

Piotr Bednarek

ROLA KOMITETU AUDYTU W TWORZENIU SKUTECZNEGO NADZORU KORPORACYJNEGO

Wprowadzenie

Funkcja audytu wewnętrznego jest zależna od oczekiwań ze strony wewnętrznych i zewnętrznych użytkowników informacji. W różnych branżach występują różne potrzeby w zakresie usług audytowych. Przykładowo, w bankach i zakładach ubezpieczeń cele audytu wewnętrznego dotyczą głównie zapewnienia prawidłowej gospodarki środkami pieniężnymi. Zadaniem audytora wewnętrznego jest monitorowanie procesów świadczenia usług finansowych w celu ochrony aktywów, a w szczególności zapobiegania kradzieżom gotówki. W audycie wewnętrznym przedsiębiorstw produkcyjnych i transportowych przez pewien czas stosowano podejście zorientowane bardziej operacyjnie. Audytorzy wewnętrzeni zajmowali się przeprojektowywaniem i udoskonalaniem procesów biznesowych w obszarach zarządzania łańcuchem dostaw, zarządzania relacjami z klientami, produkcji, marketingu, rachunkowości itp. W sektorze publicznym audyt wewnętrzny koncentruje się na realizacji zadań publicznych z korzyścią dla całego społeczeństwa lub dla pojedynczych obywateli. Organizacje z różnych sektorów gospodarki mają różne wymagania co do zapewnień, a więc również potrzeby w zakresie usług audytu wewnętrznego są różne. W zależności od konkretnych potrzeb danej organizacji i całego społeczeństwa, funkcja audytu wewnętrznego może pełnić różne role.

1. Pojęcie nadzoru korporacyjnego

Nadzór korporacyjny jest w literaturze różnie definiowane. Wynika to w dużej mierze z faktu, iż ten obszar badawczy w ostatnim czasie szybko się rozwija. Jednym z powodów do prowadzenia badań w tym obszarze były dowody niewystarczającej skuteczności tego nadzoru w praktyce. W ciągu ostatnich dziesięciu lat miało miejsce kilka upadków dużych firm, które wynikały z oszustw popełnianych na dużą skalę przez ich kierownictwo. Duże straty finansowe przyciągnęły uwagę opinii publicznej i spowodowały określone żądania ze strony inwestorów, wierzycieli i innych interesariuszy, co do wzmocnienia nadzoru korporacyjnego.

Na potrzeby niniejszego artykułu przyjęto definicję zaproponowaną przez R.A.G Monks i N. Minow, która określa nadzór korporacyjny, jako:

„instytucje i procesy zachodzące w sferze tworzenia zasobów korporacji oraz zarządzania nimi, a także rozwoju jej relacji z otoczeniem, które mają służyć maksymalizacji tworzenia bogactwa (inwestorów), ale w sposób nienakładający niewłaściwych kosztów na innych lub na społeczeństwo jako całość”¹.

W tym kontekście, postawiono ważne pytanie: jak organizacje zapewnią, że planowane działania i wytyczne są rzeczywiście realizowane i funkcjonują zgodnie z założeniami? Audyt wewnętrzny może przejąć tę ważną rolę w udzielaniu takiego zapewnienia i w ten sposób może promować nadzór korporacyjny.

2. Funkcje komitetu audytu w zakresie nadzoru korporacyjnego

W Stanach Zjednoczonych pojawiło się w ostatnich latach wiele publikacji o komitetach audytu. Przykładowo, każda z międzynarodowych dużych firm audytorskich opublikowała wytyczne dla komitetów audytu. Utworzono dwa komitety, które zajmowały się tą tematyką, takie jak: Blue Ribbon Committee i NACD Blue Ribbon Commission. Poza tym Komisja Papierów Wartościowych i Giełd (SEC) opublikowała nowe zasady ujawniania informacji o komitetach audytu. Krajowe giełdy papierów wartościowych wprowadziły nowe wymagania dla przedsiębiorstw notowanych na giełdzie w zakresie komitetów audytu. Dodatkowo Rada Standardów Audytu Amerykańskiego Stowarzyszenia Certyfikowanych Biegłych Księgowych AICPA zwiększyła wymagania w zakresie prowadzenia konsultacji między

¹ K.A. Lis, H. Sterniczuk, *Nadzór korporacyjny*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005, s. 32.

biegłymi rewidentami i komitetami audytu. Przypadek Enronu skłonił wielu znawców tej tematyki do kontynuowania badań o roli komitetów audytu w nadzorze korporacyjnym.

