



Czy zasłużyliśmy już sobie na nowy Enron?

Waldemar K. Lachowski

Artykuł pochodzi z 2010 r. i został udostępniony, dzięki uprzejmości
prof. Teresy Martyniuk - Rektora Sopotckiej Szkoły Wyższej.

„Nic nie jest silniejsze niż idea, której czas właśnie nadszedł”

– Wiktor Hugo

Więcej niż wprowadzenie...

Audyt przeszedł szybką ewolucję od rutynowego sprawdzania ksiąg rachunkowych do stania się kluczowym elementem systemu zarządzania i kontroli organizacji gospodarczych. Z czysto teoretycznego punktu widzenia potrzeba istnienia zewnętrznej rewizji finansowej sprawowanej przez niezależnych i obiektywnych audytorów¹ jest obecnie równie silna, a może nawet silniejsza niż kiedyś. Jej uzasadnienie znaleźć można choćby w teorii agencji². Uproszczając można powiedzieć, że w wyniku rozdzielenia w większości dużych podmiotów gospodarczych własności od bieżącego zarządzania, właściciele mogą monitorować (tzn. obserwować i nadzorować) działalność menedżerów m. in. dzięki niezależnym audytorom. Mają oni również ważną rolę do spełnienia w procesie dostarczania wiarygodnych informacji finansowych dla potrzeb całego rynku kapitałowego. Ten jakże ważny element systemu bezpieczeństwa obrotu gospodarczego wydaje się obecnie osłabiony i zagrożony. Istnieje wyraźny rozdźwięk między oczekiwaniami stron procesu rewizyjnego. Czy rzeczywiście inwestorzy i właściciele traktują audytorów jak wiarygodnych przewodników w coraz bardziej skomplikowanym świecie finansów i polegają na zbadanych sprawozdaniach finansowych podejmując istotne decyzje ekonomiczne?

Czynniki takie jak wzrost wolumenu transakcji gospodarczych, rozwój technologii informatycznych, globalizacja, ciągły wzrost ilości i skomplikowania prawa, regulacji oraz standardów determinujących działalność gospodarczą, tak przedsiębiorstw jak i audytorów wpłynęły istotnie na ewolucję współczesnej rewizji finansowej. Mocno nagłośnione

¹ Termin ten w tekście będzie rozpatrywany łącznie tzn. zarówno w kontekście osób fizycznych wykonujących ten zawód jak i firm audytorskich. W Polsce są to biegli rewidenci i podmioty uprawnione do badania sprawozdań finansowych.

² Jest to jedna z popularniejszych koncepcji teoretycznych ładu korporacyjnego. Przedstawia ona podmiot gospodarujący, jako sieć kontraktów, zwanych także związkami agencji, zawartych pomiędzy poszczególnymi jej uczestnikami takimi jak właściciele, zarząd czy kredytodawcy.

skandale finansowe końca XX i początku XXI wieku związane z oszukańczą sprawozdawczością finansową (np. WorldCom, Enron, Parmalat) i powszechnie dostrzegana nieskuteczność audytu w jej zapobieżeniu, wpłynęły negatywnie na stabilność profesji i istotnie przyczyniły się do wywołania dość rozpowszechnionego obecnie kryzysu zaufania do audytorów [1, s. 1].

P. Barker porównała zaufanie, jakie społeczeństwo pokłada w danej grupie zawodowej do „bicia serca” tej profesji. Jeżeli zaufanie to zostanie nadużyte to profesja taka może zaniknąć, ponieważ jej dalsze wykonywanie stanie się bezużyteczne dla reszty społeczeństwa [2]. Autor tego artykułu nie wierzy, że stanie się tak z audytorami, ale bez radykalnych zmian przyszłość nie rysuje się mu w różowych barwach.

