

Mariusz Andrzejewski

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

ZMIANY REGULACYJNE W SYSTEMIE REWIZJI FINANSOWEJ I ICH WPŁYW NA POLITYKĘ JAKOŚCI W FIRMACH AUDYTORSKICH

Wprowadzenie

System rewizji finansowej wydaje się ulegać procesom nieustannej transformacji, szczególnie w czasach kryzysu. Jest to pochodną sytuacji, w której rosnące potrzeby informacyjne rodzą nowe wymagania zgłaszane przez odbiorców. Zmiany te są więc wymuszane potrzebami interesariuszy, którzy oczekują wiarygodnej informacji ekonomicznej w ujęciu *ex post* i *ex ante*. Za rewolucyjne można było uznać zmiany w systemie rewizji finansowej, które wprowadziła ustawa SOX z 2002 roku w Stanach Zjednoczonych (Sarbenes-Oxley Act). Większość pozytywnie ocenionych przez rynki kapitałowe zmian z ustawy SOX została wprowadzona także w Dyrektywie 2006/43/WE, która reguluje te kwestie w Unii Europejskiej. W pierwszej dekadzie XXI wieku wydawało się, że większość niedoskonałości funkcjonowania systemów rewizji finansowej w USA i Unii Europejskiej została usunięta i nowe rozwiązania zapewnią lepszą jakość ustawowego badania sprawozdań finansowych, wykonywanych przez certyfikowanych biegłych rewidentów. Nowe rozwiązania zaproponowane w tej ustawie dotyczyły przede wszystkim: powołania komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego, do których zaliczamy przede wszystkim spółki giełdowe, wprowadzenia definicji „sieci”, ustanowienia nadzoru publicznego nad środowiskiem biegłych rewidentów, wzmocnienia niezależności i bezstronności biegłych rewidentów. Nowe rozwiązania opracowane na rynku amerykańskim szybko znalazły także uznanie w strukturach Unii Europejskiej. Dowodem tego jest dyrektywa 2006/43/WE, w której zalecono wdrożenie większości roz-

wiązań zawartych w ustawie SOX. Z oczywistych względów miało to wpływ na system rewizji finansowej w Polsce, czego dowodem są zmiany ustawy o rachunkowości i nowy kształt ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym z 7 maja 2009 roku (zwana dalej ustawą o biegłych rewidentach). W znowelizowanej ustawie o biegłych rewidentach m.in. wprowadzono pojęcie jednostek zainteresowania publicznego, zdefiniowano czynności rewizji finansowej oraz poświęcono wiele miejsca kwestiom dotyczącym zasad funkcjonowania podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych. Zmiany dotyczące poprawy systemu zarządzania jakością, jak również określające zasady bezstronności i niezależności biegłych rewidentów w polskich warunkach nie musiały być duże, gdyż nasze krajowe, dotychczasowe rozwiązania w tym zakresie były bardzo zbliżone do tych zawartych w dyrektywie. Analiza najnowszych zmian, która zostanie przedstawiona w niniejszym artykule, potwierdzi tę hipotezę. Można było sądzić, że rozwiązania zawarte zarówno w ustawie SOX, jak i w Dyrektywie 2006/43/WE na tyle wzmocnią system rewizji finansowej również w Polsce, że jego funkcjonowanie w gospodarce na długie lata nie będzie budziło zastrzeżeń. Niestety, kryzys finansowy, który rozpoczął się w 2008 roku od upadku banku Lehman Brothers, obnażył wiele niedoskonałości w funkcjonowaniu systemu rewizji finansowej w krajach Unii Europejskiej. Bardzo szybko zwróciła na to uwagę Komisja Europejska, która 13 października 2010 roku wydała tzw. zieloną księgę pt. *Polityka badania sprawozdań finansowych: lekcja wyciągnięta z kryzysu*. W dokumencie tym już we wprowadzeniu Komisja Europejska stawia zasadnicze pytanie o to, jak to jest możliwe, że większość banków w UE, które miały istotne problemy z płynnością finansową w latach 2007-2008 i były bliskie bankructwa, otrzymała pozytywne opinie od biegłych rewidentów.

Przedmiotem rozważań w niniejszym artykule będą zmiany w systemie rewizji finansowej, które wprowadzają zarówno Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 roku zmieniająca Dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych¹, jak również Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 roku w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych, jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE².

¹ Dz. Urz. UE L. 158/196.

² Dz. Urz. UE L. 158/77.

