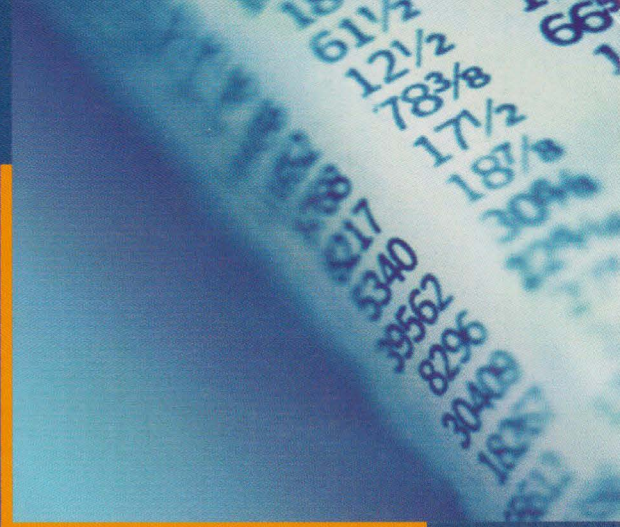




Rachunkowość w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa

Redakcja naukowa

IRENA SOBAŃSKA i TOMASZ WNUK-PEL



WYDAWNICTWO UNIwersytetu ŁÓDZKIEGO • ŁÓDŹ 2009

Rozdział 17

*Jacek Gad**

ODPOWIEDZIALNOŚĆ RAD NADZORCZYCH ZA RACHUNKOWOŚĆ W ŚWIECIE REGULACJI POLSKIEGO PRAWA BILANSOWEGO

1. Wprowadzenie

Odpowiedzialność rad nadzorczych za rachunkowość mieści się w ramach zagadnienia określanego jako nadzór korporacyjny, pojawiającego się coraz częściej w publikacjach związanych z ekonomią, zarządzaniem czy finansami. Problem jest o tyle ważny, iż efektywny system nadzoru korporacyjnego przyczynia się do usprawnienia funkcjonowania przedsiębiorstwa (mechanizmy nadzoru wewnętrznego i zewnętrznego wpływają na racjonalność działania zarządzających), co w długim okresie prowadzi do wzrostu wartości przedsiębiorstwa. Potrzeba kreowania wartości jest do pewnego stopnia związana z postulatem nowej jakości w funkcjonowaniu współczesnych przedsiębiorstw (zwłaszcza jeśli chodzi o spółki giełdowe). Wymagania stawiane wobec przedsiębiorstw wykraczają obecnie poza sferę sprowadzającą się do dostarczania produktów czy usług. Współczesne przedsiębiorstwa powinny być zorganizowane w określony sposób oraz działać w zakresie mieszczącym się w ogólnie przyjętych normach. Należy zauważyć, że podstawowym narzędziem nadzoru korporacyjnego jest system informacyjny rachunkowości. Wszelkie działania zmierzające do zwiększenia wiarygodności systemu rachunkowości, w którym ma „miejsce odwozowanie zdarzeń gospodarczych, strumieni rzeczowych, nominalnych i finansowych, a także ich relacji oraz prezentowanie syntetycznych informacji w sprawozdaniach finansowych” (Jarugowa, Marcinkowski, Marcinkowska, 1994, s. 8) powinny być oceniane jako pozytywne. Niewątpliwie jednym z nich jest zwiększenie zakresu odpowiedzialności rad nadzorczych za rachunkowość. W polskiej praktyce stało się to za sprawą nowelizacji ustawy o rachunkowości. W kontekście wyraźnego sprecyzowania odpowiedzialności rad nadzorczych za rachunkowość, nasuwają się zasadnicze pytania, czy rady nad-

* Mgr, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki, asystent.

zorcze są w stanie (ze względu na zakres kompetencji oraz charakter relacji zarząd–rada nadzorcza) zwiększyć wiarygodność sprawozdań finansowych oraz czy i jaki będzie miała wpływ nowelizacja ustawy o rachunkowości na system informacyjny rachunkowości.

Podstawowym celem artykułu jest próba odpowiedzi na powyższe pytania. Biorąc pod uwagę pojawiające się pytania, wydaje się wskazane prześledzenie zakresu odpowiedzialności rad nadzorczych za rachunkowość przed i po nowelizacji ustawy. Kluczową kwestią jest analiza relacji organów w spółce kapitałowej, z uwzględnieniem roli, jaką pełni w niej system rachunkowości.

2. Rada nadzorcza w spółce kapitałowej a system rachunkowości

W Polsce funkcjonuje dwupoziomowy system nadzoru w spółkach kapitałowych. Ma miejsce wyraźne rozdzielenie funkcji nadzorczych i kontrolnych (za które odpowiedzialna jest rada nadzorcza) od funkcji decyzyjnych (które stanowią domenę działań zarządu).

Istotną cechą w modelu dwupoziomowym jest to, że zasady funkcjonowania organów nadzoru są określane na podstawie bardzo szczegółowej regulacji prawnej, nie zaś własnych statutów przedsiębiorstw (Urbanek, 2005, s. 73).

K. A. Lis i H. Sterniczuk (2005, s. 106) zauważają, że w polskiej tradycji rada nadzorcza to organ¹, który najlepiej oddaje charakter spółki jako nowoczesnego podmiotu biznesowego.

Pozycja rady nadzorczej w strukturze spółki polega na roli ogniwa łączącego właścicieli z procesami zarządzania realizowanymi przez zarząd (Zalega, 2003, s. 185). Należy zwrócić uwagę, że rada nadzorcza nie jest ciałem zwierzchnim w stosunku do zarządu. System władzy w spółkach kapitałowych opiera się na rozdzieleniu funkcji (Kulesza, 1994): zarządzania, nadzoru i kontroli oraz „właścicielskiej”².