Obecnie w literaturze anglosaskiej rola komitetów audytu została określona przede wszystkim jako: „wspieranie odpowiedzialnego ujawniania informacji finansowych oraz czynnego, uczestniczącego nadzoru”². Komitet Blue Ribbon określił rolę nadzorczą komitetu audytu jako „zapewnianie, że istnieją polityki zapewnienia jakości rachunkowości, mechanizmy kontroli wewnętrznej oraz niezależni i obiektywni biegli rewidentci, aby wykrywać oszustwa, zapobiegać ryzyku finansowemu i promować ujawnienia dokładnych, wysokiej jakości oraz aktualnych informacji głównie finansowych dla rady, rynków i akcjonariuszy”³.

Pełniąc istotną rolę w nadzorze korporacyjnym, komitet audytu może być niezbędnym elementem, który przyczyni się do zapewnienia jakości sprawozdawczości i kontroli, jak również właściwej identyfikacji i zarządzania ryzykiem”⁴.

Trzy podstawowe funkcje komitetu audytu zostały sformułowane przez następująco:

- 1) monitorowanie procesów sprawozdawczości finansowej,
- 2) nadzorowanie systemu kontroli wewnętrznej,
- 3) nadzorowanie pracy audytorów wewnętrznych i biegłych rewidentów⁵.

Zdaniem wielu autorów, najważniejszym zadaniem komitetu audytu jest monitorowanie procesów sprawozdawczości finansowej, głównie w celu wspierania w zapewnieniu wiarygodnej sprawozdawczości finansowej. Działania w tym obszarze obejmują przegląd sprawozdań finansowych i innych ujawnionych informacji, ocena jakości wykazanych przez organizację zysków, zadawanie trudnych pytań zarządowi oraz ocenę ryzyka sfalszowania sprawozdań finansowych.

² *Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees*, New York Stock Exchange and National Association of Securities Dealers, New York 1999, s. 7.

³ *Ibidem*, s. 20.

⁴ *Report of NACD Blue Ribbon Commission on Audit Committees: A Practical Guide*, National Association of Corporate Directors, Washington, DC 2000, s. 1.

⁵ *Ibidem*, s. 2.

W związku z nadzorowaniem systemu kontroli wewnętrznej, rolę komitetu audytu upatruje się w ocenie „nastawienia na górze”⁶, zapewnianiu że ryzyko związane z działalnością operacyjną jest oceniane i ograniczane, oraz zapewnianiu że zarząd reaguje na słabości systemu kontroli wewnętrznej. Zaleca się, aby w tym obszarze podstawą nadzoru ze strony komitetu audytu były ramy koncepcyjne kontroli wewnętrznej opracowane przez komitet COSO⁷.

Trzecim obszarem odpowiedzialności komitetu audytu jest nadzór nad pracą audytorów wewnętrznych i biegłych rewidentów. W zakresie audytorów wewnętrznych obowiązki komitetu audytu powinny obejmować przeglądanie karty audytu wewnętrznego, otrzymywanie sprawozdań z wykonanych zadań audytowych, ocenę obiektywizmu funkcji audytu wewnętrznego i monitorowanie spraw kadrowych audytu wewnętrznego.

Nadzór nad biegłymi rewidentami obejmuje podobne czynności. Niektóre działania nadzorcze są obecnie szczególnie wymagane od amerykańskich przedsiębiorstw publicznych. Do nich zalicza się: omawianie pewnych spraw audytowych z biegłymi rewidentami, ocena niezależności biegłego rewidenta i posiadanie przez komitet audytu prawa do zawierania i zrywania umowy z biegłym rewidentem⁸.

