

# Efektywna współpraca Komitetów Audytu z biegłym rewidentem

## **KONIECZNOŚĆ, SZANSA CZY WYZWANIE?**



HISTORIA FUNKCJONOWANIA KOMITETÓW AUDYTU W WARUNKACH POLSKICH JEST STOSUNKOWO KRÓTKA. JESZCZE DO NIEDAWNA KOMITETY AUDYTU FUNKCJONOWAŁY W SPÓLKACH PUBLICZNYCH WYŁĄCZNIE W OPARCIU O REKOMENDACJĘ ZAWARTĄ W ZASADACH ŁADU KORPORACYJNEGO WARSZAWSKIEJ GIEŁDY PAPIERÓW WARTOŚCIOWYCH OPRACOWANYCH POD NAZWĄ „DOBRE PRAKTYKI SPÓŁEK NOTOWANYCH NA GPW”.



**J**ak sama nazwa wskazuje, praktyki te to zbiór wykładni i zasad, których stosowanie jest zalecane, ale w żadnym razie nie może być narzucone. Stąd też tworzenie Komitetów Audytu w podmiotach innych niż banki, instytucje finansowo-ubezpieczeniowe i największe spółki publiczne, takie jak: PKN Orlen, TVN czy Lotos nie było powszechną praktyką.

Konieczność powołania Komitetów Audytu powstała w związku z ustawą o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym z dnia 7 maja 2009 r. (Dz. U. Nr 77, poz. 649). W nawiązaniu do zapisów wspomnianej ustawy wymóg utworzenia Komitetów Audytu dotyczy instytucji zainteresowania publicznego, a w szczególności spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie.

Mimo iż od terminu wypełnienia tego obowiązku (6 grudnia 2009 r.) mija już prawie rok, wiele podmiotów jest wciąż na początku organizacji pracy swoich komitetów audytu, tak aby skutecznie pełniły one rolę organów kontrolujących i monitorujących w zakresie ustalonym przez ustawodawcę. Na szczególną uwagę w tym względzie zasługuje prawidłowe zaprojektowanie i wdrożenie systemów kontroli wewnętrznej oraz systemu zarządzania ryzykiem. Niestety z uwagi na *novum* tematyczne oraz brak dostępnych wzorców większość podmiotów, na których ciąży prawny obowiązek stworzenia Komitetów Audytu, nie jest w tym zakresie przygotowana i często nie posiada wystarczającego doświadczenia

ani odpowiednich specjalistów do wdrożenia efektywnie funkcjonującego w praktyce systemu kontroli wewnętrznej oraz systemu zarządzania ryzykiem, które, zgodnie z zapisami ustawowymi, Komitet Audytu powinien monitorować.

Z drugiej strony nie należy zapominać, iż członkowie Komitetów Audytu jednocześnie jako członkowie Rady Nadzorczej od 2009 r. odpowiadają solidarnie z Zarządem za rzetelność i prawidłowość sprawozdania finansowego.

W tym kontekście w szczególnym świetle jawi się ustalenie odpowiednich relacji z biegłym rewidentem, który z racji pełnionych na co dzień funkcji często ma dużo wyższe niż istniejące w spółkach kompetencje w zakresie systemów kontroli wewnętrznej i systemów zarządzania ryzykiem.

Warto zatem zastanowić się nad warunkami efektywnej współpracy Komitetów Audytu z biegłymi rewidentami, którzy, poprzez wsparcie przy zaprojektowaniu i wdrożeniu skutecznie działających systemów zarządzania ryzykiem i systemów kontroli wewnętrznej, pomogłyby realnie pełnić tym pierwszym swoje funkcje monitorowania tych systemów.

Nowe regulacje są także szansą na pogłębienie kooperacji spółek z biegłymi rewidentami i wyjście ze sztywnych ram postrzegania roli audytorów jedynie jako weryfikatorów sprawozdań finansowych. Na tej współpracy mogą skorzystać nie tylko spółki, ale także i biegli rewidentzi, których kompetencje i doświadczenie w zakresie doradztwa nie jest zbyt doceniane, na co wskazują chociażby sondaże przeprowadzane wśród zarządów i właścicieli spółek.