S. Rudolf, T. Janusz, D. Stos, P. Urbanek (2002, s. 68) dokonali trafnej klasyfikacji „płaszczyzny” łączącej radę nadzorczą z zarządem. Autorzy ci, podzielili relacje między radą nadzorczą a zarządem na wynikające:

1) z nadzoru,

¹ Ustawodawca w ustawie z 15 września 2000, kodeks spółek handlowych wyróżnia w spółkach kapitałowych następujące organy:

- spółka z ograniczoną odpowiedzialnością: zarząd, rada nadzorcza, komisja rewizyjna,
- spółka akcyjna: zarząd, rada nadzorcza, walne zgromadzenie akcjonariuszy,

² Funkcja zarządzania jest nieodłącznym atrybutem zarządu spółki. To zarządy ponoszą pełną odpowiedzialność za prowadzenie spraw spółki, dlatego dysponują całkowitą swobodą działania, posiadają jednocześnie maksimum kompetencji. Przestrzeganie prawa oraz interesów akcjonariuszy zapewnia rada nadzorcza realizując funkcje nadzoru i kontroli. Funkcja „właścicielska” wiąże się ze zbiorowym realizowaniem uprawnień przez akcjonariuszy w ramach walnego zgromadzenia (Rudolf, red., 1999, s. 195).

- 2) ze współdziałania organów spółki,
- 3) z charakteru kompetencji stanowiących³.

Relacja rady nadzorczej z zarządem, wynikająca z nadzoru, jest efektem podstawowej funkcji, jaką spełniają rady nadzorcze, a mianowicie są one zobowiązane do sprawowania stałego nadzoru i kontroli we wszystkich obszarach działalności przedsiębiorstwa.

Relacje zarządu i rady nadzorczej wynikające z współdziałania organów spółki, sprowadzają się do współdziałania tych organów w procesie zarządzania spółką.

A. Opalski zwraca uwagę, że nadzór powinien towarzyszyć działaniom kierowniczym, nie zaś skupiać się wyłącznie na ocenie zamkniętych procesów. Rada ma dlatego obowiązek badać strategię i plany zarządu, nie zaś kontrolować wyłącznie zakończone działania. Wzmocnienie strategicznej roli rady, roli organu współdecydującego wraz z zarządem o najważniejszych kierunkach rozwoju spółki, jest ważnym postulatem nowoczesnego ładu korporacyjnego (Opalski, 2006, s. 511–512). Według J. A. Pearce'a i S. A. Zahra (1991, s. 135–153) miejsce rady w procesie formułowania strategii jest postrzegane jako:

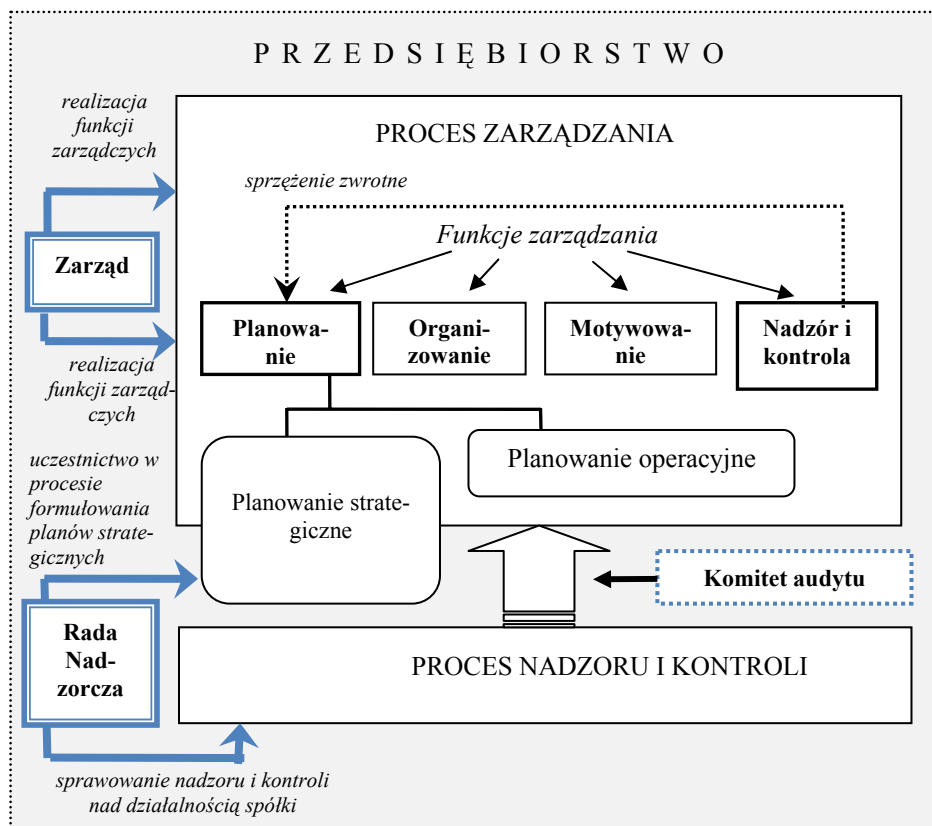
- 1) określenie misji spółki,
- 2) ustalenie silnych i słabych stron spółki oraz szans i zagrożeń ze strony otoczenia,
- 3) wybór i wdrażanie wybranej strategii.

