

Anna Spoz

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II
e-mail: aspoz@kul.lublin.pl

SPRAWOZDANIE FINANSOWE JEDNOSTEK ZAINTERESOWANIA PUBLICZNEGO – WYZWANIA DLA JEDNOSTEK I BIEGŁYCH REWIDENTÓW

FINANCIAL STATEMENT OF PUBLIC INTEREST ENTITIES – CHALLENGES FOR ENTITIES AND STATUTORY AUDITORS

DOI: 10.15611/pn.2017.479.14

JEL Classification: M48, G38, L32

Streszczenie: Sprawozdanie finansowe, będące finalnym produktem systemu rachunkowości, jest podstawowym narzędziem komunikacji przedsiębiorstwa z otoczeniem. Zawarte w nim informacje są wykorzystywane przez interesariuszy do podejmowania decyzji gospodarczych, dlatego zapotrzebowanie na informacje sprawozdawcze wzrasta. Podejmowane są również działania zmierzające do zapewnienia jakości i użyteczności zawartych w nich danych. Przyjęcie dyrektywy 2014/95UE, a następnie dostosowanie do jej zapisów ustawy o rachunkowości rozszerzyło zakres raportowania dużych jednostek zainteresowania publicznego o informacje niefinansowe. Wprowadzenie rozporządzenia w sprawie wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego rozszerzyło wymogi dla firm audytorskich i biegłych rewidentów badających sprawozdania tego rodzaju jednostek. Celem artykułu jest przedstawienie zakresu obowiązków sprawozdawczych dużych jednostek zainteresowania publicznego oraz wyzwań stojących przed twórcami takich sprawozdań finansowych i biegłymi rewidentami badającymi sprawozdania finansowe tych podmiotów.

Słowa kluczowe: sprawozdanie finansowe, informacje niefinansowe, jednostki zainteresowania publicznego.

Summary: Financial statement is the end product of the accounting system of the company, which is the basic tool for communicating with the environment. Stakeholders' demand for information is rising systematically. The adoption of Directive 2014/95UE, and then the Accounting Act expanded the scope of statements from large public interest entities by non-financial information. Regulation (EU) of the European Parliament and the Council on specific requirements regarding statutory audit of public interest entities extended the requirements not only for statutory auditors and audit firms, but also for the public interest entities. The purpose of this article is to present the scope of the reporting obligations for large public

interest entities and the challenges faced by the creators of financial statements and auditors of these statements.

Keywords: financial statement, non-financial information, public interest entities.

1. Wstęp

Sprawozdanie finansowe będące finalnym produktem systemu rachunkowości przedsiębiorstwa jest podstawowym narzędziem komunikacji przedsiębiorstwa z otoczeniem. Jego celem jest prezentacja w sposób rzetelny i jasny sytuacji majątkowej, kapitałowej jednostki i jej wyniku finansowego. Zawarte w nim informacje powinny być przydatne jego użytkownikom (aktualnym i potencjalnym) do podejmowania decyzji gospodarczych, dlatego tak ważne jest, by sprawozdania finansowe tworzone były z należytą starannością, a dane w nich zawarte były rzetelne i wiarygodne. Z tego względu sprawozdania finansowe podmiotów o dużym znaczeniu społeczno-gospodarczym ustawowo podlegają obowiązkowi corocznego badania przez biegłych rewidentów.

Tempo i zakres zmian zachodzących w otoczeniu przedsiębiorstw, rozwój i umiędzynarodowienie rynków kapitałowych, postępujący proces finansyzacji to tylko kilka z wielu przyczyn, które spowodowały zwiększenie zapotrzebowania interesariuszy na informacje sprawozdawcze. Tymczasem ostatni kryzys gospodarczy ujawnił słabości dotychczasowej formuły sprawozdawczej i zdopingował do podjęcia dyskusji nad dostosowaniem formy i zakresu informacyjnego sprawozdań finansowych do oczekiwań ich użytkowników.

Tradycyjna sprawozdawczość ewoluuje w kierunku raportu finansowego, rozszerzając zakres dotychczasowych ujawnień o informacje niefinansowe, wpisując się w koncepcję pełnego ujawnienia informacji finansowych oraz koncepcji pełnej przejrzystości działania jednostki.

Przyjęcie Dyrektywy 2014/95UE, a następnie dostosowanie do jej zapisów ustawy o rachunkowości rozszerzyło zakres raportowania dużych jednostek zainteresowania publicznego o informacje niefinansowe. W trosce o jakość i wiarygodność sprawozdań finansowych sporządzanych przez te jednostki, mocą rozporządzenia w sprawie wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego zwiększono wymogi w stosunku do firm audytorskich i biegłych rewidentów badających sprawozdania tych jednostek.

