
Miejsce prowadzenia badania sprawozdań finansowych a lokalizacja siedziby firm audytorskich w Polsce

MARCIN KREIS

<https://orcid.org/0009-0005-4984-7653>

Streszczenie

Cel: Celem opracowania jest rozpoznanie związku miejsca prowadzenia badania sprawozdania finansowego z lokalizacją siedzib firm audytorskich, funkcjonujących w Polsce.

Metodyka/podejście badawcze: W badaniu zastosowano metodę badania dokumentów. Podejście analityczne polegało na ukierunkowanym przeszukiwaniu treści rocznych sprawozdań firm audytorskich złożonych za 2022 r. do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego – PANA (w ramach obowiązków sprawozdawczych biegłych rewidentów, wynikających z art. 51 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2023 r. poz. 1015)) celem określenia związku pomiędzy miejscem badania sprawozdań finansowych przez audytorów a siedzibą ich firm audytorskich. Wyniki poczynionego przeszukiwania zostały następnie zagregowane i osadzone na mapie przedstawiającej podział administracyjny Polski na województwa.

Wyniki: Firmy audytorskie z całej Polski badają stosunkowo dużo podmiotów z województwa mazowieckiego. W wielu województwach rozkład położenia dużych miast sprawia, iż firmy audytorskie, wykonując badania blisko swojej siedziby, realizują je w rzeczywistości w innym województwie. Większość badań jest wykonywana przez firmy audytorskie w swoich województwach, bądź w województwach ościennych. Jednakże firmy audytorskie mające siedzibę w województwie mazowieckim i wielkopolskim badają podmioty w całej Polsce. Znaczący tu mają udział firmy z TOP12, czyli firmy audytorskie, mające ponad 1% udziału w badaniach jednostek zainteresowania publicznego (JZP).

Ograniczenia/implikacje badawcze: Ograniczenia badawcze wynikają z kilku powodów. Zasadniczym jest usztywniona struktura informacyjna sprawozdań rocznych przekazywanych do PANA (<https://strefa.pana.gov.pl/wyszukiwarka/>). Z tego powodu, dla celów badania za siedzibę badającego podmiotu przyjęto główną siedzibę zgodną z rejestrem firm audytorskich PANA. Kolejne wiąże się z faktem, iż główna siedziba badanego podmiotu może być inna niż miejsce, w której prowadzona jest faktycznie działalność, a geografia Polski oraz różnice w rozwoju infrastruktury poszczególnych regionów mogą zniekształcać pojęcie lokalnego wykonania usługi badania sprawozdania finansowego.

Oryginalność/wartość: Jest to pierwsza tego typu analiza danych w Polsce, możliwa dzięki raportowaniu przez firmy audytorskie do organu nadzorczego – poprzez System Rejestracji i Ewidencji Firm Audytorskich STREFA – informacji o ich aktywności. Wcześniejsze analizy dotyczyły jedynie działalności firm audytorskich z uwzględnieniem ich geograficznego rozmieszczenia na terenie kraju. Pozwala ona na rozpoznanie modelu biznesowego działających w Polsce firm audytorskich i ich preferencji dotyczących kontaktów z klientem, a także rozeznanie rynku usług badania sprawozdań finansowych w zakresie jego wysycenia w poszczególnych regionach kraju.

Słowa kluczowe: audyt finansowy, badanie sprawozdań finansowych, rewizja finansowa, lokalizacja firmy audytorskiej

Wprowadzenie

W Polsce badaniu biegłego rewidenta podlegają sprawozdania skonsolidowane grup kapitałowych oraz roczne sprawozdania finansowe kontynuujących działalność jednostek wymienionych w art. 64 ust. 1 pkt 1-3 Ustawy o Rachunkowości (Ustawa o rachunkowości, 1994 r.). Badaniu podlegają również sprawozdania finansowe pozostałych podmiotów (takich jak spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, komandytowe, komandytowo-akcyjne, partnerskie, jawne oraz przedsiębiorstwa osób fizycznych) spełniające dodatkowe warunki określone w art. 64 ust. 1 pkt 4. Działalność biegłych rewidentów oraz firm audytorskich reguluje Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, 2017 r.). Wymogi dotyczące badania sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego (JZP) reguluje również Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 537/2014. (Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady UE, 2014).

Działające w Polsce firmy audytorskie, szczególnie duże, posiadają swoje biura w różnych miastach, co pozwala na ułatwienie kontaktu z klientami, jednak ich sprawozdania roczne nie zawierają informacji, które biuro (bądź które biura) zajmowało się danym badaniem. Jak wskazuje analiza literatury przedmiotu dotychczas nie przeprowadzono badania związku pomiędzy siedzibami¹ firmy audytorskiej i badanych podmiotów, na podstawie czego stwierdzono niszę badawczą.

Celem niniejszego artykułu jest rozpoznanie związku miejsca prowadzenia badania sprawozdania finansowego z lokalizacją siedzib firm audytorskich, funkcjonujących w Polsce. Podejście badawcze podjęte w tym celu wiązało się pierwotnie z ukierunkowanym przeszukiwaniem treści rocznych sprawozdań firm audytorskich złożonych za 2022 r. do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego (w ramach obowiązków sprawozdawczych biegłych rewidentów, wynikających z art. 51 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2023 r. poz. 1015)). Poczynione przeszukiwania zostały następnie zagregowane i osadzone na mapie przedstawiającej podział administracyjny Polski na województwa. Analizę wykonano najpierw łącznie dla wszystkich firm audytorskich, później z uwzględnieniem ich wielkości, a następnie szczegółowo w poszczególnych województwach. Pod uwagę została wzięta lokalizacja firmy audytorskiej jako jej główna siedziba zgodnie z rejestrem firm audytorskich PANA², natomiast w przypadku badanego podmiotu jego adres rejestrowy wskazany w sprawozdaniach rocznych składanych przez firmy audytorskie do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

¹ Badanie zostało przeprowadzone kompleksowo na całej populacji badań wykonanych przez firmy audytorskie. Do analizy wykorzystano dane: (1) o badanych podmiotach, przekazane w raportach przesłanych do PANA, w których FA raportuje dane dotyczące siedziby badanego podmiotu, (2) dane o siedzibie firmy audytorskiej zgodne z Rejestrem firm audytorskich PANA (pojęcie „siedziba (miejscowość) jednostki” definiuje polskie prawodawstwo m.in. KC, KSH).

Niezwykle trudne i kosztowne, o ile nie niemożliwe byłoby pozyskanie od wszystkich FA danych szczegółowych o biurach i zespołach wykonujących wszystkie badania. Są to dane biznesowe, których ujawnianie mogłoby spotkać się ze sprzeciwem FA. Ponadto w skład zespołu prowadzącego badania często wchodzi pracownicy pochodzący z różnych biur czy jednostek FA, w szczególności w skład zespołów wchodzi osoby z centrów usług wspólnych, czyli wyspecjalizowanych jednostek zajmujących się określonym obszarem badania.

Poza tym kluczowy biegły rewident (KBR) kierujący badaniem może pochodzić z innego biura niż asystenci (dobrani w sposób ułatwiający bezpośredni kontakt z klientem). Wobec powyższego w celu ujednoczenia podejścia konieczne było przyjęcie spójnego założenia, będącego pewnego rodzaju uproszczeniem, umożliwiającego jednak kompleksową analizę danych dotyczącą całego rynku w Polsce.

² <https://strefa.pana.gov.pl/wyszukiwarka/> [dostęp: listopad 2023].

Badanie przedstawione w niniejszym opracowaniu to pierwsza tego typu analiza danych w Polsce, możliwa dzięki raportowaniu przez firmy audytorskie do organu nadzorczego – PANA poprzez System Rejestracji i Ewidencji Firm Audytorskich STREFA. Wcześniejsze analizy dotyczyły jedynie działalności firm audytorskich z uwzględnieniem ich geograficznego rozmieszczenia na terenie kraju.

1. Określenie zasadności podjętej analizy

W celu uzasadnienia wyboru podjętej tematyki badawczej, przeprowadzono analizę literatury przedmiotu w zakresie badań na temat związku miejsca prowadzenia badania sprawozdania finansowego z lokalizacją siedzib firm audytorskich. Przegląd wyselekcjonowanych polskich opracowań, który przedstawiono poniżej, uzupełniono o badania publikacji zamieszczonych w międzynarodowej bazie Scholar Google.

Szczegółowemu przeglądowi w analizowanym zakresie poddano *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości (ZTR)* – popularne czasopismo o tematyce rachunkowości i rewizji finansowej z lat 2020-2023. Z analizy literatury wynika, iż przeprowadzone badania na temat audytu dotyczyły: audytu wewnętrznego, aspektów historycznych rachunkowości, odbiorów sprawozdań finansowych badanych przez biegłych rewidentów czy aspektów związanych z konkretnymi pozycjami sprawozdania finansowego (poza tematem niniejszej pracy). Prace badawcze związane bezpośrednio z audytem finansowym dotyczą trzech obszarów:

- 1) wpływ etyki na praktykę audytu (np. Czerny, 2020; Kotyla i Hyży, 2021; Malchev i Bozhinovska-Lazarevska, 2021; Zyznarska-Dworczak, 2022);
- 2) wpływ COVID-19 na działalność spółek i jej kontynuację w ocenie biegłego rewidenta (np. Chrostowska i Koleśnik, 2021; Chrostowska, 2023; Hyży, 2023);
- 3) nowy format raportowania finansowego przez emitentów (ESEF) jako przedmiot badania przez biegłego rewidenta (np. Kobiela-Pionnier, 2023; Frendzel i Firkowska-Jakobsze, 2022).

W przeszukiwaniu bazy Scholar Google (za okres 2020-2023) użyto słów kluczowych: „firma audytorska” „badanie” i „lokalizacja”, w rezultacie czego uzyskano informację o 36 publikacjach. Podejmowane w nich zagadnienia dotyczyły m.in. atestacji informacji niefinansowych, zagadnień związanych z wpływem COVID-19 na działalność badanych podmiotów, wpływie bezpieczeństwa finansowego na zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa, czy też specyficznych zagadnień związanych z prowadzeniem badania sprawozdania finansowego. Jednocześnie, co ciekawe, znaczna część z nich nie dotyczyła w ogóle badania sprawozdań finansowych przez audytorów. To pozwala stwierdzić, że wybrany problem, który podejmuje niniejszy tekst nie był przedmiotem dotychczasowych zainteresowań naukowych

publikowanych w tej bazie. Nie oznacza to jednak, że nie istnieją publikacje z podobnego zakresu w innych bazach³. Niemniej jednak, jeśli nawet tak jest, to prezentowana analiza może być traktowana jako komparatywna i oryginalna ze względu na źródło (baza informacyjna dostępna organowi nadzoru) i zasięg geograficzny (Polska) informacji w niej wykorzystywanych.

W tym miejscu warto również zauważyć, że w związku z epidemią COVID-19 (w czasie tym audyt podlegał dużym zmianom ze względu na ograniczenia mające na celu zapobieganiu rozpowszechnianiu się wirusa (m.in. lockdown)), badania tradycyjnie wykonywane osobiście przez zespół w siedzibie badanego podmiotu uległy zmianie. Ze względu na ograniczenie kontaktów bezpośrednich znaczna część czynności była wykonywana zdalnie (w szczególności spotkania z zarówno z kierownictwem jednostki jak i pracownikami badanego podmiotu).

W konkluzji powyższego rozpoznania można stwierdzić, że dotychczasowe badania naukowe (z okresu niezbyt odległego) nie wskazują bezpośrednio na analizę związku miejsca prowadzenia badania sprawozdania finansowego z lokalizacją siedzib firm audytorskich. Ponadto, szczególny okres epidemii wnosząc w tym samym okresie niespotykane dotychczas radykalne zmiany w prowadzeniu działalności gospodarczej i funkcjonowaniu podmiotów i instytucji ważnych dla jej bezpieczeństwa, mógł (i to uczynił – jak zauważono powyżej) zmienić sposób funkcjonowania firm audytorskich i badanych podmiotów. Ten fakt mógł mieć znaczenie dla kształtowania w firmach audytorskich polityki prowadzenia badania sprawozdań finansowych, także w aspekcie geograficznym. Powyższe stanowi przesłanki oceny, że prezentowana analiza nosi znamiona wiedzy oryginalnie wpisującej się w charakterystykę sektora firm świadczących usługi badania sprawozdań finansowych.