Jak twierdzi A. Opalski (2006, s. 511–512) rada powinna pomagać zarządowi w wyznaczaniu celów spółki i określaniu sposobów ich realizacji, zatem występować w roli instytucjonalnego doradcy i partnera zarządu. Doradztwo stanowi szczególny przejaw nadzoru, pozwalający wzmocnić jego skuteczność. Nowoczesny nadzór obejmuje szeroką gamę oddziaływań wspomagających i nie ogranicza się jedynie do stwierdzenia ewentualnych zaniedbań. Zadaniem rady jest nie tylko prosta ocena zakończonych procesów gospodarczych, ale pełnienie funkcji strategicznej (por. rys. 1).

Należy pamiętać, że w modelu dualistycznym istnieją dwie płaszczyzny nadzoru. Pierwsza, będąca nieodłącznym elementem procesu zarządzania, realizowana przez menedżerów oraz druga – realizowana przez rady nadzorcze (por. rys. 1). Obie te płaszczyzny nadzoru, działają niezależnie i nawzajem się uzupełniają (nie może być mowy o zastępowaniu jednej płaszczyzny nadzoru przez drugą). W przypadku nadzoru nad systemem rachunkowości realizowanym przez rady nadzorcze, szczególne miejsce w tym obszarze zajmuje komitet audytu, w którego skład wchodzi członkowie rad nadzorczych. Analiza zagadnienia

³ Relacje zarządu i rady nadzorczej wynikające z charakteru kompetencji stanowiących sprowadzają się do formalnych zależności. Rada nadzorcza może m. in. zawiesić członka zarządu i na jego miejsce oddelegować przedstawiciela rady nadzorczej.

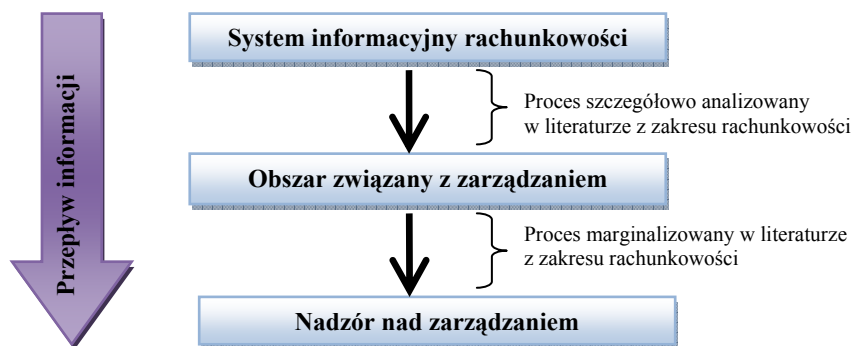
nadzoru rad nadzorczych nad systemem rachunkowości, wymaga sprecyzowania kierunku przepływu informacji pochodzących z rachunkowości w ramach przedsiębiorstwa (por. rys. 2). Rady nadzorcze nie biorą udziału w prowadzeniu bieżących spraw spółki, nie mają również bieżącego dostępu do informacji z systemu rachunkowości. Podstawowym adresatem informacji pochodzących z systemu rachunkowości jest organ odpowiedzialny za prowadzenie spraw spółki, czyli zarząd. Rady nadzorcze są w pewnym sensie użytkownikiem zewnętrznym w stosunku do przedsiębiorstwa, a dostęp do informacji z systemu rachunkowości ma miejsce za pośrednictwem zarządu.



Rys. 1. Funkcje rady nadzorczej a proces zarządzania przedsiębiorstwem

Źródło: opracowanie własne, inspiracja zaczerpnięta z: Opalski, 2006; Peszko, 2006; Kulesza, 2002; Stoner, Freeman, Gilbert, 2000.

Można zauważyć, że literatura z zakresu rachunkowości w niewielkim zakresie zajmuje się fragmentem systemu informacyjnego rachunkowości⁴ dotyczącym przepływu informacji między zarządem a radą nadzorczą. W kontekście rozszerzonej odpowiedzialności rad nadzorczych za rachunkowość, ten obszar systemu informacyjnego rachunkowości nabiera szczególnego znaczenia. Należy przypuszczać, że sprecyzowanie zakresu odpowiedzialności rad nadzorczych za rachunkowość spowoduje rozwinięcie systemu informacyjnego rachunkowości. Pamiętać jednak należy, że informacje z systemu rachunkowości, by były odpowiednio zinterpretowane, muszą być wcześniej zrozumiane. Często w radach nadzorczych zasiadają osoby niemające odpowiednich kompetencji z zakresu rachunkowości.



Rys. 2. Uproszczony schemat przepływu informacji z systemu rachunkowości

Źródło: opracowanie własne

Obiecujące wydają się tendencje rozwojowe, związane z pozycją rad nadzorczych w przedsiębiorstwie wskazane przez J. Machaczka, K. Misiółek. Autorzy ci zaliczają do nich m. in.: specjalizację i wzrost kompetencji członków rad nadzorczych, ściśle precyzowanie ról pełnionych przez poszczególnych członków, przypisywanie im nadzoru określonych części przedsiębiorstwa, rozbudowę struktur rad o przedstawicieli grup interesów zewnętrznych w stosunku do przedsiębiorstwa (M a c h a c z k a, M i s i ó ł e k, 1999, s. 37).

⁴ Według A. Karmańskiej, system informacyjny rachunkowości to system, który organizuje i przetwarza zbiory informacji, mających możliwość wartościowego wyrażania. Cecha ta decyduje o specjalnym charakterze tego systemu i o jego roli w zarządzaniu (K a r m a ń s k a, red., 2006, s. 152).