Celem głównym artykułu jest merytoryczna analiza najnowszych zmian w systemie rewizji finansowej, które wynikają z Dyrektywy 2014/56/UE i Rozporządzenia 537/2014, pod kątem wyników badań empirycznych z tego zakresu zrealizowanych w wybranych ośrodkach akademickich w Polsce. W artykule postanowiono zweryfikować hipotezę, która mówi, że polski system rewizji finansowej również zawiera niedoskonałości w sposobie funkcjonowania, aczkolwiek wiele jego elementów zostało bardzo dobrze zaprojektowanych już w ustawie o biegłych rewidentach z 2009 roku. Tak sformułowana hipoteza jest uzasadniona tym, że ustawa o biegłych rewidentach została uchwalona już po pierwszych symptomach sytuacji kryzysowej z 2008 roku, a więc teoretycznie istniała możliwość wdrożenia lepszych rozwiązań, które mogły uwzględnić te problemy, na które Komisja Europejska zwróciła uwagę już w 2010 roku w zielonej księdze.

Analiza zmian regulacyjnych wynikających z Dyrektywy 2014/56/UE i Rozporządzenia 537/2014 Parlamentu Europejskiego i Rady

Należy podkreślić, że analizowane przepisy prawa unijnego (dyrektywa i rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady) są efektem rozpoczętych przez Komisję Europejską konsultacji społecznych, w których punktem wyjścia były treści zielonej księgi z 13 października 2010 roku. Konsultacje te były istotnym elementem swoistej reformy regulacyjnej rynku finansowego w zakresie badania sprawozdań finansowych, a ich pierwsze efekty znalazły swoje odzwierciedlenie już 13 września 2013 roku, kiedy to Parlament Europejski wydał stosowne sprawozdanie dotyczące wyników konsultacji i dyskusji nad problemami zawartymi w zielonej księdze.

Poniżej przedstawione zostały wybrane pytania postawione w zielonej księdze, w ramach których zostanie przeprowadzona analiza zmian w systemie rewizji finansowej krajów Unii Europejskiej dokonanych w 2014 roku. Komisja Europejska postawiła m.in. następujące pytania:

1. Czy sądzą Państwo, że można jeszcze zwiększyć ogólny poziom „jakości badania sprawozdań finansowych”?
2. Czy sądzą Państwo, że badanie powinno gwarantować pewność co do dobrej kondycji finansowej spółek? Czy badanie sprawozdań finansowych może spełnić taki cel?
3. Czy zastosowana metodyka badania powinna być lepiej wyjaśniana użytkownikom, aby ograniczyć rozbieżności oczekiwań i wytłumaczyć rolę badania?

4. Czy należy zmienić negatywny odbiór zastrzeżeń zawartych w sprawozdaniach z badania? Jeśli tak, to w jaki sposób?
5. Jakie informacje dodatkowe powinny być przekazywane zewnętrznym stronom zainteresowanym i w jaki sposób?
6. Czy między zewnętrznymi biegłymi rewidentami, wewnętrznymi audytorami a komitetem ds. audytu prowadzony jest adekwatny i regularny dialog? Jeśli nie, jak można poprawić tę komunikację?
7. Czy biegli rewidenci powinni się regularnie komunikować ze stronami zainteresowanymi? Czy należy zmniejszyć odstęp między końcem roku a datą badania?

Warto zaznaczyć, że wprowadzane zmiany dotyczą ustawowego badania jednostek interesu publicznego. W Polsce jednostki te określone zostały w ustawie o biegłych rewidentach jako jednostki zainteresowania publicznego (jzp) i należą do nich m.in.: spółki giełdowe, banki, ubezpieczyciele, różnego rodzaju fundusze, a także spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe (SKOK-i).

Dyrektywa 2014/56/UE zmieniająca Dyrektywę 2006/46/WE

W dyrektywie podkreśla się, że należy dążyć do eliminacji barier w działaniu biegłych rewidentów i firm audytorskich w różnych krajach UE, a tym samym doprowadzić do zintegrowania unijnego rynku badań ustawowych. Zdaniem autora działania te są zarówno słuszne, jak i niebezpieczne. Faktem jest, że mamy już dziś wspólny rynek finansowy, rynek pracy, rynek dóbr i usług w Unii Europejskiej, jednak w procesie integracji unijnego rynku badań ustawowych należy zadbać, żeby na samym początku tego procesu żadne firmy nie miały istotnej przewagi konkurencyjnej, gdyż wtedy taka integracja może się zakończyć całkowitym zagarnięciem tego rynku przez kilka największych, międzynarodowych firm audytorskich.