2. Analiza związku pomiędzy siedzibą firmy audytorskiej i siedzibą badanych przez nią podmiotów

Na podstawie sprawozdań rocznych, złożonych przez 962 firmy audytorskie, poddano analizie związek pomiędzy siedzibą firmy audytorskiej i siedzibą badanych podmiotów. Firmy audytorskie, szczególnie duże, posiadają swoje biura w różnych miastach, co pozwala na ułatwienie kontaktu z klientami, jednak ich sprawozdania roczne nie zawierają informacji, które biuro (bądź biura) zajmowało się danym

³ Poleganie tylko na bazie Scholar Google jest zamierzeniem celowym. Analiza zaprezentowana w niniejszym tekście dotyczy rynku audytu w Polsce, dlatego autor skupił się na analizie przede wszystkim ZTR jako polskiego uznanego naukowo czasopisma, silnie skoncentrowanego na zagadnieniach szeroko rozumianej rachunkowości i sprawozdawczości. Przeszukiwanie Scholar Google w języku polskim miało na celu identyfikowanie publikacji innych, w tym języku.

badaniem, więc w analizie została uwzględniona główna siedziba audytora⁴. Dla porządku, w niniejszym tekście, przez siedzibę firmy audytorskiej (FA) rozumie się jego główną siedzibę według rejestru firm audytorskich prowadzonego przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego na podstawie art. 57 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2023 r. poz. 1015). Analizie poddano dane z niemal 36000 badań ustawowych⁵ oraz dobrowolnych (w tym 2020 badań podmiotów jednostek zaufania publicznego – JZP).

Z 35.917 badań wykonanych przez firmy audytorskie, 21.961 (61,1%) zostało zrealizowanych dla podmiotów mających siedzibę w tym samym województwie co badająca ją audytor. Największą liczbą badań przeprowadzonych w ramach tego samego województwa charakteryzują się: kujawsko-pomorskie (83,6%), zachodniopomorskie (82%) oraz podkarpackie (81,7%). Poniżej 50%, udział badań wykonanych przez firmy audytorskie na terenie własnego województwa występuje w województwach: łódzkim (43%), wielkopolskim (46,5%) oraz lubuskim (48,8%). Szczegółowe wyniki przedstawiono w tabeli 1. i na ilustracji 1.

Jeśli zaś chodzi o JZP, to stwierdzić można, iż 51,6% zbadanych podmiotów mieści się w województwie mazowieckim i badania tej populacji wykonują przede wszystkim podmioty mające siedzibę również w województwie mazowieckim (78,7% wszystkich przeprowadzonych badań). Widoczny udział w liczbie wykonanych badań mają firmy audytorskie z województwa wielkopolskiego wykonujące co ósme badanie. Ich łączny udział w rynku pod względem liczby wykonanych badań JZP wynosi 91,2%.

Natomiast w sumie 59,1% z wszystkich badań JZP wykonanych przez FA mieszczące się w mazowieckim dotyczyło podmiotów z tego samego województwa.

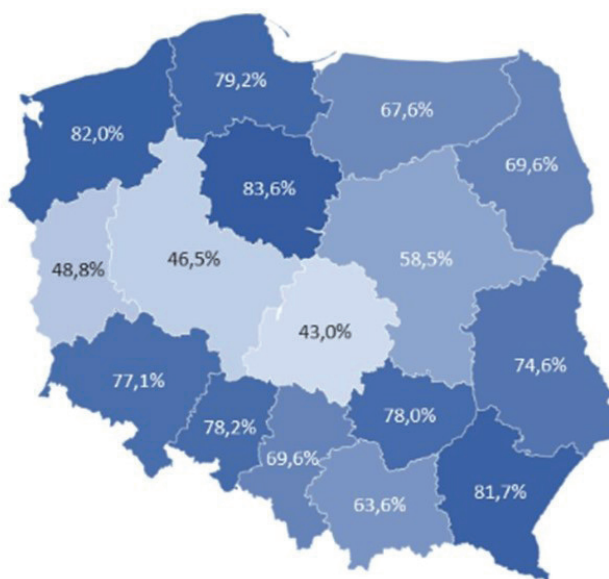
⁴ Faktyczne czynności związane z badaniem wykonywane są w różnych miejscach. Mogą być prowadzone w siedzibie podmiotu, w przypadku gdy księgi rachunkowe prowadzi biuro rachunkowe część czynności prowadzona jest w siedzibie biura rachunkowego, spotkania z zarządem jednostki bądź upoważnionymi przez podmiot osobami mogą też odbywać się zdalnie bądź w siedzibie FA. Część czynności związanych np. z inwentaryzacją, bądź stwierdzeniem istnienia aktywów, może odbywać się w innych miejscach. Przykładowo inwentaryzacja – jeśli podmiot posiada magazyny w różnych częściach kraju biegły rewident powinien odwiedzić przynajmniej część z nich. W przypadku dużych FA część czynności mogą wykonywać centra usług wspólnych FA mieszczące się w różnych miejscach. Zebrane dane KBR może też analizować w swoim biurze. Dla porządku należy przyjąć jednolite założenie – autor analizuje związek pomiędzy siedzibą FA a siedzibą badanego podmiotu. Wyniki badania wskazują, iż usługi wykonywane są we własnym województwie, bądź sąsiednim więc bezpośredni kontakt z klientem jest ważny dla biegłego, mimo iż część czynności może wykonywać zdalnie.

⁵ Były to zarówno badania jednostkowego sprawozdania finansowego jak też badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej.

Tabela 1. Rozkład procentowy badań wykonanych przez firmy audytorskie z danego województwa według siedziby badanego podmiotu

Główna siedziba PA	Siedziba podmiotu																	
	dolnośląskie [%]	kujawsko-pomorskie [%]	lubelskie [%]	lubuskie [%]	łódzkie [%]	małopolskie [%]	mazowieckie [%]	opolskie [%]	podkarpackie [%]	podlaskie [%]	pomorskie [%]	śląskie [%]	świętokrzyskie [%]	warmińsko-mazurskie [%]	wielkopolskie [%]	zachodniopomorskie [%]	Zagranica [%]	Suma końcowa [%]
dolnośląskie	77,1	0,6	1,0	1,6	0,7	2,1	6,0	3,9	0,1	0,1	0,6	2,2	0,1	0,2	3,1	0,6	0,0	100
kujawsko-pomorskie	0,3	83,6	0,3	0,3	2,1	0,3	7,1	0,0	0,0	0,1	1,4	0,4	0,0	1,3	1,6	1,3	0,0	100
lubelskie	2,2	0,2	74,6	0,0	0,6	0,2	17,3	0,2	2,4	0,5	0,0	0,5	0,6	0,5	0,2	0,0	0,0	100
lubuskie	6,6	1,8	0,6	48,8	2,8	1,4	6,9	0,5	1,1	0,2	2,8	3,7	0,6	1,8	11,5	9,0	0,0	100
łódzkie	3,7	4,3	1,9	0,6	43,0	2,5	19,2	1,1	1,6	1,2	3,4	6,2	1,8	2,0	5,2	2,2	0,0	100
małopolskie	2,7	1,0	1,4	0,4	1,7	63,6	8,6	0,7	5,1	0,4	0,6	9,2	2,1	0,6	1,3	0,4	0,1	100
mazowieckie	5,5	2,7	1,9	0,9	2,7	4,5	58,5	0,8	1,6	1,0	4,2	5,5	1,0	1,1	6,1	1,7	0,3	100
opolskie	6,7	0,3	0,0	1,0	1,0	1,6	4,5	78,2	0,0	0,0	0,0	5,4	0,0	0,6	0,6	0,0	0,0	100
podkarpackie	0,0	0,0	1,6	0,0	0,0	5,9	4,8	0,3	81,7	0,4	0,0	1,3	3,6	0,1	0,1	0,0	0,0	100
podlaskie	0,3	0,6	0,8	0,0	1,1	0,2	15,3	0,3	0,3	69,6	0,8	0,3	0,0	9,5	0,8	0,0	0,0	100
pomorskie	0,4	5,3	0,1	0,2	0,4	2,2	7,4	0,0	0,2	0,1	79,2	0,4	0,1	1,6	1,2	1,1	0,0	100
śląskie	3,2	0,6	0,6	0,6	1,3	7,7	9,6	2,2	1,1	0,3	1,1	69,6	0,5	0,3	1,0	0,3	0,0	100
świętokrzyskie	0,7	0,0	0,5	0,5	1,9	1,4	11,4	0,0	2,7	0,0	0,2	0,7	78,0	0,0	1,7	0,2	0,0	100
warmińsko-mazurskie	0,4	1,4	0,4	0,0	0,2	0,0	8,7	0,0	0,4	8,5	11,6	0,4	0,0	67,6	0,4	0,0	0,0	100
wielkopolskie	6,0	2,8	0,8	1,8	2,7	2,9	22,6	0,9	0,7	0,4	3,0	4,5	0,7	1,0	46,5	2,6	0,1	100
zachodniopomorskie	0,5	0,7	0,0	2,2	0,1	0,5	4,2	0,0	0,3	0,0	5,2	0,5	0,0	0,4	3,3	82,0	0,0	100

Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.



Ilustracja 1. Procent prowadzonych przez firmy audytorskie badań podmiotów mających siedzibę w tym samym województwie

Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

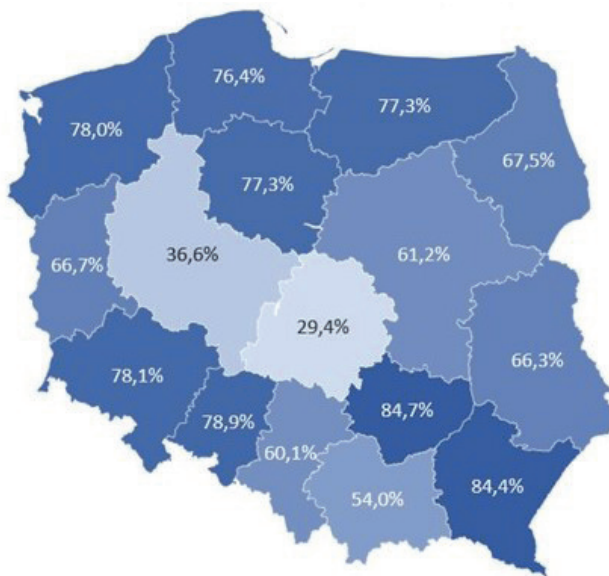
Na potrzeby dokładniejszej analizy populacja firm audytorskich została podzielona na trzy grupy:

- A – firmy audytorskie mające udział w rynku powyżej 1% w całości uzyskanych przychodów z tytułu Badania ustawowego JZP w 2022 r. (TOP12);
- B – pozostałe firmy audytorskie badające JZP oraz firmy audytorskie niebadające JZP, spełniające kryterium dochodowe 1 mln przychodu z tytułu usług atestacyjnych zastrzeżonych dla biegłego rewidenta lub 1 mln pozostałych przychodów;
- C – pozostałe firmy audytorskie niebadające JZP.

Dokładniejszej analizie poddano firmy audytorskie z grup B i C⁶.

⁶ Szczegółowej analizie poddano FA ze zdefiniowanych grup B i C czyli mniejsze FA, a wynik porównano z wynikiem dla całej populacji. Problem wielu biur dotyczy przede wszystkim największych FA – czyli z TOP12. W 10 z 12 województw swoje siedziby mają jedynie mniejsze FA czyli z grup B i C. W przypadku mniejszych podmiotów zwykle nie posiadają one więcej niż jednego biura.

W grupie B, z ponad 12,3 tys. badań, nieco ponad 7 tys. zostało wykonane dla podmiotów mających siedzibę w tym samym województwie. Stanowi to 56,8% ogółu wykonanych badań. Najwięcej badań wykonanych w obrębie województwa zostało przeprowadzonych w świętokrzyskim (84,7%) oraz podkarpackim (84,4%). Bardzo zbliżone do siebie wartości (nieco ponad ¼ badań) występują w kolejnych 6 województwach: opolskim (78,9%), dolnośląskim (78,1%), zachodniopomorskim (78%), kujawsko-pomorskim (77,3%), warmińsko-mazurskim (77,3%) oraz pomorskim (76,4%). Tylko w dwóch województwach wynik ten jest mniejszy niż połowa wykonanych badań – w łódzkim (29,4%) oraz wielkopolskim (36,6%).



