

Kinga Kozubek

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

ROLA KOMITETU AUDYTU W PRAWIDŁOWYM STOSOWANIU POLITYKI RACHUNKOWOŚCI

Wprowadzenie

Polityka rachunkowości jest indywidualnym zbiorem stosowanych w jednostce zasad i metod, tworzonym na podstawie krajowych przepisów prawa, innych obowiązujących regulacji, w tym Krajowych Standardów Rachunkowości i Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Polityka rachunkowości jako instrument kształtowania wyników stanowi granicę dla systemu rachunkowości jednostki, będąc zbiorem wytycznych wykorzystywanych przy tworzeniu sprawozdania finansowego. Polityka podlega badaniu przez audytorów, jest także elementem zainteresowania wewnętrznych organów podmiotu, do których można zaliczyć komitet audytu. Komitet ten bada proces przygotowania sprawozdania, jego rzetelność oraz stosowane rozwiązania w ramach polityki rachunkowości. Celem tego artykułu jest dyskusja i porównanie w świetle obowiązujących aktów prawnych i literatury przedmiotu roli, jaką ma pełnić komitet audytu w zakresie stosowania polityki rachunkowości.

1. Pojęcie polityki rachunkowości i etapy jej tworzenia

Celem sprawozdania finansowego, zgodnie z założeniami koncepcyjnymi MSSF, jest dostarczenie informacji na temat sytuacji finansowej podmiotu, które są użyteczne dla obecnych lub potencjalnych inwestorów, pracowników, wierzycieli, pożyczkodawców, dostawców, klientów, administracji publicznej i społeczeństwa. Sprawozdanie finansowe powinno prawdziwie, wiernie i rzetelnie prezentować sytuację jednostki niezależnie od tego, kto jest odbiorcą sprawozdania. Zgodnie z za-

łożeniami koncepcyjnymi sprawozdanie powinno charakteryzować się cechami jakościowymi, takimi jak: przydatność i wierne odzwierciedlenie¹.

Realizacja zaprezentowanego celu sprawozdania finansowego wymaga wyboru, przyjęcia oraz stosowania zasad (polityki) rachunkowości. Polityka rachunkowości to według ustawy o rachunkowości „(...) wybrane i stosowane przez jednostkę rozwiązania dopuszczone ustawą, w tym także określone w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, zapewniające wymaganą jakość sprawozdań finansowych”². Nieco inną definicję proponuje MSR 8. Polityka rachunkowości to „konkretne zasady, metody, konwencje, reguły i praktyki przyjęte przez jednostkę przy sporządzaniu i prezentacji sprawozdań finansowych”³. Szerzej problem został omówiony przez P. Wójtowicza, który wskazuje na fundamentalną rolę wiarygodności sprawozdania finansowego w kontekście jego użyteczności informacyjnej⁴.

Politykę rachunkowości można analizować w skali państwa oraz jednostki. Na szczeblu państwa polityka rachunkowości to przyjęte przez państwo zasady określone w przepisach, które następnie są stosowane przez jednostki gospodarcze. Na szczeblu jednostki polityka rachunkowości to zbiór zasad wybranych z możliwych do stosowania, które są adekwatne dla jednostki i pozwalają na osiągnięcie celu, jakim jest prezentacja prawdziwego i rzetelnego obrazu sytuacji finansowej jednostki⁵. Wyboru zasad rachunkowości dokonuje kierownictwo jednostki.

Polityka rachunkowości ma własne narzędzia oddziałujące na obraz podmiotu. Biorąc pod uwagę ich rodzaj, można wymienić instrumenty polityki rachunkowości czasowej, materialnej i formalnej. Instrumenty czasowej polityki rachunkowości są związane z możliwością wyboru dnia bilansowego, terminu złożenia, zatwierdzenia i publikacji rocznego sprawozdania. Instrumenty materialnej polityki rachunkowości związane są z wyborem metod wyceny aktywów i pasywów, przychodów i kosztów. Instrumenty formalnej polityki rachunkowości to prawo wyboru sposobu prezentacji danych, stopnia szczegółowości pozycji, wariantu rachunku zysków i strat, wariantu rachunku przepływów pieniężnych, a także stopnia szczegółowości informacji dodatkowej. Spośród wymienionych największy wpływ na kształtowanie wy-

¹ M. Kędzior, K. Grabiński, *Ocena opracowywanego przez IASB i FASB projektu założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, nr 61 (117), s. 65.

² Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 1994 r., nr 121, poz. 591 ze zm.

³ Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, Dz. U. UE L 320/34, pkt 5.

⁴ P. Wójtowicz, *Wiarygodność sprawozdań finansowych wobec aktywnego kształtowania wyniku finansowego*, Wydawnictwo UE w Krakowie, Kraków 2010, s. 27-34.

⁵ D. Krzywdą, *Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja*, SKwP, Warszawa 2013, s. 13-14.

niku mają instrumenty materialne, gdyż wpływają na wartość aktywów i pasywów, a w konsekwencji poziom wyniku finansowego⁶.

Możliwość kształtowania wyniku finansowego podmiotu, poprzez pewną dowolność w wyborze metod wyceny, stanowi jednocześnie obszar podatny na manipulację⁷. Manipulacja przyczynia się do podejmowania przez odbiorców błędnych decyzji. Prawidłowe stosowanie polityki rachunkowości jest istotnym, a nawet podstawowym elementem wiarygodności sprawozdania finansowego⁸.

Polityka rachunkowości to efekt procesu zbierania informacji na temat jednostki, identyfikacji zdarzeń i operacji gospodarczych oraz analizy dostępnych metod pomiaru i prezentacji. Sam proces tworzenia polityki rachunkowości można podzielić na trzy zasadnicze etapy⁹.

Etap pierwszy polega na zbieraniu informacji, które muszą zostać wzięte pod uwagę przy wyborze zasad. Informacje powinny dotyczyć m.in. obowiązujących regulacji prawnych, specyfiki działalności jednostki, organizacji procesu produkcji, organizacji systemu rachunkowości¹⁰.

W etapie drugim następuje określenie zadań, celów polityki oraz ewentualnych problemów, które mogą pojawić się w toku jej opracowywania. Głównym celem każdej polityki rachunkowości jest wiarygodne prezentowanie danych w sprawozdaniu. Jednocześnie zarządzający jednostką mogą za pomocą polityki realizować krótkoterminowe cele operacyjne i inne cele długoterminowe. Na tym etapie istotne jest ustalenie zasad wyceny i prezentacji, również takich grup operacji, co do których regulacje nie wskazują możliwych metod. Zasady dotyczące tych operacji powinny być wskazane na podstawie doświadczenia i oceny kierownika jednostki¹¹.

Etap trzeci to opracowanie polityki rachunkowości, zebranie i usystematyzowanie wybranych metod oraz sposobów prezentacji. Jeżeli przyjęta polityka realizuje założone cele, proces jej tworzenia należy uznać za zakończony. W przypadku identyfikacji błędów lub braku realizacji celów polityka może zostać zmieniona¹².

Polityka rachunkowości jest prawem jednostki do wyboru alternatywnych rozwiązań w granicach określonych prawnie. Podstawą efektywnego korzystania

⁶ K. Sawicki, *Wykorzystanie polityki bilansowej i analizy finansowej w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Ekspert, Wrocław 2009, s. 177-178.

⁷ A.J. Felo, S.A. Solieri, *Are all audit committee financial experts created equally?*, „International Journal of Disclosure and Governance” 2009, Vol. 6, No. 2, s. 151-153.

⁸ W. Furman, *Polityka rachunkowości jako instrument kształtowania sprawozdania finansowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, nr 60 (116), s. 96-99.

⁹ A. Galinova, *Stages upon elaborating the accounting policy of the establishment*, „Trakia Journal of Sciences” 2010, Vol. 8, No. 3, s. 198-203.

¹⁰ Ibid.

¹¹ Ibid.

¹² Ibid.

z tego prawa jest zrozumienie wpływu określonej polityki na wynik i sytuację finansową jednostki w kontekście osiągania przez nią celów działalności. Przy właściwym rozumieniu polityki jako kompleksowego narzędzia zarządzania w zakresie pomiaru i prezentacji efektów działalności, korzyści z jej odpowiedniego (dostosowanego do danej jednostki) wykorzystania mogą być znaczące¹³.