W ostatnim dziesięcioleciu postawiono liczne pytania dotyczące m.in. efektywności funkcjonowania rynku usług audytorskich oraz poddano w wątpliwość zdolność audytorów do samoregulacji, ich niezależność oraz możliwość i chęć samodzielnego rozwiązania zidentyfikowanych problemów. Niektórzy³ zauważyli także dziwny paradoks, że brak staranności niektórych audytorów ma w praktyce korzystny wpływ finansowy na działalność innych, bo tworzy dodatkowe źródła dochodów⁴.

Historia gospodarki światowej ostatnich kilkudziesięciu lat jest pełna okresów euforii finansowej prowadzącej do nadużyć i powstawania baniek rynkowych, których pękaniu towarzyszyły zwykle skandale księgowo i próby mniej lub bardziej udanych reform. Tak było po załamaniu rynku w 1929 r. w Stanach Zjednoczonych, które doprowadziło do objęcia ścisłymi regulacjami prawnymi publicznego obrotu papierami wartościowymi oraz powstania większości instytucji odpowiedzialnych po dziś dzień za nadzór nad rachunkowością i rewizją finansową. Tak też było w ostatnich latach po serii skandali finansowych [3, s. 1].

³ Pisał o tym na przykład R. Whitehead, Do corporate failures create more opportunities?, „CEO”, 6(9) : 54, 2007.

⁴ Faktem mogącym przynajmniej częściowo potwierdzać tezę R. Whiteheada jest to, że firma PricewaterhouseCoopers (PwC), została we wrześniu 2008 r. (poprzez swoich partnerów) głównym syndykiem masy upadłościowej banku Lehman Brothers (badanego wcześniej przez Ernst & Young). PwC odpowiada za likwidację 15 filii Lehmana w Europie oraz około 100 jego spółek zależnych. Łączne wynagrodzenie z tego tytułu osiągnięte przez PwC zgodnie ze stanem na koniec października 2009 r. wyniosło 154 mln GBP (źródło: <http://www.gaapweb.com/news/1985-PwC-reports-record-accountancy-fees-during-Lehman-Brothers-administration.html>).

Wina audytorom nie została jednoznacznie dowiedziona, co jednak nie przeszkodziło w ukaraniu domniemanego grzesznika, czyli całej profesji. Poza skutkami takimi, jaki doprowadzenie do upadku Arthura Andersena⁵ pojawiła się niezbyt oryginalna idea „przykręcenia śruby” i bezpośredniej interwencji rządów i organizacji ponadnarodowych w funkcjonowanie audytu zewnętrznego. Przejawem tego są jak zwykle nowe regulacje oraz nowe ciała nadzorujące⁶, które pojawiły się w większości rozwiniętych krajów świata. Czy działania te okazały się wystarczająco skuteczne i czy sięgają one przyczyn choroby a nie tylko jej objawów? Zdaniem autora na obydwie pytania należy udzielić negatywnej odpowiedzi.

Prawość i rzetelność audytorów jest nadal kwestionowana. Nie jest ta ocena w pełni zasłużona. To przede wszystkim zmiany środowiska gospodarczego i związana z tym presja wywierana na audytorów sprzyja pojawieniu się kryzysu zaufania do ich pracy. Niewłaściwe jest również stosowanie wobec tej grupy zawodowej odpowiedzialności zbiorowej. Można bez ryzyka popełnienia większego błędu postawić tezę, że liczba faktycznie stwierdzonych nieprawidłowości w pracy audytorów w relacji do liczby przeprowadzanych badań jest niska. Nie jest to może najlepszy przykład, ale co roku tysiące osób ginie w wypadkach spowodowanych przez błędy konstrukcyjne i montażowe przypisywane producentom samochodów oraz wytwórcom ogumienia. Ilu z nich z tego powodu zostało zmuszonych do wycofania się z branży? Pytanie jest retoryczne. Autor nie zna takiego przypadku. Jak różną miarę zastosowano, więc wobec błędów popełnionych przez nieliczną grupę pracowników Arthura Andersena?

