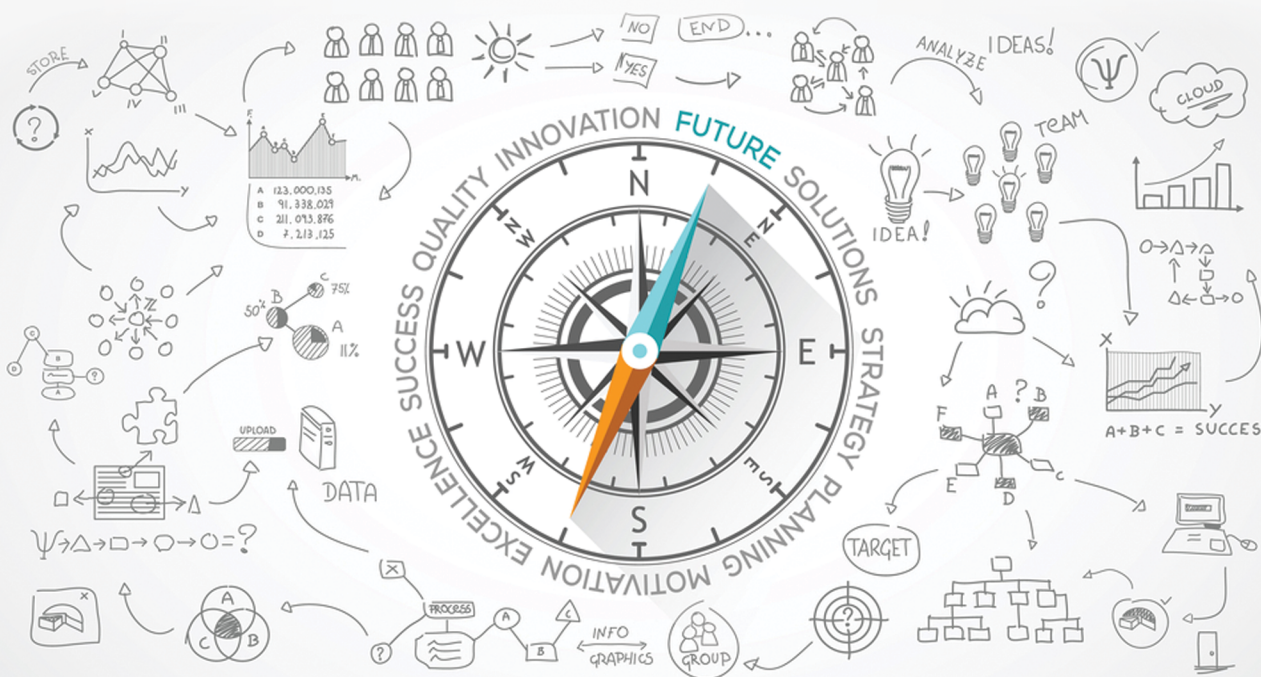


Corporate governance w teorii i praktyce – wybrane problemy

Redakcja naukowa

Katarzyna OLEJKO

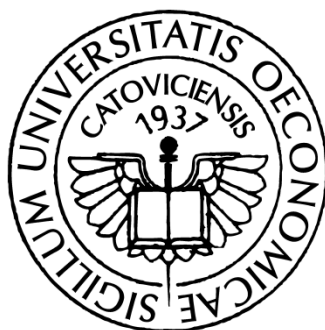


Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego
w Katowicach

CORPORATE GOVERNANCE W TEORII I PRAKTYCE – WYBRANE PROBLEMY

Redakcja naukowa

Katarzyna Olejko



Katowice 2022

Komitet redakcyjny

Janina Harasim (przewodnicząca), Monika Ogrodnik (sekretarz),
Małgorzata Pańkowska, Jacek Pietrucha, Irena Pyka, Anna Skórska,
Maja Szymura-Tyc, Artur Świerczek, Tadeusz Trzaskalik, Ewa Ziemia

Recenzent

Jan Jeżak

Redakcja i korekta językowa

Beata Kwiecień

Skład tekstu

Daria Liszowska

Projekt okładki

Janusz Gumulak

Ilustracja na okładce © PennaPazza – Photogenica

ISBN 978-83-7875-816-7

doi.org/10.22367/uekat.9788378758167

© Copyright by Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach 2022



Publikacja na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa 4.0 Międzynarodowa
(CC BY 4.0) <https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/legalcode.pl>



WYDAWNICTWO UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO W KATOWICACH

ul. 1 Maja 50, 40-287 Katowice, tel.: +48 32 257-76-33

www.wydawnictwo.ue.katowice.pl, e-mail: wydawnictwo@ue.katowice.pl

Facebook: [@wydawnictwouekatowice](https://www.facebook.com/wydawnictwouekatowice)

Spis treści

Wstęp	5
-------------	---

Część I

Teoretyczne podstawy corporate governance – zagadnienia wybrane

Rozdział 1. Istota koncepcji corporate governance na tle różnorodności definicyjnej – wybrane problemy (<i>Katarzyna Olejko</i>)	12
Rozdział 2. Kluczowe mierniki i zasady w ocenie ładu korporacyjnego (<i>Tomasz Papaj</i>)	26
Rozdział 3. Prezes zarządu spółki kapitałowej w ramach ładu korporacyjnego – nomenklatura czy szczególne uprzywilejowanie? (<i>Piotr Łysko</i>)	40
Rozdział 4. Psychologiczne aspekty zarządzania procesami komunikowania w firmie (<i>Zbigniew Nęcki, Szymon Nęcki</i>)	53

Część II

Raportowanie jako element corporate governance – wybrane problemy

Rozdział 5. Zadania i efektywność komitetu audytu w tworzeniu jakości sprawozdań finansowych (<i>Ewa Wanda Maruszewska</i>)	64
Rozdział 6. Zawartość informacyjna sprawozdania w spółkach publicznych a dobre praktyki (<i>Izabela Emerling</i>)	83
Rozdział 7. Raportowanie narzędziem corporate governance (<i>Magdalena Wójcik-Jurkiewicz</i>)	98

Część III
Audyt i komunikacja jako element systemu corporate governance
- wybrane problemy

Rozdział 8. Jak słowa tworzą rzeczywistość? Performatywność komunikowania w audycie wewnętrznym (<i>Iwona Bogucka</i>).....	112
Rozdział 9. Niesprawność organizacyjna przyczyną patologii w organizacji – analiza zjawisk w kontekście diagnozy organizacyjnej audytu wewnętrznego (<i>Iwona Bogucka</i>)	124
Rozdział 10. Doskonalenie zawodowe audytorów i pracowników audytu (<i>Katarzyna Lenczyk-Woroniczka</i>).....	143
Zakończenie	159

Wstęp

Ład korporacyjny (corporate governance)¹, tworzący system wzajemnie powiązanych wewnętrznych oraz zewnętrznych mechanizmów organizacyjno-kontrolnych, uznawany jest obecnie za jedną z kluczowych determinant sukcesu gospodarczego złożonych struktur korporacyjnych. Brak odpowiednich rozwiązań w obszarze nadzoru korporacyjnego zwiększa prawdopodobieństwo materializacji ryzyka nadużyć i nieprawidłowości we wszystkich obszarach funkcjonowania spółki, a w konsekwencji potęguje ryzyko utraty zainwestowanego w niej kapitału. Zwiększa również ryzyko transakcyjne dla innych nieangażowanych kapitałowo interesariuszy. Jak ważne jest tworzenie odpowiednich zabezpieczeń przed wymienionymi wyżej zagrożeniami, potwierdzają liczne badania prowadzone przez firmy audytorskie czy instytucje powołane w celu przeciwdziałania nadużyciom i oszustwom. Wykonywane przez nie analizy o charakterze globalnym potwierdzają wysoki poziom zagrożeń defraudacją mienia, korupcją czy przestępstwami polegającymi na zniekształceniu informacji prezentowanych w sprawozdaniach. Mimo wprowadzanych rozwiązań organizacyjnych, których celem jest mitygowanie ryzyka, badania te często nie wskazują na istotną tendencję spadkową, a wręcz przeciwnie, potwierdzają wciąż znaczną liczbę ujawnionych nieprawidłowości. Pojawia się zatem pytanie, czy tendencja ta jest efektem zwiększonej świadomości i skuteczności mechanizmów nadzoru, a co za tym idzie lepszej wykrywalności, czy też wraz ze wzrostem nieprawidłowości zwiększa się również liczba ujawnień, a wprowadzane instrumenty nadzoru nie przynoszą oczekiwanych rezultatów. Aby odpowiedzieć na to pytanie, niezbędne będzie przeprowadzenie złożonych badań uwzględniających między innymi turbulencje gospodarki, zmienność czynnika psychologicznego, rozwiązań prawnych i organizacyjnych, i na tym tle dokonanie oceny jakości i skuteczności implementowanych w przedsiębiorstwach mechanizmów corporate governance. Sam nadzór korporacyjny jest bowiem pojęciem multidyscyplinarnym, które powinno być rozpatrywane przez pryzmat problemów rozważanych w ramach różnych dyscyplin naukowych.

¹ Dla ograniczenia problemów interpretacyjnych, które mogą pojawić się w trakcie czytania kolejnych rozdziałów, w publikacji przyjmuje się, że określenie corporate governance stanowi angielskojęzyczny odpowiednik określenia „nadzór korporacyjny”.

Przystąpienie do oceny skuteczności mechanizmów nadzoru ze względu na jego wielowymiarowość należy poprzedzić przeglądem podstaw teoretycznych, w tym zmian koncepcji zarządzania, a w szczególności zmiany perspektywy postrzegania celu przedsiębiorstwa. Cel ten formułowany jest bowiem w różnych ujęciach teoretycznych w zróżnicowany sposób. Z perspektywy rozwoju koncepcji nadzoru korporacyjnego kluczowe znaczenie ma akcentowane w teoriach menedżerskich oddzielenie własności kapitału od procesu zarządzania nim oraz zróżnicowanie celów właściciela i zarządzającego kapitałem menedżera. W efekcie wyżej wskazanego podziału właściciel zostaje pozbawiony w znacznej mierze kontroli nad powierzonym spółce majątkiem.

Negatywne skutki ograniczonego dostępu właściciela kapitału zainwestowanego w spółkach do rzetelnej informacji potwierdzają przypadki oszustw i nadużyć, które ujrzały światło dzienne dopiero po wieloletnim okresie manipulowania danymi sprawozdawczymi. Po ich wykryciu było już za późno na podejmowanie jakichkolwiek działań naprawczych. Bezcelowa w tych przypadkach okazała się ocena spółki przez pryzmat jej sprawozdania. Pomimo nadzoru prowadzonego przez dedykowany do tego organ, jakim jest rada nadzorcza, w wielu przypadkach nie udało się uniknąć przykrych konsekwencji celowego działania nieuczciwych menedżerów. Co ciekawe, naruszenia zasady rzetelności sprawozdawczej nie dostrzegali również audytorzy. Sytuacje te ujawniły nie tylko nieprawidłowości sprawozdawcze, ale przede wszystkim przestępstwa niewykryte przez wprowadzone w tych spółkach mechanizmy kontrolne obejmujące rozwiązania organizacyjne, polityki, procedury działania, w tym kodeksy etyczne. Fakt ten dał asumpt do poszukiwania coraz sprawniejszych rozwiązań organizacyjnych ograniczających ryzyko nadużyć i fałszerstw.

Przeprowadzając historyczną analizę przyczyn i konsekwencji przestępstw gospodarczych ukrywanych przed właścicielami wprowadzanymi w błąd poprzez nierzetelne informacje sprawozdawcze, autorzy licznych publikacji skupiają się głównie na zdarzeniach wykrytych w latach 90. XX w. oraz w pierwszej dekadzie XXI w. Jednak problematyka związana z naruszeniami prawa gospodarczego, a następnie celowego naruszania reguł sprawozdawczych (prawa bilansowego) i potrzeby budowania odpowiednich zabezpieczeń pozwalających ograniczyć ryzyko nieprawidłowości i nierzetelności stanowiła przedmiot rozważań autorów już zdecydowanie wcześniej. S. Latanowicz – zaprzysiężony i publicznie ustanowiony rewizor ksiąg, publikujący opracowania poruszające omawianą tematykę już od 1910 r. – twierdził, że: „Fałszowanie ksiąg i dowodów rozpoczęło się prawie równocześnie z wynalezieniem księgowości w ogóle” [Latanowicz, 1934, s. 11]. W opublikowanym w 1549 r. dziele niemieckim pt. *Zwifach Buchhalten*, autorstwa B.W. Schweickera, znajdował się już opis fałszywych dowodów

i złego prowadzenia księgowości. Jak podkreśla S. Latanowicz, „od tego czasu upłynęło blisko 400 lat, w którym to czasie fałszerstwa nie ustały” [Latanowicz, 1934, s. 11]. Zważywszy na fakt, że przywołana publikacja ukazała się już w 1934 r. czas dyskusji na temat manipulacji i fałszerstw księgowych, których celem jest ukrycie działalności przestępczej i „lukrowanie rzeczywistości”, a także czas poszukiwania remedium, pozwalającego na wyeliminowanie prawdopodobieństwa naruszeń, jest zdecydowanie dłuższy. J. Jeżak podkreśla, że: „Problem kontroli nad zachowaniami menadżerów pojawił się [...] w dyskusjach akademickich i badaniach już na początku lat 30-tych XX wieku” [Jeżak, 2006, s. 42]. Właśnie wtedy A. Berle i G. Means, publikując wyniki swoich badań, sformułowali tezę o oddzieleniu własności od kontroli nad korporacją oraz zaprezentowali związane z tym zagrożenia [Jeżak, 2006, s. 42].

Od lat stopniowo wprowadzane są mechanizmy prawne oraz organizacyjne pozwalające na minimalizację ryzyka wystąpienia opisanych wyżej naruszeń nie tylko na etapie raportowania, ale już wcześniej, bo w trakcie realizacji procesów operacyjnych. Szczególną rolę należy tu przypisać wewnętrznym narzędziom nadzoru korporacyjnego. Wewnętrzne mechanizmy corporate governance utożsamiane są często z radą nadzorczą. I. Kołodkiewicz do grupy mechanizmów wewnętrznych włącza również organy doradcze i organy opiniujące [Gad, 2011, s. 30]. Biorąc pod uwagę kontrolę nad sprawozdawczością finansową, J. Gad wymienia zdecydowanie szerszy katalog mechanizmów nadzoru. Do tej grupy autor zaliczył: radę nadzorczą oraz komitet audytu, audyt wewnętrzny działający na rzecz rady oraz samoregulację w postaci kodeksów etycznych czy procedur wewnętrznych [Gad, 2019, s. 85].

To właśnie te mechanizmy, mające na celu zwiększenie zakresu i skuteczności kontroli wewnętrznej oraz kontroli sprawowanej przez samego właściciela, tworzą kontekst tematyczny niniejszej publikacji.

Celem prowadzonych w niej rozważań jest prezentacja interdyscyplinarności problematyki corporate governance, a w tym przedstawienie wybranych problemów dotyczących efektywności mechanizmów nadzoru, zwiększających szanse na wykrywanie przestępstw oraz nadużyć wewnętrznych, a także oszustw, w tym tych dotyczących raportowania. Zrealizowanie tak sformułowanego celu umożliwiła realizacja określonych na wstępie celów cząstkowych, do których zaliczono:

- prezentację koncepcji nadzoru korporacyjnego oraz związanych z nią wybranych problemów prawnych i organizacyjnych,
- prezentację problemów raportowania i monitorowania procesu raportowania jako kluczowego narzędzia nadzoru korporacyjnego,
- prezentację problemów audytu wewnętrznego jako kluczowego mechanizmu wewnętrznego nadzoru korporacyjnego.

Biorąc pod uwagę wyżej wskazany cel główny, uzasadnione jest skupienie uwagi czytelnika na mechanizmach wewnętrznych oraz wybranych mechanizmach regulacyjnych, zapewniających czy też mających zapewnić właścicielom odpowiednią jakość informacji na temat sytuacji ekonomicznej spółki.

Skuteczny nadzór determinowany jest umiejętnością dostrzegania powiązań i przenikania się poszczególnych procesów, a także wykorzystywania zachodzącej pomiędzy nimi synergii. Niniejsza publikacja ma być wsparciem w kształtowaniu umiejętności spoglądania na problematykę nadzoru korporacyjnego w taki właśnie sposób. Ze względu na coraz większą świadomość potrzeby tworzenia skutecznych systemów nadzoru tematyka ta staje się coraz częściej przedmiotem dyskusji i rozważań zarówno wśród teoretyków, jak i praktyków przedmiotu.

Rozdziały zawarte w monografii poruszają wybrane problemy uznane przez autorów za ważne dla zrozumienia istoty procesu rozwoju koncepcji corporate governance, którą utożsamia się tu z nadzorem korporacyjnym. Książka została podzielona na trzy części, w których przedstawiono kolejno kwestie podstawowe, stanowiące bazę teoretyczną dla dalszych rozważań na temat corporate governance (część I), mechanizmy regulacyjne i wewnętrzne tworzące system nadzoru nad informacją udostępnianą właścicielowi (część II) i wreszcie audyt wewnętrzny oraz związane z nim problemy komunikacji prezentowane jako istotny element systemu kontroli wewnętrznej i jego środowiska (część III).

W pierwszej części książki zostały omówione podstawowe problemy koncepcyjne obejmujące istotę oraz ogólny zarys modeli nadzoru korporacyjnego. Dokonany w niej przegląd definicji pojęcia corporate governance pozwolił na potwierdzenie niejednoznaczności pojęciowej. Umożliwił również wyodrębnienie atrybutów łączących wskazane definicje corporate governance. Poza prezentacją głównych założeń leżących u podstaw koncepcji zwrócono uwagę na kluczowe mierniki efektywności ładu korporacyjnego pozwalające na ocenę poziomu skuteczności stosowanych w przedsiębiorstwie rozwiązań. Poruszono również problematykę dotyczącą uprawnień i obowiązków zarządu spółki jako organu realizującego obowiązki decyzyjne, odpowiedzialnego za jej funkcjonowanie.

W drugiej części książki skupiono uwagę czytelnika na problematyce raportowania. Scharakteryzowano podstawowe problemy związane z implementacją odpowiednich mechanizmów regulacyjnych nakładających na zarządy spółek szerokie obowiązki sprawozdawcze. Zaakcentowano również fakt, iż zmieniające się uwarunkowania gospodarcze oraz próba poszukiwania rozwiązań, których celem jest ograniczenie asymetrii informacyjnej pomiędzy zarządem a właścicielem kapitału, wpływają na obserwowane wyraźne zmiany zakresu obowiązków informacyjnych, mających na celu zapewnienie pełnej transparentności procesów zachodzących w spółce. Zgodnie z obowiązującym prawem bilanso-

wym, pryncypał otrzymuje bowiem określony ustawowo minimalny zakres informacji o działalności przedsiębiorstwa. W przypadku dużych spółek, szczególnie tych notowanych na GPW, stopniowo zwiększa się zakres raportowanych informacji. Jako przykład można tutaj wymienić wprowadzenie omówionego w drugiej części książki obowiązku raportowania informacji niefinansowych czy też wprowadzenie nowych zasad raportowania realizacji dobrych praktyk spółek notowanych na GPW. Trafność oceny efektywności pracy zarządu dokonywanej przez „wypchniętego ze spółki” właściciela kapitału i możliwość reagowania w przypadku zidentyfikowania ryzyka uzależnione są jednak od wiarygodności, a nie od ilości, informacji udostępnianej przez zarząd. Kluczowe znaczenie ma tutaj zapewnienie odpowiednich mechanizmów corporate governance ograniczających ryzyko ewentualnych nieścisłości i zniekształceń. Istotną rolę odgrywa tu rada nadzorcza i działający w jej ramach komitet audytu. W drugiej części opracowania omówiono ich znaczenie w zapewnieniu skuteczności nadzoru korporacyjnego.

Trzecia część książki zawiera rozważania dotyczące funkcjonowania i efektywności audytu wewnętrznego, prowadzone na tle wybranych aspektów obszaru komunikacji wewnętrznej w organizacji. Audyt stanowi jeden z kluczowych mechanizmów wewnętrznych corporate governance. Jego szczególną rolę potwierdza fakt, iż to właśnie ta komórka zgodnie z DPSN 2021 odpowiedzialna jest za coroczną ocenę skuteczności systemu kontroli wewnętrznej spółki. Doświadczenie, przygotowanie merytoryczne oraz umiejętności komunikacyjne audytorów wewnętrznych są zatem istotnym czynnikiem zwiększającym szansę wykrycia ewentualnych słabości systemu zabezpieczającego przed nieprawidłowościami zarówno w obszarze raportowania, jak i w obszarze innych procesów realizowanych w przedsiębiorstwie. Co więcej, rekomendacje wydawane przez tą komórkę powinny wpływać na stałe doskonalenie skuteczności mechanizmów kontrolnych. Nie można zatem pominąć jej roli, prowadząc rozważania na temat skuteczności wewnętrznych mechanizmów nadzoru korporacyjnego.

Książka powstała głównie z myślą o czytelnikach, którzy chcą uczestniczyć w dyskusjach na temat roli mechanizmów corporate governance i potrzeby ich doskonalenia, a także tych, którzy chcą rozwijać swoje kompetencje praktyczne w tym obszarze. Budowanie potencjału praktycznego wymaga bowiem odpowiedniej podbudowy teoretycznej. Ważną grupę adresatów książki stanowią słuchacze kierunków podyplomowych studiów doskonalących kompetencje menadżerskie w obszarze corporate governance, a w szczególności kierunków Master of Corporate Governance i Master of Business Administration in Corporate Governance. Autorzy, jako wykładowcy przedmiotów objętych programem wyżej wymienionych studiów podyplomowych, działają na rzecz zwiększania wśród kadry menadżerskiej świadomości roli mechanizmów nadzoru korporacyjnego zaimplementowanych w spółce oraz możliwości ich doskonalenia.

Dziękuję recenzentowi niniejszej publikacji, Panu Prof. dr. hab. Janowi Jeżakowi, za wszystkie cenne uwagi, które wpłynęły na proces doskonalenia opracowania. Dziękuję również wszystkim uczestnikom projektu, którzy zechcieli wypowiedzieć się w tak ważnej dla zarządzania jednostką gospodarczą kwestii i przygotowali materiał, który pozwolił na opracowanie niniejszej pracy. Mam nadzieję, że książka przekazana do rąk czytelników przyczyni się do zwiększenia zainteresowania problematyką nadzoru korporacyjnego.

Katarzyna Olejko

Literatura

- Gad J. (2011), *Rachunkowość w procesie nadzoru w spółkach publicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Gad J. (2019), *Mechanizmy ładu korporacyjnego a system kontroli nad sprawozdawczością finansową*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Jeżak J. (2006), *Rola rady nadzorczej w procesach formułowania i realizowania strategii spółki* [w:] *Tendencje zmian w nadzorze korporacyjnym*, red. S. Rudolf, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Latanowicz S. (1934), *Tajemnice i fałszerstwa księgowości i bilansów (studium)*, Poznań.

Część I

Teoretyczne podstawy corporate governance – zagadnienia wybrane

Rozdział 1. Istota koncepcji corporate governance na tle różnorodności definicyjnej – wybrane problemy

Katarzyna Olejko²

Wprowadzenie

Rozwój gospodarczy i związana z nim narastająca złożoność procesów zachodzących w przedsiębiorstwach sprawiają, że coraz trudniejsza jest skuteczna kontrola i ocena skomplikowanych oraz wieloaspektowych działań realizowanych przez spółki. Zjawiska te dają asumpt do poszukiwania takich rozwiązań organizacyjnych i prawnych, które pozwolą na lepsze zabezpieczenie przed narastającym ryzykiem utraty kontroli nad kapitałem powierzonym spółce przez właściciela (pryncypała), a w tym przed ryzykiem braku realizacji zakładanych przez pryncypała korzyści. Wprowadzanie w przedsiębiorstwie nowych i doskonalenie dotychczas stosowanych, zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych mechanizmów kompleksowej ochrony interesów pryncypała oraz innych interesariuszy, określanych mianem mechanizmów corporate governance, pozwala na zminimalizowanie zagrożeń wynikających z niekorzystnego zjawiska asymetrii informacyjnej. Zjawisko to jest efektem tzw. wypchnięcia właściciela kapitału z organizacji i powierzenia uprawnień decyzyjnych profesjonalnym zarządom (agentom).

Wzrastająca świadomość zagrożeń wynikających z przywołanej wyżej asymetrii, a w rezultacie również uświadomienie roli sprawnego nadzoru nad spółkami zwiększa zainteresowanie obszarem corporate governance i jego mechanizmami. Pomimo licznych publikacji i prowadzonych w nich rozważań, do tej pory nie wskazano jednak dominującej definicji pojęcia corporate governance. W polskiej literaturze przedmiotu jest ono najczęściej uznawane za angielski odpowiednik określenia „nadzór korporacyjny”. Na zasygnalizowane problemy definicyjne wpływa zmienność i zróżnicowanie w zakresie postrzegania zbioru rozwiązań (mechanizmów) nadzoru obniżających poziom wymienionego wyżej ryzyka oraz ewolucja podejścia do kwestii kontroli i nadzoru, widoczna zarówno w doktrynie prawnej, jak i w zmieniającej się koncepcji organizacji samego procesu nadzoru.

² Dr Katarzyna Olejko – Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, kierownik projektu Master of Corporate Governance i MBA in Corporate Governance.

Celem niniejszego rozdziału jest przedstawienie niejednoznaczności pojęciowej i odmiennej perspektywy postrzegania koncepcji corporate governance. Zaprezentowano tu podstawowe propozycje definicji i przeprowadzono rozważania na temat typologii omawianej koncepcji, odnosząc ją przy tym do zakresu problematyki objętej dominującymi w literaturze polskiej pojęciami.

1. Corporate governance – przegląd definicji

Powszechnie uznaje się, iż określenie corporate governance wywodzi się z łacińskiego *gubernare*, oznaczającego ‘sterowanie, trzymanie kursu w czasie żeglugi’ [Wawrzyniak, 2000, s. 17], oraz ze słowa *corporatio* tłumaczonego jako ‘związek’. W polskim systemie prawnym nie ma ustawowej definicji korporacji, rozumianej powszechnie jako organizacja gospodarcza. Również poszukiwanie jednej obowiązującej definicji koncepcji określanej jako corporate governance zarówno w ustawodawstwie, jak i w literaturze nie przynosi pozytywnych rezultatów. Przyczyną takiego stanu rzeczy jest z całą pewnością interdyscyplinarny charakter koncepcji, mnogość podejść teoretycznych do zagadnienia, a także różnorodność specjalizacji autorów publikacji poruszających tematykę ładu korporacyjnego. Jednocześnie do wskazanego zróżnicowania przyczynia się odmienna kultura korporacyjna wynikająca z różnic kulturowych oraz zróżnicowany system rozstrzygnięć prawnych związanych z funkcjonowaniem ładu organizacyjnego. Do najczęściej przywoływanych definicji należy zaliczyć tę zaproponowaną przez R. Woodwoda, określającą corporate governance jako „procedury i instytucje zapobiegające nadużyciom managementu i nakładające kary za takie nadużycia” [Woodward, 2000, s. 20]. Według wymienionego autora głównym celem corporate governance jest przeciwdziałanie nadużyciom. Z kolei uznawani za autorów publikacji o zasadniczym znaczeniu dla rozwoju koncepcji corporate governance – A.G. Monks oraz N. Minow – stwierdzili, że corporate governance „to maksymalizacja tworzenia bogactwa w sposób nieobarczający innych lub całego społeczeństwa niewłaściwymi kosztami” [Lis, Sterniczuk, 2005, s. 26]. A. Shleifer i R.W. Vishny zdefiniowali corporate governance jako „zestaw mechanizmów przekładających sygnały z rynków produktów oraz rynków zaopatrzeniowych na odpowiednie zachowania firmy” [za: Jeżak, 2004, s. 309]. Według Lorda A. Cadbury jest to system, przez który korporacje są kierowane i kontrolowane [Cadbury, 2000, s. 8]. Jak twierdzą M.C. Jensen i W. Mecking, pojęcie to koncentruje się na „badaniu powiązań (relacji) pomiędzy właścicielami firmy a najętymi przez nich agentami, którzy w ich imieniu zarządzają firmą (kontrolują ją) i mają obowiązek maksymalizo-

wania posiadania jej właścicieli. Celem corporate governance jest zapewnienie zgodności tych decyzji z interesami właścicieli firmy” [Jarzemowska, 2002, s. 23]. C. Mayer corporate governance utożsamia z działaniami związanymi z nadzorem nad działalnością kierownictwa, realizującego cele inwestorów przy rozproszonej własności oraz kontroli [Mayer, 1995, s. 31]. Na koniec warto przytoczyć definicję H. Baera i C. Graya, według których corporate governance jest to system „monitoringu i kontroli, konieczny do zdobycia dostępu do informacji, niezbędnych do podjęcia decyzji inwestycyjnych oraz motywowania agentów (menedżerów), do działań w interesie właścicieli kapitału” [Herdan, 2007, s. 29]. Na podstawie przywołanych wyżej definicji można wskazać zbiór podstawowych określeń, m.in. działań, stanowiących jednocześnie cechy charakteryzujące koncepcję corporate governance. Są to: tworzenie i przestrzeganie procedur, przeciwdziałanie nadużyciom, maksymalizacja bogactwa, zarządzanie, kontrola oraz monitoring i w końcu interes właściciela. Wymieniony jako ostatni, interes właściciela (inwestora) i jego ochrona stanowi punkt wyjścia w rozważaniach nad omawianą koncepcją. Wszystkie pozostałe określenia charakteryzują działania, których celem jest właśnie ochrona interesu właściciela i innego potencjału zaangażowanego w spółkę. Takie podejście znajduje potwierdzenie w rozważaniach C. Mesjasza, który jako cele corporate governance wskazuje m.in. zapewnienie wykorzystania w przedsiębiorstwie procedur i instytucji pozwalających na monitoring pracy zarządu oraz korygowanie jego błędów, zapewnienie atrakcyjności przedsiębiorstwa oraz maksymalizację jego wartości, a także ograniczenie rozbieżności i harmonizowanie interesów stron zaangażowanych w przedsiębiorstwo [Mesjasz, 2006, s. 29-30].

2. Rozwój koncepcji corporate governance

Rozbieżność interesów pomiędzy właścicielem kapitału a zarządzającym nim agentem, o której mowa powyżej, stanowi problem rozpatrywany na kanwie teorii agencji. Rozwój wspomnianej teorii łączony jest z rozwojem corporate governance. Jako przełomowy dla powstającej teorii agencji wskazywany jest 1976 r. Wtedy właśnie ukazał się artykuł M.C. Jensena oraz W.H. Mecklinga *Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure* [Jensen, Meckling, 1975, s. 305-360]. Istotę samej teorii oparto na relacji tzw. agencji, która polega na powierzeniu kapitału przez właściciela (pryncypała) z oczekiwaniem, że agent będzie działał tak, aby pomnażać powierzony mu kapitał. Widoczne jest tu wyraźne oddzielenie własności od procesu zarządzania. W efekcie takiego kontraktu właściciel zostaje w pewnym stopniu „wypchnięty”

z organizacji, a jego wiedza o tym, co się w niej dzieje, jest ograniczona. Negatywny wpływ tego zjawiska skutkującego asymetrią informacji w swojej publikacji akcentowali wymienieni wyżej autorzy. Ograniczenie informacyjne pryncypała zostało wskazane przez autorów jako czynnik ryzyka szczególnie istotnego w kontekście pojawiającej się tu sprzeczności interesów. Zdaniem autorów każda ze stron – zarówno pryncypał, jak i agent – dążą do maksymalizowania korzyści wynikających z kontraktu, a interes pryncypała usytuowany jest w opozycji do interesu agenta, a co za tym idzie, działania agenta mogą stać w sprzeczności z interesem właściciela kapitału.

Tabela 1. Główne obszary konfliktu interesów pryncypał vs. agent

Obszar	Pryncypał	Agent
Zaangażowanie w procesy zarządcze	Dążenie do maksymalizowania wysiłków agenta	Minimalizowanie swoich wysiłków
Perspektywa postrzegania przedsiębiorstwa	Długi horyzont czasowy	Krótki horyzont czasowy
Orientacja na ryzyko	Apetyt na ryzyko	Awersja do ryzyka
Wartość przedsiębiorstwa	Maksymalizacja wartości przedsiębiorstwa	Ograniczenie zainteresowania zwiększaniem wartości przedsiębiorstwa, realizacja własnych celów i interesów
Informacja	Oczekiwanie na przejrzystą informację dotyczącą działalności przedsiębiorstwa	Ograniczenie i niechęć do przekazywania czytelnej informacji

Źródło: Opracowanie na podstawie: M. Aluchna [2007].

Mimo wskazanych wyżej rozbieżności, możliwe jest jednak zbliżenie interesu tych dwóch stron poprzez wprowadzenie odpowiednich rozwiązań organizacyjnych. Chodzi tu o stworzenie systemu zachęt do działania zgodnego z wolą pryncypała oraz systemu mechanizmów kontrolnych, zniechęcających do działań sprzecznych z jego interesem. I właśnie te mechanizmy ograniczające ryzyko określane są przez autorów publikacji mianem mechanizmów corporate governance. Można je również określić za M. Marcinkowską jako „sposób, w jaki eliminuje się i ogranicza negatywne konsekwencje relacji agencji (problemu agencji, tj. asymetrii informacji, rozbieżności celów właścicieli i kierownictwa oraz odmiennego nastawienia akcjonariuszy i menedżerów do ryzyka)” [Marcinkowska, 2014, s. 50].

Chociaż w dyskusji na temat podstaw teoretycznych corporate governance dominującą koncepcją jest teoria agencji, to uwzględnienie w rozważaniach wyłącznie tej teorii jest niewystarczające, ponieważ jak podkreśla C. Mesjasz, takie podejście jest zbyt jednostronne [Mesjasz, 2004, s. 18]. Z punktu widzenia

rozważań prowadzonych w dalszej części opracowania istotne znaczenie ma również teoria interesariuszy. Zgodnie z nią korporacja postrzegana jest jako zbiór kontraktów pomiędzy zróżnicowanymi grupami interesów (*stakeholders*) [Jones, 1995, s. 408]. Kontrakty stanowią podstawę dla wysuwania roszczeń wobec przedsiębiorstwa. Przy czym istotne znaczenie ma tu zarówno wielkość, jak i forma wniesionych wkładów [Kołodkiewicz, 2002, s. 27]. Wpływają one bowiem na zakres oczekiwań co do udziału w generowanych przez przedsiębiorstwo korzyściach czy możliwości czynnego udziału w procesach kształtowania strategii i planowania jego przyszłej działalności. Teoria interesariuszy opisuje przedsiębiorstwo jako scenę, na której występują zróżnicowani interesariusze – aktorzy, dążący do realizacji zróżnicowanych, a jednocześnie często sprzecznych celów [Hill, Jones, 1992, s. 133-134; Donaldson, Presto, 1995, s. 66]. Rozszerza zatem perspektywę postrzegania przedsiębiorstwa już nie tylko z uwzględnieniem ochrony interesu pryncypała, ale również uwzględniając interes innych grup. M. Clarkson definiował je jako: „system obejmujący interesariuszy funkcjonujących w ramach systemu społecznego tworzącego niezbędne prawne i rynkowe warunki niezbędne dla jego działalności. Celem przedsiębiorstwa jest tworzenie bogactwa (wartości) dla wszystkich interesariuszy poprzez zmianę ich udziałów (stakes) na produkty i usługi” [Turnbull, 2000, s. 30].

C. Mesjasz w publikacjach na temat corporate governance, określanego przez autora mianem władania korporacyjnego, jako koncepcje teoretyczne stanowiące podstawę dla rozważań wymienia [Mesjasz, 2004, s. 18]:

- podejście systemowe,
- teorię firmy oraz kontraktów niekompletnych, a także związane z nimi koncepcje,
- podejście polityczne,
- podejście kulturowe,
- podejście normatywne, oraz
- zapobieganie nadużyciom.

Jak wskazują K. Keasey i M. Wright, początków rozwijającej się koncepcji corporate governance należy doszukiwać się już w czasach starożytnych [Keasey, Wright, 1997, s. 291]. Uwzględniając powyższe, trzeba jednak podkreślić, że w publikacjach poruszających tą problematykę prezentowane są głównie cztery etapy jej rozwoju, począwszy od wprowadzenia w 1776 r. przez A. Smitha w *The Wealth of Nations* pojęcia corporate governance, poprzez podejmowanie w XIX w. prób opracowywania i wdrażania odpowiednich instytucji i rozwiązań minimalizujących negatywne wpływy rozdziału własności i kontroli, następnie wprowadzenie jej w 1932 r. przez A. Berle i G. Means w *The Modern Corporation and Private Property* do współczesnej teorii ekonomii, aż po lata 80. XX w.,

kiedy to zintensyfikowano poszukiwanie nowych rozwiązań w obszarze corporate governance. Celem tych poszukiwań było przeciwdziałanie niedoskonałościom dotychczasowych rozwiązań prawnych i organizacyjnych, niepozwalających na skuteczną ochronę własności zainwestowanego kapitału [Bogacz-Miętka, 2011, s. 22].

Nie można jednak pominąć faktu, iż tak naprawdę wzmożona debata na temat omawianej koncepcji rozpoczęła się zdecydowanie później, bo dopiero w latach 90. XX w. Wówczas włączyły się do niej takie instytucje, jak: Unia Europejska, Bank Światowy, OECD oraz rządy i instytucje związane z rynkami finansowymi [Jeżak, 2010, s. 10]. Jako bezpośrednią przyczynę intensyfikacji badań dotyczących problematyki nadzoru korporacyjnego wymienia się skandale, jakie występowały w licznych korporacjach na przełomie XX i XXI w. Do tych zdarzeń przyczyniły się poważne braki w systemach kontroli wewnętrznej w spółkach. W konsekwencji pojawiły się uzasadnione oczekiwania dotyczące wprowadzenia rozwiązań, umożliwiających usprawnienie zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych mechanizmów corporate governance. Oczekiwania te przyczyniły się z kolei do wypracowania i zaimplementowania w systemach prawnych poszczególnych państw odpowiednich regulacji.

3. Podstawy typologii modeli corporate governance

Pomimo przedstawionej wyżej różnorodności podejść do kwestii definiowania corporate governance, dla celów omówienia podstawowych zagadnień dotyczących problemów typologii koncepcji, dokonując pewnych uogólnień i uwzględniając cel wprowadzanych przez przedsiębiorstwa rozwiązań systemowych, można przyjąć, że corporate governance stanowi system powiązanych ze sobą mechanizmów wewnętrznych i zewnętrznych tworzących barierę ochronną nie tylko ograniczającą ryzyko utraty zainwestowanego przez właściciela kapitału oraz naruszenia uprawnień innych interesariuszy związanych z przedsiębiorstwem, ale również maksymalizującą szanse na wypracowanie oczekiwanych korzyści. Mechanizmy te, sankcjonujące określone działania i zachowania, nie są zawieszane w próżni. Regulowane są przez normy prawne tworzące system – zarówno ogólnie obowiązujące przepisy prawne o charakterze ustawowym i podustawowym, jak i powstające na ich podstawie procedury wewnętrzne. Powszechnie obowiązujące regulacje wbudowane są w system prawny będący zbiorem spójnych norm działania obowiązujących w konkretnym państwie. Istotne zróżnicowanie pomiędzy rozwiązaniami implementowanymi w tych systemach warunkowane jest wieloma zindywidualizowanymi dla danego państwa czynnikami. Ta różnorodność wpływa na odmienną budowę

modeli nadzoru korporacyjnego. W tabeli 2 zaprezentowano zróżnicowanie modeli corporate governance funkcjonujących w systemach prawnych wskazanych państw, dokonane przy uwzględnieniu kluczowych kryteriów, takich jak:

- podejście do organizacji,
- struktura instytucji nadzorujących,
- ważny interesariusz,
- waga rynku kapitałowego w gospodarce narodowej,
- aktywność zewnętrznego rynku, kontroli przedsiębiorstw,
- koncentracja własności,
- zależność między płacami zarządzających a wynikami firmy,
- horyzont czasowy ekonomicznych relacji zachodzących między głównymi aktorami systemu.

Biorąc pod uwagę kryterium roli rynków finansowych, wyróżniane są modele zorientowane na banki oraz zorientowane rynkowo [Gad, 2019, s. 24]. W przypadku tych pierwszych rola rynków finansowych w systemie corporate governance jest mniejsza. W wyniku przeprowadzonych badań modeli ładu korporacyjnego występujących na świecie wyodrębniono model anglo-amerykański (anglosaski) oraz kontynentalno-japoński. Zasadniczym czynnikiem różnicującym je jest odmienność systemu prawnego stosujących je państw. W przypadku modelu kontynentalno-japońskiego ład korporacyjny sankcjonowany jest regulacjami kodeksowymi. W przypadku modelu anglosaskiego jest to natomiast prawo – *cammon law*. W tabeli 3 zaprezentowano zaproponowaną przez P. Urbanka typologię podziału modeli ładu korporacyjnego.

Tabela 2. Taksonomia systemów nadzoru korporacyjnego według J. Wimer i J.C. Pape

Wyszczególnienie	Orientacja rynkowa		Orientacja sieciowa	
	Anglosaski	Germański	Łaciński	Japoński
System nadzoru korporacyjnego				
Kraje	USA, Wielka Brytania, Kanada, Australia	Niemcy, Holandia, Szwajcaria, Szwecja, Austria, Dania, Norwegia, Finlandia	Francja, Włochy, Hiszpania, Belgia	Japonia
Podjęcie do organizacji	Instrumentalne, orientacja na akcjonariusza	Instytucjonalne	Instytucjonalne	Instytucjonalne
Struktura instytucji nadzorujących	Jednopoziomowa rada złożona z dyrektorów wykonawczych i niewykonawczych	Dwupoziomowa (wyodrębniona rada nadzorcza i zarząd)	Możliwość wyboru wariantu, generalnie jednopoziomowa	Rada dyrektorów, biuro reprezentujące dyrektorów, biuro reprezentujące audytorów; w zasadzie jednopoziomowa
Ważny interesariusz	Akcjonariusze	Banki przemysłowe (Niemcy), pracownicy, głównie grupa oligarchiczna	Holdingi finansowe, rząd, rodziny, głównie grupa oligarchiczna	Banki miejskie, inne instytucje finansowe, pracownicy, głównie grupa oligarchiczna
Waga rynku kapitałowego w gospodarce narodowej	Wysoka	Średnia/wysoka	Średnia	Wysoka
Aktywność zewnętrznego rynku, kontroli przedsiębiorstw	Znacząca	Bez znaczenia	Bez znaczenia	Bez znaczenia
Koncentracja własności	Niska	Średnia/wysoka	Wysoka	Niska/średnia
Zależność między płacami zarządzających a wynikami firmy	Wysoka	Niska	Średnia	Niska
Horyzont czasowy ekonomicznych relacji zachodzących między głównymi aktorami systemu	Krótkoterminowy	Długoterminowy	Długoterminowy	Długoterminowy

Źródło: J. Weimer, J.C. Pape [1999, s. 154], za: I. Kołodkiewicz [2002, s. 34-35].

Tabela 3. Modele ładu korporacyjnego

Kryterium podziału	Wyodrębnione modele	
	Orientacja finansowa	Orientacja przemysłowa
Typ i orientacja nadzoru		
Cel i społeczna odpowiedzialność korporacji	Finansowy model przedsiębiorstwa	Społeczny model przedsiębiorstwa
Rozwiązania instytucjonalno-prawne	Model jednopoziomowy – monistyczny	Model dwupoziomowy – dualistyczny
Struktura własności i mechanizm kontroli	Model otwarty	Model zamknięty

Źródło: P. Urbank [2005, s. 67].

Podstawą podziału na model zorientowany finansowo i przemysłowo jest cel działalności przedsiębiorstwa, którym w przypadku tego pierwszego jest maksymalizacja korzyści dla akcjonariuszy w opozycji do celu modelu zorientowanego przemysłowo, gdzie zasadnicze znaczenie ma dobrobyt społeczny [Urbank, 2005, s. 85].

Kolejna klasyfikacja oparta na rozwiązaniach instytucjonalno-prawnych dotyczących działania organu nadzoru w spółce przyjętych w danym państwie pozwala na wyodrębnienie modelu monistycznego (jednopoziomowego) oraz dualistycznego (dwupoziomowego) [Rudolf, 1999, s. 11]. Model monistyczny, określane także jako model otwarty, skupia funkcje nadzorcze i zarządcze w jednym organie, tzw. radzie dyrektorów, których dzieli się na dyrektorów wykonawczych (*executive*) oraz niewykonawczych (*non-executive*). Ten wymieniony jako pierwszy, wywodzący się z XVII-wiecznych kompanii handlowych [Opalski, 2005, s. 12], był również pierwszym ukształtowanym historycznie modelem corporate governance. W systemie tym nie wykształcił się ostry podział kompetencji decyzyjnych i nadzorczych. Jak podkreślają R. Czerniawski i A. Rapacka, w modelu monistycznym „obie grupy dyrektorów stanowią jeden organ, często pracujący razem w systemie tzw. komitetów, funkcje zarządcze i kontrolne ulegają przemieszaniu i tracą na wyrazistości” [Czarniewski, Rapacka, 2007, s. 260]. W modelu dwupoziomowym – dualistycznym, zaimplementowanym w polskim systemie prawnym, występuje wyraźne oddzielenie funkcji zarządczych od nadzorczych. Funkcjonują w nim realizujące nadzór rady nadzorcze oraz wyodrębniony zarząd. Osoby zasiadające w radach nadzorczych nie mogą sprawować w spółce funkcji kierowniczych. Model ten rozwinął się w prawie niemieckim. Jako wzorcowy wprowadziły go również inne państwa europejskie, takie jak Polska, Austria, Holandia, Włochy oraz Francja. W przypadku Francji podmioty gospodarcze mogą dokonywać wyboru stosowanego modelu [Opalski, 2006, s. 39].

Ostatni z przywołanych w tabeli 3 kryteriów klasyfikacji – struktura własności i mechanizm kontroli – prowadzi do wyodrębnienia modelu zamkniętego, w którym występuje znaczna koncentracja własności, oraz modelu otwartego, gdzie istnieje duże rozproszenie akcjonariatu. W przypadku modelu zamkniętego zasadnicze znaczenie w nadzorze nad działalnością spółki przypisuje się wewnętrznym mechanizmom corporate governance, funkcjonującym w ramach organizacyjno-prawnej struktury organizacji [Oplustil, 2010, s. 41], do których Dunlop zalicza [Dunlop, 1998, s. 37, za: Rudolf, Urbanek, Janusz, Stos, 2002]:

- funkcję kontrolną sprawowaną przez radę nadzorczą,
- system kontroli wewnętrznej, w tym audyt wewnętrzny,
- podział władzy między organami spółki, w tym systemy motywacyjne (wynagrodzenia członków zarządu),
- strukturę własności,
- strukturę zadłużenia.

W modelu otwartym główną rolę w nadzorze nad spółką pełnią mechanizmy zewnętrzne – rynku kapitałowego, opierające się na oddziaływaniu sił rynkowych na osoby, które zarządzają korporacją [Gad, 2019, s. 30].

4. Corporate governance a nadzór właścicielski

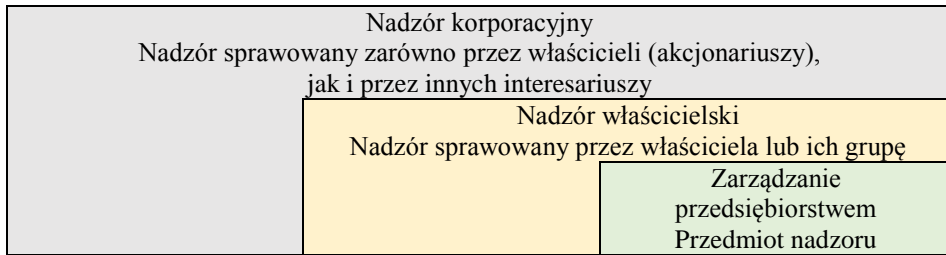
Przegląd literatury przedmiotu może prowadzić do konstatacji, iż synonimem pojęcia corporate governance są używane przez autorów zamiennie określenia „nadzór korporacyjny”, „władztwo korporacyjne” lub „nadzór właścicielski”. Przy czym określeniem wykorzystywanym niezwykle często jako synonim corporate governance jest ostatnie przywołane wyżej sformułowanie. Takie podejście można jednak uznać za nieuprawnione. Liczni, specjalizujący się w tym obszarze autorzy publikacji naukowych wyrażają zdecydowany sprzeciw wobec powyższej praktyki. I tak na przykład według J. Jeżaka, nadzór właścicielski nie jest tożsamy z rozumianym szerzej corporate governance. Zgodnie z opinią autora corporate governance należy tłumaczyć jako władztwo korporacyjne bądź nadzór korporacyjny. Nadzór właścicielski związany jest ściśle z prawem własności kapitału spółki. Stanowi on system prawnych i ekonomicznych instytucji, obejmujących problemy ochrony prawa akcjonariuszy do kapitału powierzonego kadrze zarządzającej. Wiąże się zatem głównie z procesem egzekwowania praw przez formalnych przedstawicieli właścicieli w radach nadzorczych spółki i dotyczy jej prawnej sfery [Lis, Sterniczuk, 2005, s. 30]. Uwzględniając powyższe stanowisko, należy stwierdzić, że nadzór właścicielski jest zdecydowanie węższy w porównaniu do tzw. nadzoru korporacyjnego

(rysunek 1). Istotą pierwszego jest bowiem relacja spółka–właściciel. Zgodnie z powyższym corporate governance należy utożsamiać głównie z nadzorem korporacyjnym.

