

Kierunki prac komitetu audytu w jednostkach samorządu terytorialnego będących jednostkami zainteresowania publicznego

Nadesłany: 06.12.17 | Zaakceptowany do druku: 29.01.18

Mirosław Czekaj*

Nowe wymogi dotyczące powoływania i funkcjonowania komitetów audytu dotyczą od drugiej połowy 2017 r. również jednostki samorządu terytorialnego (JST). Autor opracowania analizuje ustawowe przesłanki powołania komitetu audytu w JST i bada, których JST dotyczy ten wymóg. W artykule sformułowano model planu pracy komitetu audytu w JST na kanwie ustawowych zadań i dobrych praktyk z sektora komercyjnego. Na podstawie badania celu działania, zakresu zadań i składu osobowego zidentyfikowano różnice między komitetami audytu działającymi dotychczas w ministerstwach a nowymi komitetami audytu powołanymi w JST. Analiza wprowadzonych uregulowań dotyczących komitetów audytu posłużyła do sformułowania zestawu rekomendowanych zmian.

Słowa kluczowe: samorząd terytorialny, komitet audytu, audyt, audyt wewnętrzny.

The Directions of the Work of an Audit Committee in the Local Governments Which Are the Entities of Public Interest

Submitted: 06.12.17 | Accepted: 29.01.18

Since the second half of the year 2017, new requirements for the appointment and functioning of the audit committees have applied also to the local government unit (JST). The author looks into the statutory prerequisites for the establishment of an audit committee in JST and examines which of them have been affected by this requirement. In the article, a model work plan of an Audit Committee in the JST has been formulated on the canvas of statutory tasks and best practices from the commercial sector. On the basis of the examination of actions, terms of reference and personal composition, differences have been identified between the audit committees working in the ministries and the new audit committees appointed in the JST. The analysis of the newly introduced rules on audit committees served as a basis for a set of recommended changes.

Keywords: local government, the Audit Committee, audit, external audit.

JEL: H83

* **Mirosław Czekaj** – dr, skarbnik m.st. Warszawy.

Adres do korespondencji: Miasto st. Warszawa, ul. Kredytowa 3, 00-056 Warszawa; e-mail: mczekaj@um.warszawa.pl

1. Wprowadzenie

Bankructwo oraz upadłości dużych spółek giełdowych w Stanach Zjednoczonych uruchomiły działania mające na celu zabezpieczenie wierzycieli i inwestorów przed powstaniem tego typu problemów w przyszłości. 30 lipca 2002 r. amerykański Kongres uchwalił ustawę Sarbanesa-Oxleya (SOX), zaostrożając wymogi dotyczące np. niezależności audytora, kontroli jakości usług audytorskich, skuteczności kontroli wewnętrznej, a także powołania rady nadzoru nad rachunkowością spółek publicznych. Natomiast Komisja Europejska wydała zalecenia oparte na rozwiązaniach przyjętych w tej ustawie, a następnie 17 maja 2006 r. Parlament Europejski i Rada wydały nową dyrektywę 2006/43/WE. Celem regulacji zawartych w dyrektywie było między innymi poprawienie jakości badania i przeglądów sprawozdań finansowych oraz wzrost zaufania interesariuszy do tych sprawozdań, a także ujednolicenie zasad i norm wykonywania zawodu przez biegłych rewidentów w państwach Unii Europejskiej (Sawicki, 2009).

Z kolei w Polsce przepisy te stały się między innymi inspiracją do uregulowań zawartych w ustawie z 7 maja 2009 roku o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym. Ustawa wprowadziła obowiązek utworzenia komitetu audytu w jednostkach zainteresowania publicznego (JZP) dla: mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym państwa Unii Europejskiej, z wyłączeniem dla jednostek samorządu terytorialnego (JST); dla banków krajowych z wyłączeniem banków spółdzielczych; zakładów ubezpieczeń oraz reasekuracji; instytucji pieniądza elektronicznego oraz podmiotów prowadzących działalność maklerską. Zgodnie z art. 117 ustawy z o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym jednostki te miały obowiązek powołania komitetów audytu w terminie do 6 grudnia 2009 r.

Celem artykułu jest dokonanie analizy ustawowych przesłanek obowiązku powołania komitetu audytu w JST wraz z próbą odpowiedzi na pytanie, które z grona blisko trzech tysięcy samorządów szczebla gminnego, powiatowego i wojewódzkiego będą zobowiązane do powołania komitetu audytu, oraz sformułowanie dla komitetów audytu w JST modelu planu pracy na kanwie regulacji prawnych i dobrych praktyk z sektora prywatnego. W opracowaniu zastosowano metodę analizy wybranego ustawodawstwa dotyczącego JZP i JST oraz analizy rekomendacji organu nadzoru nad rynkiem finansowym, poszerzoną o analizę dobrych praktyk w tym zakresie. Problematyka funkcjonowania komitetów audytu w JST w Polsce stanowi nowe zagadnienie w problematyce finansów i zarządzania JST, które nie doczekało się jeszcze opracowań naukowych.