W punkcie (5) preambuły do Dyrektywy 2014/56/UE stwierdzono, że główna odpowiedzialność za dostarczanie informacji finansowych powinna spoczywać na kierownictwie badanych jednostek, a rola biegłych rewidentów i firm audytorskich polegać ma na aktywnym podważaniu informacji od kierownictwa z perspektywy użytkownika. Unia Europejska stara się podnieść poziom zawodowego sceptycyzmu, co ma wpłynąć na wzrost jakości badania. Biegli rewidenci oraz firmy audytorskie powinni uznawać możliwość zaistnienia istotnych zniekształceń powstałych w wyniku oszustwa lub błędu, bez względu na dotychczasową dobrą opinię o danej jednostce gospodarczej. Takie stwierdzenia są dowodem determinacji w walce o wyższą jakość ustawowych badań sprawozdań finansowych.

Władze Unii Europejskiej podkreślają dodatkowo znaczenie niezależności i bezstronności biegłych rewidentów. Biegli rewidenci i firmy audytorskie będą zobowiązane do prowadzenia dokumentacji wszystkich ewentualnych zagrożeń własnej niezależności, a także powinni dokumentować zastosowane zabezpieczenia ich niezależności. W Polsce warunki niezależności są stosunkowo rygorystycznie określone w ustawie o biegłych rewidentach, a ustawa o rachunkowości mówi, że jeżeli badanie sprawozdania finansowego nie zostanie zrealizowane z zachowaniem tych warunków, to jest ono z mocy prawa nieważne.

W punkcie (11) preambuły do analizowanej dyrektywy czytamy, że zainteresowane strony mogą nie być świadome ograniczeń badania np. w odniesieniu do istotności, technik doboru próby, roli biegłego rewidenta w stwierdzaniu nieprawidłowości lub wykrywaniu błędów, co może prowadzić do nieporozumień pomiędzy badaną jednostką a biegłym rewidentem lub firmą audytorską, a także pomiędzy odbiorcami informacji zawartych w opinii i sprawozdaniu z badania. W dyrektywie zaleca się zwiększenie jasności w informowaniu zainteresowanych stron co do zakresu badania. Autor odbiera to jako pozytywną odpowiedź na jego postulaty wyjaśniania w treści opinii metodologii wyznaczania istotności, szacowania ryzyka oraz przyjętych procedur doboru próby. Ważne jest teraz to, jak te kierunkowe zapisy zostaną uwzględnione w krajowych rozwiązaniach³.

Inną kwestią związaną z integracją rynku badań ustawowych jest sprawa stosowania jednolitych Międzynarodowych Standardów Badania (MSB). W tym zakresie Unia Europejska stoi na stanowisku, że biegli rewidenci i firmy audytorskie powinni posługiwać się standardami, które Komisja Europejska zatwierdzi jako obowiązujące w UE. Będzie natomiast możliwe wydawanie w poszczególnych państwach UE krajowych standardów, które jednak będą stosowane w obszarach, które nie są regulowane przez obowiązujące MSB. W Polsce w ustawie o biegłych rewidentach z 2009 roku od samego początku wprowadzono taki zapis, jednak Komisja Europejska zwlekała z wydaniem rozporządzenia, które formalnie wprowadziłoby jako obowiązujące w naszym kraju Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej (MSRF). Dlatego za obowiązujące stan-

³ W literaturze przedmiotu słusznie podejmowane są badania w zakresie metodologii szacowania ryzyka badania. M. Andrzejewski w badaniach empirycznych przeprowadzonych na podstawie kilkudziesięciu dokumentacji z badania stwierdził, że biegli rewidenci mają poważne problemy z szacowaniem ryzyka, co jest niezwykle ważną kwestią dla prawidłowego doboru próby, a co za tym idzie, także dla rzetelności wydawanego potwierdzenia wiarygodności danego sprawozdania finansowego. Badania te pozwalają stwierdzić, że w ok. 80% przypadków biegli rewidenci, szacując ryzyko, nie czynią tego zgodnie z założeniem, że ryzyko kontroli wewnętrznej i ryzyko nieodłączne są odwrotnie proporcjonalne do ryzyka przeoczenia. Zob.: M. Andrzejewski, *Istotność ogólna a poziom ryzyka badania w procedurach rewizji sprawozdań finansowych – wyniki badań*, w: *Wspólczesne uwarunkowania kwantyfikacji w rachunkowości*, Difin, Warszawa 2013, s. 258-274.

dardy biegli rewidenci w Polsce uznawać musieli Krajowe Standardy Rewizji Finansowej (KRSF) wydawane przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów. A zatem, dążąc do ujednoczenia zasad i procedur badania, w najbliższej przyszłości zostaną zapewne wprowadzone Międzynarodowe Standardy Badania (MSB).