3. Odpowiedzialność wynikająca z wykonywania funkcji członka rady nadzorczej ze szczególnym uwzględnieniem odpowiedzialności za rachunkowość

Wydaje się, że wyrażenie zgody na kandydowanie na członka rady nadzorczej jest równoznaczne z deklaracją kandydata, iż posiada on niezbędną wiedzę i kwalifikacje, by sprawować tę funkcję (nie ma znaczenia brak zapisu w umowie czy statucie spółki odnośnie do wymaganego wykształcenia członków rad nadzorczych)⁵. Kandydaci, wyrażając zgodę na pełnienie funkcji członka rady nadzorczej (pełnienie funkcji członka rady nadzorczej jest dobrowolne), zobowiązują się jednocześnie do realizacji określonych obowiązków oraz ponoszenia odpowiedzialności m. in. w zakresie systemu rachunkowości.

Jak twierdzi S. Sołtysiński, art. 483 § 1 k.s.h.⁶ wskazuje, iż odpowiedzialność członka rady nadzorczej powstaje w razie wyrządzenia spółce szkody wskutek działania lub zaniechania sprzecznego z prawem lub postanowieniami statutu spółki. Członkowie rad nadzorczych, którzy podjęli się pełnienia funkcji członka rady bez wymaganych w tym zakresie kwalifikacji, lub którzy nie wykonali obowiązku stałego nadzoru nad działalnością spółki we wszystkich dziedzinach jej działalności, odpowiadają wobec spółki⁷.

Należy podkreślić, że działalność członka rady nadzorczej (lub mówiąc szerzej ład korporacyjny spółki⁸) podlega kilku rodzajom regulacji. Wśród tych regulacji można wymienić przede wszystkim: regulacje ustawowe, regulacje statutowe oraz regulacje giełdowe (w przypadku spółek giełdowych) (por. C a ł u s, 2007, s. 32).

Autor na potrzeby rozważań w poniższym fragmencie rozdziału wyróżnił dwa okresy charakterystyczne z punktu widzenia zakresu odpowiedzialności rad nadzorczych za rachunkowość⁹. Pierwszy ma miejsce przed, a drugi po wejściu

⁵ Zgodnie z art. 483 § 2 kodeksu spółek handlowych: „Członek rady nadzorczej [...] powinien przy wykonywaniu swoich obowiązków dołożyć staranności wynikającej z zawodowego charakteru swojej działalności”. Według S. Sołtysińskiego członkowie rad nadzorczych powinni przejawiać takie cechy, jak rzetelność i zapobiegliwość, jak również powinni posiadać odpowiednią wiedzę fachową w zakresie wymaganym do prowadzenia spraw spółki (S o ł t y s i ń s k i, Z a w ł o c k i, 2004, s. 126).

⁶ *Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych*, Dz U 2000 r., nr 94, poz. 1037, ze zm.

⁷ Odpowiedzialność dotyczy również czynności polegających na wadliwym (w tym nieumiejętnie wskutek nieznajomości zasad rachunkowości) ocenianiu sprawozdań finansowych spółki w zakresie ich zgodności zarówno z księgami i dokumentami, jak i ze stanem faktycznym (S o ł t y s i ń s k i, Z a w ł o c k i, 2004, s. 130).

⁸ M. Marcinkowska określiła ład korporacyjny jako system określający zasady zarządzania spółką i sprawowania w niej kontroli, którymi mają kierować jej organy, tj. zarząd, rada nadzorcza i walne zgromadzenie akcjonariuszy w celu właściwego wypełniania swych obowiązków (M a r c i n k o w s k a, 2004, s. 13).

⁹ Pamiętać należy o odpowiedzialności rad nadzorczych za rachunkowość wynikającej z ustawy z 29 lipca 2005 o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych

do polskiego porządku prawnego nowelizacji ustawy o rachunkowości z 18 marca 2008 r. Nowelizacja ta jest wynikiem m. in. dostosowania prawa polskiego do dyrektyw UE.

W pierwszej kolejności poddana będzie analizie odpowiedzialność rad nadzorczych za rachunkowość, według stanu prawnego nieuwzględniającego nowelizacji ustawy o rachunkowości z marca 2008 r.

W okresie przed nowelizacją ustawy o rachunkowości, odpowiedzialność rad nadzorczych za system rachunkowości regulowana była przede wszystkim przez regulacje ustawowe takie, jak kodeks spółek handlowych oraz wytyczne o charakterze międzynarodowym, tj. m. in. *Zasady nadzoru korporacyjnego OECD 2004*¹⁰ czy dyrektywy UE. Ogólne zasady funkcjonowania rad nadzorczych w polskich spółkach giełdowych kształtują również *Dobre praktyki spółek notowanych na GPW z 2007 r.*¹¹ (zawarte w nich regulacje wynikają w dużej mierze z zalecenia Komisji Europejskiej z 15 lutego 2005¹²).

Analizę zagadnienia odpowiedzialności za rachunkowość członków rad nadzorczych, nieuwzględniającej nowego art. 4a ustawy o rachunkowości znaleźć można w licznych publikacjach (por. Sawicki, 2008; Chmielewski, Winter, 2008; Chmielewski, Pietrusińska, Pietrusiński, 2007; Opalski, 2006). Zgodnie z art. 382, § 1 k.s.h., rada nadzorcza sprawuje stały nadzór nad działalnością spółki we wszystkich dziedzinach jej działalności. Natomiast zgodnie z art. 382, § 2, k.s.h., do obowiązków rady nadzorczej związanych z systemem rachunkowości należy:

- 1) ocena rocznego sprawozdania finansowego i sprawozdania z działalności zarządu w zakresie ich zgodności zarówno z księgami i dokumentami, jak i ze stanem faktycznym,

- 2) ocena wniosków zarządu dotyczących podziału zysku albo pokrycia straty,

- 3) składanie zgromadzeniu wspólników corocznego sprawozdania z wyników oceny.

wych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych. W tym rozdziale, ze względu na rozległość zagadnienia taki rodzaj odpowiedzialności został pominięty.

