

„Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 66 (122), SKwP, Warszawa 2012, s. 165–177.

Wybrane problemy działania komitetu audytu w jednostkach zainteresowania publicznego

Kazimierz Sawicki *

Wprowadzenie

Wprawdzie historia wskazuje ciągły postęp w zakresie nauki, gospodarki, technologii produkcji, informatyzacji, kultury i cywilizacji społeczeństw, to obecnie największą rolę odgrywają procesy globalizacji gospodarki i rynków pieniężno-kapitałowych. Istotne znaczenie mają szybko rozwijające się centra kapitałowe, banki i duże organizacje (koncerny, holdingi). Należy zaznaczyć, że chociaż są one siłą napędową rozwoju, to ich upadek może spowodować bardzo niekorzystne sytuacje również dla innych podmiotów, regionów, części lub całej gospodarki światowej.

Wydaje się oczywiste, że chcąc zabezpieczyć się w przyszłości przed negatywnymi skutkami bankructw dużych spółek giełdowych i organizacji gospodarczych (Enron, WorldCom, Palmalat), które nastąpiły na początku XXI stulecia, a także przed powtórzeniem się kryzysu finansowego z 2008 r., podjęto i nadal podejmuje się różnego rodzaju działania. Należą do nich m.in. daleko idące zmiany w zakresie rewizji finansowej, obowiązujące w państwach członkowskich Unii Europejskiej. Na szczególną uwagę zasługują wprowadzone zgodnie z dyrektywą 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. pierwszy raz w Polsce rozwiązania prawno-organizacyjne dotyczące powołania i funkcjonowania komitetów audytu, a także określenia ich efektywności w praktyce.

Cele niniejszego artykułu są następujące:

- prezentacja komitetu audytu w systemie kontroli i nadzoru sporządzania i badania sprawozdań finansowych,
- omówienie powołania komitetu audytu, jego zadań i funkcjonowania,
- ukazanie problemu oceny działania komitetu audytu w jednostkach zainteresowania publicznego,
- sformułowanie uwag i wniosków odnośnie do stosowanych obecnie rozwiązań.

W realizacji celu artykułu zastosowano metodę analizy porównawczej tekstów prac publikowanych i ustaw z rozwiązaniami nieobligatoryjnymi i metodę rozumowania dedukcyjnego.

* Prof. zw. dr hab. Kazimierz Sawicki, Katedra Rachunkowości Finansowej i Rachunku Kosztów, Instytut Rachunkowości Uniwersytetu Szczecińskiego, e-mail: ksaw@wneiz.pl



1. Miejsce komitetu audytu w strukturze obecnego systemu nadzoru i kontroli czynności rewizji finansowej

Wykonywanie czynności rewizji finansowej¹ oparte jest na dyrektywie 2006/43/WE, która z kolei uwzględniła kilkuletnie doświadczenia amerykańskie w zapewnieniu bezpieczeństwa obrotu towarowo-pieniężnego w tym kraju. W artykule nie przedstawia się szerokiego zakresu przedmiotowego i podmiotowego tej dyrektywy, ujętego w 55 artykułach, gdyż w 2009 r. Sejm Rzeczypospolitej Polskiej dokonał konwergencji dyrektywy unijnej do polskiej ustawy z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym. Celowe wydaje się jednak wyróżnienie istotnych zmian i nowych rozwiązań prawno-organizacyjnych, które w znacznym stopniu wpłynęły na rozbudowę i kształt systemu nadzoru i kontroli nad audytingiem.

Obecnie w strukturze systemu audytingu czołowe miejsce zajmuje nadzór publiczny. Funkcję tego utworzonego w Polsce pierwszy raz organu sprawuje przede wszystkim Komisja Nadzoru Audytowego, powołana przez Ministra Finansów na czteroletnią kadencję. Przewodniczącą dziewięciosobowej komisji nominuje minister finansów, natomiast niezależność tego organu zapewnia jego skład osobowy, w którym biegli rewidenci nie mogą stanowić większości (Ustawa, 2009, art. 85, ust. 1).

Oprócz Komisji Nadzoru Audytowego, stanowiącej organ kolegialny i niezależny, nadzór sprawuje Krajowa Rada Biegłych Rewidentów (samorząd zawodowy), na której organy delegowano niektóre kompetencje z zakresu nadzoru i zapewnienia jakości rewizji finansowej (*Sprawozdanie z nadzoru publicznego 2011*, s. 1–2). Obowiązki te wykonuje przede wszystkim Krajowa Komisja Nadzoru jako organ Krajowej Izby Biegłych Rewidentów.

Kolejnym organem, o którym mowa pierwszy raz (Ustawa, 2009), jest komitet audytu. Podstawowym zadaniem tego komitetu, powołanego w określonych jednostkach zainteresowania publicznego², jest monitorowanie prac związanych ze sprawozdawczością finansową oraz rewizją finansową, monitorowanie skuteczności systemów kontroli wewnętrznej i audytu wewnętrznego, niezależności podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych i biegłego rewidenta oraz zarządzania ryzykiem³.