Chcąc skutecznie dbać o wysoką jakość ustawowego badania sprawozdań finansowych, władze Unii Europejskiej zdecydowanie opowiadają się za zwiększeniem limitów kar pieniężnych, które mogłyby wynosić np. 1 mln euro. Limity te powinny być jednakowe we wszystkich krajach członkowskich. Ponadto Dyrektywa 2014/56/UE przewiduje wprowadzenie ochrony dla osób, które zdecydują się poinformować stosowne organy o nieprawidłowościach, oszustwach, rażących błędach, których mogą się dopuścić biegli rewidenci lub firmy audytorskie w trakcie ustawowego badania sprawozdań finansowych. Ważna jest kwestia możliwości zachowania całkowitej anonimowości dla osób, które zdecydują się na takie poinformowanie stosownych organów. A zatem możemy mówić o próbie stworzenia „instytucji świadka koronnego” w procedurach rewizji finansowej.

Komitety ds. audytu to kolejny obszar, który znajduje szczególne zainteresowanie w prawnych uregulowaniach dotyczących systemu rewizji finansowej w krajach członkowskich UE. Komisja Europejska chce, żeby członkowie komitetów ds. audytu byli w większości niezależni, a przynajmniej jeden z nich powinien mieć kompetencje w zakresie badania sprawozdań finansowych lub rachunkowości. Rozwiązania te są zbieżne z obecnie obowiązującymi przepisami ustawy o biegłych rewidentach w Polsce⁴. Można wręcz stwierdzić, że rozwiązania przyjęte w nowej Dyrektywie 2014/56/UE są pochodną wyników badań empirycznych, które były realizowane w różnych ośrodkach akademickich w Polsce.

W Dyrektywie 2014/56/UE możemy stwierdzić wyraźne dążenie władz UE do wzmocnienia zarówno nadzoru wewnętrznego, jak i publicznego, które w Polsce przejawiają się dziś w działalności, odpowiednio, Krajowej Komisji Nadzoru (KKN) i Komisji Nadzoru Audytowego (KNA). W przypadku realizacji zadań kontrolujących przez nadzór wewnętrzny podkreśla się konieczność zapewnienia niezależności kontrolujących i zadbanie o to, żeby nie dochodziło do konfliktów interesów pomiędzy kontrolującymi i kontrolowanymi. W przypadku organów nadzoru publicznego nowa dyrektywa stanowi, że powinny one być zarządzane przez osoby niewykonyjące zawodu. W przypadku polskich rozwiązań zawartych w ustawie o biegłych rewidentach mamy warunek mówiący o tym, że ponad połowa członków KNA powinna nie wykonywać zawodu.

⁴ M. Andrzejewski, *Komentarz do ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym*, ODDK, Gdańsk 2012, s. 185-189.

Dyrektywa 2014/56/UE dopuszcza możliwość realizacji ustawowych badań sprawozdań finansowych przez kilka firm audytorskich, jak również pozwala na wyznaczenie kilku kluczowych partnerów badania. Warto zwrócić uwagę, że to w polskiej praktyce pojawiła się propozycja wykonywania badań w spółkach Skarbu Państwa przez konsorcja utworzone przez kilka firm audytorskich⁵. Co ważne, dyrektywa stwierdza, że kluczowi partnerzy firmy audytorskiej biorą czynny udział w przeprowadzaniu badania ustawowego. Wydaje się, że w myśl tych rozwiązań nie będą możliwe sytuacje, w których w trakcie badania ustawowego u klienta pracują jedynie praktykanci i aplikanci, a obecność osoby z uprawnieniami biegłego rewidenta jest rzadkością. Ten zapis może mieć bardzo duży wpływ na podwyższenia jakości pracy biegłych rewidentów w trakcie ustawowych badań sprawozdań finansowych.