Celem artykułu jest przedstawienie zakresu obowiązków sprawozdawczych dużych jednostek zainteresowania publicznego oraz wyzwań stojących przed twórcami takich sprawozdań finansowych, badającymi je biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi. By ocenić słuszność przyjętych rozwiązań, przeanalizowano rynek audytu w Polsce ze szczególnym uwzględnieniem firm badających jednostki zainteresowania publicznego.

Metodą badawczą wykorzystaną w opracowaniu była krytyczna analiza literatury, obejmująca obowiązujące akty prawne oraz metoda dedukcji i wnioskowania.

2. Obowiązki sprawozdawcze jednostek zainteresowania publicznego

Pojęcie jednostki zainteresowania publicznego zostało zdefiniowane w art. 2 pkt 4 ustawy o biegłych rewidentach [Ustawa z 7 maja 2009]. Jest to szeroka grupa podmiotów obejmująca: emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym państwa UE, banki krajowe, oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, zakłady ubezpieczeń i ich główne oddziały, zakłady reasekuracji, krajowe i unijne instytucje pieniądza elektronicznego i ich oddziały, otwarte fundusze emerytalne, powszechne towarzystwa emerytalne, fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz fundusze inwestycyjne zamknięte, których publiczne certyfikaty inwestycyjne nie zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym oraz podmioty prowadzące działalność maklerską z wyłączeniem podmiotów prowadzących działalność wyłącznie w zakresie przyjmowania i przekazywania zleceń nabycia lub zbycia instrumentów finansowych lub w zakresie doradztwa inwestycyjnego.

W uchwalonej dyrektywie unijnej [Dyrektywa 2014/95/EU] wyrażono przekonanie Parlamentu Europejskiego i Rady o potrzebie ustalenia pewnych minimalnych wymogów prawnych w zakresie informacji podawanej do publicznej wiadomości i wiadomości właściwych organów przez duże jednostki zainteresowania publicznego na terenie Unii Europejskiej, która zapewniłaby prezentację pełnej i prawidłowej polityki tych jednostek, ich wyników oraz ryzyka. Zobligowała także te jednostki do ujawnienia w sprawozdaniu z działalności minimum istotnych informacji dotyczących kwestii środowiskowych, pracowniczych i społecznych oraz przeciwdziałania korupcji i łapownictwu.

Zgodnie z zapisami artykułu 49b ustawy o rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994] jednostkami zobligowanymi do rozszerzonego raportowania informacji niefinansowych są podmioty, które w dwóch kolejnych latach obrotowych przekroczyły poniższe wartości:

- średnioroczne zatrudnienie w jednostce w przeliczeniu na pełne etaty wynosi 500 osób,
- suma aktywów bilansu na koniec roku wynosi 85 mln zł,
- przychód netto ze sprzedaży towarów i produktów wynosi 170 mln zł.

Według szacunków Ministerstwa Finansów w Polsce grupa ta obejmuje ok. 300 jednostek, z czego 131 stanowią pojedyncze podmioty, a 148 grupy kapitałowe [*Raportowanie niefinansowe...*]. Oświadczenie na temat informacji niefinansowych powinno zawierać co najmniej [Ustawa z 29 września 1994]:

- 1) zwięzły opis modelu biznesowego jednostki;
- 2) kluczowe niefinansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki;
- 3) opis polityk stosowanych przez jednostkę w odniesieniu do zagadnień społecznych, pracowniczych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji, a także opis rezultatów stosowania tych polityk;
- 4) opis procedur należytej staranności – jeżeli jednostka je stosuje w ramach polityk, o których mowa w pkt 3;
- 5) opis istotnych ryzyk związanych z działalnością jednostki mogących wywierać niekorzystny wpływ na zagadnienia, o których mowa w pkt 3, w tym ryzyk związanych z produktami jednostki lub jej relacjami z otoczeniem zewnętrznym, w tym z kontrahentami, a także opis zarządzania tymi ryzykami.

Wzrastający udział aktywów niematerialnych w całkowitej wartości przedsiębiorstwa z jednej strony, z drugiej zaś fakt, że zjawiska o charakterze niefinansowym (np. wzrost zaufania do marki czy utrata reputacji) w coraz większym stopniu wpływają na wynik finansowy i wartość jednostki, sprawiają, że trudno odmówić słuszności działaniom rozszerzającym obowiązki sprawozdawcze jednostek zainteresowania publicznego o ujawnienia informacji niefinansowych.

W tym miejscu warto jednak zastanowić się nad wpływem zakresu ujawnień na funkcjonowanie przedsiębiorstw i ich konkurencyjność. Dążąc do wypełnienia obowiązków sprawozdawczych, jednostki muszą pamiętać, że publikowane informacje są dostępne także dla konkurencji. Rozsądne jest zatem przyjęte rozwiązanie, iż oświadczenie nt. informacji niefinansowych powinno zawierać jedynie zwięzły opis modelu biznesowego jednostki. Słuszne jest także pozostawienie pewnego marginesu swobody w bezpośrednim stosowaniu zapisów dyrektywy unijnej. Takim przykładem jest zasada *comply or explain* („stosuj lub wyjaśnij”) oznaczająca, że dopuszcza się sytuację, w której jednostka nie stosuje polityki w odniesieniu do jednego lub więcej zagadnień. Zobligowana jest jednak do przedstawienia powodów jej niestosowania.

