Józef Kuszneruk
Biegły rewident
nr 2086 w rejestrze prowadzonym przez KRBR

JAK TO Z GRUPĄ AUDYTORÓW POLSKICH (GAP/OGA) BYŁO, CZYLI W JEDNOŚCI SIŁA

(ze wspomnień jednego z założycieli GAP)

W 2017 roku świętowaliśmy jubileusz 25-lecia istnienia Izby Biegłych Rewidentów w Polsce, w tym – jej Regionalnego Oddziału w Warszawie. W tym jubileuszowym roku nazwa Izby zmieniła się z Krajowej Izby na Polską Izbę, między innymi z tej racji, aby na międzynarodowych forach było wiadomym, kto zacz ta Izba.

25 lat – to szmat czasu. Wiele się w tym okresie działo, podejmowano różne inicjatywy: centralne, regionalne, także i oddolne. M.in. pod koniec 2016 r. powołano Polskie Stowarzyszenie Biegłych Rewidentów z siedzibą w Warszawie. Podobną, ale wcześniejszą o kilkanaście lat inicjatywą, było utworzenie w czerwcu 1999 r. GAP, czyli Grupy Audytorów Polskich, nieformalnego stowarzyszenia firm audytorskich, mającego charakter quasi-sieciowy. Taką formułę przyjęto - z założenia - na okres przejściowy, ze względu na konieczność ograniczania kosztów działalności. Obecnie nazwa ta kojarzy się tylko niektórym, lecz w tamtym okresie inicjatywa utworzenia GAP wywołała w środowisku nawet pewnego rodzaju sensację; podejrzewano – aczkolwiek bezzasadnie – że głównym celem Grupy było utworzenie konkurencyjnej dla Krajowej Izby Biegłych Rewidentów (KIBR) korporacji zawodowej. A jak to z tym GAP-em naprawdę było – o tym poniżej.

W tamtym czasie kierowałem powstałą w 1993 roku, na bazie mojej indywidualnej działalności gospodarczej „CONFIRM Usługi finansowo-księgowe Józef Kuszneruk", firmą audytorsko-księgową EURO-IN I PARTNERZY Audytorzy, Konsultanci i Księgowi Sp. z o.o. (nr 68 na liście podmiotów audytorskich, prowadzonej przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów); dalej będę używał nazwy skróconej, jaką ta firma posługiwała się: „E&P". Nazwa firmy wywodzi się od realizowanego w ramach przedakcesyjnego programu PHARE przez włoską firmę CNA VENETO S.r.l. projektu, polegającego na utworzeniu w posowieckiej Europie Środkowej partnerskiej sieci firm doradczo-audytorskich „EURO-in". Rzeczywiście, firmy takie zaczęły powstawać. W Polsce utworzono firmę EURO-in CONSULTING Sp. z o.o., która z kolei wniosła udziały do firmy E&P oraz udzieliła udziałowcom E&P oprocentowanych pożyczek walutowych na objęcie udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym. Ponadto przydzielono na rok do „pomocy" (która – jak się okazało – polegała na comiesięcznym raportowaniu do CNA VENETO S.r.l.), opłacanego z funduszy projektu sympatycznego włoskiego młodzieńca. W związku z tymi wszystkimi działaniami grono udziałowców E&P zwiększyło się do kilkunastu, w większości - biegłych rewidentów. Zwiększyła się też liczba klientów i w niedługim czasie okazało się celowe wyodrębnienie w firmie dwóch działów: Biura Auditingu oraz Biura Rachunkowo-Podatkowego. Siedziba Zarządu oraz Biura Auditingu E&P mieściła się wówczas przy ul. Górskiego 1A, nieopodal bramy wychodzącej na Nowy Świat, a Biuro

Rachunkowe – w lokalu przy ul. Solec 50. Od 2000 r. całość firmy przeprowadziła się do lokalu na Pragę, przy ul. Targowej 22 / róg Kijowskiej.