¹ Przez termin ten rozumie się badanie, przeglądy sprawozdań finansowych lub inne usługi świadczone, o których mowa w odrębnych przepisach lub standardach rewizji finansowej (Ustawa, 2009, art. 2, pkt 2).

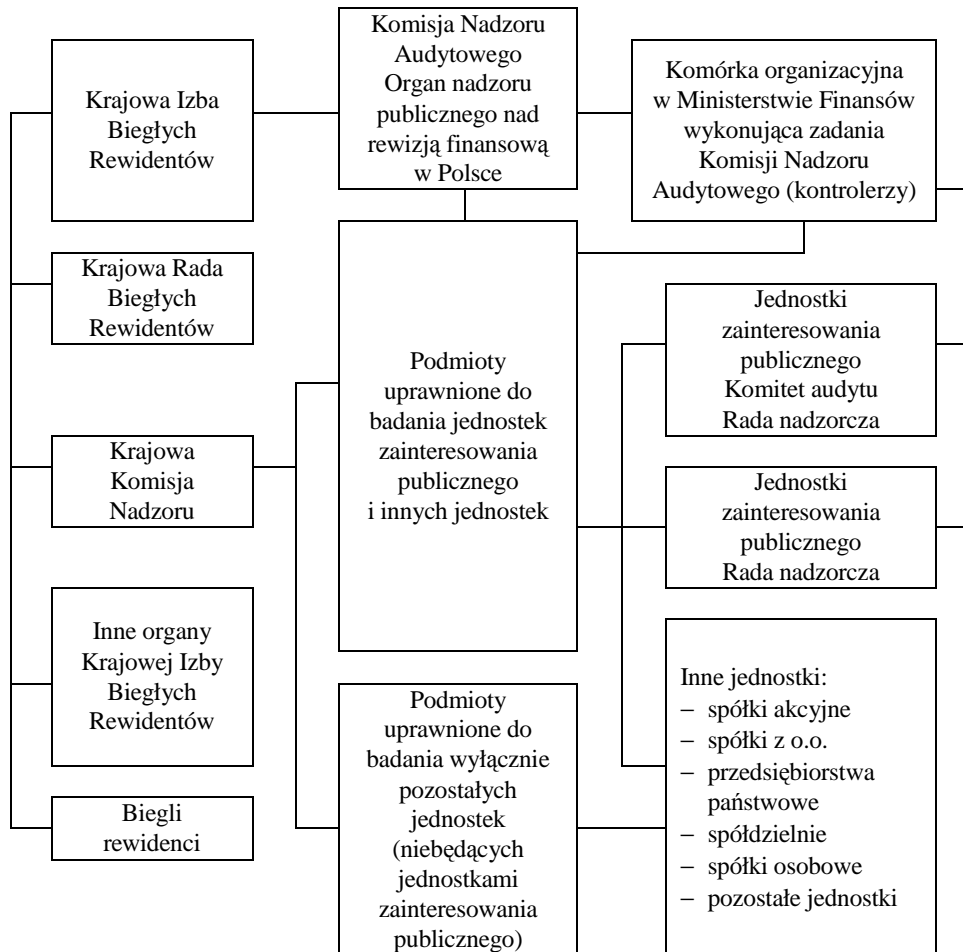
² Przez pojęcie jednostki zainteresowania publicznego, nazywane w dyrektywie 2006/43/WE (art. 2, pkt 13) jednostkami interesu publicznego, rozumie się jednostki podlegające prawu państwa członkowskiego, których zbywalne papiery wartościowe są przeznaczone do obrotu na rynku regulowanym któregośkolwiek z państw członkowskich, instytucje kredytowe oraz zakłady ubezpieczeń. Państwa członkowskie mogą ponadto wyznaczyć inne jednostki interesu publicznego, np. jednostki o doniosłym znaczeniu publicznym ze względu na charakter prowadzonej działalności, ich wielkość lub liczbę zatrudnionych pracowników.

³ Sposób utworzenia, obowiązki, kompetencje i funkcjonowanie komitetu audytu oraz problem oceny jego efektywności przedstawiono w dalszej części artykułu.



Na podstawie ogólnej charakterystyki wybranych organów (izby, komisji, komitetów⁴) można sformułować twierdzenie, że system nadzoru i kontroli czynności rewizji finansowej został znacznie rozbudowany. Obecnie zawiera on nowe elementy i jest wielopoziomowy. Strukturę tego systemu i umiejscowienie w nim komitetu audytu ilustruje rysunek 1.

Rysunek 1. Jednostki zainteresowania publicznego i komitety audytu w polskim systemie rewizji finansowej



Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ustawa (2009).

⁴ W artykule pominięto Krajową Komisję Rewizyjną, Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego, Krajowy Sąd Dyscyplinarny, komisje powołane przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów do zagadnień specjalnych, np. standardów rewizji finansowej.