Ilustracja 2. Procent wykonanych badań podmiotów mających siedzibę w tym samym województwie – grupa B

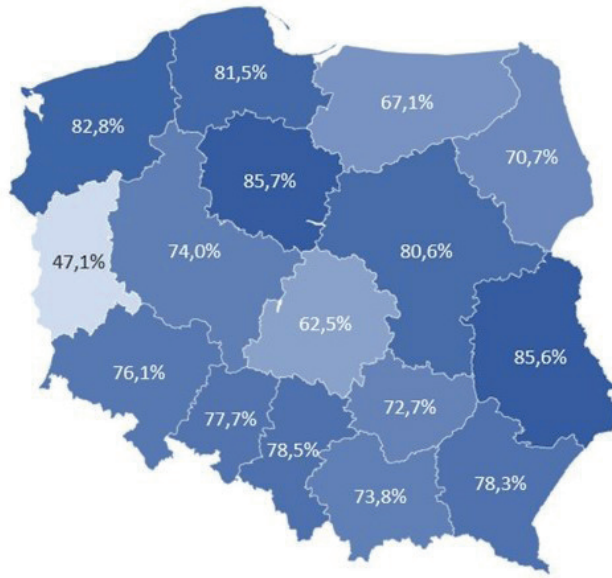
Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

W grupie C, z ponad 13,7 tys. badań ponad 10,3 tys. zostało wykonane dla podmiotów mających siedzibę w tym samym województwie. Jest to ponad ¼ wszystkich wykonanych badań (75,5%). Najwięcej badań podmiotów z tego samego województwa zostało przeprowadzonych w kujawsko-pomorskim (85,7%) oraz lubelskim (85,6%), a ponad 80% również w zachodniopomorskim (82,8%), pomorskim (81,5%) i mazowieckim (80,6%). Najmniej – niemal połowę przeprowadzonych badań w lubuskim a w dalszej kolejności ponad 60% w łódzkim (62,5%) oraz warmińsko mazurskim (67,1%).

Tabela 2. Rozkład procentowy badań wykonanych przez FA z danego województwa według siedziby badanego podmiotu – grupa B

Główna siedziba FA	Siedziba podmiotu																	
	dolnośląskie [%]	kujawsko-pomorskie [%]	lubelskie [%]	lubuskie [%]	łódzkie [%]	małopolskie [%]	mazowieckie [%]	opolskie [%]	podkarpackie [%]	podlaskie [%]	pomorskie [%]	śląskie [%]	świętokrzyskie [%]	warmińsko-mazurskie [%]	wielkopolskie [%]	zachodniopomorskie [%]	Zagranica [%]	Suma końcowa [%]
dolnośląskie	78,1	0,4	0,0	1,2	0,5	1,4	7,7	4,5	0,1	0,0	0,4	1,7	0,0	0,0	3,7	0,3	0,0	100
kujawsko-pomorskie	0,6	77,3	0,0	0,0	0,0	0,6	11,4	0,0	0,0	0,0	2,8	1,7	0,0	1,7	1,7	2,3	0,0	100
lubelskie	3,1	0,3	66,3	0,0	0,8	0,3	23,8	0,0	3,1	0,3	0,0	1,6	1,1	0,3	0,0	0,0	0,0	100
lubuskie	1,8	0,0	0,0	66,7	0,0	0,0	1,8	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	12,3	17,5	0,0	100
łódzkie	4,3	6,0	1,9	0,8	24,9	3,5	20,3	1,3	2,1	1,8	4,4	8,9	2,6	2,8	6,4	3,4	0,0	100
małopolskie	5,2	1,6	2,3	0,7	2,7	54,0	11,9	0,8	4,3	0,6	0,9	8,0	2,5	1,2	1,2	2,3	0,8	100
mazowieckie	4,7	5,0	1,7	0,9	2,3	3,2	61,2	0,6	1,1	0,7	5,9	3,8	0,7	1,2	6,0	1,0	0,1	100
opolskie	8,3	0,8	0,0	0,8	2,3	0,0	1,5	78,9	0,0	0,0	0,0	7,5	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	100
podkarpackie	0,0	0,0	0,7	0,0	0,0	4,1	6,9	0,5	84,4	0,5	0,0	1,2	1,2	0,2	0,2	0,0	0,0	100
podlaskie	0,5	0,5	0,0	0,0	2,4	0,0	19,4	1,0	0,0	67,5	1,0	0,0	0,0	7,8	0,0	0,0	0,0	100
pomorskie	0,5	4,7	0,2	0,3	0,8	1,5	11,1	0,0	0,0	0,2	76,4	0,7	0,2	1,6	0,8	1,0	0,0	100
śląskie	4,7	1,3	0,8	1,2	1,7	8,0	14,9	1,6	1,7	0,3	1,4	60,1	0,3	0,3	1,4	0,4	0,0	100
świętokrzyskie	0,5	0,0	0,0	0,5	0,5	2,2	8,2	0,0	2,2	0,0	0,0	0,0	84,7	0,0	0,5	0,5	0,0	100
warmińsko-mazurskie	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	13,6	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	77,3	9,1	0,0	0,0	100
wielkopolskie	7,3	2,2	0,6	2,3	2,2	3,5	29,0	0,9	1,0	0,6	2,9	6,4	0,7	1,5	36,6	2,3	0,0	100
zachodniopomorskie	0,0	3,4	0,0	0,8	0,0	0,0	2,5	0,0	0,0	0,0	13,6	0,0	0,0	0,0	1,7	78,0	0,0	100

Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.



Ilustracja 3. Procent wykonanych badań podmiotów mających siedzibę w tym samym województwie – grupa C

Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

Tabela 3. Rozkład procentowy badań wykonanych przez FA z danego województwa według siedziby badanego podmiotu – grupa C

Główna siedziba FA	Siedziba podmiotu																	
	dolnośląskie [%]	kujawsko-pomorskie [%]	lubelskie [%]	lubuskie [%]	łódzkie [%]	małopolskie [%]	mazowieckie [%]	opolskie [%]	podkarpackie [%]	podlaskie [%]	pomorskie [%]	śląskie [%]	świętokrzyskie [%]	warmińsko-mazurskie [%]	wielkopolskie [%]	zachodniopomorskie [%]	Załącznik [%]	Suma końcowa [%]
dolnośląskie	76,1	0,8	2,0	1,9	0,9	2,8	4,3	3,4	0,0	0,1	0,9	2,7	0,1	0,4	2,6	0,9	0,0	100
kujawsko-pomorskie	0,2	85,7	0,4	0,4	2,8	0,2	5,6	0,0	0,0	0,2	0,9	0,0	0,0	1,1	1,5	0,9	0,0	100

Główna siedziba FA	Siedziba podmiotu																	
	dolnośląskie [%]	kujawsko - pomorskie [%]	lubelskie [%]	lubuskie [%]	łódzkie [%]	małopolskie [%]	mazowieckie [%]	opolskie [%]	podkarpackie [%]	podlaskie [%]	pomorskie [%]	śląskie [%]	świętokrzyskie [%]	warmińsko - mazurskie [%]	wielkopolskie [%]	zachodniopomorskie [%]	Zagranica [%]	Suma końcowa [%]
lubelskie	1,1	0,0	85,6	0,0	0,4	0,0	8,9	0,4	1,5	0,7	0,0	0,4	0,0	0,7	0,4	0,0	0,0	100
lubuskie	7,1	2,0	0,7	47,1	3,0	1,5	7,4	0,5	1,2	0,2	3,0	4,0	0,7	2,0	11,4	8,2	0,0	100
łódzkie	2,9	1,9	1,9	0,2	62,5	1,2	17,7	0,9	0,9	0,3	2,1	2,2	0,6	0,7	3,4	0,5	0,0	100
małopolskie	0,1	0,5	0,6	0,1	0,6	73,8	5,1	0,6	5,9	0,1	0,2	10,5	1,7	0,1	0,2	0,0	0,0	100
mazowieckie	1,7	1,1	2,7	0,3	2,2	1,4	80,6	0,1	1,1	1,7	0,9	1,8	0,9	1,5	1,4	0,9	0,0	100
opolskie	5,6	0,0	0,0	1,1	0,0	2,8	6,7	77,7	0,0	0,0	0,0	3,9	0,0	1,1	1,1	0,0	0,0	100
podkarpackie	0,0	0,0	2,8	0,0	0,0	8,3	2,1	0,0	78,3	0,3	0,0	1,5	6,7	0,0	0,0	0,0	0,0	100
podlaskie	0,2	0,7	1,2	0,0	0,5	0,2	13,2	0,0	0,5	70,7	0,7	0,5	0,0	10,4	1,2	0,0	0,0	100
pomorskie	0,4	5,7	0,0	0,1	0,1	2,7	4,4	0,0	0,4	0,1	81,5	0,3	0,1	1,6	1,4	1,2	0,0	100
śląskie	1,8	0,0	0,4	0,1	1,0	7,4	4,6	2,9	0,6	0,2	0,8	78,5	0,7	0,3	0,5	0,2	0,0	100
świętokrzyskie	0,9	0,0	0,9	0,4	3,0	0,9	13,9	0,0	3,0	0,0	0,4	1,3	72,7	0,0	2,6	0,0	0,0	100
warmińsko-mazurskie	0,4	1,5	0,4	0,0	0,2	0,0	8,4	0,0	0,4	8,9	12,1	0,4	0,0	67,1	0,0	0,0	0,0	100
wielkopolskie	3,2	3,2	0,2	1,6	2,4	1,1	6,4	1,0	0,2	0,0	1,9	1,2	0,4	0,3	74,0	2,8	0,0	100
zachodniopomorskie	0,6	0,2	0,0	2,5	0,2	0,6	4,5	0,0	0,3	0,0	3,6	0,6	0,0	0,5	3,6	82,8	0,0	100

Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

3. Koncentracja badań prowadzonych przez firmy audytorskie na województwie swojej siedziby

Analizując udział liczby badań wykonanych dla podmiotów mających siedzibę w tym samym województwie co badająca je firma audytorska, należy zwrócić uwagę również na bardzo ważny czynnik, a mianowicie liczbę podmiotów i badań do wykonania w tym województwie. Jak pokazuje tabela 4. liczba badań wykonywanych przez firmy audytorskie z danego województwa a liczba badań jednostek z danego województwa jest bardzo różnorodna. Nie są one do siebie proporcjonalne. Dla każdego z województw został wyliczony współczynnik pokazujący stosunek liczby wykonanych badań przez firmy audytorskie z tego województwa do liczby badanych podmiotów mających siedzibę w danym województwie. W przypadku gdy wartość współczynnika wynosi 1 można stwierdzić, że popyt równoważy podaż, tzn. gdyby FA z siedzibą w danym województwie realizowały usługi rewizji finansowej tylko w swoim województwie to wykonały je dla wszystkich podmiotów ze swojego województwa, które takie badania zleciły. Wartość poniżej 1 oznacza, iż przy obecnie wykonywanej liczbie badań FA z danego województwa nie byłyby w stanie wykonać wszystkich badań podmiotów, ze swojego województwa (niezbędne jest wykorzystanie przez badane podmioty FA z innych województw, gdyż podaż jest mniejsza niż popyt), natomiast wartość powyżej 1 – FA wykonują więcej badań, niż zlecają podmioty z danego województwa, więc wykonując ich taką samą ilość jak obecnie muszą przeprowadzać je w innych województwach (popyt na badania jest mniejszy niż możliwości przeprowadzania badań przez FA).

W trzech województwach – łódzkim, wielkopolskim i mazowieckim – liczba przeprowadzonych badań przez firmy audytorskie mające w nich siedzibę jest o ponad 30% większa, niż liczba badań podmiotów, jakie zostały przeprowadzone w danym województwie. Liczba badań przeprowadzonych przez audytorów z województwa jest mniejsza od ilości zleceń udzielonych przez zobowiązane podmioty mające tu swoje główne siedziby. Warto również zwrócić uwagę, że jak pokazuje tabela 5., w przypadku wielkopolskiego i mazowieckiego firmy audytorskie z tych województw mają bardzo duży udział w liczbie wszystkich badań przeprowadzonych w skali całego kraju.