Był koniec lat 90-tych XX w. Minęło już kilka lat od uchwalenia przez Sejm pierwszych w warunkach polskich ustaw: o biegłych rewidentach i ich samorządzie (w 1991 r.) oraz o rachunkowości (w 1994 r.). Ustawy te nadały odpowiednią – bo ustawową – rangę rachunkowości i badaniu sprawozdań finansowych, którą to problematykę regulowały uprzednio w pewnym zakresie rozporządzenia Ministra Finansów. Na mocy ustawy o biegłych rewidentach m.in. utworzono ich samorząd zawodowy, czyli Krajową Izbę Biegłych Rewidentów (w skrócie: „KIBR"), a także można było tworzyć podmioty gospodarcze upoważnione do badania sprawozdań finansowych, działające jako osoby prawne bądź w formie indywidualnej działalności gospodarczej. A było co badać, jako że obowiązek badania sprawozdań finansowych miały wszystkie jednostki prowadzące księgi rachunkowe, tyle że jednostki małe – raz na trzy lata. Warunki dla funkcjonowania firm audytorskich – w porównaniu do stanu dzisiejszego - były więc doskonałe. Brakowało wprawdzie warsztatu narzędziowo-metodycznego, ale były znakomite „podręczniki biegłego rewidenta" dr. Z. Fedaka oraz firmy P.U. REWIKS Sp. z o.o., a przede wszystkim – był ogromny entuzjazm i zapał do pracy.

Firm audytorskich jednakże przybywało - i po kilku latach zaczęły być zauważalne narastające oznaki konkurencji między nimi. Szczególnie negatywnie wpłynęły na rynek usług audytorskich działania regulatora, dotyczące z jednej strony „urynkowienia" tego rynku (i poddania go rygorom prawa zamówień publicznych), a z drugiej – administracyjnego jego ograniczenia (poprzez zniesienie od 2001 r. obowiązku badania co 3 lata sprawozdań finansowych małych podmiotów). Za tymi rozwiązaniami przemawiała - jak uzasadniał wówczas regulator – chęć odciążenia tzw. MŚP od zaangażowania czasowego i finansowego w związku z audytem (odpowiednio: ok. 2 tygodni oraz 5 – 10 tys. zł raz na trzy lata!!!), nie zważając na to, że wywołuje to negatywny skutek w obszarze działań służących bezpieczeństwu obrotu gospodarczego. Zastosowanie takiego zestawu rozwiązań regulacyjnych spowodowało skumulowany negatywny efekt, szczególnie dla małych i średnich firm audytorskich, które nie miały swego przedstawicielstwa, bowiem KIBR była przecież stowarzyszeniem wyłącznie biegłych rewidentów - osób fizycznych! W dodatku na rynku audytorskim funkcjonowała silna sieć FINANS SERWIS - firm audytorskich, utworzonych przez okręgowe oddziały SKwP, korzystająca z dobrodziejstw rozpoznawalnego znaku towarowego SKwP, a także – z możliwości współpracy przy realizacji audytów w sytuacji, gdy badana jednostka miała wiele oddziałów bądź spółek-córek w różnych rejonach kraju. Pozwalało to minimalizować koszty przejazdów i pobytów biegłych rewidentów poza siedzibą firmy audytorskiej. Firmy z Wielkiej Czwórki/Piątki („Big4"/„Big5" – jak się dzisiaj je mianuje), obsługujące w tamtym czasie niemal wyłącznie bardzo dużych klientów (w tym – w znacznej mierze zagranicznych) – wówczas dla małych firm audytorskich nie stanowiły jeszcze konkurencji. Jak bowiem powiadał jeden z przedstawicieli Big5: „klient, który chce jeździć mercedesem, idzie do salonu mercedesa i płaci z pełną świadomością cenę żądaną przez salon, a klient, którego możliwości i (być może) oczekiwania są znacznie mniejsze – kupuje „malucha". Póki co – zamówienia na mercedesy są wystarczające".

W tamtym też czasie do bardziej znanych małych i średnich firm audytorskich zaczęli zaglądać przedstawiciele zagranicznych sieci audytorsko-doradczych, oferując za roczne kilkudziesięciotysięczne składki możliwość kierowania zagranicznych firm, działających już lub podejmujących działalność w Polsce. Z rozmów z tymi, którzy dali się „złapać" w te sieci wynikało, że te oferty okazywały się często przysłowiowymi gruszkami na wierzbie.