3. Nadzór nad usługami audytowymi sprawowany przez komitet audytu

Warunkiem utworzenia skutecznej i niezależnej funkcji audytu wewnętrznego jest dobre zrozumienie struktury nadzoru korporacyjnego w organizacji. Jak zaobserwował R.K. Mautz: „Sprawa niezależności jest zawsze trudna dla funkcji audytu wewnętrznego. Będzie ona z konieczności podlegać komuś w strukturze organizacyjnej i przez to będzie jej brakować takiego stopnia niezależności, jaką posiadają biegli rewidenci. Z drugiej strony, jeśli będzie podlegać pod odpowiedni szczebel zarządzania w przedsiębiorstwie, to może cechować się wystarczającą niezależnością

⁶ *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, Treadway Commission, Washington DC 1987.

⁷ *Internal Control – Integrated Framework*, Committee of Sponsoring Organizations, New York 1992.

⁸ J.V. Carcello, D.R. Hermanson, T.L. Neal, „*Disclosures in Audit Committee Charters and Reports*”, *Accounting Horizons*, Dec. 2002.

cią, aby skutecznie działać⁹. W związku z powyższym, w celu zapewnienia, aby audyt wewnętrzny mógł działać skutecznie i osiągać zamierzone cele, musi posiadać mandat do działania, udzielony z odpowiednio wysokiego szczebla zarządzania w organizacji. Optymalną strukturę podległości otrzymuje się, gdy zarządzający audytem wewnętrznym podlega bezpośrednio pod komitet audytu (zamiast pod dyrektora finansowego), lub alternatywnie bezpośrednio pod radę nadzorczą. Innym rozwiązaniem jest bezpośrednia podległość pod prezesa zarządu, ale takie umiejscowienie powoduje, że skuteczne badanie działalności prezesa jest utrudnione i może ponadto powstać problem większej asymetrii informacji.

Audytorzy wewnętrzni muszą być bezstronni i wolni od uprzedzeń. Muszą również unikać jakichkolwiek konfliktów interesów¹⁰. Niezależność audytorów wewnętrznych jest to zawodowe zobowiązanie, aby wydawać „obiektywną, wolną od uprzedzeń, niczym nieograniczoną opinię, przedstawiać sprawy takimi, jakimi są w rzeczywistości, a nie tak jak chciałby je widzieć jeden z członków zarządu”¹¹. W związku z tym, L.E. Rittenberg i B.J. Schwieger słusznie zauważyli, że audytor wewnętrzny często narażony jest na „trudne merytorycznie i etyczne sytuacje, w których może występować konflikt między lojalnością wobec przedsiębiorstwa oraz chęcią wyłączenia się z niepożądanych lub nawet potencjalnie nielegalnych działań”¹².

Audyt wewnętrzny świadczy usługi zapewniające i usługi doradcze. Te pierwsze definiuje się, jako „obiektywne badanie dowodów w celu dostarczenia niezależnej oceny procesów zarządzania ryzykiem, kontroli oraz *governance*. Przykładowo usługi te mogą obejmować zadania w zakresie finansów, działalności operacyjnej, zgodności, bezpieczeństwa systemów oraz przegląd typu *due diligence*”¹³. Przy świadczeniu tego rodzaju usług ważne jest, aby audytor wewnętrzny był niezależny i obiektywny, postępował uczciwie, kompetentnie, z należytą starannością i etycznie.

⁹ R.K. Mautz, *Fundamentals of Auditing*, John Wiley & Sons, Inc., New York 1964, s. 471.

¹⁰ *Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego...*, s. 18.

¹¹ L.B. Sawyer, M.A. Dittenhofer, *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL 1996, p. 63.

¹² L.E. Rittenberg, B.J. Schwieger, *Auditing Concepts for a Changing Environment*, The Dryden Press, Fort Worth, TX 1997, s. 758.

¹³ *Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego...*, s. 42.

Drugim rodzajem usług świadczonych przez audytora wewnętrznego są usługi doradcze. Na tą kategorię składają się: „doradztwo i pokrewne usługi świadczone dla klienta, których charakter i zakres są uzgodnione z klientem, mające na celu przysporzenie wartości oraz usprawnienie procesów *governance*, zarządzania ryzykiem i kontroli z zachowaniem zasady, że audytor wewnętrzny nie przejmuje na siebie odpowiedzialności kierownictwa. Przykładami takich usług są konsultacja, doradztwo, usprawnienie oraz szkolenie”¹⁴.

