



CFRR >>

**Centre for Financial
Reporting Reform**



**FRTAP
POLAND**

FINANCIAL REPORTING
TECHNICAL ASSISTANCE
PROGRAMME

**RYNEK AUDYTU W POLSCE:
KLUCZOWE DANE STATYSTYCZNE I
POSTRZEGANIE RYNKU**

KibR
KRAJOWA IZBA BIEGLYCH REWIDENTOW

CEK
CENTRUM EDUKACJI KIBR

This document was prepared by:



Centre for Financial Reporting Reform (CFRR)
Governance Global Practice, The World Bank
Praterstrasse 31
1020 Vienna, Austria

Web: www.worldbank.org/cfr
Email: cfr@worldbank.org
Phone: +43-1-217-0700

© 2016 International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank
1818 H Street NW
Washington DC 20433
Telephone: 202-473-1000
Internet: www.worldbank.org

Niniejszy dokument został opracowany przez pracowników Banku Światowego, z wykorzystaniem materiałów pochodzących od osób trzecich. Ustalenia, interpretacje, oraz wnioski zawarte w niniejszym opracowaniu niekoniecznie muszą odzwierciedlać poglądy Banku Światowego, jego Rady Dyrektorów bądź też reprezentowanych przez nich rządów.

Bank Światowy nie gwarantuje dokładności danych zawartych w niniejszym opracowaniu. Granice, kolory, denominacje, oraz inne informacje przedstawione na mapach zawartych w niniejszym opracowaniu nie implikują żadnego osądu ze strony Banku Światowego odnośnie statusu prawnego jakiegokolwiek terytorium ani też poparcia lub aprobaty dla tak określonych granic.

Prawa i pozwolenia

Niniejsze opracowanie jest przedmiotem prawa autorskiego. Ponieważ Bank Światowy zachęca do rozpowszechniania posiadanej przez siebie wiedzy, niniejsze opracowanie może być reprodukowane, w całości lub w części, dla celów niekomercyjnych, pod warunkiem pełnego podania źródła.

Wszelkie zapytania odnośnie praw i licencji, w tym praw towarzyszących, należy kierować do: World Bank Publications, The World Bank Group, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA; fax: 202-522-2625; e-mail: pubrights@worldbank.org.

**OPRACOWANIE FINANSOWANE PRZEZ SZWAJCARIĘ W RAMACH
SZWAJCARSKIEGO PROGRAMU WSPÓŁPRACY Z NOWYMI KRAJAMI
CZŁONKOWSKIMI UNII EUROPEJSKIEJ**

SPIS TREŚCI

Definicje	iii
1. Wprowadzenie.....	1
1.1. Zakres przedmiotowy raportu	1
1.2. Cel raportu	2
1.3. Podejście i metodologia	3
1.4. Kolejne lata	3
2. Dane statystyczne na temat rynku audytu w Polsce	4
2.1. Popyt na usługi badania sprawozdań finansowych	4
2.1.1. Wymóg badania sprawozdań finansowych.....	4
2.1.2. Jednostki zainteresowania publicznego (JZP).....	5
2.1.3. Liczba podmiotów i badań.....	6
2.2. Firmy audytorskie i biegli rewidenci w Polsce	8
2.3. Informacje na temat 20 czołowych polskich firm audytorskich	11
2.4. Informacje na temat badań sprawozdań finansowych 20 największych spółek notowanych na GPW (WIG20)	15
2.4.1. Wynagrodzenie za usługi badania sprawozdań finansowych	18
2.4.2. Okres współpracy z firmą audytorską.....	18
2.5. Kształcenie w zakresie rachunkowości i rewizji finansowej w Polsce	18
2.5.1. Odpowiedzialność za kwalifikacje rewidentów w Polsce.....	19
2.5.2. Dane dotyczące liczby kandydatów na biegłych rewidentów w Polsce.....	21
3. Postrzeganie audytu w Polsce	23
3.1. Grupa docelowa	23
3.2. Przegląd wyników	23
3.2.1. Kluczowe informacje	25
3.3. Zrozumienie przez społeczeństwo roli badania sprawozdań finansowych.....	27
3.4. Postrzeganie wartości badania sprawozdań finansowych	28
3.5. Opinie na temat zaufania w wiarygodność sprawozdań z badań	29

3.6. Wynagrodzenie za usługi badania sprawozdań finansowych i usługi nieaudytowe	29
3.7. Rola Komitetów Audytu/Rad Nadzorczych.....	30
3.8. Opinie na temat zmian w nadzorowaniu badania sprawozdań finansowych.....	32
3.9. Jak audyt jest postrzegany jako ścieżka kariery i atrakcyjność zawodu	32
3.10. Inne kluczowe kwestie	33

DEFINICJE

Audyt	Rewizja finansowa, przez którą rozumie się czynności rewizji finansowej, tj. badanie, przeglądy sprawozdań finansowych lub inne usługi poświadczające, o których mowa w odrębnych przepisach lub standardach rewizji finansowej;
Rynek audytu	Zamiennie używa się również sformułowania „rynek badań ustawowych”. Dla celów niniejszego Raportu w obu przypadkach należy przez to rozumieć rynek badań ustawowych sprawozdań finansowych.
Firma audytorska	Zamiennie używa się sformułowania „podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych” lub „podmiot uprawniony”.
KA	Komitet Audytu
Ustawa	Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach (Ustawa)
DZ	Doskonalenie zawodowe
Wielka czwórka	Deloitte, EY, KPMG i PwC, cztery największe międzynarodowe sieci firm audytorskich
FRTAP	Program Pomocy Technicznej w Zakresie Sprawozdawczości Finansowej
MSRF	Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej
SA	Spółka akcyjna

1. WPROWADZENIE

Niniejszy raport przedstawia analizę ilościową i jakościową rynku audytu w Polsce. Zawiera on różne informacje, w tym w zakresie szacowanej liczby firm, które podlegają obowiązkowi audytu, liczby i rodzaju biegłych rewidentów i firm audytorskich, czołowych firm audytorskich oraz biegłych rewidentów największych spółek notowanych na GPW. Najnowsze dane są w większości aktualne na dzień 31 grudnia 2015 roku. Gdzie było to możliwe, przedstawiono dane porównawcze z wcześniejszych lat, aby wskazać istniejące trendy.

Niniejszy raport oparty jest na danych opublikowanych w sprawozdaniach rocznych KNA,¹ organu nadzoru audytowego, a jego zakres jest w dużej mierze zbieżny z niedawno opublikowanym sprawozdaniem KNA „Sprawozdanie na temat zmian w Polsce na rynku świadczenia usług w zakresie badań ustawowych na rzecz jednostek zainteresowania publicznego”. Jednak niniejszy raport dodatkowo zestawia szereg innych danych na temat całego rynku audytorskiego, w tym informacje jakościowe, i gdzie to możliwe prezentuje dotychczasowe trendy, co sprawia, że stanowi użyteczny punkt odniesienia dla wszystkich interesariuszy polskiego rynku audytu.

Niektóre dane ilościowe, które mogły okazać się pomocne w charakterystyce i analizie rynku badań sprawozdań finansowych nie były łatwo dostępne - niektóre z tych obszarów zostały zaznaczone w nadziei, że dane pojawią się w kolejnych latach.

Dane jakościowe pochodzą z rozmów i ankiet przeprowadzonych wśród kluczowych interesariuszy audytu w Polsce, większość w okresie maj - lipiec 2016 roku. Raport wskazuje niektóre kluczowe trendy w danych, jednak nie zawiera ich interpretacji; w nielicznych obszarach w ograniczonym zakresie podane są opinie na temat potencjalnych konsekwencji danych i trendów. Raport ma służyć za źródło informacji stanowiące pomoc dla twórców polityki i organów nadzoru, ale nie ma na celu udzielania zaleceń w zakresie polityki.

Niniejszy raport został sporządzony przez zespół pracowników Banku Światowego w ścisłej współpracy z Ministerstwem Finansów, KNA oraz KIBR, w ramach Programu Pomocy Technicznej w Zakresie Sprawozdawczości Finansowej (FRTAP) finansowanego przez Szwajcarię.

1.1. Zakres przedmiotowy raportu

Analiza obejmuje cały rynek badań ustawowych w spółkach w Polsce; oznacza to wszystkie badania sprawozdań finansowych podmiotów, które podlegają wymogowi badania sprawozdań finansowych na mocy prawa polskiego. Raport obejmuje analizę podsektorów, gdzie jest to

¹ Zob. <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-nadzoru-audyutowego/sprawozdania>

właściwe, w tym badania w jednostkach zainteresowania publicznego (JZP) oraz w szczególnym zakresie w największych spółkach notowanych na GPW. Analiza jakościowa dotyczy szeregu kwestii, m.in. postrzegania wartości i kosztu audytu, skuteczności komitetów audytu oraz tego, jak atrakcyjny zawód biegłego rewidenta wydaje się absolwentom.

1.2. Cel raportu

Niniejszy raport ma stanowić pomoc dla twórców polityki, organów nadzoru oraz innych interesariuszy regulacji rynku ustawowych badań sprawozdań finansowych, zapewniając dane dotyczące rynku w odniesieniu do obszarów istotnych dla kluczowych decyzji regulacyjnych, m.in.:

- firm audytorskich przeprowadzających badania ustawowe,
- audytu największych JZP,
- kształcenia biegłych rewidentów,
- postrzeganie przez rynek jakości, wartości, istotności i niezależności badania sprawozdań finansowych,
- roli komitetów audytu,
- nadzoru nad audytem.

Raport przedstawia także informacje na temat sytuacji audytu i biegłych rewidentów w Polsce na rzecz szerszego grona interesariuszy, w tym użytkowników badań, takich jak inwestorzy, udziałowcy, zarządy spółek i komitety audytu. Pomoże on lepiej zrozumieć trendy na rynku badań i zapewni informacje na temat postrzegania, jak badanie sprawozdań finansowych funkcjonuje w Polsce.

Informacje te będą przydatne dla wszystkich zainteresowanych we wdrażaniu nowych wymogów wynikających z niedawno wprowadzonych i planowanych zmian w krajowych przepisach o sprawozdawczości finansowej osób prawnych oraz badaniu sprawozdań finansowych, w dużej mierze spowodowanych zmianami w prawie unijnym w latach 2013 i 2014, które zaczęły obowiązywać w 2016 roku. Większość tych zmian legislacyjnych już obowiązuje lub zostanie wkrótce wdrożona, ale nie zostały one jeszcze w dużej mierze wprowadzone w życie w okresie objętym niniejszym raportem. Nowe wymogi obejmują m.in.:

- nowe i bardziej restrykcyjne zasady niezależności biegłych rewidentów jednostek zainteresowania publicznego, takie jak maksymalne stawki wynagrodzenia za usługi nieaudytowe, ograniczenia w świadczeniu tego rodzaju usług, obowiązkowa rotacja firm audytorskich oraz nowe wymogi etyczne,

- rozszerzenie obowiązków komitetów audytu (gdzie istnienie komitetu jest wymagane) oraz zaostrzenie wymogów w zakresie kompetencji i niezależności członków komitetów audytu,
- rozszerzenie obowiązków sprawozdawczych biegłych rewidentów, podmiotów uprawnionych i komitetów audytu,
- zmiana zasad dotyczących niezależności właściwych władz odpowiedzialnych za regulację badania sprawozdań finansowych, które mają obowiązek prowadzić kontrole jakości biegłych rewidentów JZP.

1.3. Podejście i metodologia

Niniejszy raport stanowi opracowanie danych ilościowych dotyczących rynku audytu pochodzących z różnych źródeł, m.in.:

- dokumentów KIBR,
- informacji KNA,
- informacji KNF,
- sprawozdań giełdowych,
- informacji od biegłych rewidentów oraz podmiotów uprawnionych (na przykład raporty przejrzystości),
- publikacji w prasie.

