

Kazimiera Winiarska

Uniwersytet Szczeciński

AUDYT WEWNĘTRZNY JAKO ELEMENT *CORPORATE GOVERNANCE*

Na rozwój audytu wewnętrznego duży wpływ wywarło przyjęcie zasad ładu (nadzoru) korporacyjnego – *corporate governance* – wydanych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) w kwietniu 1999 r.

Nadzór korporacyjny wiąże się z istnieniem sieci relacji między kadrą kierowniczą spółek, zarządem, radą nadzorczą, akcjonariuszami i innymi grupami interesu. Nadzór korporacyjny tworzy ponadto strukturę, za której pośrednictwem ustalone są cele spółki, środki na realizację tych celów oraz środki motywowania wyników. Dobry nadzór korporacyjny powinien w sposób właściwy zachęcać zarząd i radę nadzorczą oraz kadrę kierowniczą spółki do osiągania celów, będących w interesie spółki i jej akcjonariuszy, a także powinien ułatwić efektywne monitorowanie, sprzyjając tym samym bardziej wydajnemu wykorzystaniu zasobów spółki [Audyt wewnętrzny... 2004]¹.

Przy określaniu zasad *corporate governance* oparto się na istniejących w Wielkiej Brytanii dobrych praktykach nadzoru korporacyjnego, do których można zaliczyć: „Raport Cadbury’ego”, raporty Greenbury’ego i Hampela, „Połączone zasady” oraz „Raport Turnbulla”.

„Raport Cadbury’ego” został opublikowany 1 grudnia 1992 r. przez Komitet ds. Finansowych Aspektów Nadzoru Korporacyjnego. Komitet został powołany przez Radę Sprawozdawczości Finansowej, Londyńską Giełdę Papierów Wartościowych oraz biegłych rewidentów w celu sformułowania zaleceń w sprawie określenia podstawowych zasad, które zobligowałyby dyrektorów do zapewnienia odpowiedniej kontroli nad działalnością spółki [The Financial Aspect... 1992].

¹ OECD *Principles of Corporate Governance, Organization of Economic Co-operation and Development*, Internet 1999; przytoczone za: [Audyt wewnętrzny... 2004, s. 27].

W „Raporcie Cadbury’ego” wyznaczono elementy, które należy respektować przy sprawowaniu kontroli wewnętrznej, takiej jak:

- 1) monitoring i działania naprawcze,
- 2) działania kontrolne,
- 3) identyfikacja rodzajów ryzyka, priorytety i cele kontroli,
- 4) środowisko kontroli.

Inicjatywa opracowania „reguł gry” zrodziła się w związku z nagłymi i niespodziewanymi upadkami dużych brytyjskich korporacji, w tym spektakularnymi bankructwami banku BCCI oraz koncernu Maxwell i brakiem poczucia odpowiedzialności zarządów i rad nadzorczych za działalność spółek.

Londyńska Giełda Papierów Wartościowych zachęcała spółki notowane na giełdzie do corocznego wydawania oświadczenia o stosowaniu dobrych praktyk zawartych w „Raporcie Cadbury’ego”.

We wstępie do „Raportu” stwierdza się, że wobec prawa zarząd i rada nadzorcza odpowiedzialni są za gospodarowanie majątkiem spółki i ponoszą wspólną odpowiedzialność za zapewnienie niezbędnej i skutecznej kontroli nad działalnością spółki. W „Raporcie” zalecono, aby wszystkie spółki publiczne ustanowiły komitety audytu, podporządkowane bezpośrednio radzie nadzorczej. Komitety audytu powinny być niezależne, obiektywne i mieć upoważnienie do przeprowadzenia dochodzenia w każdej sprawie oraz niezbędne do tego środki. „Raport” zawiera wytyczne w sprawie ochrony zasobów (aktywów), ochrony zapisów księgowych przed fałszerstwami i zniekształceniem wyniku finansowego jako elementu sprawozdawczości finansowej oraz ochrony systemów informatycznych.

