
Rafał Rydzak*

Wybrane czynniki wpływające na rozwój rynku usług audytorskich w Polsce

Nadesłany: 20 października 2010 r.

Zaakceptowany: 16 grudnia 2010 r.

Streszczenie

W artykule wskazano na trzy czynniki wpływające na rozwój rynku usług audytorskich i jego oligopolizację. Obowiązujące restrykcje prawne dotyczące swobody kształtowania struktury własnościowej firmy audytorskiej, petryfikują obecną strukturę rynku usług audytorskich. Poprzez ograniczenia w dostępie do kapitału uniemożliwiają nawiązanie realnej konkurencji z podmiotami mającymi największy udział w rynku. Respektując argument decydującego wpływu biegłych rewidentów na działalność firmy, jednocześnie zapewniając jej dostęp do kapitału, należy znieść obowiązujące restrykcje przy jednoczesnym wzmocnieniu mechanizmów kontroli wewnętrznej zabezpieczających wysoką jakość rewizji finansowej i niezależność biegłego rewidenta.

Rynek usług audytorskich objęty jest przede wszystkim konkurencją cenową. Obowiązujący zakres ujawnień wynagrodzenia biegłego rewidenta (firmy audytorskiej) potęguje wzajemne zależności decyzji cenowych firm audytorskich i ogranicza konkurencję.

Prawidłowo funkcjonująca reguła rotacji, wzmacniając konkurencję, ma szansę pozytywnie wpłynąć na funkcjonowanie rynku usług audytorskich. Zwiększa ona szansę nawiązania współpracy z nowymi podmiotami, a jednocześnie wymusza ciągłe podnoszenie kwalifikacji niezbędnych dla realizacji czynności rewizji finansowej. Należy postulować jej rozszerzenie.

Wprowadzenie

Od niemal 10 lat w Polsce, jak i na świecie, trwa przebudowa struktury organizacyjno-prawnej rynku usług audytorskich, obejmująca zdecydowaną większość jego elemen-

* Mgr, doktorant, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach.

tów. Ustawą z 7.05.2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz.U. 2009 r., Nr 77 poz. 649) wprowadzono w Polsce publiczny nadzór nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta, działalnością podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych i Krajowej Izby Biegłych Rewidentów (KIBR), zmodyfikowano dotychczasową rolę samorządu zawodowego w zakresie postępowania kwalifikacyjnego dla kandydatów na biegłych rewidentów czy nadzoru nad wykonywaniem zawodu. Zmianie uległy warunki i zasady wykonywania czynności rewizji finansowej przez biegłych rewidentów i działalności firm audytorskich¹.

Zmiany elementów organizacyjno-prawnych rynku usług audytorskich, zostały podporządkowane głównemu celowi, jakim była poprawa funkcjonowania i efektywności rynku finansowego, m.in. poprzez odbudowę zaufania inwestorów do informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych stanowiących podstawę decyzji inwestycyjnych.

Przyjęto założenie służebnej roli rynku usług audytorskich wobec rynku finansowego, a także, co w pełni zrozumiałe, bezpośredniego przełożenia jakości świadczonych usług audytorskich na prawidłowe funkcjonowanie rynku kapitałowego. Poprawa funkcjonowania rynku finansowego nie mogła zostać zainicjowana bez reformy rynku usług audytorskich.

Niestety, skutkiem tak spektakularnych zdarzeń, jakim był m.in. upadek Enronu, a które zapoczątkowały falę reform, jest szereg rygorystycznych regulacji, które mogą godzić w istotę wolnego rynku (Wąsowski, 2010: 33). Rynek usług audytorskich podlega mechanizmom rynkowym, analogicznym do obowiązujących na rynkach innych dóbr czy usług. A zatem jego przebudowa, choć podporządkowana poprawie funkcjonowania innego rynku – finansowego, powinna uwzględniać ochronę mechanizmów, które wpływają na samoregulację rynku usług audytorskich i umożliwiają jego prawidłowy rozwój. Tylko rynek, na którym panuje konkurencja, jako podstawowa zasada gospodarki rynkowej, może stanowić gwarancję wysokiej jakości świadczonych usług.