Przy takich okolicznościach - w dyskusjach prowadzonych w mojej firmie, także z udziałem innych zaprzyjaźnionych personalnie firm audytorskich z Warszawy, wskazywano, że niezbędne jest artykułowanie – w sprawach najważniejszych dla środowiska - głosu małych i średnich firm audytorskich, celem jego przekazywania regulatorowi (poprzez KRBR). Podnoszono też, że w różnych projektach niezbędne są wyjazdy poza region siedziby podmiotu, co wiąże się oczywiście z dodatkowymi kosztami. Dlatego powstała myśl nawiązania współpracy z podmiotami audytorskimi z różnych regionów Polski, najlepiej z każdego województwa. W E&P opracowano projekt stosownego porozumienia i rozesłano je wraz z zaproszeniem na spotkanie do polskich firm audytorskich z Lublina, Rzeszowa, Kielc, Krakowa, Bielska Białej, Opola, Wrocławia, Konina, Olsztyna, Koszalina, Gdyni, Białegostoku, Szczecina, Torunia, a także do kilku firm z Warszawy. Spotkanie odbyło się w dniu 30 czerwca 1999 r. w siedzibie E&P przy ul. Solec. W jego wyniku - *„mając na uwadze konieczność systematycznego doskonalenia warsztatu biegłego rewidenta, a także - sprostania wymogom prowadzenia badań przez wieloosobowe zespoły"* – podpisano porozumienie w sprawie utworzenia - mającej charakter nieformalnego stowarzyszenia - grupy współpracujących na zasadach partnerskich firm audytorskich pod nazwą „**Grupa Audytorów Polskich**"(GAP). Wśród 22 firm-założycieli była jedna spółka akcyjna (z Białegostoku), spółki z o.o. oraz kilka firm w formie indywidualnej działalności gospodarczej.[1]

W porozumieniu wskazano jako cele GAP:

1) współpracę pomiędzy uczestnikami GAP w realizacji kontraktów, wymagających zaangażowania dużych zespołów, a także - określonych doświadczeń (np. w zakresie konsolidacji, bankowości, itp.); tworzenie w razie potrzeby wspólnych struktur, w postaci np. Biura Doradztwa Podatkowego, biura tłumaczeń itp.;
2) wzajemne konsultacje metodologii badania sprawozdań finansowych, a także prowadzenie w tym zakresie wspólnych prac, dla wypracowania wspólnej dla całej GAP metodologii, ze szczególnym uwzględnieniem MSR i US GAPP; wymiana doświadczeń oraz organizowanie wspólnych szkoleń doskonalących, w tym – obligatoryjnych;
3) współpracę w zakresie marketingu oraz w innych obszarach, co do których uczestnicy GAP wyrażą swoje zainteresowanie; działania na rzecz uzyskania przez GAP reprezentacji w stowarzyszeniach zawodowych;

[1] członków-założycieli reprezentowali wówczas m.in. (alfabetycznie wg nazwisk): Ilona Bienias, Walenty Binias, Bolesław Cichecki, Czerniawska Krystyna, Zdzisław Dłubała, Jadwiga Dobrowolska, Piotr Gzyl, Ewa Jakubczyk-Cały, Tadeusz Jabłoński, Wanda Jurewicz, Elżbieta Kaczorowska, Adam Karcher, Halina Kozak, Krzysztof Kozłowski, Jerzy Kusiński, Józef Kuszneruk, Antoni Kwasiborski, Stanisław Kwiecień, Marian Mazur, Bodgan Miedziński, Florian Osękowski, Zenon Pawlak, Jolanta Piasecka, Jadwiga Popławska, Karol Radecki, Jolanta Romuzga, Barbara Różańska, Mieczysław Serafiński, Krystyna Sieradzka, Teresa Stańska, Krystyna Szewczyk, Janina Szuszkiewicz, Jacek Wagner, Kazimierz Waliczek, Kazimierz Zając

4) działania w kierunku uzyskania przez uczestników GAP certyfikatów ISO;

5) przekazywanie organom Izby (Krajowej Radzie Biegłych Rewidentów) wniosków i postulatów, dotyczących całokształtu zagadnień, interesujących biegłych rewidentów, w tym – firm audytorskich;

6) współprace przy prowadzeniu aplikacji dla kandydatów na biegłych rewidentów, z myślą o ich późniejszym wykorzystaniu w firmach GAP;

7) integrację środowiska biegłych rewidentów.

W dalszej perspektywie planowano podjęcie działań na rzecz powołania wspólnej struktury formalno - prawnej (wielooddziałowego podmiotu, uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, holdingu, stowarzyszenia itp.), wyposażonej w narzędzia, zapewniające wysoki poziom (jakość) prac audytorskich.

W związku ze współpracą przy realizacji większych projektów, zwłaszcza takich, przy których prace należy realizować w kilku lokalizacjach, umówiono się, że w przypadku, gdy firma z Grupy z siedzibą np. w Krakowie pozyska kontrakt, który ma być realizowany w innej części kraju (np. w Gdańsku) – wówczas firma ta w pierwszej kolejności zwróci się z propozycją realizacji odpowiedniej części kontraktu do uczestnika GAP z Gdańska. W założeniu miało to pozwalać na obniżenie kosztów projektu, a więc na zwiększenie konkurencyjności ofert firm z Grupy.