¹⁰ Zgodnie z wytycznymi *Zasad nadzoru korporacyjnego OECD*, członek rady nadzorczej jest odpowiedzialny m. in. za: zagwarantowanie rzetelności systemów rachunkowości i sprawozdawczości finansowej spółki, w tym niezależnego badania sprawozdań finansowych, oraz zagwarantowanie istnienia odpowiednich systemów kontroli w spółce, a w szczególności systemów monitorowania ryzyka, kontroli finansowej i operacyjnej oraz przestrzegania obowiązujących przepisów i norm.

¹¹ Należy pamiętać, że są to jedynie wytyczne i nie mają one mocy prawa. Działają na zasadzie „comply or explain”, co oznacza, że spółka, w sytuacji gdy nie stosuje się do tych zasad, musi wyjaśnić dlaczego tego nie robi.

¹² Zalecenie Komisji Europejskiej z 15 lutego 2005 r. „dotyczące roli dyrektorów niewykonawczych lub będących członkami rady nadzorczej spółek giełdowych i komisji rady (nadzorczej)”.

Rady nadzorcze, zgodnie z art. 483 k.s.h., odpowiadają wobec spółki za szkody wyrządzone spółce wskutek działania lub zaniechania sprzecznego z prawem lub umową spółki. Jak wskazuje S. Sołtysiński, działaniem lub zaniechaniem sprzecznym z prawem lub umową spółki członków rad nadzorczych jest m. in. wadliwe (w tym nieumiejętne wskutek nieznamośności zasad rachunkowości) ocenianie sprawozdań finansowych spółki w zakresie ich zgodności zarówno z księgami i dokumentami, jak i ze stanem faktycznym (Sołtysiński, Zawłocki, 2004, s. 130).

Należy podkreślić, że ustawodawca nie wskazuje wyraźnie, że rady nadzorcze odpowiadają za zgodność, sprawozdań finansowych i sprawozdań z zarządu, z ustawą o rachunkowości.

Przyjrzyjmy się następnie odpowiedzialności rad nadzorczych za rachunkowość według stanu prawnego uwzględniającego nowelizację ustawy o rachunkowości z marca 2008 r.

Przepisy, dotyczące odpowiedzialności członków rad nadzorujących rachunkowość, zamieszczone w nowelizacji ustawy o rachunkowości z marca 2008 r., są wynikiem implementacji do polskiego porządku prawnego Dyrektywy 2006/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 14 czerwca 2006. Dyrektywa ta stanowi część szerszego działania na forum Wspólnoty Europejskiej, mającego na celu modernizację prawa spółek i doskonalenie ładu korporacyjnego w ramach UE. Zgodnie z tą dyrektywą członkowie organów administrujących, zarządzających oraz nadzorczych spółki, w ramach wymogu minimalnego, ponoszą wspólną odpowiedzialność wobec spółki za sporządzanie i publikowanie rocznych sprawozdań finansowych oraz sprawozdań z działalności. Organy te działają w ramach kompetencji przyznanych im przez prawo krajowe.

Nowelizowana ustawa o rachunkowości została uzupełniona o art. 4a, zgodnie z którym kierownik jednostki oraz członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego jednostki są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie z działalności spełniały wymagania przewidziane w ustawie o rachunkowości. Za szkodę wyrządzoną naruszeniem tych obowiązków będą oni odpowiadać solidarnie wobec spółki.

Wydaje się, że kluczowe do zrozumienia art. 4a ustawy o rachunkowości jest sformułowanie: „[...] członkowie rady nadzorczej są zobowiązani do ZAPewnienia [...]”. Analiza art. 4a skłania do następujących refleksji:

1) w jaki sposób członkowie rady nadzorczej mają zapewnić, by sprawozdania finansowe i sprawozdania z działalności były zgodne z ustawą o rachunkowości, czy członkowie rad nadzorczych dysponują wystarczającymi kompetencjami?

2) na podstawie jakich informacji rady nadzorcze mają zapewnić, by sprawozdania finansowe były zgodne z ustawą?

3) kto ma dostarczyć te informacje?

4) jakie ma to konsekwencje w relacjach rada nadzorcza – zarząd?

W odniesieniu do systemu rachunkowości pojawiają się nowe wyzwania. W szczególności obszar systemu informacyjnego rachunkowości, dotyczący komunikacji między zarządem a radą nadzorczą, wymagać będzie pewnego nowego ujęcia. Receptą na pojawiające się problemy może być pakiet informacyjny, przygotowywany na podstawie danych z systemu informacyjnego rachunkowości, stanowiący podstawowe narzędzie komunikacji między zarządem a radą.

Wydaje się, że przedstawione wątpliwości rozstrzygnie w najbliższym czasie „praktyka”, gdyż art. 4a ustawy o rachunkowości należy stosować w sprawozdaniach za 2008 r. Powstaje w związku z tym kolejna wątpliwość, a mianowicie, czy interpretacja art. 4a ustawy o rachunkowości przez „praktykę” rzeczywiście przyczyni się do ulepszenia *corporate goverance* oraz czy przyczyni się do udoskonalenia systemu odpowiedzialnego za generowanie informacji finansowych, tj. systemu rachunkowości, czy spowoduje zwiększenie wiarygodności sprawozdań finansowych? Problem ten stanowi niewątpliwie ciekawy obszar badawczy.