Informacje otrzymane na temat postrzegania rynku badań sprawozdań finansowych pochodzą z szeregu rozmów i ankiet przeprowadzonych wśród kluczowych interesariuszy rynku audytu, m.in. inwestorów, analityków, komitetów audytu, dyrektorów finansowych i innych osób przygotowujących, biegłych rewidentów, KIBR, kandydatów na biegłych rewidentów, studentów i organów nadzoru. Przedstawione poglądy mogą nie stanowić poglądów tych grup jako całości, ponieważ w tym celu wymagana byłaby dużo większa próba. Jednak przedstawione opinie dają interesujący obraz, jak niektórzy kluczowi interesariusze w Polsce postrzegają badanie ustawowe.

1.4. Kolejne lata

Oczekuje się, że niniejszy raport będzie pierwszym w corocznej serii tego rodzaju sprawozdań, które umożliwią analizę zmian i trendów w zakresie audytu w Polsce w najbliższych latach.

Autorzy chętnie przyjmą opinie na temat treści i użyteczności raportu, aby udoskonalać jego kolejne edycje. Uwagi proszę kierować na adres analiza_ryнку@kibr.org.pl.

2. DANE STATYSTYCZNE NA TEMAT RYNKU AUDYTU W POLSCE

2.1. Popyt na usługi badania sprawozdań finansowych

Niniejszy rozdział przedstawia ogólne dane statystyczne w zakresie popytu na usługi badań ustawowych spółek w Polsce. Popyt ten wynika z obowiązującego w odniesieniu do pewnych podmiotów wymogu sporządzania i publikowania sprawozdań finansowych poddanych badaniu.

2.1.1. Wymóg badania sprawozdań finansowych

Zgodnie z art. 64 Ustawy o rachunkowości badaniu podlegają roczne skonsolidowane sprawozdania finansowe oraz roczne sprawozdania finansowe następujących podmiotów:

- 1) banków, zakładów ubezpieczeń oraz zakładów reasekuracji;
- 2) spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych,
- 3) jednostek działających na podstawie przepisów o obrocie papierami wartościowymi oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych;
- 4) jednostek działających na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu
- 5) funduszy emerytalnych;
- 6) spółek akcyjnych, z wyjątkiem spółek będących na dzień bilansowy w organizacji;
- 7) pozostałych jednostek, które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniły co najmniej dwa z następujących trzech warunków:
 - a. średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób,
 - b. suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2.500.000 euro,
 - c. przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5.000.000 euro.

Dokładna łączna liczba podmiotów spełniających te kryteria nie jest dostępna. Na dzień 31 grudnia 2015 roku w Polsce istniało 12.380 spółek akcyjnych (2014: 10.895) oraz 15.473 firm zatrudniających ponad 50 osób. Ponieważ wiele z innych określonych rodzajów

² Źródło: <http://stat.gov.pl/>

³ Źródło: <http://stat.gov.pl/>

podmiotów (banki, zakłady ubezpieczeń, spółki giełdowe) są także spółkami akcyjnymi i wiele podmiotów z wartością przychodów i aktywów przekraczających progi wymogu audytowego posiadają także więcej niż 50 pracowników, szacunkowa liczba podmiotów podlegających wymogowi audytu wynosi 24 - 26 tys., zakładając, że różne kategorie się na siebie nakładają.

KIBR podaje, że w roku 2015 przeprowadzono 27.375 obowiązkowych badań (zob. tabela poniżej).

Wydaje się, że łączna liczba przeprowadzonych badań jest zgodna z najlepszym szacunkiem liczby spółek podlegających wymogowi badań sprawozdań finansowych.

2.1.2. Jednostki zainteresowania publicznego (JZP)

Następujące podmioty są określane w polskich przepisach jako jednostki zainteresowania publicznego dla celów badania sprawozdań finansowych:

- a) podmioty, których papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym któregośkolwiek państwa członkowskiego UE, posiadające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z wyłączeniem jednostek samorządowych;
- b) banki krajowe, oddziały instytucji kredytowych oraz oddziały banków zagranicznych;
- c) spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe;
- d) zakłady ubezpieczeń i główne oddziały zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji;
- e) instytucje pieniądza elektronicznego;
- f) otwarte fundusze emerytalne i powszechne towarzystwa emerytalne;
- g) otwarte fundusze inwestycyjne, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte i fundusze inwestycyjne zamknięte, których publiczne certyfikaty inwestycyjne nie zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym;
- h) podmioty prowadzące działalność maklerską z wyłączeniem podmiotów prowadzących działalność wyłącznie w zakresie przyjmowania i przekazywania zleceń zakupu lub sprzedaży instrumentów finansowych lub w zakresie doradztwa inwestycyjnego.

Aktualnie generalnie nie istnieją ograniczenia co do okresu, przez jaki firma audytorska może prowadzić badania w danej spółce. Jednak zgodnie z prawem unijnym nowe przepisy o badaniu sprawozdań finansowych wprowadzą górną granicę okresu badań w JZP wynoszącą 10 lat, z możliwością przedłużenia do nawet ponad 20 lat pod warunkiem spełniania określonych warunków.

2.1.3. Liczba podmiotów i badań

W poniższej tabeli przedstawiono dane statystyczne dotyczące liczby podmiotów w różnych kategoriach oraz przeprowadzonych w nich badań⁴.

Charakterystyka, na dzień 31 grudnia	2015	2014	2013	2012	2011
Liczba podmiotów/jednostek	4.028.506	3.996.274	3.947.500	3.851.828	3.748.026
Liczba nowych podmiotów zarejestrowanych w ciągu roku	311.912	354.300	363.077	354.096	343.189
Liczba podmiotów wyrejestrowanych w ciągu roku	290.171	302.836	267.459	250.635	381.406
Liczba przeprowadzonych obowiązkowych badań sprawozdań finansowych	27.375	26.191	25.130	29.017	28.098
Liczba przeprowadzonych dobrowolnych badań sprawozdań finansowych	4.958	5.081	5.190		
Wskaźnik zgodności z wymogiem badania	Brak danych				
• Liczba JZP, w tym					
(a) Spółki giełdowe z siedzibą w Polsce	424	420	bd.	bd.	bd.
(b) Banki (z wyłączeniem banków spółdzielczych)	65	68			
(c) Bank spółdzielcze	561	565			
(d) Spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe	48	51			
(e) Zakłady ubezpieczeniowe	61	58			
(f) Fundusze emerytalne	24	24			
(g) Fundusze inwestycyjne	757	144			
(h) Domy maklerskie	52	53			
Razem	1.992	1.383			

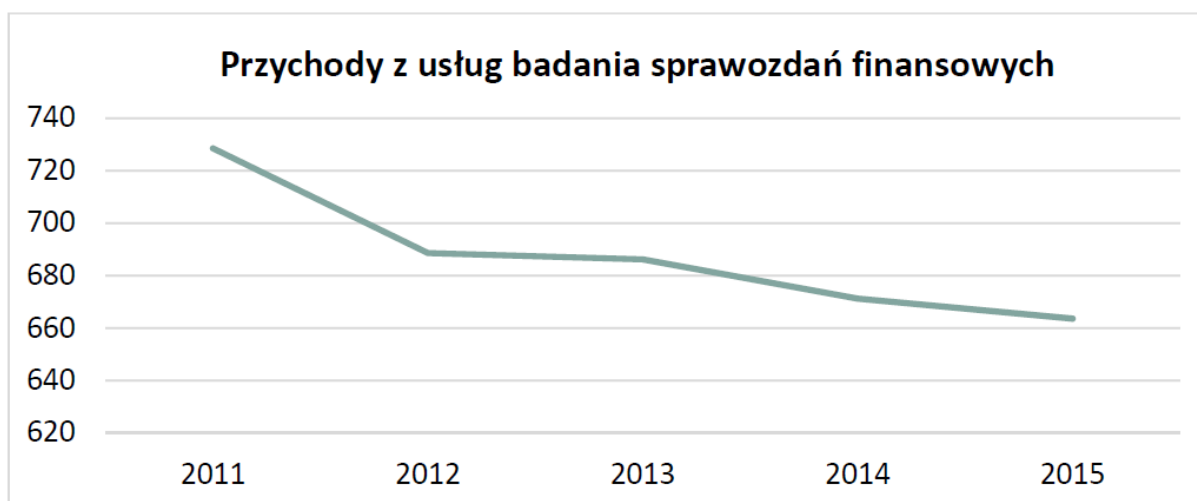
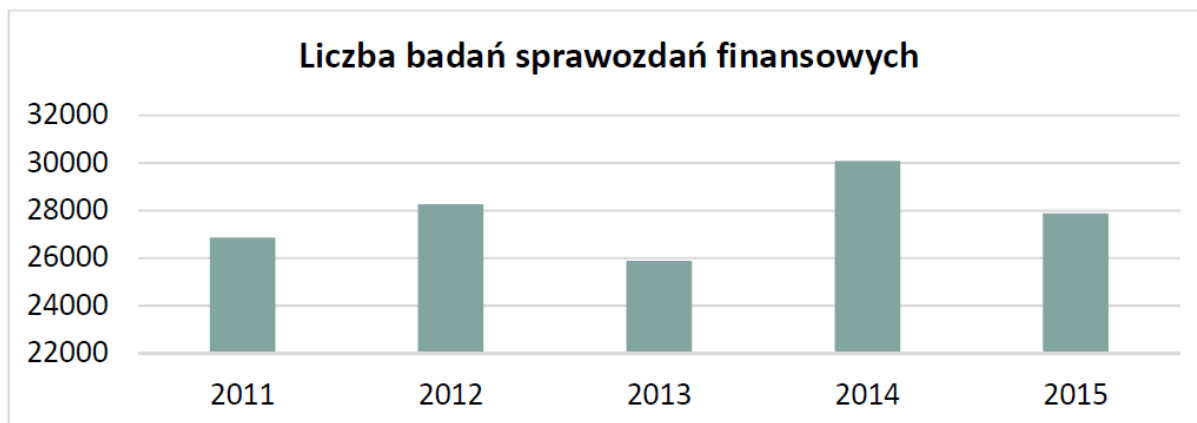
⁴ źródło: Sprawozdania KNA, KIBR: <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-nadzoru-audytwowego/sprawozdania>

Charakterystyka, na dzień 31 grudnia	2015	2014	2013	2012	2011
• Liczba dużych przedsiębiorstw	Brak danych				
• Liczba małych i średnich przedsiębiorstw	Brak danych				
Przychody z czynności rewizji finansowej (mln PLN)⁵	663,6	671,2	686,2	688,6	728,5
Udział w łącznych przychodach z badania (%):					
• 4 największe firmy	55,7%				
• Inne międzynarodowe sieci firm	8,8%				
• Inne	35,5%				
Przychody z czynności rewizji finansowej w JZP (mln PLN)	478,7 ⁶	508,9	525,6	543,8	571,8
Odsetek wszystkich przychodów z badania sprawozdań finansowych polskich firm audytorskich przypadający polskiej „wielkiej czwórce”	55,7%	55,6%	55,0%	54%	bd.
Odsetek badań banków komercyjnych wykonanych przez „wielką czwórkę”, wg. aktywów banków	99,7%	95,7%	bd.	bd.	bd.
Odsetek badań zakładów ubezpieczeniowych wykonanych przez „wielką czwórkę”, wg. składek przypisanych brutto	97,2%	95,4%	bd.	bd.	bd.
Odsetek badań spółek notowanych na GPW wykonanych przez „wielką czwórkę”, wg. kapitalizacji giełdowej	93,2%	88,2%	93,5%	89,8%	bd.

⁵ Przychody stanowią łączną kwotę zadeklarowaną wobec KIBR przez zarejestrowane firmy audytorskie.

⁶ Przychody od podmiotów uprawnionych wykonujących czynności rewizji finansowej w JZP w 2015 roku wyniosły 440.100 tys. zł. Ta różnica wynika z późniejszych korekt danych dotyczących przychodów z badania sprawozdań finansowych dokonanych po zgłoszeniu do KIBR.

Charakterystyka, na dzień 31 grudnia	2015	2014	2013	2012	2011
Odsetek badań polskich spółek notowanych na GPW wykonanych przez polską „wielką czwórkę”, wg. kapitalizacji giełdowej	86,7%	84,3%	bd.	bd.	bd.



Pomimo że liczba badań wykonanych pozostała na poziomie około 28.000, łączne przychody z usług badania sprawozdań finansowych spadły w okresie od 2011 do 2015 roku, gdzie średni przychód za badanie obniżył się z 27.129 zł w 2011 roku do 23.813 zł w 2015 roku.