Ostatnią ważną kwestią, którą wprowadza Dyrektywa 2014/56/UE, jest kwestia konieczności ustanawiania odpowiedniej polityki i procedur w celu zapewnienia wysokiej jakości przeprowadzania ustawowych badań sprawozdań finansowych. W dodanym artykule 24a w Dyrektywie 2006/43/WE mowa jest o konieczności ustanowienia polityki i procedur m.in. w zakresie:

- a) nieingerowania władz danej firmy audytorskiej, członków organów zarządzających i nadzorczych, jej właścicieli, w przeprowadzenie badania sprawozdania finansowego,
- b) opracowania w każdej firmie audytorskiej solidnych procedur z zakresu kontroli wewnętrznej, oceny ryzyka oraz procedur w zakresie kontroli i zabezpieczeń systemów przetwarzania danych,
- c) zapewnienia odpowiedniego poziomu wiedzy i doświadczenia osób wykonujących czynności rewizji finansowej,
- d) ewentualnego outsourcingu realizowanych czynności rewizji finansowej⁶,
- e) zapewnienia niezależności biegłych rewidentów i wprowadzania procedur ograniczających ryzyko utraty tej niezależności,
- f) wynagrodzeń i ewentualnych udziałów w zyskach,
- g) systemu oceny skuteczności i adekwatności mechanizmów stosowanych w systemie wewnętrznej kontroli jakości.

Zdaniem autora analiza zakresu działań, co do których w każdej firmie audytorskiej powinno się ustanowić politykę i procedury postępowania w różnych

⁵ M. Andrzejewski, *Zasady wyboru i zadania biegłych rewidentów w spółkach Skarbu Państwa – kilka uwag*, „Rachunkowość – Audytor” 2008, nr 3(8), s. 1-7.

⁶ K. Świetla, *Wady i zagrożenia wykorzystania outsourcingu rachunkowości w świetle doświadczeń klientów usług*, w: *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy, Polski sondaż środowiskowy*, Oficyna Wydawnicza, SGH w Warszawie, Warszawa 2013, s. 995.

obszarach badania, jest dowodem na budowanie nowej jakości w organizacji działalności firm audytorskich w Unii Europejskiej. Podstawą tej nowej jakości będą dobrze opracowane polityki badania sprawozdań finansowych, co stanie się, podobnie jak polityka rachunkowości każdej jednostki, istotnym elementem mającym wpływ zarówno na bieżącą działalność firm audytorskich, jak również na kontrole systemu jakości.

Rozporządzenie 537/2014

Uszczegółowieniem zmian wprowadzonych Dyrektywą 2014/56/UE jest treść Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady nr 537/2014, które należy rozpatrywać równoległe, jeżeli się chce przeanalizować najnowsze kierunki zmian regulacyjnych w systemie rewizji finansowej w Unii Europejskiej. Generalnie w analizowanym rozporządzeniu podkreśla się konieczność zapewnienia jeszcze wyższej jakości ustawowych badań sprawozdań finansowych. W rozporządzeniu powiedziane jest wprost, że ogromne znaczenie dla badania ma to, żeby wynagrodzenie za te czynności w żadnym stopniu nie miało charakteru warunkowego. W szczególności, gdy wynagrodzenie od jednego klienta jest znaczące, należy wspólnie z komitetem ds. audytu ustalić zabezpieczenia przed ewentualną utratą niezależności przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską. W ustawie o biegłych rewidentach w Polsce jeden z warunków niezależności biegłego rewidenta oraz firmy audytorskiej odnosi się do procentowego udziału wynagrodzenia za daną czynność rewizji finansowej w stosunku do łącznych rocznych przychodów. Można powiedzieć, że w tym zakresie rozwiązania unijne, nie pierwszy raz, wzorują się na naszych, krajowych regulacjach. Kwestia stosownych ograniczeń w zakresie wynagrodzenia odnosi się także do rodzajów przychodów, które biegli rewidenty mogą realizować u danego klienta. Wprowadza się zakaz wykonywania innych czynności, które nie są związane z ustawowym badaniem sprawozdań finansowych z możliwością ustanowienia wyjątków, głównie w zakresie usług podatkowych oraz wyceny – jeżeli ich zakres nie jest istotny. Tak więc wprowadza się zakaz wykonywania dodatkowych usług przez biegłych rewidentów badających sprawozdania finansowe jednostek interesu publicznego w zakresie badania finansowania, struktury i alokacji oraz strategii inwestycyjnej badanej jednostki. Ograniczenia te nie obejmują wynagrodzenia za analizy *due diligence*, wystawianie listów poświadczających w związku z prospektami emisyjnymi badanej jednostki oraz innych usług poświadczających. Wyłączenia te należy ocenić krytycznie, gdyż rynek potencjalnych wykonawców tych usług jest na tyle duży, że nie byłoby problemu ze znalezieniem innych jednostek, które z powodzeniem mogłyby świadczyć tego typu usługi.