2. Komitet audytu w jednostkach samorządu terytorialnego

W Polsce, po blisko 8 latach obowiązku posiadania komitetu audytu w JZP, ustawą z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym wprowadzono nowe wymagania dotyczące zasad powołania i funkcjonowania komitetów audytu. Dla części podmiotów takich jak fundusze inwestycyjne i fundusze emerytalne, powszechne towarzystwa emerytalne, banki spółdzielcze, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe spełniające definicję JZP, krajowe instytucje płatnicze oraz w przypadkach przewidzianych w ustawie również towarzystwa funduszy inwestycyjnych powołanie komitetu audytu stało się nowym obowiązkiem. Tak samo nowym obowiązkiem stało się powołanie komitetu audytu w JST z uwagi na likwidację wyłączenia dotyczącego JST w związku z zapisami art. 2 pkt. 9 lit. a ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym. Należy jednak zastrzec, że obowiązek powołania komitetu audytu w JST wystąpi dopiero w sytuacji spełnienia przez JST dwóch przesłanek:

- posiadania statusu emitenta papierów wartościowych na rynku regulowanym,
- podlegania obowiązkowemu badaniu sprawozdania finansowego.

Emitentami komunalnymi notowanymi na rynku publicznym w Polsce, to jest na GPW i BondSpot (w systemie obrotu CATALYST), były według notowań na 7.11.2017 r. następujące JST: gmina Barcin, Brodnica, gmina Brzesko, Elbląg, gmina Gołdap, Kraków, miasto Marki, gmina Olkusz, powiat gołeniewski, gmina Piła, gmina miasto Płock, Przemyśl, Siedlce, Wałbrzych, Warszawa, Włocławek, Województwo Opolskie. Łącznie notowania na ten dzień obejmują siedemnaście JST.

Obowiązek badania rocznych sprawozdań finansowych JST przez biegłego rewidenta wynika z art. 268 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, jednakże dotyczy on ograniczonej grupy JST, to jest tych JST, dla których liczba mieszkańców ustalona przez Główny Urząd Statystyczny na ostatni dzień roku poprzedzający rok sprawozdawczy przekracza 150 tysięcy. W wyniku analizy listy emitentów obligacji komunalnych notowanych na rynku publicznym w Polsce można wskazać trzy JST o liczbie ludności powyżej 150 tysięcy, to jest: Warszawę, Kraków i Województwo Opolskie, co zaprezentowano w tabeli 1.

Jak wykazano, wymienione JST posiadają status emitenta papierów wartościowych na rynku regulowanym oraz są zobowiązane do poddania ich sprawozdania finansowego badaniu przez biegłego rewidenta. Mając na uwadze, że jednostkami zainteresowania publicznego są między innymi emitenci papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym państwa Unii Europejskiej, mający siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, których sprawozdania finansowe objęte są obowiązkiem badania ustawowego, to w rezultacie można wykazać, iż m.st. Warszawa, m. Kraków oraz

samorząd Województwa Opolskiego są zobowiązani do powołania komitetów audytu.

Termin powołania komitetów audytu w jednostkach dotychczas niezobowiązanych do ich posiadania ustawodawca określił w art. 297 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, wskazując na okres czterech miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy, to jest liczony od 21 czerwca 2017 r. W praktyce oznacza to, że w dniu 21 października 2017 r. wszystkie JST mające status JZP powinny posiadać komitety audytu.

Lp.	Nazwa	Seria
1.	Warszawa	WAW0318 N WAW0321 N WAW0922 N WAW1019 N
2.	Kraków	KRA0423 N KRA0424 N KRA0528 N KRA1027 N KRA1226 N
3.	Województwo opolskie	WOP 1225N

Tab. 1. Emitenci komunalni będący JST o liczbie ludności powyżej 150 tysięcy i ich emisje obligacji notowane na rynku wtórnym (GPW i BondSpot) według stanu na 7.11.2017 r. Źródło: opracowanie własne.