2.2. Firmy audytorskie i biegli rewidenci w Polsce

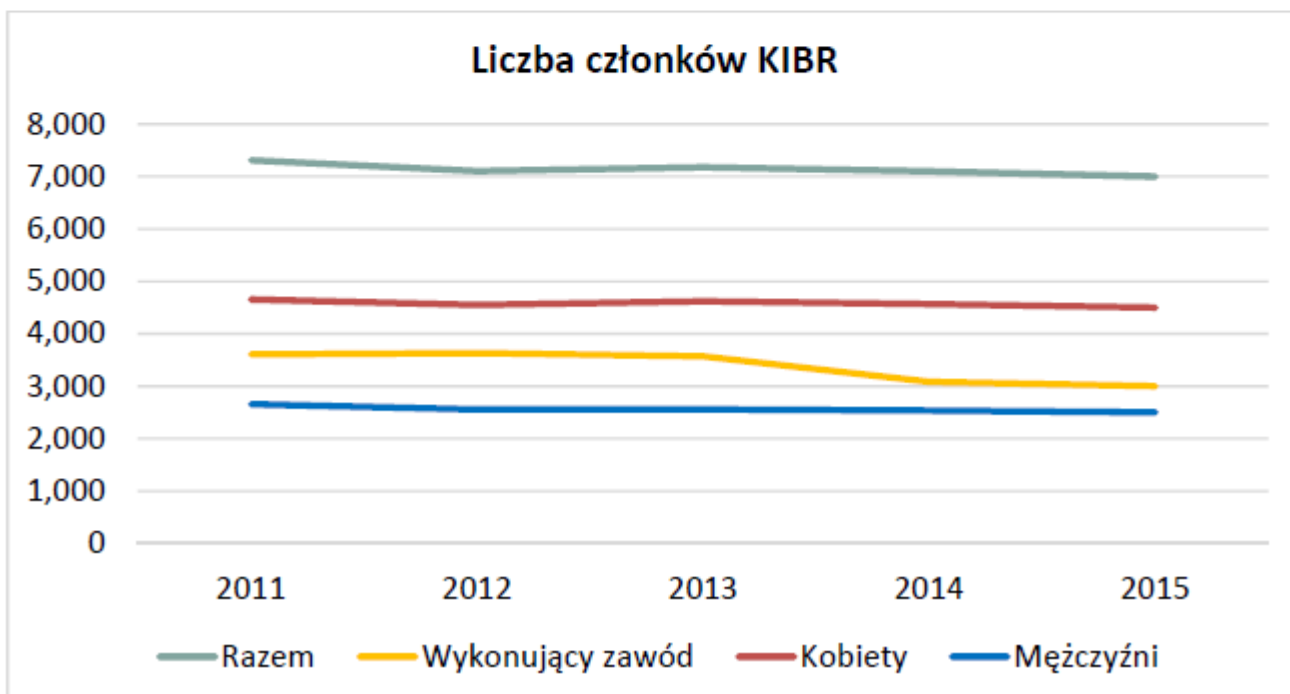
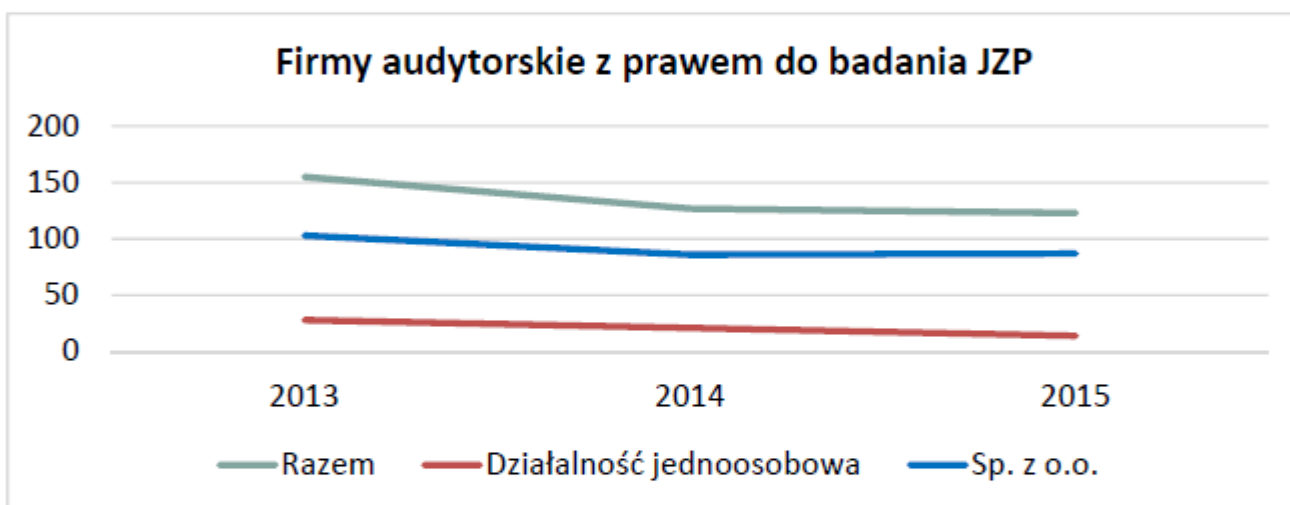
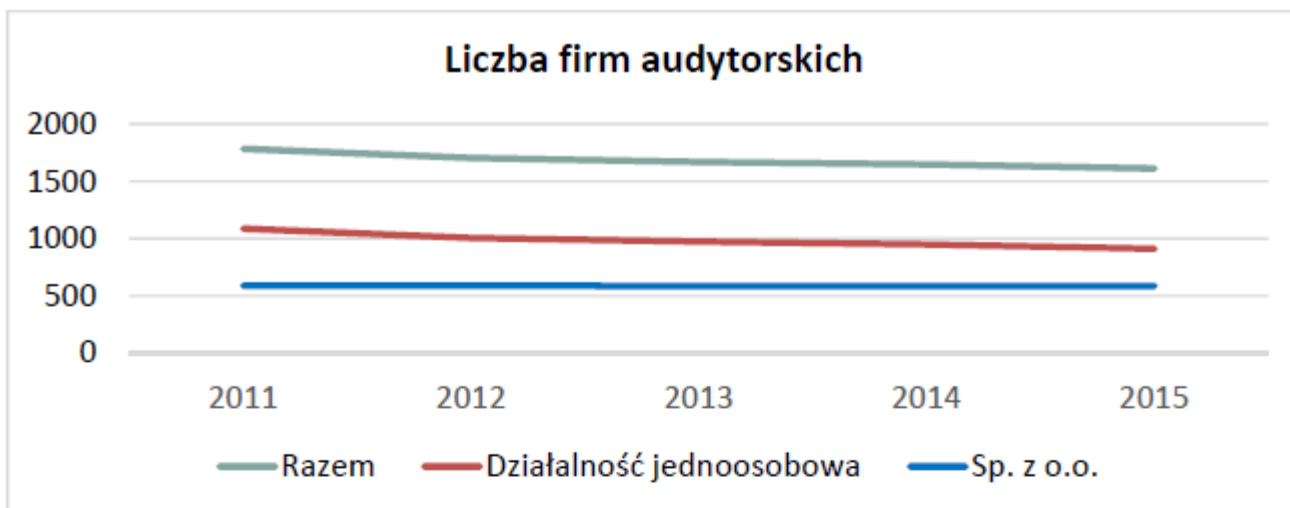
Firmy audytorskie oraz biegli rewidenci muszą posiadać uprawnienia do wykonywania badań sprawozdań finansowych w Polsce. Muszą być zarejestrowani w KIBR (Krajowej Izbie Biegłych Rewidentów) i są poddawani kontrolom jakościowym przez KIBR (nadzorowanym

przez KNA). Biegli rewidenci muszą posiadać kwalifikacje do badania określone przez KIBR i realizować obowiązkowe doskonalenie zawodowe (DZ).

W tabeli poniżej podane zostały dane statystyczne na temat firm audytorskich w Polsce⁷.

Charakterystyka, na dzień 31 grudnia	2015	2014	2013	2012	2011
Liczba firm audytorskich	1.612	1.647	1.669	1.704	1.784
z czego:					
• Działalności jednoosobowe	911	950	973	1.006	1.087
• Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością	585	586	584	591	589
• Spółki komandytowe	43	38	33	31	33
• Inne formy prawne	73	73	112	76	75
Liczba nowych firm audytorskich zarejestrowanych w ciągu roku	77	86	85	68	99
Liczba firm audytorskich wyrejestrowanych w ciągu roku	96	109	151	149	127
Liczba firm audytorskich badających JZP	123	127	155	bd.	bd.
z czego:					
• Działalności jednoosobowe	14	21	28	bd.	bd.
• Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością	87	86	103	bd.	bd.
• Spółki komandytowe	13	12	12	bd.	bd.
• Inne formy prawne	9	8	12	bd.	bd.
Liczba członków KIBR	7.086	7.103	7.178	7.104	7.311
z czego:					
• Wykonujący zawód	3.151	3.083	3.568	3.632	3.606
• Kobiety	4.569	4.568	4.620	4.549	4.655
• Mężczyźni	2.517	2.535	2.558	2.555	2.656
Liczba nowych biegłych rewidentów zarejestrowanych w ciągu roku	202	157	236	174	323
Liczba biegłych rewidentów wyrejestrowanych w ciągu roku	219	196	162	407	496

⁷ źródło: Sprawozdania KNA, KIBR: <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-nadzoru-audykowego/sprawozdania>



Liczba firm audytorskich i biegłych rewidentów wykonujących zawód spadła w okresie od roku 2011 do 2015 odpowiednio o 10% i 13%. Spadek liczby firm audytorskich wynika ze zmniejszenia liczby działalności jednoosobowych, przy czym liczba spółek z ograniczoną

odpowiedzialnością prowadzących badania sprawozdań finansowych pozostawała w miarę stała.

Liczba biegłych rewidentów wykonujących zawód także spada. Wśród członków KIBR przeważają kobiety - jest ich prawie dwa razy więcej niż mężczyzn.

2.3. Informacje na temat 20 czołowych polskich firm audytorskich

W tabeli poniżej przedstawiono informacje na temat 20 czołowych firm audytorskich w Polsce. Te 20 firm to podmioty ujęte w rankingu czołowych firm audytorskich opublikowanym przez Rzeczpospolitą w 2015 roku. Przychód z tytułu wynagrodzeń za usługi rewizji finansowej podany w tabeli jest kwotą wskazaną w rocznych sprawozdaniach z przejrzystości działania tych firm, a kwota ta jest rozbita na trzy podkategorie, gdzie podział przedstawiony jest w sprawozdaniach z przejrzystości działania. Dane pochodzą z rocznych sprawozdań z przejrzystości działania za rok 2015, przy czym różne firmy wybrały różne daty sprawozdawcze w ciągu tego roku.

Istnieją inne analizy „przychodu z tytułu usług rewizji finansowej”, takie jak te w tabeli opublikowanej w Rzeczpospolitej, które istotnie różnią się od kwot wskazanych poniżej. Różnice te wynikają z szeregu czynników, takich jak ujęcie kwot z czynności, które nie są zarezerwowane wyłącznie dla biegłych rewidentów, oraz różnic w podstawach włączania kwoty z wynagrodzeń sieci z tytułu badań, które międzynarodowe firmy z sieci realizują w ich imieniu. W wyniku tych niepewności w podstawach opublikowanych przychodów z tytułu wynagrodzenia za usługi rewizji finansowej tabela wymienia firmy w porządku alfabetycznym, a nie według określonego rankingu.