## DEFINIUJĄC ZAKRES WSPÓŁPRACY KOMITETÓW AUDYTU Z BIEGŁYM REWIDENTEM, MOŻNA ODWOŁAĆ SIĘ DO UPUBLICZNIONYCH W KWIETNIU BIEŻĄCEGO ROKU „DOBRYCH PRAKTYK KOMITETÓW AUDYTU”.



### ZAKRES WSPÓŁPRACY KOMITETÓW AUDYTU Z BIEGŁYM REWIDENTEM

Definiując zakres współpracy Komitetów Audytu z biegłym rewidentem, można odwołać się do upublicznionych w kwietniu bieżącego roku „Dobrych Praktyk Komitetów Audytu”. Praktyki te zostały stworzone przy współpracy ACCA i Polskiego Instytutu Dyrektorów i obecnie, dostępne w zasobach internetowych publikacji Giełdy Papierów Wartościowych, stanowią jedyną w swej kompleksowości wykładnię zapisów ustawowych. Zgodnie ze wspomnianymi praktykami zakres kompetencji Komitetu Audytu w odniesieniu do współpracy z biegłym rewidentem i procesu badania sprawozdań finansowych obejmuje:

- ◆ rekomendowanie podmiotu do badania sprawozdania finansowego,
- ◆ opiniowanie wysokości wynagrodzenia podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych,
- ◆ ocenę niezależności biegłego rewidenta,
- ◆ komunikowanie się w zakresie planu, metod i wyników pracy biegłego rewidenta,
- ◆ opiniowanie świadczonych na rzecz spółki przez podmiot uprawniony do badania usług dodatkowych.

Dla ustalenia efektywnej współpracy Komitetów Audytu z biegłym rewidentem

najważniejsza jest komunikacja, dlatego właśnie komunikacji poświęcona jest dalsza część artykułu.

### CHARAKTER I PRZEBIEG EFEKTYWNEJ KOMUNIKACJI KOMITETU AUDYTU Z BIEGŁYM REWIDENTEM

Dotychczas komunikowanie kierownictwa spółek z biegłym rewidentem miało charakter formalny i odbywało się poprzez ustalone z odpowiednim wyprzedzeniem spotkania z Zarządem lub Radą Nadzorczą. Najczęściej spotkania te odbywały się po zakończeniu badania i były swego rodzaju interaktywnym podsumowaniem wyników, mniej formalnym dodatkiem do oficjalnej opinii. Często też spotkania z audytorami wynikały z utartego zwyczaju i obydwie strony, tak biegły rewident, jak i kierownictwo nie do końca w praktyce umiały ustalić zagadnienia, których poruszenie w trakcie spotkania mogłoby być interesujące dla wszystkich jego uczestników. Biegli rewidenci nie czuli się rozumiani przez kierownictwo spółki, nadzorujący i zarządy nie uważali, że biegły rewident może dostarczyć rzeczywistą wartość dodaną, która przełożyłaby się na poprawę jakości zarządzania i nadzorowania ich spółek.

W nowej rzeczywistości istnienia Komitetów Audytu założeniem efektywnej współpracy jest ciągłość i wieloetapowość interakcji Komitetów Audytu i biegłych rewidentów. Praktyka spółek w krajach o bogatszej historii istnienia Komitetów Audytu wskazuje, że ciągłość

ta powinna pozwolić na pogłębienie relacji spółka – biegły rewident, co w konsekwencji znacznie poprawi ich wzajemne zrozumienie.

Charakter ciągłości i etapowości komunikacji każdy Komitet Audytu powinien wypracować we własnym zakresie. Ważne jest, aby był on dostosowany do wielkości i odzwierciedlał rzeczywiste potrzeby, a przy tym był na tyle elastyczny, żeby pozwolić na swobodny i nieograniczony kontakt biegłego rewidenta z Komitetem Audytu i vice versa we wszystkich sytuacjach tego wymagających.