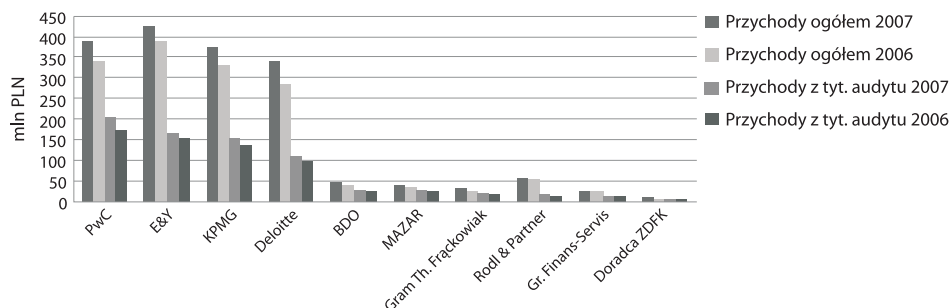
Celem artykułu jest dokonanie wstępnej analizy obecnego stanu rynku usług audytorskich oraz wybranych przesłanek mających wpływ na jego dalszy rozwój, ze szczególnym uwzględnieniem czynników wpływających na wzmocnienie konkurencji między biegłymi rewidentami i podmiotami uprawnionymi do badania sprawozdań finansowych.

1. Jawność cen usług audytorskich w warunkach oligopolu

Oligopol jest pośrednią formą konkurencji niedoskonałej, w której gałąź jest zdominowana przez kilka podmiotów. Siła rynkowa, oznaczająca zakres kontroli, jaką pojedynczy podmiot (dostarczający dobra lub usługi) sprawuje nad podejmowanymi w tej gałęzi decyzjami dotyczącymi cen i wielkości produkcji (dostaw usług). Mierzy się ją współczynnikiem koncentracji w danej gałęzi, zdefiniowanym jako odsetek całkowitych dostaw

¹ Zgodnie z polską terminologią normatywną „podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych”. W niniejszym opracowaniu nazwy te używane są zamiennie, jako zakreślające ten sam zbiór podmiotów.

Rys. 1. Przychody firm audytorskich w latach 2006–2007



Źródło: Wąsowski, 2010: 183.

gałęzi przypadających na największych usługodawców w danej gałęzi (Samuelson i Nordhaus, 2006: 287).

Na rynku usług audytorskich pozycje dominujące, pod względem ilości wydanych opinii, co przekłada się na wielkość osiąganych przychodów z tytułu usług rewizji finansowej, zajmują spółki tzw. wielkiej czwórki.

Na rynku zdominowanym przez niewielką liczbę podmiotów, krzywa popytu jest mniej elastyczna niż w konkurencji monopolistycznej.

Ponieważ każdy z oligopolistów jest ważnym czynnikiem na rynku, ich decyzje cenowe są od siebie wzajemnie uzależnione. Cena żądana przez jednego usługodawcę w istotny sposób wpływa na rozmiary sprzedaży pozostałych. Stąd też, jeżeli jedna firma oligopolistyczna obniża swoją cenę, można oczekiwać, że pozostałe obniżą swoje, aby uchronić swoje udziały w rynku przed zmniejszeniem. Oligopolista może być zmuszony do zgaduwania, jaka będzie polityka cenowa innych producentów, jak zareagują na zmiany jego ceny i co to może oznaczać dla jego własnej polityki (Kamerschen, McKenzie i Nardinelli, 1991: 615–616).