Ustawa o biegłych rewidentach wskazuje, że czynności niezwiązane z audytem, które mogą być wykonywane przez biegłych rewidentów w dodatku do głównych czynności badania sprawozdań finansowych, obejmują co następuje (są to wynagrodzenia za usługi nieaudytowe, które są zgłaszane w sprawozdaniach z przejrzystości działania firm audytorskich):

- 1) usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych;
- 2) doradztwo podatkowe;
- 3) postępowanie likwidacyjne oraz upadłościowe;
- 4) działalność szkoleniowa i wydawnicza w zakresie rachunkowości, audytu i podatków;
- 5) sporządzanie ekspertyz oraz opinii ekonomicznych i finansowych;
- 6) świadczenie usług atestacji, doradztwa i zarządzania wymagających wiedzy w obszarze rachunkowości lub audytu;
- 7) świadczenie usług przewidzianych w standardach rewizji finansowej, a także innych usług zarezerwowanych w oddzielnych przepisach dotyczących czynności biegłych rewidentów.

Nazwa	Lokalizacja	Liczba badań JZP	Liczba osób zatrudnionych w dziale audytu	Łączne przychody tys. PLN	Przychody z usług poświadczających tys. PLN	Badanie sprawozdań finansowych tys. PLN	Przeglądy sprawozdań finansowych tys. PLN	Inne czynności poświadczające tys. PLN
4 Audyt	Poznań	bd.	bd.	4.198	3.664 ⁸	bd.	bd.	bd.
BDO	Warszawa	40	99	51.847	15.872	13.791	1.336	744
Deloitte Polska	Warszawa	233	491	542.646	81.389	70.918	6.756	3.715
Ernst & Young Audyt Polska sp. z o.o. sp.k.	Warszawa	288	630	646.015	98.105	88.280	7.308	2.517
GK Rewit Księgowi i Biegli Rewidenci	Gdańsk	10	23	9.664	1.448	1.892	66	158
<i>Rewit Księgowi i Biegli Rewidenci</i>	<i>Gdańsk</i>		<i>14</i>	<i>bd.</i>	<i>bd.</i>	<i>1.410</i>	<i>66</i>	<i>74</i>
<i>Rewit Południe</i>	<i>Bielsko-Biała</i>		<i>9</i>	<i>bd.</i>	<i>bd.</i>	<i>482</i>	<i>0</i>	<i>84</i>
Grant Thornton Frąckowiak	Poznań	32	68	52.037	10.743	9.505	744	494
Grupa Gumułka-Audyt	Katowice	bd.	bd.	7.344	3.746 ⁸	bd.	bd.	bd.
Grupa ISP Modzelewski i Wspólnicy	Warszawa	bd.	12	25.900	1.194 ⁸	bd.	bd.	bd.
Grupa PKF Consult	Warszawa	71	126	20.861	9.436	7.845	1.191	400

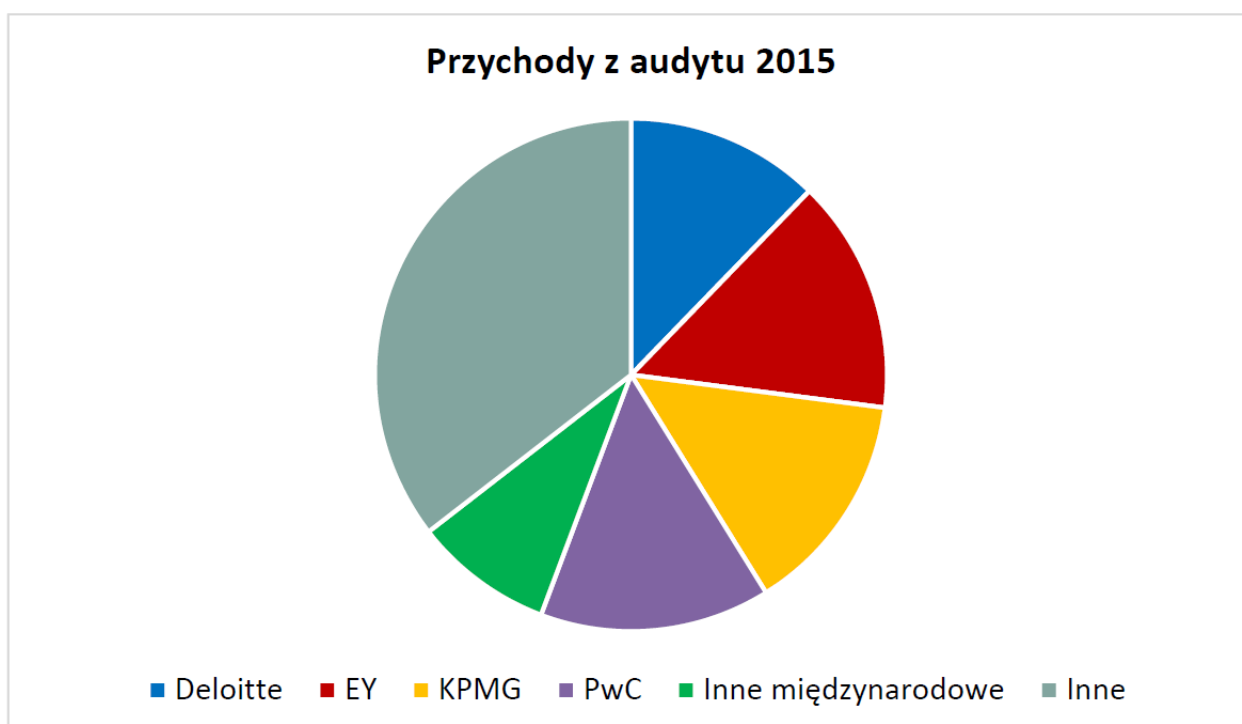
⁸ dane z rankingu Rzeczypospolitej

Nazwa	Lokalizacja	Liczba badań JZP	Liczba Osób zatrudnionych w dziale audytu ⁸	Łączne przychody tys. PLN	Przychody z usług poświadczających tys. PLN	Badanie sprawozdań finansowych tys. PLN	Przeglądy sprawozdań finansowych tys. PLN	Inne czynności poświadczające tys. PLN
Grupa Revision Poland	Katowice	bd.	31	10.936	5.100 ⁸	bd.	bd.	bd.
<i>KPFK dr Piotr Rojek</i>	<i>Katowice</i>	<i>11</i>	<i>25</i>	<i>5.400</i>	<i>bd.</i>	<i>2.029</i>	<i>315</i>	<i>116</i>
<i>Revision-Rzeszów Józef Król</i>	<i>Rzeszów</i>	<i>bd.</i>	<i>bd.</i>	<i>4.740</i>	<i>bd.</i>	<i>bd.</i>	<i>bd.</i>	<i>bd.</i>
<i>Idea Audyt</i>	<i>Poznań</i>	<i>bd.</i>	<i>bd.</i>	<i>796</i>	<i>bd.</i>	<i>bd.</i>	<i>bd.</i>	<i>bd.</i>
Grupa UHY ECA	Kraków	69	116	8.698	5.290	4.275	640	375
<i>UHY ECA Audyt</i>	<i>Kraków</i>	<i>69</i>	<i>42</i>	<i>bd.</i>	<i>3.940</i>	<i>2.948</i>	<i>640</i>	<i>352</i>
<i>Auxilium Audyt</i>	<i>Kraków</i>	<i>0</i>	<i>74</i>	<i>bd.</i>	<i>1.350</i>	<i>1.327</i>	<i>0</i>	<i>23</i>
HLB M2 Audyt	Warszawa	bd.	bd.	4.659	2.898	2.442	188	268
KPMG	Warszawa	228	706	501.000	93.687	77.716	4.940	11.031
Mazars Polska	Warszawa	47	65	45.000	12.179	11.864	265	50
MW Rafin	Sosnowiec	19	41	2.584	2.048	1.828	133	87
Pol-Tax	Warszawa	bd.	68	3.540	2.889 ⁸	bd.	bd.	bd.
PwC	Warszawa	202	508	580.928	96.582	88.500	6.539	1.543
Rödl & Partner	Warszawa	bd.	bd.	11.577	9.000	8.628	355	16
RSM Poland KZWS	Poznań	bd.	34	15.800	7.000 ⁸	bd.	bd.	bd.
TPA Horwath Horodko Audit	Poznań	4	30	6.463	3.464	3.137	307	20

Podobnie do wielu innych rynków audytu na całym świecie, cztery międzynarodowe sieci posiadają największy udział w rynku - największe cztery firmy zadeklarowały wysokość wynagrodzenia za usługi badania sprawozdań finansowych w zakresie 80 - 100 tys. zł, przy czym kolejne siedem najwyższych przychodów z tego tytułu wyniosły 7 - 16 tys. zł, według opublikowanych sprawozdań z przejrzystości działania.

Badania sprawozdań finansowych w 1.254 JZP są realizowane przez 13 firm audytorskich z powyższej tabeli, które podały informacje ile badań w JZP wykonują. Te 13 firm obejmuje międzynarodowe sieci firm audytorskich w Polsce.

W 2015 roku istniało 1.992 JZP, co stanowiło wzrost w stosunku do 1.383 w 2014 roku. Pozostałe 738 JZP nieobsługiwane przez tych 13 firm audytorskich musi korzystać z usług innych 110 firm audytorskich, które zgłaszają prowadzenie badań w JZP (123 firmy audytorskie prowadziły badania sprawozdań finansowych w JZP w 2015 roku, w tym 14 działalności jednoosobowych).



2.4. Informacje na temat badań sprawozdań finansowych 20 największych spółek notowanych na GPW (WIG20)⁹

Nazwa spółki	Sektor	Suma bilansowa 2014 (tys. PLN)	Przychody ze sprzedaży 2014 (tys. PLN)	Firma audytorska Długość współpracy	2015			2014		
					Wynagrodzenie za usługi badania sprawozdań finansowych (tys. PLN)	Pozostałe czynności rewizji finansowej (tys. PLN)	Usługi nieaudytowe (tys. PLN)	Wynagrodzenie za usługi badania sprawozdań finansowych (tys. PLN)	Pozostałe czynności rewizji finansowej (tys. PLN)	Usługi nieaudytowe (tys. PLN)
Assecco Poland	IT	10.679.600	6.231.900	EY, 13 lat	1.000	-	-	1.400	-	-
Alior Bank	Bankowość	30.168.100	2.581.920	PwC, 2 lata	430	330	-	430	-	150
Bank Zachodni WBK	Bankowość	134.502.000	7.934.380	Deloitte, 5 lat	1.540	2.029	199	1.813	2.048	20
CCC	Handel detaliczny	1.794.230	2.009.060	PwC, 8 lat	339	-	126	284	-	82
Cyfrowy Polsat	Media	27.381.200	7.409.900	PwC, 5 lat	1.700	-	600	1.800	-	2.000
ENEA	Energia	18.108.000	9.885.400	KPMG, 4 lata	139	-	41	183	-	-
Energa	Energia	18.116.700	10.590.600	PwC, 2 lata	59	74	225	41	239	-

⁹ Źródła danych dotyczących sumy bilansowej i przychodów ze sprzedaży: <http://www.inwestinfo.pl/analiza-finansowa/wyniki-finansowe>

Nazwa spółki	Sektor	Suma bilansowa 2014 (tys. PLN)	Przychody ze sprzedaży 2014 (tys. PLN)	Firma audytorska Długość współpracy	2015			2014		
					Wynagrodzenie za usługi badania sprawozdań finansowych (tys. PLN)	Pozostałe czynności rewizji finansowej (tys. PLN)	Usługi nieaudytowe (tys. PLN)	Wynagrodzenie za usługi badania sprawozdań finansowych (tys. PLN)	Pozostałe czynności rewizji finansowej (tys. PLN)	Usługi nieaudytowe (tys. PLN)
Eurocash	Handel detaliczny	5.361.500	16.963.800	KPMG, 9 lat	480	220	18	400	200	85
KGHM	Surowce	40.374.000	20.492.000	PwC, 6 lat	3.741	625	4.373	3.283	716	2.048
LPP	Handel detaliczny	2.933.730	4.769.290	GT, 12 lat	90	50	392	90	50	239
Grupa Lotos	Ropa naftowa i gaz	18.947.200	28.501.900	EY, 6 lat	1.575	799	429	1.475	1.746	625
mBank	Bankowość	117.986.000	5.355.860	EY, 3 lata	2.759	-	1.007	2.893	-	1.700
Orange Polska	Telekomunikacja	22.104.000	12.212.000	EY, 1 rok	2.090	2.100	302	3.856	1.094	8
Bank Pekao	Bankowość	167.625.000	8.761.570	Deloitte, 3 lata	3.351	1.827	-	3.397	1.454	-
PGE	Energia	66.201.000	28.143.000	KPMG, 9 lat	1.244	-	232	1.326	-	826
PGNiG	Ropa naftowa i gaz	48.926.000	34.304.000	PKF, 3 lata	120	471	-	120	471	7

Nazwa spółki	Sektor	Suma bilansowa 2014 (tys. PLN)	Przychody ze sprzedaży 2014 (tys. PLN)	Firma audytorska Długość współpracy	2015			2014		
					Wynagrodzenie za usługi badania sprawozdań finansowych (tys. PLN)	Pozostałe czynności rewizji finansowej (tys. PLN)	Usługi nieaudytowe (tys. PLN)	Wynagrodzenie za usługi badania sprawozdań finansowych (tys. PLN)	Pozostałe czynności rewizji finansowej (tys. PLN)	Usługi nieaudytowe (tys. PLN)
PKN Orlen	Ropa naftowa i gaz	46.725.000	106.832.000	KPMG, 11 lat	5.000	-	700	4.800	-	2.100
PKO Bank Polski	Bankowość	248.701.000	14.639.400	KPMG, 1 rok	1.250	2.090	34	1.540	2.568	2.597
PZU	Ubezpieczenia	67.572.800	16.884.600	KPMG, 2 lata	1.488	248	27	714	248	27
Tauron PE	Energetyka	34.559.200	18.577.500	Deloitte, 3 lata	652	556	505	577	613	-
Razem					29.047	11.419	9.210	30.422	11.447	12.514

2.4.1. Wynagrodzenie za usługi badania sprawozdań finansowych

Zakres wynagrodzeń za usługi badania sprawozdań finansowych jest szeroki, od poniżej 100 tys. zł do 3-5 mln zł.