Przejrzystość powyższego wywodu ogranicza jednak nieco fakt, iż analogicznie do wymienionych w pierwszej części opracowania definicji corporate governance, samo pojęcie nadzór korporacyjny nie posiada jednej konkretnej i spójnej definicji. I tak na przykład zgodnie z zasadami OECD jest on określany szeroko jako [OECD, 2004, s. 11]:

1. Sieć relacji pomiędzy kadrą zarządzającą oraz organami zarządczo-nadzorczymi, właścicielami, a także innymi interesariuszami.
2. Struktura organizacyjna, która jest wykorzystywana do ustalania celów spółki, wskazywania narzędzi wykorzystywanych do ich realizacji, a także obserwacji sposobów i rezultatów działalności organizacji.

W literaturze polskiej, definiując nadzór, autorzy często akcentują rolę i uprawnienia właściciela zainwestowanego kapitału, utożsamiając go z ograniczeniem asymetrii informacyjnej, będącej efektem rozdziału własności od procesu zarządzania kapitałem powierzonym spółkom. I tak na przykład M. Hessel stwierdza, że mianem nadzoru korporacyjnego określane są „mechanizmy, procesy i instytucje – od rad nadzorczych poprzez strukturę zadłużenia, do rynków finansowych – które umożliwiają udziałowcom spółki nadzór nad zarządzaniem ich własnością” [Hessel, 1995, s. 7]. I. Koładkiewicz w swojej definicji podkreśla również, będącą fundamentem teorii agencji, relację pryncypał–agent. Według autorki nadzór korporacyjny obejmuje „wielopoziomowe relacje pryncypał – agent występujące między organami spółek zależnych i dominujących, ich pracownikami i akcjonariuszami oraz dostawcami zewnętrznymi źródeł zasileń finansowych, zachodzące w ramach funkcjonowania takich instytucji jak rady nadzorcze, rynek kapitałowy, giełda, systemy bankowe, instytucje doradców finansowych przedsiębiorstw, rynki kontroli przedsiębiorstw oraz rynki talentów menadżerskich” [Koładkiewicz, 2002, s. 16]. W powyższej definicji prezentowana jest szersza perspektywa postrzegania nadzoru korporacyjnego, uwzględniająca poza relacją właściciel kapitału–zarząd również inne grupy interesów. Definicja ta przesuwą zatem środek ciężkości w kierunku wielowymiarowej teorii interesariuszy. Jest zatem spójna z istotą wymienionych w pierwszej części opracowania definicji corporate governance, które promują spojrzenie na korporację szeroko przez pryzmat interesów identyfikowanych w przedsiębiorstwie grup interesu.



Rysunek 1. Nadzór korporacyjny a nadzór właścicielski

Źródło: B. Wawrzyniak [2000].

Podsumowanie

Wyraźne zróżnicowanie w obszarze proponowanych definicji dotyczących pojęć corporate governance czy nadzoru korporacyjnego, a przy tym używanie ich zamiennie jako określeń synonimicznych ogranicza w pewnym zakresie spójność debaty na temat roli i rozwoju koncepcji. Na przestrzeni ostatnich lat wypracowano dominujące stanowisko łączące corporate governance i nadzór korporacyjny, gdzie ten ostatni uznawany jest przez większość autorów jako polskojęzyczny odpowiednik angielskiego określenia.

W tle tych rozważań pojawiają się również określenia władztwo korporacyjne czy ład korporacyjny. Co warto podkreślić, w polskiej literaturze przedmiotu często dokonywana jest zamiana określenia corporate governance na nadzór właścicielski. Badacze wykazują jednak wadliwość i niespójność takiego podejścia. Zwracają uwagę na wyraźną różnicę w zakresie problemów stanowiących przedmiot zainteresowania tych dwóch koncepcji, uznając nadzór właścicielski jedynie za element zdecydowanie szerszej koncepcji corporate governance.

Literatura

- Aluchna M. (2007), *Mechanizmy corporate governance w spółkach giełdowych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Bogacz-Miętka O. (2011), *Kompendium wiedzy o nadzorze i kontroli nad przedsiębiorstwem*, CEDEWU.pl.
- Cadbury A. (2000), *The Corporate Governance Agenda*, „Corporate Governance: An International Review”, Vol. 8(1), s. 7-15, <https://doi.org/10.1111/1467-8683.00175>.
- Czerniawski R., Rapacka A. (2007), *Pomiędzy prawem a finansami*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa.

- Donaldson T., Presto L.E. (1995), *The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence and Implications*, „Academy of Management Review”, Vol. 14(1), s. 65-91, <https://doi.org/10.5465/amr.1995.9503271992>.
- Dunlop A. (1998), *Corporate Governance and Control*, CIMA Publishing, Kogan Page, London [za:] S. Rudolf, P. Urbanek, T. Janusz, D. Stos (2002), *Efektywny nadzór korporacyjny*, PWE, Warszawa.
- Gad J. (2019), *Mechanizmy ładu korporacyjnego a system kontroli nad sprawozdawczością finansową*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Herdan A. (2007), *Przesłanki i warunki funkcjonowania nadzoru korporacyjnego*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni nr 6, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Ekonomicznej w Bochni, Bochnia.
- Hessel M. (1995), *Rady spółek akcyjnych: kontrola poprzez reprezentację* [w:] *W poszukiwaniu skutecznej rady nadzorczej*, red. M. Hessel, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków.
- Hill C.W.L., Jones T.M. (1992), *Stakeholder – Agency Theory*, „Journal of Management Studies”, Vol. 29(2), s. 131-154, <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.1992.tb00657.x>.
- Jerzemowska M. (2002), *Nadzór korporacyjny*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Jensen M.C., Meckling W.H. (1975), *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*, „Journal of Financial Economics”, Vol. 3(4), s. 305-360, [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X).
- Jeżak J. (2004), *Rola i funkcje rady nadzorczej w przeciwdziałaniu sytuacjom kryzysowym w przedsiębiorstwie* [w:] *Ekonomiczne i społeczne problemy nadzoru korporacyjnego*, red. S. Rudolf, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Jeżak J. (2010), *Ład korporacyjny. Doświadczenia oraz kierunki rozwojowe*, C.H. Beck, Warszawa.
- Jones T.M. (1995), *Instrumental Stakeholder Theory: A Synthesis of Ethics and Economics*, „Academy of Management Review”, Vol. 20(2), s. 404-437, <https://doi.org/10.2307/258852>.
- Keasey K., Wright M. (1997), *Issues in Corporate Accountability and Governance: An Editorial*, „Accounting and Business Research”, Vol. 23(91a), s. 291-303, <https://doi.org/10.1080/00014788.1993.9729897>.
- Koładkiewicz I. (2002), *Nadzór korporacyjny w Narodowych Funduszach Inwestycyjnych*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego, Warszawa.
- Lis K., Sterniczuk H. (2005), *Nadzór korporacyjny*, Oficyna Ekonomiczna, Warszawa.
- Marcinkowska M. (2014), *Corporate governance z bankach. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Mayer C. (1995), *Nadzór nad działalnością spółek w gospodarce rynkowej i gospodarce okresu transformacji* [w:] *W poszukiwaniu skutecznej rady, czyli o kontroli spółek akcyjnych w gospodarce rynkowej*, red. M. Hessel, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków.

- Mesjasz C. (2004), *Teoria nadzoru korporacyjnego* [w:] *Ekonomiczne i społeczne problemy nadzoru korporacyjnego*, red. S. Rudolf, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Mesjasz C. (2006), *Nadzór, władanie czy ład korporacyjny: problem nie tylko semantyczny* [w:] *Tendencje zmian w nadzorze korporacyjnym*, red. S. Rudolf, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- OECD Principles of Corporate Governance (2004), OECD Publications Service, Paryż.
- Opalski A. (2005), *Monistyczny i dualistyczny system organizacyjny spółki akcyjnej – ewolucja, problemy, perspektywy (cz. I)*, „Prawo Spółek”, nr 11.
- Opalski A. (2006), *Prawo gospodarcze i handlowe. Rada nadzorcza w spółce akcyjnej*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Oplustil K. (2010), *Instrumenty nadzoru korporacyjnego (corporate governance) w spółce akcyjnej*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa..
- Rudolf S. (1999), *Nadzór właścicielski w spółkach prawa handlowego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Turnbull S. (2000), *Corporate Governance: Theories, Challenges and Paradigms*, *Social Science Research Network*, Electronic Paper Collection, https://www.academia.edu/30782600/Corporate_Governance_Theories_Challenges_and_Paradigms (dostęp: 24.08.2022).
- Urbanek P. (2005), *Nadzór korporacyjny a wynagrodzenia menedżerów*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Wawrzyniak B. (2000), *Nadzór korporacyjny: perspektywy badań*, „Organizacja i Kierowanie”, nr 2, s. 17-38.
- Weimer J., Pape J.C. (1999), *A Taxonomy of Systems of Corporate Governance*, „Corporate Governance. International Perspective”, Vol. 7(2), s. 152-166, <https://doi.org/10.1111/1467-8683.00143>.
- Woodward R. (2000), *Refleksje nad pojęciem corporate governance i jego rola w zarządzaniu firmą* [w:] *Efektywność nadzoru właścicielskiego w spółkach kapitałowych*, red. S. Rudolf, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Rozdział 2. Kluczowe mierniki i zasady w ocenie ładu korporacyjnego

*Tomasz Papaj*³

Wprowadzenie

Ład to pewien ustalony porządek, który nie jest statyczny, jednorazowy, ale dynamiczny, odnawialny. Reaguje na otoczenie, które może go zaburzać, ale też inspirować do zmian, które są odpowiedzią na zmieniające się uwarunkowania. Przedsiębiorstwa w dobie globalizacji, cyfryzacji czy Covid-19 stają zatem przed dużymi wyzwaniami, aby utrzymać porządek, który gwarantowałby ich dalszy rozwój. Dotyczy to zarówno przedsiębiorstw o charakterze publicznym, rozumianych jako spółki giełdowe, jak też tych, gdzie większościowe pakiety akcji czy udziałów posiada kapitał publiczny (rząd, samorząd), a także takich przedsiębiorstw, które pozyskują kapitał poza giełdami papierów wartościowych. Funkcjonowaniu przedsiębiorstw i ich rozwojowi sprzyja zapewnienie ładu korporacyjnego (corporate governance). Zasady, na podstawie których ład korporacyjny funkcjonuje w rzeczywistości prowadzonych biznesów, w różnych branżach, w przedsiębiorstwach o różnej wielkości i strukturze kapitałowej, są formą porządkującą zarządzanie nimi. Trudno jednak jest mówić o zarządzaniu w przedsiębiorstwach, kiedy nie mierzy się w nich efektów działań określających skuteczność. Naprzeciw takim problemom wychodzi pomiar realizacji kluczowych dla przedsiębiorstw celów, w tym dotyczących ładu korporacyjnego, i zastosowanie różnych mierników ich stopnia realizacji (KPIs – Key Performance Indicators). Ta problematyka badawcza skłania do postawienia następujących pytań badawczych: Jakie zasady tworzą ład korporacyjny w przedsiębiorstwach (spółkach)? W jaki sposób mierzony jest stopień stosowania ładu korporacyjnego w przedsiębiorstwach (spółkach)? Odpowiedzi na pytania zostaną udzielone w oparciu o krytyczną analizę literatury i wykorzystywane rozwiązania w zakresie ładu korporacyjnego przez różne instytucje.

³ Dr hab. Tomasz Papaj, prof. UE – Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katedra Zarządzania Przedsiębiorstwem.

1. Istota KPIs

KPIs określane są w różny sposób jako: kluczowe miary dokonań, kluczowe mierniki dokonań, kluczowe wskaźniki działania. Mają one na celu zapewnienie pomiaru kluczowych obszarów (celów), które wpływają na długoterminowy, trwały sukces przedsiębiorstw [Bhatti, Awan, Razaq, 2014; PN-EN ISO 9004:2018-06, 2018]. Często zamiennie o KPIs mówi się jako o kluczowych wskaźnikach efektywności. Komisja Europejska określa, że „wskaźnik może być zdefiniowany jako miara celu, który ma zostać osiągnięty, zaangażowanych zasobów, uzyskanego efektu, miernik jakości lub zmienna kontekstowa” [www 1].

Mierniki wykorzystywane są do pomiaru celów dotyczących różnych obszarów w przedsiębiorstwach. Mogą to być cele strategiczne, np. wynikające ze strategii przedsiębiorstw, czy operacyjne, np. w poszczególnych obszarach bieżącej działalności przedsiębiorstwa, przykładowo produkcyjnej [ISO22400-2, 2014].

Cele, które są identyfikowane w przedsiębiorstwach, powinny spełniać kryteria określane jako SMART. W praktyce oznacza to, że cel powinien być konkretny (*Specific*), mierzalny (*Measurable*), osiągalny (*Achievable*), istotny realny (*Relevant*) oraz określony w czasie (*Time-bound*) [Yogesh, 2017].

Istotnym jest odpowiednie dobranie mierników do pomiaru celów, tak aby były adekwatne do ustalonych celów, mierzyły właściwe cele we właściwy sposób, spełniały kryteria SMART. Proces określania mierników w przedsiębiorstwie może wykorzystywać cykl PDCA, który ciągle doskonali system KPIs [PN-EN ISO 9001:2015-10, 2016]. Narzędziem wykorzystywanym do weryfikacji stopnia realizacji celów zarządczych i wybranych mierników jest audyt wewnętrzny, natomiast system kontroli wewnętrznej może sprawdzać ich zgodność np. z istniejącymi procedurami.

Dobór mierników w przedsiębiorstwach związany jest ze stosowanymi modelami biznesu określanymi jako unikatowe sposoby na prowadzone biznesy [Morris, Schindehutte, Allen, 2005]. Jednym z przykładów mogą być modele biznesowe oparte na modelu CANVAS. Model definiuje 9 obszarów w przedsiębiorstwie. Są to: propozycje wartości, segmenty klientów, kanały, relacje z klientami, struktura przychodów, kluczowe zasoby, kluczowi partnerzy, kluczowe działania, struktura kosztów [Micieta i in., 2020].

Modele biznesu wspierane są różnymi metodami zarządzania, które wykorzystują metodologię opartą na celach. Wśród nich można wskazać na zarządzanie przez cele (MBO – Management by Objectives) [Drucker, 2003]. W metodzie tej, mając na uwadze misję, wizję przedsiębiorstwa, wartości, którymi się kieruje przedsiębiorstwo, w ramach mapowania identyfikowane są cele na poziomie strategicznym. Cele te są kaskadowane na całe przedsiębiorstwo. Cele powinny dotyczyć realizacji strategii przedsiębiorstwa, z którą powiązane są

wieloletnie plany rzeczowo-finansowe. Skuteczność realizacji celów oceniana jest przy wykorzystaniu odpowiednio przypisanych mierników.

Inną metodą, która może uzupełniać MBO, jest zastosowanie Strategicznej Karty Wyników (BSC – Balanced Scorecard), która na podstawie czterech perspektyw pozwala monitorować działania danego przedsiębiorstwa [Kaplan, Norton, 2021]. Wśród nich wymienia się: perspektywę finansową, klientów, procesów wewnętrznych oraz wzrostu i uczenia się (innowacji). W przypadku BSC również wykorzystywane są odpowiednio mierniki pozwalające określać stopień realizacji celów.

Mierniki można podzielić na finansowe i niefinansowe, ilościowe (bezwzględne i względne (%)) i jakościowe (opisowe), proste i złożone. Źródłami danych i informacji do wyliczania mierników ilościowych są np. sprawozdania finansowe, konta prowadzone w ramach polityki rachunkowości, gromadzone dane z różnych obszarów działalności przedsiębiorstwa w ramach controllingu. Mierniki jakościowe mogą być uzupełnieniem systemu mierników w przypadkach braku możliwości wykorzystania mierników ilościowych albo braku ich zasadności. Dane i informacje służące do opisów mierników jakościowych mają często charakter subiektywny, ich pozyskanie z reguły jest czasochłonne.

Ważnym czynnikiem wpływającym na jakość oceny celów jest aktualność i porównywalność wykorzystywanych danych [Kot, Weremiuk, 2012; Rydzewska-Włodarczyk, Sobieraj, 2015]. Dotyczy to poszczególnych okresów porównawczych realizacji danego celu w przedsiębiorstwie w danym roku, np. co dzień, co tydzień, co miesiąc, kwartał, ale także porównaniu między latami przy założeniu, że cele są tak samo sprecyzowane. W czasach cyfryzacji, rozwoju Przemysłu 4.0, eGovernment 4.0 sposób zbierania danych i informacji w formie elektronicznej w przedsiębiorstwach generuje sprawnie wartości KPIs.

Mierniki obejmują różne obszary działalności przedsiębiorstwa, realizację jego strategii, planu rzeczowo-finansowego, mogą dotyczyć procesów podstawowych, pomocniczych, wśród nich jest także obszar związany z ładem korporacyjnym. Przedmiotem oceny skuteczności działania zarządów przedsiębiorstw mogą być różne KPIs, wśród których mogą znajdować się cele wraz z miernikami związane z realizacją ładu korporacyjnego i jego zasad.

2. Corporate governance jako obszar oceny w przedsiębiorstwie

Formy oceny jakości ładu korporacyjnego w przedsiębiorstwach (spółkach), grupach kapitałowych mogą przyjmować różne rodzaje indeksów. Wśród nich można wskazać na ISS Corporate Governance Quotient (ISS CGI 2002). ISS Corporate Governance Quotient był poprzednikiem ISS Governance QuickScore, a także stanowił podstawę dla FTSE ISS Corporate Governance

Index. Inne rozwiązania to np.: Gompers, Ishii and Metrick's G-Index (2003), FTSE ISS Corporate Governance Index (2004), Brown and Caylor's Gov-Score Index (2006), Bebchuk, Cohen and Ferrell's E-Index (2009), Standard and Poor's GAMMA: Governance, Management, Accountability Metrics and Analysis (2009), ISS Governance QuickScore as a Measure of Corporate Governance (2013), IFC Scorecard of Corporate Governance Standards powiązany z OECD (2014), SEECGAN Index of Corporate Governance (2014) [Tipurić, Dvorski, Delić, 2014], CORPORATE GOVERNANCE INDEX (2018) [Murugan, 2018], Corporate Governance Index (CGI, 2021) [Hundal, 2021].

Jak wynika z badań, większa akceptacja ładu korporacyjnego wpływa istotnie na wyniki ekonomiczne danego przedsiębiorstwa, ale także na wartość rynkową akcji oraz zmniejsza ryzyko [Kocmanová i in., 2020].

Ład korporacyjny stosowany jest w przedsiębiorstwach poprzez realizację zasad określanych przez różne organizacje, takie jak: OECD, Global Governance Principles – International Corporate Governance Network czy Giełdę Papierów Wartościowych w Warszawie.

W ramach Międzynarodowej Organizacji Normalizacyjnej (ISO) tworzony jest standard dotyczący ładu korporacyjnego. Powstaje pod akronimem ISO/AWI 37007 Corporate Governance – guidelines for efficiency measurement i jest tworzony przez Komitet Techniczny 309 [www 2]. Oprócz tej normy, powstają jeszcze dwie inne normy dotyczące ładu w organizacjach i wykorzystania w nich mierników (wskaźników). Są to: ISO/AWI 37005 Governance of organizations – Selecting, Creating and Using Indicators: Guidance for Governing Bodies [www 3] oraz ISO/AWI 37006 Indicators of Effective Organizational Governance: Guidance [www 4].

W obszarze IT powstała natomiast norma ISO/IEC 38500:2015 Information technology – Governance of IT for the organization, która definiuje ład IT jako podzbiór lub domenę ładu organizacyjnego, a w przypadku korporacji – ładu korporacyjnego [www 5]. Norma ma zastosowanie do wszystkich organizacji. Zawiera ona wytyczne dla członków organów zarządzających organizacji (które mogą obejmować właścicieli, dyrektorów, partnerów, kierowników wykonawczych itp.) dotyczące skutecznego, efektywnego i dopuszczalnego wykorzystania technologii informatycznych (IT) w ich organizacjach. Norma ma zapewniać interesariuszy, że mogą mieć zaufanie do zarządzania IT w organizacji dzięki przestrzeganiu zasad i praktyk proponowanych w niej. Norma ma również pozwalać na informowanie i kierowanie organami zarządzającymi w zakresie zarządzania wykorzystaniem IT w ich organizacji [www 5].

OECD wraz z G20 to organizacje, które współtworzyły zasady ładu korporacyjnego. Pierwsze ich wydanie ukazało się w 1999 r. Od tego czasu zasady zostały zaktualizowane w 2004 r. oraz w 2015 r. Obecnie trwa ich kolejna aktua-

lizacja. Zasady ładu korporacyjnego G20/OECD mają na celu „wspieranie efektywności ekonomicznej, zrównoważonego wzrostu i stabilności finansowej pomagając decydom w ocenie i doskonaleniu prawnych, regulacyjnych i instytucjonalnych ram ładu korporacyjnego” [OECD, 2015]. Zasady te „są międzynarodowym punktem odniesienia dla decydentów, inwestorów, korporacji i innych interesariuszy na całym świecie. Zostały one przyjęte jako jeden z kluczowych standardów Rady Stabilności Finansowej dla zdrowych systemów finansowych. Zasady te stanowią podstawę raportów Banku Światowego na temat przestrzegania standardów i kodeksów (World Bank Reports on the Observance of Standards and Codes – ROSC) w obszarze ładu korporacyjnego” [OECD, 2015]. Zasady zostały zdefiniowane w 6 grupach, do których zostały przypisane szczegółowe wytyczne w punktach. Pierwsza z nich dotyczy zapewnienia efektywnych podstaw ram ładu korporacyjnego. Ramy te „powinny promować przejrzyste i uczciwe rynki oraz efektywną alokację zasobów, a także być zgodne z praworządnością oraz wspierać skuteczny nadzór i egzekwowanie” [OECD, 2015]. Kolejna grupa zasad to prawa i równe traktowanie akcjonariuszy oraz kluczowe funkcje właścicielskie. Ustanowione „ramy ładu korporacyjnego powinny chronić i ułatwiać wykonywanie praw akcjonariuszy i zapewnienia równego traktowania wszystkich akcjonariuszy, w tym akcjonariuszy mniejszościowych i zagranicznych. Wszyscy akcjonariusze powinni mieć możliwość uzyskania skutecznego zadośćuczynienia za naruszenie ich praw” [OECD, 2015]. Trzecia grupa obejmuje inwestorów instytucjonalnych, giełdy i innych pośredników. W tym przypadku „ramy ładu korporacyjnego powinny zapewniać solidne zachęty w całym łańcuchu inwestycyjnym i zapewniać funkcjonowanie rynków akcji w sposób, który przyczynia się do dobrego ładu korporacyjnego” [OECD, 2015]. Czwarta grupa skupia się na roli interesariuszy w ładzie korporacyjnym. Zaprezentowane „ramy ładu korporacyjnego powinny uwzględniać prawa interesariuszy ustanowione przez prawo lub w drodze wzajemnych porozumień i zachęcać do aktywnej współpracy między korporacjami i interesariuszami w tworzeniu bogactwa, miejsc pracy i zrównoważonych finansowo przedsiębiorstw” [OECD, 2015]. W piątej grupie zostały opisane ujawnienia i przejrzystość. W ramach tego punktu „ramy ładu korporacyjnego powinny zapewniać terminowe i dokładne ujawnianie wszystkich istotnych kwestii dotyczących korporacji, w tym sytuacji finansowej, wyników, własności i zarządzania spółką” [OECD, 2015]. Ostatnia grupa dotyczy odpowiedzialności zarządu. Wskazane „ramy ładu korporacyjnego powinny zapewniać strategiczne wytyczne spółki, skuteczne monitorowanie zarządzania przez zarząd oraz odpowiedzialność zarządu wobec spółki i akcjonariuszy” [OECD, 2015].

Globalne zasady ładu (GGP – Global Governance Principles) w organizacjach zostały opublikowane natomiast po raz pierwszy w 2001 r. Tworzone są one przez International Corporate Governance Network (ICGN). W skład ICGN wchodzi członkowie, którzy są inwestorami odpowiedzialnymi za zarządzanie aktywami o wartości ponad 59 bilionów dolarów. GGP są przydatne przy ewolucji w różnych krajach kodeksów ładu korporacyjnego. Jak czytamy, „GGP mają zastosowanie głównie do spółek notowanych na giełdzie i określają oczekiwania dotyczące ładu korporacyjnego, które najprawdopodobniej wpłyną na podejmowanie decyzji inwestycyjnych. Są one również istotne dla spółek nienotowanych na giełdzie, które dążą do przyjęcia wysokich standardów praktyki ładu korporacyjnego. GGP mają zastosowanie do wszystkich rodzajów struktur zarządu, w tym do umów jednopoziomowych i dwupoziomowych, a także do spółek zależnych grup” [ICGN, 2021]. GGP odnoszą się zarówno do dyrektorów wykonawczych, dyrektorów niewykonawczych, jak i niezależnych dyrektorów niewykonawczych (zwanymi również dyrektorami zewnętrznymi). Uwzględnia to różne podejścia do składu zarządu na różnych rynkach. GGP należy czytać wraz z Globalnymi Zasadami Nadzoru ICGN (Global Stewardship Principles ICGN), które określają najlepsze praktyki dotyczące zarządzania inwestorami i obowiązków związanych z zarządzaniem. Dokumenty te służą do rozwijania najwyższych standardów ładu korporacyjnego i zarządzania inwestorami na całym świecie w dążeniu do tworzenia długoterminowej wartości, przyczyniając się do zdrowych i zrównoważonych gospodarek, społeczeństwa i środowiska [ICGN, 2021].

Tabela 1. Globalne Zasady Ładu (GGP) oraz Globalne Zasady Nadzoru ICGN

Global Governance Principles (GGP)	Global Stewardship Principles ICGN
1	2
<p>1. Rola i obowiązki zarządu</p> <p>Zarząd powinien dbać o długoterminowy interes spółki, działając w sposób świadomy, w dobrej wierze, z dbałością i lojalnością, z korzyścią dla akcjonariuszy, mając na uwadze odpowiednie zainteresowane strony</p>	<p>1. Zarządzanie wewnętrzne: podstawa skutecznego nadzoru</p> <p>Inwestorzy powinni dokonywać przeglądu własnych praktyk zarządzania, aby zapewnić zgodność z wymogami krajowymi, biorąc pod uwagę Globalne Zasady Zarządzania ICGN oraz ich zdolność do pełnienia funkcji powierników swoich beneficjentów i klientów</p>
<p>2. Przywództwo i niezależność</p> <p>Przywództwo w zarządzie wymaga jasności i równowagi w zakresie ról zarządu i kierownictwa oraz uczciwości niezależnego procesu w celu ochrony interesów akcjonariuszy i istotnych interesariuszy w promowaniu długoterminowego sukcesu firmy</p>	<p>2. Opracowywanie i wdrażanie polityki zarządzania</p> <p>Inwestorzy powinni opracować i wdrożyć polityki zarządzania, które określają zakres ich odpowiedzialnych praktyk inwestycyjnych</p>

cd. tabeli 1

1	2
<p>3. Skład i powołanie</p> <p>Zarząd powinien składać się z wystarczającej kombinacji dyrektorów o odpowiedniej wiedzy, niezależności, kompetencjach, doświadczeniu branżowym i różnorodności perspektyw, aby generować skuteczne wyzwania, dyskusję i obiektywne podejmowanie decyzji zgodnie z celem firmy, długoterminową strategią i istotnymi interesariuszami</p>	<p>3. Monitorowanie i ocena spółek, w które zainwestowano</p> <p>Inwestorzy powinni z należytą starannością monitorować spółki posiadane w portfelach inwestycyjnych oraz oceniać nowe spółki pod kątem inwestycji</p>
<p>4. Kultura korporacyjna</p> <p>Zarząd powinien wpaść i demonstrować kulturę wysokich standardów etyki biznesowej i uczciwości zgodne z celami i wartościami firmy na poziomie zarządu i wszystkich pracowników</p>	<p>4. Angażowanie firm i współpraca inwestorska</p> <p>Inwestorzy powinni współpracować ze spółkami, w które zainwestowali, w celu zachowania lub zwiększenia wartości w imieniu beneficjentów lub klientów i powinni być przygotowani do współpracy z innymi inwestorami w celu poprawy wyników zaangażowania</p>
<p>5. Wynagrodzenie</p> <p>Wynagrodzenie powinno być zaprojektowane tak, aby sprawiedliwie i skutecznie dostosować interesy dyrektora generalnego (CEO), kadry kierowniczej i pracowników do strategii i celu firmy, aby pomóc w zapewnieniu długoterminowej trwałej ochrony i tworzenia wartości. Łączne wynagrodzenie powinno być odpowiednio zrównoważone z wypłatą dywidend dla akcjonariuszy i zatrzymaniem kapitału na przyszłe inwestycje, a poziom kwoty powinien być możliwy do obrony w odniesieniu do względów społecznych związanych z nierównością</p>	<p>5. Wykonywanie i ochrona prawa głosu</p> <p>Inwestorzy z prawem głosu powinni starać się głosować na posiadanych akcjach oraz podejmować świadome i niezależne decyzje dotyczące głosowania, z należytą starannością i osądem w całym swoim portfelu w interesie beneficjentów lub klientów</p>
<p>6. Nadzór nad ryzykiem</p> <p>Zarząd powinien proaktywnie nadzorować ocenę i ujawnianie kluczowych ryzyk firmy oraz zatwierdzać podejście do zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznych regularnie lub w przypadku każdej istotnej zmiany biznesowej oraz upewniać się, że podejście to działa skutecznie</p>	<p>6. Promowanie tworzenia długoterminowej wartości i integracji czynników środowiskowych, społecznych i związanych z zarządzaniem (ESG)</p> <p>Inwestorzy powinni promować długoterminowe wyniki i zrównoważony sukces spółek oraz powinni uwzględniać istotne czynniki środowiskowe, społeczne i związane z zarządzaniem (ESG) w podejmowaniu decyzji inwestycyjnych i działaniach związanych z zarządzaniem</p>
<p>7. Sprawozdawczość korporacyjna</p> <p>Zarząd powinien nadzorować terminowe i rzetelne ujawnianie informacji o firmie akcjonariuszom i istotnym interesariuszom w odniesieniu do sytuacji finansowej firmy, podejścia do zrównoważonego rozwoju, wyników, modelu biznesowego, strategii i perspektyw długoterminowych</p>	<p>7. Znacząca przejrzystość, ujawnianie i raportowanie</p> <p>Inwestorzy powinni publicznie ujawniać swoją politykę i działania związane z zarządzaniem oraz informować beneficjentów lub klientów o tym, jak zostały one wdrożone, aby ponosić pełną odpowiedzialność za skuteczne wykonywanie swoich obowiązków</p>

cd. tabeli 1

1	2
<p>8. Audyt wewnętrzny i zewnętrzny</p> <p>Zarząd powinien ustanowić rygorystyczne, niezależne i skuteczne procedury audytu wewnętrznego i zewnętrznego, aby zapewnić jakość i integralność sprawozdawczości korporacyjnej</p>	
<p>9. Prawa akcjonariuszy</p> <p>Prawa wszystkich akcjonariuszy powinny być równe i muszą być chronione. Podstawa tej ochrony zapewnia, że prawa głosu akcjonariusza są bezpośrednio powiązane z jego udziałem ekonomicznym, a akcjonariusze mniejszościowi mają prawo głosu w kluczowych decyzjach lub transakcjach, które mają wpływ na ich interesy w spółce</p>	
<p>10. Zgromadzenia wspólników</p> <p>Zarząd powinien zapewnić, że spotkania z akcjonariuszami są skutecznie, demokratycznie i bezpiecznie zwoływane, aby umożliwić konstruktywną interaktywność i odpowiedzialność za długoterminową strategię firmy, wyniki i podejście do trwałego tworzenia wartości, na które można wpływać przy podejmowaniu decyzji podczas głosowania</p>	

Uwaga: Do każdej z zasad GGP przypisane są szczegółowe rozwiązania w poszczególnych punktach.

Źródło: ICGN Global Governance Principles [2021, s. 6-7, 39].

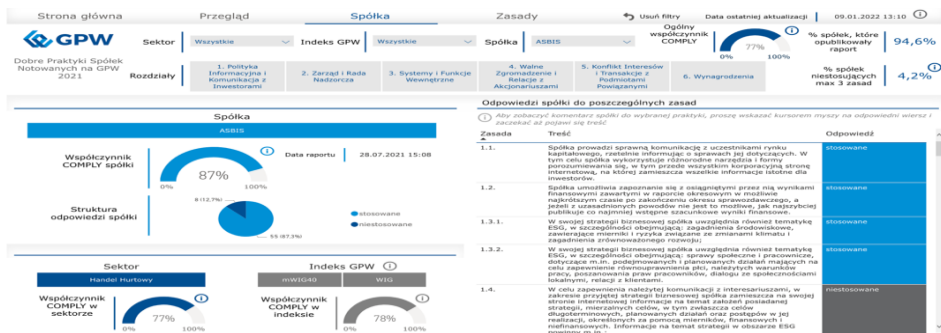
W Polsce zasady corporate governance zostały przyjęte w formie tzw. Kodeksu Dobrych Praktyk Spółek Notowanych (DPSN 2021) na Giełdzie Papierów Wartościowych. Mają one wpływ na kształtowanie relacji spółek giełdowych z ich otoczeniem rynkowym, są istotnym elementem budowania pozycji konkurencyjnej tych spółek, a także przyczyniają się do umacniania atrakcyjności polskiego rynku kapitałowego [www 6]. DPSN 2021 są nową redakcją zasad ładu korporacyjnego, któremu od 2002 r. podlegają emitenci akcji notowanych na Głównym Rynku GPW zgodnie z Regulaminem Giełdy [DPSN, 2021]. Najnowsze zasady w formule DPSN 2021 weszły w życie 1 lipca 2021 r. Spółki giełdowe mają dobrowolność w ich stosowaniu, natomiast posiadają też obowiązek wynikający z Regulaminu GPW informowania o ich stosowaniu. W przypadku DPSN 2021 obowiązuje reguła „stosuj lub wyjaśnij” (*comply or explain*). Jak zaznaczono: „Celem ładu korporacyjnego jest tworzenie narzędzi wspierających efektywne zarządzanie, skuteczny nadzór, poszanowanie praw akcjonariuszy oraz przejrzystą komunikację spółki z rynkiem” [www 6]. W związku z tym określono 6 głównych zasad, które są uszczegółowione poszczególnymi punktami podobnie jak w przypadku np. OECD czy ICGN.

Tabela 2. Zasady ładu korporacyjnego na GPW Warszawa

Zasady ładu korporacyjnego na GPW Warszawa
<p>1. Polityka informacyjna i komunikacja z inwestorami</p> <p>W interesie wszystkich uczestników rynku i swoim własnym spółka giełdowa dba o należyłą komunikację z interesariuszami, prowadząc przejrzystą i rzetelną politykę informacyjną</p>
<p>2. Zarząd i rada nadzorcza</p> <p>W celu osiągnięcia najwyższych standardów w zakresie wykonywania przez zarząd i radę nadzorczą spółki swoich obowiązków i wywiązywania się z nich w sposób efektywny, w skład zarządu i rady nadzorczej powoływane są wyłącznie osoby posiadające odpowiednie kompetencje, umiejętności i doświadczenie. Członkowie zarządu działają w interesie spółki i ponoszą odpowiedzialność za jej działalność. Do zarządu należy w szczególności przywództwo w spółce, zaangażowanie w wyznaczanie jej celów strategicznych i ich realizacja oraz zapewnienie spółce efektywności i bezpieczeństwa. Członkowie rady nadzorczej w zakresie sprawowanej funkcji i wykonywanych obowiązków w radzie nadzorczej kierują się w swoim postępowaniu, w tym w podejmowaniu decyzji, niezależnością własnych opinii i osądów, działając w interesie spółki. Rada nadzorcza pracuje w kulturze debaty, analizując sytuację spółki na tle branży i rynku na podstawie materiałów przekazywanych jej przez zarząd spółki oraz systemy i funkcje wewnętrzne spółki, a także pozyskiwanych spoza niej, wykorzystując wyniki prac swoich komitetów. Rada nadzorcza w szczególności opiniuje strategię spółki i weryfikuje pracę zarządu w zakresie osiągania ustalonych celów strategicznych oraz monitoruje wyniki osiągnięte przez spółkę</p>
<p>3. Systemy i funkcje wewnętrzne</p> <p>Sprawnie działające systemy i funkcje wewnętrzne są nieodzownym narzędziem sprawowania nadzoru nad spółką. Systemy obejmują spółkę i wszystkie obszary działania jej grupy, które mają istotny wpływ na sytuację spółki</p>
<p>4. Walne zgromadzenie i relacje z akcjonariuszami</p> <p>Zarząd spółki giełdowej i jej rada nadzorcza powinny zachęcać akcjonariuszy do zaangażowania się w sprawy spółki, wyrażającego się przede wszystkim aktywnym, osobistym lub przez pełnomocnika, udziałem w walnym zgromadzeniu. Walne zgromadzenie powinno obradować z poszanowaniem praw wszystkich akcjonariuszy i dążąc do tego, by podejmowane uchwały nie naruszały uzasadnionych interesów poszczególnych grup akcjonariuszy. Akcjonariusze biorący udział w walnym zgromadzeniu wykonują swoje uprawnienia w sposób nienaruszający dobrych obyczajów. Uczestnicy walnego zgromadzenia powinni przybywać na walne zgromadzenie przygotowani</p>
<p>5. Konflikt interesów i transakcje z podmiotami powiązanymi</p> <p>Spółka i jej grupa powinny posiadać przejrzyste procedury zarządzania konfliktami interesów i zawierania transakcji z podmiotami powiązanymi w warunkach możliwości wystąpienia konfliktu interesów. Procedury powinny przewidywać sposoby identyfikacji takich sytuacji, ich ujawniania oraz sposób postępowania w przypadku ich wystąpienia. Członek zarządu lub rady nadzorczej powinien unikać podejmowania aktywności zawodowej lub pozazawodowej, która mogłaby prowadzić do powstawania konfliktu interesów lub wpływać negatywnie na jego reputację jako członka organu spółki, a w przypadku powstania konfliktu interesów powinien niezwłocznie go ujawnić</p>
<p>6. Wynagrodzenia</p> <p>Spółka i jej grupa dbają o stabilność kadry zarządzającej, między innymi poprzez przejrzyste, sprawiedliwe, spójne i niedyskryminujące zasady jej wynagradzania, przejawiające się m.in. równością płac kobiet i mężczyzn. Przyjęta w spółce polityka wynagrodzeń członków organów spółki i jej kluczowych menedżerów określa w szczególności formę, strukturę, sposób ustalania i wypłaty wynagrodzeń</p>

Źródło: Dobre Praktyki Spółek Notowanych na GPW 2021, s. 5-18 [www 6].

W ramach pierwszej zasady „Polityka informacyjna i komunikacja z inwestorami” ładu korporacyjnego znajdują się zapisy o miernikach. Dotyczą one tematyki ESG (Environmental, Social and Corporate Governance), w szczególności obejmującą zagadnienia środowiskowe zawierające mierniki i ryzyka związane ze zmianami klimatu i zagadnienia zrównoważonego rozwoju (pkt 1.3.1). Mierniki finansowe i niefinansowe są przytoczone w kontekście monitoringu postępów realizacji założeń posiadanej strategii spółki, mierzalnych celów, w tym zwłaszcza celów długoterminowych oraz planowanych działań (pkt 1.4) [DPSN, 2021]. Zgodnie natomiast z pkt. 2.11.4 Rada Nadzorcza sporządza i przedstawia zwyczajnemu walnemu zgromadzeniu do zatwierdzenia roczne sprawozdanie, które zawiera co najmniej „ocenę stosowania przez spółkę zasad ładu korporacyjnego oraz sposobu wypełniania obowiązków informacyjnych dotyczących ich stosowania określonych w Regulaminie Giełdy i przepisach dotyczących informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych, wraz z informacją na temat działań, jakie rada nadzorcza podejmowała w celu dokonania tej oceny” [DPSN, 2021]. Punkt ten jest formalnym wyrazem weryfikacji stosowania zasad ładu korporacyjnego przez spółkę i ma charakter pomiaru o charakterze ilościowym oraz jakościowym. Niezależnie od przygotowywanych sprawozdań o realizacji zasad ładu korporacyjnego w ramach GPW funkcjonuje od 2021 r. tzw. skaner dobrych praktyk, który wizualizuje stopień realizacji zasad ładu korporacyjnego przez spółki notowane na GPW.



Rysunek 1. Skaner dobrych praktyk

Źródło: [www 7].

Wśród wyznaczonych KPIs dla zarządów mogą znajdować się cele dotyczące ładu korporacyjnego, np. w kontekście realizacji zrównoważonego rozwoju, ESG [www 8]. Obszarami opomiarowanymi w ramach ładu korporacyjnego mogą być: informacje o wynikach finansowych, umowa zbiorowa, raporty z obszarów środowiskowych i społecznych, liczba członków zarządu i rady nad-

zorczej, liczba kobiet w zarządzie i radzie nadzorczej w stosunku do liczby wszystkich członków zarządu i rady nadzorczej, liczba niezależnych członków zarządu i rady nadzorczej do liczby wszystkich członków zarządu i rady nadzorczej, wynagrodzenie członków zarządu i rady nadzorczej [Kocmanová i in., 2020]. Wśród innych mierników ładu korporacyjnego można m.in. wskazać na: częstotliwość posiedzeń organu wykonawczego, procentowy rozkład własności według różnych kategorii inwestorów, czas trwania członkostwa w zarządzie, wynagrodzenie zarządu – liczbę bonusów, metody odpowiedzi na informacje zwrotne od interesariuszy, sumę wydaną na korektę, kary, wydatki i wyłączenie z eksploatacji [Simberova, Kocmanova, Nemecek, 2012].

Szósta zasada ładu korporacyjnego dotyczy wynagrodzeń m.in. dla zarządu. Przykładowo w polskim porządku prawnym w przypadku spółek giełdowych, w których akcjonariuszem jest Skarb Państwa, obowiązują określone zasady wynagradzania zarówno zarządów, jak też rad nadzorczych [Ustawa, 2016]. Szczegółowo wynagrodzenia dla członków rad nadzorczych są określone w art. 10.1, natomiast dla zarządów w art. 4 [Ustawa, 2016]. Wynagrodzenie dla członka organu zarządzającego (członka zarządu) składa się z części stałej (art. 4.2) oraz części zmiennej, która jest uzależniona od poziomu realizacji celów zarządczych (KPIs) (art. 4.5). Określenie wagi tych celów oraz obiektywne i mierzalne kryteria oceny ich realizacji (mierniki oceny) zgodnie z art. 4.8 dokonuje „organ lub podmiot określający wynagrodzenie członka organu zarządzającego i zawierający z tym członkiem umowę o świadczenie usług zarządzania” [Ustawa, 2016]. Realizacja KPIs jest zatem istotnym warunkiem wynagradzania członków zarządu w zakresie części zmiennej. Z jednej strony ocena realizacji zasady wynagrodzenia jest częścią oceny stosowania ładu korporacyjnego, a z drugiej wśród KPIs, od których zależy zmienne wynagrodzenie zarządu, mogą znajdować się te dotyczące ładu korporacyjnego.

Podsumowanie

KPIs odgrywają istotną rolę w rozwoju przedsiębiorstw. Dzięki ich określeniu w sposób sformalizowany dokonywana jest ocena m.in. przez rady nadzorcze działalności zarządów przedsiębiorstw. Realizacja KPIs w ramach różnych obszarów wpływa na kształtowanie przyszłości przedsiębiorstw. Jednym z obszarów w przedsiębiorstwach, który jest poddawany ocenie, jest ład korporacyjny. Zasady, które tworzą ład korporacyjny, uwzględniając różne podejścia, zostały zaprezentowane wraz z różnymi propozycjami indeksów oceny ładu korporacyjnego. Przedstawiono również sposób formułowania mierników i ich rodzaje przy ocenie celów zarządczych, w tym pomiaru ładu korporacyjnego. Zakres i mierniki do oceny ładu korporacyjnego ustalane są poprzez rozwiązania

prawne, którym podlegają dane przedsiębiorstwa, np. na podstawie regulaminu GPW w Warszawie czy przyjętych rozwiązań przedsiębiorstw, grup kapitałowych funkcjonujących poza giełdami. Ograniczeniami w formułowaniu KPIs mogą być praktyki, które nie biorą pod uwagę stosowania kryteriów SMART w odniesieniu do celów i mierników. KPIs mogą być mało ambitne i niekoniecznie istotne po to, aby łatwiej było je zrealizować przez zarząd, a w konsekwencji otrzymać wynagrodzenie zmienne. Zagrożeniem może być również krótkowzroczność zarządu i rady nadzorczej w ustalaniu KPIs, które nie stymulują realizacji strategii przedsiębiorstwa czy są słabo powiązane z planami rzeczowo-finansowymi. Jeszcze innym zagrożeniem mogą być uwarunkowania związane z polityką właścicielską, która np. w sektorze publicznym może nie oczekiwać spektakularnego rozwoju przedsiębiorstwa, ale jego przetrwanie w kolejnym roku z tymi samymi organami nadzorczymi i wykonawczymi. Tak sformułowana problematyka dotycząca ładu korporacyjnego i jego oceny kształtuje pogląd na jego istotę jako „zarządzanie zarządzaniem” w przedsiębiorstwach.

Literatura

- DPSN – *Dobre Praktyki Spółek Notowanych na GPW 2021*, https://www.gpw.pl/pub/GPW/files/PDF/dobre_praktyki/DPSN21_BROSZURA.pdf (dostęp: 9.01.2022).
- Drucker P.F. (2003), *Praktyka zarządzania*, Wydawnictwo MT Biznes, Warszawa.
- Hundal S. (2021), *Corporate Governance-Theoretical Perspectives and Measurement of Good Governance Through Corporate Governance Index*, Conference Paper.
- ICGN Global Governance Principles (2021), *Published by the International Corporate Governance Network*, https://www.icgn.org/sites/default/files/ICGN%20Global%20Governance%20Principles2021_0.pdf (dostęp: 9.01.2022).
- Ishaq Bhatti M., Awan H., Razaq Z. (2014), *The Key Performance Indicators (KPIs) and Their Impact on Overall Organizational Performance*, November 2014, „Quality & Quantity”, Vol. 48(6), s. 3127-3143, <https://doi.org/10.1007/s11135-013-9945-y>.
- ISO 22400–2 (2014), *Automation Systems and Integration – Key Performance Indicators (KPIs) for Manufacturing Operations Management – Part 2: Definitions and descriptions*, International Standard Organization (ISO), Geneva.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2021), *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kocmanová A., Pavláková Dočekalová M., Meluzín T., Škapa S. (2020), *Sustainable Investing Model for Decision Makers (Based On Research of Manufacturing Industry in the Czech Republic)*, „Sustainability”, Vol. 12(30), 8342, <https://doi.org/10.3390/su12208342>.
- Kot T., Weremiuk A. (2012), *Wskaźniki w zarządzaniu strategicznym. Poradnik dla pracowników administracji publicznej*, Ministerstwo Rozwoju Regionalnego Warszawa.