Regulacje dotyczące prezentacji w sprawozdaniu finansowym wynagrodzenia biegłego rewidenta lub podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, wypłaconego lub należnego za rok obrotowy potęgują wzajemne zależności decyzji cenowych poszczególnych firm audytorskich, szczególnie przeprowadzających badanie sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego, których akcje notowane są na publicznym rynku. W pełni podzielam argumenty, przemawiające za prezentacją wynagrodzenia w przyjętym podziale na obowiązkowe badanie rocznego sprawozdania finansowego, inne usługi poświadczające, usługi doradztwa podatkowego oraz pozostałe usługi. Informacja ta może wskazywać na ewentualne zagrożenia niezależności biegłego rewidenta i podmiotu uprawnionego do badania. Nie mniej, podobną wartość informacyjną miałyby prezentacja struktury wynagrodzenia, a nie jego wartości bezwzględnych. Wraz z regulacją art. 56 ust. 3 pkt 4 ustawy, określającą maksymalny poziom przychodów uzyskany przez firmę audytorską (biegłego rewidenta) z tytułu świadczenia usług na rzecz jednostki, w której wykonywał czynności rewizji finansowej, stanowiłoby wystarczające zabezpieczenie, a jednocześnie niwelowałoby negatywny wpływ ujawnień na poziom konkurencji cenowej pomiędzy podmiotami uprawnionymi do badania. Struktura przycho-

dów firm audytorskich jest weryfikowana przez właściwe organy samorządu zawodowego oraz Komisję Nadzoru Audytowego.

Przy całej złożoności problemu cenowego, firma oligopolistyczna – zwłaszcza jeżeli jest ona firmą dominującą na rynku – może się zdecydować na zachowanie monopolistyczne. Tak jak monopolista, oligopol może zrównać koszty krańcowe z utargiem krańcowym, wyznaczając cenę znacznie powyżej ceny konkurencyjnej, choć nie na poziomie ceny, jaką wyznaczyłby czysty monopolista. Jedni monopolisci mogą także patrzeć na pozostałych oczekując od nich objęcia przywództwa cenowego. Jeżeli przywództwo to obejmie przedsiębiorca o najniższych kosztach całkowitych, inni będą musieli podporządkować się temu kierownictwu lub opuścić rynek ze względu na zbyt niski dla nich poziom ceny. Przywództwo może także osiągnąć producent, który zdominował daną gałąź (Kamerschen, McKenzie i Nardinelli, 1991: 618).

Na rynku oligopolistycznym nowi konkurencji stają wobec istotnych, broniących wejścia na rynek barier. W związku z tym podmioty w branżach oligopolistycznych mogą utrzymać swoje pozycje krótkookresowe znacznie dłużej niż firmy w konkurencji monopolistycznej (Kamerschen, McKenzie i Nardinelli, 1991: 624).

Rynek usług audytorskich objęty jest przede wszystkim konkurencją cenową. Właściwa polityka cenowa i kontrola kosztów powinna gwarantować firmie audytorskiej realizację, niezbędnego dla rozwoju każdego podmiotu gospodarczego, zysku – kapitału. We wczesnych fazach rozwoju spółki, w okresach szczególnie głębokiej dekonjunktury, ważnym pozostają możliwości finansowania działalności spółki kapitałem własnym, co wiąże się także w sposób bezpośredni ze strukturą własnościową firmy audytorskiej.

2. Struktura własnościowa firmy audytorskiej

Zarówno forma wykonywania zawodu biegłego rewidenta, jak i forma prawna firmy audytorskiej oraz skład jej organów zostały uregulowane przepisami art. 3 ust. 2 Ustawy. Tym samym ustawodawca polski dokonał implementacji przepisu art. 3 Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady Europy z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca Dyrektywę Rady 84/253/EWG, Dz.U. L 157 z 9.06.2006 r. s. 87–107.