Jednostka ma także prawo w pewnych, wyjątkowych okolicznościach pominąć informacje niefinansowe dotyczące oczekiwanych zdarzeń lub spraw będących przedmiotem negocjacji, jeśli w opinii kierownictwa jednostki, członków rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostkę ich ujawnienie w istotny i szkodliwy sposób na nią wpłynie. Skorzystanie z tego rozwiązania nie będzie możliwe, jeśli pominięcie tych informacji uniemożliwi prawidłową i obiektywną ocenę rozwoju, wyników i sytuacji jednostki.

Ustawodawca nie wykorzystał trzeciej opcji, jaką dawała dyrektywa, czyli wprowadzenia obowiązku weryfikacji oświadczeń nt. informacji niefinansowych przez niezależny podmiot, który świadczy usługi atestacyjne. Przyjęte przez Ministerstwo Finansów stanowisko jest konsekwencją wyników przeprowadzonej ankiety, która wskazała, że koszty weryfikacji wynoszą ok. 1/3 kosztów sporządzenia takiego

oświadczenia. W przypadku przedsiębiorstw jzp kwota ta waha się od kilku do kilkuset tysięcy złotych [*Raportowanie niefinansowe...*]. W tym kontekście przyjęte rozwiązanie jest jak najbardziej zasadne. Warto jednak zastanowić się nad pytaniem, jak zapewnić wiarygodność prezentowanych informacji niefinansowych? Potwierdzenie sporządzenia takiego oświadczenia powierzono biegłemu rewidentowi, ale w praktyce jego rola będzie się sprowadzała się jedynie do poświadczenia fizycznego istnienia tego rodzaju sprawozdania, a nie potwierdzenia, czy jest ono zgodne z prawdą, czy nie. Zdaniem autorki słusznie nie obarczono tym zadaniem biegłych rewidentów. Weryfikacja takich oświadczeń wymaga posiadania wiedzy wykraczającej poza zakres tematyczny rachunkowości. Pozostawienie jednostkom pełnej swobody w tym zakresie rodzi jednak duże wątpliwości. Każde postawić pytanie, czy jednostki świadome braku kontroli zawartości oświadczeń nie będą traktowały ich jako narzędzia marketingu do promocji firmy?

Ustawodawca dał także możliwość wyboru formy raportowania informacji niefinansowych. Jednostka samodzielnie dokonuje wyboru, czy sprawozdanie nt. informacji niefinansowych zostanie sporządzone według własnych zasad jednostki, regulacji krajowych, unijnych lub międzynarodowych. Przyjęcie takiego rozwiązania z jednej strony przyczynia się do redukcji dodatkowych obciążeń wynikających z obowiązku raportowania informacji niefinansowych, z drugiej jednak sprawia, że porównywanie tego rodzaju sprawozdań jest bardzo trudne. W tym przypadku Ministerstwo Finansów wyszło z założenia, że analitycy informacji niefinansowych korzystający z raportów CSR (również sporządzanych według różnych wzorów) wypracowali metody umożliwiające porównanie danych między różnymi przedsiębiorstwami.

Jednostka tworząca oświadczenie na temat informacji niefinansowych w ramach sprawozdania z działalności ma obowiązek złożenia go do KRS. W przypadku gdy informacje niefinansowe zawarte są w odrębnym sprawozdaniu, jednostka zobligowana jest do umieszczenia go na stronie internetowej.

By zdyscyplinować podmioty do sporządzania takich oświadczeń, ustawodawca przewidział za ich brak karę grzywny lub pozbawienia wolności do lat 2, lub obie jednocześnie. Niezłożenie tegoż sprawozdania we właściwym sądzie podlega karze ograniczenia wolności lub grzywnie.

Rozszerzenie obligatoryjnego zakresu danych sprawozdawczych jednostek zainteresowania publicznego o informacje niefinansowe wpisuje się w koncepcję przejrzystości działania przedsiębiorstwa. Zdaniem autorki kierunek zmian jest ważny i pożądany, trzeba jednak pamiętać, by koszt przygotowania oświadczeń nt. informacji niefinansowych nie przekraczał korzyści wynikających z ich ujawnienia. W procesie tworzenia sprawozdań trzeba także pamiętać, by zbyt obszerna sprawozdawczość paradoksalnie nie zmniejszyła rzetelności i jasności prezentowanego obrazu jednostki.

3. Badanie sprawozdań jednostek zainteresowania publicznego

Od 17 czerwca 2016 r. obowiązuje w Polsce unijne rozporządzenie w sprawie wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego. Jego celem jest zwiększenie zaufania społeczeństwa do rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego poprzez zapewnienie odpowiedniej jakości badania sprawozdań tych jednostek przez biegłych rewidentów lub firmy audytorskie [Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego 2014].