2. Obowiązek powoływania komitetu audytu

Idea utworzenia komitetu audytu powstała w odpowiedzi na ujawnione oszustwa finansowe. Komitet miał być narzędziem zapewniającym wiarygodność i rzetelność systemu rachunkowości, sprawozdania finansowego i procesu przeprowadzania audytu zewnętrznego, elementem ochrony interesów akcjonariuszy¹⁴. Historia komitetu audytu sięga lat 30. XX wieku. Przesłanki do jego utworzenia powstały w odpowiedzi na upadek McKesson & Robbins Inc. w Stanach Zjednoczonych. Analiza nieprawidłowości doprowadziła do wydania rekomendacji w zakresie wyboru audytora w spółkach publicznych przez komitet składający się z członków niezaangażowanych w bezpośrednie zarządzanie jednostką¹⁵.

Pierwsze regulacje prawne w tym zakresie powstały w latach 60. XX wieku w Kanadzie po serii ujawnionych oszustw finansowych i dotyczyły podmiotów oferujących papiery wartościowe w obrocie publicznym¹⁶.

Kolejne skandale finansowe w Stanach Zjednoczonych przyczyniły się do uchwalenia ustawy Sarbanes-Oxley w 2002 roku. Zgodnie z nią spółki notowane na amerykańskich giełdach muszą stworzyć komitet audytu złożony z niezależnych członków¹⁷. W momencie wprowadzenia opisanych regulacji tylko 10 z 40 największych światowych giełd miało wytyczne dotyczące komitetów audytu i ich roli¹⁸.

W 2006 roku Parlament Europejski uchwalił Dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych. Na jej mocy wszystkie podmioty zainteresowania publicznego muszą powołać komitet audytu w celu minimalizowania ryzyka operacyjnego, finansowego oraz poprawy jakości sprawozdania finansowego.

¹³ O. Armagan, *The status of audit committees: A comparative study of U.S.A., E.U., and Turkey*, „Modav” 2013, No. 1, s. 74-77.

¹⁴ A. Schneider, *The role of internal audit in complying with the Sarbanes-Oxley Act*, „International Journal of Disclosure and Governance” 2009, Vol. 6, No. 1, s. 71-75.

¹⁵ Investment Company Act of 1940, Sec 32, US Securities and Exchange Commission <https://www.sec.gov/about/laws/ica40.pdf> (dostęp: 28.05.2014).

¹⁶ R.G. Walker, *Gaps in guidelines on audit committees*, „Abacus” 2004, Vol. 40, No. 2, s. 157.

¹⁷ P. Sarbanes, M. Oxley, *Text of the Sarbanes Oxley Act*, US Congress, <https://www.govtrack.us/congress/bills/107/hr3763/text> (dostęp: 28.05.2014).

¹⁸ J.R. Fichtner, *The recent international growth of mandatory audit committee requirements*, „International Journal of Disclosure and Governance” 2009, Vol. 7, No. 3, s. 232.

Pierwsze rekomendacje dotyczące komitetu audytu w Polsce zostały zawarte w *Dobrych praktykach w spółkach publicznych 2005*. Od 2010 roku, na mocy znowelizowanej ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, komitet audytu ma uregulowanie w akcie prawa powszechnego.

Wymóg tworzenia komitetu w jednostkach zainteresowania publicznego wynika wprost z ustawy o biegłych rewidentach¹⁹. Art. 86 wskazuje, że „w jednostkach zainteresowania publicznego działa komitet audytu, którego członkowie są powoływani przez radę nadzorczą lub komisję rewizyjną spośród swoich członków”. Jednostką zainteresowania publicznego według art. 2 tej ustawy jest m.in.: emitent papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym państwa UE, z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego, bank krajowy (poza bankiem spółdzielczym), zakład ubezpieczeń, zakład reasekuracji, instytucje pieniądza elektronicznego, niektóre podmioty prowadzące działalność maklerską. Jak widać komitet musi być tworzony w jednostkach o szczególnym znaczeniu dla gospodarki i społeczeństwa.

Komitet audytu działa w ramach rady nadzorczej i składa się z jej członków. Jeżeli rada nadzorcza składa się z więcej niż 5 członków, zadania komitetu audytu mogą być przekazane radzie. Komitet audytu składa się z co najmniej 3 osób, a co najmniej 1 osoba powinna spełniać warunek niezależności oraz mieć kwalifikacje w dziedzinie rachunkowości lub rewizji finansowej. Ustawa nie precyzuje zakresu kwalifikacji, odnosi się natomiast do niezależności. Członek komitetu jest niezależny jeżeli²⁰:

- nie posiada udziałów, akcji lub innych tytułów własności w jednostce, w której jest członkiem komitetu audytu lub w jednostce powiązanej z tą jednostką,
- nie uczestniczył w okresie ostatnich 3 lat w prowadzeniu ksiąg rachunkowych lub w sporządzaniu sprawozdania finansowego jednostki,
- nie jest małżonkiem, krewnym czy powinowatym w linii prostej do drugiego stopnia lub nie sprawuje opieki, przysposobienia lub kurateli z osobą będącą członkiem organu nadzorującego, zarządzającego lub administracyjnego.