Praca audytora wewnętrznego zgodnie ze standardem 2100 polega na ocenie i przyczynianiu się do usprawnienia procesów:

- zarządzania ryzykiem – proces identyfikacji, oceny, zarządzania i kontroli potencjalnych zdarzeń lub sytuacji zmierzający do dostarczenia racjonalnego zapewnienia, że cele organizacji zostaną zrealizowane,
- kontroli – zasady, procedury oraz czynności będące częścią ramowej koncepcji kontroli, opracowane celem zapewnienia, że ryzyka mieszczą się w akceptowalnych granicach ustalonych w procesie zarządzania ryzykiem,
- nadzoru korporacyjnego (*governance*) – kombinacja procesów oraz struktur wprowadzonych przez radę nadzorczą dla informowania, kierowania, zarządzania oraz monitorowania organizacji, prowadzących do osiągnięcia jej celów¹⁵.

Funkcja audytu wewnętrznego może zatem zarówno oceniać funkcjonowanie i rzetelność tych systemów (usługi zapewniające) oraz wspierać projektowanie tych systemów przez udzielanie konkretnych rekomendacji (usługi doradcze). Zakres usług faktycznie świadczonych przez audyt wewnętrzny zależy od jego statusu w organizacji oraz od założonej funkcji, jaką ma pełnić.

Audyty wewnętrzny może przyczynić się do skuteczności nadzoru korporacyjnego na kilka sposobów. Po pierwsze, może wspomagać identyfikację czynników ryzyka, analizę możliwych konsekwencji zmaterializowania się ryzyka oraz może wspomagać kierownictwo w określeniu priorytetów w zakresie systemów kontroli i zarządzania ryzykiem. Audyt wewnętrzny może dostarczyć zapewnienia, że te procesy zarządzania ryzykiem rzeczywiście funkcjonują zgodnie z założeniami. Poprzez usługi doradcze, funkcja audytu wewnętrznego może ponadto wspomagać kie-

¹⁴ *Ibidem*, s. 44.

¹⁵ *Ibidem*, s. 44–48.

rownictwo i radę nadzorczą wprowadzając udoskonalenia do procesów zarządzania ryzykiem i kontroli¹⁶.

Audyt wewnętrzny może, zatem odgrywać ważną rolę, jako wewnętrzorganizacyjna funkcja doradcza, która oferuje analizy i zapewnienie dla rady nadzorczej o funkcjonowaniu systemów kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem. Ponadto audyt wewnętrzny może dostarczać informacji, zapewnienia, porad i ekspertyz dla rady nadzorczej i komitetu audytu dotyczących funkcjonowania nadzoru korporacyjnego.

W 2006 roku Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych wydało poradnik o roli audytorów wewnętrznych w nadzorze korporacyjnym¹⁷. W tym poradniku zaproponowano dwie grupy możliwości wykorzystania funkcji audytu wewnętrznego w kontekście nadzoru korporacyjnego. Pierwsza z nich polega na udzielaniu przez audytora wewnętrznego zapewnienia, że procesy nadzoru korporacyjnego są właściwie zaprojektowane i funkcjonują zgodnie z zamierzeniem. Ponadto grupa ta obejmuje analizowanie poziomu przejrzystości sprawozdań, porównywanie z najlepszymi praktykami w zakresie nadzoru korporacyjnego oraz określanie zakresu zgodności z przyjętymi i stosowanymi standardami nadzoru korporacyjnego.

Natomiast inną rolą audytora wewnętrznego może być funkcja „katalizatora zmian”, aby usprawniać procesy nadzoru korporacyjnego w organizacji. W przypadku organizacji, które mają słabo rozwinięty nadzór korporacyjny, audytor wewnętrzny może doradzać w zakresie takich zagadnień jak struktura rady nadzorczej, zakres przepływu informacji do rady nadzorczej oraz skuteczność komitetów rady nadzorczej.

Dodatkowym zadaniem audytu wewnętrznego może być uświadamianie rady nadzorczej oraz komitetów audytu o roli jaką może audyt wewnętrzny pełnić w kontekście nadzoru korporacyjnego¹⁸.

