadku gdy wynagrodzenie otrzymane od JZP nadal będzie przekraczać 15% całkowitych wynagrodzeń otrzymanych przez taką firmę audytorską, komitet audytu zdecyduje, na podstawie obiektywnych przyczyn, czy firma audytorska może kontynuować przeprowadzanie badań przez dodatkowy okres, który w żadnym przypadku nie może przekraczać 2 lat.

Kwestia ograniczeń w zakresie wysokości wynagrodzenia odnosi się także do rodzajów świadczonych usług na rzecz badanej jednostki, innych niż badanie sprawozdanie finansowe. Wprowadzono więc zakaz wykonywania dodatkowych usług przez biegłych rewidentów, takich jak:

- usługi podatkowe, konsultingowe i doradcze na rzecz badanej jednostki;
- usługi, które wiążą się z jakimkolwiek udziałem w zarządzaniu lub procesie decyzyjnym badanej jednostki;
- usługi związane z finansowaniem, strukturą kapitałową i alokacją kapitału oraz strategią inwestycyjną badanej jednostki, z wyjątkiem świadczenia usług takich, jak usługi *due diligence*, wystawianie listów poświadczających w związku z prospektami emisyjnymi badanej jednostki oraz inne usługi atestacyjne (poświadczające).

W przypadku gdy podmiot uprawniony będzie świadczyć przez co najmniej trzy kolejne lata obrotowe na rzecz badanej JZP inne niż badanie, niezabronione usługi, to całkowite wynagrodzenie za takie usługi nie może być wyższe niż 70% średniego wynagrodzenia płaconego za badania w trzech ostatnich kolejnych latach przez daną JZP.

Zmiany przepisów dotyczących systemu rewizji finansowej mają służyć także zwiększeniu bezpieczeństwa rynku usług audytorskich. W tym celu powołany zostanie Komitet Europejskich Organów Nadzoru Audytowego (KEONA), którego zasadniczym zadaniem będzie nadzorowanie współpracy między krajowymi organami nadzorującymi rynek usług audytorskich w krajach UE (w Polsce takim organem nadzorującym jest KNA). Tym samym KEONA przejmie dotychczasowe funkcje Europejskiej Grupy Organów Nadzoru nad Rewidentami (EGAOB).

3. Zmiany regulacyjne w polskim systemie rewizji finansowej i postrzegania audytu w Polsce


Implementacja regulacji UE w zakresie audytu ma nastąpić poprzez zmianę ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie. Projekt założeń do ustawy opublikowano w sierpniu 2015 r., a wymagany przez UE termin implementacji to 17 czerwca 2016 r. [Projekt ustawy o biegłych rewidentach 2016]. Celem projektowanych zmian jest wzmocnienie niezależności i obiektywizmu biegłych rewidentów i firm audytorskich. W tym zakresie zostaną wprowadzone rozwiązania ograniczające konflikt interesów występujących między biegłym rewidentem i firmą audytorską a jednostką badaną, m.in. czarna lista usług zakazanych, limity wynagrodzenia za usługi inne niż badanie lub warunkowo dopuszczone oraz limit wynagrodzenia od jednego klienta.

Kolejnym celem projektu jest poprawa jakości badań ustawowych, m.in. poprzez zwiększenie przejrzystości i jakości informacji przekazywanych przez firmy audytorskie takim podmiotom jak: jednostki badane, komitety audytu JZP, rady nadzorcze, Komisja Nadzoru Finansowego (KNF) i Komisja Nadzoru Audytowego (KNA). Uszczegółowione zostaną także zasady wewnętrznej organizacji firmy audytorskiej, a wzmocniona zostanie rola i zadania komitetów audytu tworzonych JZP.

Ostatnim z celów określonych w projekcie ustawy jest wzmocnienie nadzoru publicznego poprzez zwiększenie jego niezależności od środowiska biegłych rewidentów (brak praktyków w organie nadzoru publicznego i bezpośrednia realizacja kontroli przez KNA, w związku z nieprawidłowościami przy badaniach ustawowych JZP). Zwiększone zostaną również uprawnienia nadzorcze i dochodzeniowe nadzoru publicznego. Dotyczy to także zwiększenia uprawnień nadzoru, jeśli chodzi o nakładanie kar i sankcji, który wiąże się z większym katalogiem osób podlegających karze za naruszenie przepisów ustawy i rozporządzenia unijnego oraz zaostrenie katalogu kar.