Dokonano analizy uchwał organów odpowiedzialnych za powołanie komitetów audytu, to jest uchwał organów stanowiących wytypowanych według wyżej wymienionych kryteriów. Analiza uchwał organu stanowiącego dla m.st. Warszawy wskazuje, że 21 września 2017 r. Rada Miasta Warszawy powołała komitet audytu, wypełniając obowiązek ustawy w terminie. Z analizy uchwał Rady Miasta Krakowa wynika, iż powołała ona komitet audytu w dniu 11 października 2017 r. Analiza uchwał organu stanowiącego Województwa Opolskiego pozwala na stwierdzenie o terminowej realizacji obowiązku powołania komitetu audytu, bowiem w dniu 12 października Sejmik Województwa Opolskiego powołał komitet audytu. Ponadto Sejmik Województwa Mazowieckiego w dniu 24 października 2017 r. powołał komitet audytu dla Województwa Mazowieckiego, wypełniwszy obowiązek ustawy trzy dni po terminie. W uzasadnieniu uchwały wskazano, że Województwo Mazowieckie w 2009 r. wyemitowało obligacje, które zastały zarejestrowane na rynku regulowanym, to jest na Giełdzie Papierów Wartościowych w Londynie. Oznacza to, że według stanu na początek listopada 2017 r. w polskich samorządach funkcjonują cztery komitety audytu.

3. Zadania komitetu audytu w JST

Do kluczowych zadań komitetu audytu należy monitorowanie procesu sprawozdawczości finansowej, skuteczności systemów kontroli wewnętrznej i systemów zarządzania ryzykiem oraz audytu wewnętrznego, monitorowanie wykonywania czynności rewizji finansowej oraz kontrolowanie i monitorowanie niezależności biegłego rewidenta i firmy audytorskiej, informowanie organu nadzorczego lub kontrolnego o wynikach badania, dokonywanie oceny niezależności biegłego rewidenta oraz opracowanie polityki wyboru audytora. Ustawodawca w żaden sposób nie wyróżnił specyfiki JST, konstruując ustawowy zakres zadań komitetów audytu. Zadania i rola komitetu audytu w JST będących JZP są identyczne jak zadania w pozostałych JZP.

Ustawodawca założył, iż zadania komitetu audytu wykonywane będą przez co najmniej trzech członków, z których co najmniej jeden będzie posiadał wiedzę i umiejętności w zakresie rachunkowości lub badania sprawozdań finansowych. Dla członków komitetu audytu w JST będących JZP mocą zapisu art. 129. ust. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym zrezygnowano z warunku posiadania przez co najmniej jednego członka komitetu audytu wiedzy i umiejętności z zakresu rachunkowości lub badania sprawozdań finansowych. Dobre praktyki dotyczące składu komitetu audytu w krajach europejskich wskazują jednak, że co najmniej jeden członek komitetu audytu powinien być ekspertem z zakresu rachunkowości i finansów (Cieślak, Dobija, Klimczak i Kołodkiewicz, 2011).

4. Dwa rodzaje komitetów audytu w sektorze finansów publicznych

W sektorze finansów publicznych pod nazwą „komitet audytu” funkcjonują dwa rodzaje komitetów.

Pierwsze z nich powołuje w drodze zarządzenia minister kierujący działem administracji rządowej. Celem tego rodzaju komitetu audytu jest doradztwo świadczone na rzecz ministra kierującego działem w zakresie zapewnienia funkcjonowania adekwatnej, skutecznej i efektywnej kontroli zarządczej oraz skutecznego audytu wewnętrznego. Komitetom audytu działającym na mocy ustawy o finansach publicznych w sektorze rządowym wyznaczono siedem szczegółowych zadań. Zakłada się, że działanie komitetu audytu będzie się mieścić w ramach ustawowych zadań z uwzględnieniem ich roli doradczej, i nie zakłada się ingerowania komitetów audytu w zarządzanie jednostką (Ministerstwo Finansów, 2013).

Drugi rodzaj komitetu audytu w sektorze publicznym to komitety audytu powoływane przez organy stanowiące JST będących JZP. Funkcjonują one w sektorze samorządowym od drugiej połowy 2017 r.

Dokonano analizy porównawczej komitetów audytu działających w sektorze publicznym, przyjmując za punkt odniesienia zakres ich działania, podstawę prawną powołania, zadania, składu oraz zasad wynagrodzenia członków komitetu. Wyniki analizy zaprezentowano w tabeli 2.