Ważnym zagadnieniem, z punktu widzenia realizacji przez rady nadzorcze obowiązku wynikającego z art. 4a ustawy o rachunkowości, jest powoływanie w ramach rady nadzorczej komitetu audytu¹³. Biorąc pod uwagę zakres uprawnień wynikających głównie z kodeksu spółek handlowych oraz przygotowanie merytoryczne rad nadzorczych, działalność komitetów audytu ma kluczowe znaczenie w realizacji obowiązków, jakie nakłada na rady ustawa o rachunkowości.

4. Komitet do spraw audytu a proces profesjonalizacji rad nadzorczych

Istnienie komitetu audytu w spółkach giełdowych, w skład którego ma wchodzić przynajmniej trzech członków rady, z czego jeden członek niezależny od spółki i podmiotów powiązanych, posiadający kompetencje w dziedzinie finansów i rachunkowości, wynika z punktu III.7 *Dobrych praktyk spółek notowanych na GPW*. Obowiązek utworzenia komitetu audytu zawarty „dobrych praktykach” wynika z zalecenia Komisji Europejskiej z 15 lutego 2005 r. dotyczącego roli dyrektorów niewykonawczych lub będących członkami rady nad-

¹³ Komitety audytu funkcjonowały w Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych już w XIX w. i dotyczyły małych grupek udziałowców, którzy otrzymywali zadanie, by przejrzeć bilans przedsiębiorstwa w imieniu wszystkich udziałowców. Była to forma elementarnego audytu (por. Lee, 2006, s. 33). W Polsce od 01.01.2009 r. funkcjonowanie komitetów jest obligatoryjne (wcześniej obowiązek ten nakładały kodeksy dobrych praktyk).

zorczej spółek giełdowych i komisji rady (nadzorczej). Załącznik 1 do tego zalecenia reguluje m. in. zakres zadań i sposób funkcjonowania komitetu ds. audytu (do tego zalecenia odsyła czytelników *Dobre praktyki spółek notowanych na GPW* w pkt III.8)¹⁴. Jak już wspomniano, wytyczne *Dobrych praktyk spółek notowanych na GPW* nie są regulacjami o charakterze ustawowym, co oznacza, że spółka, po wcześniejszym wyjaśnieniu przyczyn, może nie stosować wybranych zasad. Jak pokazało badanie raportów bieżących, przeprowadzone przez PricewaterhouseCoopers¹⁵ 26 maja 2008 r., na 235 spółek 160 nie stosuje się do reguły III.7, która zobowiązuje spółkę do powołania komitetu audytu (w skład którego ma wchodzić przynajmniej 3 członków, z czego jeden członek niezależny, posiadający kompetencje z zakresu finansów i rachunkowości)¹⁶.

¹⁴ Odnośnie do wewnętrznej polityki i procedur przyjętych przez spółkę, komitet audytu powinien służyć pomocą radzie (nadzorczej) przynajmniej w zakresie:

- monitorowania rzetelności informacji finansowych przedstawianych przez spółkę, w szczególności w drodze przeglądu stosowności i konsekwencji stosowania metod rachunkowości przyjętych przez spółkę i jej grupę,

- przeglądu, przynajmniej raz w roku, systemów kontroli wewnętrznej i zarządzania ryzykiem, pod kątem zapewnienia, że główne ryzyka są prawidłowo identyfikowane, zarządzane i ujawniane,

- zapewnienia skuteczności funkcji audytu wewnętrznego, w szczególności w drodze wydania zaleceń dotyczących wyboru, powołania, ponownego powołania i odwołania szefa działu audytu wewnętrznego oraz dotyczących budżetu tego działu, a także przez monitorowanie reakcji kierownictwa na jego ustalenia i zalecenia. Kiedy w spółce nie ma funkcji audytu wewnętrznego, konieczność jej wprowadzenia powinna być przedmiotem przeglądu, przynajmniej raz w roku.

Odnośnie do zewnętrznego rewidenta zatrudnionego przez spółkę, komitet audytu powinien przynajmniej:

- wydawać radzie (nadzorczej) zalecenia dotyczące wyboru, powołania, ponownego powołania i odwołania rewidenta zewnętrznego przez organ do tego uprawniony, zgodnie z krajowym prawem spółek, oraz dotyczące zasad i warunków jego zatrudnienia,

- monitorować niezależność rewidenta zewnętrznego oraz jego obiektywizm, w szczególności w drodze przeglądu przestrzegania przez firmę audytorską obowiązujących wytycznych dotyczących rotacji partnerów audytu, wysokości opłat wnoszonych przez spółkę oraz wymogów regulacyjnych w tym zakresie,

- kontrolować charakter i zakres usług pozaewidenckich, w szczególności na podstawie ujawnienia przez rewidenta zewnętrznego sumy wszystkich opłat wniesionych przez spółkę i jej grupę na rzecz firmy audytorskiej i jej sieci, pod kątem zapobieżenia istotnej sprzeczności interesów na tym tle,

- prowadzić przegląd skuteczności procesu kontroli zewnętrznej i monitorować reakcje kierownictwa na zalecenia przedstawione przez zewnętrznych rewidentów w piśmie do rady dyrektorów,

- badać kwestie będące powodem rezygnacji z usług rewidenta zewnętrznego i wydawać zalecenia w sprawie wymaganych czynności.