Podmiotem uprawnionym do badania sprawozdań finansowych może być wyłącznie jednostka, w której czynności rewizji finansowej wykonują biegli rewidenci, wpisana na listę podmiotów uprawnionych do badania sprawozdań finansowych i prowadząca działalność w jednej z następujących form (art. 47 Ustawy):

- 1) biegły rewident prowadzący działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek,
- 2) spółka cywilna, spółka jawna lub spółka partnerska, w której większość głosów posiadają biegli rewidenci lub podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych, zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; w spółkach, w których powołano zarząd, większość członków zarządu stanowią biegli rewidenci zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli za-

- rząd składa się z nie więcej niż 2 osób, co najmniej jedną z nich jest biegły rewident,
- 3) spółka komandytowa, w której komplementariuszami są wyłącznie biegli rewidenty lub podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych, zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej,
 - 4) spółka kapitałowa lub spółdzielnia, które spełniają następujące wymagania:
 - a) większość członków zarządu stanowią biegli rewidenty zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej; jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, jedną z nich jest biegły rewident,
 - b) większość głosów na walnym zgromadzeniu posiadają biegli rewidenty lub podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych, zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej,
 - c) większość w organach nadzorczych stanowią biegli rewidenty zatwierdzeni co najmniej w jednym państwie Unii Europejskiej,
 - 5) spółdzielczy związek rewizyjny, który spełnia następujące wymagania:
 - a) zatrudnia do badania biegłych rewidentów,
 - b) posiada w składach zarządu co najmniej jednego biegłego rewidenta, z tym, że opinię i raport z badania (przeгляdu) sprawozdania finansowego podpisuje wyłącznie członek zarządu będący biegłym rewidentem.

Mając na celu wzmocnienie niezależności biegłego rewidenta, ustawodawca wprowadził silną, prawną gwarancję wpływu biegłych rewidentów na działalność firmy audytorskiej, poprzez zagwarantowanie im większości głosów w spółce (i odpowiednio w jej organach).

Ustawodawca nie przewidział możliwości prowadzenia firmy audytorskiej w formie spółki komandytowo-akcyjnej. W zasadzie uniemożliwił prowadzenie działalności audytorskiej w formie spółki akcyjnej, której akcje byłyby papierami wartościowymi na okaziciela.

W spółce osobowej, opierającej swoją działalność na osobistej współpracy wspólników, ograniczenia te są zrozumiałe i akceptowalne. Biegły rewident wybierając tę formę działalności uwzględni ograniczone możliwości pozyskiwania kapitału innego niż pożyczkowy.

Wprowadzenie do polskiego ustawodawstwa konstrukcji spółki komandytowo-akcyjnej było spowodowane m.in. chęcią zapewnienia dopływu kapitału, przy jednoczesnym pozostawieniu decydującego wpływu na działalność spółki w gestii komplementariuszy (Kidyba, 2006: 303). Podobnie konstrukcja spółki akcyjnej ma na celu umożliwienie dostępu spółki do kapitału poprzez emisję jej akcji.

Ograniczenia wynikające z konieczności zapewnienia większości osobom posiadającym uprawnienia biegłego rewidenta, m.in. w organie zatwierdzającym, stwarzają barierę w dostępie do kapitału, niezbędnego dla rozwoju każdego podmiotu gospodarującego, w innej formie niż pożyczkowy² i nawiązania realnej konkurencji z największymi

² Obecnie emisja akcji może zostać skierowana do osób posiadających uprawnienia biegłego rewidenta lub firm audytorskich bez ograniczeń lub też do pozostałych podmiotów pod warunkiem ich mniejszościowego udziału w spółce audytorskiej. Wskazuje to na preferencje zaangażowania portfelowego inwestorów, w zamian inwestycji strategicznych, nacechowanych długoterminowością.

obecnie firmami audytorskimi, dominującymi na rynku. Petryfikują strukturę rynkową w obecnym kształcie, stwarzając jednocześnie poczucie ograniczonej możliwości wyboru audytora. Bariera kapitału zagraża sprawnemu zastępowaniu firm audytorskich w przypadku opuszczenia przez nie rynku.