Zakres działania	Działają w ministerstwach	Działają w JST będących JZP
Podstawa prawna	Art. 288 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych	Art. 128 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym
Zadania	<ul style="list-style-type: none"> – sygnalizowanie istotnych ryzyk – sygnalizowanie istotnych słabości kontroli zarządczej oraz proponowanie jej usprawnień – wyznaczanie priorytetów do rocznych i strategicznych planów audytu wewnętrznego – przegląd istotnych wyników audytu wewnętrznego oraz monitorowanie ich wdrożenia – przegląd sprawozdań z wykonania planu audytu wewnętrznego oraz z oceny kontroli zarządczej – monitorowanie efektywności pracy audytu wewnętrznego, w tym przeglądanie wyników wewnętrznych i zewnętrznych ocen pracy audytu wewnętrznego – wyrażenie zgody na rozwiązanie stosunku pracy oraz zmianę warunków płacy i pracy kierowników komórek audytu wewnętrznego – składanie sprawozdań z realizacji zadań ministrowi kierującemu działem oraz Ministrowi Finansów 	<ul style="list-style-type: none"> – monitorowanie procesu sprawozdawczości finansowej – monitorowanie skuteczności systemów kontroli wewnętrznej i systemów zarządzania ryzykiem oraz audytu wewnętrznego – monitorowanie wykonywania czynności rewizji finansowej, w szczególności przeprowadzania przez firmę audytorską badania sprawozdania finansowego – kontrolowanie i monitorowanie niezależności biegłego rewidenta i firmy audytorskiej – informowanie organu nadzorczego lub kontrolnego jednostki zainteresowania publicznego o wynikach badania oraz wyjaśnianie, w jaki sposób badanie to przyczyniło się do rzetelności sprawozdawczości finansowej, a także jaka była rola komitetu audytu w procesie badania – dokonywanie oceny niezależności biegłego rewidenta oraz wyrażanie zgody na świadczenie przez niego dozwolonych usług niebędących badaniem – opracowywanie polityki wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzania badania – opracowywanie polityki świadczenia przez firmę dozwolonych usług niebędących badaniem – określanie procedury wyboru firmy audytorskiej – przedstawianie organowi nadzorczemu lub kontrolnemu rekomendacji

cd. tab. 2

Zakres działania	Działają w ministerstwach	Działają w JST będących JZP
Zadania		– przedkładanie zaleceń mających na celu zapewnienie rzetelności procesu sprawozdawczości finansowej
Skład	Nie mniej niż trzech członków, w tym: – wskazana przez ministra osoba w randze sekretarza lub podsekretarza stanu jako przewodniczący komitetu – co najmniej dwie osoby niebędące pracownikami ministerstwa, zwane członkami niezależnymi	Przynajmniej trzech członków wybranych wyłącznie ze składu organu stanowiącego JST
Wynagrodzenie	Członkowie niezależni wykonują swoje zadania za wynagrodzeniem	Bez dodatkowego wynagrodzenia za pracę w Komitecie audytu

Tab. 2. Analiza porównawcza rodzajów komitetów audytu działających w sektorze publicznym.
Źródło: opracowanie własne.

5. Odpowiedzialność JST będących JZP w świetle przepisów dotyczących Komisji Nadzoru Finansowego

W świetle art. 89 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach Komisja Nadzoru Finansowego (KNF) monitoruje przestrzeganie przepisów dotyczących powołania, składu i funkcjonowania komitetu audytu również w JST będących JZP. Dla JST oznacza to rozszerzenie zakresu instytucji kontrolujących poza ustawowo powołane do nadzoru i kontroli działalności JST w zakresie spraw finansowych, regionalne izby obrachunkowe czy też państwowy organ kontroli, jakim jest Najwyższa Izba Kontroli. W ramach posiadanych uprawnień KNF może nałożyć karę pieniężną bezpośrednio na JST będącą JZP do kwoty 10% przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów osiągniętych przez daną JST w poprzednim roku obrotowym. Wysokość przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów osiągnięta przez największą JST w Polsce będącą jednocześnie JZP, to jest miasto stołeczne Warszawa, osiągnęła w 2016 r. wartość 2533 mln zł. W rezultacie hipotetyczna maksymalna kara pieniężna nałożona przez KNF dla tej JST może sięgnąć 253 mln zł. Wskazuje to na niewspółmiernie wysoki poziom potencjalnych kar będący w gestii KNF w stosunku do możliwości ich opłacenia przez JST bez uszczerbku dla poziomu realizacji zadań ustawowych.

Ponadto w praktyce w JST będących JZP również członek organu zarządzającego lub komitetu audytu może podlegać karze administracyjnej nakładanej przez KNF w przypadku, gdy nie przestrzega przepisów

dotyczących powołania, składu i funkcjonowania komitetu audytu. Karami administracyjnymi nakładanymi przez KNF mogą być:

- kara pieniężna,
- zakaz pełnienia przez okres od roku do 3 lat funkcji członka zarządu lub innego organu zarządzającego lub członka rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego w JZP przez osoby odpowiedzialne za naruszenie przepisów.