2. Powołanie i zadania komitetu audytu

Zgodnie z ustawą (2009) komitet audytu działa w jednostkach zainteresowania publicznego. Jego członków powołuje rada nadzorcza lub komisja rewizyjna spośród swoich członków. Wprawdzie w ustawie wymienia się enumeratywnie jednostki zainteresowania publicznego, to jednocześnie określa, które z nich są zwolnione z obowiązku powołania komitetu audytu. Podział jednostek zainteresowania publicznego na te dwie grupy przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Podział jednostek zainteresowania publicznego

Jednostki zainteresowania publicznego	
Klasyfikacja ustawowa jednostek	Jednostki zwolnione z obowiązku tworzenia komitetu audytu
<ol style="list-style-type: none"> 1. Mający siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym państwa Unii Europejskiej, z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego 2. Banki krajowe, oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych 3. Spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe 4. Zakłady ubezpieczeń i główne oddziały zakładów ubezpieczeń oraz zakłady reasekuracji 5. Instytucje pieniądza elektronicznego 6. Otwarte fundusze emerytalne oraz powszechne towarzystwa emerytalne 7. Fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz zamknięte fundusze inwestycyjne, których publiczne certyfikaty inwestycyjne nie zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym 8. Podmioty prowadzące działalność maklerską z wyłączeniem podmiotów prowadzących działalność wyłącznie w zakresie przyjmowania i przekazywania zleceń nabycia lub zbycia instrumentów finansowych lub w zakresie doradztwa inwestycyjnego 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Otwarte fundusze emerytalne, powszechne towarzystwa emerytalne oraz fundusze inwestycyjne 2. Oddziały instytucji kredytowych i oddziałów banków zagranicznych 3. Główne oddziały zakładów ubezpieczeń 4. Banki spółdzielcze 5. Jednostki zainteresowania publicznego, w których nie powołano rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej 6. Spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe

Źródło: Ustawa (2009, art. 2, pkt 4 oraz art. 86, ust. 2).

Obowiązek utworzenia komitetów audytu dotyczy tych jednostek, w których rada nadzorcza składa się z więcej niż pięciu członków. Jeżeli skład rady nadzorczej jest mniejszy, to zadania tego komitetu mogą być powierzone radzie nadzorczej.

Ważne wydaje się to, że rozwiązanie przyjęte w ustawie (2009) zawęża możliwość powołania komitetu audytu w innych dużych organizacjach gospodarczych, w których rada nadzorcza liczy nie więcej niż 5 członków. Ograniczenia takiego



nie zawiera dyrektywa 2006/43/WE (art. 43), w myśl której rada nadzorcza bez komitetu audytu powinna funkcjonować tylko w jednostkach małych i średnich.

W skład komitetu audytu wchodzi co najmniej 3 członków, spośród których przynajmniej jeden członek powinien spełniać warunki niezależności i mieć kwalifikacje w dziedzinie rachunkowości lub rewizji finansowej. Zgodnie z zasadą racjonalnego działania liczba członków komitetu audytu powinna zależeć od liczby i znaczenia zadań określonych przez radę nadzorczą, liczby członków rady nadzorczej, rodzaju działalności i wielkości spółki.

Jeżeli ustawa (2009) tylko wskazuje na wymóg posiadania przez członków komitetu audytu kwalifikacji w dziedzinie rachunkowości lub rewizji finansowej, to celowe wydaje się sprecyzowanie rodzaju i zakresu tych wymagań. W związku z tym, zasadne wydają się następujące warunki stawiane komitetowi audytu (*Dobre praktyki komitetów audytu*, 2010):

- 1) każdy członek komitetu audytu już w momencie powołania powinien mieć wiedzę z zakresu finansów w stopniu umożliwiającym zrozumienie i interpretację sprawozdań finansowych, a przewodniczący komitetu mieć stosowne kwalifikacje w zakresie rachunkowości lub rewizji finansowej;
- 2) jeżeli w spółce nie utworzono komitetu audytu, to jego zadania wykonują wszyscy członkowie rady pod kierownictwem niezależnego członka rady legitymującego się kwalifikacjami w zakresie rachunkowości lub rewizji finansowej, jednak nie powinien nim być przewodniczący rady nadzorczej;
- 3) wymóg kwalifikacji w zakresie rachunkowości lub rewizji finansowej uznaje się za spełniony, jeżeli członek rady nadzorczej ma istotne doświadczenie w zarządzaniu finansami spółek handlowych, audycie wewnętrznym lub badaniu sprawozdań finansowych, a ponadto:
 - a) ma tytuł biegłego rewidenta lub analogiczny uznany certyfikat międzynarodowy, lub
 - b) ma stopień lub tytuł naukowy z dziedziny rachunkowości albo rewizji finansowej, lub
 - c) legitymuje się wieloletnim doświadczeniem na stanowisku dyrektora finansowego w spółkach publicznych lub w pracy w Komitecie audytu takich spółek.

Oprócz posiadania omówionych powyżej kwalifikacji, ważnym warunkiem stawianym co najmniej jednemu członkowi komitetu audytu jest jego niezależność. Wymagania w tym zakresie, określone w ustawie (2009, art. 56, ust. 3 pkt 1,3 i 5) nie są tożsame z tymi, które zawierają *Dobre praktyki komitetów audytu* (2011) i ustawa Sarbanes-Oxley (*Komitet audytu*, 2011). Różnice w wymaganiach dotyczących niezależności członka komitetu audytu przedstawiono w tabeli 2.