Prace nad najlepszymi praktykami nadzoru korporacyjnego kontynuowane były w Wielkiej Brytanii przez Komitet Greenbury’ego, powołany w styczniu 1995 r. przez Konfederację Przemysłu Brytyjskiego. Komitet opublikował zalecenia dotyczące wynagrodzeń członków zarządu i rad nadzorczych.

W listopadzie 1995 r. Rada Sprawozdawczości Finansowej powołała Komitet ds. Nadzoru Korporacyjnego, z przewodniczącym Ronaldem Hampelem. Komitet przeprowadził ankietę w sprawie wdrożenia dobrych praktyk nadzoru korporacyjnego, w tym zalecenia „Raportu Cadbury’ego”. Zalecenia „Raportu”, dotyczące powołania komitetu audytu, zostały wdrożone przez prawie wszystkie większe spółki i w niewielu mniejszych spółkach.

W „Raporcie Hampela” zwrócono uwagę, że członkowie zarządu i rad nadzorczych nieprzychylnie przyjęli zalecenia „Raportu Cadbury’ego” w sprawie oświadczeń na temat efektywności systemu kontroli wewnętrznej spółki.

W czerwcu 1998 r. opracowano w Wielkiej Brytanii „Połączone” zasady”, którym obowiązujące reguły notowania spółek na giełdach nadały rangę regulacji prawnych. We wstępie autorzy zaznaczyli, że opracowanie jest oparte na zasadach ujętych w raportach Cadbury’ego i Greenbury’ego. Zawiera ono ponadto zasady opracowane przez Komitet ds. Nadzoru Korporacyjnego wraz z poprawkami wprowadzonymi przez Londyńską Giełdę Papierów Wartościowych.

Kierownictwo firmy powinno co najmniej raz w roku przeprowadzić ocenę efektywności systemu kontroli wewnętrznej oraz zawrzeć w sprawozdaniu adresowanym do udziałowców informację o przeprowadzeniu takiej oceny. Powinno również powołać komitet audytu, w którego składzie jest co najmniej trzech członków rad nadzorczych.

Krótkie i zwięzłe, kilkunastostronicowe opracowanie „Kontrola wewnętrzna”. Przewodnik dla dyrektorów odnoszący się do *Połączonych Zasad*, zwane „Raportem Turnbulla” (od nazwiska przewodniczącego komisji przygotowującej to opracowanie Nigela Turnbulla), zostało wydane przez Instytut Biegłych Rewidentów Anglii i Walii we wrześniu 1999 r. Zalecenia zawarte w „Raporcie” stanowią rozwinięcie zasad dotyczących kontroli wewnętrznej i obowiązują spółki notowane na giełdach brytyjskich oraz zarejestrowane w Wielkiej Brytanii.

Autorzy „Raportu Turnbulla” podkreślają, że system kontroli wewnętrznej odgrywa kluczową rolę w zarządzaniu ryzykiem, które z kolei w istotny sposób wpływa na realizację celów gospodarczych. Wraz ze zmianą warunków prowadzenia działalności gospodarczej zmienia się również ryzyko, na które narażona jest spółka. Dobry system kontroli wewnętrznej ogranicza, lecz nie eliminuje, możliwości podejmowania błędnych decyzji, błędu człowieka, omijania procedur i unieważnienia wyników kontroli.

Kierownictwo firmy powinno wyegzekwować otrzymywanie sprawozdań dotyczących efektywności kontroli wewnętrznej i dopilnować przeprowadzenia corocznej formalnej oceny systemu kontroli wewnętrznej. W sprawozdaniu z działalności kierownictwo powinno stwierdzić, że w spółce funkcjonuje ciągły proces identyfikowania, oceny oraz zarządzania ryzykiem, że funkcjonował on w okresie objętym danym sprawozdaniem i że proces ten jest monitorowany przez zarząd.

„Raport Turnbulla” zawiera również zalecenia dotyczące rozważenia potrzeby utworzenia departamentu audytu wewnętrznego.