Ponadto Komisja Nadzoru Finansowego wyznaczona zostanie jako organ nadzoru publicznego odpowiedzialny za realizację zadań obejmujących nadzór nad JZP w zakresie: wyboru firmy audytorskiej przez JZP, rotacji firmy audytorskiej i kluczowego biegłego rewidenta oraz nad działalnością komitetów audytu. A częstotliwość kontroli firm audytorskich dostosowana zostanie do wyników analizy ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w procesie badania. Najważniejsze regulacje przyjęte w projekcie ustawy przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Regulacje w projekcie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym

<p>Proponowane zmiany regulacji w zakresie rewizji finansowej w Polsce:</p> 
<ul style="list-style-type: none">• objęcie nadzorem publicznym jedynie badań wymaganych prawem unijnym lub krajowym;• określenie katalogu jednostek zainteresowania publicznego (JZP);• ustanowienie zasad rotacji podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych i kluczowego biegłego rewidenta w przypadku badań ustawowych JZP;• uzupełnienie listy tzw. usług zakazanych;• zwolnienie z zakazu świadczenia na rzecz badanej JZP niektórych usług podatkowych i usług w zakresie wyceny;• wprowadzenie możliwości warunkowego świadczenia na rzecz badanej jednostki, niebędącej JZP niektórych usług podatkowych i wycen;• obniżenie z 70% do 50% wysokości limitu na wynagrodzenie za usługi podlegające warunkowemu zwolnieniu z zakazu świadczenia na rzecz JZP,• określenie zasad tworzenia i działania komitetu audytu przez JZP;• wyznaczenie organów nadzoru publicznego odpowiedzialnych za realizację zadań obejmujących nadzór nad JZP;• określenie maksymalnej wysokości opłaty z tytułu nadzoru nad jakością badań ustawowych JZP oraz z tytułu nadzoru nad jakością badań ustawowych jednostek niebędących JZP;• określenie zasad odpowiedzialności dyscyplinarnej oraz odpowiedzialności za nieprawidłowe wykonanie badania ustawowego JZP, a także zasad odpowiedzialności podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych, JZP oraz osób trzecich za naruszenie przepisów ustawy i rozporządzenia;• określenie częstotliwości i zasad przeprowadzania kontroli w podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Projekt ustawy o biegłych rewidentach 2016].

Obecne postrzeganie rewizji finansowej w Polsce jest bardzo zróżnicowane. Na podstawie raportu opracowanego przez Bank Światowy we współpracy z Ministerstwem Finansów (MF), Komisji Nadzoru Audytowego (KNA) oraz Krajowej Izby Biegłych Rewidentów (KIBR), dotyczącego analizy ilościowej i jakościowej audytu w Polsce [Rynek audytu w Polsce 2016] można ocenić, jak postrzegany jest audyt finansowy w Polsce. Do realizacji tego zadania wybrano grupę kluczowych interesariuszy, a rozmowy i ankiety zostały przeprowadzone wśród dyrektorów spółek, inwestorów instytucjonalnych, przewodniczących i członków Komitetów Audytu, wykonawców audytu, nadzorców i stowarzyszeń zawodowych, instytucji edukacyjnych, organów zawodowych z dziedziny rachunkowości, studentów, członków KIBR oraz kandydatów na biegłych rewidentów.

Na podstawie przeprowadzonych badań można wnioskować, iż 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. Postrzeganie

komitetów audytu i rad nadzorczych również uległo zmianie. Rola tych organów oceniana jest na coraz wyższym poziomie, jednak nadal niewystarczającym. Wynika to z problemów dotyczących niskiego wynagrodzenia oraz składu powoływanego 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 również, 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 uległa obniżeniu. Zdaniem ankietowanych kilkuletni okres kształcenia kandydatów na biegłych rewidentów nie zachęca młodych ludzi do wykonywania tego zawodu. Wybrane odpowiedzi i opinie na temat postrzegania i roli audytu w ramach określonych zagadnień zaprezentowano w tabeli 2.

Tabela 2. Postrzeganie i rola audytu w Polsce

Zagadnienie	Odpowiedzi i opinie
1	2
Zrozumienie przez społeczeństwo roli badania sprawozdań finansowych	<ul style="list-style-type: none"> około połowa ankietowanych uważa, że społeczeństwo rozumie rolę badania sprawozdań finansowych, pozostałe osoby wyraziły opinie przeciwną; społeczeństwo i przedsiębiorcy postrzegają audyt jako wymóg prawny i ustawowy, nie widząc potencjalnych korzyści; firmy międzynarodowe lepiej rozumieją rolę badania sprawozdań finansowych niż krajowe, które należy edukować i szkolić; ocena roli audytu zależy od rozmiaru badanej jednostki, mniejsze podmioty postrzegają go jako kontrolę podatkową, a biegłych rewidentów jak policjantów lub osoby kontrolujące ich księgi rachunkowe; w dużych spółkach biegli rewidenty kontrolując księgi rachunkowe, przyczyniają się do kreatywnej księgowości, a nawet oszustw; usługa badania nie dotyczy tylko zapewnienia odnośnie do sprawozdania finansowego, ale także gwarantuje wykrycie problemów z wypłacalnością badanej jednostki czy też brak nadużyć.
Postrzeganie wartości badania sprawozdań finansowych	<ul style="list-style-type: none"> ponad połowa ankietowanych odpowiedziała, że audyt postrzegany jest jako wartościowa usługa, a blisko 50% postrzega ją jako bezwartościową; postrzeganie wartości audytu często zależy od struktury właścicielskiej: jeśli spółka zarządzana jest przez właściciela, bardziej cenione jest udzielenie przez biegłego rewidenta wskazówek i porad dyrektorowi finansowemu; opinie na temat doceniania usług badania sprawozdania finansowego przez inwestorów instytucjonalnych były podzielone, niektórzy uważają, że nawet opinie z zastrzeżeniem są ignorowane przez rynek i nie mają wpływu na cenę akcji;