Za najważniejsze merytoryczne kwestie dotyczące spraw proceduralnych w badaniu sprawozdań finansowych, które były przedmiotem badań empirycznych realizowanych m.in. w Uniwersytecie Ekonomicznym w Krakowie, należy uznać te dotyczące konieczności wprowadzenie lepszej komunikacji pomiędzy biegłym rewidentem a badaną jednostką, jak również pomiędzy komitetem ds. audytu a biegłym rewidentem lub firmą audytorską. Także badania D. Dobii potwierdzają, że funkcjonowanie komitetów ds. audytu w Polsce jest dalekie od założeń i zadań, które są im stawiane⁷. W myśl zapisów Rozporządzenia 537/2014 firma audytorska będzie miała obowiązek przedstawienia szczegółowej informacji z wyników przeprowadzonego badania sprawozdania finansowego. Mowa jest także o przedstawieniu tych informacji organom nadzorczym badanego podmiotu, a także zainteresowanym osobom trzecim, jeżeli jest to zgodne z prawem krajowym. Istnieje zatem szansa, że zgodnie z wynikami badań empirycznych J. Pfaffa, A. Młynarczyka czy też M. Andrzejewskiego⁸ kwestie, które są przedmiotem proponowanych przez biegłych rewidentów korekt, będą dyskutowane z komitetem ds. audytu i będą mogły być podawane do wiadomości organów nadzorczych, a nawet osób trzecich, np. akcjonariuszy. Oczywiście szczegółowe rozwiązania w tym zakresie będą ustalane w ramach zmian w krajowym prawodawstwie poszczególnych państw UE. Jest to stanowisko, które obala ulubione stwierdzenie wypowiediane przez niektórych biegłych rewidentów, że w żadnym zawodzie nie pokazuje się „kuchni”. Władze UE uznają, że biegli rewidenci nie mają powodów nieujawniania swojej „kuchni”, co zresztą będzie z korzyścią dla nich, gdyż zwiększy to transparentność tej profesji.

Rozporządzenie 537/2014 zwraca uwagę na konieczność zwiększenia dialogu firm audytorskich wykonujących ustawowe badania z organami nadzoru nad instytucjami kredytowymi i zakładami ubezpieczeń. Ponadto biegli rewidenci powinni dzielić się informacjami pozyskanymi w trakcie wykonywania

⁷ D. Dobija, *Komitet audytu a nadzór nad biegłym rewidentem. Praktyka polskich spółek giełdowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, nr 59 (115), s. 5-23.

⁸ Na uwagę zasługują badania J. Pfaffa, których wyniki zostały przedstawione w monografii pt. *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*, Wydawnictwo AE w Katowicach, Katowice 2007. Badania J. Pfaffa w części empirycznej polegały na zebraniu ankiety od 223 podmiotów, których sprawozdania finansowe były badane przez biegłych rewidentów. Należy podkreślić, że w badaniach tych aż 179 jednostek, czyli 80% badanej grupy, potwierdziło konieczność dokonywania zmiany sumy bilansowej w wyniku przeprowadzonych czynności rewizji finansowej. Najbardziej zaskakuje jednak fakt, że aż w 32 jednostkach, czyli w prawie 15% badanych przypadków, zmiany wartościowe wyniosły ponad 1 mln zł. Zob. także: A. Młynarczyk, *Metody szacowania ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych jako znaczący element rewizji finansowej*, praca doktorska zrealizowana pod kierunkiem J. Pfaffa w AE w Katowicach, Katowice 2009, s. 127.

ustawowych badań z Europejską Radą ds. Ryzyka Systemowego (ERRS), której zadaniem jest monitorowanie poziomu ryzyka systemowego w Unii Europejskiej. A zatem możliwa jest realizacja postulatu, który mówi o tym, że zbiorcze informacje płynące z opinii i raportów biegłych rewidentów mogą być swoistym „barometrem gospodarki”, co w tym przypadku odnosi się do kwestii ryzyka systemowego⁹.

Komitety ds. audytu powinny zostać wzmocnione w realizacji procedury wyboru biegłego rewidenta. Mianowicie Rozporządzenie 537/2014 zaleca, żeby komitety ds. audytu miały opracowane procedury udzielania rekomendacji danym firmom audytorskim w procesie wyboru biegłego rewidenta, ale żeby rekomendowały one przynajmniej dwie firmy, tak żeby walne zgromadzenie lub inny organ podejmujący ostateczną decyzję miał możliwość realnego wyboru. Komitety ds. audytu powinny wskazywać spośród przedstawionych propozycji tę, która znajduje u nich preferencje, wraz z uzasadnieniem. To są zapowiedzi zmian w kontekście złych praktyk, które dziś mają miejsce w procedurach wyboru biegłych rewidentów. Rozporządzenie wprost mówi o tym, że nie można ograniczać możliwości złożenia ofert przez firmy audytorskie, które mają mały udział w rynku, a zatem jest to wyraz przeciwstawianiu się paradygmatowi „tylko wielka czwórka”, o czym była mowa w zielonej księdze. Rozporządzenie stwierdza, że wszelkie klauzule ograniczające możliwość wyboru konkretnych firm audytorskich należy uznać za nieważne. Wybór biegłego rewidenta w jednostce interesu publicznego powinien być udokumentowany, a zasady przetargu powinny zawierać jasne i niedyskryminujące nikogo kryteria takiego wyboru.