Mniej formalna, doraźna komunikacja Komitetu Audytu z Biegłym Rewidentem w trakcie całego badania, pozwala nie tylko na bardziej skuteczną kontrolę przebiegu procesu przez Komitet Audytu, ale także na uniknięcie niemiłych niespodzianek w postaci chociażby nieprzewidzianych korekt, zastrzeżeń w opinii czy też niedotrzymania terminów w przekazywaniu dokumentacji dla biegłego. Aby ryzyko takich sytuacji zminimalizować, warto na spotkaniu planującym z biegłym rewidentem ustalić zasady doraźnej komunikacji w przypadkach:

- ◆ stwierdzenia nieprawidłowości skutkujących istotnymi nieprzewidzianymi korektami,
- ◆ powstania zagrożeń zastrzeżeń do opinii, w szczególności takich jak: opinia negatywna lub odmowa wydania opinii,
- ◆ opóźnienia w otrzymaniu informacji od spółki, które to opóźnienia uniemożliwiają dochowanie uprzednio ustalonych terminów zakończenia badania.



## SPOTKANIA KOMITETU AUDYTU Z BIEGŁYM REWIDENTEM

Dla zapewnienia efektywności komunikacji warto pokusić się o zdefiniowanie krytycznych momentów współpracy, w których taka komunikacja jest niezbędna dla większości, jeśli nie wszystkich jednostek. Należałoby tutaj zaliczyć:

- ♦ planowanie badania – spotkanie po wyborze audytora i podpisaniu umowy w celu zaznajomienia się z planem i zrozumienia strategii badania biegłego rewidenta,
- ♦ podsumowanie badania wstępnego – spotkanie po zakończeniu badania wstępnego, ale wystarczająco wcześnie przed badaniem końcowym; spotkanie odbywa się, o ile występuje badanie wstępne,
- ♦ podsumowanie badania końcowego – spotkanie po zakończeniu badania, ale odpowiednio wcześnie przed wydaniem opinii; w trakcie spotkania następuje dyskusja nad nieprawidłowościami, propozycja korekt i usprawnień.

Niezależnie od wyżej wymienionych kluczowych spotkań istotne jest, aby komunikacja następowała także doraźnie w związku z kwestiami specyficznymi, takimi jak chociażby:

- ♦ stwierdzone przypadki defraudacji i sprzeniewierzenia mienia,
- ♦ przypadki nieprzestrzegania norm prawnych,
- ♦ spory biegłego rewidenta z Zarządem, Dyrektorem Finansowym i Głównym Księgowym.

Biegli rewidenci mają swoje normy postępowania, które zobowiązują ich do przekazania odpowiedniej informacji w takich sytuacjach do osób nadzorujących spółkę. Niemniej jednak skuteczność i szybkość przekazania informacji w praktyce zależy od stopnia relacji biegłego rewidenta z organem nadzorującym, w roli którego występuje Rada Nadzorcza i oddelegowany do takich zadań Komitet Audytu.

Mówiąc o ciągłości współpracy Komitetu Audytu z biegłym rewidentem, trudno jednoznacznie wypowiedzieć

się, co do liczby spotkań. Wymienione powyżej trzy momenty krytyczne, w których spotkania powinny się odbyć, należy traktować jako absolutne minimum. Reszta zależy od charakteru, wielkości i potrzeb spółki.

Dla efektywności odbywanych spotkań ważne jest, aby były one zaplanowane z odpowiednim wyprzedzeniem, dającym możliwość przygotowania się każdej ze stron, tj. zarówno Komitetowi

Tam, gdzie to zasadne, należy agendę wzbogacić materiałami źródłowymi, takimi jak: plan, strategia badania, lista korekt i zaleceń, wstępna wersja opinii biegłego rewidenta czy też wstępna wersja Listu do Zarządu.

Warto rozważyć przeprowadzenie przynajmniej części jednego z kluczowych spotkań Komitetu Audytu z biegłym rewidentem z udziałem wyłącznie biegłego rewidenta i człon-



Audytu, jak i biegłemu rewidentowi. Warto pomyśleć o przygotowaniu i rozesłaniu uczestnikom spotkania agendy, w której znajdzie się nie tylko lista problemów, którymi chciałby się podzielić z Komitetem Audytu biegły rewident, ale także i zagadnienia ważne dla samego zarządzania i bieżącego nadzoru nad jednostką. W normalnej praktyce wyprzedzenie 1 lub 2-tygodniowe jest w większości wypadków wystarczające.

ków Komitetu Audytu, bez osób trzecich z Zarządu i kierownictwa spółki. W praktyce najlepiej, aby była to część zaplanowana w trakcie spotkania podsumowującego.