Podobnie szeroki jest zakres wynagrodzeń za usługi nieaudytowe oraz inne usługi poświadczające, w niektórych przypadkach wynoszą one zero, a w innych przekraczają wynagrodzenie za badanie. Niektóre kwoty wynagrodzenia za badanie są nierealistycznie niskie, co stwarza istotne potencjalne ryzyko, że jakość badania bardzo dużych podmiotów, gdzie istnieje zainteresowanie publiczne, może nie być najwyższa. Tam, gdzie wynagrodzenia są bardzo niskie, firmy audytorskie mogą przeznaczyć niewystarczające zasoby na wykonanie badania w pełni zgodnego z MSRF, ponieważ w innym razie poniosłyby dużą stratę finansową. Nie jest prawdopodobne, aby firmy audytorskie ponosiły cyklicznie straty finansowe, chyba że rekompensuje im to inny przychód, na przykład ze świadczenia usług nieaudytowych. Jednak świadczenie takich usług może istotnie wpłynąć na niezależność badania i zostanie ograniczone na mocy nowych wymogów ustawowych.

Przykładami takiej sytuacji w powyższej tabeli są:

- Energa, spółka sektora energii, posiadająca aktywa o wartości 18,1 mld zł i sprzedaż na poziomie 10,6 mld zł, a wynagrodzenie za usługi badania sprawozdań finansowych wynosi jedynie 59 tys. zł;
- LPP, spółka sektora handlu detalicznego posiadająca aktywa o wartości 2,9 mld zł i sprzedaż na poziomie 4,8 mld zł, a wynagrodzenie za usługi badania sprawozdań finansowych wynosi jedynie 90 tys. zł; oraz
- PGNiG, spółka sektora ropy naftowej i gazu posiadająca aktywa o wartości 48,9 mld zł i sprzedaż na poziomie 34,3 mld zł, a wynagrodzenie za usługi badania sprawozdań finansowych wynosi jedynie 120 tys. zł.

2.4.2. Okres współpracy z firmą audytorską

Tylko trzy firmy audytorskie badające 20 największych spółek giełdowych pełniło tę funkcję przez okres dłuższy niż 10 lat. Wielu współpracowało z klientem przez okres 5 lat lub krótszy. Nowe przepisy wymagające rotacji firm audytorskich po ok. 20 latach prawdopodobnie nie spowodują istotnego zakłócenia badań sprawozdań finansowych w czołowych spółkach giełdowych w Polsce.

2.5. Kształcenie w zakresie rachunkowości i rewizji finansowej w Polsce

Ten rozdział zawiera informacje dotyczące kształcenia kandydatów na biegłych rewidentów w Polsce.

2.5.1. Odpowiedzialność za kwalifikacje rewidentów w Polsce

Zgodnie z Ustawą o biegłych rewidentach (Ustawa), aby zostać wpisanym do rejestru biegłych rewidentów kandydat musi m.in. złożyć z wynikiem pozytywnym egzamin na biegłego rewidenta oraz egzamin dyplomowy.

KRBR ustala w formie uchwały zatwierdzanej przez KNA:

- harmonogram ramowy prowadzenia postępowania kwalifikacyjnego, miejsce i datę egzaminów dla kandydatów;
- szczegółowy zakres tematyczny egzaminów;
- wysokość opłat za poszczególne egzaminy oraz wysokość wynagrodzenia dla członków Komisji Egzaminacyjnej (KE);
- sposób powoływania egzaminatorów oraz wysokość ich wynagrodzenia;
- warunki udzielenia zwolnienia;
- zasady dokumentowania praktyki i aplikacji;
- zakres, sposób i zasady innych czynności niezbędnych do prawidłowego działania Komisji Egzaminacyjnej oraz postępowania kwalifikacyjnego dla kandydatów na biegłych rewidentów.

Niezależna Komisja Egzaminacyjna (KE), która jest ustanawiana przez Ministra Finansów (powołuje cały skład Komisji, tj. 19 osób, z czego 10 (czyli większość) to przedstawiciele Ministra Finansów), ponosi odpowiedzialność za m.in. przeprowadzanie egzaminów pisemnych dla kandydatów na biegłych rewidentów, w tym sporządzanie pytań na egzamin dyplomowy i udzielanie a nich zwolnień. KE nadzoruje także proces poświadczania praktyk i wymaga odpowiednich dokumentów potwierdzających doświadczenie zawodowe kandydatów. Kandydaci odbywają roczną praktykę w zakresie rachunkowości w państwie UE oraz co najmniej dwuletnią aplikację (lub trzyletnią aplikację – w takim przypadku nie ma obowiązku odbycia ww. praktyki) pod nadzorem biegłego rewidenta w ramach przygotowania praktycznego do samodzielnego wykonywania zawodu.

Egzaminy na biegłego rewidenta składają się z pytań testowych oraz zadań sytuacyjnych obejmujących 10 tematów egzaminacyjnych z zakresu (art. 9 Ustawy):

- 1) teorii i zasad rachunkowości;
- 2) zasad sporządzania sprawozdań finansowych, w tym skonsolidowanych sprawozdań finansowych;
- 3) międzynarodowych standardów sprawozdawczości finansowej;
- 4) analizy finansowej;
- 5) rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej;
- 6) zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej;
- 7) rewizji finansowej;
- 8) standardów rewizji finansowej;

- 9) etyki zawodowej i niezależności biegłego rewidenta;
- 10) wymogów prawnych dotyczących badania sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentów i podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych,

a także sprawdzana jest wiedza niezbędna dla rewizji finansowej z zakresu:

- 1) prawa spółek i ładu korporacyjnego
- 2) prawa o postępowaniu upadłościowym i naprawczym
- 3) prawa podatkowego;
- 4) prawa cywilnego;
- 5) prawa pracy i ubezpieczeń społecznych;
- 6) prawa bankowego;
- 7) prawa ubezpieczeniowego;
- 8) technologii informatycznych i systemów komputerowych;
- 9) mikroekonomii i makroekonomii;
- 10) matematyki i statystyki;
- 11) podstawowych zasad zarządzania finansowego w jednostkach gospodarczych.

Wymogi te są zgodne z wymogami określonymi w dyrektywie w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych. Ustawa umożliwia zaliczanie kandydatom na biegłych rewidentów poszczególnych egzaminów z wiedzy teoretycznej - uniwersyteckich lub równorzędnych, a także zdanych w postępowaniu kwalifikacyjnym prowadzonym przez uprawniony organ w innym państwie UE. W przypadku uzyskania przez kandydata zwolnienia z 10 egzaminów, obowiązywałoby go jedynie zdanie egzaminu dyplomowego.

Egzamin dyplomowy, zgodnie z przepisami Ustawy, sprawdza praktyczne zastosowanie wiedzy teoretycznej zademonstrowanej w pierwszym etapie egzaminacyjnym. Zgodnie z paragrafem 15 rozporządzenia Ministra Finansów, egzamin dyplomowy składa się z dwóch części:

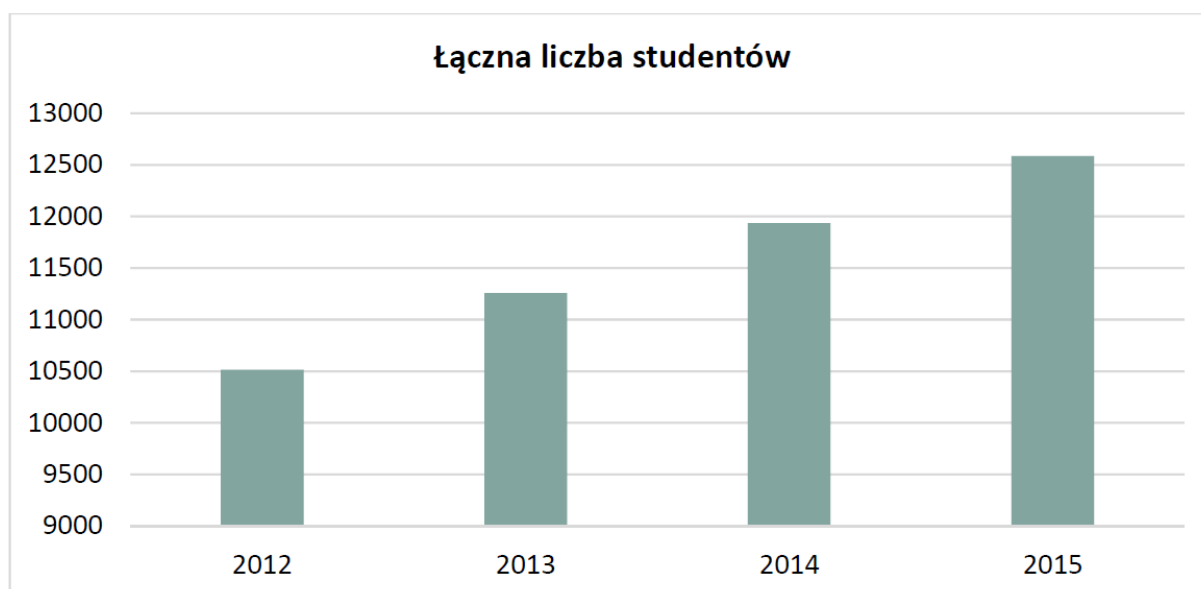
Część 1. 3-godzinna analiza wybranych zagadnień sprawdzających umiejętności praktycznego zastosowania wiedzy teoretycznej do wykonywania zawodu biegłego rewidenta, w tym w szczególności do badania rocznych sprawozdań finansowych oraz rocznych skonsolidowanych sprawozdań finansowych, w zakresie rozpoznawania ryzyka badania, opracowywania strategii badania, wyboru i stosowania właściwych metod i technik w procesie badania sprawozdań finansowych, opracowywania dokumentacji badania sprawozdań finansowych, w tym dokumentacji roboczej, raportu i opinii biegłego rewidenta, a także rozstrzygania zawodowych dylematów etycznych, posługiwania się zawodowym osądem przy rozwiązywaniu zagadnień występujących w działalności gospodarczej, oceny poprawności stosowanych zasad i procedur wewnętrznego systemu kontroli jakości w firmie audytorskiej oraz komunikowania i raportowania.¹⁰

Część 2. Nie dłuższa niż 30-minutowa część ustna, podczas której zadawane są 2 pytania, jedno z których dotyczy pisemnej części egzaminu dyplomowego. W trakcie tej części kandydat nie może korzystać z uchwał, przepisów prawa, ani innej literatury fachowej i wskazówek.