Nagłe i niespodziewane upadki dużych firm (Enron, WorldCom, Anders, Parmalat, Ahold) oraz ujawnione przy tym nieprawidłowości i oszustwa, spowodowały że Kongres Stanów Zjednoczonych uchwalił 30 lipca 2002 r. Ustawę Sarbanes-Oxley (SOA), od nazwisk dwóch amerykańskich senatorów. Ustawa jest bardziej rygorystyczna w zakresie odpowiedzialności i obowiązków osób zarządzających spółkami w porównaniu do raportów brytyjskich.

Naczelnym celem SOA było przywrócenie zaufania inwestorów przez znaczne zaostrzenie wymogów wobec kluczowych graczy na rynku finansowym w zakresie efektywności kontroli wewnętrznej podmiotów zarejestrowanych w US Securities Exchange Commission (SEC).

O efektywności kontroli wewnętrznej traktuje sekcja 404 SOA, wyznaczając warunki zapewniające efektywność kontroli wewnętrznych nad sprawozdawczością finansową. Narzuca obowiązek weryfikacji przez biegłych rewidentów przyjętych przez spółkę rozwiązań w zakresie kontroli wewnętrznej oraz oceny efektywności kontroli dokonywanej przez zarząd.

Sekcja 404 zaczęła obowiązywać – w odniesieniu do sprawozdań finansowych – za lata obrotowe kończące się po 15 listopada 2004 dla spółek zarejestrowanych w Stanach Zjednoczonych oraz za lata obrotowe kończące się po 15 kwietnia 2005 dla emitentów zarejestrowanych poza Stanami Zjednoczonymi.

Ustawa narzuca obowiązek opracowywania kwartalnych i rocznych sprawozdań, które powinny być zatwierdzone przez prezesa zarządu lub dyrektora ds. finansowych i posiadać stwierdzenia, że [*Audyt wewnętrzny...* 2004]:

- a) osoby, które podpisały sprawozdanie, zapoznały się z jego treścią,
- b) osoby te są przekonane, na podstawie posiadanej wiedzy, że sprawozdanie nie zawiera stwierdzeń nieprawdziwych oraz nie pomija żadnej istotnej kwestii,
- c) osoby te są przekonane, że dane finansowe zawarte w sprawozdaniu rzetelnie oddają sytuację finansową spółki,
- d) osoby te ponoszą odpowiedzialność za kontrolę wewnętrzną w spółce,
- e) osoby te oceniły efektywność kontroli wewnętrznej w okresie 90 dni poprzedzających wydanie sprawozdania,
- f) zdaniem osób podpisujących, kontrola wewnętrzna funkcjonująca w spółce jest efektywna.

W ustawie podkreślono osobistą odpowiedzialność osób podpisujących sprawozdanie finansowe za rzetelność danych sprawozdawczych i efektywność kontroli wewnętrznej. Potwierdzenie nierzetelnego sprawozdania powoduje nałożenie kar na prezesów zarządu oraz dyrektorów ds. finansowych, w tym także kar pozbawienia wolności. Dla porównania brytyjskie raporty zakładały wspólną odpowiedzialność całego zarządu i rady nadzorczej.

Kwartałne i roczne sprawozdania powinny zawierać opis ujawnionych nieprawidłowości i słabości kontroli wewnętrznej, które mogą mieć wpływ na jakość informacji sprawozdawczych, opis ważniejszych zmian wprowadzonych w systemie kontroli wewnętrznej oraz przypadki oszustw popełnionych w spółce, niezależnie od ich wartości.

Oświadczenie prezesa zarządu lub dyrektora finansowego, dołączone do rocznego sprawozdania finansowego, powinno być zweryfikowane przez biegłego rewidenta, badającego sprawozdanie.

Zgodnie z wymogami Sekcji 404 dyrektor generalny (prezes zarządu) i dyrektor finansowy spółki mają obowiązek załączyć do rocznego sprawozdania finansowego oświadczenia dotyczące systemu kontroli wewnętrznej spółki określające [*Szułdrzyński 2004, s. 26-27*]:

- odpowiedzialność kierownictwa za ustalenie i utrzymywanie odpowiednich mechanizmów sprawozdawczości finansowej spółki,
- ocenę kierownictwa na temat skuteczności kontroli wewnętrznej spółki oraz procedur sprawozdawczości finansowej na koniec ostatniego roku obrotowego spółki,
- fakt, że biegły rewident zatrudniony przez spółkę poświadczył ocenę kontroli wewnętrznej i procedur sprawozdawczości finansowej przez kierownictwo.