- Micieta B., Fusko M., Binasova V., Furmannova B. (2020), *Business Model Canvas in Global Enterprises*, SHS Web of Conferences 74:02010, <http://dx.doi.org/10.1051/shsconf/20207402010>.
- Morris M.H., Schindehutte M., Allen J. (2005), *The Entrepreneur's Business Model: Toward a Unified Perspective*, „Journal of Business Research”, Vol. 58(6), s. 726-735, <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2003.11.001>.
- Murugan M.S. (2018), *Empirical Study on Corporate Governance Performance Index with Reference to Selected Corporate Sectors*, „International Journal of Managerial Studies and Research (IJMSR)”, Vol. 6(1), s. 1-7, <http://dx.doi.org/10.20431/2349-0349.0601001>.
- OECD (2015), *G20/OECD Principles of Corporate Governance*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264236882-en>.
- PN-EN ISO 9001:2015-10 (2016), *Systemy zarządzania jakością. Wymagania*, PKN, Warszawa.
- PN-EN ISO 9004:2018-06 (2018), *Zarządzanie jakością. Jakość organizacji. Wytyczne osiągnięcia trwałego sukcesu*, Polski Komitet Normalizacyjny, Warszawa.
- Rydzewska-Włodarczyk M., Sobieraj M. (2015), *Pomiar efektywności procesów za pomocą kluczowych wskaźników efektywności*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 76, t. 2, s. 333-347, <https://doi.org/10.18276/frfu.2015.76/2-25>.
- Simberova I., Kocmanova A., Nemecek P. (2012), *Corporate Governance Performance Measurement – Key Performance Indicators*, „Economics and Management”, Vol. 17(4), 1590, <http://dx.doi.org/10.5755/j01.em.17.4.3033>.
- Tipurić D., Dvorski K., Delić M. (2014), *Measuring the Quality of Corporate Governance – A Review of Corporate Governance Indices*, „European Journal of Economics and Management”, Vol. 27(1), s. 784-798, <https://doi.org/10.1080/1331677X.2014.974338>.
- Ustawa z dnia 9 czerwca 2016 r. o zasadach kształtowania wynagrodzeń osób kierujących niektórymi spółkami, Dz. U. 2016 poz. 1202.
- Yogesh D. (2017), *Why SMART Goals are not 'Smart' Enough?*, „Imperial Journal of Interdisciplinary Research”, <https://ssrn.com/abstract=3349004> (dostęp: 8.01.2022).

Źródła internetowe

- [www 1] https://lublin.stat.gov.pl/files/gfx/lublin/pl/defaultstronaopisowa/1244/1/1/wska_zniki_i_ich_podstawowe_cechy.pdf (dostęp: 6.01.2022).
- [www 2] <https://www.iso.org/standard/81616.html?browse=tc> (dostęp: 4.01.2022).
- [www 3] <https://www.iso.org/standard/65038.html?browse=tc> (dostęp: 4.01.2022).
- [www 4] <https://www.iso.org/standard/74092.html?browse=tc> (dostęp: 4.01.2022).
- [www 5] <https://www.iso.org/standard/62816.html> (dostęp: 4.01.2022).
- [www 6] <https://www.gpw.pl/dobre-praktyki2021> (dostęp: 7.01.2022).

[www 7] <https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiNmJiOTVIYzUtOGYxMi00ZjkyLWJiMGYtNmQyMTgxM2FhMzQzliwidCI6ImEzNDZlVhLTFlYTA0NGNkZC04YTQ5LTljZDEwMzlmZjE1OSIsImMiOjh9> (dostęp: 5.01.2022).

[www 8] https://www.gpw.pl/pl-ri-centrum-informacji?cmn_id=111985&title=Strategia+ESG+Grupy+Kapita%C5%82owej+GPW+2025&ph_main_01_start=show (dostęp: 7.01.2022).

Rozdział 3. Prezes zarządu spółki kapitałowej w ramach ładu korporacyjnego – nomenklatura czy szczególne uprzywilejowanie?

Piotr Łysko⁴

Wprowadzenie

Zarząd spółki kapitałowej kieruje jej pracą. Zarząd może być wieloosobowy, a zgodnie z zasadą wyrażoną w Kodeksie spółek handlowych pozycja członków zarządu względem siebie jest wzajemnie równa. Powyższe ilustruje zasada *primus inter pares*, która wydaje się odpowiedzią, przynajmniej teoretyczną, na zadane w niniejszym rozdziale pytanie dotyczące pozycji prezesa zarządu spółki względem jego innych członków. Z drugiej strony niejednokrotnie, a nawet w przeważającej większości podmiotów gospodarczych, zarząd składa się z prezesa zarządu i członków zarządu, prezesa zarządu i jednego lub więcej wiceprezów. Dopuszczalne są także inne konfiguracje. Podstawowym pytaniem stawianym w niniejszym opracowaniu jest to, czy prezes zarządu posiada większe prerogatywy niż inni członkowie zarządu i czy jego pozycja w świetle praw i obowiązków wynikających z zasiadania w zarządzie spółki kapitałowej jest inna niż pozostałych członków zarządu. Rozważania należy rozszerzyć o odpowiedzialność prezesa zarządu oraz innych członków tego organu. Analizy zagadnienia nie powinno się ograniczać jedynie do środowiska prawa handlowego, ale dokonywać jej przez pryzmat całości systemu prawnego, w tym w zakresie prawa karnego, prawa administracyjnego, prawa podatkowego czy prawa pracy, oczywiście w ramach ściśle związanych z zagadnieniem zarządu spółki kapitałowej.

1. Pozycja prezesa zarządu spółki kapitałowej z perspektywy prawa handlowego

Naczelną zasadą ukształtowaną przez polski porządek prawny jest wspomniana zasada *primus inter pares*. Zgodnie ze słownikiem języka polskiego oraz słownikiem wyrazów obcych PWN oznacza ona „pierwszy wśród równych so-

⁴ Piotr Łysko – adwokat, wykładowca akademicki, również w ramach programu Master of Corporate Governance/Menadżer ładu korporacyjnego.

bie”. Tytułem wstępu należałoby wskazać, że spółka kapitałowa nie musi mieć prezesa. Powyższe nie oznacza, że spółka taka pozostaje bez organu zarządzającego. „Prezes zarządu”, „wiceprezes zarządu”, „członek zarządu” – każde z tych określeń to członek organu spółki kapitałowej, z których żaden, w tym prezes zarządu, nie jest postawiony z mocy prawa w pozycji lepszej niż inni, np. wiceprezes zarządu czy członek zarządu. Możliwym jest zupełnie dowolne określenie modelu zarządu i nie wpływa to w żaden doniosły sposób na funkcjonowanie spółki czy jej organów. Na to bowiem wpływ ma np. sposób reprezentacji lub umowne uprzywilejowanie prezesa w zakresie przełamania impasu w głosowaniu zarządu, w przypadku tej samej liczby głosów oddanych „za”, jak i „przeciw”, o czym jeszcze szerzej w dalszej części. Wskazać przyjdzie, że sposób reprezentacji może być ukształtowany dowolnie. Dla zobrazowania powyższego, przykładowo można wymienić konfiguracje:

- I. W skład organu wchodzi prezes zarządu, wiceprezes zarządu, dwóch członków zarządu, przy czym reprezentacja każdego z nich jest jednoosobowa.
- II. W skład organu wchodzi prezes zarządu, wiceprezes zarządu, dwóch członków zarządu, przy czym reprezentacja jest dwuosobowa i może składać się z dwóch dowolnych członków zarządu.
- III. W skład organu wchodzi prezes zarządu, wiceprezes zarządu, dwóch członków zarządu, przy czym reprezentacja prezesa zarządu jest jednoosobowa, pozostałych członków zarządu dwuosobowa.
- IV. W skład organu wchodzi trzech członków zarządu, przy czym reprezentacja każdego z nich jest jednoosobowa.

Przykłady mogą być mnożone, bowiem w zakresie składu zarządu spółki kapitałowej oraz sposobu jej reprezentacji liczba możliwości jest praktycznie nieograniczona. Można ją dookreślić poprzez podwójną reprezentację ustanowioną dopiero od określonego minimalnego limitu zobowiązania zaciąganego przez spółkę, czy też ustanowić osobę prokurenta.

Kolejno, umowa spółki może dopuszczać także różne sposoby powoływania członków zarządu na stanowiska. Aby to zobrazować przykładowo, wskazuje się na prezesa zarządu, który może być powoływany na stanowisko przez zgromadzenie wspólników w spółce z o.o., względnie walne zgromadzenie akcjonariuszy w spółce akcyjnej, w innym przypadku może być on powoływany przez radę nadzorczą spółki lub zupełnie odmiennie, cały zarząd powoływany jest przez zgromadzenie wspólników, względnie walne zgromadzenie akcjonariuszy w spółce akcyjnej, a dopiero potem osoby powołane do zarządu pośród siebie wybierają prezesa i wiceprezesów zarządu.

Jednym z podstawowych wyrazów zasady równości członków zarządu spółki kapitałowej jest zakaz ograniczania prawa członka zarządu do reprezen-

towania spółki ze skutkiem prawnym wobec osób trzecich. Powyższe odnosi się do ograniczeń wynikających z umowy spółki lub uchwał wspólników, nie ma natomiast zastosowania do ograniczeń, które wynikają z przepisów prawa [np. Kidyba, red., 2017, s. 876-877]. Jeżeli zatem do dokonania czynności prawnej przez spółkę *ex lege* wymagana jest zgoda innego niż zarząd organu spółki albo wspólników (uchwała wspólników – art. 227, § 2 ksh), czynność dokonana bez tej zgody jest nieważna (art. 17, § 1 ksh). Natomiast jeżeli zgoda jest wymagana tylko przez umowę spółki, brak zgody nie wpływa na ważność czynności, co nie wyłącza odpowiedzialności korporacyjnej członków zarządu (art. 17, § 3 ksh). Prawo członka zarządu do reprezentowania spółki może być w umowie spółki ograniczone w stosunkach wewnętrznych spółki – wówczas czynność prawna zdziałana przez członka zarządu niezgodnie z zasadami takiego wewnętrznego ograniczenia będzie ważna, ale członek zarządu naraża się na odpowiedzialność wobec spółki za działanie sprzeczne z postanowieniami umowy spółki.

Regulacji zawartej w art. 204, § 2 ksh nie można tłumaczyć tak, że przepis ten wprowadza jednoosobową reprezentację spółki w stosunkach zewnętrznych, gdyż wówczas rację bytu traciłby art. 205, § 1 ksh. Jak słusznie podnosi A. Kidyba [2017, s. 877], ustalenie zasad reprezentacji przy zarządzie wieloosobowym nie może być traktowane w kategoriach ograniczających (np. ustanowienie reprezentacji łącznej dwóch członków zarządu jako ograniczenie prawa reprezentacji jednoosobowej), gdyż art. 204, § 2 ksh nie wprowadza prawa reprezentacji jednoosobowej [Rodzyńkiewicz, 2018, komentarz do art. 204 ksh]. Analogicznie ma się to w przypadku spółki akcyjnej, gdzie powyższe wyrażone jest w art. 372, § 2 ksh.

Co ciekawe, Kodeks spółek handlowych wspomina pozycję prezesa zarządu *expressis verbis*, tj. wprost, jedynie trzy razy. Mowa tu między innymi o art. 208, § 8 ksh, który stanowi iż „Umowa spółki może przewidywać, że w przypadku równości głosów decyduje głos prezesa zarządu, jak również przyznawać mu określone uprawnienia w zakresie kierowania pracami zarządu”. Powyższe stanowi propozycję ustawodawcy dla osób konstruujących umowę spółki, jak i dla tych, którzy funkcjonują już w sferze korporacyjnej i zastanawiają się nad prerogatywami poszczególnych członków zarządu lub sposobami uniknięcia sporów w ramach organu zarządu. W przypadku zarządu składającego się z parzystej liczby członków, przykładowo czteroosobowego, podczas głosowania może zaistnieć sytuacja remisu, tj. takiej samej liczby głosów „za”, jak i głosów „przeciw”. Aby uniknąć paraliżującego impasu, należy wskazać sposób podjęcia ostatecznej decyzji. Interpretując literalnie powyższy przepis, uznać przyjdzie, że jeżeli umowa spółki wprost nie wskazuje danego uprawnienia członka zarządu, takowe nie przysługuje mu z mocy prawa. W doktrynie

słusznie wskazuje się na niefortunne sformułowanie przepisu, który wydaje się przeczyć ugruntowanej praktyce, zgodnie z którą rola prezesa jest w porównaniu z innymi członkami zarządu o tyle specyficzna, że charakteryzuje się dodatkowymi prerogatywami wynikającymi z samej funkcji prezesa zarządu [Opalski, red., 2018, komentarz do art. 208 ksh].

Z uwagi na fakt, że zarząd spółki jest domeną spółek kapitałowych należałoby rozważania w powyższym zakresie odnieść do spółki akcyjnej. Jak wskazuje w swoim komentarzu Mateusz Rodzyńkiewicz, w spółce akcyjnej, inaczej niż w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, obowiązuje zasada kolegialności prowadzenia spraw spółki przez zarząd. Zasada ta może jednak być wyłączona bądź ograniczona przez postanowienia statutu. W statutach należy umieszczać postanowienia wzorowane na art. 208, § 3 i 4 ksh, gdyż w razie milczenia statutu, dla podjęcia każdej, nawet najbardziej rutynowej decyzji w zakresie prowadzenia spraw spółki, w tym także w sprawach nieprzekraczających zakresu zwykłych czynności spółki, wymagana będzie uchwała zarządu. Prezes zarządu spółki akcyjnej jest *primus inter pares* pośród członków zarządu. Kodeks spółek handlowych nie wymaga powierzania któremukolwiek z członków zarządu funkcji prezesa zarządu. Z praktycznej jednak strony, w ogromnej większości spółek, zarząd posiada co najmniej prezesa zarządu, a często dodatkowo jednego lub więcej wiceprezesów czy członków zarządu. Jeżeli prezes zarządu ma mieć mocniejszą pozycję niż inni członkowie zarządu, musi go do tej pozycji wynieść statut spółki. Pozycję prezesa zarządu można uprzywilejować przykładowo także w ten sposób, że będzie on uprawniony do reprezentacji spółki samodzielnie, podczas gdy inni członkowie zarządu do skutecznego zawarcia umowy będą potrzebowali kontrasygnaty innego członka zarządu. Zasadą jest podejmowanie uchwał zarządu bezwzględną większością głosów, jednak statut może stanowić inaczej, tj. wprowadzić kwalifikowaną większość. Ustalenia co do procedowania zarządu można oddelegować do regulaminu zarządu [Rodzyńkiewicz, 2018, komentarz do art. 371 ksh]. Jest to drugi przypadek, gdzie Kodeks spółek handlowych wprost wskazuje na osobę prezesa zarządu.

Ostatnim przykładem wskazania przez ustawę na rolę prezesa zarządu jest specyficzny przypadek rezygnacji członków zarządu spółki akcyjnej z pełnionych funkcji. Kodeks spółek handlowych rozwiązuje problem, jaki pojawiał się w praktyce, a związany z kwestią adresata oświadczenia o rezygnacji przez członka organu spółki kapitałowej, w tym akcyjnej. Członek zarządu składa rezygnację w pierwszej kolejności radzie nadzorczej, a w przypadku, gdy żaden z mandatów rady nadzorczej nie jest obsadzony, swoją rezygnację składa na ręce akcjonariuszy, zwołując jednocześnie walne zgromadzenie. Ogłoszenie o zwołaniu walnego zgromadzenia jest jednocześnie oświadczeniem o rezygnacji złożo-

nym przez członka zarządu, a rezygnacja staje się skuteczna z dniem następującym po dniu, na które zwołano walne zgromadzenie. W ten sposób ustawodawca przeciwdziała sytuacji, w której ostatni członek zarządu był swoistym „więzieniem” spółki, a jednocześnie spółka nie tylko ma świadomość problemu, jaki wiąże się z odejściem ostatniego członka zarządu, ale również pozostawiono jej czas niezbędny do podjęcia działań zaradczych, czyli powołania nowego członka zarządu w miejsce składającego rezygnację. W tym właśnie miejscu istotnie pojawia się rola prezesa zarządu. W braku bowiem postanowień statusu, w pierwszej kolejności walne zgromadzenie otwiera przewodniczący rady nadzorczej lub jego zastępca, a w dalszej kolejności prezes zarządu lub osoba przez niego wyznaczona [Kidyba, red., 2020, komentarz do art. 301-490 ksh]. Praktycznym problemem, z jakim można spotkać się w obrocie gospodarczym, jest fakt rezygnacji z funkcji prezesa zarządu. Rezygnacja może sugerować zarówno chęć zrezygnowania z pełnionej funkcji prezesa zarządu i pozostanie w składzie zarządu, jak i chęć wyjścia ze składu organu zarządzającego, co nie jest jednoznaczne. Problem ten jest na tyle doniosły, że w tezie Sądu Najwyższego do wyroku o sygnaturze I PKN 597/01 możemy przeczytać, że „Rezygnacja z funkcji prezesa zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością nie powoduje utraty statusu członka zarządu i wymaga odwołania go przez właściwy organ spółki”, co sugerowałoby, że chodzi jedynie o rezygnację z funkcji pełnionej w ramach organu, nie zaś z uczestnictwa w tym organie, podczas gdy już lektura uzasadnienia poprawnie wskazuje, że przedmiotem rozważań Sądu Najwyższego jest rezygnacja z uczestnictwa w zarządzie w ogóle [Pabis, 2007].

Wyeksponować kolejno przyjdzie, że jeżeli egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna, członkowie zarządu odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania. Powyższa zasada wypływająca wprost z art. 299, § 1 ksh, zgodnie z literalnym brzmieniem nie rozróżnia odpowiedzialności poszczególnych członków zarządu, ale co istotne § 2 powołanego przepisu stanowi, że członek zarządu może się uwolnić od odpowiedzialności, o której mowa w § 1, jeżeli wykaze, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym samym czasie wydano postanowienie o otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego albo o zatwierdzeniu układu w postępowaniu w przedmiocie zatwierdzenia układu, albo że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło nie z jego winy, albo że pomimo niezgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz niewydania postanowienia o otwarciu postępowania restrukturyzacyjnego albo niezatwierdzenia układu w postępowaniu w przedmiocie zatwierdzenia układu wierzyciel nie poniósł szkody. Niemniej wciąż wszyscy członkowie zarządu traktowani są na równi. Zgodnie z powyższym, członka zarządu usprawiedliwia wykazanie, że nie można mu przypisać braku należytej

staranności przy uwzględnieniu zawodowego miernika staranności (argument z art. 293, § 2 ksh), pomimo że nie zgłosił wniosku w wymaganym terminie. Przesłankami ekskulpującymi mogą być np. niezawiniona nieobecność członka zarządu (dłuższy wyjazd wykluczający pozostawanie w kontakcie ze spółką, przewlekła choroba uniemożliwiająca pełnienie funkcji) w czasie, gdy zaistniały przesłanki upadłości, a także brak kontaktu ze sferą finansów i księgowości spółki wynikający z obiektywnie uzasadnionego wewnętrznego podziału zadań i kompetencji w zarządzie, jeśli dany członek zarządu nie został poinformowany o grożącej niewypłacalności przez członka zarządu pełniącego funkcję dyrektora finansowego. Przykładowo, członek zarządu będący z wykształcenia inżynierem i dyrektorem ds. produkcji nie musi wiedzieć o grożących przesłankach niewypłacalności, trudno natomiast byłoby w ten sposób ekskulpować się prezesowi zarządu spółki, który z racji swej funkcji ma obowiązek pieczy nad całością spraw spółki.

W orzecznictwie prezentuje się dwa poglądy. Jeden, iż przesłanką zwalnającą z odpowiedzialności nie może być sama umowa pomiędzy członkami zarządu ustalająca podział czynności (tak Sąd Najwyższy w wyroku z 15.05.2014 r., II CSK 446/13, LEX nr 1480163, a także we wcześniejszych orzeczeniach z 18.01.2001 r., V CKN 186/00 i z 9.12.2010 r., III CSK 46/10 [cyt. za: Osajda, 2014, s. 381]), natomiast w innych judykatach Sąd Najwyższy prezentował pogląd odmienny, tzn. że podział zadań między członkami zarządu można uznać za okoliczność uzasadniającą brak winy w niezgłoszeniu wniosku upadłościowego (wyrok SN z 28.11.2003 r., IV CK 219/02 oraz wyrok SN z 6.05.2009 r., II CSK 661/08 [cyt. za: Osajda, 2014, s. 381]). Należy podzielić pogląd, że przesłanką egzoneracyjną jest wyłącznie istnienie obiektywnie uzasadnionych podstaw podziału kompetencji, wynikającego ze specjalizacji zawodowej członków zarządu, co sprawia, że można mówić o rzeczywistym, a nie pozornym podziale kompetencji i zakresów odpowiedzialności [Pabis, w: Bieniak i in., 2015, s. 849]. Odmiennie uważa K. Osajda [2014, s. 383], który opowiada się za wykładnią, iż względy ochronne wobec wierzycieli powodują brak wyłączenia winy członka zarządu z tytułu organizacji pracy zarządu i podziału kompetencji (także wtedy, gdy było to uzasadnione specjalizacją zawodową) [Rodzyńkiewicz, 2018, komentarz do art. 299 ksh]. Powyższe, co prawda umożliwia rozgraniczenie ewentualnej odpowiedzialności poszczególnych członków zarządu za zobowiązania spółki, jednak następuje to nie z uwagi na pełnienie przez któregośkolwiek z nich funkcji prezesa zarządu, a z uwagi na obiektywnie uzasadniony podział kompetencji. Na marginesie trzeba wspomnieć, że ów podział kompetencji może tak samo wpływać na odpowiedzialność tylko i wyłącznie prezesa zarządu, jak i wręcz wyłączać z tej odpowiedzialności jedynie prezesa,

wszystko to zależy od okoliczności. W przypadku spółki akcyjnej nie istnieje odpowiedzialność zarządu za zobowiązania spółki w przypadku bezskutecznej egzekucji przeciwko spółce akcyjnej.

Kolejno, nie może być członkiem zarządu osoba, która została skazana prawomocnym wyrokiem za przestępstwa określone w przepisach rozdziałów XXXIII-XXXVII Kodeksu karnego oraz w art. 585, art. 587, art. 590 i art. 591 ustawy. Zasada wyrażona w art. 18, § 2 ksh również w żadnym stopniu nie wyróżnia prezesa zarządu, co przemawia za równym traktowaniem wszystkich członków zarządu. Tak samo w Kodeksie karnym, w art. 39 ustawa zawiera katalog środków karnych, w tym w pkt. 2 zakaz zajmowania określonego stanowiska, wykonywania określonego zawodu lub prowadzenia określonej działalności gospodarczej, przy czym ciężko wyobrazić sobie orzeczenie, w którym zakaz ten ograniczony byłby do sprawowania funkcji prezesa zarządu spółki kapitałowej, a już nie do członka zarządu. Teoretycznie jest to możliwe, ale prowadziłoby do daleko idących konsekwencji w utrwalonej doktrynie prawa karnego, a przede wszystkim wprowadzałoby nieuzasadniony niczym wyjątek dla sprawców przestępstw, którzy mogliby sprawować funkcje równoważne z tymi, co do których sąd orzekł zakaz ich sprawowania. Powyższe czyniłoby ten przepis zupełnie nieskutecznym w zakresie wskazanym powyżej.

2. Pozycja prezesa zarządu spółki kapitałowej z perspektywy prawa administracyjnego

Umocnienie pozycji prezesa zarządu było również przedmiotem sporu z Komisją Nadzoru Finansowego, który rozstrzygnął Naczelny Sąd Administracyjny. Zgodnie z przeważającym zdaniem doktryny ingerencja administracyjna w stosunki wewnątrz korporacyjne powinna być bardzo ostrożna i wyważona. Za taką opowiedział się NSA w rozstrzygnięciu z dnia 29.08.2007 r., którym uchylił wyrok WSA i decyzję KNF w sprawie niewyrażenia przez nią zgody na zmianę statusu spółki polegającą na zaostrzeniu trybu odwoływania prezesa zarządu większością 2/3 głosów. Zdaniem Komisji prowadziłoby to do istotnego ograniczenia uprawnień rady nadzorczej i nie gwarantowało bezpieczeństwa zgromadzonych w banku środków. Naczelny Sąd Administracyjny podniósł, że w przypadku zmian polegających na umocnieniu pozycji prezesa zarządu banku wobec rady nadzorczej przez wzmocnienie jego ochrony przed odwołaniem należałoby jednak wykazać, że taka zmiana może modyfikować merytoryczną działalność banku, a sam wpływ może być negatywny [Stefanicki, 2020].

3. Pozycja prezesa zarządu spółki kapitałowej z perspektywy prawa karnego

Pozycja prezesa zarządu, oprócz przepisów Kodeksu spółek handlowych czy przepisów administracyjnych, rozróżniana jest od pozycji członków zarządu także w przepisach karnych oraz orzecznictwie sądów karnych. Przykładowo Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 2 lipca 2002 r. (IV KK 164/02) postawił tezę, że skoro zarząd spółki prowadzi sprawy tej spółki, a pracami zarządu kieruje jego prezes, to jeżeli nie powierzono spraw spółki jako płatnika podatku od wynagrodzeń osób fizycznych (zaliczek na ten podatek) innemu z członków zarządu albo kierownikowi innej komórki organizacyjnej tej firmy, prezes zarządu jest tą osobą, która zajmuje się jej sprawami gospodarczymi w powyższym zakresie, jeżeli nie dojdzie do wskazania, stosownie do art. 31 Ordynacji podatkowej innej jeszcze osoby odpowiedzialnej za czynności spółki jako płatnika podatku [IV KK 164/02 – Wyrok Sądu Najwyższego].

W tym miejscu należy przeanalizować sytuację, w której spółka z o.o. posiada trzech członków zarządu. Każdy z nich uprawniony jest do jednoosobowej reprezentacji podmiotu, przy czym dokonano podziału kompetencji każdego z nich w ten sposób, że prezes zarządu odpowiedzialny jest za podpisywanie, realizację kontraktów, a także płynność finansową spółki, wiceprezes odpowiedzialny jest za obsługę techniczną oraz zarządzanie kadrą techniczną, trzeci członek zarządu jest osobą odpowiedzialną za zatrudnienie (HR) oraz kontakt z mediami (PR). W powyższym stanie faktycznym prezes zarządu zawarł umowę z dostawcą, przedmiotem której był zakup stali o wartości 100 000 zł. Prezes zarządu miał świadomość, że spółka nie jest w stanie pokryć powyższej należności, toteż poprosił o odroczone termin płatności, obiecując kontrahentowi, że dzięki temu otrzyma on zapłatę, mając i tak świadomość, że nawet i odroczone termin płatności nie będzie skutkowało poprawą płynności finansowej spółki oraz w efekcie zapłatą za towar. Z uwagi na fakt jasnego rozgraniczenia kompetencji pomiędzy poszczególnych członków zarządu wiceprezes ani członek zarządu nie posiadali żadnej wiedzy o okolicznościach zawarcia kontraktu, jak i innych poprzedzających kontrakt umów z kontrahentami. W powyższym przypadku zachodzi prawdopodobieństwo postawienia w stan oskarżenia osób będących członkami zarządu spółki, jednak odpowiedzialność taką ponosić będzie jedynie prezes zarządu, z kolei wiceprezes oraz członek zarządu powinni zostać uniewinnieni. Jak wynika bowiem z treści art. 286, § 1 Kodeksu karnego: „Kto, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, doprowadza inną osobę do niekorzystnego rozporządzenia własnym lub cudzym mieniem za pomocą wprowadzenia jej w błąd albo wyzyskania błędu lub niezdolności do należytego pojmowania

przedsiębranego działania, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 8⁷⁷. Powyższe przestępstwo można popełnić jedynie w zamiarze bezpośrednim, którego nie sposób przypisać wiceprezesowi czy członkowi zarządu. W powyższym przykładzie chodzi o wskazanie, że tak samo jak prezes zarządu może być co do zasady jedyną osobą odpowiadającą na gruncie prawa karnego, tak również może jako prezes zarządu pełnić jedynie funkcję reprezentacyjną, gdzie całość odpowiedzialności za działalności operacyjne spoczywa na poszczególnych członkach zarządu. W takim wypadku prezes zarządu może być właściwie jedyną osobą, która nie będzie ponosić odpowiedzialności karnej. W takiej sytuacji rozróżnienie pozycji prezesa zarządu oraz członków zarządu wynika nie z mocy prawa, a z konkretnego stanu faktycznego.

W tym miejscu warto wyeksponować stanowisko Tomasza Pietrzyka, że w przypadku dokonania czynności realizującej znamiona czynu zabronionego niezgodnie z zasadami reprezentacji łącznej, nie tylko wynikającej z umowy spółki, lecz także ujawnionej w rejestrze, sprawca nie ponosi odpowiedzialności karnej za ten czyn, gdyż czynność ta nie wywołuje skutków w obrocie gospodarczym. Z uwagi na brzmienie art. 13 Kodeksu karnego, nie jest także możliwe uznanie takiego zachowania za usiłowanie dokonania czynu zabronionego, choćby nieudolne [Pietrzyk, 2019]. Co prawda wymieniony przyznaje, że gdy były członek zarządu dokonał czynności z osobą trzecią, działając w dobrej wierze, czynność ta jest skuteczna, w związku z czym były członek zarządu ponosi odpowiedzialność karną za tę czynność, pomimo wygaśnięcia jego mandatu. W mojej ocenie należy pójść w rozważaniach znacznie dalej. W przypadku zawarcia kontraktu w okolicznościach wskazanych w art. 286 k.k. i przy wypełnieniu znamion tam określonych, nawet w przypadku gdyby kontrakt został zawarty z uchybieniem sposobu reprezentacji, czyli jednoosobowo, podczas gdy reprezentacja jest dwuosobowa, w momencie, w którym umowa zostałaby zrealizowana, to nawet w przypadku teoretycznej nieskuteczności zawarcia takiej umowy, członek zarządu podpisujący taką umowę nie będzie miał możliwości uchylecia się od odpowiedzialności karnej, wskazując, że działał niezgodnie z reprezentacją.

4. Pozycja prezesa zarządu spółki kapitałowej z perspektywy prawa podatkowego

W reżimie karnym, o czym jeszcze szerzej poniżej, zupełnie inaczej niż na gruncie Ordynacji podatkowej podchodzi się do odpowiedzialności poszczególnych członków zarządu. W zakresie odpowiedzialności karnej dokonuje się

szczegółowej analizy zawinienia każdego z członków zarządu, zaś w przypadku odpowiedzialności podatkowej wynika ona jedynie z formalnej przynależności do organu.

Ordynacja podatkowa, odmiennie niż przepisy Kodeksu karnego, ujednocila pozycje członków zarządu w świetle odpowiedzialności z tytułu zaległości podatkowych. Jak wynika z obowiązującej tezy wyroku NSA z dnia 9 marca 2012 r., sygnatura II FSK 1714/10, nie jest możliwe uwolnienie się od odpowiedzialności wynikającej z art. 116 [...] [Ustawa, 1997] poprzez powołanie się na okoliczność, że określona osoba była formalnie członkiem zarządu danej spółki, ale faktycznie nie wykonywała żadnych czynności na jej rzecz. Postanowienia art. 116, § 2 [...] [tej ustawy], zgodnie z którym odpowiedzialność członków zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu, nie można bowiem interpretować w ten sposób, że członek zarządu nie ponosi przedmiotowej odpowiedzialności, jeżeli nie pełnił faktycznie obowiązków członka zarządu. Dla zaistnienia odpowiedzialności wystarczające jest bowiem faktyczne członkostwo w zarządzie spółki, natomiast co do zasady nie ma znaczenia, czy dana osoba działa aktywnie za spółkę. Może [...] okazać się, że w określonej spółce podzielono obowiązki w zakresie prowadzenia spraw spółki w taki sposób, że jeden lub część członków zarządu jest faktycznie pozbawiona faktycznego wpływu na zarządzanie spółką. Powyższa okoliczność nie wyłącza jednak odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki wynikającej z art. 116 [...] [Ustawa, 1997]. Ograniczenie ani nawet wyłączenie faktycznego wpływu na zarządzanie spółką co do zasady nie powoduje bowiem, że dotknięta takim ograniczeniem (wyłączeniem) osoba przestaje być członkiem zarządu. Nadal ma ona możliwość zapoznania się z dokumentacją spółki celem ustalenia, czy zachodzą podstawy dla zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Nawet jeżeli pozostali członkowie zarządu nie chcą umożliwić zainteresowanemu członkowi dostępu do dokumentacji spółki, to może on powiadomić o swoich wątpliwościach wspólników, a w ostateczności zrezygnować z zajmowanej funkcji. Sposób reprezentacji nie pozbawia [...] członka zarządu możliwości złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki i zapobieżenia w ten sposób pociągnięciu go do odpowiedzialności za zaległości podatkowe wynikającej z art. 116 [...] [Ustawa, 1997].

W tym miejscu należy tytułem przykładu zaprezentować stan faktyczny, gdzie wobec spółki z o.o. prowadzone było postępowanie egzekucyjne w zakresie zaległości podatkowych, które zostało zakończone umorzeniem z uwagi na jego bezskuteczność. W tym stanie orzeczono o odpowiedzialności podatkowej członka zarządu spółki z o.o. Jeden z członków zarządu podniósł, że nie miał

zadnej możliwości realizowania swoich obowiązków, a przez to nie posiadał wiedzy odnośnie do sytuacji finansowej spółki, w szczególności, czy zaistniały podstawy do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości. Wskazał także, że osoba sprawująca funkcję prezesa zarządu nie informowała pozostałych członków zarządu o kondycji finansowej spółki oraz o jej zobowiązaniach. Organ nie podzielił powyższej argumentacji, wskazując podobnie jak w podniesionych wyżej tezach. Co prawda Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 15 września 2009 r. zwrócił uwagę, że podział kompetencji między członkami zarządu może wpływać na ocenę uwolnienia się przez członka zarządu od odpowiedzialności za zaległości składkowe z uwagi na brak winy w niezgłoszeniu we właściwym czasie wniosku o upadłość spółki, ale tylko w tych wyjątkowych sytuacjach, w których wykaże on, że rodzaj i rozmiar działalności spółki, wielość i różnorodność spraw wymagających stałego nadzoru bądź wiedzy specjalistycznej albo inne szczególne okoliczności obiektywne usprawiedliwiały zajmowanie się poszczególnych członków zarządu wyłącznie określonymi dziedzinami. W pewnych wyjątkowych sytuacjach ograniczenie albo wyłączenie faktycznego wpływu na zarządzanie spółką może więc skutkować wyłączeniem odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki, wynikającej z art. 116 o.p. Powyższe ma jednak charakter, rzekłbym mocno wyjątkowy [Borkowski, 2013].

5. Pozycja prezesa zarządu spółki kapitałowej z perspektywy prawa pracy

Po omówieniu reżimów spółek handlowych, administracyjnych, karnych oraz podatkowych należy po krótko pochylić się nad oceną doktryny prawa pracy dla stosunków wewnątrzspółkowych. Co prawda orzeczenie oraz glosa, na podstawie których wskażę poparcie dla mojej tezy braku szczególnego uprzywilejowania pozycji prezesa zarządu, pochodzą z okresu przed uchwalenia kodeksu spółek handlowych, jednakowoż nie utraciły one nic ze swojej aktualności. Jak czytamy w glosie Zbigniewa Hajna do wyroku SN z dnia 16 grudnia 1998 r., II UKN 394/98, stosunki wewnątrz zarządu nie opierają się na zasadach podporządkowania członków zarządu prezesowi, ponieważ ma on jedynie pozycję *primus inter pares* i nie może wydawać pozostałym członkom wiążących poleceń. Twierdzenia te są powszechnie przyjęte w piśmiennictwie prawa handlowego. Zależność członka zarządu od innych organów spółki oraz jego relacja z prezesem zarządu nie mieszczą się zatem w pojęciu świadczenia pracy pod kierownictwem pracodawcy w rozumieniu art. 22, § 1 Kodeksu pracy. Warto również dodać, że postanowienia umowy o jego zatrudnienie, jako kreujące sto-

sunek zewnętrzny wobec stosunku członkostwa w zarządzie (stosunku wewnętrznego), nie mogą zmieniać charakteru opisanych zależności i relacji, ponieważ są one uregulowane przez bezwzględnie obowiązujące przepisy Kodeksu handlowego [Hajn, 2000].

Podsumowanie

Analiza dokonana w niniejszej publikacji, co prawda nie odpowiada wprost na pytanie zadane we wstępie, natomiast rozwija i tłumaczy zasadę *primus inter pares*, osadzając ją w realiach różnych reżimów prawnych – handlowym, karnym, administracyjnym, podatkowym, czy pracy. Na pytanie, czy pozycja prezesa spółki kapitałowej różni się od pozycji innych członków zarządu, można odpowiedzieć dwojako. Z jednej strony przecząco, za przykład stawiając jedną z naczelnych dla przepisów dotyczących zarządów spółek kapitałowych zasad, tj. zasadę równości członków zarządu, czy ujednoczenie praw i obowiązków wszystkich członków zarządu niezależnie od nomenklatury przyjętej w zarządzie danej spółki kapitałowej. Z drugiej twierdząco, wskazując chociażby zasadę „głosu rozstrzygającego”, czy pozycję w przypadku postępowania karnego, w którym sąd zobligowany jest do przypisania winy i zamiaru każdemu z członków zarządu w sposób możliwie dalece zindywidualizowany. To, czy pozycja prezesa zarządu jakkolwiek różni się od pozycji innego członka spółki kapitałowej, wynika z konkretnych okoliczności i uwarunkowań sytuacyjnych. Ta niejednolitość wydaje się jednak rozwiązaniem satysfakcjonującym, bowiem krzywdzącym byłoby uprzywilejowanie *ex lege* jednego z członków zarządu względem innych członków organu na gruncie prawa handlowego, a tak samo krzywdzącym jawiłby się brak rozgraniczenia zakresu sprawstwa w ewentualnym przestępczym procederze, ograniczając się na gruncie prawa karnego jedynie, jak w przypadku Ordynacji podatkowej, do formalnego uczestnictwa w organie zarządu spółki kapitałowej.

Literatura

IV KK 164/02 (2002), Wyrok Sądu Najwyższego.

Bieniak J. i in. (2015), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa.

Borkowski M. (2013), Głosa do wyroku NSA z dnia 9 marca 2012 r., II FSK 1714/10.

Hajn Z. (2000), Głosa do wyroku SN z dnia 16 grudnia 1998 r., II UKN 394/98.

- Kidyba A., red. (2017), *Kodeks spółek handlowych. Tom I, Komentarz do art. 1-150*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Kidyba A., red. (2020), *Kodeks spółek handlowych. Tom III. Komentarz do art. 301-490*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Opalski A., red. (2018), *Kodeks spółek handlowych, t. IIA. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Komentarz do art. 151-226*, C.H. Beck, Warszawa.
- Osajda K. (2014), *Niewypłacalność spółki z o.o. Odpowiedzialność członków zarządu wobec jej wierzycieli*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Pabis R. (2007), Rezygnacja z funkcji prezesa zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Glosa do wyroku SN z dnia 26 listopada 2002 r. I PKN 597/01.
- Pietrzyk T. (2019), *Odpowiedzialność karna menedżerów spółek handlowych*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Rodzinkiewicz M. (2018), *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. VII, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Stefanicki R. (2020), *Należyta staranność zawodowa członka zarządu spółki kapitałowej*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. 1997, nr 137, poz. 926.

Rozdział 4. Psychologiczne aspekty zarządzania procesami komunikowania w firmie

Zbigniew Nęcki⁵, Szymon Nęcki⁶

Wprowadzenie

Komunikowanie społeczne to podstawowy proces przenikający niemal wszystkie działania objęte aktywnością zwaną procesem funkcjonowania przedsiębiorstwa. Jego istota to koordynowanie działań między stronami, którymi mogą być: pracownicy, zarząd, menedżerowie, administracja, produkcja, logistyka czy odbiorcy i dostawcy. Każda relacja między osobami zaangażowanymi w działalność służbową opiera się na rozmaitych formach komunikacji – nie można wyobrazić sobie sytuacji, w której komunikowanie jest zawieszona, strony nie chcą żadnych przekazów czy relacji, ponieważ wiązałoby się to najczęściej z głębokim konfliktem. Formalne i nieformalne kanały porozumiewania się, kontakt bezpośredni i kontakt internetowy, wątki zadaniowe i emocjonalne, ulotne słowa mówione i trwale zaznaczone słowa pisane, kreowanie relacji i kreowanie wartości to przykłady uniwersalnych zagadnień związanych z komunikowaniem, zarówno w przedsiębiorstwie, jak i w społeczeństwie.

1. Poziomy komunikowania w organizacji

1.1. Jednostka

Można wyróżnić co najmniej kilka poziomów, na których fenomen komunikowania powinien być rozpatrywany w organizacji. Pierwszy poziom to komunikacja intrapsychiczna, wewnętrzny dialog każdej osoby zaangażowanej w działania zawodowe. Tu można włączyć np. obawy pracownika przed zwolnieniem, dylematy kierownika co do trafności diagnozy sytuacji czy wątpliwości administratora dotyczące kosztów utrzymania danej placówki. Intrapsychiczne komunikowanie to dialog wewnętrzny, który powinien prowadzić do podejmowania możliwie trafnych decyzji zawodowych i personalnych. Jednak jego wadą

⁵ Prof. dr hab. Zbigniew Nęcki – Krakowska Akademia im. A.F. Modrzewskiego.

⁶ Szymon Nęcki – Uniwersytet Jagielloński – wykładowca na studiach MBA in Corporate Governance i Master of Corporate Governance.

jest brak kontroli zewnętrznej – niemożność skorygowania ewentualnych błędnych założeń. Większość ludzi, zwłaszcza ważnych w przedsiębiorstwie, prowadzi ów dialog w formie samospełniającego się proroctwa, co oczywiście powoduje utwierdzenie się w raz podjętym błędnym postępowaniu intelektualnym. Idealnym przykładem jest występowanie uprzedzeń i stereotypów. Ludzie myślący stereotypami nie są w stanie tego dostrzec, znika bowiem krytycyzm i refleksyjność tam, gdzie jednostronność staje się źródłem nadmiernej pewności [Campbell, 1967; Semler, 1998].

1.2. Diada

Drugi poziom to komunikowanie interpersonalne, między dwojgiem ludzi. Chodzi tu o uzgodnienie tego, co kto ma na myśli, jakie są jego intencje i na ile zbieżne mogą być zachowania każdej ze stron. Jak wielka jest radość, gdy okazuje się, że plany są podobne, interesy zbieżne, sugestie aprobowane, a w dodatku wynikają z głębokich przekonań. Oby w odniesieniu do pracy i funkcjonowania przedsiębiorstwa sytuacji takich było jak najwięcej. Jednak trzeba być uważnym, ponieważ w procesie komunikowania nie ma jednoznacznych układów, sytuacji, a interpretacja aktów komunikacyjnych (czyli wypowiedzi i działań niewerbalnych) zależy w poważnym stopniu od kontekstu, a nie od treści, czyli przekazu.

Konteksty można wyróżnić cztery. Pierwszy to kontekst lingwistyczny – to wszystkie wypowiedzi poprzedzające dany komunikat. Pracownicy doskonale pamiętają to, co szefowie mówili im poprzednio i w świetle owych wcześniejszych wypowiedzi rozumieją te następujące później. Wyższy status społeczny łączy się z wagą wypowiadanych słów, czyli im ważniejsza osoba, tym większe znaczenie przypisuje się do tego, co mówi. Tu dochodzi drugi rodzaj kontekstu, czyli relacja interpersonalna. Generalnie można wyróżnić relacje symetryczne, czyli komunikację między osobami na tym samym szczeblu, i relacje asymetryczne, czyli między osobami z różnych poziomów władzy. Im bardziej asymetryczna pozycja, tym trudniej jest o pogłębione porozumiewanie się. Również niektóre formy pragmatyczne zostają wyeliminowane, np. propozycja nie może zaistnieć w układzie szef i podwładny. W normalnych warunkach nie może też zaistnieć polecenie wydawane przez podwładnego przełożonemu. Najważniejsze wymiary kontekstu interpersonalnego to, poza asymetrią władzy, jeszcze dwa – formalny lub nieformalny typ związku (czyli znajomość oparta na przesłankach nieosobistych, ale zawodowych, i na przesłankach emocjonalnych, czyli osobistych) oraz pozytywne lub negatywne naznaczenie danego układu. A więc inaczej komunikujemy się z osobami lubianymi i znanymi osobiście, a inaczej z lubianymi, ale znanymi jedynie służbowo itd.

1.3. Grupa

Trzeci poziom to komunikowanie grupowe – gdy koordynacji wymaga zachowanie kilku osób, takich jak zespół prowadzący dane działania, rada nadzorcza czy członkowie zarządu, związki zawodowe, wszelkiego rodzaju posiedzenia organizacyjne itd. Zespoły pracownicze, poczynając od trzech osób, a kończąc na kilkudziesięciu, mogą tworzyć zwarte, spójne grupy lub zespoły nieefektywne, skłócone, rozbite, zdeintegrowane. Dla przedsiębiorstwa nie zawsze dobrze jest mieć silne, zwarte grupy, ponieważ mogą one lansować wzorce/zachowania niekoniecznie zgodne z modelem oficjalnym czy misją firmy, grupy. W grupie działają silne mechanizmy konformizacji zachowania – nieformalni liderzy opinii mają poważny wpływ na to, co się dzieje w zespole. Bywa, iż znacznie ogranicza to przekazy nadawane przez formalnego kierownika tego zespołu i pojawia się konflikt [Barker, 1978].

1.4. Zespoły

Kolejny poziom o pewnej specyfice to komunikowanie międzygrupowe, w którym cel to dopasowanie działań nie jednostek, ale grup, takich jakie w naturalny sposób powstają w każdym przedsiębiorstwie. Porozumienie między pracownikami produkcji i pracownikami administracji, czyli biuro kontra hala produkcyjna (nie mówiąc już o grupie odbiorców czy dostawców), bywa niełatwe. W wielu przedsiębiorstwach kłopot dotyczy także komunikacji między zmianami, poszczególnymi grupami władzy czy oddziałami firmy. Jego pożywką to wzajemne podejrzania o nieuzasadnione korzyści. W jednej z firm nieporozumienia takie dotyczyły dylematu: „Kto jest ważniejszy – ci którzy wytwarzają produkty, czy ci, którzy produkty te sprzedają?”. Dział marketingu, dość mocno rozwijany, był uważany za kosztowną nowinkę. Dopiero dłuższe cykle komunikacyjne doprowadziły do porozumienia.

1.5. Społeczność

Wreszcie ostatni, najbardziej złożony poziom, to komunikacja organizacyjna, a więc kanały i sposoby przekazywania informacji między wszystkimi jednostkami organizacyjnymi, między poziomami władzy i decydowania, a także między osobami pełniącymi najróżniejsze funkcje w organizacjach. Wtedy komunikują się nie tyle ludzie, co role społeczne, osoby zajmujące znaczące pozycje w strukturach organizacji. Pojawia się też nowa forma porozumiewania,

a mianowicie środki masowego przekazu, takie jak gazeta zakładowa czy telewizja i Internet. Grają one niebagatelną rolę w tym, co nazywa się kształtowaniem opinii społecznej. Interesujące konflikty powstają, gdy duże grupy, np. związki zawodowe, wydają własne pisma, a dyrekcje własne – walka o uwagę i „rząd dusz” jest wtedy przeniesiona na grunt prasowy. Podobne funkcje pełni całkiem nieformalna komunikacja „naścienna”, a więc napisy i plakaty naklejane na ścianach, a będące wyrazem spontanicznej aktywności zainteresowanych kolportażem swych idei osób niemających dostępu do oficjalnych mediów. Jeszcze większe znaczenie ma oficjalna i podskórna aktywność na forach internetowych [Senge, 2000].

2. Rozumienie pojęcia „komunikowanie” – definicje

Istnieje wiele ujęć procesu komunikowania, a do najważniejszych należą trzy poniższe:

- ujęcie cybernetyczne, zgodnie z którym proces komunikowania to wymiana informacji między nadawcą i odbiorcą poprzez różne kanały przekazu (telefon, pisma, spotkania, zebrania itd.),
- ujęcie zgodne z teorią relewancji, według której komunikacja to intencjonalna zmiana, modyfikacja przestrzeni w polu percepcyjnym odbiorcy. Kreowanie aktów komunikacyjnych to kreowanie łatwych lub trudnych zagadek – zadania komunikujących się stron przypominają rozwiązywanie szarad, np. co szef miał na myśli, mówiąc „podwyżka”.
- koncepcja pragmatyczno-kontekstowa przyjmuje, iż istotą komunikowania jest wymiana symboli werbalnych, wokalnych i niewerbalnych, a celem tej wymiany jest poprawa kooperacji między partnerami.