Konsorcja i ograniczenie do 10 lat możliwości wykonywania ustawowego badania na rzecz jednego klienta to kolejne zmiany zbieżne z polskimi rozwiązaniami lub wynikającymi ze stanowiska autora, który w przeszłości badał te istotne czynniki. Otóż w artykule M. Andrzejewskiego *Zasady wyboru i zadania biegłych rewidentów w spółkach Skarbu Państwa – kilka uwag* z 2008 roku opisane są propozycje zawarte w ówczesnym zarządzeniu Ministra Skarbu Państwa z 24 listopada 2006 roku. W zarządzeniu tym była propozycja realizacji ustawowych badań przez kilka firm audytorskich funkcjonujących w ramach konsorcjum. Ponadto w artykule tym M. Andrzejewski postulował konieczność ograniczenia do 5 lat czasu wykonywania badania sprawozdań finansowych danej

⁹ M. Andrzejewski, *Korygująca funkcja rewizji finansowej w systemie rachunkowości*, Wydawnictwo UEK, Kraków 2012, s. 257. Uzasadnieniem dla konieczności zbiorczego wykorzystania wyników badania sprawozdań finansowych są także wyniki badań empirycznych zrealizowanych przez Ł. Górkę w pracy doktorskiej pt. *Wykorzystanie planów finansowych w badaniu sprawozdań finansowych*, która została zrealizowana pod kierunkiem naukowym prof. dra hab. Bronisława Micherdy, a jej obrona odbyła się w czerwcu 2010 r. w Uniwersytecie Ekonomicznym w Krakowie.

jednostki gospodarczej przez tę samą firmę audytorską. Pomiędzy danym i następnym badaniem sprawozdań finansowych danego klienta powinien być zachowany minimum 4-letni okres przerwy. Jak łatwo zauważyć, ograniczenie do 10 lat możliwości wykonywania badania sprawozdań finansowych z przerwą 4-letnią pozostawia niestety możliwość utrzymania monopolu wykonywania czynności rewizji finansowych w jednostkach interesu publicznego przez największe międzynarodowe firmy audytorskie, ale jest krokiem w dobrym kierunku. W szczególności jest to maksymalny czas, który w krajowych regulacjach może zostać ustalony na poziomie np. 5 lat z pięcioletnią przerwą. Taki postulat autor podtrzymuje w zakresie zmian, które będą wprowadzane w krajowych regulacjach w Polsce.

W Rozporządzeniu 537/2014 zwraca się także uwagę na konieczność zewnętrznej kontroli jakości w firmach audytorskich i zaleca się w tym obszarze dokonywanie stosownych kontroli przynajmniej raz na trzy lata w jednostkach interesu publicznego oraz raz na sześć lat w pozostałych jednostkach. Jest to propozycja w zupełności zgodna z obecnie obowiązującymi rozwiązaniami w Polsce. Koordynacja organów kontroli zapewnienia jakości będzie odbywała się poprzez ich współpracę w Komitecie Europejskich Organów Nadzoru Audytowego (KEONA).

Podsumowanie

Nowe regulacje unijne w zakresie systemu rewizji finansowej są dowodem na to, że procedury badania sprawozdań finansowych są ciągle dalekie od doskonałości. Dlatego warto podejmować również badania empiryczne w celu rozwiązania wielu problemów badawczych, które wynikają m.in. z treści zielonej księgi, a teraz kierunki nowych badań będą wynikały ze zmian, jakie będą musiały nastąpić w systemach rewizji finansowych poszczególnych krajów UE. Nie oznacza to, że przybliżone zmiany można uznać tym razem za rewolucyjne. Zdecydowanie zasługują one na miano stabilnej ewolucji, o czym może świadczyć treść punktu (34) preambuły do Rozporządzenia 537/2014, w którym stwierdzono, iż celem niniejszego rozporządzenia „jest jaśniejsze i lepsze określenie roli badania sprawozdań finansowych w odniesieniu do jednostek zainteresowania publicznego, poprawa informacji przekazywanych przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską badanej jednostce, inwestorom i innym zainteresowanym stronom, udoskonalenie kanałów komunikacji między biegłymi rewidentami a organami nadzoru nad jednostkami interesu publicznego, zapobieganie wszelkim konfliktom interesów wynikającym ze świadczenia usług niebędących badaniem na rzecz jednostek interesu publicznego, ograniczenie ryzyka potencjalnego konfliktu interesów ze względu na istniejący system, w którym badana jednostka