Podkreślenia wymaga niewspółmiernie wysoki poziom kar możliwych do nałożenia na radnych JST będących członkami komitetu audytu, a pracujących w komitecie społecznie, to jest bez wynagrodzenia i bez możliwości objęcia ich przez JST pakietem ubezpieczeniowym od odpowiedzialności cywilnej (tzw. D&O), stosowanym na przykład dla członków zarządów i rad nadzorczych spółek giełdowych. Poziom potencjalnych kar jest też niewspółmiernie wysoki w stosunku do poziomu kar dla indywidualnych osób będących w gestii innych organów nadzoru i kontroli nad JST.

6. Organizacja pracy komitetu audytu w JST i kryteria jej oceny

Badania naukowe nad funkcjonowaniem komitetów audytu w Polsce wskazują, że komitety mogą przyczynić się do wzmocnienia współpracy między biegłym rewidentem badającym sprawozdanie finansowe a badaną jednostką oraz mogą się przyczynić do lepszego nadzoru nad sprawozdawczością finansową danej jednostki tylko wtedy, gdy osoby zaangażowane w pracę komitetu audytu będą gwarantować swoją wiedzą i doświadczeniem wysoką jakość prac. Zdaniem badanych audytorów zewnętrznych członkowie komitetu audytu powinni mieć odpowiednie kompetencje w zakresie rachunkowości i finansów (Cieślak i Dobija, 2015). Specjalistyczny charakter zadań komitetu audytu wskazuje, by w składzie komitetu zasiadali członkowie dysponujący aktualną wiedzą oraz doświadczeniem z zakresu rachunkowości i rewizji finansowej. Natomiast Komisja Europejska w regulacjach dotyczących systemu rewizji finansowej w zakresie dotyczącym komitetów audytu wymaga, by członkowie komitetu audytu w większości byli niezależni (Andrzejewski, 2014).

Komitet audytu powinien działać w oparciu o regulamin oraz odpowiednio dobrany i zaprojektowany plan pracy, ze szczególnym wyróżnieniem w planie, a następnie w realizacji kluczowych obszarów. Doświadczenia związane z funkcjonowaniem komitetów audytu w krajach europejskich potwierdzają, że komitet audytu będzie najbardziej skuteczny, jeżeli będzie pracował według uzgodnionego rocznego planu pracy (Department of Housing, Planning and Local Government, Ireland, 2014). Rolą przewodniczącego komitetu audytu powinno być zadbanie, by przygotowywane i przekazywane dla komitetu audytu dokumenty zawierały istotne i związane informacje, a – w zależności od potrzeb – na posiedzenia komitetu zapraszane było nie

tylko kierownictwo JST, ale także inni pracownicy odpowiedzialni za dane zagadnienia będące w kręgu zainteresowań komitetu. Dobrą praktyką jest, by wszyscy członkowie komitetu audytu aktywnie uczestniczyli w obradach oraz pogłębiali wiedzę i umiejętności w obszarach objętych nadzorem komitetu audytu. Wzorem komitetów audytu ze spółek publicznych przynajmniej jedno posiedzenie komitetu audytu w JST w roku powinno odbyć się jako posiedzenie zamknięte, to jest bez udziału przedstawicieli kierownictwa JST, umożliwiając audytorowi wewnętrznemu oraz – odrębnie – audytorowi zewnętrznemu bezpośredni, nieskrepowany i nieograniczony kontakt z komitetem audytu (PricewaterhouseCoopers, a).

Członkowie komitetu audytu powinni dążyć do dobrego zrozumienia ryzyk związanych z działalnością JST i dbać o to, by komitet audytu w swoich pracach koncentrował się na kluczowych obszarach, aktywnie współpracując z audytorem zewnętrznym oraz audytorem wewnętrznym w celu zrozumienia istotnych aspektów rachunkowości i raportowania finansowego, takich jak: główne zasady rachunkowości, ewidencja złożonych i nietypowych transakcji, szacunki i wyceny, prezentacja wyników i sytuacji majątkowej JST. Z myślą o zapewnieniu przejrzystości i poprawności procesu komunikacji w przyszłości komitet audytu powinien reagować w sposób konstruktywny na ewentualne niekorzystne informacje, a także w sposób otwarty współpracować z kierownictwem JST, nie zamykając się na komunikowanie się z kluczowymi osobami w JST poza jej kierownictwem w celu uzyskania bieżącej informacji o obszarach wymagających uwagi komitetu (PricewaterhouseCoopers, a).