¹⁵PricewaterhouseCoopers, *Polskie rozwiązania w zakresie ładu korporacyjnego i systemu kontroli wewnętrznych*, www.pwc.com.pl, odsłona z dnia 21.01.2009 r.

¹⁶ Z badań przeprowadzonych przez PricewaterhouseCoopers wynika, że na 235 spółek 138 nie stosuje zasady III.8 dotyczącej zadań i zakresu funkcjonowania komitetu audytu w ramach rady nadzorczej.

Implementacja Dyrektywy 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych¹⁷ do polskiego porządku prawnego powoduje, że obowiązek utworzenia komitetu audytu wynika z regulacji ustawowych (komitety audytu muszą zacząć działać w spółkach giełdowych od 1 stycznia 2009 r.). Ustawodawca w projekcie ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, firmach audytorskich oraz o nadzorze publicznym w art. 77, ust. 1 zobowiązuje jednostki zainteresowania publicznego (należą do nich m. in. spółki giełdowe) do utworzenia komitetu ds. audytu, którego członkowie powinni być powoływani spośród członków rady nadzorczej.

Zgodnie z art. 77, ust. 5 projektu ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, firmach audytorskich oraz o nadzorze publicznym, do zadań komitetu audytu należy w szczególności:

- 1) monitorowanie procesu sprawozdawczości finansowej;
- 2) monitorowanie skuteczności systemów kontroli wewnętrznej, audytu wewnętrznego oraz zarządzania ryzykiem;
- 3) monitorowanie wykonywania czynności rewizji finansowej;
- 4) monitorowanie niezależności biegłego rewidenta i firmy audytorskiej, w tym w przypadku świadczenia usług.

Komitet audytu rekomenduje radzie nadzorczej firmę audytorską do przeprowadzenia czynności rewizji finansowej jednostki. Firma audytorska natomiast informuje komitet audytu o istotnych kwestiach dotyczących czynności rewizji finansowej, w tym w szczególności o znaczących nieprawidłowościach systemu kontroli wewnętrznej jednostki w odniesieniu do procesu sprawozdawczości finansowej.

A. Opalski wskazuje na istotną kwestię związaną z funkcjonowaniem komitetu audytu, a mianowicie ustawodawca w art. 390 k.s.h. przewiduje kolegialne działanie rady i nie instytucjonalizuje komitetów, traktując je jako wewnętrzne gremia rady nadzorczej, pełniące funkcje pomocnicze. Rada ma prawo jedynie powierzyć wykonanie określonej czynności kontrolnej pojedynczym członkom, nie może natomiast na stałe wyposażyć ich w inicjatywę kontrolną. W związku z tym komitet audytu nie może realizować uprawnień rady (a w szczególności nie może żądać sprawozdań i wyśnień od zarządu i pracowników spółki). Jak wskazuje A. Opalski, częściowym rozwiązaniem tej sytuacji może być precyzyjne ustanowienie określonych obowiązków sprawozdawczych zarządu i wewnętrznego audytu (zob. szerzej: Opalski, 2006, s. 390 i nast.).

Kolejnym problemem, który pojawi się zapewne przy okazji obowiązkowego funkcjonowania komitetów audytu jest, jak wskazuje K. Doliniak, bierność

¹⁷ Dyrektywa ta zmienia Dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchyla Dyrektywę Rady 4/253/EWG

i niewielkie kompetencje członków rad nadzorczych, szczególnie widoczne w dziedzinie finansów (Doliniak, 2009, s. 115). Bez wątpienia spółki, by sprawnie funkcjonować, powinny mieć wykwalifikowanych członków rad nadzorczych. Kwalifikacje członków rady nadzorczej są wręcz nieodzowne, jeśli chodzi o nadzór nad systemem rachunkowości jednostki. Coraz częściej wskazuje się, że na polskim rynku powinien pojawić się jeszcze jeden zawód, a mianowicie – profesjonalni członkowie komitetów audytu i rad nadzorczych (Pojaska, 2008).

5. Zakończenie

Zagadnienie odpowiedzialności rad nadzorczych za rachunkowość jest bardzo rozbudowane a powyższy artykuł jedynie sygnalizuje wybrane problemy. Wydaje się, że można zaryzykować i odpowiedzieć na pytanie postawione we wstępie i stwierdzić, iż rozszerzenie odpowiedzialności rad nadzorczych za rachunkowość prawdopodobnie wpłynie na kształt systemu rachunkowości. Można również stwierdzić, iż o ile nie jest pewne, czy rozszerzenie odpowiedzialności za rachunkowość na rady nadzorcze zwiększy wiarygodność sprawozdań finansowych, o tyle z pewnością nie wpłynie negatywnie na wiarygodność tychże sprawozdań. Dodatkowo, biorąc pod uwagę zakres kompetencji członków rad nadzorczych oraz brak wypracowanego modelu współpracy, odnośnie do systemu rachunkowości, między zarządem a radą nadzorczą, można stwierdzić, iż nowelizacja ustawy o rachunkowości z marca 2008 r. będzie prawdziwym kamieniem milowym w procesie profesjonalizacji rad nadzorczych. Przyczyni się zapewne również do doskonalenia systemu informacyjnego rachunkowości, szczególnie w obszarze dotyczącym współpracy rady nadzorczej z zarządem.