W nawiązaniu do treści zawartych w tabeli 2 warto zaznaczyć, że według ustawy amerykańskiej wszyscy członkowie komitetu audytu powinni być niezależni, a nie tylko jedna osoba. Z kolei polskie prawo uznaje posiadanie nawet jednej akcji spółki, w której osoba jest członkiem komitetu audytu, za sprzeczne z zasadą niezależności, gdy (*Dobre praktyki spółek notowanych na GPW*, 2011) dopuszczają posiadanie przez członka komitetu audytu prawa wykonywania do 5% liczby głosów na walnym zgromadzeniu akcjonariuszy.



tabela



Zadania i kompetencje, które w szczególności należą do komitetu audytu, określa ustawa (2009, art. 86). Uzasadnione rozwinięcie zawartych w niej podstawowych zadań i uprawnień komitetu audytu przedstawiono w tabeli 3.

Tabela 3. Zadania i uprawnienia komitetu audytu

Zadania	Uprawnienia
<ul style="list-style-type: none"> • Ustalenie z radą nadzorczą na początku każdego roku zakresu zadań i sposobu ich wykonania w danym roku • Monitorowanie procesu sprawozdawczości finansowej • Monitorowanie wykonywanych czynności rewizji finansowej • Monitorowanie skuteczności systemów kontroli wewnętrznej • Nadzór nad działaniem audytu wewnętrznego i monitorowanie jego skuteczności • Opiniowanie kandydata na zarządzającego działem audytu, jego zwalniania i wynagrodzenia • Monitorowanie skuteczności zarządzania ryzykiem mającym istotny wpływ na funkcjonowanie spółki • Monitorowanie niezależności biegłego rewidenta i podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, w tym w przypadku świadczenia usług, o których mowa w art. 48 ust. 3 ustawy o audytingu (doradztwo podatkowe, wykonywanie ekspertyz lub opinii ekonomiczno-finansowych itp.) • Rekomendowanie radzie nadzorczej lub innemu organowi nadzorującemu podmiotu uprawnionego do przeprowadzenia czynności rewizji finansowej jednostki • Wydawanie radzie nadzorczej zaleceń dotyczących ponownego powołania i odwołania biegłego rewidenta (podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych) przez organ do tego uprawniony, a także ustalenie powodu rezygnacji z jego usług. • Opiniowanie sprawozdania zarządu z działalności jednostki i wniosków zarządu co do podziału zysku (pokrycia strat) oraz przedstawienie radzie nadzorczej rekomendacji odnośnie do ich oceny 	<ul style="list-style-type: none"> • Uprawnienia odnośnie do dostępu do wszelkich informacji spółki, jak również do prowadzenia lub zlecenia, za zgodą rady nadzorczej, badań i analiz w zakresie swojej odpowiedzialności • Rekomendowanie radzie nadzorczej powołanie niezależnych specjalistów lub biegłych w celu pozyskania odpowiednich opinii eksperckich na potrzeby badań oraz postępowań wyjaśniających • Uprawnienie do bezpośredniego kontaktu z kierownictwem spółki, podległymi pracownikami, a także z podmiotami świadczącymi usługi na rzecz spółki oraz żądania niezbędnych wyjaśnień. • Prawo wyrażania własnej opinii w zakresie prowadzonego nadzoru; w przypadku wystąpienia między komitetem audytu a radą nadzorczą istotnej różnicy zdań, która nie może być wyjaśniona, komitet audytu powinien mieć możliwość przedstawienia swojej opinii akcjonariuszom

Źródło: opracowanie własne na podstawie Kaczorek (2011, s. 177–184), *Komitet audytu* (2011, s. 85–86, 138), *Dobre praktyki komitetów audytu* (2011).

3. Zasady działania komitetu audytu

Zadania komitetu audytu ustala się w regulaminie opracowanym zgodnie z powołaną ustawą (2009). Zważywszy, że zawiera ona tylko ogólne zasady funkcjonowania komitetu audytu, w toku przygotowania regulaminu powinno uwzględniać się np. *Dobre praktyki spółek notowanych na GPW*, rekomendacje Komisji Nadzoru



Finansowego, opracowania i zalecenia Komisji Europejskiej dotyczące roli dyrektorów nie wykonawczych, wskazówki Polskiego Instytutu Dyrektorów i *Association of Chartered Certified Accountants* (ACCA). Treści regulaminu, spełniające co najmniej wymagania określone w przepisach prawa, należy dostosować do specyfiki działalności jednostki, w której powołano komitet audytu, przedstawić szczegółowo, jasno i jednoznacznie, a także w powiązaniu z regulaminem rady nadzorczej i komisji rewizyjnej. Oprócz zasad działania, zadań, obowiązków i uprawnień członków komitetu audytu, w regulaminie ustala się na przykład (*Komitet audytu*, 2011):

- sposób prowadzenia posiedzeń,
- częstotliwość i terminy odbywania posiedzeń,
- uprawnienia do zgłaszania zagadnień na posiedzeniu, sposób formułowania i akceptacji ustaleń,
- tryb sporządzania okresowych sprawozdań z działania komitetu na potrzeby rady nadzorczej, a także sposób opracowania, zakres i treści samooceny działalności komitetu za rok sprawozdawczy⁵.