Ponadto sekcja 404 precyzuje, że:

- ocena kierownictwa musi opierać się na procedurach wystarczających do oceny systemu i zbadania efektywności kontroli,
- kierownictwo powinno przechowywać dokumentację będącą podstawą oceny systemu kontroli wewnętrznej,
- jeżeli wystąpią istotne słabości kontroli wewnętrznej, to kierownictwo nie może stwierdzać, że kontrola jest skuteczna.

W ustawie Sarbanesa-Oxleya odniesiono się również do obowiązku tworzenia komitetu audytu, który w zakresie swoich obowiązków ma nadzór nad pracami audytorów wewnętrznych. Ustawa stwierdza, że komitet audytu składa się z członków zarządu i rad nadzorczych. Jeżeli w spółce nie powołano komitetu, to jego zadanie pełni zarząd. Weryfikacja efektywności kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem i zarządzania organizacją przeprowadzana jest nie na zlecenie zarządu, lecz przez komitet audytu na zlecenie rady nadzorczej. Ponadto komitet audytu sprawuje nadzór nad pracą i niezależnością audytorów wewnętrznych i zewnętrznych.

Zaostrzone wymogi wobec kontroli wewnętrznej, wynikające z ustawy SOA, muszą na razie spełniać te spółki giełdowe, których macierzyste przedsiębiorstwa znajdują się w USA lub które ulokowały kapitał albo dług na rynku amerykańskim. Następną, najliczniejszą grupą spółek, które w mniejszym lub większym zakresie są zobowiązane do spełnienia wymogów sekcji 404 są spółki zależne od wymienionych podmiotów.

Komisja Europejska [Sawicka 2004] proponuje przyjęcie nowej dyrektywy o ustawowych rewizjach finansowych, opartej na ustawie Sarbanesa-Oxleya. Dyrektywa precyzowałaby zakres obowiązków biegłych rewidentów prowadzących badania sprawozdań finansowych, podkreślając zasady etyczne mające zapewnić obiektywizm i niezależność biegłych. Państwa członkowskie UE mogłyby na swoim terytorium wprowadzić przepis nakazujący obowiązkową zmianę co siedem lat biegłego rewidenta badającego księgi.

Firmy poddane audytowi zewnętrznemu miałyby obowiązek powołania komisji audytu złożonych z osób niezależnych, które sprawowałyby nadzór nad procesem rewizji ksiąg i pozostawałyby w bezpośrednim kontakcie z biegłym rewidentem. Komisje te mogłyby dokonywać wyboru biegłych rewidentów i przedstawić kandydatów do zatwierdzenia przez udziałowców firmy.

Zamiarem Komisji Europejskiej jest wprowadzenie na obszarze Unii Europejskiej międzynarodowych standardów dla wszystkich ustawowo wymaganych audytów.

Również w Polsce opracowano dobre praktyki nadzoru korporacyjnego. Zasady przygotował Komitet Dobrych Praktyk Forum *Corporate Governance*; zostały one przyjęte przez Warszawską Giełdę Papierów Wartościowych w 2002 r. Formułują zasady dotyczące organizacji funkcjonowania trzech głównych organów spółki: walnych zgromadzeń, rad nadzorczych i zarządów.

Członkowie rad nadzorczych powinni mieć stosowne wykształcenie, doświadczenie zawodowe, ugruntowaną pozycję zawodową oraz reprezentować wysoki poziom moralny.

Wszyscy biegli rewidenci i firmy audytorskie byłyby sprawdzone pod kątem jakości świadczonych usług. Firmy zajmujące się audytem spółek giełdowych, banków lub firm ubezpieczeniowych musiałyby przedstawiać coroczne raporty, szczegółowo prezentujące ich własną działalność, ujawniające ich międzynarodowe powiązania oraz opisujące świadczone przez siebie usługi, nie będące rewizją ksiąg. Raporty te musiałyby zawierać m.in. opis stosowanych rozwiązań w zakresie *governance* oraz systemu zapewnienia odpowiedniej jakości usług, a także oświadczenie zarządu o skuteczności tych rozwiązań.