Dla zapewnienia efektywności w działaniu komitetu audytu za istotne uważa się przeprowadzenie okresowego przeglądu jego działalności. Przegląd może być dokonywany bezpośrednio przez komitet audytu jako jedno z jego planowych zadań kończących roczny okres pracy bądź też może być wykonany przez zewnętrznego doradcę jako zlecona usługa. Niezależnie od sposobu realizacji przeglądu, dotyczyć on powinien zarówno pól aktywności członków komitetu audytu, jak też procesów i procedur związanych z jego działaniem. Na podstawie analiz dorobku dobrze funkcjonujących komitetów audytu można wskazać niektóre z tematów zalecanych do objęcia przeglądem, jak na przykład dotyczące tego (Spiechowicz, 2011):

- Czy każdego roku dokonuje się przeglądu regulaminu i rekomenduje ewentualne zmiany?
- Czy regulamin komitetu audytu obejmuje przegląd rzetelności sprawozdań finansowych, przegląd wewnętrznego systemu kontroli finansowej, przegląd systemu zarządzania ryzykiem, przegląd efektywności audytu wewnętrznego?
- Czy przynajmniej jeden członek komitetu audytu posiada aktualne i przydatne doświadczenie finansowe?
- Czy komitet audytu informuje o swojej opinii o sprawach dotyczących sprawozdania finansowego w sytuacji, gdy ma inne zdanie niż osoby odpowiedzialne za sporządzanie tego sprawozdania?

- Czy nowi członkowie komitetu audytu są objęci programem wprowadzającym w nowe obowiązki?
- Czy komitet audytu odbywa regularne posiedzenia?
- Czy w posiedzeniach komitetu audytu uczestniczy większość jego członków?

W opracowaniach dotyczących funkcjonowania komitetu audytu wskazuje się jako ważną metodę pracy komitetu opracowanie zestawu pytań do kierownictwa jednostki, w której działa komitet (Urząd Komisji Nadzoru Finansowego, 2010). W praktyce metoda ta może być w pełni zastosowana przez komitet audytu w JST będącej JZP. Zakres potencjalnych pytań może być dość szeroki i obejmować między innymi pytania o rekomendacje audytora w odniesieniu do sprawozdawczości finansowej czy też to, jaka była odpowiedź kierownictwa jednostki na te rekomendacje. Pytania mogą dotyczyć polityki rachunkowości, na przykład czy obejmuje ona swoim zakresem wszystkie istotne obszary uwzględniane w sprawozdaniu finansowy oraz czy były przypadki rozbieżności zdań pomiędzy kierownictwem jednostki a audytorem w zakresie tej polityki i jak one zostały rozwiązane, oraz mogą na przykład dotyczyć liczby i zakresu zmian w ciągu roku w polityce rachunkowości oraz ich konsekwencji (PricewaterhouseCoopers, b). Informacje przedstawione przez kierownictwo w odpowiedziach na pytania komitetu audytu mogą stanowić podstawę do dalszych prac analityczno-weryfikacyjnych i porównawczych.

7. Plan pracy komitetu audytu w JST

Wychodząc z analizy ustawowego zakresu zadań komitetu audytu w JZP oraz przeglądu dobrych praktyk w tym zakresie opracowano model planu pracy komitetu audytu w JST. Model ten zakłada przeprowadzenie przez komitet audytu dziewięciu posiedzeń w roku z programem obejmującym realizację pełnego spektrum ustawowych zadań. Model rocznego planu pracy komitetu audytu w JST będących JZP prezentuje poniższe zestawienie, ujmujące dla każdego z dziewięciu posiedzeń niezbędny zakres prac do wykonania przez komitet audytu.

1. Pierwsze posiedzenie:
 - omówienie regulaminu prac,
 - omówienie planu pracy,
 - przyjęcie/przegląd regulaminu oraz planu pracy,
 - dokonanie oceny niezależności biegłego rewidenta oraz wyrażenie zgody na świadczenie przez niego dozwolonych usług niebędących badaniem.
2. Drugie posiedzenie:
 - spotkanie z biegłym rewidentem w celu omówienia strategii badania oraz zasad współpracy,
 - monitorowanie procesu sprawozdawczości finansowej,