¹⁰ Opis ten, pomimo że jest zawarty w rozporządzeniu, nie obejmuje wszystkich przedmiotów, które normalnie byłyby ujęte w egzaminach zawodowych, np. zaawansowana rachunkowość finansowa, zaawansowane zarządzanie finansowe itp.

2.5.2. Dane dotyczące liczby kandydatów na biegłych rewidentów w Polsce

Uczelnia/Instytucja	2015	2014	2013	2012
KIBR				
Liczba studentów (kandydatów)	12.585	11.934	11.256	10.512
• Kandydaci płci żeńskiej	8.534	8.115	7.612	7.205
• Kandydaci płci męskiej	4.051	3.819	3.644	3.307
• Liczba kandydatów, którzy zdali wszystkie 10 egzaminów na biegłego rewidenta	759	876	1.019	1.055
• Liczba kandydatów składających egzamin dyplomowy	73	329	245	185
• Liczba kandydatów, którzy złożyli egzamin dyplomowy z wynikiem pozytywnym	71	298	231	176
• Studenci w wieku 20-30 lat	3.872	4.259	4.121	3.93
• Studenci w wieku 31-40 lat	5.216	4.986	4.802	4.514
• Studenci w wieku 41-50 lat	2.553	1.968	1.654	1.441
• Studenci w wieku powyżej 50 lat	944	721	679	627
Liczba studentów zrekrutowanych w ciągu roku	1.041	971	996	1.050



Liczba studentów/kandydatów na biegłych rewidentów stopniowo zwiększała się w latach 2012-2015 i wzrosła o 20% w tym okresie. Liczba studentów rekrutowanych co roku pozostaje na stosunkowo stałym poziomie 1.000. W porównaniu z liczbą studentów uczących się, aby uzyskać inne kwalifikacje z zakresu rachunkowości, takie jak ACCA, KIBR posiada wysoką liczbę kandydatów starających się o kwalifikacje biegłego rewidenta.

Liczba kandydatów, którzy zaliczyli 10 egzaminów (czyli wszystkie egzaminy pisemne) spadła z 1055 w 2012 roku do 759 w roku 2015. Zwraca się jednak uwagę, że uprawnienie do przystąpienia do egzaminu dyplomowego nabywa się po ukończeniu aplikacji, przy czym ostatni jej rok można realizować dopiero po zdaniu wszystkich egzaminów pisemnych. Zatem w liczbie tej mieszczą się kandydaci odbywający aplikację.

Ponadto ustawa począwszy od 2010 r. zniósła ograniczenie czasowe przeznaczone na zdobycie uprawnień biegłego rewidenta. Zatem kandydat nie musi spieszyć się z zakończeniem postępowania kwalifikacyjnego na biegłych rewidentów.

W 2015 r. nastąpiła z kolei zmiana formuły egzaminu dyplomowego.

Z osób, które przystąpiły do egzaminu dyplomowego w 2015 r. zdało 71 osób co stanowi 97% zdawalności.

3. POSTRZEGANIE AUDYTU W POLSCE

Niniejszy rozdział przedstawia wynik szeregu rozmów i ankiet, które miały na celu zbadanie postrzegania audytu w Polsce. Do tego zadania wybrano grupę kluczowych interesariuszy, aby uzyskać jak najszerszą i najdokładniejszą perspektywę ze strony użytkowników, wykonawców oraz nadzorców audytu.

3.1. Grupa docelowa

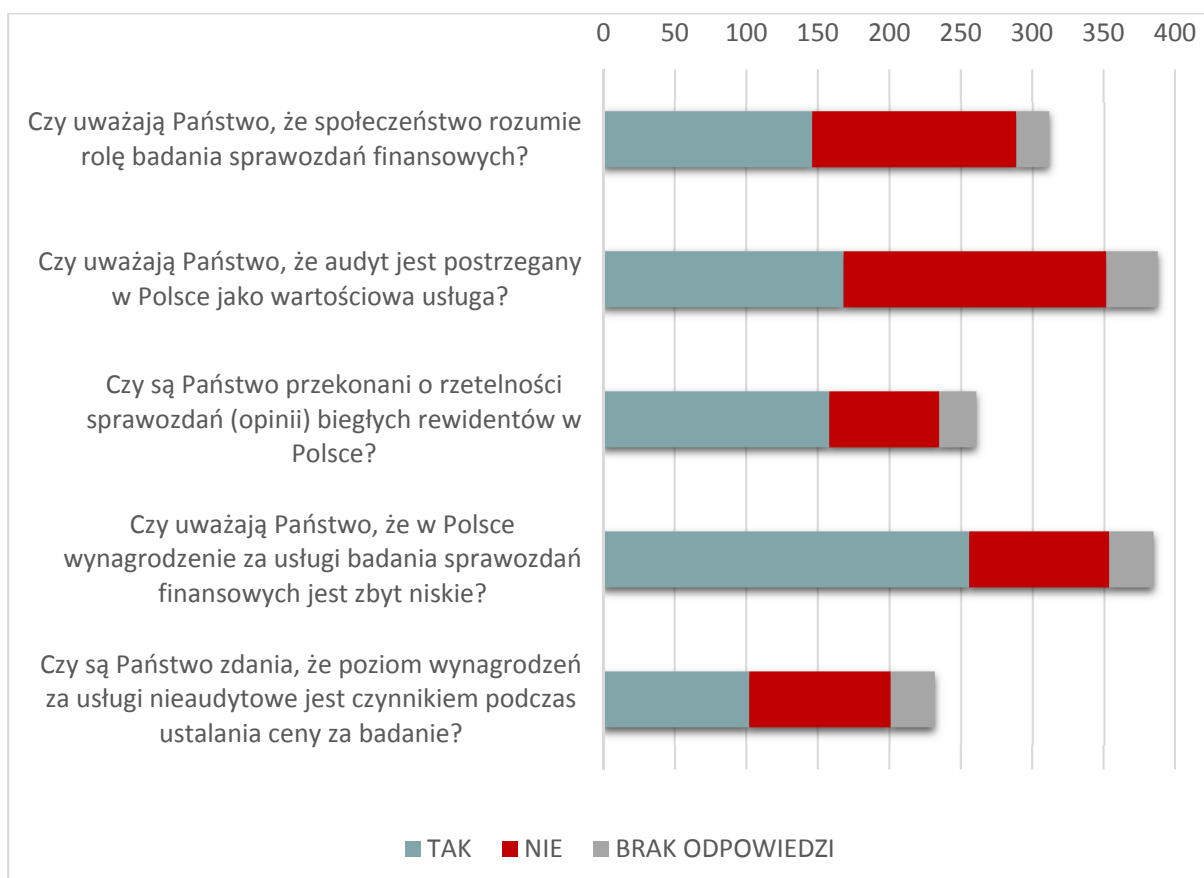
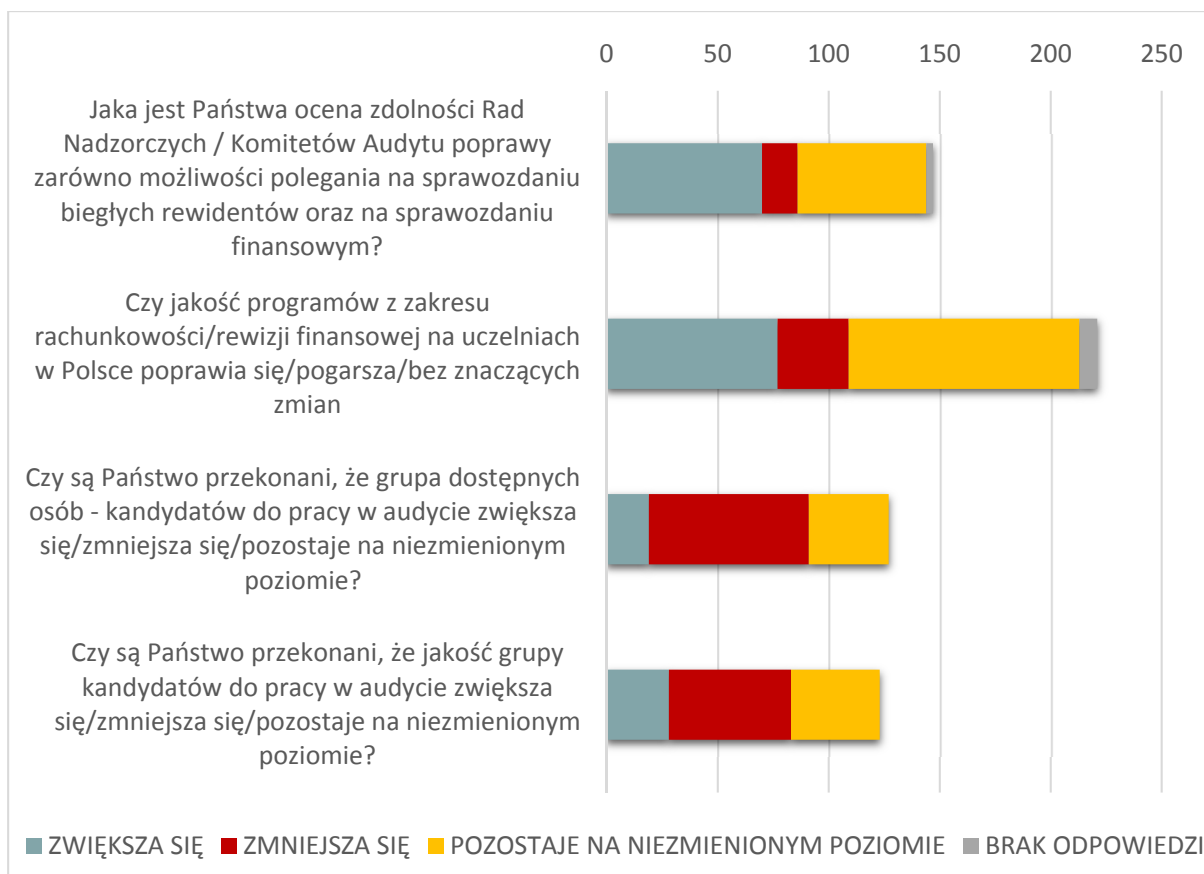
Rozmowy lub ankiety zostały przeprowadzone wśród następujących osób:

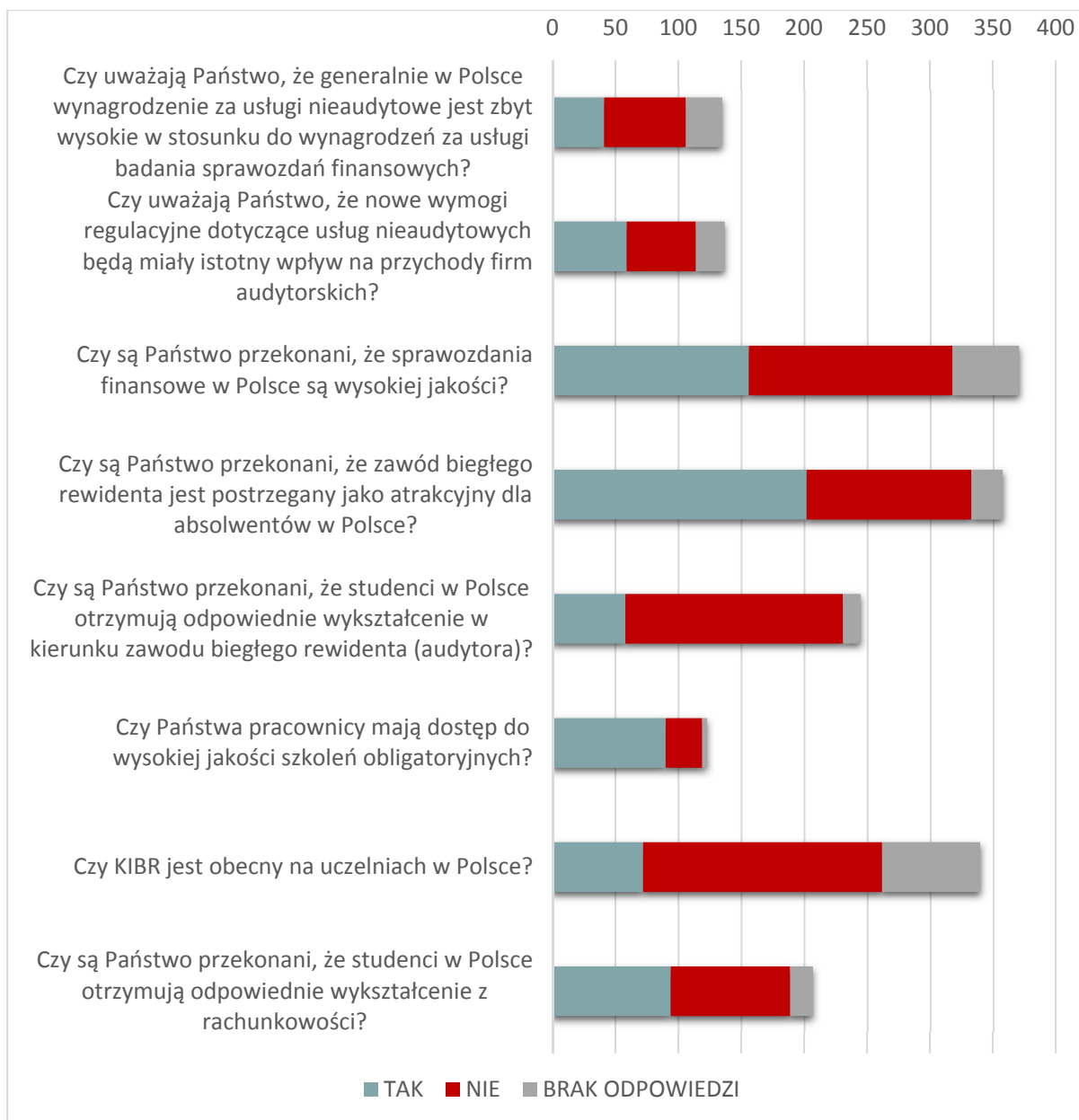
- 5 dyrektorów spółek, w tym dyrektorów finansowych
- 6 inwestorów instytucjonalnych
- 6 przewodniczących i członków Komitetów Audytu
- 9 wykonawców audytu, w tym wspólników dużych i małych firm audytorskich
- 5 nadzorców i stowarzyszeń zawodowych
- 4 instytucje edukacyjne, organy zawodowe itp. z dziedziny rachunkowości
- 81 studentów
- 122 członków KIBR
- 153 kandydatów na biegłych rewidentów

Nie wszystkie z tych grup odpowiadały na wszystkie pytania, ponieważ niektóre zagadnienie nie dotyczyły niektórych z nich, a inne prowadziły do konfliktu interesów dla określonych grup.

3.2. Przegląd wyników

Wyniki głównych pytań zadawanych w rozmowach i ankietach są następujące:





3.2.1. Kluczowe informacje

Pomimo że nie wszyscy respondenci odpowiadali na wszystkie pytania, niektóre kluczowe informacje powtarzały się wśród wyrażanych opinii. Obejmują one:

- Badanie sprawozdań finansowych jest często postrzegane jako wymóg ustawy przy niewielkim zrozumieniu czy docenianiu jego wartości. Opinie z badania sprawozdań finansowych nie wydają się być cenione na rynku – nawet opinie z zastrzeżeniem mają niewielkie znaczenie. Większe firmy wydawały się cenić badania sprawozdań finansowych bardziej niż mniejsi przedsiębiorcy, firmy zarządzane przez**

właściciele, chociaż ta ostatnia grupa częściej doceniała wskazówki i porady biegłych rewidentów.

Jeden ze partnerów międzynarodowej sieci firm spoza „wielkiej czwórki” stwierdził: „Inwestorzy na polskiej giełdzie nie biorą opinii biegłych rewidentów na poważnie - Wydałem opinię z zastrzeżeniem w zakresie kontynuacji działalności, ale cena akcji w ogóle się nie zmieniła. Spółka wkrótce potem upadła. Zdaniem inwestorów wydanie opinii z zastrzeżeniem nie jest niczym niezwykłym. Nikt się tym nie przejmuje.”

- **Przedłużająca się w ostatnim czasie wojna cenowa doprowadziła do obniżenia stawek za badanie, w niektórych przypadkach do poziomu zbyt niskiego, aby przeprowadzić je w sposób prawidłowy.**

Jeden z biegłych rewidentów powiedział: „Jesteśmy, miejmy nadzieję, na końcu ośmio-, dziesięcioletniego okresu wojny cenowej. Jest to bardzo konkurencyjny rynek. Do wojny doszło, ponieważ wartość nie była dostrzegana. Konkurowaliśmy pod względem cen i jest to wina biegłych rewidentów.”

- **Komitety Audytu lub Rady Nadzorcze odpowiedzialne za badanie sprawozdań finansowych są na coraz wyższym poziomie, jednak wychodzimy od bardzo niskiego punktu - do problemów należą niskie wynagrodzenia oraz skład powoływany spośród członków rodziny, co prowadzi do niskich kompetencji finansowych w niektórych radach.**

Jeden z respondentów stwierdził: *Rady Nadzorcze/Komitety Audytu wychodzą z bardzo niskiego poziomu i w tym kontekście poprawa zaczyna się od poprzeczki postawionej dość nisko. Niektóre spółki giełdowe są małymi/średnimi przedsiębiorstwami i nie posiadają odpowiednich struktur zarządczych.*

- **Nowe przepisy nadzoru rewizji finansowej przyniosą wzrost kosztów, a brakuje zrozumienia korzyści. Kluczem do osiągnięcia zamierzonej poprawy jakości audytu jest prowadzenie kontroli przez kompetentnych i doświadczonych biegłych rewidentów z ramienia KNA.**

Szkolnictwo wyższe w zakresie rewizji finansowej jest szeroko postrzegane jako słabe i niewystarczające; respondenci stwierdzili, że w stosunkowo nieczęstych przypadkach, gdzie studenci uczyli się audytu w ramach programu studiów, i tak musieli rozpocząć naukę od najniższego poziomu po rozpoczęciu pracy w środowisku zawodowym.

[Niektóre kwestie były przedstawiane w różny sposób przez różne grupy interesariuszy. Na przykład zdecydowana większość biegłych rewidentów aktualnie wykonujących zawód oraz członków KIBR jest zdania, że absolwenci nie uważają zawodu biegłego rewidenta za atrakcyjny, a studenci i kandydaci na biegłych rewidentów wyrażają przeciwną opinię.]

Partner w międzynarodowej sieci firm stwierdził: „Atrakcyjność zawodu, a tym samym jakość nowych rewidentów, znacznie się obniżyła w ostatnich 10-15 latach. Nowe osoby są mniej zadowolone z wymogu kształcenia przez okres 4-6 lat, zanim osiągną jakąkolwiek nagrodę - chcą szybszego zwrotu.”

Poniższe sekcje zawierają więcej informacji na temat odpowiedzi udzielanych w odniesieniu do głównych zagadnień.

3.3. Zrozumienie przez społeczeństwo roli badania sprawozdań finansowych

Badanie sprawozdań finansowych ma na celu zapewnienie użytkowników danych finansowych o ich wiarygodności tak, aby decyzje w sprawie inwestycji i inne decyzje biznesowe mogły być podejmowane na podstawie rzetelnych informacji. Publiczne zrozumienie roli biegłych rewidentów jest kluczowe, aby audyt mógł z powodzeniem spełniać swoją funkcję.

Respondenci byli pytani o swoje ogólne opinie na temat postrzegania przez nich zrozumienia przez społeczeństwo roli audytu oraz także czy kadry zarządzające, inwestorzy, właściciele i inni kluczowi interesariusze rozumieją rolę badania sprawozdań finansowych.

Wyrażone opinie są następujące:

- 47% stwierdziło, że uważają, iż społeczeństwo rozumie rolę badania sprawozdań finansowych; 46% powiedziało, że w ich opinii społeczeństwo nie rozumie tej roli dobrze; 7% nie było pewnych.
- Według powszechnej opinii społeczeństwo i przedsiębiorcy postrzegają audyt, a szczególnie mniejsze badania, jako wymóg prawny i ustawowy (tj. „formalność”), wymuszone obciążenie, i nie widzą potencjalnych korzyści z audytu.
- Biegli rewidenci są przekonani, że muszą wyjaśniać i edukować spółki krajowe w zakresie roli badania sprawozdań finansowych; międzynarodowe firmy lepiej ją rozumieją.
- Niektórzy uczestnicy wyrazili opinię, że rola audytu jest coraz lepiej rozumiana i przyczynia się do większej przejrzystości; inni komentowali, że zależy to od rozmiaru badanej spółki - mniejsze podmioty uznają, że jest to kontrola podatkowa, inni postrzegają biegłych rewidentów jak policję lub osoby kontrolujące ich księgi rachunkowe.
- Niektórzy respondenci stwierdzili, że istnieje opinia, iż w dużych spółkach biegli rewidenci kontrolują księgi rachunkowe i przyczyniają się do kreatywnej księgowości, a nawet oszustw. Potrzebna jest debata publiczna, aby to zmienić.

- Inni respondenci zwrócili uwagę, że niektórzy są przekonani, że usługa badania nie tylko dotyczy zapewniania odnośnie sprawozdania finansowego, ale także gwarantuje wykrycie kłopotów z wypłacalnością badanej jednostki czy też brak nadużyć.

3.4. Postrzeganie wartości badania sprawozdań finansowych

W dodatku do zapewnienia o rzetelności na rzecz użytkowników informacji finansowych, audyt może dodać wartość poprzez proces niezależnej oceny systemów i procesów finansowych spółki. Ocena zrozumienia społecznego faktycznej i potencjalnej wartości audytu może pomóc biegłym rewidentom i ich organom nadzorczym poznać sposób postrzegania audytu.

Respondenci byli pytani o ogólne opinie na temat postrzegania przez nich publicznego zrozumienia wartości audytu oraz także czy w ich opinii zarząd, inwestorzy, właściciele i inni kluczowi interesariusze rozumieją faktyczną i potencjalną wartość badania sprawozdań finansowych.

Wyrażone opinie są następujące:

- Postrzegana wartość często zależy od struktury właścicielskiej - jeżeli spółka jest zarządzana przez właściciela, bardziej cenione było zapewnienie przez biegłego rewidenta wskazówek/porad dyrektorowi finansowemu.
- Opinie na temat doceniania usług badania sprawozdań finansowych przez inwestorów instytucjonalnych były podzielone - niektórzy przekonani byli, że nawet opinie z zastrzeżeniem były ignorowane przez rynek, pozostając bez wpływu na cenę akcji.
- Istniało powszechne przekonanie, że audyt dodaje wartość przez uwagi w formie listu do zarządu przekazywanego badanym podmiotom. Niektórzy użytkownicy cenili jedynie opinie bez zastrzeżeń i nic ponadto. Więksi inwestorzy i spółki wydają się bardziej cenić audyt i wymagają więcej od biegłych rewidentów. Postrzeganie wartości jest bardziej zauważalne, gdy biegły rewident ma większe zrozumienie badanej jednostki, a także gdy doradza jednostce.

3.5. **Opinie na temat zaufania w wiarygodność sprawozdań z badań**

Aby badanie sprawozdania finansowego zapewniło możliwość polegania na informacjach finansowych, użytkownicy tych informacji muszą mieć zaufanie do rzetelności sprawozdania z badania i pracy biegłego rewidenta, stanowiącej podstawę sprawozdania. Uczestnicy zostali zapytani o swoje poglądy w sprawie postrzegania poziomu ufności w sprawozdania z audytu oraz pracę biegłych rewidentów prowadzone w Polsce. Oto podsumowanie ich opinii:

- 60% stwierdziło, że uważają, iż zasadniczo istnieje ufność w wiarygodność audytu; 30% powiedziało, że w ich opinii ufności takiej nie ma; 10% nie było pewnych.
- Istniały pewne zastrzeżenia co do zdolności biegłych rewidentów do pełnego zrozumienia złożonych kwestii biznesowych i transakcji.
- Postrzega się, że badania sprawozdań finansowych banków, jak też badania sprawozdań finansowych wykonywane przez międzynarodowe firmy audytorskie są co do zasady wiarygodne.
- Niezależność jest często łatwiejsza do osiągnięcia w większych firmach; w małych spółkach biegły rewident jest w bliskiej relacji z zarządem.
- Zgłoszono obawę, że młodszy rangą pracownicy wykonują większość czynności rewizji ze względu na presję cenową, a specjaliści angażowani są w mniejszym zakresie. Audyt jest wiarygodny z formalnego punktu widzenia, ale nie w szerszej perspektywie.
- Audyty wykonywane przez mniejsze firmy są mniej wiarygodne - niektóre to po prostu przyklepanie ksiąg rachunkowych. Niektórzy respondenci zwrócili uwagę, że starsi biegli rewidentenci nie zawsze rozumieją i nie zawsze wykonują badanie sprawozdań finansowych w oparciu o ryzyko.