Koncentrację badań przeprowadzanych przez firmy audytorskie w poszczególnych województwach przedstawiono poniżej, najpierw w postaci krótkich charakterystyk, a następnie – ilustracji graficznych 4-19.

FA mające siedzibę w województwie dolnośląskim wykonują 4,3% ogółu badań wykonanych w skali kraju (patrz tabela 5.). Z tego 77,1% FA wykonują we własnym województwie. Wielkość FA nie ma większego wpływu na ten udział procentowy. Uwzględniając sąsiednie województwa, czyli lubuskie, wielkopolskie i opolskie wartość ta wzrasta w zależności od wielkości FA do 84,1%-87,4%. W województwie

Tabela 4. Porównanie liczby badań wykonanych przez firmy audytorskie do liczby badań zleconych przez podmioty w tym samym województwie

Województwo	Liczba badań wykonywanych przez FA	Liczba badań podmiotów z województwa	Liczba wykonywanych badań przez FA/ liczba badań podmiotów
dolnośląskie	1.548	2.656	0,58
kujawsko-pomorskie	707	1.384	0,51
lubelskie	623	929	0,67
lubuskie	652	638	1,02
łódzkie	2.291	1681	1,36
małopolskie	2.487	2.821	0,88
mazowieckie	15.273	11.588	1,32
opolskie	312	584	0,53
podkarpackie	745	1.124	0,66
podlaskie	629	700	0,90
pomorskie	1.382	2.145	0,64
śląskie	2.991	3.613	0,83
świętokrzyskie	414	660	0,63
warmińsko-mazurskie	484	720	0,67
wielkopolskie	4.623	3.456	1,34
zachodniopomorskie	756	1166	0,65

Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

Tabela 5. Udział procentowy firm audytorskich z poszczególnych województw w liczbie wykonanych badań w skali

Województwo	Udział FA z województwa w liczbie badań w skali kraju
dolnośląskie	4,3%
kujawsko-pomorskie	2,0%
lubelskie	1,7%
lubuskie	1,8%
łódzkie	6,4%
małopolskie	6,9%

Województwo	Udział FA z województwa w liczbie badań w skali kraju
mazowieckie	42,5%
opolskie	0,9%
podkarpackie	2,1%
podlaskie	1,8%
pomorskie	3,8%
śląskie	8,3%
świętokrzyskie	1,2%
warmińsko-mazurskie	1,3%
wielkopolskie	12,9%
zachodniopomorskie	2,1%

Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

dolnośląskim stosunek liczby badań wykonanych przez FA mieszczące się w tym województwie do łącznej liczby badań wykonanych dla podmiotów mających główną siedzibę w tym samym województwie jest jednym z najniższych w Polsce i wynosi 0,58 (patrz tabela 4.)

Liczba badań wykonanych przez FA mające siedzibę w województwie kujawsko-pomorskim stanowi 2% ogółu badań wykonanych przez polskie FA (patrz tabela 5.). Ogółem 83,6% z tych badań zostało wykonane w województwie kujawsko-pomorskim – procent ten rośnie w przypadku firm audytorskich należących do grupy C - do 85,7%, a w przypadku firm z grupy B jest nieco mniejszy (77,3%). FA audytorskie z kujawsko-pomorskiego wykonują też badania w województwach ościennych – stanowią one w zależności od województwa i grupy do której należy FA do 2,8% liczby wykonanych badań. Uwagę zwraca to, iż całkowita liczba badań jakie wykonały FA z województwa kujawsko-pomorskiego stanowi jedynie nieco ponad połowę (51%) ogółu badań podmiotów mających siedzibą w kujawsko-pomorskim. Współczynnik liczby badań przeprowadzonych przez FA z województwa kujawsko-pomorskiego do liczby badań jakie zleciły tutejsze podmioty wynosi 0,51 (patrz tabela 4.). Jest to najniższy wskaźnik wśród wszystkich województw. Biorąc jednocześnie pod uwagę, iż firmy wykonywały kilkanaście procent swoich badań poza swoim województwem, oznacza to że większość badań podmiotów z kujawsko-pomorskiego wykonały firmy audytorskie z innych województw.

FA mające główną siedzibę w województwie lubelskim wykonały 1,7% ogółu badań przeprowadzonych przez polskie FA (patrz tabela 5.). Niemal $\frac{3}{4}$ z nich wykonanych zostało wykonane dla podmiotów mających siedzibę w tym samym województwie.

W przypadku małych firm (grupa C) odsetek ten był znacznie wyższy i wyniósł 85,6%, natomiast w firmach z grupy B znacznie mniejszy – nieco powyżej 66%. Warto zwrócić uwagę iż znaczący udział w wykonanych badaniach miały te wykonane dla podmiotów z województwa mazowieckiego – niemal 9% w przypadku firm z grupy C i aż 23,8% w przypadku grupy B. W sumie ponad 90% (91,9%) badań zostało wykonane w województwie lubelskim i mazowieckim. Współczynnik liczby wykonanych przez FA z województwa lubelskiego badań do liczby badań jakie zostały wykonane dla podmiotów z lubelskiego wynosi 0,67 (patrz tabela 4.).

FA mające siedzibę w województwie lubuskim wykonały 1,8% ogólnej liczby badań w Polsce (patrz tabela 5.). Około połowa z nich została wykonana na rzecz podmiotów z województwa lubuskiego. W odróżnieniu od innych województw firmy FA z grupy C wykonały we własnym województwie znacząco mniej badań w swoim województwie (47,1%) , niż większe FA z grupy B (66,7%). Jednocześnie FA z grupy C wykonywały badania we wszystkich województwach w Polsce, podczas gdy te należące do grupy B oprócz lubuskiego tylko w województwach ościennych (zachodniopomorskim, wielkopolskim i dolnośląskim) oraz mazowieckim. Łącznie około $\frac{3}{4}$ badań wykonanych było we własnym województwie lub sąsiednim, podobna wartość dotyczy FA z grupy C. W przypadku FA z grupy B – wartość ta wynosi aż 98,2%. Analiza danych ze sprawozdań rocznych wskazuje również na to iż lubuskie charakteryzuje się również dużym udziałem małych FA (grupa C) w ogóle liczby badań prowadzonych przez FA z tego województwa – jedynie co jedenaste badanie prowadziła FA z grupy B. Województwo lubuskie jest jedynym województwem, w którym liczba wykonanych przez FA badań (patrz tabela 4.) jest niemal taka sama jak liczba sprawozdań poddanych badaniu przez podmioty mające w nim siedzibę (współczynnik wynosi 1,02).

FA z województwa łódzkiego wykonują 6,4% ogólniej liczby badań w Polsce (patrz tabela 5.). W sumie jedynie 43% z nich wykonują dla podmiotów z własnego województwa, przy czym większe FA z grupy B – wykonują ich tylko niecałe 30%, a w przypadku małych FA z grupy C udział ten jest ponad dwukrotnie większy i wynosi 62,5%. Znaczą liczbę badań wykonują w graniczącym z łódzkim województwie mazowieckim (około 20%). Stolice obu województw są jednak położone blisko siebie i doskonale skomunikowane (atrakcyjny czas przejazdu łączącą je autostradą jak również regularnie kursującymi pociągami). Ponadto cena badania w mazowieckim jest znacznie wyższa (zarówno jeśli chodzi o medianę jak i średnią) niż w łódzkim (Baklarz, Kreis, 2023). W przypadku FA z grupy B duży udział w liczbie badań mają również te wykonane w sąsiadujących województwach kujawsko-pomorskim, wielkopolskim i śląskim (od 6% do niemal 9%). Warto zauważyć również, że FA z województwa łódzkiego wykonują znacznie więcej badań, niż zlecają podmioty mające siedzibę w tym samym województwie. Liczba ta jest o ponad 1/3 większa, a współczynnik liczby wykonywanych przez FA z danego województwa badań w stosunku do liczby badań jakie zleciły podmioty z tego województwa jest najwyższy wśród

wszystkich województw i wynosi 1,36 (patrz tabela 4.). Warto również zauważyć, iż zarówno mediana jak i średnia cena badania ustawowego podmiotów nieJZP ⁷ należą do najniższych w Polsce i są wyraźnie niższe niż w sąsiadujących województwach (Baklarz, Kreis, 2023).

FA mające główną siedzibę w województwie małopolskim wykonały w 2022 roku 6,9% ogółu badań przeprowadzonych przez polskie FA (patrz tabela 5.). Łącznie 63,6% badań FA audytorskie z małopolskiego wykonały w swoim województwie. W przypadku większych FA (grupa B) – było to nieco ponad połowa (54%), a w przypadku mniejszych udział ten wzrastał do niemal $\frac{3}{4}$ (73,8%). FA wykonywały badania we wszystkich województwach w Polsce, w przypadku FA z grupy C nie badały jedynie sprawozdań podmiotów z woj. zachodniopomorskiego. Uwzględniając województwa ościenne (śląskie, świętokrzyskie i podkarpackie) FA wykonały w nich 80% badań (przy czym FA z grupy B 68,8%, a z grupy C aż 91,9%). Znaczący udział w przeprowadzonych badaniach miały badania podmiotów z mazowieckiego. Współczynnik liczby wykonanych przez FA łącznie badań do liczby badań jakie zostały przeprowadzone dla podmiotów z małopolskiego wyniósł 0,88 (patrz tabela 4.).

FA z województwa mazowieckiego wykonały największą liczbę badań ze wszystkich województw – było 42,5% (patrz tabela 5.). W tym województwie swoje główne siedziby ma 10 z 12 FA z TOP12. Największe FA mające siedzibę w mazowieckim posiadają również biura w innych miastach na terenie całej Polski badające lokalne podmioty, w związku z tym widoczny jest znaczący udział badanych podmiotów z innych województw, szczególnie w wyniku łącznym (dla wszystkich FA). Ogółem 58,5% badań prowadzonych przez FA z tego województwa zostało wykonanych w mazowieckim. W przypadku FA z grupy B udział ten wzrasta do 61,2%, a w grupie C do ponad 80%. FA z mazowieckiego wykonywały badania we wszystkich województwach (dotyczy to wszystkich grup) – poza mazowieckim najwięcej w wielkopolskim, dolnośląskim i śląskim. Mazowieckie obok łódzkiego i wielkopolskiego znajduje się w gronie województw, z których pochodzące FA wykonują znacznie więcej badań niż było zlecone przez podmioty z tego województwa. Współczynnik liczby wykonanych przez FA łącznie badań do liczby badań jakie zostały przeprowadzone dla podmiotów z mazowieckiego wyniósł 1,32 (patrz tabela 4.).

Udział FA z woj. opolskiego w łącznej liczbie przeprowadzonych badań w Polsce jest najmniejszym udziałem spośród wszystkich województw i wynosi zaledwie 0,9% (patrz tabela 5.). Około 78% wykonanych badań zostało przeprowadzonych w ramach woj. opolskiego (niezależnie od przynależności do grupy B lub C). Znacząca ich liczba została przeprowadzona również w sąsiednich województwach dolnośląskim i śląskim, nieco mniejsza łódzkim (grupa B). Łącznie FA z opolskiego w tych województwach wykonały 91,3% badań (97% FA z grupy B i 87,2% z grupy C). Opolskie jest

⁷ Pozostałe podmioty nie będące jednostkami zainteresowania publicznego.

województwem z drugim najniższym współczynnikiem liczby wykonanych przez FA z opolskiego badań w stosunku do liczby badań podmiotów z tego województwa. Wynosi on 0,53 (patrz tabela 4.), co oznacza że nawet gdyby wszystkie FA badały lokalnie prawie połowa badań musiałaby i tak być zlecona podmiotom z innych województw.