¹⁶ D.R. Hermanson, L.E. Rittenberg, *Internal audit and organizational governance*, w: *Research Opportunities in Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL 2003, s. 85.

¹⁷ A.A. Gramming, D.R. Hermanson, *What role is your internal audit function in corporate governance?*, „Internal Auditing”, Nov/Dec 2006, vol. 21, s. 37.

¹⁸ *Ibidem*, s. 38.

Uwagi końcowe

Podstawowym zadaniem współczesnego audytu wewnętrznego jest ocena skuteczności i adekwatności systemu kontroli wewnętrznej, aby udzielić racjonalnego zapewnienia, że cele organizacji są osiągane. Upadki dużych przedsiębiorstw spowodowane nielegalnym działaniem ich kierownictwa, jakie miały miejsce w ostatniej dekadzie, sprawiły, że wzrosły oczekiwania co do jakości funkcjonowania nadzoru korporacyjnego. Opinia publiczna zaczęła domagać się zapewnienia większego bezpieczeństwa inwestycji w akcje oraz zwiększenia odpowiedzialności zarządów i rad nadzorczych za osiąganie celów zgodnych z celami akcjonariuszy. W tych warunkach można zaobserwować nowe możliwości dla rozwoju audytu wewnętrznego.

Przegląd literatury dostarcza przydatnych informacji o bieżącej i potencjalnej roli komitetów audytu w tworzeniu skutecznego nadzoru korporacyjnego¹⁹. Wyniki badań sugerują, że po pierwsze, funkcjonowanie audytu wewnętrznego ma wpływ na jakość nadzoru korporacyjnego, a rozszerzony zakres obowiązków audytu wewnętrznego może zapewnić jakość tego nadzoru.

Audyt wewnętrzny ma zatem wyjątkową okazję, aby pełnić istotną rolę w organizacji, która będzie polegać na monitorowaniu, utrzymywaniu i podnoszeniu jakości nadzoru korporacyjnego.

Literatura

- Carcello, J.V., Hermanson D.R., Neal T.L., *Disclosures in Audit Committee Charters and Reports*, Accounting Horizons, Dec. 2002.
- Felix W., Gramling A., Maletta M., *Coordinating Total Audit Coverage: the Relationship between Internal and External Auditors*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL 1998.
- Gramling A.A., Maletta M.J., Schneider A., Church B.K., *The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research*, „Journal of Accounting Literature”, 2004, vol. 23.
- Hermanson D.R., Rittenberg L.E., *Internal audit and organizational governance*, w: *Research Opportunities in Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL 2003.

¹⁹ A.A.Gramling, M.J. Maletta, A. Schneider, B.K. Church, *The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research*, „Journal of Accounting Literature”, 2004, vol. 23, s. 240.

- Internal Control – Integrated Framework, Committee of Sponsoring Organizations, New York 1992.
- Lis K.A., Sterniczuk H., *Nadzór korporacyjny*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005.
- Mautz R.K., *Fundamentals of Auditing*, John Wiley & Sons, Inc., New York 1964.
- Rittenberg L.E., Schwieger B.J., *Auditing Concepts for a Changing Environment*, The Dryden Press, Fort Worth, TX 1997.
- Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees, New York Stock Exchange and National Association of Securities Dealers, New York 1999.
- Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, Treadway Commission, Washington DC 1987.
- Sawyer L.B., Dittenhofer M.A., *Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL 1996.
- Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego. [Online] www.iaa.org.pl. (20 marzec 2009), Instytut Audytorów Wewnętrznych.

ROLE OF THE AUDIT COMMITTEE IN CREATING EFFECTIVE GOVERNANCE

Summary

In this paper author presents that internal audit function can have important role in promoting effective corporate governance. Internal auditors, who follow the standards of professional practice in internal auditing, still have influence on the internal audit function goals set in the audit charter. Both advantageous position within organization and the nature of work enables internal auditor to promote effective corporate governance. Changing the scope of internal auditor work by including monitoring quality of corporate governance and better cooperation with external auditors can be of great importance.

Translated by Piotr Bednarek