W porozumieniu rozróżniono kategorie uczestnika pełnoprawnego, posiadającego reprezentację w Radzie GAP, współpracownika GAP, a ponadto – współpracownika-obserwatora. Każdy uczestnik był równoprawnym partnerem. Wpisanie na listę uczestników bądź współpracowników miało być poprzedzone okresem kandydowania oraz wymagało rekomendacji uczestnika GAP. Kolejne podmioty mogły przystąpić do porozumienia po złożeniu stosownej deklaracji, z rekomendacją wprowadzającego uczestnika GAP, jeżeli spełniały łącznie trzy następujące kryteria:

- co najmniej 3-letni okres posiadania przez firmę uprawnień do badania sprawozdań finansowych;
- co najmniej 30 zbadanych sprawozdań finansowych w ciągu ostatnich dwóch lat;
- przychody z audytu za ostatnie 2 lata w wysokości co najmniej 300 tys. zł.

Firmy, które tych kryteriów nie spełniały, mogły współpracować z GAP na zasadzie deklaracji o stałej współpracy.

Przyjęcie uczestnictwa w GAP wymagało rezygnacji z uczestnictwa-członkostwa w innych tego typu organizacjach krajowych. Współpracownicy-obserwatorzy, nie uczestnicząc w pracach GAP, byli o nich informowani, co dawało im ewentualną możliwość włączenia się do tych prac w chwili, którą uznają za stosowną. Dla oznaczenia przynależności do GAP każdy uczestnik mógł wskazywać na uczestnictwo w GAP oraz używać logo GAP.

Każdy uczestnik GAP swoje cele miał realizować w dalszym ciągu we własnym zakresie i na własny rachunek, uwzględniając jednak zasady, wynikające z porozumienia.

Uczestnikom GAP gwarantowano korzystanie z opracowań wspólnych GAP oraz z know-how innych uczestników GAP na zasadach, ustalonych przepisami o prawie autorskim. W szczególności uczestnicy GAP nie mogli tych opracowań i know-how przekazywać innym podmiotom, nie uczestniczącym w GAP.

Ustalono, że uczestnicy GAP będą wnosili opłaty na sfinansowanie - niewielkich - kosztów funkcjonowania, w wysokości ustalanej przez Radę GAP (ustalono je na poziomie ok. 100 zł miesięcznie), przy czym nie wniesienie opłat za rok może być podstawą do skreślenia z listy uczestników i współpracowników GAP.

W celu koordynowania prac Grupy utworzono spotykającą się okresowo Radę GAP, do której każdy z uczestników delegował jednego przedstawiciela, z prawem do jednego głosu. Kadencja członków Rady trwała 1 rok. Prace Rady organizowało pięcioosobowe Prezydium. Funkcje w Radzie (w tym - w Prezydium Rady) pełniono społecznie. Obsługę Rady i Prezydium GAP tymczasowo realizował sekretariat E&P.

Zadania i kompetencje Rady GAP określał jej regulamin, przyjęty przez założycieli GAP. Do zadań Rady, oprócz działań na rzecz realizacji celów określonych w porozumieniu założycielskim GAP, należało:

- rozpatrywanie deklaracji kandydatów na uczestników GAP oraz kandydatów do współpracy z GAP i podejmowanie w tej sprawie decyzji;
- ustalanie przedsięwzięć (zadań), które mają być wspólnie realizowane, a także - określanie zasad ich finansowania;
- powoływanie - w razie potrzeby - zespołów roboczych dla rozwiązania określonych spraw;
- dokładne analizowanie każdego przypadku stwierdzenia przez KIBR lub inne organy naruszenia przez biegłych rewidentów zatrudnionych lub współpracujących z danym uczestnikiem GAP, oraz przez uczestnika GAP, norm zawodowych bądź zasad etyki biegłego rewidenta, a także - ducha lub litery Porozumienia.

W przypadku stwierdzenia istotnych naruszeń - Rada GAP, mając na uwadze dobre imię i interes całej Grupy, mogła podjąć decyzję o wykluczeniu z GAP.

Uchwały Rady GAP miały dla uczestników GAP charakter zaleceń, z wyjątkiem uchwał dot. wysokości opłat na rzecz finansowania wspólnych przedsięwzięć, w sprawie zmiany Porozumienia o stałej współpracy GAP, a także uchwały o przyjęciu do GAP oraz wykluczeniu z GAP.