⁵ W procesie dotyczącym upadku w 2001 r. jednego z największych amerykańskich przedsiębiorstw energetycznych Enron oskarżono firmę Arthur Andersen o pomoc w ukrywaniu długów i fałszowanie sprawozdań finansowych. Pomimo postanowienia sądu z 2005 r. umożliwiającego prowadzenie pełnej działalności, firma ta po dziś dzień nie odzyskała reputacji i zaufania klientów, mimo że wcześniej była jedną z największych i najbardziej poważanych firm konsultingowych na świecie zaliczanych do tzw. „Wielkiej Piątki” („Big Five”). Jej klientów i pracowników przejęły głównie pozostałe firmy z tej grupy tj. KPMG, Deloitte, Ernst & Young oraz PwC – czyli tzw. „Wielka Czwórka” („Big Four”).

⁶ Upadek Enronu w USA przyczynił się m.in. do wydania ustawy Sarbanes-Oxley oraz powstania Rady Nadzoru nad Rachunkowością Spółek Publicznych (PCAOB). W Polsce przejawem tej już ogólnoswiatowej tendencji jest nowa ustawa o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz nadzorze publicznym z dnia 7 maja 2009 r. ograniczająca radykalnie samorządność korporacji biegłych rewidentów oraz wprowadzająca nowy organ nadzorczy tzn. Komisję Nadzoru Audytowego kontrolowaną w pełni przez Ministerstwo Finansów.

Nie ma większego sensu bić się w cudze piersi, więc w dalszej części artykułu zostaną przedstawione wybrane zagadnienia, na które, zdaniem autora audytorzy mają istotny wpływ i na które, w znacznym stopniu sami powinni znaleźć właściwą odpowiedź. Jeżeli tego nie zrobią, prędzej czy później ktoś im w tym „pomoże”. A niekoniecznie będzie to „pomoc” osób i instytucji im życzliwych. Temat ten jest na tyle uniwersalny, że nie jest potrzebne bardzo szczegółowe odniesienie się do specyfiki polskiej, bo zdaniem autora takiej „specyfiki” wbrew temu, co się czasem uważa, nie ma. Niniejszy tekst ma charakter subiektywny, a autor nie miał intencji wyczerpania tematu ani przeprowadzenia dogłębnych badań naukowych w celu udokumentowania zawartych w nim dość kontrowersyjnych tez. Jest to raczej nieśmiała próba otwarcia dyskusji i zwrócenia uwagi na wybrane zagadnienia warte głębszej refleksji, zanim sprawy zajdą zbyt daleko.

Kilka słów na temat prawdziwych przyczyn kryzysu zaufania do audytorów

Jeszcze do połowy lat 70-tych XX wieku firmy audytorskie na Zachodzie nie konkurowały ze sobą w sposób agresywny, a reklamowanie własnych usług było zabronione. Jednym z efektów wprowadzenia w późniejszych latach praktycznie niczym nieskrępowanych zasad gospodarki rynkowej do rewizji finansowej był wzrost konkurencji i związana z tym zewnętrzna presja na ograniczenie wysokości wynagrodzenia za badanie. Z drugiej strony istotnie wzrosły koszty badań, w tym nakłady na ochronę ubezpieczeniową firm audytorskich. Naturalną kolejną rzeczą odpowiedzią szefów tych firm (tj. partnerów) chcących utrzymać poziom generowanych marż, co najmniej na dotychczasowym poziomie, były próby ograniczenia kosztów badania i poszukiwanie bardziej zyskowych obszarów działalności [4, s. 4]. Wszystko to przyczyniło się m.in. do:

- ◆ **Dalszej standaryzacji procedur i procesów badawczych** – daje to możliwość prowadzenia badań przy pomocy mniej doświadczonych i gorzej wynagradzanych pracowników. Standaryzacja ma wiele zalet, ale wiąże się też z licznymi zagrożeniami. Przede wszystkim, ogranicza ona rolę osądu zawodowego

audytora, co w sytuacji coraz większej dynamiki zmian środowiska gospodarczego może wpływać negatywnie, na jakość procesu rewizyjnego. Jest coraz mniej czasu i miejsca na sceptycyzm zawodowy oraz krytyczne myślenie o tym, co może pójść źle w konkretnej sytuacji rewizyjnej. Kiedyś były to podstawowe cechy wymagane od dobrego audytora. Standaryzacja sprawia również, że praca audytora staje się coraz bardziej monotonna i mechaniczna. Fakt ten nie sprzyja przyciągnięciu do zawodu osób utalentowanych, lecz myślących niestandardowo. Nie są też oni obecnie zbyt chętnie rekrutowani przez firmy audytorskie.