¹⁹ 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. z 2009 r., nr 77, poz. 649 ze zm.

²⁰ Ibid.

3. Funkcje komitetu audytu

Zgodnie z Dyrektywą 2006/43/WE, która w zakresie zadań komitetu została zaimplementowana do ustawy, komitet audytu odpowiada za²¹:

- monitorowanie procesu sprawozdawczości finansowej, monitorowanie skuteczności systemu kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego i zarządzania ryzykiem,
- monitorowanie ustawowego badania rocznego sprawozdania finansowego i sprawozdania skonsolidowanego,
- przegląd i monitorowanie niezależności biegłego rewidenta i firmy audytorskiej, również w zakresie świadczenia usług dodatkowych.

Wymogi niezależności i kompetencji stawiane członkom komitetu audytu stanowią podstawy do rzetelnego wykonywania zadań. Komitet audytu, oprócz nadzoru nad audytem wewnętrznym i zewnętrznym, nadzoruje również politykę rachunkowości, proces oceny ryzyka, system rachunkowości i sprawozdawczość²². Rolą komitetu audytu w prawidłowym stosowaniu polityki rachunkowości jest sprawdzenie i zapewnienie zgodności polityki z regulacjami prawnymi oraz weryfikacja, czy wybrane zasady są stosowane w sposób ciągły i zgodnie z nimi przygotowywane jest sprawozdanie finansowe. Polityka rachunkowości jako element sprawozdania finansowego decyduje o sposobach klasyfikacji, pomiaru i prezentacji danych finansowych, poprawności stosowanych zasad, dlatego ma ogromne znaczenie przy ocenie wiarygodności sprawozdania i kształtowaniu wyniku finansowego²³. Komitet audytu powinien oceniać wpływ przyjętych zasad na kształtowanie wyniku oraz rekomendować ewentualne zmiany, przede wszystkim zwracając uwagę na zasady niewynikające wprost z regulacji²⁴. Komitet szczegółowo bada zasady księgowania szczególnie istotnych transakcji, nietypowych i o znaczącym wpływie na wynik jednostki, dlatego jego kwalifikacje w obszarze finansów, rachunkowości lub rewizji powinny być wysokie.

²¹ Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG, Dz.U. UE 9.6.2006 L 157/87.

²² D. Dobija, *Komitet audytu a nadzór nad biegłym rewidentem. Praktyka polskich spółek giełdowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, nr 59 (115), s. 11.

²³ J. Furman, *Badanie zasadności polityki rachunkowości przedsiębiorstwa przez biegłego rewidenta*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, nr 60 (116), s. 86-88.

²⁴ A. Wiczorkiewicz, K. Dąbrowska-Gruszczyńska, M. Gruszczyński, *Komitet audytu jako fundament zaufania do spółki*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw” 2013, nr 10 (765), s. 85-87.

Poprzez monitorowanie procesu tworzenia i stosowania polityki rachunkowości komitet sprawuje szczegółowy nadzór nad procesem sporządzania wiarygodnego sprawozdania finansowego wewnątrz jednostki. Jako element organu nadzoru ma możliwość wglądu w organizację systemu rachunkowości i sprawozdawczości, uzyskania szczegółowych informacji w obszarach będących przedmiotem zainteresowania, w których występuje potencjalne ryzyko błędów czy manipulacji²⁵. Komitet jest obok audytu wewnętrznego kolejną komórką zapewniającą prawidłowe funkcjonowanie systemu rachunkowości i sprawozdawczości. W odróżnieniu od audytu wewnętrznego nie podlega zarządowi, dlatego też powinien gwarantować niezależność i bezstronność opinii, mając dodatkowo prawo do wnioskowania do zarządu o udzielenie szczegółowych informacji w identyfikowanym obszarze. Komitet audytu wykonujący swoje zadanie rzetelnie jest gwarantem wiarygodności i poprawności sprawozdania finansowego.