O utworzeniu GAP poinformowano Regionalny Oddział KIBR w Warszawie oraz Krajową Radę Biegłych Rewidentów, łącznie z gratulacjami z okazji niedawnych wyborów na reprezentantów środowiska biegłych rewidentów. Jednocześnie zwrócono się z prośbą o wydelegowanie na spotkanie GAP we wrześniu 1999 r. (o którym nieco szerzej za chwilę) w Domu Polonii w Pułtusku przedstawiciela KRBR. „Opiekunem" tego spotkania) z ramienia Krajowej Rady został dr Stanisław Leszek, który otrzymał zadanie zorientowania się, co też w przysłowiowej trawie GAP-u piszczy.

W okresie czerwiec 1999 r. – styczeń 2002 odbyło się kilkanaście spotkań Rady GAP, organizowanych przez uczestników GAP, m.in. w Domu Polonii w Pułtusku, w Hotelu Solec

w Warszawie, w siedzibie firmy audytorskiej GA-BO w Krakowie, w siedzibie firmy audytorskiej Badex Sp. z o.o. w Opolu. Większość tych spotkań odbywała się jednak w siedzibie E&P w Warszawie, początkowo przy ul. Solec, a od 2000 r. przy ul. Targowej 22. W niektórych brali udział również przedstawiciele firm nie będących wprawdzie uczestnikami GAP, ale deklarujących współpracę.

Podczas spotkań Rady GAP omawiano – w kontekście interesów uczestników GAP - tematy wynikające z bieżących potrzeb, w szczególności dotyczące:

a) projektowanych i wdrażanych zmian w ustawach o rachunkowości oraz o biegłych rewidentach i ich samorządzie, w aspekcie wpływu tych zmian na przyszłą sytuację firm audytorskich oraz biegłych rewidentów (ilość potencjalnych zleceń, możliwość prowadzenia badań na podstawie umów cywilnoprawnych itp), w tym - analizowanie stanowiska i działań w powyższym zakresie Krajowej Rady Biegłych Rewidentów (KRBR); przedstawianie w tych sprawach KRBR stanowiska GAP/OGA;

b) zasadniczych ustaleń Krajowych Zjazdów Biegłych Rewidentów oraz zasad funkcjonowanie firm audytorskich od 2001 r. w kontekście nowych regulacji prawnych i wypowiedzi tzw. czynników oficjalnych na Dorocznych Krajowych Konferencjach Audytingu;

c) możliwości podejmowania przez poszczególne firmy GAP nowych kierunków i metod działalności - w kontekście zmian w ustawie o rachunkowości, o biegłych rewidentach i ich samorządzie oraz nowego kodeksu spółek handlowych; potencjał szkoleniowy GAP (kto i jaką tematyką mógłby się zająć); wymiana doświadczeń szkoleniowych;

d) ewentualnego podjęcia przez firmy GAP wspólnej inicjatywy szkoleniowej dot. szkolenia obligatoryjnego dla biegłych rewidentów, zmian w ustawie o rachunkowości oraz nowego kodeksu spółek handlowych (uwzględniano również inne tematy, np. audyt wyższych uczelni, zakładów opieki zdrowotnej, zakładów pracy chronionej, jednostek samorządowych itp.), z centrami szkoleniowymi np. w Opolu, Kielcach, Koszalinie, Krakowie, Wrocławiu, Koninie; uzyskanie przez kolejne firmy GAP zgody KIBR na przeprowadzanie obligatoryjnego szkolenia dla swoich biegłych rewidentów;

e) działań na rzecz poszerzania rynku dostępnego uczestnikom GAP poprzez podjęcie współpracy z innymi specjalistami (doradcami podatkowymi ze Stowarzyszenia Ekspertów Finansowych i Doradców Podatkowych (SEFID) oraz firmą konsultingową UNICONSULT s.c. z Warszawy, posiadającą znaczący dorobek w zakresie wyceny firm), IFS Poland sp. z o.o. (z centralą w Szwecji) - firmą oferującą zintegrowany system zarządzania (wielomodułowy, z centralnym modułem FK), Polskim Instytutem Kontroli Wewnętrznej S.A. (który w późniejszym czasie okazał się forpocztą dla audytorów wewnętrznych), a także z firmami audytorskimi, rachunkowymi i doradczymi z Ukrainy i innych państw z b. ZSRR (przy ewentualnym udziale Stowarzyszenia Wspólnota Polska oraz firmy Badex Sp. z o.o. z Opola);