- ◆ **Ograniczenia zakresu stosowania badań szczegółowych** – polega to na próbie ograniczenia przez firmy audytorskie najbardziej kosztownych procedur badania tj. testowania⁷, do niezbędnego minimum wymaganego przez standardy rewizji finansowej. Niestety, eliminowane procedury są nie tylko kosztowne i czasochłonne, lecz również szczególnie skuteczne w ujawnianiu błędów i nieprawidłowości. Więcej pracy nie zawsze oznacza lepszą jakość, ale trudno zgodzić się z tezą, że ograniczenie zakresu prac nie wpływa negatywnie na poziom ryzyka badania⁸.
- ◆ **Istotnych zmian w obszarze rekrutacji pracowników** – nie da się ukryć, że praca audytora nie jest już tak atrakcyjna dla młodych ludzi jak miało to miejsce jeszcze 10-15 lat temu. Inne są też oczekiwania, co do wymaganych umiejętności w zawodzie. Wcześniej preferowane cechy takie jak: dokładność, cierpliwość, zdolność analitycznego, krytycznego i nieszablonowego myślenia stają się coraz częściej przeszkodą, niż pomocą w zrobieniu kariery w audycie. To, co dziś jest szczególnie poszukiwane na etapie rekrutacji i nagradzane w trakcie dalszej kariery zawodowej to: umiejętności sprzedażowe, zdolność generowania dodatkowych usług, komunikatywność oraz umiejętność wchodzenia w dobre relacje z potencjalnymi klientami.

⁷ Lub precyzyjniej, chodzi o ograniczenie zakresu stosowania bezpośrednich badań wiarygodności stwierdzeń zawartych w sprawozdaniu finansowym.

⁸ Ryzyko badania (zwane także ryzykiem całkowitym, ryzykiem audytora lub ryzykiem beta) określa się jako ryzyko wyrażenia pozytywnej opinii o badanym sprawozdaniu finansowym w przypadku, gdy sprawozdanie to zawiera istotne nieprawidłowości spowodowane błędem lub oszustwem.

- ◆ **Zmian w obszarze kultury korporacyjnej** – w części firm audytorskich do szczytu kariery dochodzą nie ci, co potrafią twardo przeciwstawiać się ukrywaniu nieprawidłowości, lecz ci, którzy potrafią dogadać się z kierownictwem badanej jednostki i wygenerować dodatkowe dochody [3, s. 2]. Przełożeni w takich firmach mówią stale o wzroście, generowaniu biznesu i nowych usługach, co wpływa na skalę wartości pracowników i oddala ich znacznie od ideałów, jakie stały u podstaw budowania zawodu audytora.
- ◆ **Poszukiwanie możliwości świadczenia lepiej płatnych a jednocześnie mniej ryzykownych usług** – niektórzy uważają, że audyt w chwili obecnej to towar masowy, rzekomo prawie każdy potrafi go dobrze wykonać, jest na niego w miarę stabilny popyt, ale konkurować można tylko ceną. Nic dziwnego, że firmy audytorskie wolą realizować wyższe marże, które są możliwe na innych usługach. Audyt coraz częściej nie jest celem samym w sobie, a tylko jednym z narzędzi, dzięki któremu, można zdobyć bardziej lukratywne zlecenia. Bardzo łatwo przy takim podejściu o naruszenie zasad niezależności i etyki zawodowej.
- ◆ **Zmian w systemie wynagradzania partnerów i pracowników** – są one w coraz większym stopniu powiązane ze zdobyciem oraz utrzymaniem klienta i sprzedaniem mu dodatkowych usług. Może to istotnie wpływać na jakość i skuteczność audytu. Jak zachowa się audytor, który stwierdzi istotne nieprawidłowości w księgach ważnego klienta? Czy perspektywa jego utraty⁹ wpływająca bezpośrednio lub pośrednio na poziom otrzymywanego wynagrodzenia i możliwość dalszej kariery w danym podmiocie rewizyjnym nie wpłynie negatywnie na niezależność, bezstronność, osąd lub sceptycyzm zawodowy danego audytora?
- ◆ **Lobbingu dużych firm na rzecz tworzenia standardów rachunkowości i rewizji finansowej opartych o ścisłe reguły a nie ogólne zasady** [4, s. 5] – może laikom wydać się to dziwne, ale standardy rachunkowości i rewizji finansowej, które