Zdaniem wicedyrektora ACCA Rogera Adamsa „propozycja Komisji stanowi właściwą reakcję na obawy, jakie pojawiły się ostatnio, już po uchwaleniu ustawy Sarbanesa-Oxleya i aferze Parmalat (firma włoska). Parmalat wyraźnie popchnął Europę w kierunku amerykańskiej »kultury zasad«, której pomnikiem jest ustawa Sarbanes-Oxley. Biegli rewidenci i organy regulujące muszą w pełni zdawać sobie sprawę z zagrożeń i bez ustanku demonstrować na zewnątrz, że stosują jedynie najlepsze praktyki. Jest to ważne, by znaleźć właściwą równowagę w całym obszarze niedawno poszerzonej Unii Europejskiej” [Sawicka 2004].

Proponowane przez Komisję międzynarodowe standardy audytu (ISAS) zyskały akceptację ACCA, z zastrzeżeniem, że standardy te powinny być wdrożone po ich zatwierdzeniu przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Prac Poświadczających (IAASB) i nie powinny podlegać procedurze zatwierdzenia równie skomplikowanej jak międzynarodowe standardy rachunkowości.

Propozycje Komisji Europejskiej spotkały się z przychylnym przyjęciem ze strony Europejskiej Federacji Księgowych (FEE), która jednak zauważa, że proponowane rozwiązania nie idą dostatecznie daleko w kwestiach nadzoru, standardów rewizji ksiąg, niezależności i odpowiedzialności.

Członkowie zarządu powinni dbać o przejrzystość i efektywność systemu zarządzania spółką oraz prowadzić jej sprawy zgodnie z przepisami prawa i dobrą praktyką. Zarząd, we współpracy z radą nadzorczą, określa strategię oraz główne cele działania spółki i jest odpowiedzialny za ich wdrożenie i realizację.

Zarząd powinien zapewnić prowadzenie właściwej polityki informacyjnej i przepływ informacji wewnętrznych i zewnętrznych. Powinien również regularnie i wyczerpująco informować radę nadzorczą o wszystkich istotnych sprawach dotyczących działalności spółki oraz o ryzyku związanym z prowadzoną działalnością i sposobie zarządzania tym ryzykiem.

Członkowie rad nadzorczych i zarządów oraz biegli rewidenci powinni udzielać uczestnikom walnego zgromadzenia wyjaśnień i informacji dotyczących spółki.

Literatura

Audyt wewnętrzny. Spojrzenie praktyczne, praca zbiorowa pracowników firmy Ernst&Young. SKwP, Warszawa 2004.

The Financial Aspect of Corporate Governance, Gee and Co Ltd, London 1992.

Sawicka M., *Sarbanes-Oxley po europejsku*, „CFO–Magazyn Finansistów” 2004, nr 4.

Szułdrzyński K., *Sekcja 404 Sarbanes-Oxley Act*, „Nasz Rynek Kapitałowy” 2004, nr 3.

THE INTERNAL AUDIT AS AN ELEMENT OF CORPORATE GOVERNANCE

Summary

While being defined, the rules of corporate governance were based on the good practice of corporate supervisory, to which the Cadbury Report, Greenbury and Hampel Reports, Combined Code and Turnbull Report might be included.

Sudden and unexpected collapse of some large enterprises (Enron, WorldCom, Anders, Parmalat, Ahold) and the incorrectness and frauds that were discovered then caused that the Sarbanes-Oxley Act was passed by the United States Congress. The Act is more strict than British reports in the sphere of responsibility and duties of people managing enterprises.

The Sarbanes-Oxley Act includes the obligation of creating an Audit Committee which supervises internal auditors' work. The verification of efficiency of the internal control, risk management and organisation management is executed by the Audit Committee on the order of Supervisory Board.