f) zasad współpracy firm GAP przy realizacji dużych, złożonych zleceń (kto podpisuje umowę z klientem i firmuje rezultaty końcowe prac - przy pracach wykonywanych przez konsorcja, tworzone z członków GAP, itp.); opracowanie ramowej umowy konsorcyjnej;

g) zamieszczania informacji o GAP w publikatorach (staraniem BOOK-KEEPER Sp. z o.o. z Bielska Białej ukazała się m.in. publikacja n.t. GAP w małopolskim regionalnym dodatku

do „Rzeczypospolitej"); opracowanie informacji marketingowych o Grupie (zawierających m.in. podstawowe dane o uczestnikach GAP, ze wskazaniem ich doświadczeń zawodowych), którą poszczególne zainteresowane firmy, uczestniczące w GAP, mogły dołączać do swoich ofert (zadanie to w krótkim czasie zostało zrealizowane siłami R&P); ranking firm audytorsko-księgowych (w tym – w Warsaw Business Journal - Book of list 2001);

h) proponowania współpracy z GAP w charakterze obserwatorów sprawdzonych firm z rejonów kraju, w których GAP nie posiadała współpracowników; rekrutacja aplikantów i asystentów;

i) problemów metodycznych (wzorcowa treść raportu z badania sprawozdania finansowego, wzorcowa dokumentacja robocza, itp.), w którym to zakresie rolę lidera przejęła firma REWIKS; możliwość wykorzystania w firmach GAP programu informatycznego wspomagającego prace audytorskie (poszczególne firmy zakupiły uzgodnione program UFIN oraz DATEV SYMFONIA; w związku z zakupem większej ilości licencji skorzystano z wynegocjowanych upustów);

j) ankieta n.t. stanu rachunkowości w badanych jednostkach, przeprowadzona przez Agencję Usług Księgowo-Prawnych BIEGLI REWIDENCI w Kielcach oraz wykorzystanie jej wyników.

W spotkaniach GAP uczestniczyli również goście, zapraszani w związku z rozpatrywaną tematyką, w tym przedstawiciele SEFID, UNICONSULT, Stowarzyszenia WSPÓLNOTA POLSKA, Polskiego Instytutu Kontroli Wewnętrznej S.A., IFS Poland Sp. z o.o.

W odniesieniu do współpracy, polegającej na uczestnictwie biegłych rewidentów jednego z uczestników GAP w realizacji prac, prowadzonych przez innego uczestnika GAP, przyjęto, że powinna ona być realizowana odpłatnie, na zasadach ustalanych w odrębnych umowach między tymi uczestnikami, zakładając ramowo, że:

a) dany kontrakt prowadzi, reprezentuje wobec osób trzecich, koordynuje i rozlicza strona, która ten kontrakt podpisała (główny wykonawca);

b) w przypadku realizowania kontraktu z udziałem podwykonawców stosuje się - do czasu wypracowania i przyjęcia wspólnej metodologii GAP - metodologię prac głównego wykonawcy, chyba, że strony uzgodnią inaczej;

c) za prace podwykonawcze - podwykonawcy odpowiadają na ogólnych zasadach wobec głównego wykonawcy;

d) zatrudnianie „na etat" przez uczestnika GAP pracowników merytorycznych (również współpracujących) innego uczestnika GAP może nastąpić wyłącznie za porozumieniem zainteresowanych uczestników GAP; w razie zaistnienia takiego przypadku, uczestnik GAP, który „przejmie" tych pracowników bez stosownego porozumienia był zobowiązany do zapłaty odszkodowania umownego w kwocie udowodnionych strat (utraconych korzyści) za okres dwóch lat, w wysokości jednak nie mniejszej, niż określona w porozumieniu założycieli GAP.

Jednym z pierwszych działań GAP było wynegocjowanie z dwiema firmami – uczestnikami GAP, prowadzącymi szkolenia obligatoryjne dla biegłych rewidentów (A&E CONSULT sp. z o.o. oraz P.U. REWIKS sp. z o.o) specjalnych ofert szkoleniowych dla biegłych rewidentów zatrudnionych lub współpracujących z firmami GAP. Oferty te przewidywały z jednej strony preferencyjne ceny, a z drugiej strony - możliwość rozbudowania zajęć szkoleniowych o problemy wspólnej platformy metodologicznej GAP. Zaproponowano również rozważenie możliwości sfinansowania przez firmy GAP części kosztów szkoleń (np. w odniesieniu do materiałów szkoleniowych czy też problematyki metodologicznej GAP) dla biegłych rewidentów współpracujących z firmami GAP, co miało stworzyć dodatkową zachętę do uczestnictwa w powyższych szkoleniach. Nie bez znaczenia było także uzyskanie większego efektu integracji GAP. Zadowolone były też firmy szkolące, ponieważ miały w ten sposób