⁹ Niektóre firmy w Polsce (w tym giełdowe) co roku zmieniają audytorów na bardziej „przyjaznych”. Nie wzbudza to niestety żadnych podejrzeń u właścicieli, potencjalnych inwestorów oraz Komisji Nadzoru Finansowego. Jest to kolejny przyczynek do dyskusji nad kondycją i postrzeganiem zawodu audytora przez innych.

byłyby oparte o jasne i ogólnie zrozumiałe zasady wymagające dostosowania do sytuacji konkretnej jednostki (a nie wypełnienia listy obowiązkowych informacji do ujawnienia) podwyższyłyby znacznie koszt badania. Im mniej miejsca na subiektywizm i osąd zawodowy, a większy nacisk jest kładziony na formalną zgodność z regulacjami, tym łatwiej badać oraz ewentualnie bronić się w sądzie („klient, co prawda upadł, opinia z badania nic o takiej możliwości nie wspomina, ale wymagane procedury rewizyjne zostały zachowane przez audytora”).

Ryzyko jeszcze większej dominacji „Wielkiej Czwórki”

Jak się wydaje „Wielka Czwórka” jest obecnie tak silna jak jeszcze nigdy w historii. Jak wspomniano, skandale finansowe zapoczątkowały nałożenie na podmioty gospodarcze nowych obowiązków dotyczących zasad przestrzegania ładu korporacyjnego (np. Sarbanes-Oxley Act w USA czy 43 Dyrektywa UE) oraz sprawozdawczości finansowej (np. rozszerzenie zakresu stosowania i szczegółowości MSSF). To wygenerowało popyt na nowe usługi, które świadczyć mogą w praktyce tylko odpowiednio duże i wyspecjalizowane firmy.

Również w Polsce spodziewać się należy coraz większej dominacji „Wielkiej Czwórki”, co wraz z trwającą obecnie zmianą pokoleniową doprowadzić może do wyparcia większości małych i średnich podmiotów z rynku. Sytuację tych ostatnich determinują obecnie takie czynniki jak: niemożność sprostania nowym wymogom dotyczącym wewnętrznej kontroli jakości, koszt polis ubezpieczeniowych, nowe standardy badania, brak środków na inwestycje w oprzyrządowanie informatyczne oraz szkolenia.

Wspomniany proces postępuje i jest już bardzo zaawansowany. Dziennik „Rzeczpospolita” sporządził niedawno kolejny ranking firm audytorskich na podstawie analizy ponad 11 tysięcy sprawozdań finansowych opublikowanych w Monitorze Polskim B. PwC, Ernst & Young, KPMG i Deloitte ponownie rozdzieliły między siebie wszystkie czołowe miejsca. Ich udział w przychodach osiągniętych przez podmioty uwzględnione w zestawieniu wyniósł 79 proc. „Rzeczpospolita” podała również, że w związku z kryzysem znacznie

zwiększyła się presja cenowa na pobierane przez audytorów stawki. Mimo to, większości dużych firm udało się zwiększyć obroty. Łączne przychody największych z nich wzrosły w 2009 r. o 3 proc., do 4,07 mld zł. Przychody z tytułu usług audytorskich wyniosły 2,89 mld zł i były o 5 proc. wyższe niż rok wcześniej. Wzrost obrotów w dużej mierze możliwy był dzięki zwiększeniu liczby badanych podmiotów oraz sprzedaży innych usług [5].