Zmiany w przepisach, wzrastający stopień komplikacji transakcji handlowych spowodowały, że usługi audytorskie muszą być bardziej wszechstronne. Badanie sprawozdania finansowego wymaga zaangażowania nie tylko biegłych rewidentów, ale także specjalistów z różnych dziedzin. Tych najczęściej można spotkać w międzynarodowych firmach audytorskich, będących w stanie zapłacić za ich usługi (pracę).

Tak istotne, rygorystyczne ograniczenia w możliwości swobodnego kształtowania składu organów wewnętrznych spółki mogą budzić wątpliwości natury konstytucyjnej. W polskim porządku prawnym, ograniczenie wolności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i co szczególnie ważne, tylko ze względu na ważny interes publiczny. Warunki te zostały przez ustawodawcę spełnione. Ograniczenia wynikają z ustawy, zaś ochrona efektywnie działającego rynku usług audytorskich i rynku finansowego leży bezsprzecznie w interesie ogółu. Ograniczenia te muszą także wynikać z obowiązku spełnienia przewidzianych prawem warunków prowadzenia działalności gospodarczej. Trybunał Konstytucyjny podkreślił w Orzeczeniu z 9 kwietnia 1991 r. (K 9/90, OTK 1991, Nr 1, poz. 9, s. 147), że ograniczenia działalności gospodarczej mają w zasadzie charakter przedmiotowy z nielicznymi wyjątkami wprowadzającymi obowiązek posiadania odpowiednich kwalifikacji, które nie mają charakteru uniemożliwiającego podjęcie takiej działalności, oczywiście po ich uprzednim uzyskaniu. Ograniczają więc jedynie bezpośrednie podjęcie tej działalności, a nie jej dalsze prowadzenie. Wprowadzenie takich wymogów ma na celu zapewnienie nie tylko ochrony państwu, ale i pozostałym podmiotom uczestniczącym w obrocie gospodarczym (Banaszak, 2009: 135–136). I jak się wydaje również ta przesłanka została przez ustawodawcę spełniona.

Zasadność ograniczeń wolności uzasadnia ważny interes publiczny. Konstytucja go nie definiuje, ale w orzecznictwie i nauce powszechnie przyjmuje się, że pojęcie to obejmuje bezpieczeństwo państwa, porządek publiczny, ochronę środowiska, zdrowia publicznego oraz moralności publicznej. Granice tego pojęcia, wyznaczone są zarówno przez wskazanie pozytywnych, postulowanych wartości, jak i w sposób negatywny – poprzez określenie zjawisk i treści, które mimo dążeń ze strony przede wszystkim zainteresowanych organów władzy publicznej i ośrodków politycznych nie powinny być zaliczane do kręgów desygnatów tej nazwy. Dla uznania zasadności proponowanych w ustawach ograniczeń wolności gospodarczej, z punktu widzenia najczęściej powoływanych w tym przypadku zasad i dóbr konstytucyjnych – tzn. zasad sprawiedliwości społecznej oraz zrównoważonego rozwoju, ochrony konsumenta – konieczne są każdorazowo wnikliwe badania stanu faktycznego przeprowadzone w skali makroekonomicznej przez różne niezależne ośrodki. Państwo kojarząc różne interesy, nie może jednak ograniczyć się tylko do dbałości o jedne kategorie podmiotów bez dbałości o interesy innych podmiotów (Banaszak, 2009: 136–138). Należy zatem rozważyć konstytucyjność przyjętego mechanizmu gwarantującego niezależność biegłych rewidentów i ich wpływ na przebieg rewizji finansowej.