Z punktu widzenia celu tego rozdziału, a więc zarządzania procesami komunikacji w przedsiębiorstwie, można przyjąć, iż trzecie określenie jest najbardziej adekwatne, gdyż ujmuje istotę przedsiębiorstwa, którą jest koordynacja działań wielu ludzi dla osiągnięcia wspólnego celu – korzystnego funkcjonowania w środowisku ekonomicznym.

3. Proces komunikowania się w ujęciu pragmatycznym

Koordynacja działań dotyczy chwili bieżącej (teraz) i działań przyszłych (potem). Są dwa główne zadania do spełnienia poprzez proces komunikowania w odniesieniu do teraźniejszości – samoorganizacja procesu (czyli zarządzanie komunikacją w najbardziej ścisłym znaczeniu) to pierwsze, a załatwianie wszelkich spraw służbowych, czyli przygotowanie wspólnoty działania instrumental-

nego, to drugie. Zadanie pierwsze odnosi się do regulatorów procesu komunikacji (kto mówi, a kto słucha, kto pisze, a kto czyta itd.) i metakomunikacyjnych wyjaśnień stosowanych środków językowych, uzgodnienia kodu i klaryfikacji znaczeń użytych słów, np. hasło wyborcze „Z nami lepiej” wymaga wielu wyjaśnień, czyli pod jakim względem lepiej, kto to „z nami”, kiedy to „lepiej” nastąpi, na ile lepiej itd.

Koordinacja działania poprzez komunikowanie polega na stosowaniu aktów pragmatycznych, a ich sens to bezpośrednie wywieranie wpływu na zachowanie komunikujących się stron (osób, firm, organizacji). Należą tu takie formy, jak propozycja, prośba, rada, polecenie, obietnica, zgoda i odmowa. Każdy z tych aktów ma swe rekomendacje i ograniczenia, ich zastosowania są dość restrykcyjne i regulowane normami kulturowymi. Podobnie jak wszelkie akty komunikacyjne wymagają dla trafnej interpretacji znajomości wspomnianych wcześniej kontekstów, czyli: kto to mówi i do kogo? Co wspólnie robią? Co mówili do siebie wcześniej? W jakiej kulturze (konwencji) odbywa się ich kontakt? Kwestie te w odniesieniu do funkcjonowania przedsiębiorstwa mają znaczenie podstawowe dla właściwego planowania działań komunikacyjnych. Pełny sens przekazu ukryty jest w jego otoczeniu, w kontekście, w jakim przekaz ten występuje, a nie w słowach, w jakie został ubrany.

Przewaga systemu społecznego (firmy) nad jednostką jest obecnie niemal totalna – pracownik często nie jest partnerem, ale wykonawcą poleceń. Narasta w miarę rozwoju wolnego rynku świadomość, iż przedpole komunikacyjne, czyli wzajemne nastawienia współpracujących ludzi, trzeba zmienić tak, by kontekst interpersonalny, relacje wzajemne sprzyjały porozumieniu, a nie dzieliły i utrudniały kontakty. Do tego zmiernają firmy dokonujące spłaszczenia hierarchii czy udrożnienia kontaktów we wszystkich kierunkach, np. Elektrociepłownia Kraków przeprowadziła w 2000 r. pełny program rozwoju bezpośredniej komunikacji interpersonalnej między pracownikami pt. „Rozmowy indywidualne”. Zadaniem każdego przełożonego była wszechstronna rozmowa z każdym z podwładnych, obejmująca zarówno jego kwalifikacje zawodowe, jak i sytuację osobistą, a także motywacje i emocjonalne tło pracy.

Przygotowanie do dalszego współdziałania stron zaangażowanych w pracę w sektorze przedsiębiorstw wymaga jeszcze innych rodzajów komunikacji, a mianowicie wymiany informacji dla budowania wspólnego wizerunku otoczenia firmy (np. doskonalenia wiedzy zawodowej) i wizerunków wzajemnych rozmówców (jak widzą się pracownicy i menedżerowie, szeregowi pracownicy i zespoły kierownicze, poszczególne oddziały i wydziały oraz uzgodnienia podstawowych przesłanek ideowych, wartości i systemów oceny sytuacji). Jeżeli uzgodnimy w przedsiębiorstwach służby zdrowia, że np. jakość leczenia jest

ważniejsza niż ponoszone koszty leczenia, to możemy liczyć na podobne intencje, decyzje w podejmowanych działaniach przyszłych. Gdy systemy oceny są odmienne (np. administracja chce szybkich zwolnień, lekarze stosownych), szansa na zgodne działania maleją. A najważniejszym tematem uzgodnień jest wzajemne przekonanie się, czy i na ile korzystnie oceniamy wartość wspólnych interesów (np. przywileje socjalne, zdrowie, zyski, moralność) oraz co o sobie nawzajem myślą uczestnicy społeczności firmy, zwani pracownikami różnych szczebli. Jakże często ponad szczerłość wyrasta obłuda i pochlebstwo. Fałszuje to obraz rzeczywistych parametrów relacji oraz elementów społecznych i technicznych organizacji. Ryzyko nietrafnych decyzji staje się większe

4. Podstawowe bariery komunikacyjne, wymagające uważności

Łatwo powiedzieć, iż poprawna komunikacja jest ważna. Ale co to konkretnie znaczy? Można przedstawić 17 zagadnień, które wymagają rozważenia w tym zakresie. Dzielą się one na trzy klasy: zagadnienia dotyczące treści, zagadnienia dotyczące procesu i zagadnienia dotyczące osób wchodzących w interakcję [Nęcki, 1996].

4.1. Problemy związane z tematyką rozmów, ich treścią

- I. Drastyczna niezgodność wiedzy na temat będący w centrum kontraktu, np. niezajomość planów zarządu dotyczących zmian.
- II. Znaczna rozbieżność oceny sytuacji i wartości przedstawianych ofert. Także poważna odmienność oceny wzajemnej stron podejmujących negocjacje może kłaść wielkie klody między rozmówców.
- III. Odmienność intencji działania, a więc sprzeczność między podstawowymi motywami postępowania i, co gorsza, odmienność podejmowanych aktywności, np. jedni inwestują w detal, drudzy w hurt, przy czym działania te nie są zgrane.
- IV. Problemy metakomunikacyjne, a więc niejasność co do procedury rozmów, kolejności zabierania głosu, miejsca rozmów, ich zakresu i czasu trwania. Także kwestie wyboru języka mogą być niełatwe, zwłaszcza tam, gdzie rozmowy są prowadzone między firmami z innych krajów lub jest to firma międzynarodowa (coraz częściej tak jest w Polsce).
- V. Określanie dotychczasowych kontaktów i relacji między stronami jako niekorzystnych (czyli uprzedzenia) znacznie utrudnia prowadzenie rozmów przez stronę przekonaną o ich wadze i konstruktywnych odniesieniach.

VI. Spójność dyskursu, a więc trzymanie się tematu, co wcale nie jest oczywiste, bywa bowiem tak, iż dla jednej osoby coś jest sensowne, a dla drugiej ta sama wypowiedź jest bezsensowna, niezwiązana z tematem.

4.2. Kwestie związane z procesem prowadzenia rozmów

- I. Poprawność ogólnej struktury komunikowania, a więc właściwie rozbudowana część wprowadzająca (pozdrowienie, poznawanie się, budowanie atmosfery życzliwości), część zasadnicza (omówienie tematyki) i zakończenie (domknięcie rozmów i realizacja podjętych postanowień).
- II. Zakłócenia lokalnej organizacji rozmów polega na tym, iż w sąsiadujących z sobą wypowiedziach nie ma odpowiedniości, np. ktoś stawia pytanie, ale drugi na nie nie odpowiada.
- III. Nieodpowiedni sposób zabierania głosu polega na tym, że albo mówią obie strony równocześnie, albo nie mówi nikt, choć wymaga tego dobro rozmów.
- IV. Niewłaściwe sygnały płynące ze strony języka ciała, a więc komentarze niewerbalne o dużym ładunku niespójności wobec tego, co niesie z sobą wymiana słów [Morris, 1993]. Klasyczny przykład to wypowiedź „Żal mi ciebie” mówione z uśmiechem.
- V. Niejasne stosowanie żartu, ironii czy śmiechu w ten sposób, by utrudnić zrozumienie własnych intencji, zamaskowanie intencji i zamiarów.
- VI. Wystąpienie zakłóceń środowiskowych, zarówno jeśli chodzi o czynniki fizyczne (temperatura, oświetlenie, wilgotność, aranżacja miejsca rozmów itd.), jak i o czynniki społeczne (np. nieadekwatność prestiżu rozmówców, nierównoliczność delegacji rozmówców).

4.3. Cechy i trudności wyrastające z indywidualnych właściwości rozmówców

- I. Niewłaściwość pod względem poziomu aktywności w rozmowach, a więc zbyt wiele mówienia (nadmierna gadatliwość) lub zbyt niewiele mówienia (nadmierna mrukliwość). Podobnie jak w innych dziedzinach, zalecana jest właściwa, przeciętna aktywność.
- II. Jakość wypowiedzi rozumiana w sposób zgodny z koncepcją Grice’a, a więc kooperatywność, szczerość, adekwatność, uczciwość tekstów.
- III. Siła przebicia w rozmowach, a więc zdolność do narzucania własnych wątków w rozmowach, utrzymywania się przy głosie i regulowania głębokości prowadzonych tematów.

- IV. Dynamika rozmów, zarówno jeśli chodzi o ich tempo w ogóle, jak i o sposób realizacji wypowiedzi przez poszczególne osoby (monotonia vs. dramaturgia formy mówienia).
- V. Zaburzenia emisji i odbioru wzajemnych zachowań. Tu można zaliczyć zarówno tak podstawowe problemy, jak zająknięcia czy niedosłuch, ale i tak poważne, jak całkowita nieudolność i brak zdolności do trafnego doboru środków wyrazu.
- VI. Wszystkie te problemy rzutują na przebieg najbardziej podstawowej formy komunikacji, jaką jest rozmowa.
- VII. Złożoność jej struktury jest większa niż się potocznie uważa. Pomyślnie przeprowadzona rozmowa wymaga sprostania wielu warunkom, z których najważniejsze to podane niżej determinanty płynności, sprawności konwersacyjnej [Grice, 1975].

4.4. Czynniki warunkujące sprawność konwersacji

W większości regularnych sytuacji konwersacja, czyli rozmowa, to najbaldniejsza forma kontaktu, a równocześnie najbardziej skomplikowana aktywność relacyjna. Udana konwersacja wymaga wielu złożonych działań z kilku poziomów, czyli psychiki, kultury, środowiska i oczywiście semantyki. Tylko pozornie prowadzenie konwersacji jest łatwe. Poniżej przytaczamy kilka z tych trudności:

1. Sprawność procesów poznawczych – rozpoznania cech i motywacji partnera, jego trafnej ewaluacji, doboru tematu, odwołania się do właściwego poziomu rozmówcy.
2. Motywacja – powody nawiązywania rozmowy i jej prowadzenia są właściwie dwa. Jest to albo przyjemność, albo przymus, korzyść, interes do załatwienia. Brak wystarczającej motywacji z jednej strony, jak i jej odmienność są powodem wielu nieporozumień, nie zawsze w porę dostrzeganych. Często przełożeni nie mają czasu na rozmowę z podwładnymi. A może brak im chęci?
3. Kultura i obyczaje wewnątrzfirmowe – wyznaczają rytuały komunikacyjne i kanały kontaktu, a także definiują wiele aspektów sytuacji konwersacyjnej (np. kto stoi, a kto siedzi w trakcie rozmowy, kto komu podaje rękę, kto jest ważniejszy – to oczywiste w naszej kulturze).
4. Sprawność anatomiczno-fizjologiczna: trudności, niedobory i dysfunkcje aparatu emisji dźwięków i odbioru bodźców z zewnątrz znacznie utrudniają prowadzenie rozmowy.

5. Cechy osobowości ludzi (charakterystyka osób i zajmowanych przez nich pozycji) mogą utrudniać lub ułatwiać kontakt, gdyż wyznaczają tendencje do zachowania się w sposób niezależny od sytuacji, a więc nieelastyczny. Tymczasem plastyczność jest w służbie zawodowej bardzo wskazana, a dostosowanie do sytuacji bardzo cenne.
6. Stan emocjonalny jest nieco podobny do wspomnianego wyżej czynnika, ale jego specyfika to krótkotrwałość. Niemniej złe nastroje mogą zniszczyć wiele, choć są też nastroje korzystne, takie jak pogoda, radość, energia.
7. Cechy interakcji, kontaktu, zarówno jeśli chodzi o jego głębokość, jak i nastawienie pozytywne lub negatywne. Także poziom formalizacji kontaktu jest ważny – na ile traktować się bezpośrednio, a na ile formalnie, z etykietą, sztywnością i znaną powszechnie tytułomanią w niektórych firmach?
8. Wreszcie znacząca jest też sytuacja zewnętrzna, w której dochodzi do kontaktu. Hałas, obecność świadków, niewłaściwa temperatura lub oświetlenie mogą znacząco zmienić klimat rozmowy. Stały brak swobody w przeciążonych przestrzeniach ciasnych biur nie sprzyja kontaktowi.

Podsumowanie

Wszystkie te czynniki wydają się ważne nie tylko dla poprawności sytuacji społecznych, ale i dla efektywności działania w całej sferze ekonomii. Jednak gdy pojawiają się zakłócenia, ich prawdziwe znaczenie nie zawsze natychmiast się ujawnia. Na przykład gdy nie możemy przekonać się, jakie motywacje kierują naszym pracownikiem, albo gdy obecność niepożądanych osób (np. innych ludzi) utrudnia otwarte rozmowy, mamy znacznie utrudnioną sytuację komunikacyjną [Aronson, Wilson, Akert, 1994].

Praca nad poprawnymi rozmowami, prowadzenie negocjacji, zarówno osobistych, jak i służbowych, jest nieodłączne w kontaktach wszystkich osób i organizacji zaangażowanych w działania produkcyjne i usługowe. Można wykazać, iż sprawność przepływu informacji i innych form komunikowania jest podstawą sprawności działania całego przedsiębiorstwa. Jeżeli więc chcemy by było lepiej, konieczne jest zdiagnozowanie aktualnego sposobu porozumiewania, wykrycie jego ewentualnych dysfunkcji i podjęcie środków naprawczych.

Literatura

- Aronson E., Wilson T., Akert R. (1994), *Psychologia społeczna: serce i umysł*, Zysk i S-ka, Poznań.
- Barker L. (1978), *Communication*, Prentice Hall Inc.

- Campbell D. (1967), *Stereotypes and the Perception of Group Differences*, „American Psychologist”, Vol. 22(10), s. 817-829.
- Grice H. (1975), *Logic of Conversation [w:] Syntax and Semantics, Vol. 3 Speech Acts*, eds. P. Cole, J. Morgan, Academic Press, London, New York.
- Morris D. (1993), *Magia Ciała*, Fundacja Buchnera, Warszawa.
- Nęcki Z. (1996), *Negocjacje w biznesie*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków.
- Nęcki Z. (2011), *Komunikacja międzyludzka*, Antykwa, Kraków,
- Semler R. (1998), *Na przekór stereotypom – tajemnica najbardziej niezwykłego przedsiębiorstwa na świecie*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Senge P. (2000), *Piąta dyscyplina – teoria i praktyka organizacji uczących się*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.

Część II

Raportowanie jako element corporate governance – wybrane problemy

Rozdział 5. Zadania i efektywność komitetu audytu w tworzeniu jakości sprawozdań finansowych

Ewa Wanda Maruszewska⁷

Wprowadzenie

Początek XXI w. wyznacza ważny moment w kształtowaniu nadzoru korporacyjnego z racji słabości dotychczas obowiązujących instrumentów zauważonych wraz z ujawnieniem skandali finansowych w Stanach Zjednoczonych. W Polsce do 2008 r. odpowiedzialność rad nadzorczych za sprawozdania finansowe wynikała z zapisów Kodeksu spółek handlowych, a od 2008 r. została zapisana również w Ustawie o rachunkowości [Ustawa, 2008], co poszerzyło jej zakres o kwestie merytoryczne (przede wszystkim jakość i terminowość), obok wymogów formalnych wynikających z pierwszego wymienionego aktu prawnego [Walińska, Gad, 2012, s. 213]. Zalecenie powoływania do tego celu komitetów audytu pojawiło się w 2005 r. w dokumencie *Dobre praktyki w spółkach publicznych* [KDPF-CG, 2005, s. 7], a następnie zostało zapisane w Ustawie o biegłych rewidentach [Ustawa, 2009, art. 86; Ustawa, 2017, art. 128] jako konsekwencja implementowania regulacji dyrektywy Unii Europejskiej [Dyrektywa 2006/43/WE, art. 41] i element ochrony interesów akcjonariuszy [Kozubek, 2014, s. 154]. Z powyższego wynika, że historia funkcjonowania komitetów audytu w Polsce nie jest długa i stąd pewnie niejednoznaczna ocena efektywności ich funkcjonowania prezentowana w opracowaniach opierających się na polskiej praktyce.

Celem niniejszego rozdziału jest spojrzenie na 1) zadania komitetów audytu wyznaczone w celu budowania wysokiej jakości sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego z perspektywy teorii agencji, która zdaje się wybrzmiewać z dotychczasowych opracowań w tym zakresie oraz na 2) efektywność działania komitetów audytu, odnosząc ją do koncepcji izomorfizmu instytucjonalnego stosowanego dla badania homogeniczności zachowań organizacji.

⁷ Dr hab. Ewa Wanda Maruszewska, Prof. UE – Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach.

1. Miejsce komitetu audytu w nadzorze korporacyjnym

System anglosaski, z którego częściowo przenosi się do Polski rozwiązania dotyczące nadzoru i kontroli nad sprawozdawczością finansową [Adamska, Bohdanowicz, Gad, 2017, s. 61], charakteryzuje się monistycznym układem organów władzy, co oznacza, że funkcje zarządu i rady nadzorczej dzielone są pomiędzy osoby zasiadające w radzie dyrektorów. W Polsce z kolei obowiązuje system dualistyczny, który z racji istnienia osobnych organów (zarządu oraz rady nadzorczej) nie ukształtował zwyczaju dzielenia się obszarami kompetencji, tworzeniem mniej lub bardziej formalnych zespołów roboczych czy przenikaniem się funkcji. Polskie regulacje wydają się wyraźnie rozdzielać zakres kompetencji zarządu i rady nadzorczej, co ma sprzyjać tworzeniu wiarygodnych sprawozdań finansowych stanowiących podstawowe źródło informacji dla uczestników rynków kapitałowych. W literaturze podkreśla się, że koncepcja wydzielenia komitetów audytu z założenia ma wzmacniać nadzór i kontrolę rad nadzorczych nad jednostkami i tworzeniem przez nie informacji sprawozdawczej [Kurek, 2018, s. 284]. Dostarczanie wiarygodnych informacji potencjalnym i obecnym inwestorom ma kluczowe znaczenie, ponieważ przyjmuje się, że sprawozdania finansowe są nieodpłatnym i jednakowo dostępnym dla wszystkich źródłem informacji o sytuacji majątkowej i rezultatach działalności jednostek, które oferują swoje papiery wartościowe na rynku kapitałowym (rysunek 1).



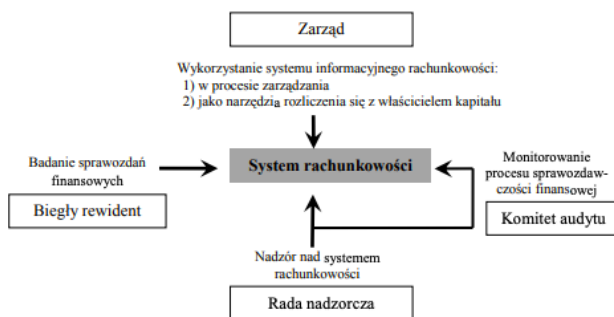
Rysunek 1. Jednostka gospodarująca w otoczeniu interesariuszy

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Maruszewska [2014, s. 17].

Rysunek 1 wskazuje na powiązania pomiędzy składnikami sprawozdania finansowego (zasoby, wyniki), ale także uwidocznia osobę (osoby) odpowiedzialną za sprawozdawczość finansową, jak i podkreśla, że sprawozdawczość finansowa stanowi podstawowe narzędzie komunikowania otoczenia jednostki o posiadanych zasobach i rezultatach osiągniętych z tych zasobów w konsekwencji decyzji podejmowanych przez zarządzających podmiotem. W zaprezentowanym układzie rada nadzorcza, choć nie została zaprezentowana wewnątrz jednostki gospodarującej⁸, ma być jednym z organów działających w imieniu akcjonariuszy na rzecz zarządzania ich własnością, co jest zgodne z ideą nadzoru właścicielskiego [OECD, 2004, s. 12]. Konieczność kontroli zarządzającego z ramienia właściciela, która została powierzona radzie nadzorczej, jest ważna dla budowania zaufania interesariuszy do informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych [Sawicki, 2010, s. 192; Helin, Wisłocki, 2011, s. 11; Kogut, 2013, s. 82]. Potwierdza to również literatura zagraniczna prezentująca wyniki badań nad konfliktem interesów pomiędzy właścicielem a zarządzającym, jak i wpływu tego konfliktu na wartość firmy [Renders, Gaeremynck, 2011; Campbell i in., 2012], unikanie opodatkowania [Chyz, White, 2014] czy nadzór korporacyjny [Renders, Gaeremynck, 2011]. Można również znaleźć publikacje wskazujące, że konieczność nadzoru występuje też w firmach rodzinnych, w których funkcje zarządzającego pełni wybrany z grona rodziny członek [Blanco-Mazagatos, De Quevedo-Puente, Delgado-Garcia, 2016].

Odnosząc powyższe do komitetu audytu, który jest częścią rady nadzorczej, należy wskazać, że – w związku z takim jego usytuowaniem – podlega on takim samym ograniczeniom jak rada nadzorcza. Wprowadzenie zapisów o Komitecie Audytu do regulacji dotyczących biegłych rewidentów czy Ustawy o rachunkowości nie zmienia powyższego. Członkowie komitetu audytu – dla właściwego wykonywania powierzonych im zadań – powinni zatem nie tylko cechować się określoną wiedzą i umiejętnościami [Buk, 2018, s. 27], ale również powinni kierować się niezachwianą etycznością z racji trudnego zadania, które przed nimi postawiono, nie wyposażając ich w szczególne uprawnienia (rysunek 2).

⁸ Autorka ma świadomość zastosowanego uproszczenia, które pomija przedstawicieli pracowników w radzie nadzorczej. Uproszczenie wynika z celu postawionego dla rozważań prezentowanych w niniejszym rozdziale.



Rysunek 2. Jednostki odpowiedzialne za zarządzanie, badanie, monitorowanie i nadzór nad systemem rachunkowości

Źródło: Walińska, Gad [2012, s. 208].

Rysunek 2 wskazuje na komitet audytu jako roboczy organ rady nadzorczej [Kulisa, Sierpińska, 2017, 140], który ma na celu stałe monitorowanie wiarygodności sprawozdawczości finansowej oraz od którego wymaga się ciągłej współpracy z zarządem i biegłym rewidentem. Na skomplikowany układ zaprezentowanej triady nadzoru korporacyjnego (komitet audytu – zarząd – biegły rewident) [Dobija, 2019, s. 46] wskazuje też Grzegorzczuk [2010, s. 130] w swojej analizie prawnej dotyczącej kompetencji komitetu audytu i wywodzi, że kluczowym jest odpowiedni dobór członków komitetu audytu, tj. wybór do komitetu audytu osób niezależnych zarówno od zarządu jednostki gospodarującej, jak i od właścicieli, szczególnie w płaszczyźnie ekonomicznej. Także Walińska i Gad [2012, s. 206] wskazują na możliwość konfliktów kompetencyjnych z racji rozszerzenia odpowiedzialności członków rady nadzorczej o zagadnienia polityki rachunkowości wymagające profesjonalnego osądu.

Ponadto Grzegorzczuk [2010, s. 126] dowodzi rozszerzania się kompetencji komitetu audytu na przestrzeni lat i podkreśla konieczność wyposażenia tego organu w istotne instrumenty działania (jak np. swobodny budżet i dostęp do ekspertów), aby wypełniać określone zadania, w tym aby mieć możliwość właściwego reagowania w sytuacji wykrycia nadużyć [Kotarski, 2017, s. 185].

2. Wymogi prawne funkcjonowania komitetów audytu

21 czerwca 2017 r. weszły w życie przepisy określające zasady funkcjonowania komitetów audytu jednostek zainteresowania publicznego [Ustawa, 2017, art. 128]. Powoływanie komitetu audytu powierzono radzie nadzorczej, a wybór członków komitetu audytu zasadniczo dokonywany jest z członków rady nad-

zorczej. Szczegółowe zadania powierzone komitetowi audytu prezentuje tabela 1, wskazując na szeroki zakres nadzoru systemu rachunkowości wpisany w zadania komitetu audytu.

Tabela 1. Zadania komitetu audytu określone regulacjami prawnymi

Grupa zadań komitetu audytu	Szczegółowe zadania komitetu audytu
Monitorowanie	<ul style="list-style-type: none"> • procesu sprawozdawczości finansowej, • skuteczności systemów kontroli wewnętrznej i systemów zarządzania ryzykiem oraz audytu wewnętrznego, w tym w zakresie sprawozdawczości finansowej, • wykonywania czynności rewizji finansowej, w szczególności przeprowadzania przez firmę audytorską badania, z uwzględnieniem wszelkich wniosków i ustaleń Komisji Nadzoru Audytowego wynikających z kontroli przeprowadzonej w firmie audytorskiej
Kontrolowanie i monitorowanie	<ul style="list-style-type: none"> • niezależności biegłego rewidenta i firmy audytorskiej, w szczególności w przypadku, gdy na rzecz jednostki zainteresowania publicznego świadczone są przez firmę audytorską inne usługi niż badanie
Informowanie	<ul style="list-style-type: none"> • rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego lub kontrolnego jednostki zainteresowania publicznego o wynikach badania oraz wyjaśnianie, w jaki sposób badanie to przyczyniło się do rzetelności sprawozdawczości finansowej w jednostce zainteresowania publicznego, a także jaka była rola komitetu audytu w procesie badania
Dokonywanie oceny	<ul style="list-style-type: none"> • niezależności biegłego rewidenta oraz wyrażanie zgody na świadczenie przez niego dozwolonych usług niebędących badaniem w jednostce zainteresowania publicznego
Opracowywanie	<ul style="list-style-type: none"> • polityki wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania, • świadczenia przez firmę audytorską przeprowadzającą badanie, przez podmioty powiązane z tą firmą audytorską oraz przez członka sieci firmy audytorskiej dozwolonych usług niebędących badaniem
Określenie	<ul style="list-style-type: none"> • procedury wyboru firmy audytorskiej przez jednostkę zainteresowania publicznego
Przedstawianie	<ul style="list-style-type: none"> • radzie nadzorczej rekomendacji
Przedkładanie zaleceń	<ul style="list-style-type: none"> • mających na celu zapewnienie rzetelności procesu sprawozdawczości finansowej w jednostce zainteresowania publicznego

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Ustawa [2017, art. 130].

Zaprezentowane w tabeli 1 grupowanie zadań wskazuje na bardzo szeroki zakres zadań, a co za tym idzie i znaczny zakres odpowiedzialności członków komitetu audytu oraz pozostałych członków rady nadzorczej. Sawicki [2009, s. 66] słusznie dzieli zadania komitetu na:

- 1) wewnętrzne, tj. monitorowanie rzetelności informacji finansowych przedstawionych przez jednostkę oraz stałości przyjętych zasad rachunkowości, jak też przegląd systemów kontroli wewnętrznej oraz zapewnienie skuteczności funkcji audytora wewnętrznego,

2) zewnętrzne dotyczące audytora zewnętrznego (w tym: rekomendowanie powołania/odwołania podmiotu uprawnionego do badania sprawozdania finansowego, monitorowanie niezależności i obiektywizmu audytora czy kontrolowanie charakteru i zakresu usług pozaaudytowych).

Warto zwrócić uwagę, że jedynie w przypadku wyboru firmy audytorskiej niezgodnie z rekomendacją dokonaną przez komitet audytu przewidziano obowiązek dostarczenia komitetowi audytu uzasadnienia przez organ dokonujący wyboru firmy audytorskiej [Ustawa, 2017, art. 130, ust. 6]. Natomiast, zasadniczo dla realizacji wymienionych zadań, komitet audytu może – bez pośrednictwa rady nadzorczej – żądać udzielenia wyjaśnień i przekazywania dokumentów [Ustawa, 2017, art. 130, ust. 9]. Ponadto może żądać omówienia przez kluczowego biegłego rewidenta z komitetem audytu, zarządem, radą nadzorczą (lub kluczowy biegły rewident może żądać omówienia z komitetem audytu, zarządem, radą nadzorczą) kluczowych kwestii wynikających z badania, które zostały wymienione w sprawozdaniu dodatkowym. Na tym tle rodzi się pytanie o to, w jaki sposób należy ukształtować relacje pomiędzy zarządem, biegłym rewidentem oraz komitetem audytu, aby dokonywane przez komitet audytu monitorowanie, kontrolowanie, informowanie, dokonywanie oceny czy przedstawianie zaleceń znalazło swoje odzwierciedlenie w ostatecznym kształcie sprawozdania finansowego, przyczyniając się do podniesienia wiarygodności informacji sprawozdawczej.

Powyższe spostrzeżenia są również widoczne w literaturze przedmiotu. Przykładowo Dobija [2009, s. 45] wskazuje, że zadaniem komitetu audytu jest nadzór nad spójnością procesu sprawozdawczości finansowej, ale podkreśla też rozszerzające się obowiązki z racji włączenia również sprawozdawczości podatkowej oraz zwiększonej uważności w zakresie nadzorowania uznaniowych transakcji gospodarczych (oszacowań menedżerskich), co ma przełożyć się na zwiększoną transparentność decyzji podejmowanych w procesie tworzenia sprawozdań finansowych.

Z kolei Bednarek [2009, s. 51] spośród zadań komitetu audytu wyróżnia monitorowanie procesu sprawozdawczości finansowej w celu wspierania wiarygodności informacji sprawozdawczej, a Szczepankiewicz [2010, s. 77] zwraca uwagę, że raporty w zakresie zarządzania ryzykiem staną się istotnym elementem ochrony interesów akcjonariuszy.

Na tle bardzo szeroko zakreślonych zadań komitetu audytu szczególnego znaczenia nabierają wymagania ustawodawcy wobec członków rady nadzorczej wybranych do komitetu audytu. Poza wymogami dotyczącymi niezależności członków rady nadzorczej wybranych do komitetu audytu [Ustawa, 2017, art. 192] istotnym obwarowaniem jest wymóg dotyczący wiedzy i umiejętności,

a zatem kompetencji merytorycznych zgodnych z zadaniami wyznaczonymi do realizacji przez komitet audytu. Przynajmniej jeden członek rady nadzorczej, który zasiada w Komitecie Audytu musi mieć wiedzę i umiejętności w zakresie rachunkowości lub badania sprawozdań finansowych [Ustawa, 2017, art. 129]. Ponadto jeden członek rady nadzorczej zasiadający w Komitecie Audytu musi posiadać wiedzę i umiejętności z zakresu branży [Ustawa, 2017, art. 129]. W sytuacji gdy jednostka nie posiada odpowiednich zasobów ludzkich do oddelegowania do komitetu audytu, koniecznym jest zwołanie Nadzwyczajnego Walnego Zgromadzenia celem dostosowania składu rady nadzorczej do wymagań regulacyjnych.

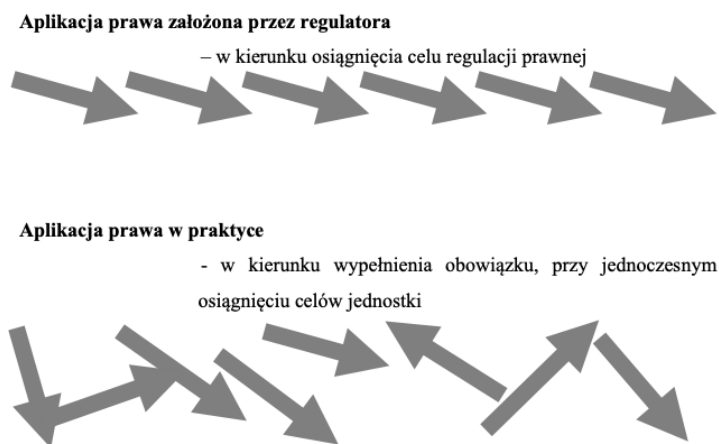
Dla przestrzegania zapisów dotyczących komitetu audytu do ustawy wprowadzono również regulacje dotyczące odpowiedzialności za naruszenie przepisów ustawy. W szczególności jednostka zainteresowania publicznego, członek jej zarządu lub innego organu zarządzającego lub rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego, lub komitetu audytu podlegają karze administracyjnej w przypadku, gdy:

- a) nie posiadają polityki w zakresie świadczenia dodatkowych usług przez firmę audytorską, podmiot powiązany z firmą audytorską lub członka jej sieci,
- b) nie posiadają polityki w zakresie wyboru firmy audytorskiej,
- c) nie przestrzegają przepisów dotyczących:
 - wyboru firmy audytorskiej, w tym stosowania klauzul zabronionych,
 - zawarcia umowy o badanie na okres krótszy niż 2-letni i dłuższy niż 5-letni, z uwzględnieniem przypadku, o którym mowa w art. 17, ust. 6 rozporządzenia nr 537/2014,
 - obowiązkowych okresów karencji,
 - procedury wyboru firmy audytorskiej,
 - obowiązku informowania Komisji Nadzoru Finansowego o fakcie, że wybór firmy audytorskiej dokonuje organ inny niż organ zatwierdzający sprawozdanie finansowe,
- d) nie przestrzegają obowiązków związanych z rotacją firmy audytorskiej badającej sprawozdanie finansowe danej jednostki zainteresowania publicznego,
- e) nie przestrzegają przepisów dotyczących powołania, składu i funkcjonowania komitetu audytu,
- f) wywierają wpływ na wynik badania.

Powyżej opisany szeroki zakres odpowiedzialności członków komitetu audytu, który wykracza poza sprawozdawczość finansową, wraz z obostrzeniami dotyczącymi niezależności oraz wymogów odpowiednich kompetencji merytorycznych stwarza zagrożenie, że zaproszenie do komitetu audytu nie zawsze będzie akceptowane ze względu na odpowiedzialność i zwiększony zakres pra-

cy. Ponadto porównanie odpowiedzialności finansowej członka komitetu audytu (kara finansowa do 250 000 zł) z wynagrodzeniem wypłacanym członkom rad nadzorczych może w wielu sytuacjach wypaść niekorzystnie i zniechęcać do podjęcia się tego ważnego, ale i trudnego zadania. Podkreślała to już w 2010 r. Dobija [2010, s. 20], wskazując na konieczność respektowania ekspertyz członków audytu przez zarząd czy biegłego rewidenta, aby komitet audytu nie miał „ceremonialnego charakteru”, ale aby faktycznie sprawował nadzór nad zarządem, biegłym rewidentem i sprawozdawczością finansową.

Z powyższego mogą wynikać zaobserwowane i opisane w literaturze sytuacje niewprowadzania w życie regulacji zobowiązujących do wyodrębnienia komitetu audytu lub występowanie przypadków zmniejszania liczby członków rady nadzorczej do pięciu osób, aby uniknąć konieczności wyłaniania komitetu audytu [Adamska, Bohdanowicz, Gad, 2017, s. 60]. Opisane wyniki badań potwierdzają rozbieżność pomiędzy celami założonymi przez ustawodawcę a faktycznym aplikowaniem prawa, co obrazuje rysunek 3.



Rysunek 3. Tworzenie i aplikowanie prawa

Źródło: Artienwicz i in. [2021, s. 62].

Zachowanie ludzi aplikujących regulacje w zakresie komitetu audytu nie jest tożsame z założeniami regulatora z powodu m.in. uwarunkowań (społecznych, gospodarczych czy finansowych), w których osoby te mają stosować opisywane prawo. Inne przyczyny mogą wynikać z samych osób, którym powierzono te zadania, jak np. niepełna świadomość lub niezrozumienie dla stosowanych przepisów, czy postrzeganie ich jako niewłaściwych albo zbyt wymagających. Potwierdzeniem dla powyższego przypuszczenia są wyniki badania przeprowadzonego przez PWC wskazującego, że występują opinie, że

komitety audytu są ciałem niepotrzebnym albo wymuszonym [PWC, 2011, s. 5]. Również Dobija [2010, s. 20], opierając się na przeprowadzonych badaniach jakościowych, wskazała, że praktyka nadzoru korporacyjnego nie nadąża za regulacjami, zwłaszcza w zakresie komitetu audytu.

W związku z opisanymi przypadkami unikania stosowania przepisów w zakresie komitetu audytu, badacze zainteresowani są również stopniem wypełnienia przez jednostki działające na terenie Polski wskazanych powyżej obowiązków. Badania te skupiają się na pomiarze efektywności działania komitetów audytu.

3. Efektywność funkcjonowania komitetów audytu – teoria agencji a izomorfizm instytucjonalny

Efektywność komitetów audytu została zdefiniowana w publikacji DeZoort i in. [2002, s. 41] w następujący sposób: „efektywny komitet audytu ma w swoim składzie członków z uprawnieniami i zasobami, które umożliwiają im ochronę interesariuszy poprzez zapewnienie wiarygodnego raportowania finansowego, kontroli wewnętrznej oraz zarządzania ryzykiem za pomocą rzetelnych działań nadzorczych [tłum. własne]”. Jednocześnie autorzy definicji wskazują na konieczność rozpatrywania efektywności komitetu audytu w czterech płaszczyznach:

- skład komitetu audytu (*composition*), który dotyczy wiedzy eksperckiej, niezależności, integralności wewnętrznej oraz obiektywizmu,
- uprawnienia komitetu audytu (*authority*), które obejmują zakres odpowiedzialności oraz możliwość wywierania wpływu (zapewniona przez aktywność całej rady nadzorczej, odpowiednie regulacje prawa nadzoru korporacyjnego oraz legislacji dotyczącej jednostek zainteresowania publicznego),
- zasoby będące do dyspozycji komitetu audytu (*resources*) w postaci odpowiedniej liczby członków komitetu audytu, dostępu do członków zarządu, biegłego rewidenta i audytora wewnętrznego,
- pracowitość (zaangażowanie) członków komitetu audytu (*diligence*) przejawiająca się zachętami i motywacją do pracy oraz wytrwałością.

Polska literatura prezentuje badania efektywności funkcjonowania komitetów audytu, jednak wydaje się, że przedmiotem zainteresowania jest jedynie jedna z czterech wymienionych powyżej płaszczyzn efektywności, tj. skład komitetu audytu [np. PWC, 2011, s. 3; Sawicki, 2012, s. 174; Wieczorek, 2012, s. 323; Adamska, Bohdanowicz, Gad, 2018, s. 56], w niewielkim stopniu podejmując kwestie zasobów będących w dyspozycji komitetów audytu czy uprawnień w zakresie realnych możliwości kształtowania zmian w obszarach objętych nadzorem (np. wprowadzania zmian w stosowanej polityce rachunkowości). Dobija [2019, s. 48] w wywiadach z biegłymi rewidentami w nieco szerszym

szym zakresie opisała doświadczenia audytorów ze współpracy z zarządem i komitetami audytu w kontekście nadzoru korporacyjnego. Wyniki jej badań wskazują, że występowanie inwestora instytucjonalnego zwiększa efektywność pracy komitetu audytu (z perspektywy biegłego rewidenta). Jednocześnie respondenci potwierdzili trudności w stosowaniu modelu nadzoru korporacyjnego właściwego dla krajów anglosaskich w uwarunkowaniach funkcjonowania polskich jednostek.

W innych publikacjach dotyczących efektywności wskazuje się na konieczność współpracy audytorów wewnętrznych dla efektywnej pracy komitetu audytu, ponieważ bez wiedzy audytora wewnętrznego komitet audytu ma utrudnione zadanie [Bednarek, 2009, s. 55], czy też podkreśla się, że efektywne działanie komitetów audytu należy postrzegać jako szansę na podniesienie jakości nadzoru sprawowanego nad jednostkami zainteresowania publicznego [Szczepankiewicz, 2010, s. 57].

W publikacjach polskich autorów można zauważyć, że zagadnienia efektywności funkcjonowania rad nadzorczych rozpatruje się przede wszystkim z perspektywy asymetrii informacji [np. Bednarek, 2009, s. 37; Dobija, 2010, s. 11; Walińska, Gad, 2012, s. 213; Wieczorek, 2012, s. 315; Bednarek, 2016, s. 34] opisaną w teorii agencji (*agency theory*). W relację pomiędzy agentem (zarządzający) a pryncypałem (właściciel) [Ross, 1973] wpisana jest asymetria informacyjna, która oznacza, że agent ma bieżącą i pełną informację o podejmowanych przez siebie działaniach i skutkach tych działań na realizację celów wyznaczonych przez pryncypała. W konsekwencji agent ma możliwość kształtowania tworzonej informacji sprawozdawczej na swoje potrzeby (w ramach polityki rachunkowości jednostki), podczas gdy pryncypał może czerpać informację tylko z danych przekazywanych mu przez jednostkę, tj. ze sprawozdań finansowych. Drugą ważną charakterystyką relacji pryncypał-agent jest to, że choć obie strony podpisały umowę wyznaczającą cele dla agenta, to może się zdarzyć sytuacja, w której agent przedkłada własne potrzeby nad cele wskazane w umowie zawartej z pryncypałem. Sprzeczność celów pryncypała (określonych w umowie z agentem) i agenta powoduje, że cele pryncypała nie zawsze są realizowane lub poza realizacją tych celów agent – w sytuacji ograniczonej kontroli – podejmuje działania, które służą wyłącznie osiągnięciu jego celów ze szkodą dla celów pryncypała. Przykładem jest podejmowanie decyzji przez agenta o wydatkach (np. zakup luksusowego samochodu do użytku przez zarządzającego) w sytuacji, gdy cel wyznaczony przez pryncypała (np. w postaci określonej wartości wyniku finansowego) został już osiągnięty w danym okresie rozliczeniowym. Niezależnie od szczegółowości podpisanej umowy pomiędzy pryncypałem a agentem (np. kontrakt menedżerski lub umowa o pracę z zarządzającym) nie można wykluczyć, że kontrola działań agenta przez pryncypała jest niepełna i możliwe są zachowania agenta będące poza kontrolą mocodawcy (pryncypała).

W takich uwarunkowaniach wprowadzenie regulacji dotyczących rady nadzorczej (w tym komitetu audytu) jako organów służących kontroli działań agenta i monitorujących wiarygodność sprawozdań finansowych jest uzasadnione. Tym samym można stwierdzić, że publikacje odnoszące się do efektywności funkcjonowania komitetów audytu właściwie odnoszą się do przyczyn powoływania tych organów. Z drugiej strony wydaje się jednak, że teoria agencji w niewielkim stopniu tłumaczy zdiagnozowaną niską efektywność funkcjonowania komitetów audytu w Polsce z racji przyjętej perspektywy: przyczyn powołania komitetów audytu, a nie uwarunkowań pracy komitetów audytu. Jedynie publikacje wskazujące na istotność komunikacji pomiędzy członkami triady nadzoru korporacyjnego dotyczą zmniejszania asymetrii informacji służącej efektywnemu osiągnięciu celów stawianych przed komitetami audytu. W oczekiwanym dialogu z jednej strony znajdują się służby rachunkowości (najpewniej w podległości służbowej wobec osób zarządzających jednostką), a z drugiej strony akcjonariusze, którzy demokratycznie (poprzez głosowanie na walnym zgromadzeniu) wskazali swoich agentów, czyli członków rady nadzorczej. W założeniu sytuacji idealnej, tj. w pełni efektywnego funkcjonowania rady nadzorczej zgodnie z założeniami ustawodawcy (rys. 3), badacze nadzoru korporacyjnego oczekują nawet efektu synergii wynikającego ze wspólnej pracy zarządzających i członków rady nadzorczej, który to efekt przełoży się na większą niż dotychczas ochronę interesariuszy jednostki (w tym w szczególności akcjonariuszy), ale również na tworzenie dla nich bogactwa z racji usprawnienia procesów zarządzania [Szczepankiewicz, 2010, s. 77; Ambroziak, Chmielewski, 2011, s. 219]. Z drugiej jednak strony wskazuje się, że z usytuowania rady nadzorczej (rys. 2) nie wynika możliwość współdecydowania o prowadzeniu spraw jednostki gospodarującej (na równi z zarządem), czy zobowiązania zarządzającego do wykonania określonych przez radę nadzorczą poleceń [Grzegorzczak, 2010, s. 129].

W związku z powyższymi ograniczeniami wykorzystania teorii agencji do badania efektywności funkcjonowania komitetów audytu (w każdej z zaproponowanych przez DeZoort i in. czterech płaszczyzn oceny efektywności) koniecznym jest znalezienie innego konstruktów teoretycznego, który może być pomocny w dalszych, pogłębionych analizach. Zdaniem autorki, przydatne w dalszych analizach może być zastosowanie koncepcji izomorfizmu instytucjonalnego [DiMaggio, Powell, 1983] powstałej w ramach socjologicznych teorii neoinstytucjonalizmu [Wróbel, 2011, s. 21; Novikova, 2013]. Izomorfizm instytucjonalny wpisuje się w badania dotyczące zmian w organizacjach [DiMaggio, Powell, 1983, s. 154], co jest zgodne z oczekiwaniami polskich badawczych komitetów audytu i ich oczekiwaniami zmian w efektywności funkcjonowania tego organu nadzoru korporacyjnego. Izomorfizm instytucjonalny uzupełnia również

luki badań, w których analizuje się funkcjonowanie organizacji opartych na wartościach, tak jak jest to w przypadku komitetów audytu, których funkcjonowanie – jak zakłada ustawodawca – powinno być ukierunkowane na monitorowanie jakości sprawozdań finansowych, tj. wiarygodności informacji komunikowanej interesariuszom jednostek zainteresowania publicznego. Wiarygodność stanowi cechę jakościową raportowania finansowego i stąd pomiar jej osiągnięcia zależy w dużej mierze od kompetencji oraz zaangażowania członków komitetów audytu, w tym wartości, którymi członkowie komitetu się kierują.

DiMaggio oraz Powell w swoim opracowaniu opisują izomorfizm instytucjonalny jako upodabnianie się organizacji, które funkcjonują w podobnym otoczeniu. Innymi słowy, izomorfizm instytucjonalny oznacza zachowania o charakterze homogenicznym w środowiskach organizacyjnych, które wynikają z niejako przymusowego procesu skłaniającego jednostkę do tego, aby przypominała inne jednostki, które stawiają czoła tym samym warunkom środowiska [Wróbel, 2011, s. 22]. Zamiast badać różnorodność organizacji, co zdaje się dominować w literaturze, DiMaggio i Powell skupili się na jednolitości współczesnych organizacji, wprowadzając pojęcie tzw. pola organizacyjnego (*organizational field*), które wskazuje na grupę instytucji działających w podobnych uwarunkowaniach (np. grupa dostawców w danej branży, grupa konsumentów itp.). W swoim opracowaniu opisują oni pole organizacyjne jako środowisko, które w pewnym zakresie ogranicza zdolność instytucji do zmiany, wymuszając upodabnianie się organizacji.

W przypadku komitetów audytu pole organizacyjne mogą tworzyć jednostki zainteresowania publicznego, których papiery wartościowe notowane są na tym samym rynku publicznym (warszawskiej Giełdzie Papierów Wartościowych) i przez to ich uwarunkowania prawne, w tym gospodarcze, są podobne. Można wyróżnić także mniejsze pola organizacyjne uwzględniające specyfikę sektorów, w których poszczególne jednostki prowadzą działalność gospodarczą. Niezależnie od przyjętego postrzegania pola organizacyjnego, z całą pewnością możliwym jest wskazanie podobieństw w uwarunkowaniach środowiskowych (w tym instytucjonalnych), w jakich tworzone są komitety audytu.

„Upodabnianie się (izomorfizm) organizacji jest przedstawiane jako zachowanie racjonalne z powodu czerpania z doświadczeń innych organizacji. Ponadto zachowanie takie jest powiązane z legitymizacją, czyli ogólnym założeniem (postrzeganiem), że działania jednostki są pożądane, poprawne i odpowiednie w ramach określonego, społecznie obowiązującego systemu norm, wartości czy definicji [tłum. własne]” [Suchman, 1995, s. 574] w postaci np. sposobów postrzegania jednostki przez interesariuszy jednostki. Każda współczesna jednostka zainteresowania publicznego dąży do uzyskania legitymizacji

swojej działalności w danym otoczeniu instytucjonalnym i w tym celu decyduje się na określone praktyki organizacyjne, również w zakresie komitetów audytu. Dalej, aby utrzymać swoją legitymizację, jednostki wdrażają takie praktyki organizacyjne, które w danym otoczeniu (rys. 1) uznawane są jako zinstytucjonalizowane, czyli efektywne [Tolbert, Zucker, 1994, s. 25].