wybiera biegłego rewidenta i płaci mu, lub na zagrożenia wynikające ze znajomości badanej jednostki, ułatwienie zmiany oraz wyboru biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej przez jednostki interesu publicznego, poszerzenie wyboru biegłych rewidentów oraz firm audytorskich świadczących usługi na rzecz jednostek interesu publicznego oraz poprawa efektywności, niezależności i spójności regulacji i nadzoru nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi przeprowadzającymi badania ustawowe na rzecz jednostek interesu publicznego, w tym zakresie współpracy na szczeblu Unii, nie mogą zostać osiągnięte w sposób wystarczający przez państwa członkowskie, a ze względu na ich rozmiary możliwe jest lepsze ich osiągnięcie na poziomie Unii”.

Za istotny należy uznać fakt, że wprowadzane zmiany proceduralne zasadniczo zmienić mają strategię działania firm audytorskich, w tym także w zakresie przyjmowanych polityk i procedur zapewnienia jakości ich funkcjonowania.

Literatura

- Andrzejewski M., *Komentarz do ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym*, ODDK, Gdańsk 2012.
- Andrzejewski M., *Korygująca funkcja rewizji finansowej w systemie rachunkowości*, Wydawnictwo UEK, Kraków 2012.
- Andrzejewski M., *Istotność ogólna a poziom ryzyka badania w procedurach rewizji sprawozdań finansowych – wyniki badań*, w: *Współczesne uwarunkowania kwantyfikacji w rachunkowości*, Difin, Warszawa 2013.
- Andrzejewski M., *Zasady wyboru i zadania biegłych rewidentów w spółkach Skarbu Państwa – kilka uwag*, „Rachunkowość – Auditor” 2008, nr 3(8).
- Dobija D., *Komitet audytu a nadzór nad biegłym rewidentem. Praktyka polskich spółek giełdowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, nr 59 (115).
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. zmieniająca Dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, Dz. Urz. UE L.158/196.
- Dyrektywa 2006/44/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca Dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchwalająca Dyrektywę Rady 84/253/EWG, Dz. Urz. UE L. 157 z 9 czerwca 2006 r.
- 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. 158/77.

- Górka Ł., *Wykorzystanie planów finansowych w badaniu sprawozdań finansowych*, praca doktorska zrealizowana pod kierunkiem naukowym prof. dra hab. Bronisława Micherdy w UE w Krakowie, Kraków 2010.
- Młynarczyk A., *Metody szacowania ryzyka wystąpienia nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych jako znaczący element rewizji finansowej*, praca doktorska zrealizowana pod kierunkiem naukowym J. Pfaffa w AE w Katowicach, Katowice 2009.
- Pfaff J., *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*, Wydawnictwo AE w Katowicach, Katowice 2007.
- Świetła K., *Wady i zagrożenia wykorzystania outsourcingu rachunkowości w świetle doświadczeń klientów usług*, w: *Nauka o rachunkowości na progu gospodarki opartej na wiedzy, Polski sondaż środowiskowy*, Oficyna Wydawnicza SGH w Warszawie, Warszawa 2013.
- Ustawa z dnia 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.

REGULATORY CHANGES IN THE SYSTEM OF AUDITING AND THEIR IMPACT ON THE POLICY'S QUALITY IN AUDIT FIRMS

Summary

There is a thesis posed in the article which says that new solution in the field of financial auditing included in European Parliament's directive and Council 2014/56/EU and of ordinance European Parliament and Council 537/2014 from 16th of April 2014, are going to have significant impact on change of auditing companies' quality policy. Conducted analysis about new regulations indicates introduction of restriction concerning lengths of period of accomplishing research of financial statements of one client, ability of accomplishing financial review by consortium of auditing companies and also strengthening role of audit committee not only in process of election of auditor but also in process of communicating with auditor during activities of auditing. In article there is a reference to empirical researches realized in Poland, which regarded matters raised in discussed regulations of Union's law.