Skuteczne i efektywne funkcjonowanie komitetu audytu ułatwiają przepisy określające obowiązki innych osób fizycznych i prawnych wobec tego komitetu. Na przykład podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych jest zobligowany (ustawa, 2009):

- 1) przesłać do Krajowej Rady Biegłych Rewidentów (KRBR), w terminie do 31 stycznia roku następnego, informację o podpisanych umowach na wykonywanie czynności rewizji finansowej z jednostkami zainteresowania publicznego oraz inne szczegółowe informacje; informacje te KRBR przekazuje Komisji Nadzoru Audytowego;
- 2) złożyć w każdym roku komitetowi audytu w jednostce zainteresowania publicznego:
 - a) oświadczenie poświadczające niezależność podmiotu uprawnionego i biegłych rewidentów wykonujących czynności rewizji finansowej,
 - b) informacje dotyczące usług, o których mowa w ustawie (2009, art. 48, ust. 2), świadczonych na rzecz tej jednostki (doradztwo podatkowe, ekspertyzy i opinie ekonomiczno-finansowe itp.),
- 3) do pisemnego informowania komitetu audytu o zagrożeniach niezależności podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych oraz czynnościach zastosowanych w celu ograniczenia tych zagrożeń (Ustawa, 2009, art. 7 i 88).

Trafne i uzasadnione jest twierdzenie, że jakość czynności rewizji finansowej oraz przydatność wyników badania sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego przez biegłego rewidenta i działania komitetu audytu zależą w znacznym stopniu od ich współpracy. Jak zaznacza Majek (2011, s. 62): „Nowy standard [MSRF 260 – przypis K.S.] nakłada na biegłego rewidenta obowiązek promowania skutecznego dwustronnego komunikowania się podczas badania.

⁵ Wymóg sporządzania tych sprawozdań i dokonywania oceny komitetu audytu zawierają *Dobre praktyki spółek notowanych na GPW* (2011), natomiast ustawa (2009) nie nakłada takiego obowiązku.



Biegły rewident jest odpowiedzialny za podjęcie działań mających na celu osiągnięcie skutecznej dwustronnej komunikacji, a jeżeli się to nie powiedzie, za podjęcie dalszych właściwych działań”.

W praktyce ważna jest współpraca komitetu audytu z radą nadzorczą, audytorem wewnętrznym i zarządem. Stałe kontakty komitetu z radą nadzorczą i audytorem wewnętrznym umożliwiają eliminację sytuacji, w których członkowie komitetu wykonują te same prace, które zostały ujęte w planach lub są już realizowane przez radę nadzorczą albo audyt wewnętrzny. Funkcjonowanie w jednostce zainteresowania publicznego komitetu audytu i zarządu jako partnerów jest korzystne również z tego względu, że zarząd i podlegli mu pracownicy mają największe możliwości przygotowania i przekazania komitetowi audytu informacji o przeszłych i bieżących działaniach jednostki. I odwrotnie, jeżeli zarząd potrzebuje wskazówek lub opinii w sprawach budzących wątpliwość, to w ich rozstrzygnięciu powinien mu pomóc komitet audytu.

4. Problem oceny funkcjonowania komitetu audytu

Wspomniano uprzednio, że komitet audytu powinien przekazywać radzie nadzorczej okresowo sprawozdanie ze swojej działalności oraz raz w roku swoją samoocenę. Sprawozdania okresowe zawierają zazwyczaj informacje o stopniu wykonania planu pracy, przyczynach odstąpienia od realizacji określonych zadań, istotnych zaleceniach i rekomendacjach, sytuacjach i zjawiskach wymagających szczególnej uwagi, formach aktualizacji i pogłębiania wiedzy zawodowej.

Ocena funkcjonowania audytu powinna być dokonana w sposób ustalony w regulaminie pracy rady nadzorczej i komitetach audytu. Może jej dokonać przewodniczący rady nadzorczej lub rada w pełnym składzie. Sformułowanie oceny ogólnej ułatwia samoocena poszczególnych członków komitetu audytu. Dysponując arkuszami samooceny, można opracować ocenę całokształtu działania komitetu audytu. W przypadku stwierdzenia, że w komitecie brakuje osoby mającej niezbędne kompetencje zasadne może być zaproponowanie na zwyczajnym zebraniu akcjonariuszy zwiększenie składu komitetu audytu lub zmiana dotychczasowego członka komitetu na osobę mającą wymagane kwalifikacje.

Celowość powołania, sposób działania, przydatność w zapewnieniu wysokiej jakości usług biegłego rewidenta jest szeroko dyskutowana, zwłaszcza po wprowadzeniu w życie dyrektywy 2006/43/WE. Zgłaszając wątpliwość co do skuteczności zapewnienia rzetelności i niezależności czynności rewizji finansowej poprzez rekomendację komitetu audytu wyboru firmy audytorskiej, proponuje się, aby biegłego rewidenta dla jednostek zainteresowania publicznego (JZP) wybierał zespół powołany np. przez Komisję Nadzoru Finansowego. Zdaniem Andrzejewskiego (2011, s. 5) „jest to uzasadnione faktem, że w przypadku JZP właścicielem tych jednostek może się czuć każdy obywatel, a więc nie tylko większościowi lub znaczący akcjonariusze”.