Wprowadzone zapisy mają przyczynić się do zwiększenia uczciwości, niezależności, obiektywności, przejrzystości i wiarygodności pracy biegłych rewidentów lub firm audytorskich badających sprawozdania jednostek zainteresowania publicznego. W tym celu zapisy rozporządzenia i dyrektywy unijnej obligują biegłego rewidenta do sporządzenia sprawozdania z badania zawierającego akapit opiniujący. Takie sprawozdanie oprócz obowiązkowych elementów wymienionych w art. 28 dyrektywy powinno zawierać również dodatkowe informacje, których zakres określa art. 10 rozporządzenia (tab. 1).

Tabela 1. Dodatkowe informacje, które powinno zawierać sprawozdanie z ustawowego badania jednostek zainteresowania publicznego

Wyszczególnienie
Stwierdzenie, kto lub który organ jzp powołał biegłego(-ych) rewidenta(-ów) lub firmę(-y) audytorską(-ie)
Wskazanie daty powołania oraz całkowitego nieprzerwanego okresu trwania zlecenia, w tym także przypadków przedłużenia zlecenia w przeszłości oraz ponownego powołania biegłych rewidentów lub firm audytorskich
Przedstawienie – na poparcie opinii z badania – informacji: <ul style="list-style-type: none"> • opisu najbardziej znaczących rodzajów ryzyka istotnego zniekształcenia sf, w tym spowodowanego oszustwem; • podsumowania reakcji biegłego rewidenta na te rodzaje ryzyka; • w stosownych przypadkach najważniejszych spostrzeżeń związanych z tymi rodzajami ryzyka. W sytuacji gdy jest to odpowiednie dla informacji dotyczących każdego znaczącego ryzyka istotnego zniekształcenia, w sprawozdaniu z badania należy wskazać wyraźne odniesienie do stosownych informacji w sf.
Wyjaśnienie, w jakim zakresie badanie ustawowe uznano za umożliwiające wykrycie nieprawidłowości, w tym oszustw
Potwierdzenie, że opinia z badania jest spójna z dodatkowym sprawozdaniem dla komitetu audytu
Oświadczenie, że nie były świadczone zabronione usługi niebędące badaniem (tzw. usługi zakazane) oraz że biegły(-li) rewident(-ci) lub firma(-y) audytorska(-ie) byli niezależni od badanej jednostki w trakcie przeprowadzania badania
Wskazanie wszelkich usług poza badaniem ustawowym, które świadczył biegły rewident lub firma audytorska na rzecz badanej jednostki lub jednostki(-ek) przez nią kontrolowanej(-ych) i które nie zostały ujawnione w sprawozdaniu z działalności lub w sprawozdaniu finansowym

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego 2014, art. 10].

Dodatkowo biegły rewident lub firma audytorska przeprowadzająca ustawowe badanie zobowiązana jest do złożenia komitetowi audytu badanej jednostki, a jeśli nie został on powołany, to radzie nadzorczej, dodatkowego pisemnego sprawozdania zawierającego oświadczenie o niezależności, omówienie metodologii badania i jego wyników. W sprawozdaniu biegły zgłasza i wyjaśnia wątpliwości co do zdolności jednostki do kontynuowania działalności, wykryte w trakcie badania słabości systemu rachunkowości, kwestie związane z rzeczywistym lub domniemanym nieprzestrzeganiem przez jednostkę przepisów obowiązującego prawa oraz wszelkie zagadnienia, które w ocenie biegłego są istotne dla nadzorowania procesu sprawozdawczości finansowej [Misterska-Dragan, Żukowska-Kalita 2016].

Kolejnym sposobem na zapewnienie rzetelności i wiarygodności sprawozdania z ustawowego badania jednostek zainteresowania publicznego i dodatkowego sprawozdania dla komitetu audytu jest przeprowadzenie kontroli jakości zlecenia, która ma ocenić, czy prowadzący badanie mógł w racjonalny sposób dojść do opinii i wniosków zawartych w sprawozdaniach. Czynności tej dokonuje rewident niebiorący udziału w badaniu, a wyniki kontroli zostają omówione z biegłym rewidentem przeprowadzającym badanie.

By zmniejszyć „uzależnienie” i „zaprzyjaźnienie” podmiotów prowadzących badanie z jednostkami poddanymi badaniu, wprowadzono obowiązek rotacji firm przeprowadzających badanie ustawowe. Jednostka zainteresowania publicznego wybiera do badania biegłego rewidenta lub firmę audytorską co najmniej na 1 rok z możliwością odnowienia zawartego zlecenia. Okres badania takiej jednostki przez tę samą firmę audytorską nie może być dłuższy niż 10 lat, a pod warunkiem spełniania określonych wymogów – niż 20 lat. Okres trwania zlecenia liczony jest od roku obrotowego, za który firma po raz pierwszy dokonuje ustawowego badania sprawozdania finansowego, a minimalny okres przerwy w podjęciu przez firmę audytorską zlecenia wynosi 4 lata [Misterska-Dragan, Żukowska-Kalita 2016].