Zgodnie z art. 19 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 – tekst jedn. z późn. zm.), jeżeli przepisy szcze-

gólne nakładają obowiązek posiadania odpowiednich uprawnień zawodowych przy wykonywaniu określonego rodzaju działalności gospodarczej, a tak jest w przypadku wykonywania czynności rewizji finansowej, przedsiębiorca jest obowiązany zapewnić, aby czynności w ramach działalności gospodarczej były wykonywane bezpośrednio przez osobę legitymującą się posiadaniem takich uprawnień zawodowych. Na przedsiębiorcy spoczywa przede wszystkim obowiązek formalnego sprawdzenia, czy osoby mające wykonywać takie prace w ramach działalności gospodarczej mają wymagane kwalifikacje, a także czy stwierdzające to dokumenty są ważne (Kosikowski, 2009: 136).

Szanując konstytucyjną zasadę wolności gospodarczej oraz uwzględniając ustawowy obowiązek wykonywania czynności rewizji finansowej przez osobę posiadającą do tego uprawnienia, obowiązek kontroli tych uprawnień przez pracodawcę, a także zapewniając realizację słusznego postulatu wzmocnienia niezależności biegłego rewidenta i firmy audytorskiej oraz ich wpływu na sposób wykonywania czynności rewizji finansowej, należy opowiedzieć się za zniesieniem ograniczeń w swobodzie kształtowania składu organów spółek kapitałowych na rzecz wzmocnienia mechanizmu samoregulacji wewnątrz spółki. Przyczyniłaby się do ujednoczenia struktury wewnętrznej podmiotów gospodarczych funkcjonujących w oparciu o przepisy regulujące ustrój spółek handlowych oraz rozwoju rynku usług audytorskich.

Samoregulacja wewnątrz spółki może zostać oparta o kolegium biegłych rewidentów (lub ich przedstawicieli) mające kompetencje decyzyjne lub opiniujące w sprawach z zakresu wykonywania czynności rewizji finansowej. Uchwały organów spółki we wskazanym zakresie, wymagałyby uzyskania pozytywnej opinii kolegium. Uchwały narażające jakość wykonywanych usług rewizji finansowych, niezależność lub bezstronność biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej winny podlegać zaskarżeniu, na wniosek kolegium, w pierwszej kolejności do Komisji Nadzoru Audytowego. Kolegium stanowiłoby istotny element wewnętrznego systemu kontroli jakości, które każdy podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych ma obowiązek opracować, wdrożyć i stosować. System ten, powinien być tak zaprojektowany, aby dostarczał wystarczającej pewności, że zarówno podmiot, jak i jego pracownicy stosują standardy zawodowe oraz przestrzegają wymogi regulacyjne i prawne (Pfaff, 2007: 199–200).

Umożliwienie firmom audytorskim szerszego dostępu do kapitału, niezbędnego dla rozwoju działalności gospodarczej, poprzez poszukiwanie inwestorów (także większościowych) poza kręgiem biegłych rewidentów i innych firm audytorskich, przyczyniłaby się do przełamania utrzymującej się dominacji ograniczonej liczby firm audytorskich na rynku usług audytorskich³.

3. Rotacja jako element wzmacniający konkurencję

Jak wskazano we wspomnianej dyrektywie, w celu wzmocnienia niezależności biegłych rewidentów jednostek interesu publicznego, kluczowy partner firmy audytorskiej

³ Szerzej: *Exploration of Non-Professional Ownership Structures for Audit Firms. Consultation Report*, Technical Committee of the International Organization of Securities Commissions, Madryt 2009.

przeprowadzający badanie takich jednostek powinien podlegać rotacji. W celu zorganizowania takiej rotacji, państwa członkowskie powinny wymagać zmiany kluczowego partnera firmy audytorskiej, zezwalając równocześnie firmie audytorskiej, z którą zwiany jest kluczowy partner firmy audytorskiej, na dalsze sprawowanie funkcji biegłego rewidenta takiej jednostki. Jeżeli jednak, państwo członkowskie uzna to za właściwe dla osiągnięcia żądanych celów, może alternatywnie wymagać zmiany firmy audytorskiej.