Sytuacja wzrastającej dominacji kilku firm na rynku usług audytorskich¹⁰ wywołuje dziwną reakcję (lub raczej jej brak) organów antymonopolowych i regulatorów, którzy zdają się być zainteresowani utrzymaniem obecnego stanu rzeczy. Dzieje się tak mimo, że już obecnie przepisy dotyczące rotacji audytorów i niezależności sprawiają, że duże przedsiębiorstwa mają bardzo ograniczony wybór. Jeśli audyt robi A, to doradztwo podatkowe musi być świadczone przez B, C lub D. Innych opcji w praktyce nie ma.

W 2008 r. Komisja Europejska proponowała różne rozwiązania mające ograniczyć odpowiedzialność odszkodowawczą audytorów uznając, że wzrastające koszty ochrony ubezpieczeniowej mogą jeszcze bardziej ograniczyć konkurencję na rynku usług audytorskich [6]. Wbrew oficjalnie wyrażanym intencjom, działania takie sprzyjają ograniczeniu kosztów prowadzenia działalności przede wszystkim przez duże firmy.

Jak widać decydenci w krajach UE martwią się, co będzie jak kolejna duża firma upadnie (i tym samym powstanie „Wielka Trójka”), a nie myślą o przyszłości i rozwoju całego rynku audytorskiego. Wizji i woli działania nie brakowało władzom USA, gdy w 1911 r. nakazały przymusowy podział imperium Rockefellera (tj. gigantycznego wówczas Standard Oil) na mniejsze podmioty. Podobnie postąpiono w 1934 r. z dorobkiem W. Boeinga oraz nie tak dawno z AT&T (1982). Jak widać, organom antymonopolowym w USA nie straszna była w przeszłości pozycja i wpływy, jakie posiada dana firma. Szkoda, że wizji i woli istotnych zmian w tym obszarze (niekoniecznie polegających na przymusowym podziale¹¹) brakuje decydującym obecnie.

¹⁰ Nawet świadczących usługi rewizyjne na najwyższym poziomie.

¹¹ Warto pomyśleć także o wsparciu i preferencjach rozwojowych dla mniejszych firm. Duże firmy już ich nie potrzebują.

Wnioski i kierunek niezbędnych zmian

Intencją wprowadzenia większego nadzoru nad audytorami było zapewne upewnienie się, że audyt prawidłowo wypełnia swoje funkcje a jednocześnie, że audytorzy będą mogli być rozliczeni w przypadku ujawnienia nieprawidłowości. Nowe wymogi miały również wpłynąć pozytywnie na jakość prac rewizyjnych, ale przede wszystkim podwyższyły one znacząco koszty prowadzenia działalności audytorskiej.

Typowy dylemat współczesnego audytora to jak pogodzić wyższe koszty badania z niższymi stawkami za audyt. Zamiast na jakość, nacisk jest coraz częściej wywierany na przestrzeganie formalnej zgodności z przepisami. Zmuszono pośrednio audytorów do szukania możliwości ograniczenia czasu spędzonego na badaniu. Nacisk idzie, więc na wypełnianie papierów w taki sposób, aby dokumentacja rewizyjna nie została zakwestionowana przez kontrolerów zewnętrznych. Jest coraz mniej czasu na twórcze, niestandardowe myślenie o tym, co może pójść źle. Jak wspomniano, wpływa to negatywnie tak na proces rekrutacji pracowników jak i wewnętrzną kulturę organizacyjną firm audytorskich. Nie da się tego zmienić bez udziału zewnętrznego regulatora, gdyż rewizja finansowa nie może być poddana swobodnej grze sił rynkowych. Firmy audytorskie należy kontrolować stosownie do ilości przeprowadzonych przez nie badań i ich znaczenia dla bezpieczeństwa obrotu gospodarczego. Stawka w tej grze jest wysoka, a błędy kosztować mogą wszystkich.