DiMaggio oraz Powell opisują [1983, s. 150] trzy procesy izomorfizmu instytucjonalnego, które powodują, że w ostateczności jednostki prowadzące działalność w danym polu organizacyjnym cechują się wysoką homogenicznością [Kudłak, 2021]:

- izomorfizm przymusowy (*coercive isomorphism*) zwany też izomorfizmem koercyjnym [Wróbel, 2011, s. 23] powodowany jest występowaniem formalnej i/lub nieformalnej presji na daną jednostkę ze strony innych organizacji (np. w powiązaniu z uwarunkowaniami politycznymi skutkującymi trudnościami z pozyskaniem legitymizacji),
- izomorfizm mimetyczny (*mimetic isomorphism*) wynika ze standardowych odpowiedzi na niepewności występujące w danym polu organizacyjnym,
- izomorfizm normatywny (*normative isomorphism*) jest związany z rosnącym profesjonalizmem menadżerów organizacji.

W przypadku funkcjonowania komitetów audytu izomorfizm przymusowy wynika z zapisów dyrektywy [Dyrektywa 2006/43/WE, art. 41] aplikowanej do polskiej ustawy [Ustawa, 2017, art. 128], które zostały omówione we wcześniejszych częściach rozdziału. Identyczne regulacje prawne obowiązujące wszystkie jednostki zainteresowania publicznego powodują, że prace komitetów audytu są prowadzone w podobny sposób, który nie wynika z doświadczeń jednostek w tym zakresie (np. poprzez podejmowanie prób odmiennego rozwiązania w zakresie powoływania komitetów audytu, a następnie oceny podjętych prób i wyboru rozwiązania najlepszego dla danej jednostki), ale jest konsekwencją wymuszonych przez ustawodawcę zasad organizacji relacji pomiędzy agentem i pryncypałem z uczestnictwem rady nadzorczej (komitetu audytu) rozumianej jako organ nadzoru nad agentem i jako przedstawiciel pryncypała.

Izomorfizm mimetyczny jest z kolei przyczyną upodabniania się przedsiębiorstw pomiędzy sobą z racji naśladownictwa spółek-matek przez spółki-córki (oddziały, filie) niezależnie od geograficznego miejsca prowadzenia działalności. Źródłem izomorfizmu mimetycznego może być także pojawiająca się w polu organizacyjnym niepewność wynikająca np. z wprowadzenia nowych regulacji prawnych czy z pojawienia się nowego konkurenta na rynku. Nowa okoliczność, która powoduje niepewność co do zasad, np. przestrzegania regulacji dotyczących komitetów audytu i sposobu oceny wywiązywania się przez jednostki zainteresowania publicznego z tych obowiązków, powoduje, że organizacja naśladow-

je rozwiązania przyjęte przez inne instytucje, a co do których ma przekonanie, że zostały dobrze odebrane (np. przez instytucje nadzorujące wywiązywanie się z obowiązków nadzoru korporacyjnego). Źródłem wzorców, z których czerpią jednostki, są podmioty największe, albo te, w stosunku do których potwierdzono prawidłową odpowiedź na nową niepewność lub jednostki uznane za te, które we właściwy sposób wdrażają określone praktyki organizacyjne [Pawlak, Srokowski, 2014, s. 14].

Izomorfizm normatywny również prowadzi do upodabniania się jednostek, ale w tym przypadku powodem jest naśladownictwo wynikające z podobnego wykształcenia czy doświadczeń korporacyjnych, które narzucają sposób widzenia organizacji, rozumienia tego, jak przedsiębiorstwo powinno funkcjonować w odpowiedzi na uwarunkowania pola organizacyjnego. Tym samym jednostki obniżają koszty kreowania zupełnie nowatorskich rozwiązań dla problemów, przed którymi stoją, ale powielają zachowania innych jednostek opisane w toku edukacji (czy profesjonalnego doświadczenia) jako właściwe. Rady nadzorcze i komitety audytu z pewnością skupiają osoby o określonym wykształceniu (prawniczym czy ekonomicznym) albo o doświadczeniu w ustalonym sektorze przemysłu, co może sprzyjać powielaniu określonych norm i zachowań względem odpowiadania na zmiany w organizacjach, a w konsekwencji może skutkować ujednoliceniem sposobu postrzegania problemów, przed którymi stoi jednostka, jak i jednorodnością opinii odnośnie do odpowiedzi na te problemy.

Zaprezentowana powyżej koncepcja izomorfizmu instytucjonalnego może stanowić podłoże teoretyczne do dalszych analiz tego, w jaki sposób komitety audytu legitymizują swoją działalność w polskich warunkach funkcjonowania jednostek zainteresowania publicznego. Jak twierdzi Kudłak [2021] w odniesieniu do wprowadzenia od 2017 r. obowiązkowego raportowania niefinansowego, jednostki obowiązane do rozszerzenia swojego raportowania zdecydowały się na powielanie rozwiązań stosowanych przez inne instytucje działające w tym polu organizacyjnym, ponieważ było to bardziej racjonalne rozwiązanie (pod względem czasu czy nakładów finansowych) niż samodzielne poszukiwanie rozwiązania dla koniecznej odpowiedzi na to nowe uwarunkowanie ich raportowania. Identyczna obserwacja zdaje się wybrzmiewać z przytoczonych wcześniej pozycji literatury opisujących odpowiedzi polskich przedsiębiorstw na obowiązek utworzenia komitetów audytu, kiedy to zaobserwowano zmniejszanie liczby członków rad nadzorczych lub tworzenie komitetów audytu o „ceremonialnym charakterze” [Dobjija, 2010, s. 20; Wieczorek, 2012, s. 315; Adamska, Bohdanowicz, Gad, 2017].

Izomorfizm przymusowy, mimetyczny oraz normatywny można postrzegać jako źródła presji instytucjonalnej na jednostki zainteresowania publicznego, które prowadzą do ujednolicania reakcji jednostek na obowiązek tworzenia komitetów

audytu. Z perspektywy członków komitetu audytu izomorfizm instytucjonalny może być koncepcją, która pozwoli wyjaśnić funkcjonowanie komitetów zgodnie z definicją efektywności wskazaną przez DeZoort i in. [2002, s. 41].

Przedstawione spojrzenie na efektywność komitetu audytu przez pryzmat koncepcji izomorfizmu instytucjonalnego jest zgodne z wnioskami prezentowanymi przez innych autorów. Przykładowo Spoz [2018, s. 426] wskazuje, że zadania rady nadzorczej to wypadkowe wielu czynników, w tym między innymi obowiązujących regulacji prawnych, charakteru jednostki, ale i właścicieli, jak i innych interesariuszy, czy wreszcie wiedzy merytorycznej, cech osobowościowych oraz doświadczenia członków rady nadzorczej, a w szczególności komitetu audytu.

Podsumowanie

Przeprowadzona szczegółowa analiza koncepcji izomorfizmu na tle uwarunkowań funkcjonowania komitetów audytu sugeruje, że koncepcja ta może być dobrą teoretyczną podbudową dla dalszych, empirycznych badań efektywności funkcjonowania komitetów audytu w Polsce. Powyższy wniosek nie stoi w sprzeczności z wykorzystywaniem teorii agencji, jednak podkreśla, że relacja agencji jest właściwym odniesieniem dla analiz przyczyn powołania komitetów audytu jako organów nadzoru korporacyjnego, czy też dla badania koniecznych zmian legislacyjnych dotyczących zadań postawionych przed tym organem nadzoru korporacyjnego.

Z kolei dla badania efektywności funkcjonowania komitetów audytu, czyli poszerzania wiedzy w zakresie decyzji organizacji o sposobie odpowiedzi na postawione przed nimi zadania nadzoru korporacyjnego, koncepcja izomorfizmu instytucjonalnego wydaje się bardziej odpowiednią. Ponadto umożliwia ona pogłębienie dotychczas prowadzonych badań nad efektywnością, które zasadniczo zawężyły się do składu komitetu audytu, a więc obejmowały tylko jedną z czterech płaszczyzn oceny efektywności.

Sugestia dalszych badań empirycznych w zakresie efektywności funkcjonowania komitetów audytu wpisuje się w nurt badań nad tworzeniem sprawozdań finansowych wysokiej jakości, a ponadto będzie stanowić kolejny nurt badań podejmowanych w ramach badań behawioralnych rachunkowości, które w Polsce nie są zbyt rozpowszechnione. Przykładowo cennym będą badania dotyczące:

- poszukiwania jednostek, które kreują wzorce będące przedmiotem naśladownictwa w obszarze izomorfizmu mimetycznego,

- opisanie oraz sklasyfikowanie możliwych odpowiedzi jednostek na obowiązek tworzenia komitetów audytu w zależności od wykształcenia i/lub atrybutów profesjonalizmu menedżerów organizacji (izomorfizm normatywny), czy też
- wpływu różnych poziomów uprawnień, zasobów na zaangażowanie członków komitetów audytu, którzy – dla dbałości o wysoką jakość sprawozdań finansowych – powinni wykazywać się znacznym zaangażowaniem i obowiązkowością w wykonywaniu pracy powierzonej komitetowi audytu.

Literatura

- Adamska A., Bohdanowicz L., Gad J. (2017), *Reakcje spółek publicznych na wprowadzenie obowiązku powoływania komitetu audytu*, „E-Mentor”, nr 4(71), <http://www.e-mentor.edu.pl/artukul/index/numer/71/id/1318> (dostęp: 1.09.2021).
- Adamska A., Bohdanowicz L., Gad J. (2018), *Implementacja zmian prawa dotyczących rad nadzorczych w spółkach publicznych w Polsce*, „Zarządzanie i Finanse. Journal of Management and Finance”, Vol. 16(2), s. 51-65.
- Ambroziak M., Chmielewski A. (2011), *Komitet audytu a jakość audytu zewnętrznego*, „Problemy Zarządzania”, Vol. 9(4), s. 211-220.
- Artienwicz N., Korzeniowska D., Jaworska E., Maruszewska E.W. (2021), *Kognitywne i społeczne uwarunkowania podejmowania decyzji z zakresu tworzenia informacji sprawozdawczej*, IPB Publisher, Katowice.
- Bednarek P. (2009), *Rola komitetu audytu w tworzeniu skutecznego nadzoru korporacyjnego*, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 16, s. 49-57.
- Bednarek P. (2016), *Wpływ kierownictwa wyższego szczebla i komitetu audytu na wartość dodaną audytu wewnętrznego*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 268, s. 34-42.
- Blanco-Mazagatos V., De Quevedo-Puente E., Delgado-Garcia J.B. (2016), *How Agency Conflict between Family Managers and Family Owners Affects Performance in Wholly Family-owned Firms: A Generation Perspective*, „Journal of Family Business Strategy”, Vol. 7(3), s. 167-177, <https://doi.org/10.1016/j.jfbs.2016.07.003>.
- Buk H. (2018), *Specjaliści z rachunkowości w komitetach audytu oraz ich rola w sprawowaniu nadzoru korporacyjnego*, „Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie”, nr 3(48), s. 23-30, <https://doi.org/10.5604/01.3001.0012.7773>.
- Campbell J.T., Campbell T.C., Sirmon D.G., Bierman L., Tuggle Ch.S. (2012), *Shareholder Influence Over Director Nomination Via Proxy Access: Implications for Agency Conflict and Stakeholder Value*, „Strategic Management Journal”, Vol. 33(12), s. 1431-1451, <https://doi.org/10.1002/smj.1989>.
- Chyz J.A., White S.D. (2014), *The Association between Agency Conflict and Tax Avoidance: A Direct Approach*, „Advances in Taxation”, Vol. 21, s. 107-138, <https://doi.org/10.1108/S1058-749720140000021007>.

- DeZoort F.T., Hermanson D.R., Archambeault D.S., Reed S.A. (2002), *Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature*, „Journal of Accounting Literature”, Vol. 21, s. 38-75.
- DiMaggio P.J., Powell W.W. (1983), *The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields*, „American Sociological Review”, Vol. 48(2), s. 147-160.
- Dobija D. (2009), *Problemy ustalania efektywności komitetów audytu – istniejący dorebki i kierunki dalszych badań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 50(106), s. 37-49.
- Dobija D. (2010), *Komitet audytu a nadzór nad biegłym rewidentem. Praktyka polskich spółek giełdowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 59(115), s. 5-23.
- Dobija D. (2019), *Institutionalizing Corporate Governance Reforms in Poland: External Auditors' Perspective*, „Central European Management Journal”, nr 27(3), s. 28-54, <http://dx.doi.org/10.7206/cemj.2658-0845.2>.
- 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 Tekst mający znaczenie dla EOG. Dyrektywa 2006/43/WE, art. 41.
- Grzegorzczak F. (2010), *Komitet audytu jako instytucja wspomagająca bezpieczne funkcjonowanie instytucji finansowych*, „Bezpieczny Bank”, nr 1(40), s. 114-135.
- Helin A., Wisłowski J. (2011), *Odpowiedzialność członków rad nadzorczych za sprawozdawczość finansową spółek, zasady i tryb funkcjonowania komitetu audytu*, https://www.gpw.pl/biblioteka-gpw-pobierz?gpwl_id=73&gpwlf_id=82 (dostęp: 2.09.2021).
- Kogut J. (2013), *Audit Committee Functioning in Public Interest Entities – Current Status and Future Perspectives*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 302, s. 82-90.
- [KDPF-CG] Komitet Dobrych Praktyk Forum – Corporate Governance (2005), *Dobre praktyki w spółkach publicznych 2005*, https://www.gpw.pl/pub/GPW/files/PDF/dobre_praktyki/dp2005.pdf (dostęp: 30.08.2021).
- Kotarski D. (2017), *Rola komitetu audytu w ocenie funkcjonowania kontroli zarządczej w ministerstwie*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 3(87), s. 177-186.
- Kozubek K. (2014), *Rola komitetu audytu w prawidłowym stosowaniu polityki rachunkowości*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 201, s. 151-159.
- Kudłak R. (2021), *Izomorfizm instytucjonalny i jego rola w rozprzestrzenianiu się formalnych praktyk organizacyjnych*, Wystąpienie podczas zebrania naukowego Wydziału Geografii Społeczno-Ekonomicznej i Gospodarki Przestrzennej Uniwersytetu im. A. Mickiewicza, <https://wgseigp.amu.edu.pl/wiadomosci/aktualnosci-ogolne/izomorfizm-instytucjonalny-i-jego-rola-w-rozprzestrzenianiu-sie-formalnych-praktyk-organizacyjnych.-wystapienie-dra-hab.-roberta-kudlaka,-prof.-uam> (dostęp: 12.09.2021).

- Kulisa B., Sierpińska M. (2017), *Nowa rola komitetów audytu w spółkach zainteresowania publicznego*, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 50(3), s. 131-142.
- Kurek R. (2018), *Rola rad nadzorczych i komitetów audytu w kontekście obowiązków informacyjnych jednostek zainteresowania publicznego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 531, s. 280-288.
- Maruszewska E.W. (2014), *Etyka we współczesnej rachunkowości a wiarygodność informacji w niej tworzonych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- Novikova K. (2013), *Izomorfizm: imitacja jako źródło zmiany instytucjonalnej* [w:] *Funkcjonowanie administracji publicznej – historia i stan obecny*, https://www.academia.edu/10071296/Izomorfizm_imitacja_jako_%C5%BAr%C3%B3d%C5%82o_zmiany_instytucjonalnej_Isomorphism_imitation_as_a_source_for_the_institutional_changes
- OECD (2004), *Zasady nadzoru korporacyjnego OECD*, <https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/34656740.pdf> (dostęp: 5.09.2021).
- Pawlak M., Srokowski Ł. (2014), *Przekraczanie paradygmatów w badaniach nad organizacjami* [w:] *Pomiędzy i wewnątrz. Instytucje i organizacje i ich działania*, red. M. Pawlak, Ł. Srokowski, IPSiR UW, Warszawa, s. 7-32.
- PWC (2011), *Komitety audytu w Polsce w roku 2011. Badanie spółek publicznych notowanych na GPW*, https://www.pwc.pl/pl/publikacje/pwc_komitety_audytu_w_polsce_2011.pdf (dostęp: 10.09.2021).
- Renders A., Gaeremynck A. (2011), *Corporate Governance, Principal-Principal Agency Conflicts, and Firm-Value in European Listed Companies*, „Corporate Governance. An International Review”, Vol. 20(20), s. 125-143, <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-8683.2011.00900.x>.
- Ross S.A. (1973), *The Economic Theory of Agency: The Principal's Problem*, „Decision Making Under Uncertainty”, Vol. 63(2), s. 134-139.
- 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 Uniwersytetu Szczecińskiego”, nr 16, s. 59-70.
- Sawicki K. (2010), *Komisja nadzoru publicznego i komitety audytu nowymi organami zapewnienia jakości zbadanych sprawozdań finansowych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 56(112), s. 185-194.
- Sawicki K. (2012), *Wybrane problem działania komitetu audytu w jednostkach zainteresowania publicznego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, Vol. 66(122), s. 165-177.
- Spoz A. (2018), *Rola i znaczenie komitetu audytu w jednostkach zainteresowania publicznego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 531, s. 419-428.
- Suchman M.C. (1995), *Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches*, „The Academy of Management Review”, Vol. 20(3), s. 571-610, <https://doi.org/10.2307/258788>.

- Szczepankiewicz E.I. (2010), *Komitet audytu nowymi organami zapewnienia wiarygodności sprawozdań finansowych i systemów kontroli wewnętrznej w jednostkach zainteresowania publicznego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 57(113), s. 57-81.
- Tolbert P.S., Zucker L.G. (1994), *Institutional Analyses of Organizations: Legitimate but Not Institutionalized*, „ISSR Working Papers in the Social Sciences”, Vol. 6(5), s. 1-43.
- Ustawa z 11 maja 2017 roku o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, Dz.U. 2017, poz. 1089.
- Ustawa z 7 maja 2009 roku o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym, Dz.U. 2009, Nr 77, poz. 649.
- Ustawa z 18 marca 2008 roku o zmianie ustawy o rachunkowości, Dz.U. 2008, Nr 63, poz. 393.
- Walińska E., Gad J. (2012), *Odpowiedzialność rad nadzorczych ze sprawozdania finansowe – doświadczenia polskich spółek publicznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 66(122), s. 205-215.
- Wieczorek A. (2012), *Komitet audytu i komitet ds. wynagrodzeń w polskich bankach publicznych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne”, nr LXXXV, s. 309-340.
- Wróbel P. (2011), *Koncepcja izomorfizmu instytucjonalnego i jego przejawy w sektorze non-profit w wybranych krajach*, „Ekonomia Społeczna”, nr 2, s. 21-34.

Rozdział 6. Zawartość informacyjna sprawozdania w spółkach publicznych a dobre praktyki

Izabela Emerling⁹

Wprowadzenie

Rachunkowość stanowi uniwersalny i elastyczny system informacyjno-kontrolny, którego zadaniem jest odzwierciedlenie dokonań i potencjału jednostek gospodarczych [Micherda, 2012, s. 13]. Jedną z głównych funkcji, jakie pełni, jest funkcja informacyjna, polegająca na dostarczeniu użytecznych informacji niezbędnych do podejmowania decyzji w zarządzaniu jednostką. Powinny być one dostosowane pod kątem treści, stopnia szczegółowości oraz czasu do potrzeb zarządzania przez organy wewnętrzne. Rachunkowość pełni także ważne źródło informacji dla podmiotów zewnętrznych [Micherda, 2012, s. 14-15].

Informacja jest podstawą działania. Odgrywa ona kluczową rolę w każdym aspekcie życia. Szczególne znaczenie ma ona w przypadku funkcjonowania jednostek gospodarczych w związku z ciągłymi zmianami, jakie zachodzą w ich otoczeniu. Jest jednym z czynników kształtujących wartość przedsiębiorstwa. Literatura przedmiotu podejmuje próby zdefiniowania terminu „informacja”, jednak nie sposób uznać je za wyczerpujące i jednoznaczne. Pozycje literatury specjalistycznej przedstawiają różnorodne podejścia do tej kategorii:

- a) termin „informacja” może być używany jako pojęcie pierwotne, bez definiowania czy interpretowania; zakłada się, że jego znaczenie jest rozumiane intuicyjnie przez wszystkich;
- b) informacja może być definiowana przez przyjęcie pewnych zasad, które są dostosowane do danej dziedziny badawczej, zwykle z przywołaniem innych znanych pojęć;
- c) interpretowanie danego terminu może być dokonane przy pomocy jego cech, funkcji, własności [Stefanowicz, 2010, s. 12].

Przełom XX i XXI w. to okres wzmożonych rozważań naukowych nad istotą informacji. Jest ona uważana za jeden z czynników produkcji potrzebny do utrzymania postępu, od którego zależy sprawne działanie przedsiębiorstwa. Wreszcie zaczyna być dostrzegane niedocenywanie gromadzenia i opracowywania

⁹ Dr Izabela Emerling – Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie.

informacji oraz jej pomijanie jako czynnika tworzącego wartość dodaną dla klienta, dostawcy, pośrednika czy samego przedsiębiorstwa [Kłosiewicz-Górecka, 2015, s. 10].

Istota rachunkowości polega na przedstawieniu wiernego i rzetelnego obrazu przedsiębiorstwa, w tym jego osiągnięć [Kamela-Sowińska, 2014, s. 108]. Według K. Sawickiego, określenie pojęcia, zakresu czy zadań rachunkowości we wcześniejszych fazach rozwoju nauki było zdecydowanie prostsze. Obecnie dochodzi do ciągłego rozszerzania zakresu rachunkowości, zarówno przedmiotowego, jak i podmiotowego. W rachunkowości nieustannie pojawiają się nowe kwestie, takie jak np. kapitał intelektualny, wartości niematerialne, co ostatecznie utrudnia zdefiniowanie kształtu tej nauki [Sawicki, 2013, s. 223].

Warunkiem wykorzystania informacji do pożądanego wpływu na przebieg określonych procesów gospodarczych i zdarzeń jest jej użyteczność dla odbiorcy. Użyteczną informację cechuje przydatność i wierne odzwierciedlenie prezentowanej treści. Informacja jest przydatna, gdy ma realny wpływ na decyzje, które podejmują jej użytkownicy. Powinna posiadać takie cechy, jak: skuteczność, efektywność, korzystność oraz ekonomiczność [Kamela-Sowińska, 2007, s. 133].

Wraz z wejściem Polski na rynki międzynarodowe, globalizacja i rozwój gospodarki wymagają od systemu rachunkowości zmian, razem z którymi zmienia się zawartość raportów podmiotów gospodarczych. Rozwój funkcji informacyjnej i kontrolnej rachunkowości jest kreowany przez propozycje zmian w sprawozdawczości, których celem jest poszerzenie zawartości informacyjnej. Od publikowanych raportów oczekuje się, że poza funkcją informacyjną spełnią one również funkcje kontrolną i powierniczą, tak aby zostało zaprezentowane rozliczenie przedsiębiorstwa z realizowanych zadań, osiągniętych wyników i sposobu tworzenia wartości oraz wpływu, jaki wywiera ono na środowisko, pracowników, społeczeństwo oraz otoczenie, w którym funkcjonuje. Informacje te często nie są dostarczane bezpośrednio przez tradycyjny system rachunkowości [Fijałkowska i in., 2019, s. 13].

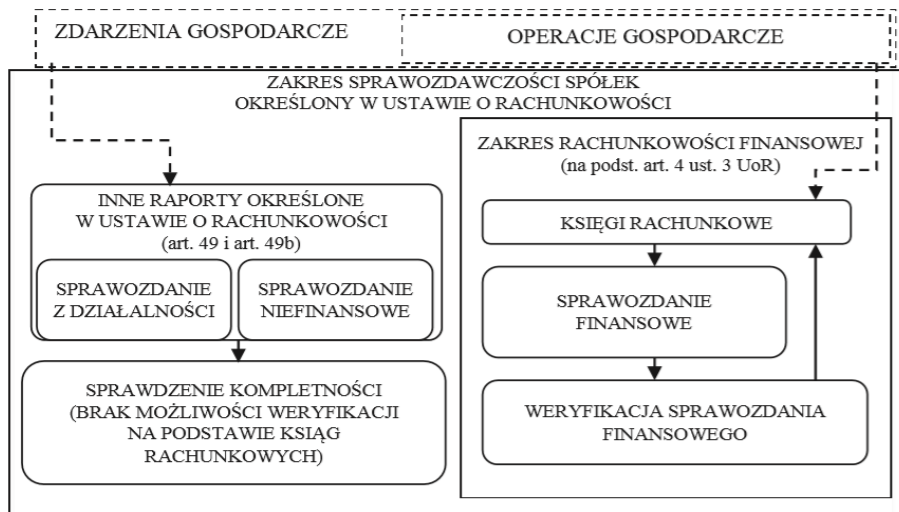
Cel ten miało zrealizować wprowadzenie dobrych praktyk do raportowania spółek.

1. Dobre praktyki jako narzędzie zaspokojenia potrzeb informacyjnych interesariuszy

Odpowiedzią na zapotrzebowanie informacyjne akcjonariuszy była CSR oraz zasady ładu korporacyjnego. Ład korporacyjny (ang. corporate governance) oznacza nadzór korporacyjny nad działalnością spółki. Corporate social responsibility natomiast to społeczna odpowiedzialność biznesu lub odpowiedzialność społeczna korporacji.

Spółeczna odpowiedzialność biznesu (CSR – Corporate Social Responsibility) to w najbardziej ogólnym ujęciu odpowiedzialność jednostki gospodarczej wobec swoich interesariuszy [Wójcik-Jurkiewicz, 2016, s. 142]. Początki idei zwanej społeczną odpowiedzialnością sięgają drugiej połowy XX w. Za twórcę modelu społecznej odpowiedzialności uznawany jest K. Davis, który stawiał zobowiązania społeczne zarządu na równi z celami ekonomicznymi przedsiębiorstwa [Masztalerz, 2014, s. 71]. Koncepcja CSR opiera się na ujawnianiu w coraz szerszym zakresie dodatkowych informacji do sprawozdań finansowych, aby zaspokoić zarówno prawne, etyczne, jak i uznaniowe oczekiwania społeczne wobec przedsiębiorstw [Adamus-Matuszyńska, 2014, s. 108]. Celem CSR jest poszukiwanie czynników wpływających na wzmocnienie jakości relacji jednostki z jej interesariuszami [Adamus-Matuszyńska, 2014, s. 115]. W ciągu ostatnich 50 lat koncepcja CSR przyczyniła się do ewolucji postrzegania gospodarki i biznesu. Silnie postulowane hipotezy Milтона Friedmana, które można podsumować stwierdzeniem „business of business is business”, uległy pewnej aktualizacji i zostały zastąpione koncepcją „shared value” (M. Porter i M. Kramer) [Wójcik-Jurkiewicz, 2016, s. 148]. Zgodnie z zaproponowaną przez M. Portera i M. Kramera definicją, tzw. wartość wspólna to strategia i praktyki operacyjne podnoszące konkurencyjność przedsiębiorstwa przy jednoczesnym polepszaniu warunków bytowych społeczności lokalnych, stanowiących otoczenie prowadzonej działalności gospodarczej [www 1]. Takie postrzeganie informacji i roli rachunkowości przyczynia się do zwiększenia zakresu rachunkowości finansowej.

Poniższy rysunek zestawia prawny zakres rachunkowości finansowej z ustawowym zakresem sprawozdawczości przedsiębiorstw.



Rysunek 1. Prawny zakres rachunkowości finansowej a ustawowy zakres sprawozdawczości spółek

Źródło: Kawacki [2018, s. 200].

Sprawozdanie finansowe wciąż pozostaje głównym źródłem pozyskiwania informacji finansowych do podejmowania decyzji inwestorskich, co jest zgodne z zasadami ładu korporacyjnego. Celem ładu korporacyjnego jest bowiem tworzenie narzędzi wspierających efektywne zarządzanie, skuteczny nadzór, poszanowanie praw akcjonariuszy oraz przejrzystą komunikację spółki z rynkiem. Dobre Praktyki Spółek Notowanych na GPW, jako zbiór zasad ładu korporacyjnego oraz reguł postępowania mających wpływ na kształtowanie relacji spółek giełdowych z ich otoczeniem rynkowym, są ważnym elementem budowania pozycji konkurencyjnej tych spółek i w istotny sposób przyczyniają się do umacniania atrakcyjności polskiego rynku kapitałowego. Zasady Dobrych Praktyk i regulacje z nimi związane obowiązują emitentów akcji dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym GPW. Dobre Praktyki zostały opracowane przez ekspertów wchodzących w skład Komitetu Konsultacyjnego GPW ds. Ładu Korporacyjnego, reprezentujących interesy różnych grup uczestników rynku kapitałowego.

Rada Giełdy Uchwałą Nr 13/1834/2021 z dnia 29 marca 2021 r. przyjęła nowe zasady ładu korporacyjnego dla spółek notowanych na Głównym Rynku GPW – „Dobre Praktyki Spółek Notowanych na GPW 2021” [www 2]. Dobre Praktyki 2021 weszły w życie 1 lipca 2021 r. Stosowanie przez spółki zasad ładu korporacyjnego, zawartych w Dobrych Praktykach, jest dobrowolne, jednak informowanie o ich stosowaniu należy do obowiązków każdej spółki giełdowej, zapisanym w Regulaminie GPW.

Międzynarodowa organizacja Global Reporting Initiative (GRI) podkreśla pięć głównych korzyści płynących z raportowania niefinansowego, a więc i monitorowania danych niefinansowych [www 3]:

1. Budowanie zaufania – przejrzystość dotycząca wyników niefinansowych może przyczynić się do możliwości poszerzonego dialogu z interesariuszami, takimi jak klienci, społeczności czy inwestorzy.
2. Doskonalone procesy i systemy – wewnętrzne procesy zarządzania i podejmowania decyzji mogą zostać zbadane i poprawiane, co może prowadzić do redukcji kosztów.
3. Postęp w realizacji wizji i strategii – analiza mocnych i słabych stron oraz zaangażowanie interesariuszy niezbędne w procesach raportowania zrównoważonego rozwoju mogą prowadzić do rozwoju wizji i strategii.
4. Zmniejszenie kosztów naruszeń – pomiar skuteczności w zakresie zrównoważonego rozwoju może pomóc uniknąć kosztownych naruszeń.
5. Przewaga konkurencyjna – firmy postrzegane jako liderzy i innowatorzy mogą być w silniejszej pozycji przetargowej, jeśli chodzi o pozyskiwanie inwestycji, inicjowanie nowych działań, wejście na nowe rynki i negocjowanie umów [Emerling, 2017, s. 136-142].

W dalszej kolejności organizacje wskazywały na następujące korzyści: ograniczenie nieprawidłowych informacji nt. wyników organizacji, pomoc w udoskonalaniu strategii i wizji, większą lojalność konsumentów, zmniejszenie odpadów w organizacji, poprawę relacji z regulatorem, monitorowanie długoterminowych ryzyk i poprawę zarządzania ryzykami, ograniczenie kosztów, wsparcie w podejmowaniu inicjatyw zmierzających do zwiększenia zyskowności w długim terminie, lepszy dostęp do kapitału i preferencyjne warunki ubezpieczeń.

Zgodnie z oczekiwaniami uczestników rynku w nowych Dobrych Praktykach znalazły się zagadnienia z obszaru ESG, m.in. kwestie ochrony klimatu, zrównoważonego rozwoju, różnorodności w składzie organów spółek i równości wynagrodzeń. Na dobry ład korporacyjny duży wpływ ma sposób traktowania akcjonariuszy, stąd też nowe zasady odnoszące się do sposobu podziału zysku, emisji akcji z wyłączeniem prawa poboru czy też skupu akcji własnych. Dużą uwagę poświęcono jak najlepszemu przygotowaniu walnego zgromadzenia, wskazując termin na przesyłanie przez akcjonariuszy projektów uchwał, a także procesowi zgłaszania kandydatur na członków rad nadzorczych i powoływania ich do składu rady, zgodnie z wymaganiami określonymi przez przepisy prawa w stosunku do członków komitetu audytu, jak i polityką różnorodności przyjętą w wyniku stosowania odpowiedniej zasady Dobrych Praktyk.

W związku z tymi zmianami dotyczącymi zawartości informacyjnej sprawozdania finansowego zmienił się zakres informacji podawanych przez spółki.

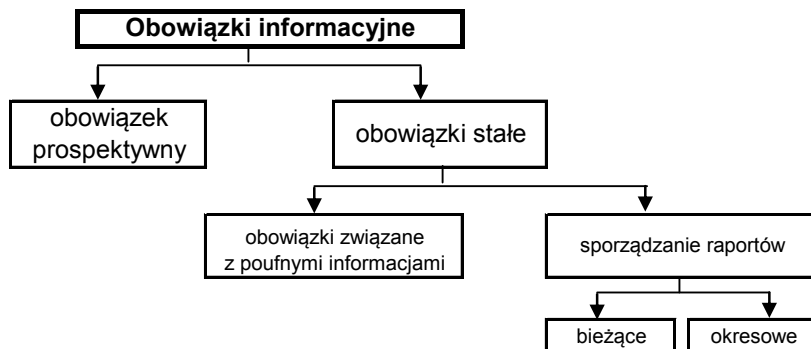
2. Zakres informacji w sprawozdaniu finansowym spółek publicznych

Według treści zawartych w Ustawie o rachunkowości obowiązek sporządzania sprawozdań finansowych mają wszystkie samodzielne jednostki gospodarcze, które swoją działalność opierają na zasadach rozrachunku gospodarczego, w tym także spółki publiczne [Sawicki, red., 1998, s. 273]. Konsekwencją tych zapisów jest wyróżnienie podmiotów, mających obowiązek sporządzenia sprawozdania, którymi są zarówno spółki funkcjonujące jako osoby prawne, jak też jednoosobowe firmy oraz spółki osób fizycznych prowadzących pełną księgowość.

Dodatkowo niektóre ze spółek sporządzających sprawozdania finansowe są zobligowane do podawania ich do publicznej wiadomości. Aspekt ten jest zdeteminowany przez rodzaj jednostek sporządzających sprawozdania ze względu na ich podział na spółki publiczne i niepubliczne. Szczególnie obowiązki informacyjne obowiązują spółki mające status spółek publicznych [Szymański, Kocemba, 2013, s. 45]. Dane te powinny być powszechne, rzetelne i jasne. W kon-

sekwencji obok spółek akcyjnych teoretycznie możliwe jest, aby spółką publiczną była również spółka komandytowo-akcyjna, jednak w praktyce status spółek publicznych uzyskują jedynie spółki akcyjne [Sójka, 2008, s. 56].

Z odrębnych przepisów prawnych wynikają typy obowiązków informacyjnych, jakie ciążyą na spółkach publicznych, które przedstawia rysunek poniżej.



Rysunek 2. Obowiązki informacyjne spółek publicznych

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Sójka [2008, s. 54-55].

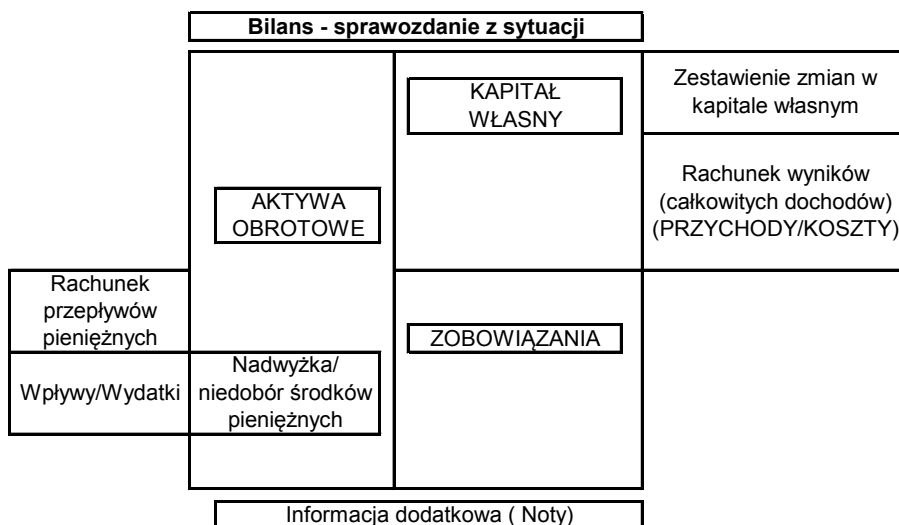
Ogólna charakterystyka obowiązku prospektywnego zakłada, że podmiot zobowiązany jest do sporządzenia odpowiedniego dokumentu informacyjnego charakteryzującego się różnym stopniem szczegółowości, który musi zostać zatwierdzony przez Komisję Nadzoru Finansowego (KNF) oraz musi być on podany do publicznej wiadomości. Dokumentem tym może być prospekt emisyjny lub memorandum informacyjne. Którykolwiek dokument jako narzędzie spełnienia przedmiotowego obowiązku spółka sporządza, musi on przedstawiać aktualną sytuację faktyczną, prawną, finansową oraz biznesową emitenta [Szymański, Kocemba, 2013, s. 48-49]. Oprócz obowiązków prospektywnych, spółki mają także obowiązki stałe.

Obowiązki stałe charakteryzują się koniecznością wykonywania ich przez cały okres uczestnictwa papierów wartościowych emitenta na rynku regulowanym. Informacje te mają znaczący wpływ na wycenę uczestniczących w obrocie giełdowym papierów wartościowych. Dzieli się na dwie podstawowe grupy: na informacje poufne oraz informacje dotyczące bieżącej działalności spółki, w ramach których rozróżnia się informacje okresowe i bieżące.

Ujawnienie informacji o charakterze poufnym nie wymaga jej publikacji w każdym z przypadków. Kryteria klasyfikacyjne informacji poufnych grupujące je na te, które podlegają publikacji, i na te, które tego nie wymagają, są nieostre. Natomiast publikacja informacji bieżących i okresowych podlega kategoryzacji ze względu na występujące zdarzenia. Ustawodawca skatalogował

zdarzenia, które są charakterystyczne dla informacji bieżących i okresowych. Granica pomiędzy informacjami poufnymi a tymi, które dotyczą bieżącej działalności, jest bardzo cienka, wręcz niektóre ze zdarzeń się przenikają. Spółka publiczna nie ma obowiązku publikacji dwóch odrębnych raportów, jednego dotyczącego informacji poufnych, drugiego zgodnie z rozporządzeniem ministra finansów w sprawie informacji bieżących i okresowych. Należy jednak pamiętać o zawarciu informacji poufnej w treści raportu sporządzanego i ogłaszanego według rozporządzenia w zakresie, w którym według oceny zarządu spółki informacja ta ma wpływ na wycenę papierów wartościowych [Szymański, Kocemba, 2013, s. 112-113].

Spółki publiczne w raportach podają więc zarówno informacje finansowe, jak i niefinansowe. Zakres podstawowych danych finansowych przedstawia poniższy rysunek.



Rysunek 3. Składniki raportu spółki publicznej

Źródło: Walińska, Vencel, Gad, Jurewicz [2011, s. 27].

Sprawozdanie z sytuacji finansowej jest uznawane jako najbardziej syntetyczny i jednocześnie podstawowy element rocznego sprawozdania finansowego, informujący o wszelkich istotnych wielkościach finansowych. MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych” nie określa obligatoryjnego, całościowego wzoru bilansu. Polska praktyka upowszechniła postać bilansu w formie dwustronnej, MSSF natomiast pozwala sporządzić bilans jednostronny pod warunkiem wyróżnienia oddzielnych grup aktywów i zobowiązań.

MSR 1 wymaga wyodrębnienia jako minimum następujących pozycji:

- Rzeczowych aktywów trwałych,
- Nieruchomości inwestycyjnych,

- Aktywów niematerialnych,
- Aktywów finansowych,
- Inwestycji ujmowanych metodą praw własności,
- Aktywów biologicznych,
- Zapasów,
- Należności z tytułu dostaw i usług oraz pozostałych należności,
- Środków pieniężnych i ich ekwiwalentów,
- Zobowiązań z tytułu dostaw i usług oraz pozostałych zobowiązań,
- Rezerw,
- Zobowiązań finansowych,
- Zobowiązań i aktywów z tytułu bieżącego podatku dochodowego, zgodnie z wymogami MSR 12 „Podatek dochodowy”,
- Zobowiązań i aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, zgodnie z wymogami MSR 12 „Podatek dochodowy”,
- Wyemitowanego kapitału podstawowego i kapitałów zapasowych,
- Aktywów wchodzących w skład grup do zbycia, zaklasyfikowanych jako przeznaczone do sprzedaży, zgodnie z MSSF 5.

W zależności od charakteru prowadzonej działalności, należy dokonać podziału aktywów i zobowiązań na długo- i krótkoterminowe. W przypadku braku takiego podziału jednostka prezentuje aktywa według kryterium wzrastającej płynności, a zobowiązania według rosnącego stopnia wymagalności.

Kolejnym elementem sprawozdania finansowego jest sprawozdanie z całkowitych dochodów.

Podobnie jak w odniesieniu do bilansu, MSR 1 nie przedstawia określonego wzoru układu rachunku zysków i strat. Podaje on natomiast minimalny zakres informacji, które należy w nim przedstawić i klasyfikuje je następująco:

- Przychody,
- Koszty finansowe,
- Udział w zyskach i stratach jednostek stowarzyszonych i wspólnych przedsięwzięć ujmowanych metodą praw własności,
- Obciążenia z tytułu podatku dochodowego,
- Zysk lub strata po opodatkowaniu,
- Wynik po opodatkowaniu z działalności zaniechanej,
- Zysk lub strata za rok finansowy,
- Każdy składnik pozostałych całkowitych dochodów,
- Suma całkowitych dochodów.

Wynik może być ustalany wariantem porównawczym lub kalkulacyjnym. Wybór wariantu kalkulacyjnego przez jednostkę wymaga podania w informacji dodatkowej do sprawozdania (najczęściej w nocie) kosztów w układzie rodzajo-

wym, w tym kwotę amortyzacji (w odniesieniu do aktywów niematerialnych i rzeczowych aktywów trwałych), wynagrodzeń i świadczeń na rzecz pracowników. Ponadto wymagane jest podanie w rachunku zysków i strat lub w zestawieniu zmian w kapitale własnym, bądź w nocie do sprawozdania wartości dywidendy przyznanej akcjonariuszom oraz kwoty dywidendy przypadającej na jedną akcję.

Wszystkie dochody i koszty są przyporządkowane do normalnej działalności, tzw. działalności statutowej, w ramach której wyodrębnia się działalność kontynuowaną, oraz działalności zaniechanej. Jednostka ma obowiązek ujawnić informacje, które umożliwią użytkownikom sprawozdania ocenę finansowych skutków działalności zaniechanej oraz zbycia aktywów trwałych.

Sprawozdanie z całkowitych dochodów powinno również zawierać ujawnienie o podziale zysku lub pokryciu straty. Wynik za dany okres oraz sumę całkowitych dochodów należy przyporządkować do udziałów niedających kontroli i udziałów jednostki dominującej.

Kolejnym elementem sprawozdania finansowego jest zestawienie zmian w kapitale własnym.

MSR 1 wymaga prezentacji odrębnego elementu sprawozdania finansowego, mianowicie zestawienia zmian w kapitale własnym, który ma zawierać pozycję wyniku finansowego netto, szczegółowe pozycje kosztów i przychodów ujmowanych bezpośrednio w kapitale własnym, a dla każdego składnika kapitału własnego wpływ zmian zasad rachunkowości. Dodatkowo jednostka pokazuje kwoty transakcji z właścicielami, saldo zysków zatrzymanych (zakumulowany niepodzielony zysk z lat ubiegłych) na początek i koniec okresu sprawozdawczego oraz ich zmiany w tym okresie, a także uzgodnienie wartości bilansowej każdej kategorii wniesionego kapitału na początek i koniec okresu oraz ich zmian. Zmiany w kapitale własnym jednostki na początek i koniec okresu sprawozdawczego odzwierciedlają zmiany aktywów netto w tym okresie (odpowiednio spadek lub wzrost) po wyeliminowaniu skutków transakcji z właścicielami. Celem tego zestawienia jest zatem ukazanie związków pomiędzy zmianami kapitału własnego a zmianami aktywów oraz przychodów i kosztów jednostki.

Forma prezentacji i wzorcowy układ pozycji w tym zestawieniu nie został określony w MSR. Przyjęto dwa warianty prezentacji zestawienia zmian w kapitale własnym, gdzie jeden uwzględnia wariant pełny zawierający wszystkie pozycje wymagane przez MSR 1, natomiast drugi to wariant ograniczony ujmujący wynik finansowy netto, pozycje przychodów i koszty oraz wpływ na składniki kapitału własnego zmian zasad rachunkowości.

Kolejnym elementem sprawozdania przedstawianym przez spółki publiczne jest rachunek przepływów pieniężnych. MSR 7 „Rachunek przepływów pieniężnych” określa, iż jednostka powinna sporządzać rachunek przepływów pienięż-

nych celem przekazania użytecznych informacji o przepływach środków pieniężnych. Informacje te mogą być podstawą oceny zdolności jednostki gospodarczej do generowania w przyszłości środków pieniężnych, a także jej płynności i wypłacalności.

Przepływy pieniężne definiuje się jako wpływy lub wydatki środków pieniężnych oraz ich ekwiwalentów (gotówka w kasie, depozyty płatne na żądanie, krótkoterminowe inwestycje) i prezentuje się je w podziale na segmenty: działalności operacyjnej, inwestycyjnej i finansowej.

Bardzo istotnym elementem jest również informacja dodatkowa. Informacje dodatkowe (noty) stanowią integralną część sprawozdań finansowych. Informacje dodatkowe powinny prezentować założenia, na podstawie których sporządzono sprawozdanie finansowe oraz indywidualne polityki rachunkowości, a także ujawniać informacje wymagane przez MSR/MSSF, nieujęte bezpośrednio w sprawozdaniach finansowych, oraz dostarczać informacji, które są konieczne dla zrozumienia sprawozdania.

Oprócz tych informacji, jednostki są zobligowane do prezentacji informacji niefinansowych. W Polsce, zgodnie z art. 49, ust. 1 Ustawy o rachunkowości, istnieje obowiązek dołączania do sprawozdania finansowego tzw. sprawozdania z działalności zarządu. Sprawozdanie to, zwane inaczej raportem na granicy rachunkowości, stanowi miejsce, w którym zawarta jest większość danych niefinansowych charakteryzujących podmiot gospodarczy. Rolą tychże informacji jest uzupełnienie i wyjaśnienie finansowych składników informacji ujawnianych w raportach rocznych spółek [Krasodomska, 2014, s. 113]. Sprawozdanie z działalności zarządu stanowi obowiązkowy element sprawozdawczości finansowej spółek kapitałowych, spółek komandytowo-akcyjnych, towarzystw ubezpieczeń wzajemnych, towarzystw reasekuracji wzajemnej, spółdzielni, a także przedsiębiorstw państwowych. Raport zarządu, sporządzany przez kierownika jednostki, jest w pewnym sensie uzupełnieniem sprawozdania finansowego. Ponadto, jeśli sprawozdanie finansowe danej jednostki podlega obowiązkowemu badaniu przez biegłego rewidenta, to badaniu podlega także sprawozdanie z działalności. W myśl ustawy, w skład raportu powinny wchodzić wszelkie istotne informacje potrzebne przy ocenie sytuacji finansowej i majątkowej jednostki, m.in. ocena efektów działalności jednostki oraz opis zagrożeń i określenie czynników ryzyka. Co więcej, sprawozdanie z działalności powinno zawierać wskaźniki finansowe i niefinansowe, o ile są istotne, a także dodatkowe objaśnienia co do kwot zaprezentowanych w sprawozdaniu finansowym. Sama Ustawa o rachunkowości nie zawiera wzoru tego sprawozdania, a jedynie otwarty katalog informacji, które powinny być w nim zawarte [www 4]. Zgodnie z art. 49 Ustawy o rachunkowości są to w szczególności:

- informacje o zdarzeniach, które istotnie wpływają na działalność jednostki, występujące w danym roku obrotowym lub po jego zakończeniu, ale przed dniem zatwierdzenia sprawozdania finansowego,
- informacje o przewidywanym rozwoju podmiotu gospodarczego,
- informacje na temat ważniejszych osiągnięć w dziedzinie badań i rozwoju,
- dane o bieżącej i przewidywanej sytuacji finansowej,
- informacje o udziałach własnych łącznie ze wskazaniem przyczyny ich nabycia w ciągu danego roku obrotowego, liczby i wartości tych oraz zbytych udziałów, a także podaniem części kapitału podstawowego, którą te udziały reprezentują,
- informacje o posiadanych przez jednostkę oddziałach (zakładach),
- informacje o instrumentach finansowych od strony ryzyka, na które jednostka jest narażona (ryzyko zmiany cen, kredytowe, istotnych zakłóceń w przepływie środków pieniężnych oraz ryzyko utraty płynności), a także przyjętych w jednostce celów i metod zarządzania ryzykiem finansowym, wspólnie z metodami zabezpieczenia istotnych rodzajów planowanych transakcji, dla których stosowana jest rachunkowość zabezpieczeń.