FA z województwa podkarpackiego wykonały 2,1% łącznej liczby badań przeprowadzonych przez FA z Polski (patrz tabela 5.). Zdecydowana ich większość została przeprowadzona lokalnie (w tym samym województwie) – 81,7% badań (w tym 84,4% w przypadku FA z grupy B i 78,3% z grupy C). Znacząca część pozostałych badań została wykonana w sąsiednich województwach – najwięcej w małopolskim, a poza tym w świętokrzyskim i lubelskim. Łącznie 92,9% (w grupie B 90,4% i w grupie C 96%) zostało przeprowadzonych we własnym województwie lub ościennym. Znacząca część badań została przeprowadzona również w woj. mazowieckim (szczególnie wśród FA z grupy B – 6,9%). FA praktycznie nie badały w innych województwach. Współczynnik mówiący o liczbie łącznie wykonanych przez FA z podkarpackiego badań w stosunku do ogólnej liczby badań zleconych przez podmioty z tego województwa wyniósł 0,66 (patrz tabela 4.), w związku z tym przy tej samej liczbie wykonanych przez lokalne FA badań 1/3 z nich musiała być zlecona FA z innych województw.

FA z województwa podlaskiego wykonały 1,8% ogółu badań przeprowadzonych przez polskie FA (patrz tabela 5.). Około 70% z nich zostało przeprowadzone lokalnie (w tym samym województwie) następne około 10% w województwie warmińsko-mazurskim, a znaczna liczba również w sąsiadującym województwie mazowieckim. Oba te województwa są bardzo rozległe, ze znacznymi odległościami od ich stolic, więc badania podmiotów znajdujących się w pobliżu ich granic wydają się być bardzo naturalne. Licząc łącznie, w tych trzech województwach FA z podlaskiego wykonały około 94,5% swoich badań. Współczynnik liczby wszystkich badań jakie wykonują FA z podlaskiego do liczby badań jakie zleciły podmioty z tego województwa wyniósł 0,9 (patrz tabela 4.), można więc uznać że możliwości wykonywania badań przez FA z tego województwa są zbliżone do pobytu na badania.

FA z województwa pomorskiego mają 3,8% udziału w łącznej liczbie badań przeprowadzonych przez polskie FA (patrz tabela 5.). Około 80% z nich przeprowadzają we własnym województwie (w tym 76,4% FA z grupy B i 81,5% z grupy C). Znaczącą liczbę badań (około 5%) przeprowadzają również w sąsiednim województwie kujawsko-pomorskim. Ponadto znaczący odsetek badań dotyczy podmiotów z mazowieckiego (w zależności od wielkości FA od 4,4% w grupie C do 11,1% w grupie B). Współczynnik liczby wszystkich badań jakie wykonują FA z pomorskiego do liczby badań jakie zleciły podmioty z tego województwa wyniósł 0,64 (patrz tabela 4.). Liczba badań podmiotów z tego regionu jest więc o mniej więcej 1/3 większa niż w sumie przeprowadziły FA z tego województwa.

FA z województwa śląskiego zajmują trzecie miejsce w Polsce jeśli chodzi o liczbę wykonanych badań i pierwsze wśród województw w których nie mieszczą się FA

z TOP12. Ich udział wyniósł w 2022 roku 8,3% ogółu badań (patrz tabela 5.). W zależności od wielkości FA wykonują od nieco ponad 60% (grupa B) do niemal 80% (grupa C) badań we własnym województwie (łącznie 69,6%). Znaczący udział w liczbie wykonywanych badań mają również pobliskie województwo małopolskie (7,7%) oraz opolskie (2,2%). Łącznie 81,3% badań śląskie FA wykonały w województwie własnym lub jednym z ościennych. Znaczący, niemal 10% udział mają również badania wykonane w mazowieckim. W przypadku większych FA (grupa B) sięga on niemal 15%, a w przypadku mniejszych (grupa C) – 4,6%. Współczynnik liczby wszystkich badań jakie wykonują FA ze śląskiego do liczby badań jakie zleciły podmioty z tego województwa wyniósł 0,83 (patrz tabela 4.). Warto również zauważyć, iż województwo śląskie jest drugim w Polsce jeśli chodzi o popyt na usługi FA w zakresie badań sprawozdań finansowych (patrz tabela 4.) – podmioty ze śląskiego zleciły 3613 badań (z niemal 36 tysięcy w kraju).

Liczba badań wykonanych przez FA ze świętokrzyskiego jest drugą najmniejszą wśród wszystkich województw i wynosi 1,2% (patrz tabela 5.). W sumie 78% badań przeprowadzonych w 2022 roku przez FA ze świętokrzyskiego zostało wykonane we własnym województwie. Co ciekawe wśród większych firm (grupa B) liczba ta jest większa i wynosi 84,7% badań, a w przypadku mniejszych FA (grupa C) – jedynie 72,7%. Znacząca liczba badań przeprowadzona została również w mazowieckim – 11,4% (przy czym w grupie B 8,2% a w grupie C aż 13,9%). Warto zauważyć, że odległość podmiotów z mazowieckiego leżących w pobliżu granicy województwa od FA ze świętokrzyskiego jest znacznie mniejsza niż do Warszawy. Kolejnymi województwami ze znacznym udziałem w liczbie badań są również sąsiednie łódzkie, podkarpackie i małopolskie. Łącznie badania w tych województwach stanowią w zależności od grupy FA od 5 do 7%. Współczynnik liczby wszystkich badań jakie wykonują FA ze śląskiego do liczby badań jakie zleciły podmioty z tego województwa wyniósł 0,63 (patrz tabela 4.). W związku z tym ponad 1/3 badań jakie zleciły podmioty ze świętokrzyskiego musiała być wykonana przez FA z innych województw.

Kolejnym, jeśli chodzi o liczbę badań wykonanych przez FA pochodzące w tego województwa jest warmińsko-mazurskie – z 1,3% udziałem w ogóle przeprowadzonych przez polskie FA badań (patrz tabela 5.). 67,6% z nich zostało wykonane we własnym województwie. W przypadku większych FA (z grupy B było to nawet 77,3%). W warmińsko-mazurskim zdecydowanie dominują małe FA (z grupy C). Wśród badań wykonanych przez FA z warmińsko-mazurskiego jedynie co 20 przeprowadziła FA z grupy B. Z uwagi na wielkość i geografie województwa naturalne zdaje się badanie podmiotów znajdujących się w sąsiednich województwach. Znaczny udział w liczbie badań miały te przeprowadzone w pomorskim, podlaskim i mazowieckim (łącznie od 8,5% do 11,6%), a znacznie mniejszy w woj. kujawsko-pomorskim (1,4%). W pozostałych województwach - nie było prowadzonych badań lub były to bardzo małe ich liczby. Współczynnik liczby wszystkich badań jakie wykonują FA ze warmińsko-mazurskiego

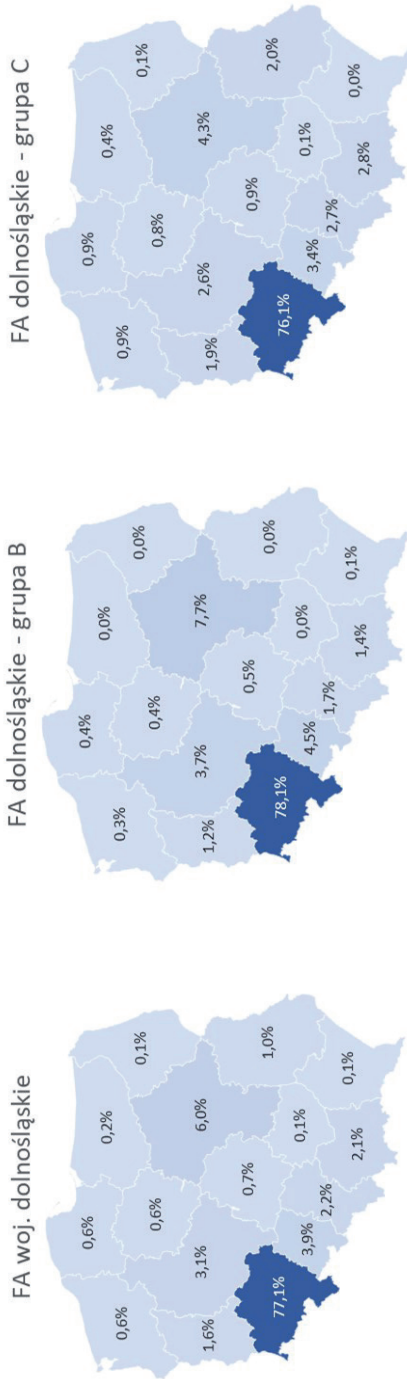
do liczby badań jakie zleciły podmioty z tego województwa wyniósł 0,67 (patrz tabela 4.). W związku z tym co najmniej 1/3 badań jakie zleciły podmioty ze warmińsko-mazurskiego musiała być wykonana przez FA z innych województw.

FA z województwa wielkopolskiego były drugie jeśli chodzi o udział w liczbie badań (patrz tabela 5.) – wyniósł on 12,9% (co ósme badanie w Polsce prowadziła FA z wielkopolskiego). Mieszczą się tu też pozostałe 2.⁸ z FA z TOP12. Za sprawą FA z grup A (TOP12) i B, które znaczną część swoich badań prowadzą w innych województwach (najwięcej w mazowieckim) – we własnym województwie przeprowadzonych zostało jedynie 46,5% badań, a kolejne 22,6% w mazowieckim. W przypadku grupy B wynik ten jest jeszcze mniejszy 36,6% w wielkopolskim i aż 29% w mazowieckim. Duża liczba badań dotyczyła również podmiotów ze śląskiego i dolnośląskiego. Ogólnie większe FA badają podmioty w całej Polsce. Zupełnie inaczej wygląda kwestia FA z grupy C – 74% badań przeprowadziły one we własnym województwie, od 1% do 3,2% w województwach sąsiednich i 6,4% w mazowieckim. Wielkopolskie należy do trójki województw (obok łódzkiego i mazowieckiego) z najwyższym współczynnikiem liczby przeprowadzonych badań przez FA z wielkopolskiego do liczby badań zleconych przez podmioty z tego województwa – wynosi on 1,34 (patrz tabela 4.).

FA z zachodniopomorskiego mają 2,1% udziału w ogóle badań prowadzonych przez polskie FA (patrz tabela 5.). Z ogólnej liczby badań FA z zachodniopomorskiego 82% zostało przeprowadzone we własnym województwie (78% w FA z grupy B i 82,8% w grupie C). W sąsiadujących województwach pomorskim, wielkopolskim i lubuskim FA wykonały ponad 10% swoich badań. Szczególną uwagę zwracają tu FA z grupy B, które w pomorskim wykonały aż 13,6% badań. Znacząca liczba badań została przeprowadzona również w mazowieckim (4,2% w sumie, w tym tylko 2,5% FA z grupy B i 4,5% FA z grupy C). W pozostałych województwach FA nie prowadziły badań albo były to nieliczne przypadki. Współczynnik ilości wszystkich badań jakie wykonują FA ze zachodniopomorskiego do liczby badań jakie zleciły podmioty z tego województwa wyniósł 0,65 (patrz tabela 4.).

⁸ Jak wskazano wcześniej w analizie województwa mazowieckiego pozostałe 10 mieści się właśnie tam.