Ustalenie skuteczności i efektywności funkcjonowania komitetu audytu jest szczególnie trudne ze względu na brak jednoznacznych i wymiernych kryteriów oceny. W badaniach przeprowadzonych przed 2008 r. w Stanach Zjednoczonych i Europie Zachodniej przyjęto, że najistotniejszymi czynnikami wpływającymi na efektywność komitetu audytu są (Dobija, 2009, s. 40–41):

- skład komitetu audytu,
- uprawnienia ustalone w regulaminie komitetu,
- zasoby postawione do dyspozycji komitetu audytu,
- zaangażowanie w pracach komitetu jej członków.

Badania te dostarczyły informacji o sposobie funkcjonowania komitetów audytu w różnych jednostkach, w jakich przypadkach wykonywały swoje zadania dobrze, a w jakich w stopniu niesatysfakcjonującym, jak oceniono współpracę komitetu audytu z radą nadzorczą, zarządem, biegłym rewidentem, audytorem wewnętrznym, kontrolą wewnętrzną. W wyniku badań nie określono jednak siły oddziaływania (wagi) poszczególnych czynników; konsekwencją tego była niemożliwość ustalenia ogólnej oceny efektywności pracy poszczególnych komitetów i dokonania analizy porównawczej.

W związku z konsultacjami na temat identyfikacji obszarów zniekształceń sprawozdań finansowych i słabości przepisów regulacyjnych (*Zielona Księga*, 2009) ważną wydaje się rezolucja Parlamentu Europejskiego w części dotyczącej komitetu audytu, wskazująca, że (Parlament Europejski, 2011, s. 30–32):

- 1) dyskusja na temat roli biegłego rewidenta musi iść w parze ze wzmocnieniem roli komitetów ds. audytu – obecnie mało skutecznych oraz dobozem informacji na temat finansów i ryzyka wymagających przedłożenia przez przedsiębiorstwa,
- 2) komitety ds. audytu odgrywają ważną rolę nadzorczą w zapewnieniu niezależności biegłego rewidenta; Parlament zwraca się do Komisji o wydanie wytycznych mających charakter pomocy w tej kwestii dla komitetów ds. audytu.

Zawarty w rezolucji Parlamentu Europejskiego zapis o małej skuteczności działań komitetu audytu potwierdzają badania przeprowadzone w latach 2009 i 2010, czyli w okresie obowiązywania ustawy (2009), którymi objęto 15 jednostek z indeksu WIG-20 i 14 jednostek z indeksu WIG-40 na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. W podsumowaniu badań (Dobija, 2011, s. 20–21) stwierdza się m.in., że:

- praktyka z trudem nadąża za rozwojem regulacji w zakresie ładu korporacyjnego, a zwłaszcza funkcjonowania i nadzoru sprawowanego przez komitet audytu;
- obecny stan rzeczy powoduje występowanie istotnych luk między deklaracjami dotyczącymi wykonywanych zadań w regulaminie komitetu a sprawozdaniami z realizowanych zadań;
- w badanych spółkach można zauważyć zmianę z ceremonialnego charakteru zaangażowania komitetu audytu w sprawowaniu nadzoru nad biegłym rewidentem na podejście bardziej profesjonalne.

Studia literaturowe i fragmentaryczne badania empiryczne nie dają jednoznacznej odpowiedzi na podstawowe pytanie, w jakim stopniu prace komitetu audytu są



użyteczne dla jednostki i jaka jest ich efektywność. Zazwyczaj prace komitetu audytu ocenia się na podstawie analizy rodzaju i zakresu nałożonych nań obowiązków oraz ich porównania z wykonaniem. Im mniejsza jest różnica między zadaniami ustalonymi w regulaminie komitetu a ich realizacją, tym wyżej ocenia się działalność komitetu. Zakładając prawidłowość stosowanego regulaminu, problemem jest ustalenie, czy wykonanie 15 zadań na ogólną liczbę 20 zadań oznacza 75-proc. skuteczność funkcjonowania komitetu, ponieważ rola (ciężar gatunkowy, waga) poszczególnych zadań nie jest identyczna.

Wyniki badania wymienionych w artykule czterech najważniejszych czynników wpływających na efektywność funkcjonowania komitetu audytu (skład osobowy, uprawnienia, zasoby, zaangażowanie) uniemożliwiają ustalenie ogólnej oceny zasadności i efektywności komitetu oraz przeprowadzenie analizy porównawczej. Moim zdaniem dysponowanie dużymi zasobami ma relatywnie mniejszy wpływ na jakość i efektywność pracy komitetu audytu niż profesjonalizm i zaangażowanie jego członków. Ze względu na niewymierność czynników poza zakresem rozważań pozostaje oczywiście ocena efektywności wyrażona w jednostkach pieniężnych. Twierdzenia te wskazują na celowość prowadzenia dalszych badań nad skutecznością i efektywnością działania poszczególnych komitetów audytu w Polsce.