Niestety audytorzy ze względu na swoje rozwarstwienie i wewnętrzną sprzeczność interesów nie są w stanie samodzielnie odmienić obrazu swojej profesji. Instytucje odpowiedzialne za nadzorowanie rynku usług rewizyjnych powinny wykazać większą odwagę i aktywność w jego kształtowaniu – „niewidzialna ręka rynku” nie jest lekarstwem na wszystko nawet dla największych liberałów. Chcąc kształtować przyszłość musimy patrzeć w przeszłość, umieć oceniać krytycznie teraźniejszość i starać się wyciągać mądre wnioski. Dotychczas się to nie udawało.

Opinia publiczna powinna w końcu zrozumieć, że płacić należy za rzetelny audyt, a nie za opinię i raport z badania. Audytor zaś powinien być w stanie zrozumieć i odpowiednio

wycenić ryzyko, na jakie jest narażony. Jakość powinna być sownie wynagradzana, a kary za błędy powinny być surowe.

Współczesny audytor coraz częściej uważa za swojego klienta kierownictwo badanego podmiotu, a nie jego właścicieli czy potencjalnych inwestorów. Dzieje się tak, gdyż w praktyce audytorzy są zatrudniani i opłacani przez kierownictwo firmy, sporządzające sprawozdania finansowe na których temat mają oni raportować. Chęć utrzymania klienta sprawia, że niektórym coraz trudniej jest mówić „nie”. Nic się w tym obszarze nie zmieni, jeśli audytorzy nadal będą uważać, że ich praca polega na kreowaniu wartości dla kierownictwa badanego podmiotu, a sam audyt jest tylko środkiem do zdobycia innych bardziej lukratywnych zleceń. Dla poprawy reputacji i jakości pracy audytorów niezbędne jest przewartościowanie wzajemnych relacji z kierownictwa na właścicieli i inwestorów.

I ostatnia kwestia o której warto wspomnieć. W części firm audytorskich w Polsce kluczowe decyzje dotyczące procedur badania, które mają być zastosowane na danym zleceniu podejmują osoby niemające uprawnień biegłego rewidenta. Nie ma w tym nic dziwnego, skoro osoby te zajmują zwykle wyższe miejsce w hierarchii służbowej. Na czym polega więc „kluczowość” osób formalnie podpisujących opinię i raport z badania? Czy jakiegokolwiek procedury wewnętrzne lub zewnętrzne są w stanie zagwarantować pełną niezależność takiego biegłego rewidenta, skoro partner zarządzający danym zleceniem hierarchicznie jest umocowany wyżej i ma bezpośredni wpływ na jego dalszą karierę w podmiocie uprawnionym do badania? Jest to kolejne z licznych pytań, na jakie audytorzy i regulatorzy muszą znaleźć odpowiedź, jeśli rzeczywiście zależy im na jakości i efektywności prac rewizyjnych.

Literatura:

1. Marx B., Challenges Facing the Modern Day Auditing Profession, "Accountancy SA", FindArticles.com. March 2010, dostępne na: http://findarticles.com/p/articles/mi_qa5377/is_200903/ai_n31512813/.
2. Barker P. Audit Committees: solution to a crisis of trust? "Accountancy Ireland", June 2002, Volume 34, No 3.
3. Moore R.D., Reflections on Audit Reform, „The CPA Journal”, July 2003, dostępne na: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2003/0703/nv/nv6.htm>.
4. Healy P.M., The Challenges Facing Auditors and Analysts in U.S. Capital Markets, "The Saxe Lectures in Accounting", Newman Library - Digital Collections, 4 April 2005, dostępne na: http://newman.baruch.cuny.edu/DIGITAL/saxe/saxe_2005/healy_05.html.
5. Koper A., Wielka Czwórka na czele, „Rzeczpospolita”, 08.02.2010.
6. Dostępne na: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/summary_pl.pdf.