Literatura

- Całus A. (2007), *Wybrane aspekty statusu prawnego członka rady nadzorczej spółki akcyjnej – próba kwalifikacji charakteru stosunków prawnych ze spółką – pozycja tzw. członka niezależnego*, [w:] *Węzłowe problemy prawa handlowego*, VI Ogólnopolski Zjazd Katedr Prawa Handlowego, Katedra Prawa Cywilnego i Handlowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin–Międzyzdroje.
- Chmielewski A., Winter M. (2008), *Odpowiedzialność organów zarządzających i nadzorczych spółek za rachunkowość*, [w:] S. Rudolf (red.), *Rola nadzoru korporacyjnego w kreowaniu wartości przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Chmielewski A., Pietrusińska E., Pietrusiński R. (2007), *Odpowiedzialność za rachunkowość w świetle ustawy o rachunkowości i kodeksu spółek handlowych*, [w:] J. Turyna, W. Szczęsny (red.), *Finansowe uwarunkowania rozwoju organizacji gospodarczych*.

- Informacja finansowa i jej wykorzystanie w warunkach stosowania MSR/MSSF*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania UW, Warszawa.
- Dobre Praktyki Spółek Notowanych na GPW* (2007), załącznik do uchwały Nr 12/1170/2007 Rady Giełdy z dnia 4 lipca 2007 r.
- Doliński K. (2009), *Koniec synekur w radach nadzorczych*, „Forbes”, 1.
- 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 (2006),
- Dyrektywa 2006/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 14 czerwca 2006 r. zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG w sprawie rocznych sprawozdań finansowych niektórych rodzajów spółek, 83/349/EWG w sprawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych, 86/635/EWG w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych banków i innych instytucji finansowych oraz 91/674/EWG w sprawie rocznych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych zakładów ubezpieczeń (2006),
- Dziół J. (2001), *Nadzór właścicielski a efektywność działania spółek*, Wydawnictwo Katedry Ekonomii Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Jarugowa A., Marcinkowski J., Marcinkowska M. (1994), *Rachunkowość banków komercyjnych*, „Olympus” Centrum Edukacji i Rozwoju Biznesu, Warszawa.
- Karmańska A. (red.) (2006), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, Difin, Warszawa.
- Kulesza T. (1994), *Rady nadzorcze spółek kapitałowych i spółdzielni*, Pro-Lex, Gdańsk.
- Kulesza T. (2002), *Nadzór korporacyjny a zarządzanie spółką kapitałową*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa.
- Lee T. A. (2006), *Financial reporting & corporate governance*, John Wiley & Sons, Londyn.
- Lis K. A., Sterniczuk H. (2005), *Nadzór korporacyjny*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Machaczka J., Misiołek K. (1999), *Modele naczelnego kierownictwa w spółkach kapitałowych*, [w:] S. Rudolf (red.), *Nadzór właścicielski w spółkach prawa handlowego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Marcinkowska M. (2004), *Raport roczny z działań i wyników przedsiębiorstwa. Nowe tendencje w sprawozdawczości biznesowej*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Opalski A. (2006), *Prawo gospodarcze i handlowe. Rada nadzorcza w spółce akcyjnej*, C.H. Beck, Warszawa.
- Pearce J. A., Zahra S. A. (1991), *The Relative of CEOs and Board of Directors: Associations with Corporate Performance*, „Strategic Management Journal”, 12.
- Peszko A. (2006), *Rada nadzorcza w procesie zarządzania przedsiębiorstwem*, Difin, Warszawa.
- Pokojska A. (2008), *W radach nadzorczych powinni zasiadać profesjonaliści*, „Gazeta Prawna”, 141, 21 lipca.
- Polskie rozwiązania w zakresie ładu korporacyjnego i systemu kontroli wewnętrznych*, PricewaterhouseCoopers, www.pwc.com.pl, odczyt dnia 21.01.2009.
- Ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, firmach audytorskich oraz o nadzorze publicznym* (2008), projekt z dnia 12.06.2008.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 października 2001 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych* (2001), DzU, nr 139, poz. 1569.
- Rudolf S. (red.) (1999), *Nadzór właścicielski w spółkach prawa handlowego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Rudolf S., Janusz T., Stos D., Urbanek P. (2002), *Efektywny nadzór korporacyjny*, PWE, Warszawa.

- Sawicki K. (2008), *Wybrane problemy solidarnej odpowiedzialności organów spółki za rzetelność i prawidłowość rachunkowości i sprawozdania finansowego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 99, 43, (Warszawa).
- Sołtysiński S., Zawłocki R. (2004), *Kodeks spółek handlowych. T. 4, Komentarz do artykułów 459-633*, C.H. Beck, Warszawa.
- Stoner J. A. F., Freeman R. E., Gilbert D. R. (2000), *Kierowanie*, PWE, Warszawa.
- Urbanek P. (2005), *Nadzór korporacyjny a wynagrodzenia menedżerów*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Ustawa z 15 września 2000 r. *Kodeks spółek handlowych* (2000), DzU, nr 94, poz. 1037, ze zm.
- Ustawa z 29 września 1994 o rachunkowości, Dz U, nr 76, poz. 694, ze zm.
- Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych, Dz. U. z 2005 r. Nr 184, poz. 1539.
- Zalecenie Komisji Europejskiej z dnia 15 lutego 2005 r. dotyczące roli dyrektorów niewykonawczych lub będących członkami rady nadzorczej spółek giełdowych i komisji rady (nadzorczej) (2005).
- Zalega Z. (2003), *Systemy corporate governance a efektywność zarządzania spółką kapitałową*, Wydawnictwo Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Warszawa.
- Zasady nadzoru korporacyjnego OECD (2004), www.nadzor.msp.gov.pl, odczyt dnia 10.12.2009.

Wydawnictwo UŁ zaprasza www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

ISBN 978-83-7525-263-7