Podsumowanie

Powstanie dużych organizacji gospodarczych, nazywanych jednostkami zainteresowania publicznego, oraz rozwój rynków finansowych stworzyły potrzebę poszukiwania nowych rozwiązań prawno-organizacyjnych w zakresie nadzoru, dostosowanych do prowadzenia działalności w warunkach globalizacji. Jednym z nich jest ustawowy obowiązek powołania w jednostkach zainteresowania publicznego państw członkowskich Unii Europejskiej komitetów audytu.

Brak wieloletnich doświadczeń i ogólne zapisy ustawowe utrudniają organizację i funkcjonowanie komitetu audytu, a także jego ocenę. Dlatego w końcowej części artykułu i streszczeniu przedstawiono i rozważono niektóre rozwiązania oraz wskazano problemy, których rozwiązanie będzie sprzyjać zwiększeniu skuteczności działania komitetu audytu.

Literatura

- Andrzejewski A. (2011), *Quo Vadis, Auditing?*, „Rachunkowość – Audytor”, nr 2.
- Dobja D. (2009), *Problemy ustalenia efektywności komitetów audytu – istniejący dorobek i kierunki dalszych badań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 50 (106), SKwP, Warszawa, s. 40–41.
- Dobja D. (2011), *Komitet audytu a nadzór nad biegłym rewidentem. Praktyka polskich spółek giełdowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 59 (115), SKwP, Warszawa, s. 20–21.
- Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG, Dz. Urz. UE L157/87 z 9.06. 2006 r.



- Kaczorek M. (2011), *Współpraca biegłego rewidenta z komitetem audytu*, [w:] *Rewizja finansowa w warunkach nadzoru publicznego*, KIBR, Warszawa.
- Komitet audytu pierwsze kroki. Przewodnik dla praktyków* (2011), P. Spiechowicz (red.), Wydawnictwo 4dot, Warszawa.
- Majek W. (2011), *Praktyczne aspekty współpracy biegłego rewidenta z komitetem audytu w kontekście wymagań MSRF 260 oraz ustawy o biegłych rewidentach*, [w:] *Wpływ Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej na praktykę rewizji finansowej w Polsce*, KIBR, Warszawa, s. 61–67.
- Parlament Europejski o rewizji finansowej* (2011), „Rachunkowość – Audytor”, nr 4.
- Sprawozdanie z nadzoru publicznego nad rewizją finansową za rok 2010* (2011), „Rachunkowość – Audytor”, nr 3.
- Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, Dz. U. 2009, nr 77, poz. 649 z późn. zm.

Źródła internetowe

- Dobre praktyki komitetów audytu w Polsce* (2010), Polski Instytut Dyrektorów, 25.03.2010 r., www.pid.org.pl (dostęp: 20.02.2012).
- Dobre praktyki spółek notowanych na GPW* (2011), załącznik do uchwały nr 20/1287/2011 Rady Giełdy z dnia 19 października 2011 r., www.corp.gov.gpw.pl (dostęp: 20.02.2012).
- Zielona księga, Polityka badania sprawozdań finansowych – lekcje wyciągnięte z kryzysu*, Komisja Europejska Bruksela, 13.10.2009 r., KOM (2010)561, www.kibr.org.pl (dostęp 22.11.2009).

Streszczenie

Celem artykułu jest prezentacja komitetu audytu w systemie kontroli i nadzoru procesu sporządzania i badania sprawozdań finansowych oraz sformułowanie uwag i wniosków odnośnie do stosowanych obecnie rozwiązań. Zawarte w artykule treści ukazały, że: • wskutek włączenia do systemu nadzoru i kontroli rewizji finansowej nowych elementów w postaci powołania organu nadzoru publicznego i komitetu audytu obecnie struktura tego systemu jest wielopoziomowa i bardzo złożona • ze względu na istotne różnice między zapisami w ustawie o auditingu a zaleceniami i wskazówkami innych profesjonalnych organów i stowarzyszeń, słuszne wydaje się dokonanie w ustawie niektórych zmian, uwzględniających stanowisko innych jednostek, w tym Krajowej Rady Biegłych Rewidentów, Rady Giełdy Papierów Wartościowych i Polskiego Instytutu Dyrektorów • nie ma obecnie metody pozwalającej obiektywnie ocenić efektywność funkcjonowania komitetu. Do czasu znalezienia nowej metody zasadne wydaje się traktowanie dotychczasowych ocen jako ocen w znacznym stopniu subiektywnych. Wniosek główny: w celu usprawnienia pracy komitetów audytu, poprawienia ich skuteczności i efektywności wskazane jest dokonanie zmian w przepisach regulujących, badanie relacji ustalone wymogi / spełnienie ich w praktyce, poszukiwanie metody obiektywnej oceny działania komitetu audytu.

Słowa kluczowe: komitet audytu, jednostka zainteresowania publicznego, badanie / rewizja finansowa sprawozdań finansowych, organ nadzoru publicznego.