Poufna część spotkania pozwala biegłemu rewidentowi na swobodne podzielenie się opinią i spostrzeżeniami dotyczącymi oceny kompetencji Zarządu oraz Dyrektora Finansowego i Głównego Księgowego. Ta ocena formułowana jest

## W NOWEJ RZECZYWISTOŚCI ISTNIENIA KOMITETÓW AUDYTU ZAŁOŻENIEM EFEKTYWNEJ WSPÓŁPRACY JEST CIĄGŁOŚĆ I WIELOETAPOWOŚĆ INTERAKCJI KOMITETÓW AUDYTU I BIEGŁYCH REWIDENTÓW.



nie tylko w kontekście prawidłowości sprawozdania finansowego, ale także stwierdzonych nieszczelności w systemie kontroli wewnętrznej czy też braku lub nieskuteczności działania systemu zarządzania ryzykiem (w tym ryzykiem defraudacji). Niezależnie od tej oceny spotkania poufne są zawsze konieczne we wspomnianych powyżej sytuacjach specyficznych, takich jak: defraudacja, istotne przypadki nieprzestrzegania norm prawnych przez spółkę i Zarząd czy też spory biegłego rewidenta z Zarządem i kierownictwem spółki.

### TEMATYKA SPOTKAŃ BIEGŁEGO REWIDENTA Z KOMITETEM AUDYTU

Warto zastanowić się nad celem i zakresem zagadnień poruszanych w trakcie najważniejszych spotkań Komitetu Audytu z biegłym rewidentem, tj. spotkania planującego i podsumowującego. Główne kwestie, które należy omówić na spotkaniu planującym, dotyczą:

- ◆ przeglądu planu i strategii badania,
- ◆ przewidywań badającego co do kwestii korzystania z ekspertów.

W odniesieniu do dyskusji na temat planu i strategii badania trzeba, aby Komitet Audytu rozumiał podejście biegłego rewidenta do badania. Szczególnie istotne jest, żeby członkowie Komitetu Audytu znali i zrozumieli:

- ◆ metodologię przeprowadzania badania,
- ◆ ograniczenia badania, wynikające z poziomu istotności i zastosowania metody wyrywkowej,

- ◆ sposób określenia obszarów ryzykownych,
- ◆ sposób określenia obszarów istotnych,
- ◆ oszacowania i podejście do ryzyka defraudacji.

Z kolei dla biegłego rewidenta spotkanie planujące jest okazją do wykorzystania wiedzy i doświadczenia członków Komitetu Audytu. Biegły rewident powinien tę okazję wykorzystać do skonsultowania obszarów ryzykownych i założeń samej strategii badania wynikających z przeprowadzonej przez niego analizy charakteru działalności jednostki kontrolowanej.

Wzajemnej konsultacji biegłego rewidenta i Komitetu Audytu powinny podlegać także wstępne założenia audytora co do efektywności środowiska kontroli, jak też efektywności poszczególnych kontroli wewnętrznych. Te założenia warunkują, w zakresie jakich procesów czy też pozycji badanego sprawozdania finansowego zespół audytorski zamierza korzystać z występujących w podmiocie kontroli wewnętrznych, a w jakim planuje testy szczegółowe i detaliczne.

Dla Komitetu Audytu z kolei spotkanie planujące jest szansą do przedstawienia obszarów, które z jego punktu widzenia wymagają baczniejszej uwagi audytorów. Warto w tym miejscu pamiętać, że część z tych obszarów może nie mieścić się w zakresie badania sprawozdania finansowego, ale powinna stanowić przedmiot odrębnego zlecenia, o ile niezależność badającego w tym wypadku nie będzie zagrożona.

Audytorzy w trakcie badań stosunkowo często posiłkują się ekspertami

zewnętrznymi. Eksperti pomagają ocenić zagadnienia związane z badanym sprawozdaniem finansowym, ale poza zakresem kompetencji biegłych rewidentów. Najczęstsze w praktyce sytuacje korzystania z ekspertów zewnętrznych dotyczą wyceny nieruchomości lub specyficznych kwestii podatkowych.