Podsumowanie

Komitet audytu, jako komórka nadzoru nad systemem rachunkowości i procesem wyboru audytora, powstał w Stanach Zjednoczonych w odpowiedzi na kolejne oszustwa finansowe z udziałem firm audytorskich. Analiza regulacji prawnych oraz literatury przedmiotu pozwala stwierdzić, że komitetowi audytu przypisywana jest znacząca rola w zapewnieniu wiarygodności sprawozdania finansowego. Zagadnienie komitetu audytu w kontekście polityki rachunkowości lub szerzej, systemu rachunkowości i celów sprawozdania finansowego, jest w literaturze szeroko dyskutowane. Prawidłowo działającemu komitetowi audytu przypisuje się wpływ na poprawę jakości sprawozdania finansowego oraz spadek liczby nadużyć czy błędów. Badania empiryczne w tym zakresie pozwoliłyby na weryfikację tej hipotezy.

Literatura

Armagan O., *The status of audit committees: A comparative study of U.S.A., E.U., and Turkey*, „Modav” 2013, No. 1.

Dobija D., *Komitet audytu a nadzór nad biegłym rewidentem. Praktyka polskich spółek giełdowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2010, nr 59 (115).

²⁵ O.S. Persons, *Audit committee characteristics and earlier voluntary ethics disclosure among fraud and no-fraud firms*, „International Journal of Disclosure and Governance” 2009, Vol. 6, No. 4, s. 284-289.

- Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG, Dz. Urz. UE 9.6.2006 L 157/87.
- Felo A.J., Solieri S.A., *Are all audit committee financial experts created equally?*, „International Journal of Disclosure and Governance” 2009, Vol. 6, No. 2.
- Fichtner J.R., *The recent international growth of mandatory audit committee requirements*, „International Journal of Disclosure and Governance” 2009, Vol. 7, No. 3.
- Furman J., *Badanie zasadności polityki rachunkowości przedsiębiorstwa przez biegłego rewidenta*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, nr 60 (116).
- Furman W., *Polityka rachunkowości jako instrument kształtowania sprawozdania finansowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, nr 60 (116).
- Galinova A., *Stages upon elaborating the accounting policy of the establishment*, „Trakia Journal of Sciences” 2010, Vol. 8, No. 3.
- Investment Company Act 1940 Sec 32, US Securities and Exchange Commission, <https://www.sec.gov/about/laws/ica40.pdf> (dostęp: 28.05.2014).
- Kędzior M., Grabiński K., *Ocena opracowywanego przez IASB i FASB projektu założeń koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, nr 61 (117).
- Krzywda D., *Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja*, SKwP, Warszawa 2013.
- Persons O.S., *Audit committee characteristics and earlier voluntary ethics disclosure among fraud and no-fraud firms*, „International Journal of Disclosure and Governance” 2009, Vol. 6, No. 4.
- Rozporządzenie Komisji (WE) nr 1126/2008 z dnia 3 listopada 2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady.
- Sarbanes P., Oxley M., *Text of the Sarbanes Oxley Act*, US Congress, <https://www.govtrack.us/congress/bills/107/hr3763/text> (dostęp: 28.05.2014).
- Sawicki K., *Wykorzystanie polityki bilansowej i analizy finansowej w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Ekspert, Wrocław 2009.
- Schneider A., *The role of internal audit in complying with the Sarbanes-Oxley Act*, „International Journal of Disclosure and Governance” 2009, Vol. 6, No. 1.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 1994 r., nr 121, poz. 591 ze zm.
- 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. z 2009 r., nr 77, poz. 649 ze zm.
- Walker R.G., *Gaps in guidelines on audit committees*, „Abacus” 2004, Vol. 40, No. 20.

Wieczorkiewicz A., Dąbrowska-Gruszczyńska K., Gruszczyński M., *Komitet audytu jako fundament zaufania do spółki*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw” 2013, nr 10 (765).

Wójtowicz P., *Wiarygodność sprawozdań finansowych wobec aktywnego kształtowania wyniku finansowego*, Wydawnictwo UE w Krakowie, Kraków 2010.

THE ROLE OF THE AUDIT COMMITTEE TO THE CORRECT APPLICATION OF THE ACCOUNTING POLICY

Summary

The accounting policy presents selected and applied by the entity solutions accepted by regulations, providing required quality of financial statements. As a tool of results' forming process constitutes the limit of accounting system. The role of the audit committee to the correct application of the accounting policy is to check and ensure compliance with regulations, and verify if the chosen rules are applied consistently and in accordance with them is prepared the financial statement, which determines its credibility.