W celu zmniejszenia zakresu współpracy pomiędzy podmiotem badającym i badanym w rozporządzeniu zawarto wykaz usług, których biegły rewident i/lub firma audytorska nie może świadczyć bezpośrednio dla badanej jednostki jzp. Przykładami takich usług są: usługi podatkowe dotyczące przygotowywania formularzy podatkowych, ustalenia podatku od wynagrodzeń, zobowiązań celnych, świadczenia doradztwa podatkowego, prowadzenia ksiąg rachunkowych i sporządzania sprawozdań finansowych, usług audytu wewnętrznego itd.

Zapisy art. 4 Rozporządzenia ograniczają również wysokość wynagrodzenia, jakie firma audytorska może otrzymać z tytułu świadczenia innych usług na rzecz badanej jednostki, które zgodnie z zapisami nie może przekroczyć 70% średniego wynagrodzenia z trzech ostatnich lat obrotowych uzyskanych z badania sprawozdania finansowego badanej jednostki jzp, jednostki zależnej od badanej jednostki jzp, jednostki dominującej badanej jednostki oraz skonsolidowanych sprawozdań finansowych grup przedsiębiorstw wcześniej wskazanych [Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego 2014].

Firma audytorska prowadząca badanie ma również obowiązek najpóźniej 4 miesiące po zakończeniu każdego roku obrotowego do opublikowania na stronie internetowej sprawozdania z przejrzystości. Gdy biegły lub firma audytorska jest członkiem sieci, zawiera ono poza treściami analogicznymi do art. 88 ustawy o biegłych rewidentach [Ustawa z 7 maja 2009] także nazwisko każdego rewidenta lub firmy audytorskiej będącej częścią sieci, państwa, w których prowadzi działalność, i całkowite przychody uzyskane z ustawowego badania jednostek zainteresowania publicznego i skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Co ważne, sprawozdanie z przejrzystości powinno także zawierać opis polityki firmy w zakresie rotacji pracowników oraz biegłych rewidentów.

4. Rynek audytu w Polsce z uwzględnieniem firm sporządzających ustawowe badania jednostek zainteresowania publicznego

W celu oceny zasadności wprowadzonych mocą ww. rozporządzenia zapisów zwiększających jakość sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego oraz niezależność, obiektywizm i wiarygodność biegłych rewidentów i firm audytorskich realizujących ustawowe badanie takich jednostek, przeanalizowano rynek audytu w Polsce. Przyjęto założenie, że duża koncentracja firm audytorskich na rynku sprzyja „zaprzysiężnieniu” jednostek badających z podmiotami podlegającymi badaniu i może prowadzić do obniżenia jakości wykonywanego badania. Przytoczone dane pochodzą z raportu „Rynek audytu w Polsce. Kluczowe dane statystyczne i ostrzeżenie rynku” opracowanego przez pracowników Banku Światowego.

W Polsce w latach 2011-2015 liczba podmiotów prowadzących działalność audytorską systematycznie malała. W roku 2015 funkcjonowało o 172 firmy audytorskie mniej niż w 2011 r. (rys. 1).

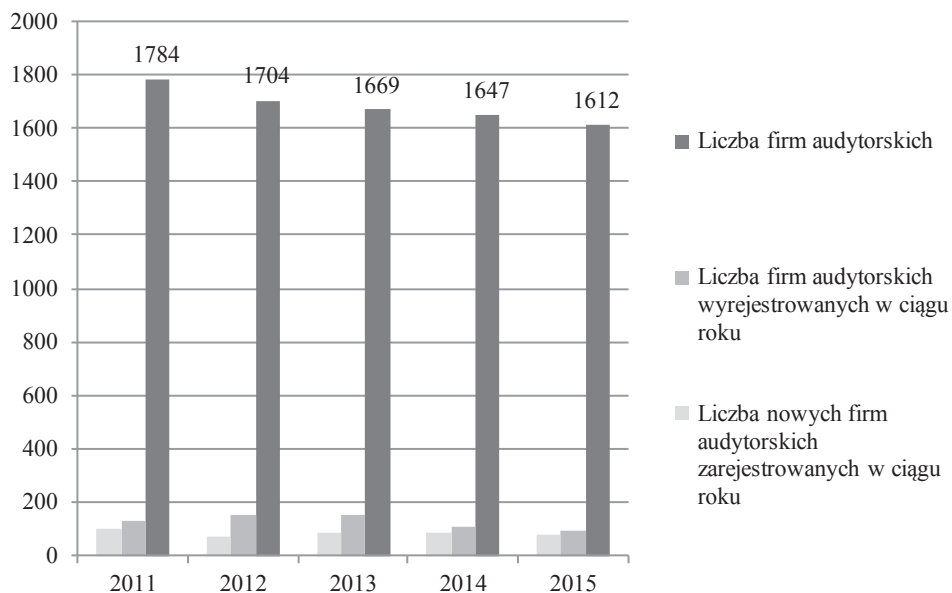
W zdecydowanej większości przypadków decyzja o przeprowadzeniu badania sprawozdania finansowego wynikała z obowiązków ustawowych, a nie z dobrowolnej decyzji kierownictwa jednostki (rys. 2).