Decyzję, które informacje są istotne przy ocenie kondycji przedsiębiorstwa, pozostawiono jednostce. Dowolna jest również forma prezentacji: opisowa, tabelaryczna czy też graficzna. Jednostki muszą jednak zwrócić uwagę na fakt, że nadmiar informacji może zaciemnić obraz sytuacji finansowej i majątkowej jednostki [www 4].

Nowe zasady wymagają od większych spółek na terenie Unii Europejskiej ujawniania corocznie informacji niefinansowych w kwestiach środowiska, spraw społecznych i pracowniczych, respektowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji [Krzysztofek, 2016, s. 338].

Zgodnie z §70 Rozporządzenia Ministra Finansów, oświadczenie o stosowanych zasadach ładu korporacyjnego powinno zawierać informacje o polityce różnorodności, a więc „opis polityki różnorodności stosowanej do organów administrujących, zarządzających i nadzorujących emitenta w odniesieniu w szczególności do wieku, płci lub wykształcenia i doświadczenia zawodowego, celów tej polityki różnorodności, sposobu jej realizacji oraz skutków w danym okresie sprawozdawczym, a w przypadku gdy emitent nie stosuje takiej polityki – wyjaśnienie takiej decyzji”¹⁰. Wymóg ten odnosi się do okresów rozpoczynających się po 31 grudnia 2016 roku [www 5].

¹⁰ Rozporządzenie Ministra Finansów z 25.05.2016 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim, Dz. U. z 2016 r. poz. 860, §70.

W przypadku raportowania danych niefinansowych jako wyodrębnionej części sprawozdania z działalności (które stanowi część raportu rocznego spółki) mamy do czynienia z tzw. oświadczeniem na temat informacji niefinansowych [www 6]. Tabela 1 porządkuje i porównuje zakres ujawnień zawartych w sprawozdaniu z działalności i oświadczeniu na temat informacji niefinansowych na podstawie zapisów zawartych w Ustawie o rachunkowości.

Tabela 1. Ujawnienia informacji w sprawozdaniu z działalności i oświadczeniu na temat informacji niefinansowych

Informacje zawarte w sprawozdaniu z działalności	Informacje zawarte w oświadczeniu na temat informacji niefinansowych
<ul style="list-style-type: none"> – zdarzenia znacząco wpływające na działalność jednostki w roku obrotowym i po jego zakończeniu, do dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego, – przewidywany rozwój jednostki, – ważniejsze osiągnięcia w dziedzinie badań i rozwoju, – aktualna i przewidywana sytuacja finansowa, – udziały własne, – oddziały posiadane przez jednostkę, – instrumenty finansowe 	<ul style="list-style-type: none"> – zwięzły opis modelu biznesowego jednostki, – kluczowe, niefinansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki, – opis polityk stosowanych przez jednostkę w odniesieniu do zagadnień społecznych, pracowniczych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji oraz opis rezultatów stosowanych polityk, – opis procedur należytej staranności, – opis istotnych ryzyk związanych z działalnością podmiotu

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Błażyńska [2018, s. 13].

Z analizy powyższych ujawnień wynika duża swoboda w raportowaniu informacji niefinansowych. Podmioty raportujące dane niefinansowe w formie oświadczeń na temat informacji niefinansowych podlegają obowiązkowi ich ujawnienia w terminie 15 dni od dnia zatwierdzenia swego rocznego sprawozdania finansowego, a przy sporządzaniu odrębnego sprawozdania, opcjonalnie łącznie ze sprawozdaniem z działalności, podlegającego publikacji na stronie internetowej jednostki gospodarczej, w terminie do 6 miesięcy od dnia bilansowego, biegły rewident potwierdza sporządzenie tego oświadczenia lub odrębnego sprawozdania [Rubik, 2018, s. 212]. W sytuacji raportowania niefinansowego w postaci osobnego dokumentu, brak jest prawnie uregulowanego nazewnictwa takiego raportu.

Podsumowanie

Z okresu na okres rośnie znaczenie informacji finansowych i niefinansowych przekazywanych przez jednostki gospodarcze. Zwłaszcza w ostatnich latach raportowanie informacji niefinansowych zyskuje na znaczeniu. Transpa-

rentna prezentacja danych o charakterze niefinansowym sprawia, iż podmioty gospodarcze stają się bardziej wiarygodne w oczach interesariuszy, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych. Można wnioskować, że jedynie łączna prezentacja danych finansowych z niefinansowymi pozwala uzyskać kompleksowy obraz dokonań przedsiębiorstwa w sferach ekonomicznej, środowiskowej i społecznej, dlatego tak dużo uwagi poświęca się roli informacji przekazywanej przez spółki publiczne.

W najbliższej przyszłości przewiduje się wzrost znaczenia raportów zintegrowanych, scalających informacje finansowe z niefinansowymi. Rozwój tematyki związanej z raportowaniem przyczyni się do tego, że w kolejnych latach ujednolicone raportowanie zintegrowane będzie w stanie dostarczyć porównywalnych informacji, a co za tym idzie umożliwi interesariuszom dokonanie obiektywnej analizy porównawczej podmiotów gospodarczych, a także prawidłową ocenę podejmowanych przez nich działań.

Literatura

- Adamus-Matuszyńska A. (2014), *Strategia społecznej odpowiedzialności a praktyka public relations*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 185, s. 106-117.
- Błażyńska J. (2018), *Standaryzacja raportowania niefinansowego*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, nr 169, s. 9-18.
- Emerling I. (2017), *Znaczenie danych niefinansowych dla odbiorców sprawozdania finansowego*, „Studia i Materiały. Wydział Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego”, nr 1, cz. 2, s. 136-142.
- Fijałkowska J., Krasodomska J., Macuda M., Mućko P. (2019), *Sprawozdawczość niefinansowa. Regulacja i standaryzacja raportowania niefinansowego przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Kamela-Sowińska A. (2007), *Rachunkowość na zakręcie [w:] Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, red. T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Kamela-Sowińska A. (2014), *Od rachunkowości do opisu gospodarczego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 77, nr 133, s. 107-115.
- Kawacki M. (2018), *Sprawozdanie niefinansowe jako nowy raport na granicy rachunkowości*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Współczesne problemy w nauce, dydaktyce i praktyce rachunkowości”, nr 503, s. 195-206.
- Kłosiewicz-Górecka U. (2015), *Źródła informacji i rodzaje potrzeb informacyjnych przedsiębiorstwa oraz przydatność informacji w zarządzaniu firmą*, „Marketing i Rynek”, nr 4/2015, s. 9-15.
- Krasodomska J. (2014), *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.

- Krzysztofek A. (2016), *Dyrektywa 2014/95/UE oraz wynikające z niej zmiany*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 450, s. 334-346.
- Masztalerz M. (2014), *Wartość dla interesariuszy w zrównoważonym przedsiębiorstwie*, „Studia Oeconomica Posnaniensia”, vol. 2, nr 8(269), s. 66-77.
- Micherda B. (2012), *Funkcje i struktura współczesnej rachunkowości* [w:] *Podstawy rachunkowości. Aspekty praktyczne i teoretyczne*, red. B. Micherda, PWN, Warszawa.
- Raportowanie niefinansowe. Poradnik dla początkujących. Wydanie drugie poprawione, (2017), http://odpowiedzialnybiznes.pl/wp-content/uploads/2017/10/Raportowanie-Niefinansowe_Poradnik-dla-raportuj%C4%85cych.pdf (dostęp: 12.10.2021).
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 25.05.2016 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim, Dz. U. z 2016 r. poz. 860, §70 .
- Rubik J. (2018), *Raportowanie niefinansowe spółek Respect Index po zmianach*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 369, s. 209-220.
- Sawicki K., red. (1998), *Podstawy rachunkowości*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Sawicki K. (2013), *Zakres rachunkowości jako nauki*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 71(127), s. 211-226.
- Sójka T. (2008), *Obowiązki informacyjne spółek publicznych i odpowiedzialność cywilna za ich naruszenie*, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa.
- Stefanowicz B. (2010), *Koncepcja pojęcia informacji*, „Wiadomości Statystyczne”, Vol. 55, s. 12-22.
- Szymański R., Kocemba K. (2013), *Obowiązki informacyjne spółek publicznych*, LexisNexis Polska, Warszawa.
- Walińska E., Vencel A., Gad J., Jurewicz A. (2011), *Sprawozdanie finansowe wg MSSF*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Wójcik-Jurkiewicz M. (2016), *Idea społecznie odpowiedzialnego biznesu a kształtowanie wyniku finansowego spółki*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 253, s. 140-150.

Źródła internetowe

- [www 1] <http://odpowiedzialnybiznes.pl/artykuly/tworzenie-wartosci-wspolnej-przyszlosc-odpowiedzialnosci-biznesu/> (dostęp: 10.01.2020).
- [www 2] <https://www.gpw.pl/dobre-praktyki2021> (dostęp: 7.10.2021).
- [www 3] Raportowanie niefinansowe. Poradnik dla początkujących. Wydanie drugie poprawione (2017), http://odpowiedzialnybiznes.pl/wp-content/uploads/2017/10/Raportowanie-Niefinansowe_Poradnik-dla-raportuj%C4%85cych.pdf (dostęp: 12.10.2021).

- [www 4] <https://mojafirma.infor.pl/biznes-finanse/210790,Kto-sporzadza-sprawozdanie-z-dzialalnosci-i-jakie-informacje-nalezy-w-nim-zamiescic.html> (dostęp: 15.02.2020).
- [www 5] <http://odpowiedzialnybiznes.pl/karta-roznorodnosci/aktualnosci-karta/nowe-obowiazki-prawne-zwiazane-ujawnianiem-informacji-niefinansowych-polityki-dotyczacej-roznorodnosci-analiza-tematyczna-fob/> (dostęp: 26.10.2021).
- [www 6] <https://www.sii.org.pl/11922/aktualnosci/felietony/dane-niefinansowe-czyli-nowe-obowiazki-spolek-gieldowych.html> (dostęp: 5.10.2021).

Rozdział 7. Raportowanie narzędziem corporate governance

Magdalena Wójcik-Jurkiewicz¹¹

Wprowadzenie

Podstawowym narzędziem ujawniania informacji niefinansowych, w tym również z obszaru corporate governance, jest ich raportowanie przez jednostki i ma ono kluczowe znaczenie dla zapewnienia odpowiedniej jakości komunikacji przedsiębiorstwa z interesariuszami. Wymagana jest zatem ogromna dbałość o należytą realizację obowiązków związanych z publikowaniem raportów dotyczących działalności spółek, w szczególności giełdowych, które korzystają z różnych narzędzi raportowania w celu przekazania zainteresowanym stronom swoich danych finansowych i niefinansowych. Oprócz zatem danych stricte finansowych, spółki powinny dostarczać również wachlarz informacji na temat swoich planów, możliwości czy zagrożeń. Dlatego raportowanie corporate governance nie ogranicza się tylko do raportów finansowych, ale zawiera szeroki zakres dodatkowych treści, które należy ujawnić, aby zapewnić wszystkim zainteresowanym stronom niezbędne informacje do zarządzania podmiotami [Marcinkowska, 2010; Roszkowska, 2011; Stefańska, 2014; Hąbek, 2015; Walińska, Gad, 2017; Bek-Gaik, Surowiec, 2020; Berniak-Woźny, Wójcik-Jurkiewicz, 2022].

Raportowanie niefinansowe jest postrzegane przez wielu autorów opracowań jako interesujący obszar do prowadzenia badań naukowych, chociażby ze względu na fakt, że pod tym określeniem kryje się co najmniej kilka innych nazw, takich jak: raportowanie pozafinansowe, sprawozdawczość niefinansowa, raportowanie społeczne, raportowanie środowiskowe, raportowanie w zakresie CSR, raportowanie ESG, a obecnie już nawet raportowanie w zakresie zrównoważonego rozwoju [Paliwoda-Matiolańska, 2009; Herbuś, Ślusarczyk, 2012; Hąbek, 2015; Śniezek, 2016; Rojek-Nowosielska, 2017; Walińska, Gad, 2017; Berniak-Woźny, Sroka, Wójcik-Jurkiewicz, 2018; Sadowska, 2018; Michalczuk, Konarzewska, 2019; Sikacz, 2019; Ignatowski, Sadowska, Wójcik-Jurkiewicz, 2016; Wójcik-Jurkiewicz, 2016; Wójcik-Jurkiewicz, 2020; Wójcik-Jurkiewicz, 2022].

Zmiany te wynikają z nowych uwarunkowań treści procesów ekonomicznych oraz ewolucyjnych przeobrażeń w obszarze przedmiotowego zainteresowania interesariuszy, jak również zmian w międzynarodowych przepisach prawa [Aluchna, 2014; Adamska, Mesjasz, Urbanek, 2016; Aluchna, Koładkiewicz, 2018].

¹¹ Dr Magdalena Wójcik-Jurkiewicz – Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie.

W Unii Europejskiej wprowadzono wiele regulacji w zakresie ujawniania przez spółki informacji dotyczących ładu korporacyjnego. Spółki giełdowe w ramach swoich raportów rocznych prezentują informacje o ładzie korporacyjnym już nie tylko w oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego, ale również w sprawozdaniu na temat informacji niefinansowych [Sikacz, 2019; Błażyńska, 2020], stąd inspiracja do prezentacji tego obszaru.

Głównym celem rozdziału jest próba udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy nowe obowiązki i wytyczne w zakresie raportowania będą stanowić wyzwanie dla zarządzających spółkami giełdowymi z perspektywy corporate governance?

Struktura dalszej części rozdziału jest następująca: najpierw zostanie przedstawiona zmiana podejścia do raportowania (podrozdział 1), następnie standardy, wytyczne i zalecenia stosowane przez spółki (podrozdział 2), odpowiedzialność osób zarządzających w świetle corporate governance (podrozdział 3), CSRD, czyli projekt nowego obowiązku raportowania (podrozdział 4). Natomiast wnioski końcowe, rekomendacje oraz kierunki dalszych badań zostały zaprezentowane w podsumowaniu.

1. Zmiana podejścia do raportowania

Znaczenie koncepcji CSR w ostatnich latach szczególnie wzrosło, co przyczyniło się do powstawania nowych wyzwań i oczekiwań wobec rachunkowości, a przede wszystkim w odniesieniu do regulacji prawnych z tego zakresu i możliwości jej raportowania. Zmiana w podejściu do raportowania i zwiększanie odpowiedzialności przedsiębiorstwa za skutki jego działania także w obszarach pozafinansowych przyjmują praktyczną postać działań regulacyjnych i standaryzacyjnych. Dotychczas funkcjonujące standardy raportowania środowiskowego i społecznego były formułowane przez organizacje branżowe i instytucje pozarządowe oraz wdrażane przez przedsiębiorstwa na zasadzie dobrowolności w drodze samoregulacji. W ostatnich latach zasady te zostały sformalizowane w drodze działań legislacyjnych i przyjęły postać Dyrektywy 2014/95/UE (NFRD – *Non-financial Reporting Directive*), która wprowadziła od 2017 r. dla określonych grup przedsiębiorstw, zwanych jednostkami zaufania publicznego (*Public Interest Entities*), obowiązek raportowania danych pozafinansowych, stając się jednocześnie krokiem milowym w kierunku transparentności informacji społecznych, środowiskowych, jak również z obszaru corporate governance dostosowanych do potrzeb informacyjnych interesariuszy.

Dyrektywa jest sygnałem dla jednostek zainteresowania publicznego, w tym spółek notowanych na giełdach, że powinny zwrócić szczególną uwagę na swoją transparentność, ale też zarządzanie ryzykiem oraz rzetelne przedsta-

wienie swojego podejścia przede wszystkim do kwestii społecznych, pracowniczych, środowiskowych, a w głównej mierze w obszarze corporate governance oraz ich spójności i porównywalności [Kamela-Sowińska, 2015; Krzysztofek, 2016]. Dyrektywa ma charakter dwutorowy, tzn. oprócz ujawniania rozszerzonych informacji niefinansowych (w tym o politykach w określonych obszarach), wymaga także ujawniania informacji dotyczących polityki różnorodności.

W Polsce ustalenia Dyrektywy wprowadzono nowelizacją Ustawy o rachunkowości z dnia 15 grudnia 2016 r. (Dz. U. z 2017 r., poz. 61). Nowe regulacje miały zastosowanie po raz pierwszy do sprawozdań za rok obrotowy rozpoczynający się od 1 stycznia 2017 r., a związane były z koniecznością zaimplementowania zapisów ww. Dyrektywy. W zapisach ustawy został dodany artykuł 49b, traktujący o konieczności prezentowania minimalnego zakresu ujawnień, obejmującego m.in. [Ustawa o rachunkowości, 2017, art. 49b; Wójcik-Jurkiewicz, 2022, s. 131-132]:

- opis modelu biznesowego jednostki,
- kluczowe niefinansowe wskaźniki efektywności związane z działalnością jednostki,
- opis polityk stosowanych przez jednostkę w odniesieniu do zagadnień społecznych, pracowniczych, środowiska naturalnego, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji i łapownictwu, a także opis rezultatów stosowania tych polityk,
- opis procedur należytej staranności – jeżeli jednostka je stosuje w ramach powyższych polityk,
- opis istotnych ryzyk związanych z działalnością jednostki, mogących wywierać niekorzystny wpływ na zagadnienia, w tym ryzyk związanych z produktami jednostki lub jej relacjami z otoczeniem zewnętrznym, w tym z kontrahentami, a także opis zarządzania tymi ryzykami.

Każda ze spółek giełdowych, sporządzając swoje raporty, dotyczące obszarów niefinansowych, w tym również corporate governance, może zastosować wybrane przez siebie normy czy też standardy. Nie zabrania się przy tym wspomagania się własnymi, opracowanymi wewnątrz przez spółki normami, jednak wymaga to poinformowania o swoim wyborze. Należy jednak mieć świadomość, że wachlarz tych wytycznych i regulacji jest bardzo bogaty.

2. Stosowane standardy, wytyczne i zalecenia przez spółki publiczne

Znaczenie społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstw oraz koncepcji zrównoważonego rozwoju, a w konsekwencji konieczności raportowania informacji o działaniach podmiotu w obszarach niefinansowych powoduje, że kolejne

instytucje opracowują (tworzą) nowe standardy. Na uwagę zasługuje nowy polski standard – Standard Informacji Niefinansowej (SIN – tabela 1). Odpowiednie regulacje i zalecenia dotyczą tych elementów raportów, które mają stanowić kontekst i uzupełnienie sprawozdania finansowego. Powstało wiele regulacji, zaleceń, dobrych praktyk, które wspomagają proces raportowania w tym obszarze, przykładem może być inicjatywa GRI (Global Reporting Initiative). GRI stworzyła ogólnodostępne wytyczne (zasady, wskaźniki), które mogą być stosowane przez jednostki w celu zmierzenia swoich ekonomicznych, społecznych i środowiskowych działań [Zapłata, Kaźmierczak, 2011, s. 174], jak również z obszaru corporate governance. Dlatego w zakresie sporządzania raportów niefinansowych panuje dowolność w wyborze sposobu prezentacji danych, a GRI podjęła się próby ich ujednoczenia, co prezentuje tabela 1. Celem tworzenia takich ram jest zapewnienie porównywalności danych oraz ich transparentność.

W tabeli 1 zostały zaprezentowane wytyczne z zakresu raportowania niefinansowego, do których zalicza się najczęściej stosowane w praktyce gospodarczej normy, wytyczne lub zalecenia, ze wskazaniem na główne obszary tych działań.

Tabela 1. Wykaz wytycznych stosowanych w raportowaniu

Nazwa standardu	Kategoria	Rok powstania	Zasięg	Kto określił standard
EMAS	Standardy zarządzania środowiskiem	1993/1995	regionalny-europejski	Parlament i Rada UE
UN Global Compact	Kodeks	2000	międzynarodowy	Inicjatywa Sekretarza Generalnego Kofi Annana
ONZ „Ochrona, poszanowanie i naprawa”	Wytyczne	2011	międzynarodowy	Rada Praw Człowieka ONZ
OECD	Kodeks	1976	międzynarodowy	Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
ISO 26000	Norma	2010	międzynarodowy	Międzynarodowy Komitet Normalizacyjny ISO
Trójstronna deklaracja MOP	Kodeks	1977	międzynarodowy	Rada Administracyjna MOP
GRI	Wskaźnik raportowania	2000	międzynarodowy	Global Reporting Initiative
GRI Standards/ GRI G4	Wskaźnik raportowania	2015	międzynarodowy	Global Reporting Initiative
SIN (Standard Informacji Niefinansowych)	Standard środowiskowy	2017	regionalny-europejski	Fundacja Standardów Raportowania

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Gasparski i in. [2011]; Samelak [2013]; Dyląg, Puchalska [2014]; Ignatowski, Wójcik-Jurkiewicz [2016]; Wójcik-Jurkiewicz [2017]; Wójcik-Jurkiewicz, Emerling (red.) [2019]; Ignatowski, Sadowska, Wójcik-Jurkiewicz [2020]; Wójcik-Jurkiewicz [2022].

Warto przybliżyć kwestie tworzenia raportów niefinansowych według różnych wytycznych, kształtujących standardy raportowania informacji niefinansowych [Krasodomska, 2014; Szadziwska, Spigarska, Majerowska, 2018; Śnieżek, Krasodomska, Szadziwska, 2018; Fijałkowska i in., 2019; Piłacik, 2019; Ignatowski, Sadowska, Wójcik-Jurkiewicz, 2020]. Według danych międzynarodowej bazy GRI od początku, czyli od 1999 r., od kiedy istnieje rejestr raportów, pierwsza polska spółka zgłosiła swój raport w 2004 r. i była to British American Tobacco Poland. Dlatego podejmując decyzje o ujawnianiu dodatkowych informacji, managerowie napotykają niebezpieczeństwo spadku ich przewagi konkurencyjnej w negocjowaniu kontraktów z dostawcami, klientami i pracownikami. Jednak przykłady wielu firm skandynawskich dowodzą, że takie praktyki nie naruszają w sposób widoczny konkurencyjności tych firm na rynku z powodu dobrowolnego ujawniania tajemnic handlowych. To, co może zagrażać jednej spółce, nie jest istotne dla innej, dlatego każda taka decyzja musi koniecznie być podjęta przez zarządzających spółki, a tym samym stanowić dla nich obowiązek [Fazlagic, 2005; Wójcik-Jurkiewicz, 2011].

3. Odpowiedzialność osób zarządzających w świetle corporate governance

Gospodarka światowa i jej globalizacja, przenoszenie działalności poza granice jednego kraju, powstawanie coraz bardziej złożonych podmiotów gospodarczych sprawia, że pomimo coraz większej ilości uregulowań prawnych w zakresie funkcjonowania przedsiębiorstw nie udało się zapobiec wielu skandalom finansowym¹². Jednym z rozwiązań mającym zapewnić lepsze funkcjonowanie podmiotów gospodarczych ma być efektywny corporate governance. Jednocześnie różnica w rozwoju rynków finansowych w poszczególnych krajach, koncentracja własności, aktywność rynku fuzji i przejęć oraz cała gama uwarunkowań politycznych i historycznych sprawiają, że wykształciły się zróżnicowane modele i systemy corporate governance [Roszkowska, 2011; Aluchna, 2014; Adamska, Mesjasz, Urbanek, 2016; Aluchna, Koładkiewicz, 2018].

Następował stały wzrost liczby i wartości kapitału spółek – emitentów papierów wartościowych, rosły olbrzymie kwoty zaangażowane na całym świecie w akcje i obligacje. Globalny kapitał żąda transparentności procedur i identycznej sprawozdawczości finansowej oraz wyceny inwestycji w każdym zakątku świata, aby optymalnie podejmować świadome decyzje inwestycyjne, nawet w świetle COVID-19 [Karczevska, 2022]. Szczególną uwagę należy zwrócić na

¹² Skandale, takie jak Enron, Worldcom, wskazują na nieprawidłowości w funkcjonowaniu podmiotów gospodarczych.

znaczenie informacji niefinansowej dla członków rady nadzorczej spółki, która w obecnych czasach pełni równie ważną funkcję jak informacja finansowa. Informacje niefinansowe powinny odnosić się do ochrony środowiska, odpowiedzialności społecznej, traktowania pracowników, poszanowania praw człowieka, zwalczania korupcji i różnorodności w zarządach spółek, stąd nawiązanie do odpowiedzialności osób zarządzających w świetle corporate governance.

Rola rady nadzorczej zaczyna nabierać coraz większego znaczenia z uwagi na fakt, że jako wewnętrzny organ kontrolny powinna z wyprzedzeniem wskazywać na zagrożenia dalszego rozwoju spółki, w realizacji tego celu wspomaga ją biegły rewident. W literaturze przedmiotu pojawia się informacja o obowiązku zapoznania się z raportem z badania przez każdego członka organu nadzoru. Rada nadzorcza nie może jednak zaniechać własnego badania, zdając się całkowicie na wyniki badań biegłego rewidenta, chociażby ze względu na fakt, że kontrola wykonywana przez radę nadzorczą powinna dotyczyć również innych sfer działalności i decyzji zarządu [Pfaff, 2007, s. 71].

Ustawa o rachunkowości nakłada na kierownika jednostki rozumianego jako członka organów jednostki¹³, tj. po nowelizacji także na członków rady nadzorczej lub innych organów zarządzających, obowiązek zapewnienia, że sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie z działalności były sporządzane zgodnie z wymogami Ustawy o rachunkowości. Wymienione wyżej osoby będą odpowiadać solidarnie wobec spółki za ewentualnie wyrządzone szkody niewłaściwym działaniem lub brakiem działań w związku ze sporządzanymi przez jednostkę raportami w wyżej wymienionym zakresie.

Dotychczas świadomość odpowiedzialności za rzetelną prezentację danych w raportach spółek nawet wśród części członków zarządu była niedostateczna. Tymczasem na podstawie danych wynikających z raportów nie tylko akcjonariusze podejmują decyzje o zakupie akcji, ale banki udzielają kredytów, zaś kontrahenci często podejmują decyzje o istotnych kontraktach. Tak więc rzetelna sprawozdawczość jest jednym z podstawowych obowiązków jednostek, gwarantującym zaufanie w gospodarce. Natomiast podstawowym obowiązkiem osób odpowiedzialnych za nadzór i zarządzanie jest zagwarantowanie, żeby zasady stosowane przy sporządzaniu księgowości, a przede wszystkim sprawozdania finansowe, były zgodne z ustawą.

¹³ Członek organu jednostki to osoba fizyczna pełniąca funkcję członka zarządu lub innego organu zarządzającego, członka rady nadzorczej lub innego organu nadzorującego, jak również innego organu administrującego jednostki, powołana do pełnienia tej funkcji zgodnie z postanowieniami umowy spółki, statutu lub innymi obowiązującymi jednostkę przepisami prawa. Wprowadzone zmiany do UoR, które dotyczą odpowiedzialności członków organów spółek, a nowością jest wprowadzenie odpowiedzialności członków rad nadzorczych, gdzie za wypełnienie obowiązków nakładanych na jednostki odpowiadają wszyscy członkowie ich organów zarządzających.

Od lat członkowie zarządu i biegli rewidenci zagrożeni są karami w przypadku nieprzestrzegania obowiązujących przepisów. Obie te grupy są odpowiedzialne ustawowo, ale mogą być pod naciskiem, mniejszym lub większym, rad nadzorczych. Członkowie rady, władni zwolnić członków zarządu, mogą próbować wymuszać na nich działalność niezgodną z interesem spółki. W znacznie mniejszym zakresie poprzez wynagrodzenie za zwiększony zakres wykonywanych prac, dodatkowe zlecenia, obietnicę kolejnych lukratywnych kontraktów mają wpływ na biegłych. W przypadku dużego, mocnego, o ustabilizowanej pozycji na rynku podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań, zagrożenie takie jest minimalne, bo nawet największe zlecenia stanowią niewielki ułamek łącznych przychodów.

Trzy najważniejsze etapy związane z dobrowolnym dbaniem o wiarygodność i jakość ujawnianych informacji niefinansowych to:

- 1) proces zbierania, przetwarzania i agregowania danych niefinansowych przez podmiot odpowiedzialny w danej jednostce, a na ich podstawie tworzenie raportu,
- 2) audyt wewnętrzny jest funkcją niezależną od systemu zarządzania i kontroli i nie jest operacyjnie zaangażowany w proces raportowania, w związku z czym audytorom wewnętrznym jest dużo łatwiej dokonać analizy procesu raportowania,
- 3) usługa atestacyjna – może być wykonywana zarówno przez biegłego rewidenta, jak również inne osoby, które specjalizują się w raportowaniu niefinansowym, świadczące usługi doradcze. Warto zaznaczyć, iż odpowiedzialność za wypełnienie wszystkich wymagań Ustawy o rachunkowości spoczywa tylko i wyłącznie na badanej jednostce, a dokładniej na kierowniku jednostki.

Usługa atestacyjna spełniająca te wymagania umożliwi jednostce, korzystającej z audytu, osiągnięcie korzyści płynących z wdrożonej koncepcji CSR w możliwie najszerszym zakresie [Staszek, Zieniuk, 2017]. Zauważana jest potrzeba wprowadzenia jednolitych rozwiązań w zakresie raportowania informacji niefinansowych, gdyż jest ona coraz częściej rekomendowana i uznawana za dobrą praktykę w spółkach publicznych [Śniezek, Piłacik, 2016], głównie z punktu widzenia interesariuszy, co właśnie się dzieje. Kolejny podrozdział jest zapowiedzią nowego standardu raportowania.

4. CSRD – projekt nowego obowiązku raportowania

Dotychczasowe regulacje NFRD (Dyrektywa 2014/95/UE) w sprawie raportowania niefinansowego, które obligowały jednostki zaufania do składania sprawozdania zgodnie z jej przepisami po raz pierwszy w 2018 r. (za rok obrotowy 2017) wraz z raportem na temat informacji niefinansowych zmienia już wkrótce swoją strukturę. Wprowadzane dotychczas dodatkowe wytyczne nie

poprawiły w wystarczającym stopniu jakości informacji ujawnianych przez przedsiębiorstwa na podstawie tej Dyrektywy.

Istnieje bowiem coraz większa rozbieżność między informacjami na temat zrównoważonego rozwoju, które przekazują przedsiębiorstwa, a potrzebami różnych grup interesariuszy, co z kolei utrudnia realizację 17 Celów Zrównoważonego Rozwoju (17 SDG's – The 17 Sustainable Development Goals (SDGs))¹⁴. Z jednej strony oznacza to, że inwestorzy nie są w stanie w wystarczającym stopniu uwzględniać w decyzjach inwestycyjnych ryzyka związanego ze zrównoważonym rozwojem. Z drugiej strony rozbieżność ta oznacza, że inwestorzy nie są w stanie kierować środkami finansowymi do przedsiębiorstw mających zrównoważone modele biznesowe i prowadzących zrównoważoną działalność. To z kolei utrudnia osiągnięcie celów Europejskiego Zielonego Ładu. Rozbieżność ta utrudnia również zainteresowanym stronom obciążanie jednostek odpowiedzialnością za ich wpływ na ludzi i środowisko, co prowadzi do deficytu odpowiedzialności, który może zagrażać efektywnemu funkcjonowaniu społecznej gospodarki rynkowej.

Nowe składniki projektu CSRD w porównaniu z dotychczasowymi wymogami to:

- rozszerzenie zakresu wymogów raportowania na dodatkowe jednostki, w tym wszystkie duże przedsiębiorstwa i spółki notowane na rynku regulowanym (z wyjątkiem notowanych mikroprzedsiębiorstw);
- wymóg atestacji informacji na temat zrównoważonego rozwoju przez niezależne organy, instytucje czy też podmioty;
- bardziej wnikliwe określenie informacji, które spółki powinny przekazywać, oraz zobowiązanie ich do składania raportów zgodnych z obowiązkowymi unijnymi standardami raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju;
- zapewnienie, aby wszystkie informacje były publikowane w sprawozdaniu z działalności (Management Commentary) i ujawniane w formie cyfrowym.

Nowy obowiązek raportowania będzie obejmował wymienione obszary i zmiany, które przyniesie nowa dyrektywa, tzw. CSRD:

- zmieniono zakres podmiotowy wymogów sprawozdawczych, rozszerzając ich zasięg stosowania na wszystkie duże przedsiębiorstwa i wszystkie spółki, których papiery wartościowe są notowane na unijnych rynkach regulowanych, z wyjątkiem mikroprzedsiębiorstw. Aby zmniejszyć obciążenie sprawozdawcze MŚP notowanych na rynku regulowanym, mają one rozpocząć prowadzenie sprawozdawczości zgodnie z niniejszą dyrektywą po upływie trzech lat od rozpoczęcia jej stosowania;
- wyjaśniono w nim zasadę podwójnej istotności, usuwając wszelkie niejasności co do tego, że przedsiębiorstwa powinny przekazywać informacje nie-

¹⁴ Więcej informacji z zakresu 17 SDG's, czyli 17 Celów Zrównoważonego Rozwoju: <https://sdgs.un.org/goals>

zbędne do zrozumienia, w jaki sposób wpływają na nie kwestie związane ze zrównoważonym rozwojem, oraz informacje niezbędne do zrozumienia wpływu przedsiębiorstw na ludzi i środowisko;

- określono w nim bardziej szczegółowo informacje, które przedsiębiorstwa powinny ujawniać. W porównaniu z obowiązującymi przepisami wprowadzono w nim nowe wymogi dla przedsiębiorstw w zakresie udzielania informacji na temat ich strategii, celów, roli zarządu i kierownictwa, głównych niekorzystnych skutków związanych z przedsiębiorstwem i jego łańcuchem wartości, wartości niematerialnych i prawnych oraz sposobu, w jaki przedsiębiorstwa zidentyfikowały zgłaszane informacje;
- określono w nim, że przedsiębiorstwa powinny przekazywać informacje jakościowe i ilościowe, informacje dotyczące przyszłości i przeszłości oraz informacje uwzględniające w stosownych przypadkach perspektywę krótko-, średnio- i długoterminową;
- zobowiązano w nim wszystkie przedsiębiorstwa, które są objęte zakresem stosowania tych przepisów, do składania sprawozdań zgodnie z europejskimi standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju oraz umożliwiono MŚP notowanym na rynku regulowanym składanie sprawozdań zgodnie ze standardami sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju właściwymi dla MŚP;
- zniesiono w nim możliwość zezwolenia przedsiębiorstwom przez państwa członkowskie na przekazywanie wymaganych informacji w odrębnym sprawozdaniu, które nie stanowi części sprawozdania z działalności;
- zobowiązano w nim zwolnione jednostki zależne do publikowania skonsolidowanego sprawozdania z działalności jednostki dominującej składającej sprawozdania na szczeblu grupy oraz do zamieszczania w (indywidualnym) sprawozdaniu z działalności podmiotu prawnego wzmianki o tym, że dana jednostka jest zwolniona z wymogów dyrektywy.

Jednostki podlegające obowiązkowi ujawniania informacji będą zobowiązane do publikowania szczegółowych informacji w obszarach: środowiskowym, społecznym oraz kwestii zarządczych (E-environmental, S-social, G-governance). Informacje raportowane będą według zasady tzw. podwójnej istotności – o wpływie czynników ESG na jednostkę i jednostki na ESG – w ujęciu krótko-, średnio- i długookresowym, retrospektywnym i prospektywnym, jakościowym oraz ilościowym. Raporty opracowane według nowej dyrektywy CSR, oprócz informacji o modelu biznesowym i politykach spółki, powinny również opisywać procedury należytej staranności. Projekt ten jest już procedowany, co w najbliższej przyszłości spowoduje spójność wymogów raportowania wynikających z wielu, różnych aktualnych i planowanych rozporządzeń unijnych. Ce-

lem tego projektu CSRD jest poprawa raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju przy ponoszeniu jak najmniejszych kosztów, tak by w pełni wykorzystać potencjał jednolitego rynku europejskiego, a tym samym przyczynić się do przejścia na zrównoważony i sprzyjający włączeniu społecznemu system gospodarczy i finansowy zgodnie z Europejskim Zielonym Ładem oraz celami zrównoważonego rozwoju ONZ [Projekt Dyrektywy, 2021].

Podsumowanie

Problematyka raportowania, a w szczególności raportowania niefinansowego, wymaga dalszego procedowania. W ciągu ostatnich kilku lat Komisja Europejska podjęła wiele inicjatyw mających na celu zmniejszenie niedociągnięć dobrowolnego raportowania o kwestiach społecznych, środowiskowych i ładu korporacyjnego (corporate governance), które często prezentuje mało przejrzysty, niskiej jakości, nieporównywalny, a nawet mylący obraz spółki.

Parlament UE, podkreślając potrzebę zwiększenia transparentności jednostek, zachęca europejskie firmy do prezentowania bardziej zrównoważonego podejścia [Projekt Dyrektywy, 2021], co zaowocowało nakazem sporządzania oświadczeń niefinansowych zawierających informacje dotyczące obszarów środowiskowych, społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka, przeciwdziałania korupcji i łapownictwu. Doprowadziło to w konsekwencji do nowego europejskiego scenariusza raportowania spółek, w którym ujawnianie informacji niefinansowych zmienia się z dobrowolnego na obowiązkowe i przenosi się na wskazanie nowych obszarów i wymogów raportowania zrównoważonego rozwoju, jednak wiedza jednostek z tego zakresu jest ciągle zbyt mała [Karczevska, 2016].

Z przedstawionych w rozdziale rozważań wynika, że problematyka raportowania niegdyś niefinansowego, a dzisiaj już raportowania zrównoważonego rozwoju wymaga jeszcze większego przygotowania się spółek do tego procesu i organów zarządzających tymi spółkami oraz pełnej współpracy w tym nowym, międzynarodowym przedsięwzięciu, również w obszarze corporate governance. A kolejność prezentowanych w rozdziale tematów stanowi potwierdzenie, że raportowanie pozostaje narzędziem corporate governance, a jego nowa odsłona w postaci raportowania w zakresie zrównoważonego rozwoju już dzisiaj jest wyzwaniem, a w przyszłości stanie się obowiązkiem dla wszystkich spółek giełdowych, czyli emitentów giełdowych.

Interesującym wyzwaniem byłoby przeprowadzenie analizy stanu wdrażania przez europejskie spółki giełdowe dotychczasowych zasad raportowania w odniesieniu do proponowanych wytycznych CSRD i jej powiązania z raportowaniem corporate governance, a następnie diagnoza co dalej.

Literatura

- Adamska A., Mesjasz C., Urbanek P. (2016), *Teorie ładu korporacyjnego. Władanie i kontrola w złożonym świecie*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Aluchna M. (2014), *Corporate Governance in the Perspective of Shareholder Structure*, „Organization Review”, Vol. 896(9), s. 37-41.
- Aluchna M., Koładkiewicz I. (2018), *Dobre praktyki ładu korporacyjnego. Perspektywa Rady Nadzorczej*, „Organizacja i Kierowania”, nr 3(182), s. 11-31.
- Bek-Gaik B., Surowiec A. (2020), *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości organizacji*, CeDeWu, Warszawa.
- Berniak-Woźny J., Sroka R., Wójcik-Jurkiewicz M. (2018), *The Non-financial Information (NFI) Reporting of Polish Companies Listed on the Warsaw Stock Exchange-WIG INDEX Prior to the Transposition of NFI Directive into Polish Law*, Proceedings of 18th International Joint Conference Central and Eastern Europe in the Changing Business Environment, 25th May, Oeconomica Publishing House, University of Economics, Prague, s. 11-24.
- Berniak-Woźny J., Wójcik-Jurkiewicz M. (2022), *The Impact of the Concept of Human Rights in Business on CSR Reporting* [w:] *Corporate Social Responsibility and Sustainability. From Values to Impact*, eds. K. Bachnik, M. Kaźmierczak, M. Rojek-Nowosielska, M. Stefańska, J. Szumniak-Samolej, Routledge, s. 167-177.
- Błażyńska J. (2020), *Raportowanie ładu korporacyjnego zgodnie z SIN na Gieldzie Papierów Wartościowych w Warszawie*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie”, nr 3(987), s. 87-105.
- Dyłał R., Puchalska E. (2014), *Raportowanie zagadnień środowiskowych i społecznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 7(131), s. 23-45.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2013/34/UE z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie rocznych sprawozdań finansowych, skonsolidowanych sprawozdań finansowych i powiązanych sprawozdań niektórych rodzajów jednostek, zmieniająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2006/43/WE oraz uchylająca dyrektywę Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG, Dz. U. UE z 29.6.2013 L 182/19.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z dnia 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy, Dz. Urz. UE z 15.11.2014, L 330/1.
- Fazlagic A. (2005), *Raporty kapitału intelektualnego*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 1, s. 26-30.
- Fijałkowska J., Krasodomska J., Macuda M., Mućko P. (2019), *Sprawozdawczość niefinansowa. Regulacje i standaryzacja raportowania niefinansowego przedsiębiorstw*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin.
- Gasparski W., Lewicka-Strzałecka A., Rok B., Szulczewski G. (2011), *Odpowiedzialność społeczna i etyka biznesu w polskim życiu gospodarczym* [w:] *Krytycznie i twórczo o zarządzaniu*, red. W. Kieżun, Wolters Kluwer Polska, Warszawa, s. 391-422.
- Hąbek P. (2015), *Sprawozdawczość przedsiębiorstw w zakresie ich społecznej odpowiedzialności. Ocena jakości raportów CSR*, CeDeWu, Warszawa.

- Herbuś A., Ślusarczyk B. (2012), *The Use of Corporate Social Responsibility Idea in Business Management*, „Polish Journal of Management Studies”, Vol. 6, s. 234-240.
- Ignatowski R., Sadowska B., Wójcik-Jurkiewicz M. (2020), *Oblicza raportowania w perspektywie środowiskowej*, Instytut Prawa Gospodarczego Sp. z o.o., Wydawnictwo IUS Publicum, Katowice.
- Ignatowski R., Wójcik-Jurkiewicz M. (2016), *Raportowanie spółek w zakresie społecznie odpowiedzialnego biznesu* [w:] *Instrumenty polityki społecznej*, red. Z. Dobrowolski, G. Ignatowski, Ł. Sułkowski, Difin, Warszawa, s. 124-142.
- Kamela-Sowińska A. (2015), *Tajemnica przedsiębiorstwa a dyrektywa Unii Europejskiej o ujawnianiu informacji niefinansowych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, nr 73, nr 854, s. 981-991.
- Karczewska M. (2016), *Kreatywność a dylematy etyczne w rachunkowości* [w:] *Ryzyko nadużyć w rachunkowości i finansach*, red. M. Wójcik-Jurkiewicz, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice, s. 27-37.
- Karczewska M. (2022), *Wpływ pandemii COVID-19 na strategię zarządzania jednostkami kultury* [w:] *Biznes w kulturze – kultura w biznesie. Strategie rozwoju jednostek kultury w kontekście trendów występujących w ich otoczeniu*, red. A. Kwiecień, A. Nocoń, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice, s. 18-27.
- Krasodomska J. (2014), *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Kraków.
- Krzysztofek A. (2016), *Dyrektywa 2014/95/UE oraz wynikające z niej zmiany*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 450, s. 334-346.
- Marcinkowska M. (2010), *Spoleczna odpowiedzialność przedsiębiorstw a ich wyniki ekonomiczne: aspekty teoretyczne*, „Przegląd Organizacji”, nr 10, s. 7-10.
- Michalczuk G., Konarzewska U. (2019), *Znaczenie raportowania niefinansowego w inwestowaniu społecznie odpowiedzialnym*, „Zeszyty Naukowe SGGW, Polityki Europejskie, Finanse i Marketing”, nr 21(70), s. 146-159.
- Paliwoda-Matiolańska A. (2009), *Odpowiedzialność społeczna w procesie zarządzania przedsiębiorstwem*, C.H. Beck, Warszawa.
- Piłacik J. (2019), *Raportowanie społecznej odpowiedzialności zgodnie z wytycznymi Global Reporting Initiative w krajach Unii Europejskiej* [w:] *Ujawnianie informacji niefinansowych z zakresu CSR. Dobre praktyki*, red. M. Wójcik-Jurkiewicz, I. Emerling, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Katowice, s. 87-96.
- Pfaff J. (2007), *Rola biegłego rewidenta w procesach transformacji spółek prawa handlowego*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 45, s. 129-142.
- Rojek-Nowosielska M. (2017), *Spoleczna odpowiedzialność przedsiębiorstw. Model, diagnoza, ocena*, „Monografie i Opracowania Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 269.
- Roszkowska P. (2011), *Rewolucja w raportowaniu biznesowym. Interesariusze, konkurencyjność, społeczna odpowiedzialność*, Difin, Warszawa.
- Sadowska B. (2018), *Spoleczna odpowiedzialność biznesu – rachunkowość i raportowanie*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 532, s. 222-233.

- Samelak J. (2013), *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu w Poznaniu, Poznań, s. 148-170.
- Sikacz H. (2019), *Działalność przedsiębiorstwa w obszarach środowiskowym, społecznym i ładu korporacyjnego. Teoria i praktyka*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Staszal A., Zieniuk P. (2017), *Audyt informacji z zakresu społecznej odpowiedzialności biznesu [w:] Społeczna odpowiedzialność biznesu w rachunkowości: teoria i praktyka*, red. J. Krasodomska, Difin, Warszawa, s. 41-59.
- Stefańska M. (2014), *Rola społecznej odpowiedzialności w tworzeniu przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstw handlu detalicznego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Szadziewska A., Spigarska E., Majerowska E. (2018), *Dokonywanie ujawnień niefinansowych przez spółki giełdowe w Polsce w świetle zmian wprowadzonych dyrektywą 2014/95/UE*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 99(155), s. 65-96.
- Śnieżek E. (2016), *Raportowanie informacji o społecznej odpowiedzialności biznesu*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Śnieżek E., Piłacik J. (2016), *Raportowanie informacji pozafinansowych o społecznej odpowiedzialności w Lasach Państwowych w świetle niektórych koncepcji teoretycznych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 284, s. 140-148.
- Śnieżek E., Krasodomska J., Szadziewska A. (2018), *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości biznesowej przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa.
- Walińska E., Gad J. (2017), *Kluczowe narzędzia raportowania korporacyjnego w praktyce polskiego rynku kapitałowego – analiza przypadku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 92(148), s. 207-226.
- Wójcik-Jurkiewicz M. (2011), *Kapitał intelektualny w teorii i praktyce rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 41, s. 321-329.
- Wójcik-Jurkiewicz M. (2016), *Idea społecznie odpowiedzialnego biznesu a kształtowanie wyniku finansowego spółki*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 253, s. 140-150.
- Wójcik-Jurkiewicz M. (2017), *Role of CSR Reporting. Evidence from Poland*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 94(150), s. 173-188.
- Wójcik-Jurkiewicz M. (2022), *Raportowanie jako element strategii wyzwaniem dla sektora kultury [w:] Biznes w kulturze – kultura w biznesie. Strategie rozwoju jednostek kultury w kontekście trendów występujących w ich otoczeniu*, red. A. Kwiecień, A. Nocoń, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Katowice, s. 128-135.
- Wójcik-Jurkiewicz M., Emerling I., red. (2019), *Ujawnianie informacji niefinansowych w zakresie CSR. Dobre praktyki*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Katowice.
- Zapłata S., Kaźmierczak M. (2011), *Ryzyko, ciągłość biznesu, odpowiedzialność społeczna*, Wolters Kluwer, Warszawa.