Polski ustawodawca wprowadził regułę określającą, że kluczowy biegły rewident nie może wykonywać czynności rewizji finansowej w tej samej jednostce zainteresowania publicznego w okresie dłuższym niż 5 lat. Ponowne wykonywanie przez niego czynności rewizji finansowej w jednostce jest możliwe po upływie co najmniej 2 lat (art. 48 Ustawy).

W Polsce, ograniczenia rotacji dotyczą więc jedynie osoby biegłego rewidenta, odpowiedzialnego za wykonywanie czynności rewizji finansowej w imieniu podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, podpisującego opinię lub raport, a nie podmiotu uprawnionego do badania. Jest to także pewna niekonsekwencja polskiego ustawodawcy. Ustawą z dnia 22 maja 2003 r. o działalności ubezpieczeniowej (Dz.U. z 2010 r. Nr 11 poz. 66 – tekst jedn. z późn. zm.) zobligował on zakłady ubezpieczeń do wyboru podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, przy ograniczeniu, że ten sam podmiot nie może zostać wybrany na okres dłuższy niż 5 lat.

Reguła rotacji została dodatkowo zawężona poprzez wskazanie, że obowiązkowi temu podlega wyłącznie kluczowy biegły rewident przeprowadzający badania sprawozdania finansowego jednostki zainteresowania publicznego.

Jak wskazano powyżej, rotacja stanowi mechanizm zabezpieczający niezależność biegłego rewidenta, jak i firmy audytorskiej. Cykliczne zmiany biegłego rewidenta, poprzez eliminację ryzyka rutyny, stanowią jedną z gwarancji realizacji podstawowego celu badania sprawozdania finansowego, jakim jest, zgodnie z pkt. 10 Krajowego standardu rewizji finansowej nr 1 (Uchwała nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej), wyrażenie pisemnej opinii wraz z raportem, o tym czy sprawozdanie finansowe jest zgodne z wymagającymi zastosowania zasadami (polityką) rachunkowości oraz, czy rzetelnie i jasno przedstawia, we wszystkich istotnych aspektach, sytuację majątkową i finansową, jak też wynik finansowy jednostki. Wymóg zmiany audytora, wymusza na podmiotach badanych dokonania oceny dotychczasowej współpracy, analizy nowych ofert i dokonania wyboru innego audytora, co wpływa pozytywnie na jakość wykonywanych usług oraz na strukturę rynku usług audytorskich.

Prawidłowo rozumianego zjawiska rotacji nie można utożsamiać z coroczną zmianą podmiotu (biegłego rewidenta) przeprowadzającego badanie sprawozdania finansowego. Zbyt częste zmiany utrudniają szczegółowe poznanie specyfiki działalności jednostki, rozpoznanie branży, wydłużają proces rewizji i podnoszą jego koszty.

Przyjęty, jako maksymalny, 5 letni okres wykonywania czynności rewizji finansowej w tej samej jednostce zainteresowania publicznego stanowi kompromis umożliwiający biegłemu rewidentowi (firmie audytorskiej) nawiązania trwałych relacji i uzyskania wynikających z tego korzyści, a jednocześnie zmniejsza ryzyko popadnięcia w rutynę.

Należy jednoznacznie powieścić się za objęciem obowiązkiem rotacji podmiotów

uprawnionych do badania sprawozdań finansowych (a nie biegłych rewidentów). Firmy audytorskie poprzez wypracowane wewnętrzne standardy i procedury dążą do ujednolicenia prezentowanego przez siebie stanowiska wobec określonych zagadnień księgowych. Rotacja biegłych rewidentów w ramach danej firmy audytorskiej może nie spełnić funkcji założonej przez ustawodawcę. Sprawozdanie finansowe stanowi podstawowe źródło wiedzy nie tylko dla uczestników rynku kapitałowego, ale także pracowników jednostki, banków, kontrahentów itp. Tym samym obowiązek rotacji nie powinien być uzależniony od struktury własnościowej czy formy prawnej podmiotu, którego sprawozdanie jest poddawane obligatoryjnemu badaniu.