Za rok 2011 brak jest danych dotyczących liczby dobrowolnie przeprowadzonych badań sprawozdań finansowych. W latach 2012-2015 tylko ok. 17% wszystkich zrealizowanych badań wynikało z decyzji kierownictwa jednostki, a nie konieczności spełnienia obowiązku ustawowego.

Wśród jednostek zainteresowania publicznego najliczniejszą grupę w roku 2014 stanowiły banki spółdzielcze i spółki giełdowe z siedzibą w Polsce (rys. 3).

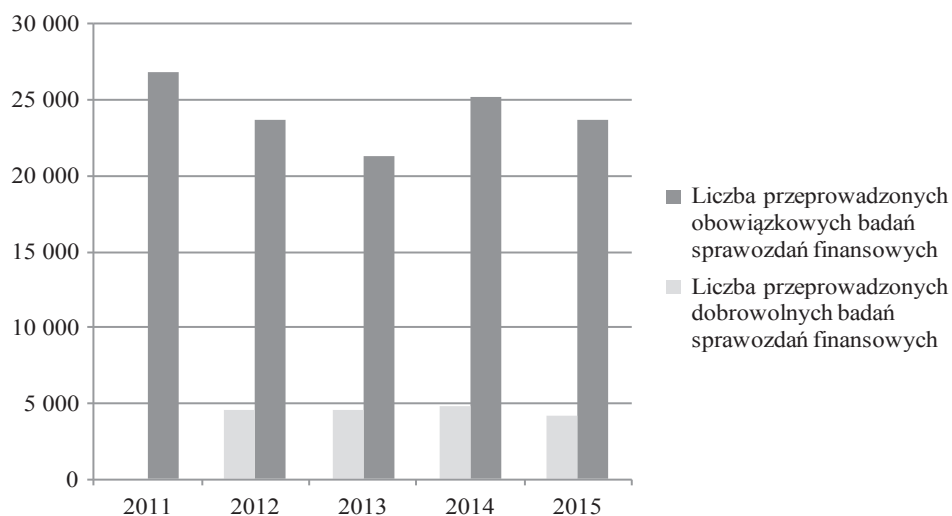
W roku 2015 proporcja ta uległa zmianie i najliczniej reprezentowane były fundusze inwestycyjne. Następne w kolejności były banki spółdzielcze oraz spółki giełdowe posiadające siedzibę w Polsce.

Liczba firm z prawem do badania jednostek zainteresowania publicznego w latach 2013-2015 systematycznie malała: ze 155 w 2013 r. do 123 w 2015 r. Najczęściej prowadzone były w formie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością (rys. 4).



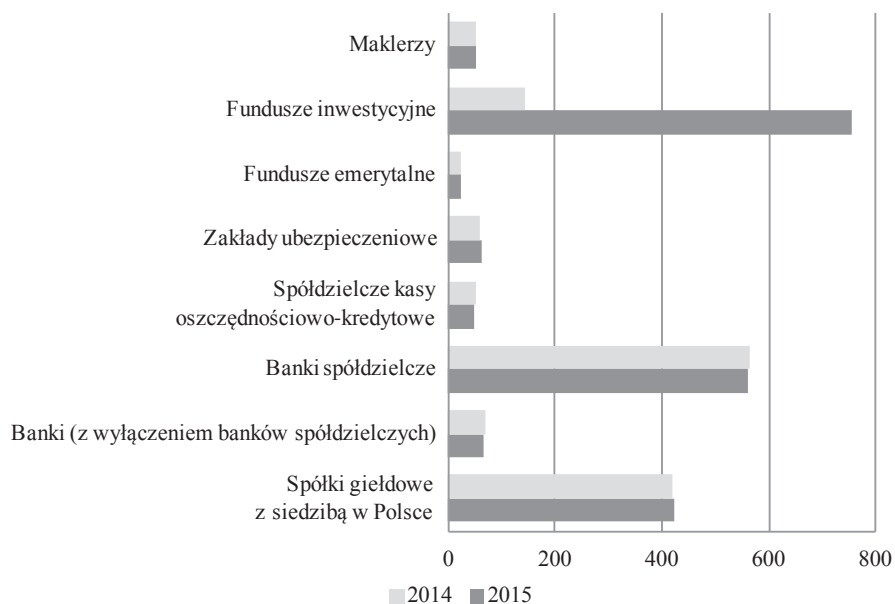
Rys. 1. Liczba podmiotów prowadzących działalność audytorską w Polsce w latach 2011-2015

Źródło: [Rynek audytu w Polsce 2016, s. 9].