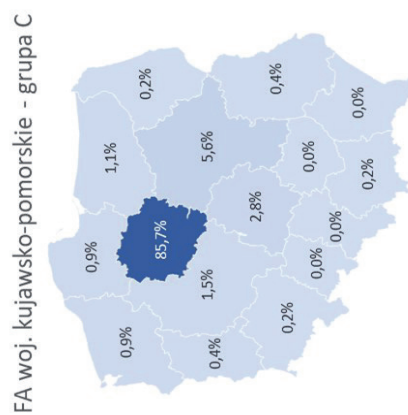
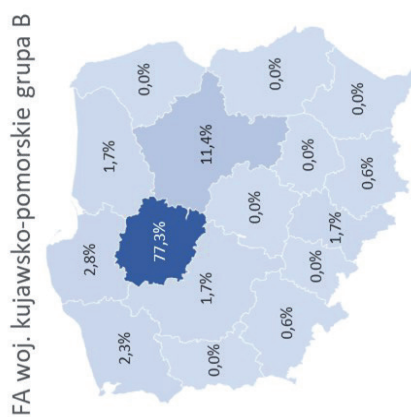
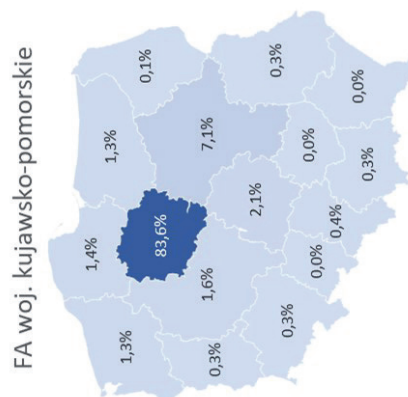
Woj. dolnośląskie



Ilustracja 4. Koncentracja badań prowadzonych przez firmy audytorskie na województwie swojej siedziby – woj. dolnośląskie

Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

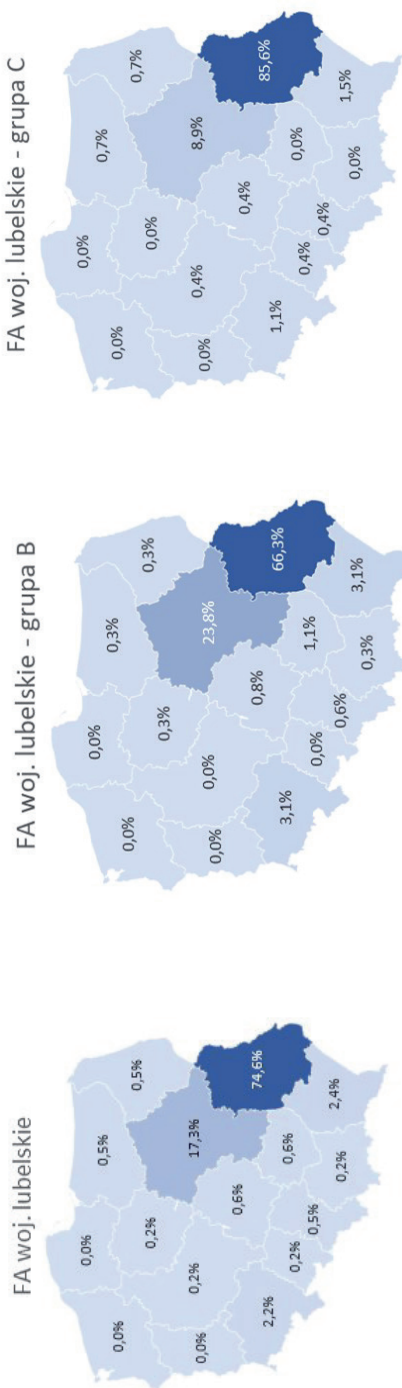
Woj. kujawsko-pomorskie



Ilustracja 5. Koncentracja badań prowadzonych przez firmy audytorskie na województwie swojej siedziby
– woj. kujawsko-pomorskie

Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

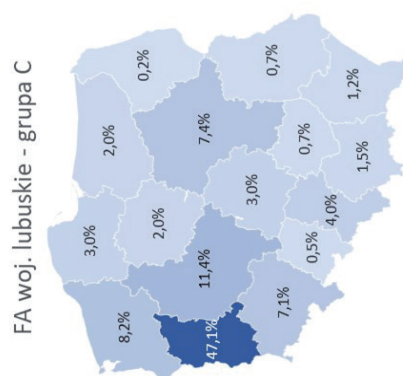
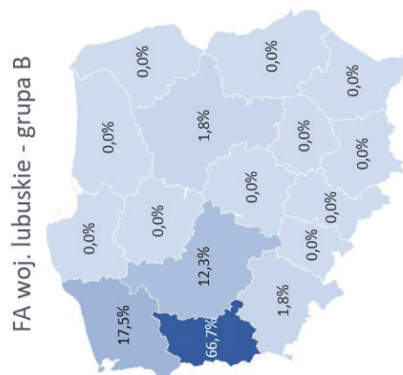
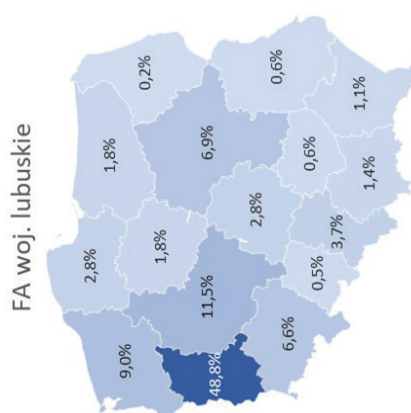
Woj. lubelskie



Ilustracja 6. Koncentracja badań prowadzonych przez firmy audytorskie na województwie swojej siedziby – woj. lubelskie

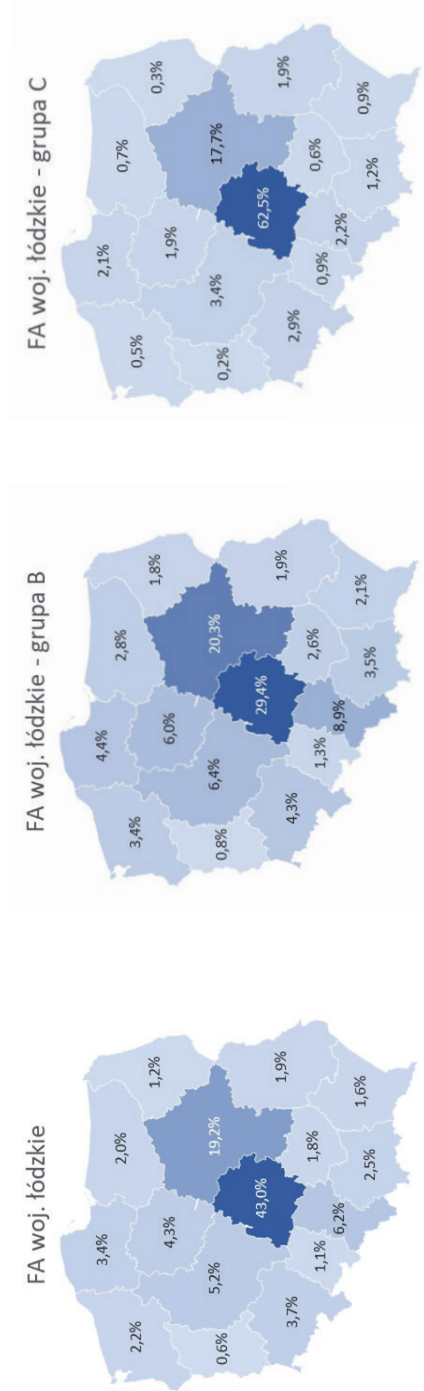
Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

Woj. lubuskie



Plustracja 7. Koncentracja badań prowadzonych przez firmy audytorskie na województwie swojej siedziby – woj. lubuskie
 Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

Woj. łódzkie

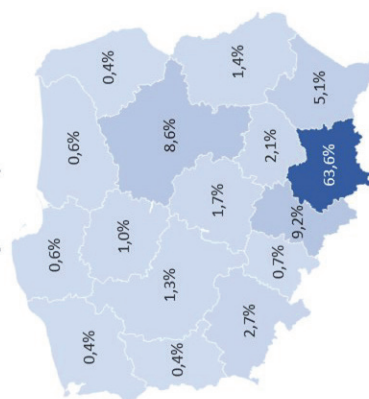


Ilustracja 8. Koncentracja badań prowadzonych przez firmy audytorskie na województwie swojej siedziby – woj. łódzkie

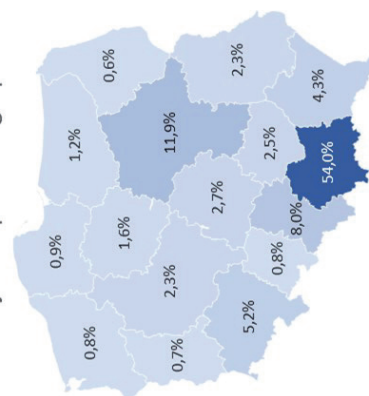
Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

Woj. małopolskie

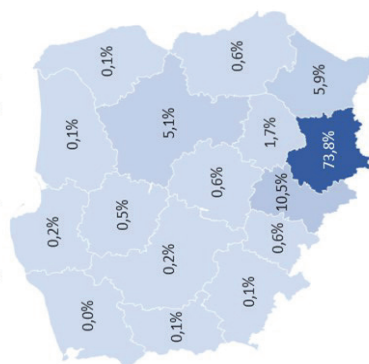
FA woj. małopolskie



FA woj. małopolskie - grupa B



FA woj. małopolskie - grupa C

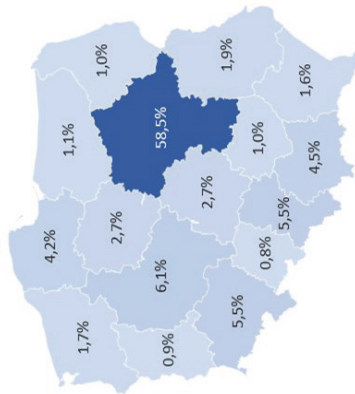


Ilustracja 9. Koncentracja badań prowadzonych przez firmy audytorskie na województwie swojej siedziby
— woj. małopolskie

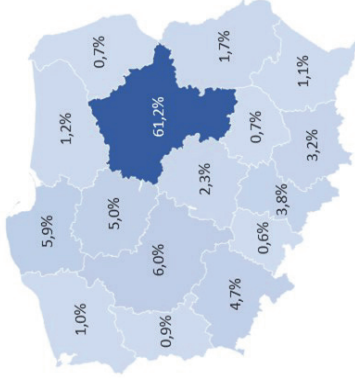
Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

Woj. mazowieckie

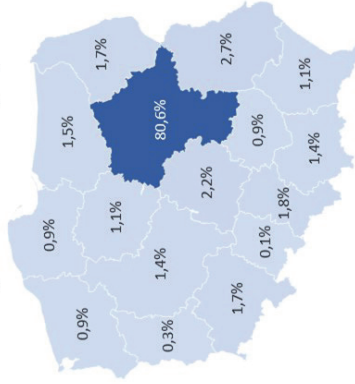
FA woj. mazowieckie



FA woj. mazowieckie - grupa B



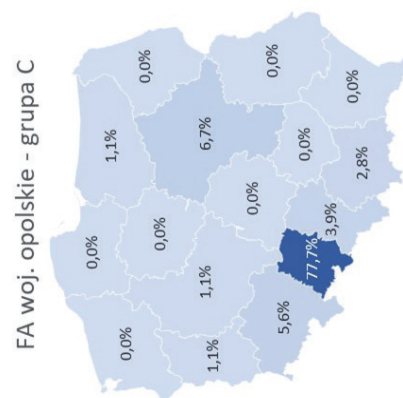
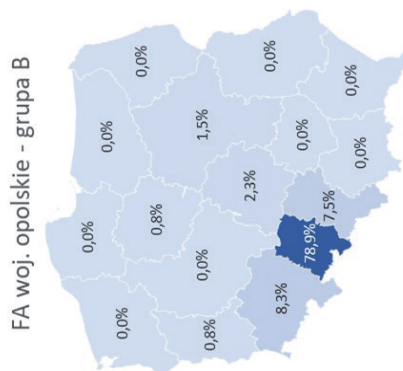
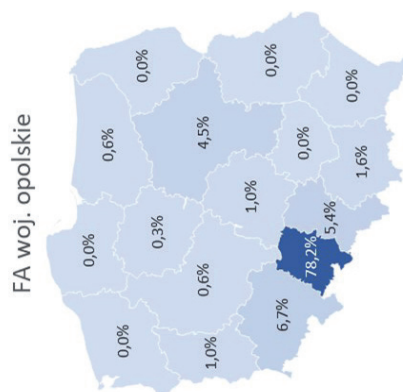
FA woj. mazowieckie - grupa C



Ilustracja 10. Koncentracja badań prowadzonych przez firmy audytorskie na województwie swojej siedziby – woj. mazowieckie

Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

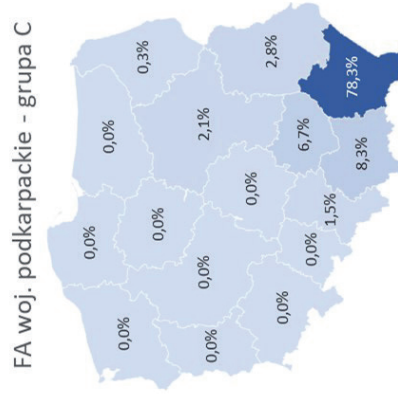
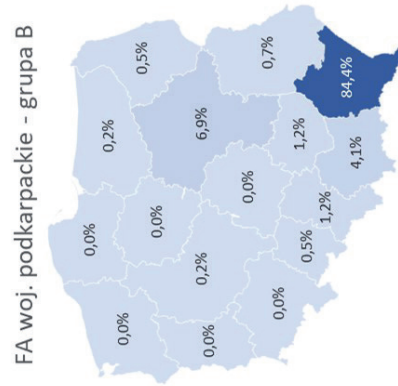
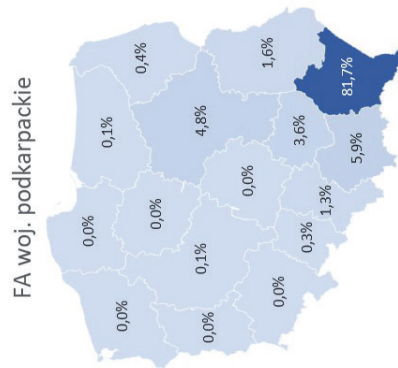
Woj. opolskie



Ilustracja 11. Koncentracja badań prowadzonych przez firmy audytorskie na województwie swojej siedziby – woj. opolskie

Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

Woj. podkarpackie

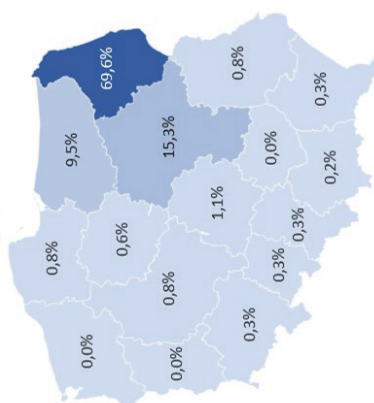


Ilustracja 12. Koncentracja badań prowadzonych przez firmy audytorskie na województwie swojej siedziby – woj. podkarpackie

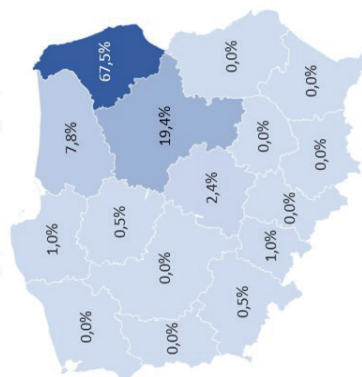
Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

Woj. podlaskie

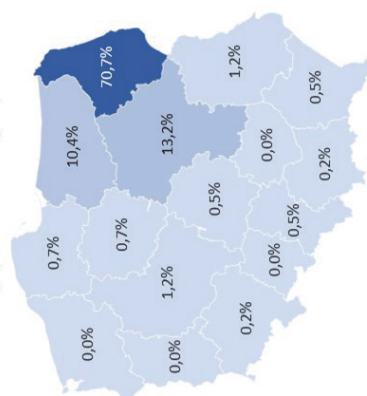
FA woj. podlaskie



FA woj. podlaskie - grupa B



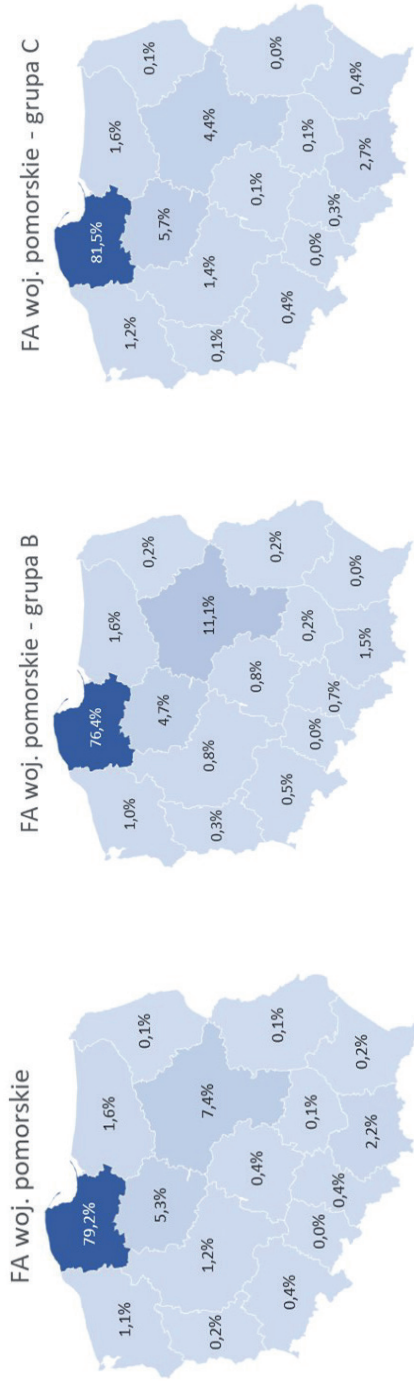
FA woj. podlaskie - grupa C



Ilustracja 13. Koncentracja badań prowadzonych przez firmy audytorskie na województwie swojej siedziby – woj. podlaskie

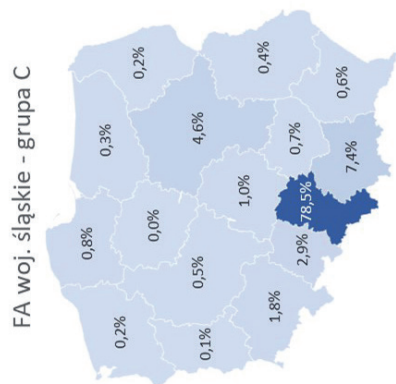
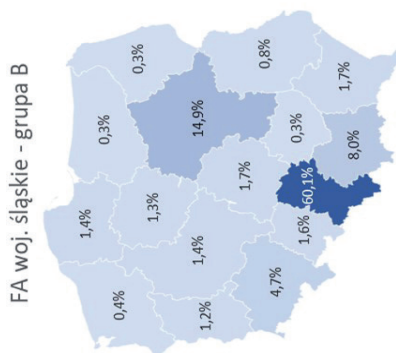
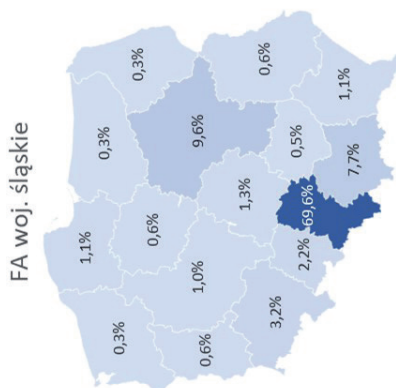
Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

Woj. pomorskie



Ilustracja 14. Koncentracja badań prowadzonych przez firmy audytorskie na województwie swojej siedziby – woj. pomorskie
 Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

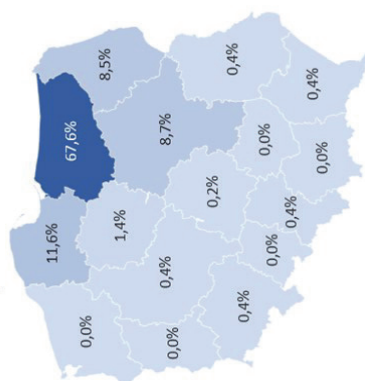
Woj. śląskie



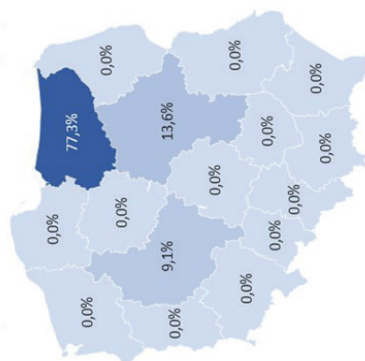
Ilustracja 15. Koncentracja badań prowadzonych przez firmy audytorskie na województwie swojej siedziby – woj. śląskie
 Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

Woj. warmińsko-mazurskie

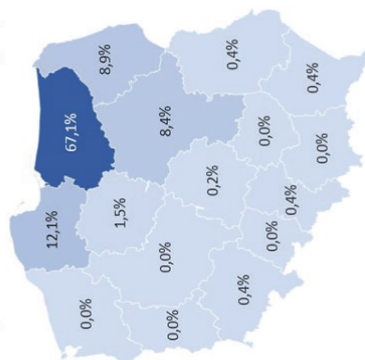
FA woj. warmińsko-mazurskie



FA woj. warmińsko-mazurskie - grupa B



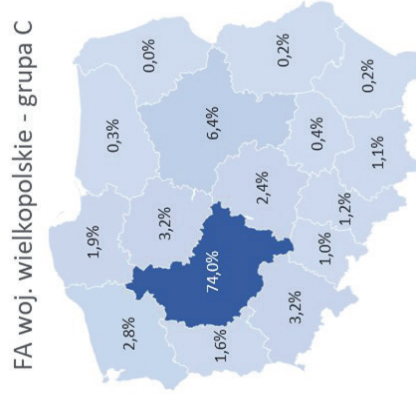
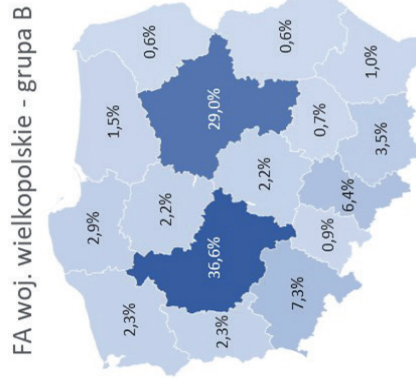
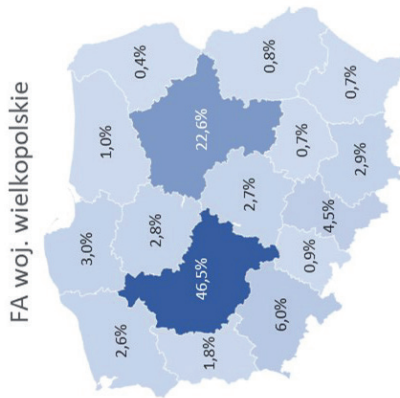
FA woj. warmińsko-mazurskie - grupa C



Ilustracja 17. Koncentracja badań prowadzonych przez firmy audytorskie na województwie swojej siedziby
 — woj. warmińsko-mazurskie

Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

Woj. wielkopolskie

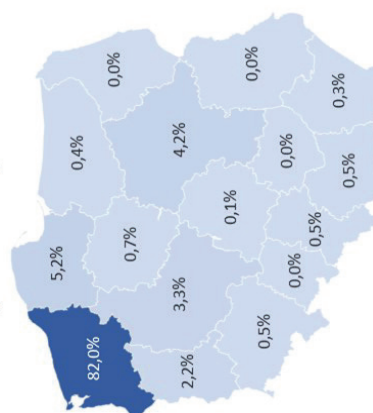


Ilustracja 18. Koncentracja badań prowadzonych przez firmy audytorskie na województwie swojej siedziby – woj. wielkopolskie

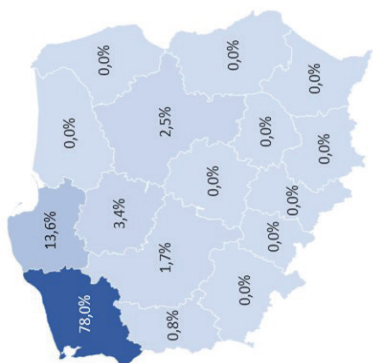
Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

Woj. zachodniopomorskie

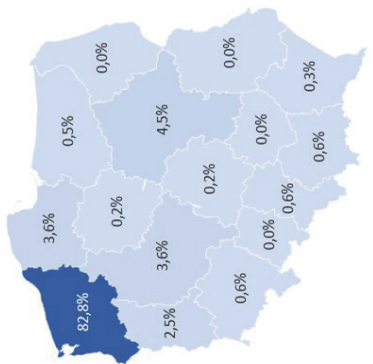
FA woj. zachodniopomorskie



FA woj. zachodniopomorskie - grupa B



FA woj. zachodniopomorskie - grupa C



Ilustracja 19. Koncentracja badań prowadzonych przez firmy audytorskie na województwie swojej siedziby

– woj. zachodniopomorskie

Źródło: Opracowanie własne na podstawie analizy sprawozdań rocznych za rok 2022 złożonych do Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego.