- monitorowanie skuteczności systemów kontroli wewnętrznej, w tym w zakresie sprawozdawczości finansowej.
3. Trzecie posiedzenie:
 - monitorowanie skuteczności systemów audytu wewnętrznego,
 - monitorowanie skuteczności systemów zarządzania ryzykiem.
 4. Czwarte posiedzenie:
 - opracowanie/przegląd ogólnych wytycznych dotyczących wyboru podmiotu badającego,
 - opracowanie/przegląd kryteriów dotyczących wymogów wobec firm audytorskich,
 - monitorowanie skuteczności systemów zarządzania ryzykiem.
 5. Piąte posiedzenie:
 - opracowanie/przegląd procedury wyboru podmiotu przeprowadzającego badanie,
 - określenie/przegląd warunków umowy z firmą audytorską.
 6. Szóste posiedzenie:
 - kontrolowanie i monitorowanie niezależności biegłego rewidenta i firmy audytorskiej,
 - kontrola dodatkowych usług świadczonych przez podmiot wykonujący badanie sprawozdania finansowego,
 - spotkanie ze skarbnikiem JST w celu omówienia sprawozdania finansowego za poprzedni rok,
 - spotkanie z biegłym rewidentem w celu omówienia wyników badania sprawozdania finansowego za poprzedni rok.
 7. Siódme posiedzenie:
 - opracowanie informacji dla rady JST o wynikach badania sprawozdania finansowego oraz wyjaśnienie, w jaki sposób badanie to przyczyniło się do rzetelności sprawozdawczości finansowej, a także jaka była rola komitetu audytu w procesie badania jego prawidłowości,
 - opracowanie/przegląd polityki świadczenia przez firmę audytorską przeprowadzającą badanie dozwolonych usług niebędących badaniem sprawozdania finansowego.
 8. Ósme posiedzenie:
 - spotkanie z biegłym rewidentem w celu omówienia strategii badania sprawozdania finansowego za bieżący rok oraz zasad współpracy,
 - monitorowanie procesu sprawozdawczości finansowej.
 9. Dziewiąte posiedzenie:
 - spotkanie z audytorem wewnętrznym na posiedzeniu bez udziału kierownictwa JST,
 - monitorowanie skuteczności systemów audytu wewnętrznego, w tym w zakresie sprawozdawczości finansowej,
 - monitorowanie skuteczności systemów kontroli wewnętrznej, w tym w zakresie sprawozdawczości finansowej,
 - monitorowanie skuteczności systemów zarządzania ryzykiem.

Przygotowanie planu pracy będzie jednym z kluczowych zadań przewodniczącego komitetu audytu. Z uwagi na szeroki zakres zadań do zaplanowania oraz terminowy ich charakter wskazane byłoby udzielenie merytorycznego wsparcia członkom komitetu audytu w zaprojektowaniu adekwatnego planu pracy. Należy sądzić, iż propozycje do projektu planu pracy komitetu mógłby przedłożyć na przykład audytor wewnętrzny zatrudniony w tej JST bądź też komitet audytu mógłby skorzystać ze wsparcia ze strony firmy doradczej. W zaleceniach dla komitetu audytu zakłada się zapraszanie na posiedzenia komitetu osoby odpowiedzialnej za finanse (skarbnika) oraz audytora wewnętrznego (Chartered Institute of Public Finance & Accountancy in Scotland, 2004).

8. Podsumowanie

Ustanowienie w JST będących JZP komitetów audytu stanowi ważny czynnik mogący służyć poprawie jakości i przejrzystości sprawozdawczości sektora publicznego. Należy sądzić, iż pozwoli też na poszerzenie pól współpracy między organami kontrolnymi JST a biegłym rewidentem. Ustawowy katalog zadań dla komitetów audytu w JST kierować będzie ich uwagę nie tylko na zadania z zakresu raportowania finansowego, ale też na nowe dla radnych JST zagadnienia, takie jak ocena działań audytu wewnętrznego czy też ocena systemu zarządzania ryzykiem. Zadania komitetu audytu w JST znacząco różnią się od zadań tak samo nazwanych komitetów, jednakże działających w ministerstwach, i z innym zakresem zadań oraz w oparciu o inną podstawę prawną. Komitety audytu w JST mogą czerpać inspiracje do prac z dobrych praktyk komitetów audytu działających co najmniej od 2009 r. w spółkach publicznych, szczególnie tych funkcjonujących w dużych instytucjach finansowych bezpośrednio nadzorowanych przez KNF.

Wobec specjalistycznego, wysoce merytorycznego i czasochłonnego charakteru zadań komitetu audytu za wadę obecnych rozwiązań należy uznać pominięcie wymogu posiadania w składzie komitetu audytu JST osób posiadających wiedzę i umiejętności w zakresie rachunkowości i badania sprawozdań finansowych, podczas gdy dobre praktyki dla członków komitetu audytu wskazują na największe korzyści z sytuacji, w której każdy z członków komitetu audytu posiada wiedzę i doświadczenie w zakresie finansów, audytu bądź zarządzania ryzykiem (Department of Housing, Planning and Local Government. Ireland, 2014). Dlatego też należy postulować wprowadzenie obowiązku posiadania w składzie komitetu audytu JST osoby o takiej wiedzy i umiejętnościach również poprzez umożliwienie uzupełnienia składu komitetu o osobę spoza grona radnych danej JST.