Prawidłowo funkcjonująca reguła rotacji, wzmacniając konkurencję, ma szansę pozytywnie wpłynąć na funkcjonowanie rynku usług audytorskich. Zwiększa ona szansę nawiązania współpracy z nowymi podmiotami a jednocześnie wymusi ciągle podnoszenie kwalifikacji niezbędnych dla realizacji czynności rewizji finansowej.

Zakończenie

Postępująca oligopolizacja rynku usług audytorskich jest zjawiskiem, któremu należy przeciwdziałać. Jedynie rynek ze sprawnie działającym mechanizmem rynkowym gwarantuje realną konkurencję pomiędzy biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi, pobudzającą do ciągłej poprawy oferty, podnoszenia kwalifikacji zawodowych oraz wpływającą na zasady kształtowania się ceny. Należy podjąć wysiłki na rzecz odrzucenia nadmiernych ograniczeń w strukturze własnościowej podmiotów uprawnionych do badania, a co za tym idzie ograniczeń w sposobie pozyskiwania kapitału niezbędnego dla rozwoju podmiotu.

Kierunek przebudowy struktury organizacyjno-prawnej rynku usług audytorskich należy uznać za generalnie słuszny. Systematycznej obserwacji należy poddać reakcje rynku na przebudowany system nadzoru nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta i działalności firm audytorskich, zakres nowych ujawnień, w tym ujawnień dotyczących wartości wykonanych usług audytorskich na rzecz poszczególnych podmiotów oraz pozostałe elementy rynku.

Tylko sprawnie funkcjonujący rynek usług audytorskich może być gwarantem prawidłowego rozwoju i efektywności rynku finansowego w Polsce i na świecie.

Bibliografia

- Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej – Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady Europejskiej z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG, Dz.U.L 157 z 9.06.2006 r. s. 87–107 z późn. zm.
- Exploration of Non-Professional Ownership Structures for Audit Firms. Consultation Report*, Technical Committee of the International Organization of Securities Commissions, Madryt 2009.

- Kamerschen D., McKenzie R., Nardinelli C., *Ekonomia*, Wydawnictwo Fundacja Gospodarcza NSZZ Solidarność, Gdańsk 1991.
- Kidyba A., *Prawo handlowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Kosikowski C., *Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej – Komentarz*, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2009.
- Pfaff J., *Wpływ rewizji finansowej na wiarygodność sprawozdania finansowego*, Wydawnictwo AE Katowice, Katowice 2007.
- Samuelson P.A., Nordhaus W.D., *Ekonomia*, tom 1, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2006.
- Uchwała nr 1608/38/2010 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lutego 2010 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2009 r. Nr 165, poz. 1316 – tekst jedn. z późn. zm.
- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz.U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095 – tekst jedn. z późn. zm.
- 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. 2009 r., Nr 77 poz. 649.
- Wąsowski W., *Kreatywna rachunkowość. Falszowanie sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Difin, Warszawa 2010.

Selected Factors Affecting the Development of Auditing Services Market in Poland

Summary

This article presents three factors affecting the development of auditing services market and its oligopoly.

The binding provisions of law concerning discretionary powers of auditing companies' proprietary rights, to some extent, petrify the current auditing market structure. By means of numerous capital access deterrents they make it impossible to compete with the most influential entities on the market. Bearing in mind the vital influence of statutory auditors on companies' functioning, and allowing the companies access to capital, it is advisable to abolish all binding restrictions and simultaneously strengthen the internal control mechanisms facilitating high quality of financial review and statutory auditors' independence.

The auditing services market is, most of all, subject to price competition. The binding requisition of statutory auditors' (including auditing companies) salary disclosure intensifies mutual chain of audit pricing dependence and restricts competition.

Properly utilized rotation principle, by strengthening the competence, might positively influence functioning of the auditing services market. It increases an opportunity of collaborating with new entities, while enforcing constant improvement of qualifications required to perform financial reviews. Hence its wider use should be postulated.