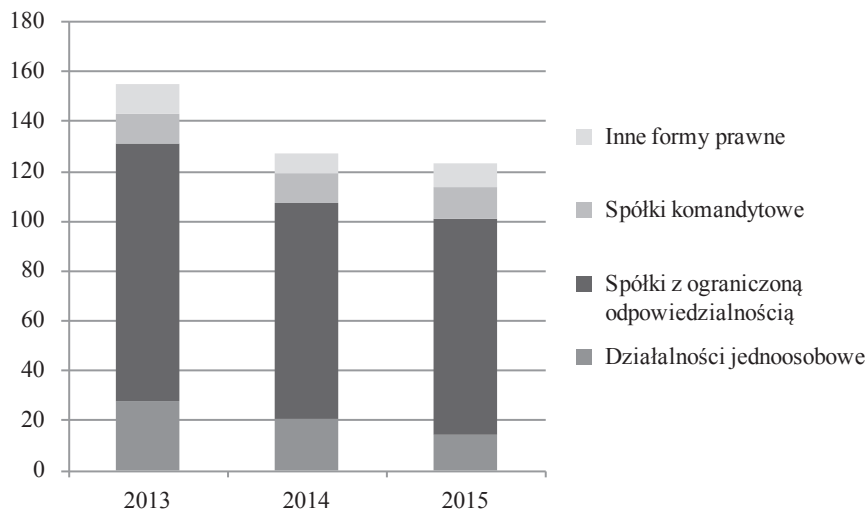
Rys. 2. Liczba dobrowolnych i obowiązkowych badań sprawozdań finansowych w latach 2011-2015

Źródło: [Rynek audytu w Polsce 2016, s. 6].



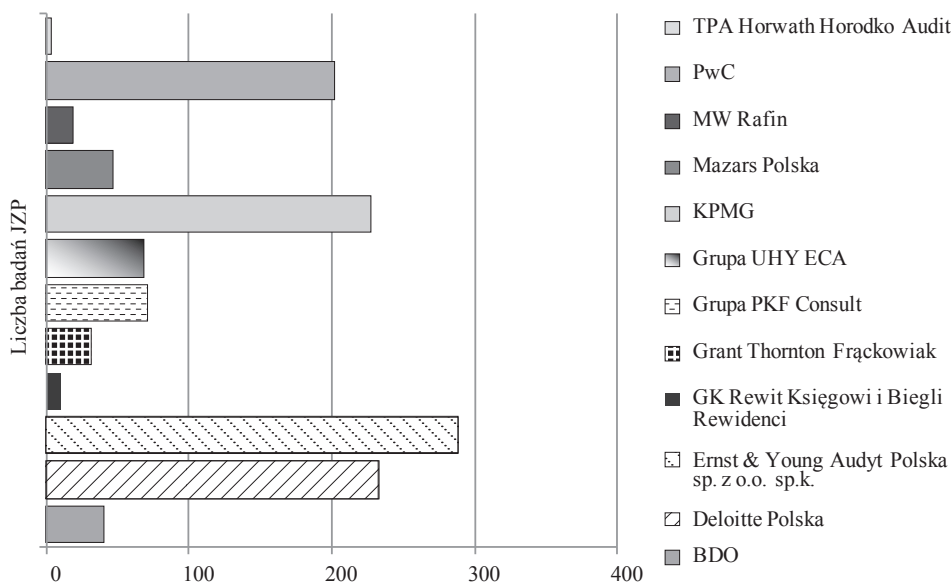
Rys. 3. Liczba jednostek zainteresowania publicznego podlegających ustawowemu badaniu w latach 2014 i 2015

Źródło: [Rynek audytu w Polsce 2016, s. 6].



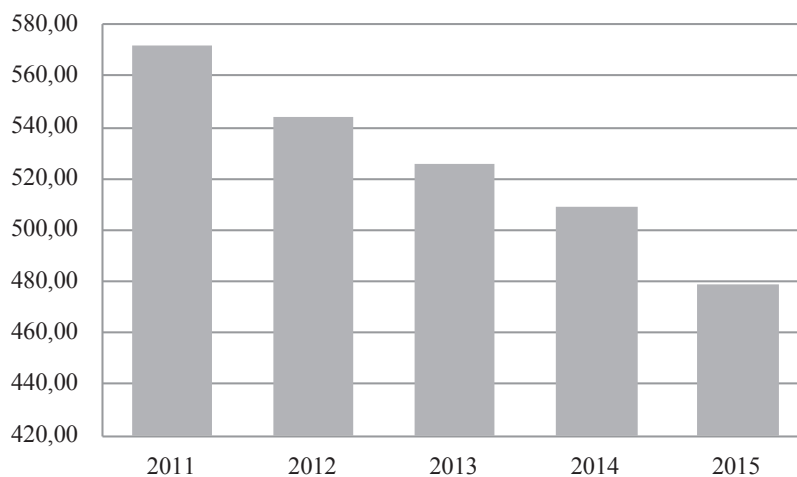
Rys. 4. Firmy audytorskie badające jednostki zainteresowania publicznego z podziałem na rodzaj formy prawnej (stan na 31.12.2015)

Źródło: [Rynek audytu w Polsce 2016, s. 6].