Część III

Audyt i komunikacja jako element systemu corporate governance – wybrane problemy

Rozdział 8. Jak słowa tworzą rzeczywistość? Performatywność komunikowania w audycie wewnętrznym

*Iwona Bogucka*¹⁵

Wprowadzenie

Pośród wielu charakterystycznych cech współczesnego świata można wyróżnić szybki i łatwy dostęp do informacji, wielość narzędzi i płaszczyzn komunikowania. W świecie organizacji i zarządzania ta okoliczność rodzi różne konsekwencje – od pozytywnych do negatywnych, także z perspektywy audytu wewnętrznego i roli, jaka została mu przypisana przez regulatorów. Słowa wpływają na postrzeganie rzeczywistości, pozwalają zmienić stosunek do niej, dotrzeć do niej, określić ją, jak również zobrazować, usystematyzować w pewne ramy – to pozytywny aspekt, w negatywnym ujęciu mogą też prowadzić do manipulacji, zniekształceń czy też fałszywych zapewnień.

Jako jeden z podstawowych wewnętrznych mechanizmów corporate governance audyt wewnętrzny pełni wyjątkową, a jednocześnie kluczową rolę w strukturze ładu organizacyjnego. Wypełniając tę rolę, audytorzy wewnętrzni współpracują i komunikują się w swoich organizacjach z szeroką gamą interesariuszy za pomocą różnych nośników informacji i narzędzi. Audyt wewnętrzny, aby być skutecznym narzędziem do oceniania procesów zarządzania w organizacji, musi być funkcją niezależną i obiektywną, która potrafi „myśleć” logicznie – komunikować bezpośrednio do osób, które mogą poświęcić wynikom odpowiednią uwagę. Po drugiej stronie komunikatu, co niezwykle ważne, organizacja musi być zdolna wykorzystać informacje płynące z audytu wewnętrznego i wyciągnąć korzyści z jego opinii (wyników zadań).

Celem rozdziału jest przedstawienie przykładów, jak działać słowami, czyli funkcji sprawczej języka – z punktu widzenia audytu wewnętrznego – niezwykle istotnego zjawiska komunikacji.

¹⁵ Iwona Bogucka – prezes IIA Polska, wykładowca studiów podyplomowych Master of Business Administration.

1. Istota komunikacji i sprawczej mocy słowa w audycie wewnętrznym

Komunikacja jest procesem, w którym mamy nadawcę komunikatu, przekaz, odbiorcę komunikatu, jak również rozkodowanie odebranej informacji, oczywiście pojawiają się też szумы informacyjne. Z punktu widzenia audytu wewnętrznego komunikacja – zarówno ta interpersonalna, jak i społeczna – odgrywa kluczową rolę w realizacji jego ustawowych obowiązków.

Komunikowanie interpersonalne dotyczy ludzi, zatem jego zrozumienie wiąże się ze zrozumieniem występujących między nimi związków. Polega ono na dzieleniu się znaczeniami, co wskazuje, że jeżeli ludzie mają się ze sobą porozumiewać, to muszą zgodzić się co do definicji terminów, którymi się posługują. Jednym słowem muszą wiedzieć, o czym mówią. W definicji zawartej w Encyklopedii Zarządzania można przeczytać, że komunikowanie jest symboliczne, czyli gesty, litery, dźwięki, liczby i słowa mogą jedynie przedstawiać pojęcia, które mają przekazywać lub stanowić ich przybliżenie [Encyklopedia Zarządzania, za: Maliszewski, Czerwiński, Paluch, 2012, s. 88-89]. Dlatego tak ważne jest ustalenie kryteriów prezentowanych wyników.

Encyklopedia Zarządzania definiuje komunikowanie społeczne jako proces wytwarzania, przekształcania i przekazywania informacji pomiędzy jednostkami, grupami i organizacjami społecznymi [Encyklopedia Zarządzania, za: Maliszewski, Czerwiński, Paluch, 2012, s. 88-89]. Celem komunikowania jest stałe i dynamiczne kształtowanie, modyfikacja bądź zmiana wiedzy, postaw i zachowań w kierunku zgodnym z wartościami i interesami oddziałujących na siebie podmiotów [Encyklopedia Zarządzania, za: Maliszewski, Czerwiński, Paluch, 2012, s. 88-89].

K. Lisiecka podnosi, że audyt w literaturze, ale i w praktyce uznawany jest za nośnik wartości o charakterze psychologiczno-socjologicznym, który zapewnia zaufanie, uwiarygadniając działanie podmiotów, poprzez ich ocenę na podstawie zdefiniowanych, powszechnie znanych kryteriów [Lisiecka, 2010, s. 6].

Z punktu widzenia realizowanych zadań audytu wewnętrznego można wyróżnić trzy rodzaje komunikacji: komunikację ustną i pisemną; komunikację bezpośrednią i pośrednią; komunikację masową i komunikację codzienną.

Najważniejsze standardy [Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego IIA, 2016; www 1; www 2], które odnoszą się do procesu komunikowania na gruncie audytu wewnętrznego, to:

- 1210 – Biegłość (...) Umiejętność ustnego i pisemnego komunikowania się, co pozwoli na jasne i skuteczne przekazywanie informacji dotyczących celów i zaleceń audytu, ocen, wniosków,

- 1111 – Zarządzający Audytem Wewnętrznym (ZAW) musi komunikować się i współpracować bezpośrednio z radą,
- 2020 – ZAW musi informować kierownictwo wyższego szczebla i radę o planach audytu wewnętrznego, zasobach niezbędnych do ich realizacji oraz o pojawiających się znaczących zmianach w tym zakresie (...). ZAW musi także informować o skutkach ograniczeń w zasobach,
- 2040 – ZAW musi ustalić zasady i procedury służące kierowaniu audytem wewnętrznym,
- 2060 – ZAW musi składać kierownictwu wyższego szczebla i radzie sprawozdania na temat celu działania audytu wewnętrznego, uprawnień, odpowiedzialności oraz stopnia wykonania planu,
- 2400 – Audytorzy wewnętrznymi muszą informować o wynikach zadań,
- 2420 – Przekazywane informacje muszą być dokładne, obiektywne, jasne, zwięzłe, konstruktywne, kompletne oraz dostarczone na czas,
- 2440 – ZAW musi przekazywać wyniki właściwym osobom,
- 1130 – Ujawnienie rzeczywistego lub domniemanego naruszenia niezależności lub obiektywizmu,
- 1320 – Sprawozdawczość dotycząca programu zapewnienia i poprawy jakości,
- 1322 – Ujawnienie braku zgodności.

Co do zasady oczekiwania interesariuszy audytu wewnętrznego są szersze niż te zdefiniowane w standardach [Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego IIA, 2016; www 1; www 2] w zakresie komunikacji.



Rysunek 1. Reakcje w komunikacji

Źródło: Opracowanie własne.

Na przestrzeni wielu lat funkcjonowania instytucji audytu wewnętrznego można też zauważyć zmiany w zakresie komunikacji, języka, jakim się posługujemy – od stricte branżowego, specyficznego, trudnego do zrozumienia, do języka dostosowanego do konkretnej grupy odbiorców. Nie tylko słowo, ale także

symbol, grafika, piktogramy wkraczają w proces komunikacji pomiędzy audytor-em wewnętrznym a audytowanym czy interesariuszami.

Podstawowym narzędziem komunikowania w audycie wewnętrznym jest sprawozdanie czy też raport. Zgodnie ze standardem 2420 [Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego IIA, 2016; www 1; www 2] przekazywane informacje muszą być dokładne, obiektywne, jasne, zwięzłe, konstruktywne, kompletne oraz dostarczone na czas. Ta kwestia temporalności odgrywa kluczową rolę w procesie zmiany (cóż po przeterminowanych informacjach), nie bez znaczenia pozostaje konstruktywizm i zwięzłość wypowiedzi.

Dane w nim zawarte dotyczą w szczególności prognoz projekcji, wyników, ryzyk, stanów faktycznych, dysfunkcji, słabości i innych zdarzeń. Dobierane w odpowiedni sposób określenia w rzeczywistości stają się narzędziem i nośnikiem zmiany. Zmieniają stosunek po pierwsze nabywcy informacji do problemu, do tego, co nas otacza, jak również odbiorcy informacji. Nadają formę i kształt rzeczywistości. Eliminują z otoczenia to, co niepożądane. Mają potencjał. Odzwierciedlają nasz sposób widzenia i kulturę organizacji. Cele stawiane przed audytem wewnętrznym wpływają na konieczność ciągłego rozwoju, zarówno jego podstawowych koncepcji, jak i metod przeprowadzania audytu wewnętrznego i komunikowania się. Jak sprawić, żeby sprawozdania i zawarte w nich treści były czytelne dla odbiorcy, czyli jasne?

Audytor wewnętrzny skupia się na działaniach systemów, przyszłych skutkach oraz środkach zaradczych. Cele stawiane przed audytem wynikają często z poziomu kultury organizacyjnej, determinują charakter, poziom i dojrzałość audytu wewnętrznego. Audytor wewnętrzny powinien również kreować nową jakość, będąc z jednej strony strategicznym partnerem organizacji, a z drugiej przedstawicielem zawodu zaufania publicznego. Zauważalne jest, z punktu widzenia realizowanych zadań na gruncie audytu wewnętrznego, że już nie tylko interdyscyplinarne podejście w posługiwaniu się wiedzą, ale także kompetencje w posługiwaniu się różnymi narzędziami są niezwykle istotne zarówno w kategorii jakości, jak i sprawności świadczonych usług.

Rozpatrując informacje w audycie wewnętrznym, z punktu widzenia ich funkcji można wyodrębnić m.in.:

- kognitywne (poznawcze, racjonalne) – polegające na wyrażaniu myśli, sądów, idei, pojęć, ale także na realizowaniu ich. Funkcja ta z punktu widzenia audytu wewnętrznego polega na zdobywaniu wiedzy o organizacji, procesach, zjawiskach; pojawia się zarówno na etapie przeglądu wstępnego, jak i ustalania stanu faktycznego, ale także prezentowania wyników audytu wewnętrznego;

- społeczne – odzwierciedlające miejsce i rolę przekazu w relacjach społecznych. Podstawowym aspektem z punktu widzenia audytu wewnętrznego jest ścieżka komunikowania i przekazywania informacji, audytowany – kierownik jednostki (lub ogólnie krąg osób, które mogą poświęcić wynikom audytu uwagę). Ten element też uwypukla podział kompetencji i układu ról społecznych w różnych sytuacjach, jak również komunikację z funkcjami w ramach organizacji;
- afektywna (emotywna, ekspresywna) – jest związana z przekazywaniem emocji, które towarzyszą na wszystkich etapach prowadzonego zadania, zarówno u audytora wewnętrznego, jak również audytowanego, w szczególności gdy mamy zakomunikować kwestie związane z dysfunkcjami o charakterze sankcyjnym.

Audyt wewnętrzny jest też dostawcą informacji prospektywnych (nakierowanych na przyszłość), jak również retrospektywnych (dotyczących przeszłości). Audyt wewnętrzny, jako źródło informacji prospektywnych, powinien umożliwiać właściwe kształtowanie decyzji menadżerskich zapewniających kontynuację działań oraz rozwój jednostki. Audyt wewnętrzny jako źródło informacji retrospektywnych dokonuje rozliczenia podmiotu audytu, komórek organizacyjnych powiązanych procesem i w końcu całej organizacji, przeprowadzając osąd jej działania. Biorąc pod uwagę fakt, że każda organizacja (i mała, i duża) to nie tylko zbiór procesów, ale również wielopłaszczyznowych relacji pomiędzy otoczeniem, to efektywność komunikacyjną całej organizacji należy rozpatrywać na wielu płaszczyznach. Audyt wewnętrzny musi więc ewoluować, dostosowując się do zmian oczekiwań formułowanych współcześnie pod jego adresem przez bezpośrednich i pośrednich odbiorców jego wyników, których zapotrzebowanie na obiektywne, wiarygodne poświadczenia dotyczy [Ciechan-Kujawa, 2014, s. 231-232]:

- zgodności komunikowanych przez organizację działań i ich efektów ze stanem faktycznym,
- zgodności prowadzonej działalności z przepisami, standardami i normami etycznymi oraz przejrzystości praktyk stosowanych w budowaniu wartości firmy,
- skuteczności systemów zarządzania ryzykiem i kontroli zarządczej,
- uwzględnienia w działaniach strategicznych i operacyjnych perspektywy interesariuszy i ich oczekiwań w długim i krótkim okresie,
- kompetencji w zarządzaniu i działaniu na korzyść organizacji,
- potencjału rozwojowego i kontynuacji działania.

2. Atrybuty i bariery

Jak działać słowami, za pośrednictwem których wytwarzane są nowe realia natury poznawczej lub emocjonalnej w procesie audytu wewnętrznego? Większość klientów audytu oczekuje od audytu wewnętrznego szerokiej komunikacji z funkcjami w ramach organizacji. Jednym z aspektów budowania i utrzymywania silnych relacji w organizacji jest skuteczna komunikacja. Dodatkowo odbiorcy usług audytu wewnętrznego podkreślają, że komunikacja powinna być osobista, a nie tylko za pośrednictwem dokumentów i pisemnych wiadomości. Owa moc ma swoje źródło w treści samej wypowiedzi, która w powiązaniu ze społecznie sankcjonowaną konwencją wytwarza pewien społeczny skutek. Niekiedy skomplikowanie obszaru i prezentowanych treści wymaga pewnego uporządkowania i systematyzacji oraz hierarchii kręgu odbiorców, którym audyt powinien komunikować [patrz szerzej: www 3; www 4; www 5; www 6; www 7] . Niezwykle istotne jest:

1. Co chcemy komunikować – ustalenie stanu faktycznego i jego ocena według przyjętych kryteriów.
2. Dlaczego chcemy komunikować – jak ważna jest informacja zawarta w nadawanym komunikacie (sprawozdaniu, raporcie, notatce, rozmowie).
3. Co chcemy osiągnąć – jakiej zmiany spodziewa się nadawca komunikatu (wdrożenia zaleceń, usprawnienia, korekcji, wprowadzenia rozwiązań systemowych).
4. Do kogo zamierzamy dotrzeć – jakie funkcje i osoby w organizacji podejmą działanie w celu wprowadzenia pożądanej zmiany – kierownik jednostki, kierownik komórki audytowanej.
5. Co chcemy, aby było zapamiętane – istotne, najważniejsze kwestie z punktu widzenia pożądanej zmiany, zachowania.
6. Jakich postaw i zachowań oczekujemy od klientów audytu wewnętrznego – przyjęcia rekomendacji i ich wdrożenia.
7. Kiedy zostanie to zrobione – określenie terminu realizacji zaleceń wydanych jako rezultat przeprowadzonego audytu wewnętrznego.
8. Ile będzie kosztować – każda zmiana jest kosztowna, w przypadku gdy mówimy o zmianach w zakresie rozwiązań systemowych w naszej organizacji niesie ona za sobą zawsze potencjał kosztowy związany z zaangażowaniem sił i środków.
9. Jak będziemy mierzyć sukces – to jest istotne z punktu widzenia efektywności wprowadzonych rozwiązań, ale również z punktu widzenia audytu wewnętrznego i wartości dodanej, którą ma generować.

Inne elementy, które są niezwykle ważne, to komunikatywność audytora wewnętrznego na różnych poziomach organizacji. To również umiejętność nawiązania porozumienia, jak i odpowiedniego zaprojektowania procesu badawczego – w jaki sposób pytać, aby skutecznie uzyskać informacje oraz jak czytać, rozkodować otrzymane informacje, materiały, dokumenty (i te pierwotne, i wtórne). Co więcej, jak rozpoznać i skutecznie przeciwstawiać się technikom manipulacji, jak zidentyfikować i wykryć kłamstwo w audycie wewnętrznym. W warsztacie pracy audytora wewnętrznego umiejętność słuchania odgrywa znaczącą rolę w procesie gromadzenia informacji i wyciągania wniosków.

Co ważne, zarówno w kraju, jak i za granicą zidentyfikowano najbardziej pożądane atrybuty skutecznego audytora wewnętrznego. Te podkreślane przez Chambersa i McDonalda [Przybylska, Rydzak, Trębecki, 2020, s. 19] to:

- ciągle podnoszenie kwalifikacji,
- uczciwość,
- umiejętność skutecznego komunikowania się,
- partnerstwo,
- umiejętność pracy zespołowej,
- globalny sposób myślenia,
- budowanie relacji,
- ciągle podnoszenie kwalifikacji.

Zarządzający audytem wewnętrznym zwracają uwagę, że prowadzenie audytu wymaga ciągłego i dwukierunkowego mówienia oraz słuchania komunikowania, zarówno formalnego, jak i nieformalnego [Przybylska, Rydzak, Trębecki, 2020], z całą stanowczością można do tego dodać jeszcze zasadę pisemności, szczególnie z punktu widzenia dowodowego, jak również umiejętności formułowania potrzeb w dostępie do danych i informacji. Badacze wskazują także na istotę, którą jest zdolność przyjmowania perspektywy drugiej strony, okazywanie uwagi i szacunku, otwartość w dzieleniu się informacjami ważnymi dla dalszej współpracy oraz umiejętność udzielanie informacji zwrotnej [Przybylska, Rydzak, Trębecki, 2020]. W procesie komunikacji audytora wewnętrznego często mamy do czynienia z elementem mediacji w procesie komunikacji. Mediacja ma na celu wypracowanie satysfakcjonującego strony rozwiązania sporu na drodze dobrowolnych i poufnych rozmów, często taka sytuacja występuje, gdy audytor wewnętrzny i audytowany ma różne postrzeżenia, odniesienie, jak również znaczenie zidentyfikowanego zjawiska dla procesu zarządzania. W przypadku komórek wieloosobowych zawsze można wspomagać się zarządzającym audytem wewnętrznym lub innym audytorem, ale z mojego doświadczenia wynika, że są to czasami różne osoby z organizacji, które pomagają zbliżyć się do rozwiązania problemu.

3. Skojarzenia – treść wypowiedzi rozmówcy – audytowanego wywołują skojarzenie, odniesienia, które następnie mogą być przyczynkiem do badania, analizy, refleksji.
4. Przygotowywanie odpowiedzi – po jednej i po drugiej stronie procesu audytu zadajemy pytania i udzielamy odpowiedzi. Udzielanie odpowiedzi, wcale nie jest procesem łatwym, ani na poziomie ustnym, ani z zachowaniem zasady pisemności – jest obarczone pewnego rodzaju zniekształceniem w zakresie rozumienia tego o co nas pytają, ale czasami także intencjonalnym nieodnośzeniem się do niewygodnych kwestii.
5. Domyślanie się – usiłujemy zgadnąć, co rozmówca ma „naprawdę na myśli”, co też może prowadzić do wyciągania mylnych wniosków. Tym bardziej, że audyt wewnętrzny ma odnosić się do faktów i ich interpretacji, a nie do domysłów i domniemywań.
6. Osądzanie – z punktu widzenia audytu wewnętrznego istotny jest niezależny profesjonalny osąd dokonany na takim poziomie, aby inna dobrze poinformowana osoba doszła do takich samych wniosków co audytor wewnętrzny.

Wypowiedzi performatywne oznaczają zdania, za pomocą których kreuje się rzeczywistość, zresztą nie tylko w audycie wewnętrznym. W grę wchodzi całe spektrum elementów, które w granicach naszej świadomości, jak również poza nią występują w procesie komunikacji na różnych poziomach organizacji, wpływając na sposób przedstawienia informacji, jak również odebrania i rozkodowania jej.

3. Perspektywa funkcji i znaczenia procesu komunikacji w audycie wewnętrznym – performatywność

Performatywność jest wszędzie – w Internecie, w sztuce i w języku, w codziennym zachowaniu, w pracy, w mediach. Pojawiają się pewne trudności w precyzyjnym określeniu tego terminu, podobnie jak drugiego z rodziny terminu „performatyw”. Występują liczne problemy lingwistyczne i konotacyjne, ponieważ słowa te nabyły wielu znaczeń. Na przykład w językoznawstwie performatywność definiowana jest jako zdolność aktów mowy do powodowania zaistnienia nowych stanów rzeczy [patrz szerzej: www 8; www 9; www 10; www 11; www 12]. Występują sytuacje, gdzie używamy tych słów w ścisłym znaczeniu, innym razem w ujęciu luźniejszym. Performatywność zaś to jeszcze szerszy termin, obejmujący całą gamę możliwości powstałych w świecie, w którym nikną granice między faktami rzeczywistymi a medialnymi, oryginałem a kopią (cyfrową lub klonowaną), występem na scenie i w życiu codziennym. Bardziej złożone systemy poznawcze dysponują większą ilością bardziej różnorodnych i lepiej zor-

ganizowanych, szczegółowych klas interpretacyjnych, pozwalają rozpoznawać i systematyzować obiekty z większą dokładnością niż systemy proste, słabo rozwinięte. Cele poznawcze audytu wewnętrznego odnoszą się do różnych obszarów i płaszczyzn działalności jednostek. Próby sklasyfikowania ich zawarte w literaturze opierają się na funkcjach [Ciechan-Kujawa, 2014, s. 261-262]:

- poświadczającej – ocena stopnia zgodności ze stanem faktycznym,
- instrumentalnej – ocena ryzyka wynikająca z wdrożonych rozwiązań,
- weryfikującej – niezależna ocena prawidłowości przyjętych standardów, metod działania,
- usprawniającej – korygowanie i zapobieganie niezgodnościom,
- informacyjnej – zapewnienie użytecznej informacji i skutecznej komunikacji z interesariuszami.

Z punktu widzenia audytu wewnętrznego, mówiąc o wypowiedziach performatywnych, należy je traktować jako szczególny rodzaj mowy będący zarazem działaniami. Analiza wypowiedzi performatywnych została przeprowadzona przez Johna Langshawa Austina w pracy *Jak działać słowami* [wyd. 1 – 1962; w.w. 9]. Znaczenie pracy Austina polega w znacznej mierze na przejściu od takiego sposobu patrzenia na język, w którym jawi się on jako zbiór zdań w sensie logicznym, do takiego, który ujawnia jego funkcje performatywne. Język, oprócz funkcji deskrypcyjnych, spełnia również funkcję aktywnego oddziaływania na rzeczywistość. Należy też zwrócić uwagę na fakt związany z pojawianiem się również krytycznych opinii na temat użyteczności, czy też czytelności prezentowanych danych w sprawozdaniach z audytu wewnętrznego.

Na użyteczność informacji zawartych w raportach/sprawozdaniach wpływa nie tylko ich zakres, ale również forma przekazu. Aby prezentowana informacja była użyteczna, musi być przede wszystkim zrozumiała. Użyteczność informacji może być rozpatrywana tylko i wyłącznie z punktu widzenia odbiorców. Czasami informacja jest niedostosowana do percepcji odbiorców. Pojawia się także zjawisko związane z deprecjacją wiarygodności informacji zawartych w sprawozdaniach, jest to konsekwencją nie tylko stopnia skomplikowania, ale również zmiany w zakresie przekazu i jego rozumienia.

Podsumowanie

Istotą funkcji informacyjnej audytu wewnętrznego, definiowanej jako dostarczanie informacji, bez względu na nośnik informacji (przekaz ustny czy pisemny, forma tradycyjna papierowa czy też elektroniczna), jest umiejętność oddziaływania na rzeczywistość. Materializacja słów, implikująca działania zmierzające do zmiany rzeczywistości i jej postrzegania.

Niezależność i obiektywizm świadczonej usługi przez audyt wewnętrzny wzmacnia gwarancję w obszarze wiarygodnego przedstawienia stanu faktycznego i jego oceny w ramach adekwatnie dobranych kryteriów. Wprowadzenie usprawnień, dokonanie korekcji, dążenie do doskonałości i dojrzałości organizacyjnej, chociaż nie zawsze jest to oczywiste. Spełnienie przez audyt wewnętrzny oczekiwań jednostek i innych interesariuszy jest warunkowane pewną niespójnością spojrzenia na cele osób realizujących zadania, zarządzających, ale również dostarczenie informacji o rzeczywistości w niezależny i obiektywny sposób. Dobierane w odpowiedni sposób określenia rzeczywistości stają się narzędziem do kreowania zmiany.

Literatura

- Ciechan-Kujawa M. (2014), *Wielowymiarowy audyt biznesowy – wartość dodana dla organizacji interesariuszy*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Encyklopedia Zrządzania, https://mfiles.pl/pl/index.php/Komunikowanie_interpersonalne (dostęp: 18.10.2021).
- Lisiecka K. (2010), *Audyt w koncepcji zrównoważonego rozwoju organizacji*, Akademia Ekonomiczna im. K. Adamieckiego, Katowice.
- Maliszewski W.J., Czerwiński K., Paluch H. (2012), *Komunikacja społeczna w zarządzaniu. Proces komunikowania w relacjach międzyosobowych*, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń.
- Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego IIA, The Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Avenue Altamonte Springs, Florida 32701-4201 USA, data tłumaczenia 2016 r., <https://www.iaa.org.pl/o-nas/standardy>.
- Przybylska J., Rydzak W., Trębecki J. (2020), *Skuteczne komunikowanie w audycie wewnętrznym*, CeDeWu, Warszawa.

Źródła internetowe

- [www 1] <https://www.iaa.org.pl/o-nas/standardy> (dostęp: 18.10.2021).
- [www 2] <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20180000506> (dostęp: 18.10.2021).
- [www 3] https://sciaga.pl/tekst/47003-48-komunikowanie_definicja_formy_funkcje (dostęp: 18.10.2021).
- [www 4] https://www.abc-ekonomii.net.pl/s/komunikacja_w_przedsiębiorstwie.html (dostęp: 18.10.2021).
- [www 5] https://witalni.pl/baza_wiedzy/komunikacja-interpersonalna (dostęp: 18.10.2021).

- [www 6] <https://cedewu.pl/Skuteczne-komunikowanie-w-audycie-wewnetrznym-p2873> (dostęp: 18.10.2021).
- [www 7] <http://staff.uz.zgora.pl/mbugajsk/wp-content/uploads/Odbiorca-i-adresat-w-procesie-komunikacji.pdf> (dostęp: 18.10.2021).
- [www 8] Słownik polski, <https://pl.glosbe.com/pl/pl/performatywno%C5%9B%C4%87> (dostęp: 18.10.2021).
- [www 9] https://pl.wikipedia.org/wiki/Wypowiedzi_performatywne (dostęp: 18.10.2021).
- [www 10] https://wiko.wiki/pl/Wypowiedzi_performatywne (dostęp: 18.10.2021).
- [www 11] https://www.academia.edu/3840317/Performatywne_zachowania_spo%C5%82eczne_jako_oddzia%C5%82ywanie_obrazami_na_zmys%C5%82y_odbiorc%C3%B3w_w_zapo%C5%9Bredniczonym_komunikowaniu_masowym (dostęp: 18.10.2021).
- [www 12] https://www.wikizero.com/pl/Wypowiedzi_performatywne (dostęp: 18.10.2021).

Rozdział 9. niesprawność organizacyjna przyczyną patologii w organizacji – analiza zjawisk w kontekście diagnozy organizacyjnej audytu wewnętrznego

*Iwona Bogucka*¹⁶

Wprowadzenie

Na całym świecie każdego dnia organizacje bez względu na sektor gospodarki (administracja publiczna i biznes) borykają się z całą gamą nadużyć popełnionych przez osoby z wewnątrz i spoza organizacji. Od drobnych manipulacji, poprzez kradzieże, przekroczenie uprawnień, wykorzystanie stanowisk, oszustwa, sabotaż, kreatywną księgowość aż do wyłudzenia itp. I jedni, i drudzy wykorzystują luki i podatności, brak mechanizmów kontrolnych lub ich słabość, nadużywając zaufania przełożonych lub pracowników. Stosują perswazję, manipulację, intensyfikację lęku do wyłudzenia informacji lub uzyskania korzyści majątkowej, wykorzystując emocje, takie jak strach, współczucie, a niekiedy rutynę pracowników oraz brak regulacji i zabezpieczeń po stronie organizacji.

Złożoność rzeczywistości organizacyjnej wymaga dziś nowego spojrzenia na problemy organizacji, nie tylko na te znane, ale także na nowe, które pojawiły się w obszarze chociażby cyberprzestrzeni. W dzisiejszym skomplikowanym świecie nie wystarczy już podejście systemowe do tych zagadnień, ale niezbędna jest diagnoza wieloaspektowa lub holistyczna. Ujęcie holistyczne nie ogranicza się tylko do jednego aspektu, ale bierze pod uwagę wiele zjawisk, w tym również rolę i znaczenie audytu wewnętrznego w identyfikacji ryzyk związanych m.in. z oszustwem i demaskowaniem niesprawności organizacyjnej, czy też innymi dysfunkcjami organizacyjnymi. Ponadto warto też przy analizie tych zjawisk dodać jeszcze jeden wymiar dotyczący zarządzających, którzy z jednej strony nie poświęcają wystarczającej uwagi organizacji, a z drugiej ukrywają zjawiska patologiczne, czy dysfunkcje kontroli wewnętrznej, procesu zarządzania ryzykiem, ładu organizacyjnego. Jedno i drugie w konsekwencji prowadzi do niesprawności organizacyjnej.

¹⁶ Iwona Bogucka – prezes IIA Polska, wykładowca studiów podyplomowych Master of Business Administration.

1. Taksonomia patologii występujących w organizacjach

Wychodząc od pojęcia patologii organizacyjnej, można uznać, że jest nią każda dysfunkcja w organizacji – taka, która nie pozwala na osiągnięcie realistycznych, wyznaczonych danej organizacji i zgodnych z dobrem społecznym celów w zakładanym czasie i przy określonych środkach [Stoicki, 2013, s. 49]. Interesującą definicję patologii organizacyjnej proponuje W. Kieżun, według którego patologia jest względnie trwałą niesprawnością organizacji, która powoduje marnotrawstwo przekraczające granice społecznej tolerancji [Stoicki, 2013, s. 49]. Wymogi sprawności i efektywności działań organizacyjnych kompleksowo traktują oraz odnoszą się do koncepcji i sposobów przeciwdziałania różnym zagrożeniom i dysfunkcjom, a tymczasem mamy do czynienia z koncepcjami pełnymi paradoksów.

Niesprawność organizacyjna jest rozłożona w czasie i towarzyszą jej typowe objawy charakterystyczne dla poszczególnych grup zjawisk. W jaki sposób i na jakich poziomach organizacji szukać zatem symptomów, jak je klasyfikować oraz jakie w stosunku do zidentyfikowanych cech podjąć działania korygujące? Badacze omawianej materii twierdzą, że można wyróżnić kilka kategorii objawów. Pierwszą grupę stanowią łatwo dostrzegalne objawy, ich pojawienie się jest oczywiste, kiedy występują nie ma wątpliwości, że mamy do czynienia z patologią organizacyjną, są widoczne, nie budzą żadnych wątpliwości, występują w relacjach zewnętrznych. Są one oczywiste dla kogoś spoza organizacji, jednak zanim zostaną zauważone przez zarządzających mija sporo czasu, a one mogą przybrać na sile. Inne objawy na tym poziomie dotyczą relacji wewnętrznych, stanowiąc podłoże w kulturze organizacyjnej i wartościach etycznych poszczególnych członków organizacji. Nie bez znaczenia pozostają także objawy charakterystyczne dla jednostki – pracownika związane z życiem osobistym, pewnymi skłonnościami, ale też uzależnieniami. Wyróżniającą się grupą zjawisk na wyższym poziomie są zjawiska patologiczne związane z osobami kierującymi organizacjami, których źródła można upatrywać w nieskuteczności działania. W literaturze można spotkać się z poglądem, że w grupie tych zjawisk patrzemy nie tylko na objawy, ale też na mechanizmy patologiczne, które mogą występować u poszczególnych osób. Zjawiska, o których mowa, mogą mieć podłoże psychologiczne, dotyczące zaburzeń związanych z funkcjonowaniem emocjonalnym, z ograniczeniami osobowościowymi i poznawczymi, wzorcami zarządzania głęboko zakotwiczonymi w organizacji. Inną kategorią objawów, na którą należy zwrócić uwagę, są symptomy nieprawidłowości operacji i procesów występujące na poziomie organizacji, ważna jest sama struktura i wielkość organizacji, wpływ konsultantów, których idee są przyjmowane w organizacji cza-

sami bezrefleksyjnie, konstrukcja systemu kontroli wewnętrznej, czy też przyzwolenie organizacyjne, znajdujące swoje podłoże w kulturze organizacyjnej.

Ważnym aspektem poznawczym jest kwestia związana z siłą patogenego oddziaływania środowiska organizacji. Badacze podkreślają, że zarówno czynniki pochodzące ze środowiska organizacji (wewnętrzne), jak również te zewnętrzne wpływają na zaburzenia, odchylenia, nieprawidłowości prowadzące do patologii wewnątrz organizacji. Wiele zjawisk patologicznych ma charakter procesu, przestępstwa ciągłego, rzadziej jednorazowego aktu. Na przykład Weitzel i Jonnson, autorzy modelu upadku organizacji [Stoicki, 2013, s. 62], wyróżniali fazę ukrytą – zaślepienie, kiedy pomimo tego, że nie widać żadnych objawów, proces jest uaktywniony. Fazę narastających objawów, kiedy bardziej oczywisty staje się patologiczny charakter procesu, ale zarządzający dalej nic nie robią. Dopiero w kolejnej fazie podejmuje się działania naprawcze, czasami działania mają swoje następne etapy, prowadząc do utrwalonych patologicznych zmian.

2. Syndrom uwarunkowań organizacyjnych

Syndrom deficytu uwagi organizacyjnej to patologia, która bardzo wolno rozprzestrzenia się w organizacji, dlatego najczęściej jest niezauważalna, a jeśli już zostanie zauważona, trudno zidentyfikować jej przyczyny. Organizacja (jednostka, firma) z syndromem deficytu uwagi organizacyjnej czuje się bezradna, zarządzający szukają sposobów na poprawę sytuacji, zatrudniają konsultantów, specjalistów, ekspertów, wprowadzają systemy zarządzania jakością, lecz organizacja ciągle nie rozwija się. Można zidentyfikować marazm reakcyjny i ze strony organizacji, i ze strony pracowników na to, co się dzieje, ale pojawiają się nieoczekiwane straty. Chaos, a do tego brak kontroli kreuje możliwość do marnotrawienia zasobów i czasu, a nawet do kradzieży, gdyż pracownicy wykorzystują nieład organizacyjny do tego, by realizować swoje partykularne interesy. Próba zmiany napotyka opór. Syndrom deficytu uwagi występuje w organizacjach, u których dynamika rozwoju jest większa. Na podstawie zatem jakich symptomów i przesłanek oprzeć diagnozę?

Diagnoza organizacyjna powinna iść, jak słusznie zauważa W. Daniecki [Stoicki, 2013, s. 68] w dwóch kierunkach. Z jednej strony osoba diagnozująca stawia określone hipotezy co do ewentualnej patologii, a następnie coraz bardziej szczegółowo za pomocą odpowiednich środków stara się tę hipotezę potwierdzić. Z drugiej strony diagnosta, pamiętając o możliwych (koniecznych) działaniach, bada jednocześnie, w jakim zakresie organizacja jest gotowa do wprowadzania zmian. Siły pchające organizację w kierunku powszechnego

wzorca są tak mocne, że jedynie wyjątkowa mobilizacja wszystkich zainteresowanych i kierownictwa może sprawić, iż to, co organizacja chciała zorganizować, będzie rzeczywiście realizowane. Wśród badaczy zajmujących się teorią organizacji dominuje pogląd o izomorfizmie organizacyjnym¹⁷, który można zestawzić w parze ze zjawiskiem asymetrii racjonalności, o której pisze J. Staniszkis [Stoicki, 2013, s. 70] przy rozpatrywaniu tego rodzaju zjawisk. Samo pojęcie izomorfizmu organizacyjnego próbowano opisać już wcześniej. W 1968 r. A. Hawley ujął izomorfizm jako przymusowy proces skłaniający jednostkę do tego, aby przypominała inne, które stawiają czoła tym samym warunkom środowiska. Idee Hawleya rozszerzyli M. Hannan i J. Freeman [Wróbel, 2011, s. 22]. Społeczne odzwierciedlenie, także na poziomie międzynarodowym, może się okazać w dobie wszechobecnych mediów, a zwłaszcza Internetu, równie ważne jak odzwierciedlenie wewnątrz. Co więcej, globalizacja powoduje, że świat staje się zespołem naczyń połączonych, co jest szczególnie widoczne w sferze bezpieczeństwa. Nawet jeżeli zagrożenia mają charakter indywidualny czy wewnętrzny, to ich następstwa mają wymiar międzynarodowy [Kuc, Ściborek, 2013, s. 31]. Z kolei asymetria racjonalności prowadzi do spłaszczenia i spiętrzenia pewnych standardów, z jednej strony rozwinięcie cywilizacyjne, które dostrzegamy w naszej organizacji, a z drugiej utarte stare modele i pewien rodzaj bezruchu.

Zarządzający i kierowana przez niego organizacja cierpią na przypadłość charakteryzującą się przede wszystkim tym, że nie potrafi znaleźć czasu na rozwiązywanie najważniejszych problemów. Czasami deficyt uwagi organizacyjnej potęguje rozwój zachowań patologicznych w organizacji. Jednym ze sposobów przeciwdziałania patologii jest usunięcie osoby z organizacji, która ją niszczy. Wszystkie przedstawione systemy, relacje i sprzężenia wymagają swego dowartościowania. Niezwykle ważny jest system kształcenia pracowników danej organizacji, system świadomości, system wartości, system zarządzania kompetencjami. Rozpatrując anatomię organizacji, niekiedy należy brać pod uwagę także inne aspekty i elementy, np. atmosferę w pracy, zaufanie, pozytywne emocje, poszanowanie godności, ale też specyficzne aspekty dla działalności danej organizacji, obszar, branżę.

¹⁷ Dla pojęcia izomorfizmu instytucjonalnego klasycznym tekstem jest esej DiMaggio i Powella z 1983 r., zatytułowany *The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields* (polskie tłumaczenie autorstwa A. Lompart [w:] *Współczesne teorie socjologiczne*, t. 1, Scholar, Warszawa 2006, s. 600-613).

3. Symptomy, motywy i okazje

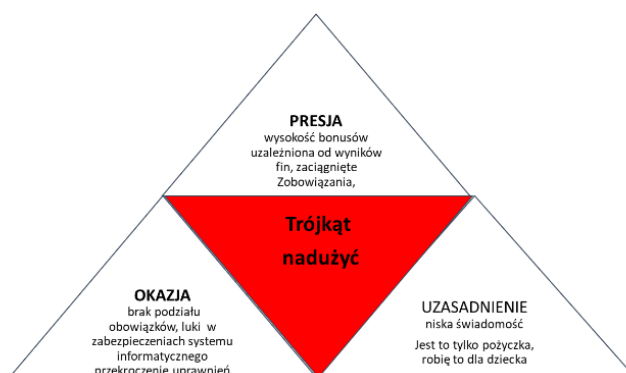
Mimo powszechnej krytyki, jednym z głównych założeń paradygmatu w większości teorii ekonomicznych jest koncepcja jednostki *homo oeconomicus* (z łac. człowiek ekonomiczny, człowiek racjonalny), zakładająca, że człowiek jest istotą działającą racjonalnie oraz dążącą zawsze do maksymalizacji osiągniętych zysków i dokonywania wyborów ze względu na wartość ekonomiczną rezultatów tych wyborów. Rzeczywistość (czytaj: kryzysy czy bankructwa) dowodzi jednak, że wybory ludzi (aktorów życia społeczno-gospodarczego) nie są takie racjonalne, jak to zakłada teoria ekonomii [Misiński, 2017, s. 176]. Do obiektywnego wyjaśnienia przyczyn wielu negatywnych zjawisk społeczno-gospodarczych tylko częściowo przybliży nas zarówno psychologia, socjologia czy kryminologia, czyli dziedziny nauki, które nie tylko zajmują się diagnozą przestępczości, ale również analizą czynników i uwarunkowań. Psychologowie badają również przyczyny, które powodują, że człowiek decyduje się na naruszenie obowiązujących norm prawnych i narażenie się na odpowiedzialność karną. Odnosząc się do pewnych modeli zjawisk, nie sposób nie dotknąć klasyki postrzegania symptomatycznych uwarunkowań przestępstw. Donald Crossy, amerykański socjolog i kryminolog, zobrazował to w tzw. trójkącie oszustw. Wskazał w nim motywy decydujące o tym, że osoba nigdy niekarana popełni przestępstwo. Miał na myśli przestępstwa różnego rodzaju – od tych określanych jako czyn o niskiej szkodliwości społecznej, poprzez takie, które powodują znaczne straty finansowe (oszustwa i kradzieże), aż po te, które zagrażają powszechnemu bezpieczeństwu (zabójstwa, uprowadzenia dla okupu, pobicia) [Wells, 2006, s. 7].

Analizując zachowanie człowieka, D. Cressey wskazał trzy czynniki, które skłaniają ludzi do popełnienia przestępstw. Są to: racjonalizacja, okazja i presja.

Presja – ten czynnik występuje wówczas, gdy pod wpływem otaczającego nas środowiska jesteśmy zmuszeni do uczestniczenia w czynie niedozwolonym lub do popełnienia go samodzielnie. Jednym z przykładów mogą być wygórowane oczekiwania kierownictwa organizacji dotyczące osiągnięcia wyników sprzedaży na danym poziomie. Czując presję, decydujemy się na dokonanie oszustwa, spełniając jednocześnie narzucone nam normy.

Okazja – czynnik najczęściej motywujący do działań przestępczych. Brak kontroli i nadzoru nad pracownikami powoduje, że są oni bardziej skłonni do popełniania przestępstw. Zaczynają początkowo od drobnych nadużyć lub nieprawidłowości, które następnie mogą niekontrolowane przejść w fazę oszustw czy kradzieży, czyli przestępstw generujących duże straty finansowe dla organizacji. Powiedzenie „okazja czyni złodzieja” jest potwierdzeniem naukowych ustaleń Donalda Cresseya.

Racjonalizacja – to wytłumaczenie przed samym sobą, że popełnienie danego przestępstwa nie jest niczym szczególnym i niestosownym. Przecież wszyscy popełniają jakieś czyny niedozwolone, więc dlaczego ja nie mogę spróbować. Analizując ustalenia Cresseya, dotyczące motywów skłaniających nas do łamania ustalonych norm prawnych, i diagnozując określone grupy społeczne czy zawodowe, nie można zapominać o człowieku jako o jednostce. W tym przypadku ustalenie motywacji może wychodzić poza te trzy przedstawione czynniki. Dodatkowe motywy to: zazdrość, zemsta, uznanie i podziw w oczach grupy przestępczej czy niezajomość prawa.



Rysunek 1. Trójkąt Cresseya, nazywany też trójkątem nadużyć (*fraud triangle*)

Źródło: Wells [2006, s. 7 i nast.].

Aby zaistniały warunki dogodne dla popełnienia przestępstwa, powinny wystąpić jednocześnie trzy wskazane czynniki, przy czym wydaje się, że czynniki te mają na tyle uniwersalny charakter, że tłumaczą zarówno wystąpienie przestępstw na poziomie pracowników (nadużycia pracownicze), jak na poziomie zarządczym (przestępstwa gospodarcze).

Jak wskazują badania i doświadczenie rynkowe, czynnikami sprzyjającymi powstaniu presji są m.in. [Wells, 2006, s. 9]:

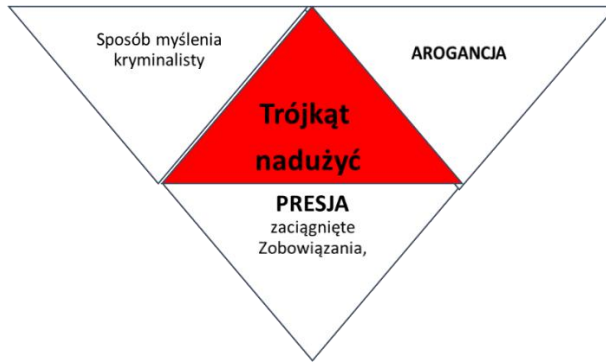
1. Zadłużenie (przedsiębiorstwa/pracownika), co generuje pokusę pozyskania środków w celu obniżenia zadłużenia.
2. Niska rentowność działalności / niskie zarobki.
3. Zbyt niska płynność przedsiębiorstwa / czasowe niedobory gotówki u pracownika.
4. Chęć „odbicia sobie” szkód wyrządzonych firmie przez kontrahenta / wyrządzonych pracownikowi przez firmę (np. w związku z brakiem wynagrodzenia za faktycznie przepracowane nadgodziny).

Do grupy czynników tworzących okazję wymienia się często [Wells, 2006, s. 9]:

1. Niedostateczny poziom audytu (wewnętrznego lub zewnętrznego), który może mieć różnorakie źródła: brak controllingu w spółce, nieprzestrzeganie istniejących procedur, zbyt duża poufałość z biegłym rewidentem, zbyt duża rotacja audytorów zewnętrznych, niedostateczna rotacja audytorów zewnętrznych.
2. Nadmierna samodzielność pracowników (np. brak konieczności uzyskiwania akceptacji przynajmniej dla części podejmowanych działań).
3. Nadmierna samodzielność zarządu (brak konieczności akceptacji wybranych działań przez radę nadzorczą) lub zarządu i rady nadzorczej (brak konieczności uzyskiwania wybranych zgód ze strony walnego zgromadzenia).

Ostatnim elementem jest racjonalizacja, czyli zdolność do wytłumaczenia sobie zasadności podjęcia nielegalnych działań. Skłonność do racjonalizacji nielegalnych działań jest już cechą typowo osobniczą, która wymyka się łatwej ocenie. Należy jednak zauważyć, że nawet pracownik z wysoką skłonnością do racjonalizacji podejmowania czynności niezgodnych z prawem nie będzie miał podstaw do podjęcia takich czynności, o ile nie wystąpi jednocześnie okazja i presja. Tym samym zgodnie z trójkątem Cresseya wystarczającym zabezpieczeniem przed zaistnieniem nadużyć pracowniczych oraz przestępstw gospodarczych jest tworzenie takich warunków funkcjonowania, aby nie kreować okazji do podejmowania nielegalnych działań. Presja i jej elementy wynikają w znacznej mierze z czynników zewnętrznych, więc ich minimalizacja będzie trudniejsza, można jednak redukować presję poprzez np. przemyślane i racjonalne tworzenie planów sprzedaży, budżetów itp.

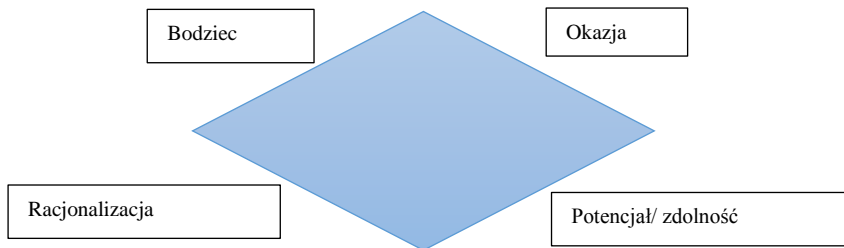
W literaturze można też spotkać się ze zjawiskiem odwróconego trójkąta nadużyć, gdzie nie mówimy o przypadkowości, tylko o sposobności i okazji („chciałem i mogłem dopuścić się takiego czynu”). Sprawcy w literaturze określani są jako drapieżcy. Drapieżca to człowiek zorganizowany, przewidujący z doborem celowym na osiągnięcie odpowiedniej korzyści (wybiera organizację), doskonale zna mechanizmy działania audytorów wewnętrznych kontroli, zna słabości w tym obszarze. Jest uzbrojony w przygotowane schematy obronne.



Rysunek 2. Zjawisko odwróconego Trójkąta Cresseya, nazywanego też trójkątem nadużyć (*fraud triangle*)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie informacji zawartych na stronie: <https://www.fraud-magazine.com/article.aspx?id=4294970127> [www 1].

Przyglądając się zjawiskom i modelom prezentowanym w literaturze, można spotkać się także z określeniem „diament nadużyć”, czyli dochodzi jeszcze jeden element, który jest istotny z punktu widzenia sprawcy. Bodziec do działania – „muszę to mieć, bo jest mi potrzebne”. Okazja – „system ma luki, podatności, więc mam szansę powodzenia”. Racjonalizacja – okazja jest warta ryzyka. Potencjał/zdolność – „mam odpowiednie predyspozycje, aby moje przestępstwo się udało”.



Rysunek 3. Zjawisko diamentu przy popełnianiu nadużyć (*the fraud diamond*)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Wolfe, Hermanson [2004, s. 38-42].