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> więksi inwestorzy i spółki bardziej doceniają rolę audytu i więcej wymagają od biegłych rewidentów; postrzeganie wartości audytu jest bardziej zauważalne, gdy biegły rewident lepiej rozumie badaną jednostkę i jej doradza.
Zaufanie do wiarygodności sprawozdań finansowych	<ul style="list-style-type: none"> 60% badanych uważa, że istnieje ufność do wiarygodności audytu, 30% potwierdziło brak takiej ufności, a 10% nie było pewnych; badania sprawozdań finansowych banków, a także badania wykonywane przez międzynarodowe firmy audytorskie są co do zasady wiarygodne; niezależność biegłego rewidenta łatwiej osiągnąć w większej firmie niż w małych spółkach, gdzie biegły rewident jest często w bliskiej relacji z zarządem; młodszy rangą pracownicy wykonują większość czynności rewizji finansowej ze względu na presję cenową, a specjaliści uczestniczą w tym w mniejszym stopniu; audyty wykonywane przez mniejsze firmy są mniej wiarygodne, a starsi biegli rewidentenci nie zawsze rozumieją i nie zawsze wykonują badanie sprawozdań finansowych w oparciu o ryzyko.
Wynagrodzenie za usługi badania sprawozdań finansowych i usługi nieaudytowe	<ul style="list-style-type: none"> 67% badanych stwierdziło, że wynagrodzenia za usługi badania sprawozdań finansowych są zbyt niskie, 25% było przeciwnego zdania, a 8% nie było pewnych; wynagrodzenie za usługi badania jest zbyt niskie w porównaniu z innymi krajami, co wynika z długotrwałej „wojny cenowej”; wynagrodzenie jest zbyt niskie, aby przeprowadzić badanie o wysokiej jakości; zaostrzone przepisy spowodują wzrost wynagrodzeń za badanie sprawozdań finansowych; spółki traktują audyt jako dodatkowy podatek, nie dostrzegając jego wartości, przez co ograniczają koszty; istnieje niewielkie poparcie dla powiązania wynagrodzenia za usługi badania sprawozdań finansowych z wynagrodzeniem za usługi nieaudytowe (wyjątek stanowią duże, międzynarodowe sieci firm audytorskich).
Rola Komitetów Audytu (KA)/Rad Nadzorczych (RN) w procesie badania sprawozdań finansowych	<ul style="list-style-type: none"> około połowy ankietowanych wyraziło pogląd, że zdolność komitetów audytu do wypełniania ich roli poprawia się, 40% nie dostrzega zmian, a 11% stwierdziło, że ulega pogorszeniu; potencjał KA/RN poprawia się, jednak istnieje dużo rozbieżności w opiniach, gdy KA/RN współpracują z rewidentami i w jakim stopniu rozumieją badanie sprawozdań finansowych; członkostwo KA/RN jest często tylko formalnym spełnieniem wymogów przepisów prawa, bez rzeczywistego nadzoru; wymóg włączenia do KA/RN większej liczby osób mających doświadczenie i wiedzę w zakresie audytu jest postrzegane pozytywnie; niskie wynagrodzenia członków KA/RN zmniejsza ich rolę oraz ogranicza możliwość przyjmowania członków posiadających odpowiednie kompetencje i doświadczenie;

Tabela 2, cd.