Niemal od początku powołania GAP rozpoczęto też prace metodologiczno-unifikacyjne, z uwzględnieniem nowych uregulowań prawnych oraz ekonomii audytu, dotyczące opracowania na potrzeby uczestników GAP:

- dokumentacji roboczej z badania sprawozdania finansowego (zwłaszcza w odniesieniu do kart specjalistycznych badania poszczególnych zagadnień), ze szczególnym uwzględnieniem uwarunkowań średnich podmiotów gospodarczych, w tym - zakładów służby zdrowia,
- treści i techniki sporządzania wzorcowego raportu z badania sprawozdania finansowego jednostkowego,
- poradnika prowadzenia działalności marketingowej przez firmy audytorskie, ze szczególnym uwzględnieniem metod zwiększania skuteczności tej działalności.

Ponieważ powołany zespół ds. opracowania wspólnej platformy metodologicznej nie wykazał się zbytnią aktywnością - część uczestników GAP zdecydowała się skorzystać odpłatnie z wzorcowej dokumentacji rewizyjnej, udostępnianej w postaci papierowej i elektronicznej przez REWIKS Sp. z o.o.

Ważną funkcją spotkań GAP było też bliższe poznanie się i integracja biegłych rewidentów z Grupy w okolicznościach mniej służbowych. Do dzisiaj zapewne wielu z nich wspomina spotkanie w Domu Polonii w Pułtusku, którego dyrektor † Grzegorz Russak, przyodziany w kontusz, opowiadał o dziejach Pułtuska oraz tajnikach kuchni Domu Polonii, rejs gondolami po Narwi, czy też znakomitych gitarzystów, uświetniających uroczystą kolację.

Równolegle prowadzono w GAP dyskusję na temat możliwych wariantów organizacyjno-prawnych dalszego funkcjonowania Grupy. W jej wyniku rozpatrywano warianty możliwych rozwiązań, według których dalsza współpraca mogłaby być realizowana w formie:

- utworzenia nowego podmiotu w formie spółki (S.A., z o.o.) o uprawnieniach do badania sprawozdań finansowych, z określonym udziałem poszczególnych firm GAP, które nadal będą funkcjonowały,
- inkorporacji firm-uczestników GAP przez jedną lub kilka uzgodnionych firm, które będą ze sobą współpracowały; firmy inkorporowane mogłyby zacząć funkcjonować w formie oddziałów firmy inkorporującej lub też zaprzestać samodzielnej działalności,
- wykupu większościowych udziałów w poszczególnych firmach GAP przez jedną lub kilka uzgodnionych firm,
- holdingu o uprawnieniach do badania sprawozdań finansowych, który w następnej kolejności wykupiłby większościowe udziały w firmach pozostałych uczestników GAP, które nadal będą funkcjonowały; głównym zadaniem holdingu byłoby prowadzenie działalności marketingowej oraz organizowanie bezpośredniego wykonawstwa (przez zlecanie realizacji zadań spółkom-córkom),
- nie posiadającego uprawnień do badania sprawozdań stowarzyszenia osób fizycznych – biegłych rewidentów, w którym na zasadzie członków wspierających i finansujących uczestniczyłyby niezależne firmy GAP, delegujące do stowarzyszenia swoich przedstawicieli-biegłych rewidentów,
- fundacji – również nie posiadającej uprawnień do badania sprawozdań,
- zachowania dotychczasowej formy, z uaktywnieniem działalności.

Formy spółki komandytowej nie rozważano, ponieważ w tamtym okresie nie była to jeszcze forma praktykowana.

Niezależnie od formy – za konieczne uznano zintensyfikowanie działań w kierunku wypracowania wspólnej płaszczyzny marketingowo-realizacyjnej, bazującej na zasadzie, że firmy GAP, które uzyskały zlecenia w rejonie działania innej firmy GAP, bezpośrednie wykonawstwo audytu zlecają w miarę możliwości tej firmie lokalnej.

W przypadku wariantu polegającego na utworzeniu nowych spółek (w tym – ew. holdingu) – zakładano, że ich kapitał zakładowy powinien zapewnić większy dostęp do rynku oraz skuteczną konkurencję z innymi firmami audytorskimi. Przyjmowano, że kapitał ten powinien mieć wysokość ok. 800 tys. – 1.000 tys. zł. Jeden udział powinien wynosić nie mniej, niż 5.000 zł, przy czym każdy z uczestników powinien objąć minimalnie pięć - sześć udziałów.