3.6. **Wynagrodzenie za usługi badania sprawozdań finansowych i usługi nieaudytowe**

Poziom wynagrodzenia za usługi badania sprawozdań finansowych jest ważny, ponieważ nierealistycznie niska wartość może oznaczać, że biegli rewidentenci mogą nie poświęcić wystarczająco dużo czasu i zasobów na przeprowadzenie adekwatnego i skutecznego badania. Spadkowy trend w wysokości wynagrodzeń w dłuższym okresie jest czynnikiem ryzyka, który musi zostać wzięty pod uwagę przez organy nadzoru rewizji finansowej na całym świecie w ocenie ryzyka dotyczącego jakości audytu. Ponadto stosunek pomiędzy wynagrodzeniem za usługi badania sprawozdań finansowych a wynagrodzeniem za usługi nieaudytowe otrzymywanym przez biegłego rewidenta od badanego klienta jest ważny z

powodu ryzyka, iż wynagrodzenie za usługi nieaudytowe może wpływać na niezależność biegłego rewidenta w badaniu.

Uczestnicy zostali poproszeni o wskazanie swoich opinii na temat poziomu wynagrodzenia za usługi badania sprawozdań finansowych i czy wynagrodzenie za usługi nieaudytowe ma wpływ na cenę badania lub może potencjalnie stworzyć konflikt interesów. Oto podsumowanie ich opinii:

- 67% stwierdziło, że uważają poziom wynagrodzeń za usługi badania sprawozdań finansowych za zbyt niski; 25% powiedziało, że w ich opinii tak nie jest; 8% nie było pewnych.
- Istnieje ogólne przekonanie, że wynagrodzenie za usługi badania sprawozdań Finansowych jest zbyt niskie w porównaniu do innych krajów w wyniku ostatniej Długotrwałej wojny cenowej. Niektórzy uważają, że jest często zbyt niskie, aby przeprowadzić wysokiej jakości badanie.
- Jedna z dużych spółek giełdowych przeprowadziła licytację na najniższą cenę, aby uzyskać jak najniższą stawkę.
- Uważa się, że zaostrzone przepisy spowodują wzrost wynagrodzeń za usługi badania sprawozdań finansowych.
- Spółki traktują audyt jak dodatkowy podatek, a nie dostrzegają jego wartości, także próbują zminimalizować koszty. Wynagrodzenie za badanie w podobnych spółkach może znacznie się różnić, w zakresie od 3 do 50 tys. zł; wynagrodzenia za usługi badania sprawozdań finansowych w 20 największych spółkach giełdowych wahają się od 59 tys. zł do 5 mln zł.
- Próby wprowadzenia ceny minimalnej za badanie zostały udaremnione przez organy ds. konkurencji.
- Istnieje niewielkie poparcie dla powiązania pomiędzy wynagrodzeniem za usługi badania sprawozdań finansowych a wynagrodzeniem za usługi nieaudytowe, z wyjątkiem być może dużych, międzynarodowych sieci firm audytorskich.

Partner ze średniej wielkości międzynarodowej sieci firm audytorskich stwierdził: „Cena badania jest nieodłącznie związana z jakością - niskie ceny są problemem, ponieważ nasi klienci nie dostrzegają zalet audytu, a więc nie cenią tych usług zbyt wysoko.”

3.7. Rola Komitetów Audytu/Rad Nadzorczych

Komitety Audytu (KA), których funkcja może być realizowana przez Rady Nadzorcze (RN), odgrywają ważną rolę w procesie badania sprawozdań finansowych, pomagając minimalizować potencjalny konflikt interesów, gdzie biegły rewident współpracuje z

zarządem, ale ma też skontrolować jego szacunki. Skuteczność komitetów audytu jest ważna dla skutecznego audytu i zapewnienia wiarygodności i ważne jest, aby organy nadzoru i inne podmioty rozumiały, w jakim stopniu komitety audytu wypełniają swoją rolę, zarówno obecnie, jak i po wprowadzeniu nowych przepisów, które rozszerzą dodatkowo ich funkcje.

Uczestnicy zostali zapytani o wyrażenie swoich poglądów, czy następuje poprawa zdolności komitetów audytu do wypełniania ich roli, czy też pogarsza się lub pozostaje bez zmian, oraz czy posiadają one niezbędne umiejętności i doświadczenie w zakresie finansów.

- 49% respondentów powiedziało, że uważa zdolność komitetów audytu za ulegającą poprawie; 11% stwierdziło, że ulega pogorszeniu, a 40% nie dostrzega zmian.
- Istnieje powszechne przekonanie, że potencjał KA/RN poprawia się, jednak wychodzi z bardzo niskiego poziomu. Istnieje dużo rozbieżność w opiniach, jak KA/RN współpracują z biegłymi rewidentami i w jakim stopniu KA/RN rozumieją badanie sprawozdań finansowych.
- Lokalne modele zarządcze były często uznawane za mniej skuteczne, niż modele międzynarodowe. Polskie przedsiębiorstwa mają większe trudności ze skutecznym i niezależnym modelem zarządzania, niż spółki międzynarodowe.
- Zwrócono uwagę, że członkostwo KA/RN jest często tylko formalnym spełnieniem wymogów przepisów prawa, bez realnego nadzoru. Wskazano również, że istnieje ryzyko polityczne związane z nominacjami politycznymi do członkostwa w KA/RN, a niekoniecznie merytorycznymi.
- Skład KA/RN jest ważnym problemem - jakkolwiek wymóg włączenie do KA/RN większej liczby osób posiadających bezpośrednio doświadczenie i wiedzę w zakresie audytu stanowiłby krok naprzód.
- Niskie wynagrodzenia członków RN są także ważną kwestią - niski poziom wynagrodzeń wskazuje, że rola KA/RN nie jest traktowana poważnie, ogranicza możliwość werbowania członków posiadających wymagane kompetencje i doświadczenie w zakresie finansów oraz ogranicza ilość pracy wykonywanej przez KA/RN.
- Nowe wymogi, aby uniezależnić KA/RN będą wyzwaniem dla wielu polskich firm, gdzie obecnie składają się one z członków rodzin głównych udziałowców.
- Jedna z opinii mówiła, że wolne tempo budowania efektywności KA/RN przy szybkim podnoszeniu wymogów i oczekiwań przyniosło obniżenie zgodności z przepisami i potencjału. Aby wymusić zmianę, wymagana jest pewna bezpośrednia odpowiedzialność.

3.8. Opinie na temat zmian w nadzorowaniu badania sprawozdań finansowych

Ważne jest, aby organy nadzoru audytu wiedziały, jak rynek postrzega ich działania oraz jak według oczekiwania nowe przepisy wpłyną na rynek badań. Uczestnicy zostali zapytani, jak według nich nowe wymogi wynikające z przepisów, które zostaną wkrótce wprowadzone w życie, wpłyną na rynek audytu. Odpowiedzi obejmowały co następuje:

- 67% stwierdziło, że uważają, iż nowy system nadzoru audytu poprawi jakość badań; 30% powiedziało, że w ich opinii tak nie jest; 3% nie było pewnych.
- Postrzega się, że nowe wymogi będą miały niewielki efekt zmian w przypadku badania sprawozdań finansowych spółek z sektora usług finansowych.
- Dodatkowy obowiązek komitetów audytu bezpośredniego nadzorowania audytu oraz nowy wymóg posiadania przynajmniej jednego członka komitetu posiadającego kompetencje w zakresie rachunkowości lub badania sprawozdań finansowych powinny przynieść poprawę.
- Jednak nowe wymogi przyniosą dodatkowe koszty i nie jest jasne, czy mogą one zostać podzielone między biegłych rewidentów i rynek. Korzyści z dodatkowych kosztów także nie są jasne.
- Wymagane są inwestycje, aby podnieść jakość badania sprawozdań finansowych, ale niskie wynagrodzenia mogą uniemożliwić takie inwestycje.
- Kluczowe jest, aby nadzór KNA, w tym kontrole, był na wysokim poziomie technicznym i nie nazbyt sformalizowany, jak zdarzało się w przypadku podobnych organów w przeszłości. Niektórzy respondenci zauważyli, że w ich opinii ostatnia poprawa w zakresie kompetencji i stosunkowy brak formalności KNF w podejściu do nadzoru, są dobrym przykładem do naśladowania.
- Skutkiem nowych przepisów może być wykluczenie z rynku małych firm audytorskich.
- Przekazywanie zleceń pomiędzy biegłymi rewidentami oraz możliwość nadzorowania badania sprawozdań finansowych przez osoby niebędące biegłymi rewidentami stanowią powody do niepokoju; zachowanie takie wymaga uwagi organów nadzoru.

3.9. Jak audyt jest postrzegany jako ścieżka kariery i atrakcyjność zawodu

Uczestnicy zostali zapytani, czy w ich opinii zawód biegłego rewidenta jest w Polsce postrzegany przez absolwentów jako atrakcyjny.

- Ogólnie 56% respondentów stwierdziło, że w ich opinii zawód biegłego rewidenta jest dla absolwentów atrakcyjny; 37% uważa, że nie jest atrakcyjny, a 7% nie było pewnych.

- Różne grupy zadeklarowały przeciwstawne opinie. 26% biegłych rewidentów i członków KIBR uważa, że jest to zawód atrakcyjny, 60% ma przeciwne zdanie. Jednak wśród studentów oraz kandydatów na biegłych rewidentów proporcje były odwrotne, 72% uważa zawód za atrakcyjny, a jedynie 25% ma inne zdanie.
- Wielu partnerów firm audytorskich wskazało, że zawód jest coraz mniej atrakcyjny - nie tylko finansowo. Nowa generacja potencjalnych biegłych rewidentów ma różne zainteresowania, niekoniecznie związane z pracą zawodową. Wielu utalentowanych absolwentów uczelni wyższych wybiera aktywność gdzieś indziej, włączając w to pracę za granicą.

3.10. Inne kluczowe kwestie

Uczestnicy zostali zapytani, czy uważają, że absolwenci otrzymują odpowiednie wykształcenie w zakresie audytu podczas studiów. 71% odpowiedziało nie, 24% tak, a 5% nie udzieliło odpowiedzi. Jednak więcej z nich uważało, że kształcenie w zakresie rachunkowości jest odpowiednie - 45% zgodziło się, że jest adekwatne, a 46% uznało je za nieadekwatne. Partnerzy firm audytorskich zasadniczo zgodzili się, że w przypadkach, gdzie absolwenci byli uczeni badania sprawozdań finansowych w ramach studiów, co nie było częste, nauczanie miało niewiele wspólnego z ich późniejszą rolą biegłego rewidenta - musieli przejść przeszkolenie w zakresie badań od podstaw.

56% respondentów nie uważało, że KIBR jest obecna na uczelniach; 21% stwierdziło, że KIBR jest obecna, a 23% nie udzieliło odpowiedzi. KIBR dokłada starań, aby promować zawód na uczelniach, co jest ważne w pozyskiwaniu wysokiej jakości nowych adeptów zawodu, zapewniając tym samym jakość i kompetencje biegłych rewidentów w przyszłości. Jednak odpowiedzi w ankietach sugerują, że w tym obszarze można zrobić więcej.

73% respondentów potwierdziło, że ich pracownicy mają dostęp do wysokiej jakości szkoleń w ramach doskonalenia zawodowego; 24% stwierdziło, że nie mają, a 3% nie udzieliło odpowiedzi.