Podsumowanie

Z analizy rozkładu powiązań siedzib firm audytorskich z siedzibami badanych przez nie podmiotów można zauważyć kilka prawidłowości. FA mające siedzibę w mazowieckim i wielkopolskim (znaczący mają tu udział FA z TOP12) badają podmioty w całej Polsce. Jest to ułatwione dzięki biurom, które posiadają większe FA w wielu miastach. Jednocześnie rynek mazowiecki jest największym, jeśli chodzi o liczbę podmiotów i badań sprawozdań finansowych zleconych przez nie firmom audytorskim. Mają w nim udział FA z całej Polski. Warto w tym miejscu zauważyć, że zarówno mediana jak i średnia cena tej usługi w województwie mazowieckim są najwyższe w kraju (Baklarz, Kreis 2023), dzięki czemu jest to atrakcyjny rynek dla FA z całej Polski. Przeprowadzanie badania w tym województwie przez FA z mniejszych województw jest dla tych firm opłacalne. Jednocześnie, ich oferty cenowe FA mogą być dla podmiotów audytowanych bardziej atrakcyjne. Może być również i tak, że w przypadku prowadzonych przez biegłych rewidentów jednoosobowych działalności gospodarczych, mogą oni przenosić się i pracować w dużym mieście nie zmieniając jednocześnie formalnie siedziby swojej firmy audytorskiej.

Z przeprowadzonej analizy wynika także, że FA, szczególnie te mniejsze, prowadzą badania lokalnie – w swoim własnym lub sąsiednim województwie. W tym drugim przypadku może to wynikać z geografii, jak też układu komunikacyjnego kraju. Duże ośrodki miejskie bywają położone przy granicy województw, dzięki czemu – korzystające z usług rewizji finansowej – podmioty z sąsiedniego województwa mają siedziby blisko FA. Podobna sytuacja ma miejsce w województwach o małej powierzchni. Ponadto, w przypadku badanych podmiotów zdarza się, iż ich główna siedziba znajduje się w innym mieście, niż miejsce, gdzie jest prowadzona główna działalność (np. główna siedziba w dużym mieście, a zakłady produkcyjne i magazyny w mniejszej miejscowości). W takim wypadku dla obu stron korzystniejsze jest skorzystanie z lokalnego audytora (dla podmiotu może to być niższa cena badania, a dla FA badanie przeprowadzone w praktyce lokalnie, mimo iż główna siedziba podmiotu mieści się gdzie indziej).

Szczególną uwagę zwracają trzy województwa: łódzkie, mazowieckie i wielkopolskie, w których FA mające główne siedziby właśnie w nich, wykonują w sumie w całej Polsce o około 1/3 badań więcej, niż zostało łącznie przeprowadzonych w ich rodzimych województwach. Aby utrzymać liczbę aktualnie przeprowadzanych badań, FA muszą wykonywać je w innych województwach. Na drugim końcu – znajdują się dolnośląskie, opolskie i kujawsko-pomorskie, gdzie gdyby FA pochodzące z tych województw przeprowadziły jedynie tyle badań ile obecnie, a wszystkie z nich wykonały lokalnie, zaspokoiliby to jedynie pomiędzy 50 a 60% popytu na badania w danym województwie (liczby badań jakie zostały zlecone

przez podmioty z tych województw). W związku z tym, znaczna liczba badań prowadzona była przez FA z innych województw.

Większość badań (we wszystkich FA – 61,1%, a w przypadku FA z grupy C nawet 75,5%) jest wykonywanych we własnych województwach, duża część również w województwach ościennych, co może sugerować, że biegli rewidenci wolą kontakt bezpośredni i badania przeprowadzane osobiście (nie zdalnie). Oczywiście, część czynności może być przeprowadzana zdalnie, co redukuje koszty i ilość potrzebnego czasu (np. potrzebnego na dojazd).

Konkludując można stwierdzić, co następuje:

- firmy audytorskie z siedzibami w różnych miejscach w Polsce badają stosunkowo dużo podmiotów z województwa mazowieckiego;
- „mali audytorzy” w niektórych przypadkach prowadzą działalność gdzie indziej, niż zarejestrowana jest ich siedziba;
- miejsce prowadzenia działalności (np. główna produkcja) niektórych firm znajduje się gdzie indziej, niż adres rejestrowy badanego podmiotu;
- firmy audytorskie posiadają biura lokalne wykonujące badania „lokalnie”, mimo iż formalnie jest to zupełnie gdzie indziej;
- w wielu województwach rozkład położenia dużych miast sprawia, iż firmy audytorskie, wykonując badania blisko swojej siedziby, faktycznie przeprowadzają je w innym województwie; sprzyjają temu – w przypadku mniejszych województw – również stosunkowo mniejsze odległości do miast w województwach sąsiednich, nie bez znaczenia jest tu również stan infrastruktury drogowej czy kolejowej ułatwiający szybki i łatwy dojazd do klienta
- w niektórych województwach (np. mazowieckim) cena badania (średnia, czy mediana) są znacznie wyższe, niż w innych; firmy audytorskie z województw o niższych cenach mogą więc skuteczniej konkurować w regionach droższych;
- w trzech województwa (łódzkie, mazowieckie i wielkopolskie), popyt na badania jest znacznie mniejszy niż możliwości firm audytorskich – obecnie wykonują one o około 1/3 badań więcej niż zostało łącznie przeprowadzonych w ich rodzimym województwie. W związku z tym znaczą część z nich muszą wykonywać w innych regionach kraju.
- w trzech innych województwach (dolnośląskie, opolskie i kujawsko-pomorskie) liczba badań wykonywanych przez mieszczące się tam firmy audytorskie jest znacznie mniejsza od popytu i stanowi pomiędzy 50 a 60% liczby badań jakie zostały zlecone przez podmioty z ich województwa. W tych województwach konieczny jest więc udział w badaniach firm audytorskich z innych regionów.
- większość badań (61,1%) jest wykonywanych w swoich województwach, duża część również w województwach ościennych co może sugerować, że BR wolą kontakt bezpośredni i badania przeprowadzane osobiście (nie zdalnie).

Oczywiście część czynności może być przeprowadzana zdalnie, co redukuje koszty i ilość potrzebnego czasu.

Summa summarum, wnioski z analizy wskazują na to, że firmy audytorskie z całej Polski badają stosunkowo dużo podmiotów z województwa mazowieckiego. W wielu województwach rozkład położenia dużych miast sprawia (oraz dostępna infrastruktura komunikacyjna – taka jak dobrej jakości drogi czy kolej), iż firmy audytorskie, wykonując badania blisko swojej siedziby, realizują je w rzeczywistości w innym województwie. Większość badań jest wykonywana przez firmy audytorskie w swoich województwach, bądź w województwach ościennych. Jednakże firmy audytorskie mające siedzibę w województwie mazowieckim i wielkopolskim (znaczący mają tu udział firmy z TOP12) badają podmioty w całej Polsce. Przeprowadzona analiza ma ograniczenia, które wynikają przede wszystkim z zakresu dostępnych autorowi informacji. Zapewne mogą mieć one znaczenie dla poczynionych obserwacji. Niemniej jednak jego istotność trudno jest dookreślić bez pogłębionych dodatkowych dociekań informacyjnych.

Ograniczenia te ogólnie można scharakteryzować następująco. Po pierwsze, firmy audytorskie, szczególnie te największe, posiadają biura lokalne w wielu lokalizacjach rozsianych po całym kraju. W związku z brakiem w sprawozdaniach rocznych składanych przez firmy audytorskie do PANA informacji o tym, które biuro bądź biura wykonały badanie, tym bardziej że udział w badaniu mogą brać pracownicy z różnych biur oraz centrów usług wspólnych. Do celów analizy konieczne było przypisanie danej usługi do województwa głównej siedziby audytora. Po drugie, geografia Polski (np. wielkość województw, lokalizacja większych miast) oraz różnice w rozwoju infrastruktury poszczególnych regionów mogą zniekształcać pojęcie lokalnego wykonania usługi badania sprawozdania finansowego. Po trzecie, audytor prowadzący jednoosobową działalność gospodarczą w łatwy sposób może zmienić faktyczne miejsce pracy np. wyjeżdżając do dużego miasta w poszukiwaniu klientów (nie zmieniając formalnie siedziby swojej firmy). Po czwarte, główna siedziba badanego podmiotu może być inna niż siedziba w której prowadzona jest faktycznie działalność (magazyny, fabryki). Po piąte, dokładność danych w sprawozdaniach rocznych przekazywanych do PANA

Przedstawiona analiza przyjętego problemu badawczego pozwala na stworzenie szczególnego obrazu praktyki świadczenia usług badania sprawozdań finansowych w Polsce, a sposób jego realizacji nie ma żadnego prawzoru. Dzięki zmuśnemu wykorzystaniu bez mała 1000 sprawozdań rocznych, przedstawianych Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego przez firmy audytorskie/biegłych rewidentów, możliwe było – syntetyczne w tym tekście – nakreślenie pewnych aspektów polityki biznesowej stosowanej przez firmy audytorskie z siedzibami w różnych regionach Polski. Analiza ta w żadnym razie nie wyczerpuje wieloaspektowego „rozpoznawania” tejże polityki. Stanowić jednak może asumpt do podejmowania kolejnych badań np. nad warunkami, okolicznościami i przesłankami zmian w ich „geograficznym” funkcjonowaniu.

Takie badania mogą służyć coraz lepszemu rozpoznawaniu sposobu funkcjonowania różnych firm audytorskich w Polsce, nie tylko tych największych. Ze względu na ogólnoświatowe i występujące w naszym regionie uwarunkowania gospodarcze oraz mając na uwadze rozwój różnych technologii komunikacyjnych, interesujące byłoby ich powtórzenie po upływie najbliższej dekady.

Przedstawione w opracowaniu ustalenia mogą być także asumptem do międzynarodowych analiz porównawczych, jeśli byłyby one przeprowadzane w różnych krajach UE, w podobnej konwencji i – jednocześnie – byłyby osadzone na gruncie kryteriów porównań ustalonych dla tych krajów jako uniwersalne.

Bibliografia

- Baklarz A., Kreis M. (2023), *Usługi firm audytorskich w 2022 roku na podstawie sprawozdań rocznych. Wybrane zagadnienia*, <https://pana.gov.pl/wp-content/uploads/2023/05/Uslugi-firm-audytorskich-w-2022-roku-na-podstawie-sprawozdan-rocznych.pdf> [dostęp: listopad 2023].
- Chrostowska E., Koleśnik K (2021), *Kontynuacja działalności w raportach finansowych spółek giełdowych w okresie pandemii COVID-19 – wyniki badania empirycznego*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*; 45 (3): 9-28.
- Chrostowska E. (2023), *Ocena kontynuacji działalności dokonana w raportach finansowych przez zarządy spółek giełdowych z sektora nieruchomości w Polsce w czasie pandemii COVID-19*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*; 47 (2): 11-33.
- Czerny M. (2020), *Etyka muzułmańskiego audytora*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*; 108 (164): 229-240.
- Frendzel M., Firkowska-Jakobsze Z (2022), *Implementacja wymagań ESEF przez spółki z sWIG80*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*; 46 (3): 9-25.
- Hyży M. (2023), *Wpływ pandemii COVID-19 na wyniki finansowe wybranych przedsiębiorstw branży deweloperskiej i motoryzacyjnej*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*; 47 (1): 39-54.
- Kobiela-Pionnier K. (2023), *(Nie)poprawność raportów finansowych w formacie ESEF wybranych polskich emitentów giełdowych*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*; 47 (3): 59-76.
- Kotyła C., Hyży M. (2021), *Zagrożenia etyczne i zabezpieczenia. Przypadek biegłych rewidentów regionu gdańskiego*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*; 45 (2): 121-144.
- Malchev B., Bozhinovska-Lazarevska Z. (2021), *Nowe wyzwania Międzynarodowego kodeksu etycznego IFAC. Przypadek Republiki Północnej Macedonii*, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*; 45 (2): 145-160.

Zyznarska-Dworczak, B. (2022), *Financial and ESG reporting in times of uncertainty*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, 46(4), 161-180.

Akty prawne

Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym z dnia 11 maja 2017 r., Dz. U. z 2023 r. poz. 1015.

Ustawa o rachunkowości z dnia 29 września 1994 r., Dz.U. z 2023 r. poz. 120

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE.