Na wariant wykupu udziałów większościowych w innych firmach GAP żadna z firm-uczestników GAP nie wyraziła zdecydowanego zainteresowania.

W przypadku powołania stowarzyszenia lub fundacji – to zakładano, że ich celem byłyby działania administracyjno-techniczne na rzecz uczestników GAP, a także – mogłyby one ewentualnie prowadzić działalność gospodarczą inną, niż zastrzeżona dla biegłych rewidentów. Przy ówczesnym stanie prawnym - profitów podatkowych raczej nie dałoby się tutaj uzyskać

Na przełomie 2000 i 2001 r., w związku z nie wniesieniem opłat rocznych na pokrycie kosztów ogólnych funkcjonowania GAP, skreślono z listy GAP część jej uczestników i współpracowników, proponując im przejście na status współpracowników-obserwatorów. Miał też miejsce jeden przypadek skreślenia z listy w związku z niedotrzymywaniem standardów jakości usług. Ponadto jedna osoba odeszła z podmiotu, będącego uczestnikiem-założycielem GAP i założyła nowy podmiot audytorski w formie spółki z o.o., w którego nazwie znalazło się określenie „Grupa Audytorów Polskich". Określenie to nie było zastrzeżonym znakiem towarowym, jednakże jego zastosowanie w nakreślonych okolicznościach w nazwie spółki nie będącej uczestnikiem GAP było w sposób widoczny nieetyczne i zbulwersowało pozostałych uczestników GAP. W wyniku tego, a także dla unikania skojarzeń ze skrótem nazwy standardów zawodowych (np. US GAAP) zdecydowano o zmianie nazwy Grupy na Ogólnopolska Grupa Audytorów (OGA).

Ponadto, ponieważ niektórzy uczestnicy Grupy oczekiwali przekształcenia GAP w spółkę akcyjną, bądź inkorporacji przez inne firmy spośród uczestniczących w GAP - przeprowadzono w tej sprawie wewnętrzną dyskusję, w wyniku której został przez większość zaakceptowany dotychczasowy status GAP/OGA, a firmy oczekujące innego modelu GAP/OGA zrezygnowały z uczestnictwa w GAP/OGA.

Realizacja tak nakreślonych zadań OGA wymagała finansowania. Ponieważ kwestii tej (jak się okazało – dosyć trudnej) nie uzgodniono - formuła nieformalnej OGA po kilku latach wyczerpała się. W związku z tym gdzieś od 2003 r. działalność OGA uległa zawieszeniu. Niemniej nawiązane kontakty procentowały i zapewne procentują w jakimś zakresie do dzisiaj. Pozwalały na podejmowanie dużych projektów, chociażby w związku z badaniem sprawozdań wielooddziałowych jednostek, czy też audytami dużych projektów audytów środków unijnych, realizowanych w formule konsorcyjnej. Dzięki tym kontaktom możliwe było również podjęcie się przez E&P kilkuletniego kontraktu na przeprowadzenie szkoleń z zakresu MSR/MSSF, realizowanego równolegle w każdym z województw.

Poszczególne firmy – uczestnicy GAP/OGA poszły swoimi drogami, bardzo różnymi. Ale to już całkiem inna historia… Z tej natomiast historii wynika, że „w jedności – siła". Ale też – że nawiązanie, a następnie – realizowanie współpracy pomiędzy firmami audytorskimi nie jest sprawą łatwą, z różnych względów, także – nazwijmy to najogólniej – socjologicznych. Przede wszystkim niezbędne jest określenie czytelnych reguł gry, personel otwarty na nowe idee, zaangażowanie współpracujących i konsekwentne dążenie do wyznaczonych celów, ale też i świadomość, że opracowywanie i wdrażanie różnych rozwiązań wymaga - niestety - również zaangażowania finansowego. Niemniej jednak – warto próbować, wyciągając wnioski z zaszłości historycznych. Co – jako prawie (a może – już!) leśny dziadek – dedykuję wszystkim młodym wilczkom i wilkom - biegłym rewidentom.

A korzystając z okazji – pozdrawiam i składam podziękowania wszystkim Kolegom i Koleżankom, z którymi miałem przyjemność i zaszczyt współpracować w ramach GAP/OGA. Aczkolwiek – niestety – w kilku przypadkach te pozdrowienia i podziękowania, z zapewnieniem o wdzięcznej pamięci, kieruję na adres innej już rzeczywistości.