Rys. 5. Struktura udziału firm audytorskich w badaniu jednostek zainteresowania publicznego (stan na 31.12.2015)

Źródło: [Rynek audytu w Polsce 2016, s. 11-13].



Rys. 6. Przychody biegłych rewidentów z badania jednostek zainteresowania publicznego (w mln zł)

Źródło: [Rynek audytu w Polsce 2016, s. 9].

W roku 2015 z 1992 istniejących jednostek zainteresowania publicznego 1254 zostały zbadane przez 13 firm audytorskich, podczas gdy 738 pozostałych korzystało z usług 110 firm audytorskich. Największy udział miały cztery największe spółki: PwC, KPMG, Ernst&Young Audyt Polska sp. z o.o. sp.k. oraz Deloitte. Liczba zrealizowanych badań jednostek zainteresowania publicznego przez każdą z tych firm przekracza 200, podczas gdy liczba badań przez pozostałe podmioty nie przekroczyła 70 (rys. 5).

Przychody biegłych rewidentów z badania jednostek zainteresowania publicznego z roku na rok maleją (rys. 6). Zależność ta jest obserwowana na całym rynku audytu w Polsce.

W roku 2015 przychody firm audytorskich były mniejsze o 15% w stosunku do roku 2011. Zjawisko to jest o tyle niepokojące, że zbyt niskie stawki uzyskiwane za badania mogą prowadzić do obniżenia jakości samego badania lub też w walce o pozyskanie i utrzymanie zlecenia mogą skłaniać firmy audytorskie do „polepszania” opinii wydawanej z przeprowadzonego badania.

5. Zakończenie

Jednostki zainteresowania publicznego to podmioty o dużym znaczeniu społeczno-gospodarczym, dlatego pozytywnie należy ocenić działania, których celem jest zwiększanie przejrzystości funkcjonowania tych podmiotów. Poszerzenie obowiązków sprawozdawczych jednostek zainteresowania publicznego o ujawnienia informacji niefinansowych jest jak najbardziej zasadne, gdyż coraz więcej zdarzeń o charakterze niefinansowym (np. utrata reputacji, zaufania klientów) przekłada się na wynik finansowy i wartość przedsiębiorstwa. Dokładając jednostkom obowiązków sprawozdawczych, należy jednak pamiętać, że korzyści z nich płynące powinny przekraczać koszty tworzenia tego rodzaju sprawozdań. Warto się także zastanowić, jak nie zwiększając w sposób znaczący obciążeń przedsiębiorców, zapewnić rzetelność prezentowanych informacji.

Analiza rynku firm audytorskich prowadzących badania sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego w Polsce wykazała dużą koncentrację, dlatego zdaniem autorki obostrzenia wprowadzane zapisami unijnego rozporządzenia – dotyczące rotacji firmy przeprowadzającej badanie co 10 lat, wprowadzenie listy usług zakazanych, których audytor nie będzie mógł świadczyć na rzecz badanej jednostki, czy wprowadzenie obowiązku przedstawienia opisu najbardziej istotnych ryzyk wraz z podsumowaniem reakcji na nie biegłego – wydają się słuszne.

Znaczenie decyzji gospodarczych podejmowanych w oparciu o analizę sprawozdań finansowych sprawia, że ich prawidłowość, rzetelność i wiarygodność staje się priorytetem, dlatego działania zwiększające jakość i wiarygodność sprawozdań są potrzebne i oczekiwane.

Literatura

- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawnienia informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, L 330/1.
- Misterska-Dragan B., Żukowska-Kalita J., 2016, *Reforma audytu w Polsce. Badanie sprawozdań finansów jednostek zainteresowania publicznego*, Rachunkowość, nr 8, s. 60.
- Raportowanie niefinansowe stanie się obowiązkiem dla największych firm*, <http://www.csrkompodium.pl/najnowsza-edycja/raportowanie-niefinansowe-stanie-sie-obowiazkiem-dla-najwiekszych-firm> (1.02.2017).
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE.
- Rynek audytu w Polsce. Kluczowe dane statystyczne i postrzeganie rynku*, Centre for Financial Reporting Reform (CFRR) Governance Global Practice, The World Bank, 2016, s. 6-13, http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/Audit_Market_in_Poland_PL.pdf (1.02.2017).
- Ustawa z 29 września 1994 o rachunkowości, Dz.U. 2016, poz.1047, art. 49.
- Ustawa z 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, pomiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz nadzorze publicznym, Dz.U. 2016, poz. 1000.