Problemem do rozwiązania jest też nadmiernie wysoki poziom kar możliwych do nałożenia na JST będącą JZP oraz na członków jej komitetu audytu. Wobec niekomercyjnej działalności JST i społecznej pracy członków komitetu audytu uzasadnione byłoby zastosowanie wskaźnika korekty na

poziomie 0,1 dla maksymalnego poziomu kar możliwego do zastosowania w JST w stosunku do ich maksymalnego poziomu możliwego do zastosowania dla pozostałych JZP.

Kolejnym postulatem wynikającym z analizy wprowadzonych rozwiązań w stosunku do praktyki występującej w JZP jest postulat wprowadzenia wynagrodzenia za pracę w Komitecie Audytu JST. Ekspertsi corporate governance podnoszą, że szczególna odpowiedzialność członków komitetu audytu powinna przekładać się na szczególne wynagrodzenie (Nartowski, 2017). Można przyjąć, że maksymalny poziom wynagrodzenia dla członków komitetu audytu w JST powinien być określony ustawowo, natomiast faktyczny poziom wynagrodzenia powinien określać organ stanowiący JST, w której funkcjonuje komitet audytu.

Bibliografia

- Andrzejewski, M. (2014). Zmiany regulacyjne w systemie rewizji finansowej i ich wpływ na politykę jakości w firmach audytorskich. *Studia Ekonomiczne. UE Katowice*, (201).
- Chartered Institute of Public Finance & Accountancy in Scotland. (2004). *Audit Committee Principles in Local Authorities in Scotland*. Pozyskano z: <http://www2.midlothian.gov.uk> (25.01.2018).
- Cieślak, I. i Dobija, D. (2015). Ład korporacyjny i sprawozdawczość finansowa na rynku alternatywnym NewConnect z perspektywy audytorów finansowych. *Prakseologia* (157).
- Cieślak, I., Dobija, D., Klimczak, K. i Koładkiewicz, I. (2011). *Komitety Rad Nadzorczych*. Warszawa: Oficyna a Wolters Kluwer business.
- Department of Housing, Planning and Local Government. Ireland. (2014). *Guidance for Audit Committees in Local Authorities*. Pozyskano z: <http://www.housing.gov.ie> (24.01.2018).
- Ministerstwo Finansów. (2013). *Dobre praktyki komitetów audytu w sektorze finansów publicznych. Wersja 3*. Pozyskano z: <http://mf.gov.pl> (10.11.2017).
- Nartowski, A.S. (2017). *Andrzej S. Nartowski o corporate governance. Jak wynagradzać za pracę w Komitecie Audytu*. Pozyskano z: <https://www.andrzejnartowski.pl> (21.01.2018).
- PricewaterhouseCoopers. (niedatowane, a). *Ocena efektywności Komitetu Audytu*. Materiały informacyjne.
- PricewaterhouseCoopers. (niedatowane, b). *Przykłady pytań, które może postawić Komitet Audytu w ramach przeglądu sprawozdań finansowych*. Materiały informacyjne.
- Sawicki, K. (2009). Nowa dyrektywa Unii Europejskiej i ustawa o audytingu oraz utworzenie komitetów audytu w jednostkach zainteresowania publicznego. *Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania*, (16).
- Spiechowicz, P. (red.). (2011). *Komitet Audytu – pierwsze kroki. Przewodnik dla praktyków*. Warszawa: Wydawnictwo 4DOT.
- Uchwała Nr 166/17 Sejmiku Województwa Mazowieckiego z dnia 24 października 2017 r. w sprawie powołania Komitetu Audytu dla Województwa Mazowieckiego. Pozyskano z: <http://bip.mazovia.pl> (4.12.2017).
- Uchwała Nr LV/1371/2017 Rady Miasta st. Warszawy z dnia 21 września 2017 r. w sprawie powołania Komitetu Audytu dla m. st. Warszawy. Pozyskano z: <http://bip.warszawa.pl> (10.11.2017).
- Uchwała Nr XXXII/370/2017 Sejmiku Województwa Opolskiego z dnia 12 października 2017 r. w sprawie powołania Komitetu Audytu dla Województwa Opolskiego. Pozyskano z: <http://bip.opolskie.pl> (10.11.2017).

- Uchwała Nr XXXV/2087/17 Rady Miasta Krakowa z dnia 11 października 2017 r. w sprawie powołania Komitetu Audytu dla Gminy Miejskiej Kraków. Pozyskano z: <https://www.bip.krakow.pl> (10.11.2017).
- Urząd Komisji Nadzoru Finansowego. (2010). *Rekomendacje dotyczące funkcjonowania Komitetu Audytu*. Pozyskano z: <https://www.knf.gov.pl> (10.11.2017)
- Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, Dz.U. z 2017 r., poz. 1089.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz.U. z 2016 r., poz. 1870.
- Ustawa z dnia 7 maja 2009 roku o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, Dz.U. z 2009 r., poz. 1000 i 1948.