W zakresie planów badającego co do korzystania z ekspertów Komitet Audytu powinien upewnić się, że audytorzy biorą pod uwagę korzystanie z ekspertów tam, gdzie jest to konieczne, ale jednocześnie zachowują sceptycyzm i zdrowy rozsądek w poleganiu na ich pracy. Ważne jest, aby zwrócić uwagę audytorów na wartość wykorzystania analiz ekspertów funkcjonujących w ramach kontrolowanej jednostki, takich jak audytor wewnętrzny czy też prawnik zatrudniony na stałe w spółce.

Spotkanie podsumowujące odbywane po wykonaniu prac biegłego rewidenta powinno skupiać się wokół trzech głównych zakresów zagadnień. Są to:

- ◆ przegląd raportu biegłego rewidenta ze szczególnym uwzględnieniem stwierdzonych nieprawidłowości i wynikających z nich korekt i zastrzeżeń do opinii biegłego rewidenta,
- ◆ przegląd Listu do Zarządu z omówieniem zidentyfikowanych ryzyk i nieszczelności w kontroli wewnętrznej wraz z propozycjami usprawnień zmierzających do ich wyeliminowania lub przynajmniej zredukowania,
- ◆ pozostałe kwestie odnoszące się w szczególności do współpracy biegłego rewidenta

z badającym, terminowości otrzymywania informacji, oceny kompetencji Zarządu, Dyrektora Finansowego czy też Głównego Księgowego (jak wspomniano powyżej ze względów praktycznych zaleca się, aby ta część spotkania miała charakter tajny dla osób spoza grona Komitetu Audytu).

Warto w tym miejscu podkreślić, że nadrzędną rolą Komitetu Audytu jest sprawowanie nadzoru finansowego nad spółką. W tym kontekście istotne jest, aby Komitet Audytu rozumiał i miał możliwość wyrażenia swojego stanowiska w odniesieniu do wyników prac audytora odnoszących się do stwierdzonych przez niego nieprawidłowości, szczególnie tych skutkujących zastrzeżeniami do opinii z badanego sprawozdania finansowego.

Zadaniem Komitetu jest także dopilnowanie, aby Zarząd ustosunkował się do zaleceń badającego wyrażonych

w Liście do Zarządu. Zanim to jednak nastąpi, należy przedyskutować i zrozumieć przedstawione rekomendacje w gronie Komitetu Audytu – biegły rewident. Ważne jest także poznanie spostrzeżeń badającego w odniesieniu do kompetencji Zarządu i osób kierujących działem finansowo-księgowym w podmiocie.

Efektywnie zorganizowane i przeprowadzone spotkanie podsumowujące powinno pozwolić Komitetowi Audytu na skuteczną realizację obydwu wspomnianych zadań.

## PODSUMOWANIE

Nawiązując do tytułu artykułu, warto zastanowić się na koniec, czy efektywna współpraca Komitetów Audytu z biegłymi rewidentami jest szansą, koniecznością, czy wyzwaniem... Opisanie tu reguły i sytuacji stanowią, iż jest po trosze każdym z trzech powyżej wymienionych.

Jest szansą, ponieważ może przyczynić się do poprawy jakości nadzoru nad spółkami, co w efekcie w perspektywie długoterminowej przełoży się na trwalszy wzrost i wyższą wartość. Jest wyzwaniem, ponieważ z racji krótkiej historii i braku dostatecznych doświadczeń na rynku polskim ta współpraca będzie dopiero wypracowywana. Jest koniecznością nie z uwagi na ustawę, która nie definiuje przecież jakości współpracy z biegłym rewidentem, ale ze względu na oczekiwania uczestników rynku i zwykłych obywateli, którzy wierzą, iż ta współpraca obroni nas w przyszłości przed sytuacjami takimi jak chociażby afera z opcjami walutowymi czy też szeroko zakrojone defraudacje występujące na rynku kredytów hipotecznych, które zapoczątkowały globalny kryzys, odczuwalny w skutkach do dzisiaj. ■

**GRZEGORZ BŁASZKOWSKI**



# ZAPROSZENIE

Bezpieczeństwo finansowe firmy

16-17 Listopada 2010, Hotel Le Meridien Bristol

Skuteczna eliminacja  
i transfer najczęstszych ryzyk

Warsztaty organizowane w ramach projektu Synergy

Partner medialny



Więcej informacji: [www.informedia-polska.pl](http://www.informedia-polska.pl)