Summary

Selected aspects of the functioning of audit committees in public interest entities

The article presents the role of the audit committee in the system of control and supervision of financial statements preparation and inspection, and formulates comments and conclusions about the current solutions. The analysis indicates that: • inclusion of new elements (a public supervision body and an audit committee) in the supervision and control system of auditing resulted in making its structure multileveled and considerably complex • due to significant differences between regulations of the Act



on Auditing and recommendations and guidelines of other professional bodies and associations it seems justified to make amendments to the Act, taking into consideration opinions of other entities, like the National Board of Statutory Auditors, the Board of the Stock Exchange and the Polish Institute of Directors • currently there is no objective method allowing the efficiency of the functioning of the committee to be assessed; until it is found, it seems justified to consider the currently used methods as significantly subjective. The main conclusion is that in order to improve the functioning of audit committees and their efficiency and effectiveness, it is advised to amend the present legislation, to examine the relationship between the established requirements and their fulfillment in practice, and to search for an objective method of assessing the activity of audit committees.

Keywords: audit committee, public interest entity, examining / control financial statements, public supervision body.





Tabela 2. Wymagania niezależności stawiane członkowi komitetu audytu posiadającemu kwalifikacje w dziedzinie rachunkowości lub rewizji finansowej

Ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach	<i>Dobre praktyki spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych</i>	Ustawa Sarbanes-Oxley
<p>Bezstronność i niezależność nie jest zachowana, jeżeli członek komitetu audytu:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) posiada udziały, akcje lub inne tytuły własności w jednostce, w której jest członkiem komitetu audytu lub w jednostce z nią powiązanej; 2) jest małżonkiem, krewnym lub powinowatym w linii prostej do drugiego stopnia lub jest powiązany z tytułem opieki, przysposobienia lub kurateli z osobą będącą członkiem organów nadzorujących, zarządzających lub administrujących jednostkami, w której jest członkiem komitetu audytu; 3) w ostatnich 3 latach uczestniczył w prowadzeniu ksiąg rachunkowych lub sporządzaniu sprawozdania finansowego jednostki, w której jest członkiem komitetu audytu. 	<p>Niezależność członka rady nadzorczej jest zachowana, jeżeli:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) nie jest akcjonariuszem lub nie reprezentuje w żaden sposób akcjonariusza (akcjonariuszy) mającego (mających) prawo do wykonywania 5% i więcej ogólnej liczby głosów na walnym zgromadzeniu; 2) nie jest dyrektorem wykonawczym lub zarządzającym spółki lub spółki stowarzyszonej i nie piastował takiego stanowiska w ciągu ostatnich 5 lat; 3) nie jest członkiem bliskiej rodziny dyrektora wykonawczego lub zarządzającego lub osób w sytuacjach opisanych w innych punktach; 4) nie jest pracownikiem spółki lub spółki stowarzyszeniowej; nie był w takiej sytuacji w ciągu ostatnich 3 lat; 5) nie otrzymuje ani nie otrzymał dodatkowego wynagrodzenia w znaczącej wysokości od spółki lub spółki stowarzyszonej, oprócz wynagrodzenia otrzymywanego jako dyrektor niewykonawczy lub członek rady nadzorczej; 6) nie jest obecnie lub w ciągu ostatnich 3 lat nie był wspólnikiem lub pracownikiem obecnego lub byłego biegłego rewidenta (zewnętrznego) spółki lub spółki stowarzyszonej. 7) nie utrzymuje obecnie ani nie utrzymywał w ciągu ostatniego roku znaczących stosunków handlowych ze spółką stowarzyszoną, bezpośrednio lub w charakterze wspólnika, akcjonariusza, dyrektora lub pracownika wysokiego szczebla organu utrzymującego takie stosunki handlowe; 8) nie jest dyrektorem wykonawczym lub zarządzającym spółki, jest dyrektorem niewykonawczym albo członkiem rady nadzorczej i nie ma innych znaczących powiązań z dyrektorami wykonawczymi spółki przez udział w innych spółkach lub organach; 9) nie pełni funkcji w radzie nadzorczej ani jako dyrektor niewykonawczy ani jako dyrektor będący członkiem rady nadzorczej dłużej niż przez trzy kadencje lub dłużej niż 12 lat, kiedy prawo krajowe przewiduje bardzo krótki wymiar normalnych kadencji. 	<p>Niezależność członka komitetu audytu jest zachowana, jeżeli:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) nie jest osobą stowarzyszoną ze spółką lub jej spółkami zależnymi. Osobę stowarzyszoną należy rozumieć jako osobę, która bezpośrednio lub pośrednio poprzez jednego lub wielu pośredników kontroluje lub jest kontrolowana przez spółkę. Poprzez kontrolę rozumie się możliwość wywierania bezpośredniego wpływu na decyzje zarządcze i politykę kontrolowanego. Możliwość ta wynika z posiadania akcji, zwartych kontraktów lub innych źródeł. Ponadto przyjmuje się, że posiadanie mniej niż 10% praw głosu nie jest postrzegane jako sprawowanie kontroli; 2) nie uzyskuje żadnego wynagrodzenia od spółki z tytułu usług konsultingowych, doradczych lub innych, za wyjątkiem wynagrodzenia za pełnienie obowiązków dyrektora.

Źródło: *Komitet audytu* (2011, załącznik 2).