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> • nowe wymogi dotyczące niezależności KA/RN stanowią wyzwanie dla wielu polskich firm, które najczęściej składają się z członków rodzin głównych udziałowców.
Zmiany w nadzorowaniu badania sprawozdań finansowych	<ul style="list-style-type: none"> • około 70% ankietowanych stwierdziło, że nowy system nadzoru audytu przyczyni się do poprawy jakości badań, 30% wyraziło pogląd przeciwny, a 3% nie było pewnych; • nowe wymogi w tym zakresie wpłyną w niewielkim stopniu na badanie sprawozdań finansowych spółek sektora usług finansowych; • nowy obowiązek KA dotyczący bezpośredniego nadzorowania audytu oraz wymóg posiadania dwóch członków KA/RN z doświadczeniem w dziedzinie finansów powinny pozytywnie wpłynąć na rynek audytu; • nowe wymogi przyniosą jednak dodatkowe koszty i nie jest dokładnie określone, czy mogą one zostać podzielone między rewidentów i rynek, nie są również znane korzyści z dodatkowych kosztów; • nadzór KNA, w tym kontrole, powinny być realizowane na wysokim poziomie technicznym i nie nazbyt sformalizowane; • wejście w życie nowych regulacji dotyczących audytu może doprowadzić do wykluczenia z rynku małych firm audytorskich.
Audyt jako ścieżka kariery i atrakcyjność zawodu	<ul style="list-style-type: none"> • ponad 50% badanych oceniło zawód biegłego rewidenta jako atrakcyjny dla absolwentów, 37% stwierdziło, że nie jest on atrakcyjny, a 7% nie było pewnych; • rozkład odpowiedzi był różny w zależności od grupy: mała grupa (25%) biegłych rewidentów i członków KIBR uważa ten zawód za atrakcyjny (60% ma przeciwnie zdanie), natomiast wśród studentów i kandydatów na biegłych rewidentów proporcje są odwrotne; • wielu partnerów firm audytorskich wskazało, że zawód ten jest coraz mniej atrakcyjny, nie tylko finansowo; • 73% ankietowanych potwierdziło, że ich pracownicy mają dostęp do wysokiej jakości szkoleń w ramach doskonalenia zawodowego, 24% stwierdziło, że nie ma takiego dostępu, a 3% nie udzieliło odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Rynek audytu 2016].

Proponowane zmiany, zarówno w przepisach unijnych, jak i krajowych, które mają zmierzać do podniesienia jakości badania sprawozdań finansowych, są pożądane i konieczne. Ma to nastąpić poprzez ograniczenie ryzyka potencjalnego konfliktu interesów ze względu na istniejący system, w którym badana jednostka wybiera biegłego rewidenta, jak też ułatwienie zmiany biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej. A także poprzez zapobieganie konfliktom interesów wynikającym ze świadczenia usług niebędących badaniem na rzecz JZP oraz poprawę efektywności, niezależności i spójności regulacji w zakresie nadzoru nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi przeprowadzającymi badania ustawowe JZP.

Zdaniem wielu autorów zmiany wynikające z wprowadzenia nowych dyrektyw unijnych, które zostaną zaimplementowane do polskiego systemu prawnego, należy

uznać za zapowiedź kierunków dalszej ewolucji, prowadzącej m.in. do wzmocnienia niezależności biegłych rewidentów i firm audytorskich, zapewnienia bardziej przejrzystego systemu nadzoru publicznego nad wykonywaniem tego zawodu oraz wykorzystania potencjału komitetów ds. audytu w jednostkach zainteresowania publicznego.

Przed współczesną rewizją finansową staje więc wiele coraz nowszych wyzwań, a kierunki zmian w tym zakresie powinny przyczynić się do zwiększenia jakości badania sprawozdań finansowych oraz postrzegania i roli audytu.

4. Zakończenie

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

Również na podstawie prowadzonych badań empirycznych w tym zakresie można stwierdzić, że audyt jest różnie postrzegany, zarówno przez jego użytkowników, jak i wykonawców oraz 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. Dlatego też przedstawione zmiany regulacji prawnych w systemie rewizji finansowej można określić jako zmiany ewolucyjne i ocenić je jako pozytywne oraz oczekiwać, że wprowadzenie tych zmian w praktyce rewizji finansowej, również w Polsce, przyczyni się do wzrostu jakości badania sprawozdań finansowych, w szczególności JZP.

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 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych., Dz.Urz. UE nr L 157/87.
- Dyrektywa 2014/56/UE Parlamentu Europejskiego i Rady z 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.
- Komunikat nr 14/2016 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z 17 czerwca 2016 r. w sprawie przepisów regulujących działalność biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych badających sprawozdania finansowe jednostek zainteresowania publicznego (JZP) mających zastosowanie od 17 czerwca 2016 r., www.kibr.org.pl (20.04.2017).

- Pfaff J., 2016, *Nowa jakość badania sprawozdań finansowych*, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 2 (80), cz. 2, s. 509-515.
- Projekt ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, 2016, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12284259> (20.04.2017).
- 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 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, Dz.U. nr 77, poz. 649 ze zm.
- Zielona księga – Polityka badania sprawozdań finansowych: lekcje wyciągnięte z kryzysu, 2010. Komisja Europejska, COM (2010) 561 z 13.10.2010.