4. Źródła dysfunkcji – identyfikacja, zwalczanie i przeciwdziałanie

Jak to się dzieje, że funkcjonujące w organizacji, państwie systemy są nieskuteczne? Do głównych determinantów niezadawalającej skuteczności aparatu państwowego można zaliczyć nieskuteczność w stosowaniu prawa oraz luki w prawie stwarzające możliwość rozwoju patologii, prowadzącej do różnego rodzaju nielegalnych czynów. Pomimo powszechnego stosowania terminu „ko-

rupcja”, nie przedstawiono jak do tej pory takiej definicji tego zjawiska, która opisywałaby kwestie z jednej strony w sposób ogólny, a z drugiej strony tak, aby mogła ona znaleźć zastosowanie we wszystkich rodzajach nauk społecznych, co więcej nie istnieje ogólnościowa definicja korupcji. W konwencji Narodów Zjednoczonych przeciwko korupcji [Dz.U. 2007 nr 84 poz. 563] nie systematyzuje się wprost pojęcia korupcji, jednak z preambuły wynika intencja i filozofia twórców tego zagadnienia. W pewnym sensie utożsamiają oni omawiane zjawisko zarówno z przestępczością zorganizowaną, jak i nielegalnym bogaceniem się jednostek, postrzegają je jako zagrożenie dla stabilności i bezpieczeństwa społeczeństw, wartości etycznych, rządów prawa, gospodarki, jak i instytucji demokratycznych. W dokumencie tym korupcja postrzegana jest jako problem międzynarodowy dotyczący w głównej mierze wartości publicznej (choć kwestie te nie wydają się jednoznacznie rozstrzygnięte) [Brol, 2015, s. 15]. Istotnym zagrożeniem bezpieczeństwa publicznego jest korupcja, która dotyczy znacznej liczby segmentów życia społecznego i gospodarczego. Korupcja (łac. *corruptio*, ang. *corruption*) – według słownika wyrazów obcych – oznacza zepsucie, demoralizację, rozkład społeczny, zgniliznę, przekupstwo, łapownictwo, sprzedajność [www 2].

Do szczególnie narażonych na łapownictwo, nadużycia funkcji czy płatną protekcję należy przede wszystkim zaliczyć: system ubezpieczeniowy, system bankowy, państwowe przedsiębiorstwa przemysłowe, administrację rządową i samorządową, organy kontrolne (sądowe i egzekucyjne) oraz sferę zamówień publicznych [Kuc, Ściborek, 2013, s. 44]. Źródła dysfunkcji tkwią w ludziach, a otoczenie może temu sprzyjać lub mu przeciwdziałać, źródłem patologii także mogą być kręgi opiniotwórcze wygłaszające pogląd typu „dopiero drugi milion dolarów można zarobić uczeiwie”. Jak pisze V. Tanzi, nawet wśród teoretyków zajmujących się korupcją byli tacy, którzy głosili, że niektóre jej formy mogą mieć korzystny wpływ na gospodarkę [Stoicki, 2013, s. 107]. Oczywiście pogląd ten słusznie został obalony. Korupcja jest zjawiskiem społecznym występującym od najdawniejszych czasów w krajach biednych i bogatych. Jednocześnie korupcja jest uważana za jedno z przestępstw najbardziej demoralizujących społeczeństwa, zagraża ona bowiem poczuciu legalności działania organów państwowych, jak i bezpieczeństwa obywateli. Transparency International opublikowała Indeks Percepcji Korupcji (Corruption Perception Index – „CPI”) za 2020 r. Polska w rankingu 180 krajów świata otrzymała 56 punktów [www 3].

Przedstawiciele Transparency International podkreślają, że choć region Europy Zachodniej i Unii Europejskiej może poszczycić się znaczącymi sukcesami w walce z korupcją, to wciąż pozostaje wiele obszarów wymagających większego i bardziej efektywnego zaangażowania. Rozwiązania w tym zakresie nie tylko występują na gruncie prawa krajowego, ale także europejskiego. Warte

podkreślenia są postanowienia art. 83, ust. 1 TFUE, który uznaje korupcję za europejskie przestępstwo i zalicza ją do szczególnie poważnych przestępstw o wymiarze transgranicznym. Podstawę prawną dla zwalczania nadużyć finansowych i wszelkich innych nielegalnych działań naruszających interesy finansowe UE stanowi art. 325 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE), który zobowiązuje UE i jej kraje członkowskie do ochrony budżetu UE. Na poziomie UE funkcjonuje Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF) [www 4], który m.in:

1. Prowadzi niezależne dochodzenia administracyjne w sprawie nadużyć finansowych, korupcji i wszelkiej innej nielegalnej działalności związanej z funduszami lub dochodami UE w celu zagwarantowania, żeby pieniądze podatników UE były przeznaczane na finansowanie projektów mogących przyczynić się do tworzenia miejsc pracy i promowania wzrostu gospodarczego w Europie.
2. Prowadzi dochodzenia w sprawie poważnych uchybień ze strony pracowników UE i członków instytucji UE, a tym samym przyczynia się do wzmocnienia zaufania publicznego do tych instytucji.
3. Jako departament Komisji opracowuje politykę UE w zakresie zwalczania nadużyć finansowych.

Korupcja prowadzi do niepewności biznesowej, obniża poziom inwestycji i uniemożliwia sprawne funkcjonowanie jednolitego rynku. W szczególności podważa ona zaufanie do rządów, instytucji publicznych i ogólnie do demokracji. Instytucje UE stawiają sobie za cel:

1. Usprawnienie i modernizację przepisów prawnych mających wpływ na korupcję.
2. Monitorowanie postępów w walce z korupcją w krajach UE w ramach europejskiego systemu.
3. Wspieranie wdrażania krajowych środków antykorupcyjnych poprzez udostępnianie środków finansowych i pomoc techniczną oraz wymianę doświadczeń.

Istotne znaczenie w analizie nadużyć ma zdefiniowanie tego zjawiska. Na przykład definicje nadużycia przyjęte przez ETS opierają się na zwrotach niejednoznacznych. Definicja nadużycia przewidziana przez Komisję w dokumencie dyskusyjnym określa nadużycie jako zachowanie wykluczające, które wywołuje faktyczne lub prawdopodobne skutki antykonkurencyjne na rynku i które bezpośrednio lub pośrednio szkodzi konsumentom. Nadużycia finansowe i korupcja stanowią poważne zagrożenie dla bezpieczeństwa i interesów finansowych Unii Europejskiej (UE). Ochrona tych interesów ma priorytetowe znaczenie dla instytucji UE, zarówno jeśli chodzi o zapewnienie jak najlepszego wykorzystania pieniędzy podatników, jak i o zwalczanie przestępczości zorganizowanej i terroryzmu, dla których korupcja jest tematem niezwykle istotnym.

Następną grupę trudną i niezwykle kosztowną z punktu widzenia organizacji stanowią oszustwa. Wychodząc od definicji, oszustwo to zamierzone, pociągające za sobą kłamstwo działanie, podjęte przez jednego lub kilku członków kierownictwa, osób sprawujących nadzór nad jednostką, pracowników lub stronę trzecią, mające na celu uzyskanie niezależnej lub niezgodnej z prawem korzyści [www 5]. Inna definicja oszustwa to umyślne działanie, podejmowane w celu zapewnienia sobie nieuczciwych lub bezprawnych zysków [www 6]. Oszustwo są to wszystkie różnorodne sposoby, jakie człowiek jest w stanie wymyśleć, w celu uzyskania indywidualnych korzyści od drugiego poprzez fałszywe sugestie lub ukrycie prawdy. Należą do nich wszystkie niespodzianki, triki, przebiegłe działania i fałszerstwa oraz każde nieuczciwe postępowanie, w którym druga strona jest oszukana [www 7].

Mówiąc o demaskowaniu patologii w organizacji, istotną rolę w tym zakresie odgrywa audyt wewnętrzny. Na gruncie standardów dotyczących audytu wewnętrznego pojawia się definicja oszustwa. Zgodnie z definicją określoną przez Międzynarodowy Instytut Audytorów Wewnętrznych [www 8], oszustwem jest każdy nielegalny czyn charakteryzujący się celowym wprowadzeniem w błąd, ukrywaniem prawdy lub naruszeniem zaufania. Czyny te nie są powodowane powstałym zagrożeniem użycia siły czy przymusu fizycznego. Oszustwa są popełniane przez osoby i organizacje w celu uzyskania pieniędzy, majątku lub świadczenia, w celu uniknięcia płatności lub uniknięcia utraty świadczenia lub w celu zapewnienia korzyści osobistych lub interesu przedsiębiorstwa. Zagarnięcie drogą oszustwa lub wyłudzenia, oznacza, że osoba celowo weszła w posiadanie cudzego mienia drogą wprowadzenia w błąd. Aby mówić o oszustwie, muszą być spełnione następujące warunki [www 7]:

- fałszywy sposób przedstawienia faktów,
- istotne znaczenie,
- ukryty cel,
- brak jawności działania,
- świadomy zamiar oszukania,
- strona poszkodowana podjęła jakieś działanie na podstawie fałszywych informacji.

Oszustwo może przybierać postać nieprawidłowości i nielegalnych czynów, których cechą jest umyślne działanie. Może być popełnione z korzyścią dla organizacji lub na jej szkodę przez osoby spoza lub z samej organizacji. Oszustwo popełniane w celu przysporzenia korzyści organizacji na ogół generuje taką korzyść przez wykorzystanie przewagi w sposób nierzetelny lub nieuczciwy, co również może wprowadzić w błąd podmioty zewnętrzne. Sprawcy takich oszustw zazwyczaj uzyskują pośrednią korzyść osobistą. Zgodnie z postanowie-

niami art. 286 k.k., § 1: „Kto, w celu osiągnięcia korzyści majątkowej, doprowadza inną osobę do niekorzystnego rozporządzenia własnym lub cudzym mieniem za pomocą wprowadzenia jej w błąd albo wyzyskania błędu lub niezdolności do należytego pojmowania przedsiębranego działania, podlega karze pozbawienia wolności od 6 m-cy do lat 8. § 2. Tej samej karze podlega, kto żąda korzyści majątkowej w zamian za zwrot bezprawnie zabranej rzeczy. § 3. W wypadku mniejszej wagi, sprawca podlega grzywnie, karze ograniczenia wolności albo pozbawienia wolności do lat 2. § 4. Jeżeli czyn określony w § 1-3 popełniono na szkodę osoby najbliższej, ściganie następuje na wniosek pokrzywdzonego”. Oszustwo jest definiowane na różnych płaszczyznach w doktrynie i judykaturze. Oszustwami nazywa się wiele przestępnych zachowań, które łączy wprowadzenie w błąd ofiary i zamiar uzyskania korzyści majątkowej po stronie sprawcy lub osoby, dla której sprawca aktywuje takie działanie.

R. Nogacki i M. Ciecierski [2013] wskazują, że oszustwa w firmach charakteryzują się następującymi cechami:

- są dokonywane w tajemnicy,
- naruszają obowiązki pracownika wobec firmy,
- mają na celu uzyskanie bezpośrednich lub pośrednich korzyści finansowych,
- uszczuplają majątek firmy.

Oszustwa i nadużycia mogą być popełniane przez pojedynczych pracowników, grupę pracowników działających w zмовie, jak również przez pracowników działających w zмовie z osobami z zewnątrz organizacji. Najgroźniejsze są oczywiście nadużycia popełniane przez większą liczbę pracowników współpracujących ze sobą.

Association of Certified Fraud Examiners [www 9] (ACFE) rozróżnia i bada trzy podstawowe kategorie oszustw i nadużyć w firmach:

1. Sprzeniewierzenie aktywów, które obejmuje szeroko pojęte kradzieże oraz niewłaściwe wykorzystanie aktywów organizacji; najczęstsze przypadki to: kradzież środków pieniężnych, kradzież zapasów, przedstawianie zawyżonych bądź fikcyjnych rozliczeń.
2. Korupcję, gdzie pracownik wykorzystuje swój wpływ na podejmowanie decyzji w celu osiągnięcia korzyści majątkowych dla siebie lub osób trzecich; najczęstsze przypadki to: przekupstwo, angażowanie się w konflikt interesów, nielegalne gratyfikacje, wymuszenia ekonomiczne.
3. Fałszowanie sprawozdań finansowych, przez co rozumie się celowe zniekształcanie wszelkiej informacji finansowej i zarządczej. Najczęstsze przypadki to: zawyżanie lub niedoszacowanie przychodów i aktywów.

Korupcja i fałszywe fakturowanie niosą największe zagrożenie dla organizacji na całym świecie¹⁸. Oszustwa pracownicze są istotnym zagrożeniem dla biznesu zarówno dużego, jak i małego. Z prowadzonych badań w obszarze tych zjawisk wynika, że najmniejsze podmioty ponoszą średnio największe straty. W tych organizacjach przeprowadza się najmniej kontroli wykrywających nadużycia, znacznie mniej niż w dużych podmiotach, co czyni je bardziej podatnymi na ten rodzaj przestępstw. Prowadzenie kontroli ukierunkowanych na wykrywanie nadużyć pracowniczych powoduje znaczące zmniejszenie strat i czasu trwania tego rodzaju procedurów. Istnieje prawidłowość, iż im wyższy szczebel zarządzania reprezentuje sprawca, tym oszustwo przez niego popełnione powoduje wyższe szkody¹⁹. Sprawcy borykali się z problemami lub prezentowali zachowania, które sprzyjały lub motywowały do popełniania oszustw i nadużyć, albo też stanowiły przesłankę do ich wykrycia (tzw. czerwonych flag). Do najważniejszych należy zaliczyć [www 9]:

- życie ponad stan – 35,6%
- trudności finansowe – 27,1%,
- zbyt bliskie relacje z klientami/sprzedawcami – 19,2%,
- kwestie kontroli, niechęć dzielenia się obowiązkami – 18,2%,
- rozwody, problemy rodzinne – 14,8%,
- zachowania kombinatorskie (*wheeler-dealer*) – 14,8%,
- drażliwość, podejrzliwość, postawa obronna – 12,6%,
- problemy z uzależnieniami – 8,4%,
- problemy wynikające z wcześniejszych miejsc zatrudnienia – 8,1%,
- narzekania na nieodpowiednią płacę – 7,9%.

Analizy zjawisk prowadzą do wniosków, że im dłużej sprawca pracuje w organizacji, tym większe straty ona ponosi w wyniku jego nadużycia lub oszustwa. Ponieważ oszustwa i nadużycia ze swej natury prowadzone są w sposób skryty, wiele przypadków nigdy nie zostało wykrytych i ujawnionych, zaś te, które ujawniono, trudno w pełnym zakresie wycenić. W najlepszym razie można mówić o ostrożnych szacunkach. Zakłada się, iż rzeczywisty rozmiar oszustw i nadużyć pracowniczych jest znacznie większy. Szacuje się, że tylko 20% oszustw gospodarczych jest ujawnianych. Następne 40% to przypadki, które

¹⁸ We wszystkich regionach geograficznych te dwa typy stanowiły ponad 50% raportowanych oszustw; patrz więcej: [www 9].

¹⁹ Średnia strata w wyniku szkody wyrządzonej przez właściciela lub osobę z najwyższego kierownictwa organizacji wyniosła 573 tys. USD, menadżera 180 tys. USD, a przez pracownika 60 tys. USD. Warto podkreślić, iż „zwykli” pracownicy byli sprawcami 41,6% przypadków oszustw i nadużyć, menadżerowie – 37,5%, właściciele lub osoby ze ścisłego kierownictwa – 17,6%, inni – 3,2%. Sprawcami w większości są mężczyźni – 65% przypadków, kobiety – 35%. Sprawcy są w większości dobrze wykształceni, 75% ukończyło studia wyższe (co najmniej licencjat lub wyższe), 25% legitymowało się wykształceniem średnim lub niższym; patrz więcej: [www 9].

firmy wykryły, ale nikomu nie zgłosiły. W pozostałych przypadkach oszustom udaje się „wywinąć” – nadużycia nie są nawet ścigane, bo nikt o nich nie wie. Z badań prowadzonych przez Ernst & Young wynika, że prawie 90% wszystkich oszustw i nadużyć popełnianych na szkodę przedsiębiorstw dokonywanych jest przez osoby z wewnątrz organizacji lub z ich udziałem. Zrozumiałym jest więc, iż firmy nie chcą ujawniać większości przypadków, bo to świadczyłoby o braku odpowiednich systemów bezpieczeństwa [www 10], jak również o braku wystarczającej uwagi poświęcanej organizacji oraz niesprawności działania.

5. Mapy poznawcze – źródła wiedzy i perspektywa audytora wewnętrznego

Odnosząc się do klasyki postrzegania zachowań, jako przykład można wskazać na Petera Druckera, który zauważa, że ludziom o wiele trudniej odczytać się czegoś niż nauczyć się czegoś nowego [Stoicki, 2013, s. 158]. Jeśli mentalność uzasadnia ewentualne niepowodzenia organizacji, trzeba ją jak najszybciej zdiagnozować.

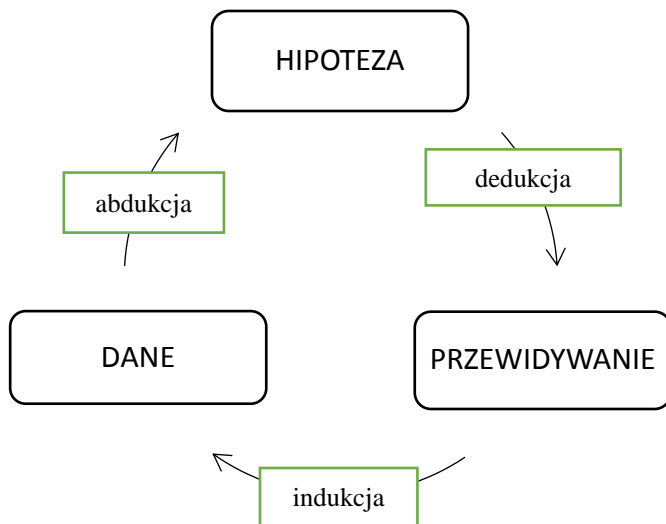
Przy dysfunkcjach organizacyjnych często występuje syndrom zaniku odpowiedzialności, wszystko zaczyna się od problemów organizacyjnych. Dlatego niezwykle istotne są mapy poznawcze, w literaturze zwane także mapami przyczynowymi, które są często stosowanymi narzędziami zarządzania. Czasami także pojawiają się problemy z pomiarem, właściwym rozkodowaniem uzyskanych wyników. Mapy poznawcze stwarzają możliwości uzyskiwania konkretnych i kwantyfikowalnych wyników w dziedzinach, o których dotąd mówiło się tylko w kategoriach jakościowych. Mapy poznawcze stwarzają szansę kontrolowania badanego obszaru. Interpretacja wyników na podstawie map poznawczych musi się odwoływać do profesjonalnej wiedzy diagnozującego. Ważne jest także dostosowanie narzędzi do potrzeb organizacji.

Rola i znaczenie audytu wewnętrznego w konstruowaniu map poznawczych dokonujących diagnozy jest niepomijalna, biorąc pod uwagę obiektywizm i profesjonalny osąd faktów i dowodów. Audytor wewnętrzny powinien mieć odpowiednią wiedzę pozwalającą mu rozpoznać znamiona oszustwa, ale nie oczekuje się od niego posiadania wiedzy specjalistycznej wymaganej od osoby właściwej do wykrywania i prowadzenia dochodzeń w sprawie oszustw. Oszustwa są popełniane przez osoby i organizacje w celu uzyskania pieniędzy, majątku lub świadczenia w celu uniknięcia płatności lub uniknięcia utraty świadczenia, lub w celu zapewnienia korzyści osobistych lub interesu przedsiębiorstwa. Standard 1210.A2 (Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu We-

wewnętrznego) wskazuje, że audytorzy wewnętrzni muszą mieć odpowiednią wiedzę pozwalającą oszacować ryzyko oszustwa i ocenić sposób zarządzania tym ryzykiem w organizacji. W praktyce oznacza to, że audytorzy wewnętrzni w trakcie wykonywania zadań audytowych prowadzą ocenę skuteczności zarządzania ryzykiem w badanych procesach, w tym właśnie zarządzania ryzykiem oszustw i nadużyć. Od każdego audytora działającego z należytą starannością zawodową oczekuje się, żeby był wyczulony na wszelkie sygnały mogące świadczyć o oszustwie, na okoliczności ułatwiające popełnienie oszustwa, a także ślady potencjalnych oszustw.

Przy analizie i interpretacji wyników można przyjąć wnioski abdukcyjne²⁰ jako schemat procesu diagnozy. Wiąże się to z przyjęciem jednego ważnego założenia, a osoba dokonująca diagnozy zna reguły, czyli ma wiedzę o procesie patologicznym zachodzącym w danej organizacji. Dopiero kiedy rozpozna objawy występujące w organizacji, może zakwalifikować dany przypadek do określonego rodzaju patologii. Rozpoznawanie patologii to najtrudniejsza część procesu, ale dzięki niemu można wskazać procesy patologiczne, które działają w organizacji przez długi czas. Działania audytu wewnętrznego powinny wspierać kierownictwo jednostki w skutecznej realizacji polityki antykorupcyjnej. Potrzeba znalezienia abdukcyjnego wyjaśnienia dla zaskakującego zjawiska pojawia się wówczas, gdy zjawisko to jest z punktu widzenia rozważanej teorii albo nowe, albo anomalne (czyli gdy na gruncie owej teorii można skonstruować wyjaśnienie dla zjawiska z nim sprzecznego): w pierwszym przypadku teoria jest rozszerzana, w drugim przypadku dochodzi do jej rewizji [Stoicki, 2013, s. 54 i następne].

²⁰ Rozumowanie abdukcyjne, abdukcja – pojęcie wywodzące się z filozofii Charlesa Peirce’a, stworzone dla oznaczenia procesu tworzenia wyjaśnień; jest procesem rozumowania, który dla pewnego zbioru faktów tworzy ich najbardziej prawdopodobne wyjaśnienia. Termin „abdukcja” jest czasem używany dla oznaczenia po prostu procesu tworzenia hipotez służących wyjaśnieniu obserwacji lub wniosków, ale definicja poprzednia jest bardziej rozpowszechniona tak w filozofii, jak i w informatyce. Według Peirce’a, aby wywnioskować przez abdukcję (wyabdukować) hipotetyczne wyjaśnienie A z zaobserwowanego zjawiska (rezultatu) B, należy pokazać, że A może być prawdziwe przy przyjęciu B za ustalone (prawdziwe). Innymi słowy, by wywnioskować abdukcyjnie A z B, należy wykazać, że A jest warunkiem ostatecznym, ale niekoniecznym dla B.



Rysunek 4. Koło rozumowań Pierce’a

Źródło: Opracowanie własne na podstawie literatury: Urbański [2009], Stoicki [2013], www 12.

Z punktu widzenia rozpoznawania patologii w organizacji, wskazówek szukamy nie tylko w Międzynarodowych Standardach Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego. Także inne organizacje wskazują na wytyczne, instrukcje dotyczące tego, jak identyfikować, szukać, rozpoznawać, badać. W odniesieniu do wytycznych CBA, zalecane jest m.in., aby zadania przeprowadzania oceny ryzyka korupcyjnego były powierzone pracownikowi ds. przeciwdziałania korupcji lub aby powołać w tym celu specjalny zespół (w jego skład powinni wchodzić w szczególności kierownicy lub pracownicy komórek organizacyjnych do spraw: zgodności (*compliance*), kontroli i audytu wewnętrznego, bezpieczeństwa i zarządzania kryzysowego, kontroli zarządczej, kadr i szkolenia). Ponadto wytyczne wskazują na konieczność włączenia oceny ryzyka korupcyjnego do systemu zarządzania ryzykiem w organizacji i do listy regulaminowych zadań komórek organizacyjnych ds. kontroli i audytu wewnętrznego. Do tych zjawisk nie podchodzimy jak do jednorazowego wydarzenia, bo wiadomym jest, że mają one często charakter procesualny, ale jak do procesu rozłożonego w czasie. Dlatego też wytyczne zalecają również prowadzenie okresowych, w cyklu dwuletnim, ewaluacji stosowanych narzędzi i mechanizmów służących przeciwdziałaniu korupcji.

W procesie samooceny powinny zostać uwzględnione ustalenia pionu kontroli lub audytu wewnętrznego oraz kontroli zarządczej. W kontekście monitorowania zagrożeń korupcyjnych, dokument zaleca zaangażowanie w ten proces audytu wewnętrznego, wskazując, że zadania w tym obszarze powinny mieć charakter ciągły i być wykonywane przez pracownika ds. przeciwdziałania ko-

rupcji oraz pracowników komórek organizacyjnych ds. kontroli i audytu wewnętrznego. Wytyczne dopuszczają również możliwość zaangażowania pracowników komórki organizacyjnej ds. kontroli i audytu wewnętrznego w proces obsługi wewnętrznych kanałów zgłoszeniowych sygnałów korupcyjnych. W przypadku wystąpienia dylematów etycznych lub prawnych biuro zwraca także uwagę na możliwość korzystania przez osoby pełniące najwyższe rządowe funkcje wykonawcze na poziomie krajowym/centralnym ze wsparcia kierowników oraz pracowników pionów kontroli i audytu wewnętrznego urzędu.

Analizując te zjawiska w różnym kontekście, nie można zapominać o konieczności zachowania niezależności organizacyjnej audytu wewnętrznego i indywidualnego obiektywizmu audytora wewnętrznego przy wdrożeniu proponowanych w dokumencie rozwiązań. W ocenie Departamentu Efektywności Wydatków i Rachunkowości powinno odbywać się z uwzględnieniem obowiązujących standardów audytu wewnętrznego dla jednostek sektora finansów publicznych [www 11]

W przypadku powierzania zadań wykraczających poza audyt wewnętrzny, zgodnie ze Standardem 1112 – *Role zarządzającego audytem wewnętrznym wykraczające poza audyt wewnętrzny*, w sytuacji gdy zarządzający audytem wewnętrznym pełni rolę i/lub wykonuje obowiązki wykraczające poza audyt wewnętrzny bądź oczekuje się tego od niego, wówczas w celu ograniczenia naruszeń niezależności i obiektywizmu muszą zostać wprowadzone odpowiednie zabezpieczenia [www 11].

Należy bowiem pamiętać, że w myśl Standardu 1130 – *Naruszenie niezależności lub obiektywizmu* audytorzy wewnętrzni nie powinni przyjmować odpowiedzialności za nieaudytowe funkcje i zadania, które podlegają okresowej ocenie audytu wewnętrznego. Jeśli przyjęli taką odpowiedzialność, wówczas nie działają jako audytorzy wewnętrzni. Ponadto w sytuacji zaangażowania audytu wewnętrznego w proces tworzenia lub proces zarządzania ryzykiem, w myśl Standardu 2120.C3 audytorzy wewnętrzni muszą powstrzymać się od przejmowania jakichkolwiek obowiązków kierownictwa i faktycznego zarządzania ryzykami. Natomiast podczas świadczenia usług doradczych audytor wewnętrzny zobowiązany jest zachować obiektywizm i nie przyjmować obowiązków kierownictwa.

Podsumowanie

Pomimo tego, że zarówno zarządzający, jak również diagności mają coraz szersze instrumentarium poznawcze w zakresie identyfikacji niesprawności organizacyjnej prowadzącej do patologii, to pojawiają się nowe zjawiska, nowe

mechanizmy, nowe osoby, które biorąc pod uwagę uwarunkowania środowiskowe, branżowe, technologiczne dopuszczają się nierzetelności, niezgodności, nielegalnych czynów.

Nie wyjaśnia tego wystarczająco również koncepcja ograniczonej racjonalności w rozumieniu H. Simona, w myśl której człowiek często podejmuje decyzję pod wpływem impulsu lub z nawyku, a także kierując się ciekawością i zaspokajając potrzeby w zadowalającym go stopniu. Mimo ogromnych negatywnych skutków oszustw i nadużyć, mechanizmów sanacyjnych, wciąż skala tych zjawisk zarówno w Polsce, jak i na świecie jest duża.

Odpowiednia i odpowiednio szybka diagnoza oraz właściwe rozpoznanie, a także wprowadzenie mechanizmów kontrolnych w stosunku do zidentyfikowanych zjawisk prowadzących do patologii w organizacji, o których mowa w rozdziale w szczególności od braku wystarczającej uwagi, poprzez niesprawność organizacyjną, aż do korupcji, oszustwa, nadużyć, może przyczynić się do budowania odpornych systemów wewnątrz organizacji, zahamowania spadku efektywności systemów społeczno-gospodarczych, bankructw firm, które nigdy nie powinny upaść, kryzysów w skali sektorów gospodarczych, krajów, a nawet kryzysów ogólnosiwiatowych. Istotne są mapy poznawcze i budowane na ich podstawie systemów przeciwdziałania zachowaniom patologicznym w organizacjach.

Literatura

- Brol M. (2015), *Ekonomiczne, instytucjonalne i kulturowe uwarunkowania korupcji*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- DiMaggio P.J., Powell W.W. (2006), *Nowe spojrzenie na „żelazną klatkę”: instytucjonalny izomorfizm i racjonalność zbiorowa w polach organizacyjnych* [w:] *Współczesne teorie socjologiczne*, t. 1, wybór i oprac. A. Jasińska-Kania, L.M. Nijakowski, J. Szacki, M. Ziółkowski, Scholar, Warszawa, s. 600-613.
- Kuc B.R., Ściborek Z. (2013), *Podstawy metodologiczne nauk o bezpieczeństwie*, Wydawnictwo Menedżerskie PTM, Warszawa.
- Misiński W. (2017), *Przyczyny i konsekwencja niekompletności oraz niewyłączności struktur oraz niewyłączności struktur praw własności współczesnych spółek kapitałowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Nogacki R., Ciecierski M. (2013), *Oszustwa i nadużycia pracownicze plagą współczesnego biznesu*, <https://www.wywiad-gospodarczy.pl/oszustwa-i-naduzycia-pracownicze-plaga-wspolczesnego-biznesu.html>
- Stoicki R. (2013), *Diagnoza organizacji od A do Z. Praktyczny poradnik diagnozy dla konsultantów, trenerów i menedżerów*, Oficyna a Wolters Kluwer Business, Warszawa.

- Urbański M. (2009), *Rozumowanie abdukcyjne. Modele i procedury*, Wydawnictwo Naukowe UAM, Poznań.
- Wells J.T. (2006), *Nadużycia w firmach. Vademecum. Zapobieganie i wykrywanie*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa.
- Wolfe D.T., Hermanson D.R. (2004), *The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud*, „CPA Journal” 74.12, s. 38-42.
- Wróbel P. (2011), *Koncepcja izomorfizmu instytucjonalnego i jego przejawy w sektorze non profit w wybranych krajach*, „Ekonomia Społeczna”, nr 2, s. 21-34.

Źródła internetowe

- [www 1] <https://www.fraud-magazine.com/article.aspx?id=4294967649> (dostęp: 12.10.2021).
- [www 2] <https://www.gov.pl/web/gdos/pojecie-korupcji> (dostęp: 12.10.2021).
- [www 3] <https://antykorupcja.gov.pl/ak/aktualnosci/14092,Indeks-Percepcji-Korupcji-2020.html> (dostęp: 12.10.2021).
- [www 4] https://ec.europa.eu/anti-fraud/about-us/what-we-do_pl (dostęp: 12.10.2021).
- [www 5] Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej, <https://www.iaasb.org/publications/mi-dzynarodowy-standard-rewizji-finansowej-msrf/mi-dzynarodowy-standard-kontroli-jako-ci-mskj-1> (dostęp: 12.10.2021).
- [www 6] American Heritage Dictionary <https://www.ahdictionary.com/> (dostęp: 12.10.2021).
- [www 7] Encyklopedia Zarządzania, https://mfiles.pl/pl/index.php/Strona_g%c5%82%c3%b3wna (dostęp: 12.10.2021).
- [www 8] <https://www.iaa.org.pl/o-nas/standardy> (dostęp: 12.10.2021).
- [www 9] <https://www.acfe.com/> (dostęp: 12.10.2021).
- [www 10] <https://www.wywiad-gospodarczy.pl/oszustwa-i-naduzycia-pracownicze-plaga-wspolczesnego-biznesu.html> (dostęp: 12.10.2021).
- [www 11] Zapewnienie niezależności audytora wewnętrznego a przeciwdziałanie korupcji w jednostce https://mf-arch2.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=d56d5255-ce33-4ef4-8074-eedd621c3c1&groupid=764034 (dostęp: 12.10.2021).
- [www 12] https://pl.wikipedia.org/wiki/Rozumowanie_abdukcyjne (dostęp: 12.10.2021).

Rozdział 10. Doskonalenie zawodowe audytorów i pracowników audytu

Katarzyna Lenczyk-Woroniecka²¹

Wprowadzenie

Audyt wewnętrzny funkcjonuje w przestrzeni publicznej od wielu lat. Szczególne znaczenie dla propagowania tego zawodu miało powołanie w 1942 r. Instytutu Audytorów Wewnętrznych, który rozpowszechnił jego definicję, funkcje, zdefiniował zakres prac, wprowadził programy certyfikacyjne i certyfikaty rozpoznawalne na całym świecie. To jego określenie audytu wewnętrznego jako niezależnego i obiektywnego, wewnętrznego eksperta (rozumianego również jako zespół osób), który w sposób niezależny i obiektywny świadczy usługi doradcze, przysparzając wartość i usprawnienia działalności organizacji, spowodowało wyróżnienie zawodu audytora wewnętrznego. Jednak należy pamiętać, że patrząc szerzej przez pryzmat specyfiki branży, w której zatrudniony jest audytor, wymagania co do kwalifikacji doradcy mogą się różnić. Oczywiście jest to również uzależnione od wymogów prawnych, które wprowadzają obowiązki i wymagania w tym zakresie. Jednak niezależnie od nich, najistotniejsza wydaje się jakość świadczonego doradztwa. Dla każdego kierownika jednostki niezależnie od sektora, w którym funkcjonuje, te wymagania mogą być nieco inaczej postrzegane. Istotnym czynnikiem, który ma wpływ na ocenę jakości usług, są wiedza audytora wewnętrznego i jego umiejętności jej przekazania. Wymagają one ciągłego aktualizowania, zapoznawania się z nowymi trendami, doskonalenia warsztatu. Aby przyjrzeć się tym aspektom przez pryzmat wymagań, kwalifikacji i certyfikatów, które zostały określone w Polsce dla różnych sektorów, należy najpierw je zidentyfikować, uwzględniając obowiązujące uregulowania. Na potrzeby niniejszego rozdziału przyjęto podział na jednostki sektora finansów publicznych, jednostki zainteresowania publicznego, spółki giełdowe i przedsiębiorstwa prywatne inne niż spółki giełdowe. Celem rozdziału jest dokonanie przeglądu wymagań prawnych w Polsce dotyczących zawodu audytora wewnętrznego w aspekcie doskonalenia tego zawodu.

²¹ Katarzyna Lenczyk-Woroniecka – audytor wewnętrzny; zastępca Prezesa IIA Polska.

1. Przegląd wymagań prawnych

1.1. Jednostki sektora finansów publicznych

Zawód audytora jest zawodem regulowanym w sektorze finansów publicznych na podstawie zapisów Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. 2021 poz. 305 ze zm., art. 286). Audytorem wewnętrznym może być osoba, która:

- 1) ma obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelom, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) ma pełną zdolność do czynności prawnych oraz korzysta z pełni praw publicznych;
- 3) nie była karana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;
- 4) posiada wyższe wykształcenie;
- 5) posiada następujące kwalifikacje do przeprowadzania audytu wewnętrznego:
 - a) jeden z certyfikatów: Certified Internal Auditor (CIA), Certified Government Auditing Professional (CGAP), Certified Information Systems Auditor (CISA), Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), Certified Fraud Examiner (CFE), Certification in Control Self-Assessment (CCSA), Certified Financial Services Auditor (CFSA) lub Chartered Financial Analyst (CFA) lub
 - b) złożyła, w latach 2003-2006, z wynikiem pozytywnym egzamin na audytora wewnętrznego przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów, lub
 - c) uprawnienia biegłego rewidenta, lub
 - d) dwuletnią praktykę w zakresie audytu wewnętrznego i legitymuje się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego, wydanym przez jednostkę organizacyjną, która w dniu wydania dyplomu była uprawniona, zgodnie z odrębnymi ustawami, do nadawania stopnia naukowego doktora nauk ekonomicznych lub prawnych.

Jednocześnie na podstawie Ustawy o finansach publicznych (Dz. U. 2021 poz. 305 ze zm., art. 273) audytorzy wewnętrzeni są zobowiązani do stosowania wskazanych w Komunikacie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 12 grudnia 2016 r. Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego, opracowanych przez The Institute of Internal Auditors. Kluczowy jest tu Standard 1210 – Biegłość: „Audytorzy wewnętrzeni muszą posiadać wiedzę, umiejętności i inne kompetencje potrzebne do wykonywania ich indywidualnych

obowiązków. Audyt wewnętrzny jako zespół musi posiadać lub zdobyć wiedzę, umiejętności i inne kompetencje niezbędne do wykonywania jego obowiązków”. Taki zapis wzmocnił znaczenie doskonalenia zawodowego audytora wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych.

1.2. Jednostki zainteresowania publicznego

Nieco inaczej uregulowania dotyczące audytu obejmują jednostki zainteresowania publicznego. Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U z 2020 r. poz. 1415 ze zm., art. 2) wprowadziła wiele istotnych zmian wpływających na sposób funkcjonowania podmiotów nadzorowanych przez Komisję Nadzoru Finansowego spełniających definicję jednostek zainteresowania publicznego (dalej JZP), czyli jednostek interesu publicznego, o których mowa w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego (Dz. Urz. UE L 158 z 27.05.2014, s. 77), obejmujące m.in.:

- 1) emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym państwa Unii Europejskiej, mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, których sprawozdania finansowe objęte są obowiązkiem badania ustawowego,
- 2) banki krajowe, oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych w rozumieniu ustawy Prawo bankowe,
- 3) zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji oraz główne oddziały i oddziały zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji w rozumieniu Ustawy o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej,
- 4) otwarte fundusze emerytalne, dobrowolne fundusze emerytalne oraz powszechne towarzystwa emerytalne w rozumieniu Ustawy o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych,
- 5) fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz publiczne fundusze inwestycyjne zamknięte w rozumieniu Ustawy o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi,
- 6) spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe w rozumieniu o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych spełniające kryteria dużej jednostki.

W szczególności ustawa określa kompetencje Komitetu audytu w JZP:

- 1) monitorowanie procesu sprawozdawczości finansowej,
- 2) monitorowanie skuteczności systemów kontroli wewnętrznej i systemów zarządzania ryzykiem oraz audytu wewnętrznego,

- 3) monitorowanie wykonywania czynności rewizji finansowej,
- 4) kontrolowanie i monitorowanie niezależności biegłego rewidenta i firmy audytorskiej,
- 5) informowanie rady nadzorczej, innego organu nadzorczego lub kontrolnego JZP o wynikach badania oraz wyjaśnianie, w jaki sposób badanie to przyczyniło się do rzetelności sprawozdawczości finansowej w JZP, a także jaka była rola komitetu audytu w procesie badania,
- 6) dokonywanie oceny niezależności biegłego rewidenta oraz wyrażanie zgody na świadczenie przez niego dozwolonych usług niebędących badaniem w JZP,
- 7) opracowywanie polityki wyboru firmy audytorskiej do przeprowadzania badania,
- 8) opracowywanie polityki świadczenia przez firmę audytorską przeprowadzającą badanie, przez podmioty powiązane z tą firmą.

Wobec powyższych wymagań dla JZP, w których funkcjonuje Komitet audytu, w celu prawidłowej realizacji ustawowych zadań prowadzony jest audyt wewnętrzny. Szczególne uregulowania dedykowane dla JZP, jakimi są banki, mają swoje źródło w zapisach prawa bankowego. Bank jest zobowiązany do wyodrębnienia niezależnej komórki audytu wewnętrznego mającej za zadanie badanie i ocenę, w sposób niezależny i obiektywny, adekwatności i skuteczności systemu zarządzania ryzykiem i systemu kontroli wewnętrznej, z wyłączeniem komórki audytu wewnętrznego.

W ślad za zapisami ustawowymi Komisja Nadzoru Finansowego w sprawie wydania Rekomendacji H dotyczącej systemu kontroli wewnętrznej w bankach określiła zbiór dobrych praktyk w zakresie systemu kontroli wewnętrznej (Uchwałą Nr 141/2017 z dnia 25 kwietnia 2017 r., Załącznik). Rekomendacja przedstawia oczekiwania Komisji wobec banków w zakresie postępowania zgodnego z przepisami dotyczącymi zasad funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej w banku i faktycznie zawiera wskazówki co do kwalifikacji audytora wewnętrznego, jednak wskazany w niej zakres certyfikatów i wymogów nie jest katalogiem zamkniętym, inaczej niż w Ustawie o finansach publicznych. Zapisy w tym zakresie są następujące:

D.

AUDYT WEWNĘTRZNY

Rekomendacja 23

Bank powinien zapewnić odpowiednie usytuowanie komórki audytu wewnętrznego w strukturze organizacyjnej banku, określić w sposób formalny jej uprawnienia i obowiązki, jak również zapewniać niezależność, obiektywizm oraz odpowiedni status kierującemu komórką audytu wewnętrznego i audytorom wewnętrznym.

23.1.

Opracowana przez kierującego komórką audytu wewnętrznego i zatwierdzona przez zarząd banku oraz radę nadzorczą karta audytu powinna określać co najmniej:

...

h)

odpowiednią liczbę audytorów wewnętrznych posiadających stosowne certyfikaty zawodowe uznanych organizacji międzynarodowych przydatne w pracach audytora wewnętrznego (np. Certified Internal Auditor – CIA, Professional Risk Manager – PRM, Financial Risk Manager – FRM, Certified Information Systems Auditor – CISA).

Rekomendacja nie zawiera wskazówek w zakresie doskonalenia zawodowego.

1.3. Spółki giełdowe

„Dobre Praktyki Spółek Notowanych na GPW 2021” (Uchwała Rady Giełdy Nr 13/1834/2021 z dnia 29 marca 2021 r., Załącznik) są zbiorem zasad ładu korporacyjnego i reguł postępowania mających wpływ na kształtowanie relacji spółek giełdowych z ich otoczeniem rynkowym. Ich zawartość jest odpowiedzią na rekomendacje zawarte w Zaleceniu Komisji Europejskiej nr 2014/208/UE z dnia 9 kwietnia 2014 r. w sprawie jakości sprawozdawczości dotyczącej ładu korporacyjnego. W porównaniu do wersji z 2016 r. redakcja dokumentu została skrócona i uproszczona. W rozdziale III zamieszczono następującą zasadę ogólną: „Spółka giełdowa utrzymuje skuteczne systemy: kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem oraz nadzoru zgodności działalności z prawem (compliance), a także skuteczną funkcję audytu wewnętrznego, odpowiednie do wielkości spółki i rodzaju oraz skali prowadzonej działalności”. W ramach tego rozdziału zwrócono szczególną uwagę na rolę rady nadzorczej i komitetu audytu. Nie określono jednak wymogów kwalifikacyjnych i kompetencyjnych dotyczących audytora wewnętrznego. Nie ma też obowiązków doskonalenia zawodowego.

1.4. Przedsiębiorstwa prywatne inne niż spółki giełdowe

W sektorze prywatnym nie ma konkretnych przepisów regulujących niezbędne do tej pracy wymogi i kryteria. Istotna jest tutaj bardzo dobra znajomość ogólnych regulacji prawnych, w tym podatkowych oraz konkretnej branży. To od zatrudniającego zależy, jakie wymagania stawia pracownikom komórki audytu wewnętrznego. Najważniejsze jest jednak, aby pracę audytorów wewnętrznych cechowała biegłość i obiektywizm. Posiadanie certyfikatów zawodowych

jest rekomendowane, lecz nie jest to warunek konieczny. Warto prześledzić tutaj ogłoszenia o pracę, które określają wymagania pracodawcy. Wśród certyfikatów pojawiają się wszystkie wymienione powyżej, ale również różnego rodzaju certyfikaty ISO. Co do zasady, sektor ten nie ma jednak konkretnych wymagań prawnych określających kwalifikacje audytora wewnętrznego. Natomiast posiadanie certyfikatów międzynarodowych stanowi wartość w kontekście ogólnoświatowej rozpoznawalności, co w przypadku przedsiębiorstw prowadzących działalność poza obszarem Polski może mieć znaczenie.

2. Doskonalenie zawodowe a kwalifikacje audytora wewnętrznego

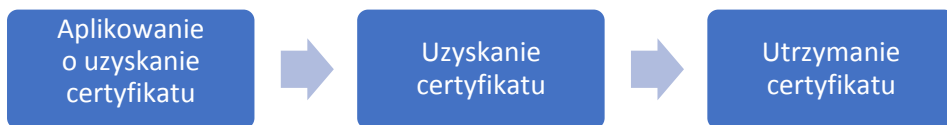
Doskonalenie kojarzy się z dążeniem do ideału. Według Słownika Języka Polskiego „doskonalić się” oznacza stawać się doskonalszym pod jakimś względem, robić postępy w jakiejś dziedzinie [Skorupka, Anderska, Lempicka, red., 1969, s. 130]. Dziedziną doskonalenia, która jest przedmiotem niniejszego rozdziału, jest audyt wewnętrzny. Ustawa o finansach publicznych, podobnie jak inne uregulowania – oprócz wymienionych kwalifikacji i certyfikatów audytora wewnętrznego – nie mają określonych zasad doskonalenia zawodowego audytora wewnętrznego. Zdaniem autorki kwestie te są zdefiniowane przez organizacje, które potwierdzają kwalifikacje i nadają certyfikaty.

3. Uprawnienia audytora wewnętrznego niewymagające certyfikatów międzynarodowych w aspekcie doskonalenia zawodowego

W przypadku egzaminu złożonego w latach 2003-2006 przed Komisją Egzaminacyjną powołaną przez Ministra Finansów ustawodawca nie przewiduje obowiązków doskonalenia zawodowego. Nie oznacza to, że audytorzy mający takie uprawnienia nie doskonalą swoich umiejętności. W tej kwestii nie ma systemowego rozwiązania, które gwarantowałoby, że osoba z takimi uprawnieniami rozwija swoje umiejętności i poszerza wiedzę.

Podobna sytuacja dotyczy uprawnień nabytych w wyniku ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego i dwuletniej praktyki. Tutaj również nie mamy systemowych rozwiązań na poziomie ustawy.

Proces certyfikacji i zdobywania uprawnień nadawanych przez wiele organizacji odbywa się według ścieżki zaprezentowanej poniżej (rysunek 1).



Rysunek 1. Proces certyfikacji i zdobywania uprawnień

Źródło: Opracowanie własne.

4. Biegli rewidenci

Źródłem szczególnych rozwiązań dla biegłych rewidentów jest art. 4 Ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U z 2020 r. poz. 1415 ze zm.). Według niego rewident jest zobowiązany do stałego podnoszenia kwalifikacji zawodowych, w tym przez odbywanie obligatoryjnego doskonalenia zawodowego w każdym roku kalendarzowym. Obligatoryjne doskonalenie zawodowe polega na odbyciu szkolenia, którego program kształcenia ma na celu podnoszenie wiedzy lub umiejętności związanych z wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta, w szczególności z zakresu rachunkowości i rewizji finansowej. Część obligatoryjnego doskonalenia zawodowego biegły rewident może odbyć w ramach samokształcenia zawodowego. Odbycie samokształcenia zawodowego biegły rewident potwierdza złożonym przez siebie oświadczeniem. Ustawodawca zobowiązał Krajową Radę Biegłych Rewidentów do określenia, w formie uchwały, zatwierdzonej przez Komisję Nadzoru Audytowego:

- 1) zakresu tematycznego obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, z wyjątkiem części dotyczącej samokształcenia zawodowego,
- 2) okresu rozliczeniowego i minimalnej liczby godzin obligatoryjnego doskonalenia zawodowego, w tym dopuszczalną liczbę godzin przypadających na samokształcenie zawodowe, dla biegłych rewidentów wykonujących zawód i niewykonujących zawodu.

Szkolenia w ramach obligatoryjnego doskonalenia zawodowego przeprowadza Krajowa Rada Biegłych Rewidentów i jednostka uprawniona wpisana do prowadzonego przez nią wykazu. Przykładowy zakres tematyczny, który dotyczy 2021 r., został wskazany w Uchwale nr 1033/14a/2020 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lipca 2020 r. Wśród 29 pozycji 19 tematów obejmuje dotychczasowe moduły szkoleniowe. Nowe pozycje ilustruje poniższa tabela.

Tabela 1. Nowe pozycje zakresu tematycznego szkoleń dla biegłych rewidentów

Lp.	Temat	Liczba godzin
1.	Rachunek przepływów pieniężnych w ujęciu sprawozdawczym	8
2.	Rachunek przepływów pieniężnych przedmiotem badania w ujęciu rewizji finansowej	4
3.	Najczęściej występujące nieprawidłowości w sprawozdaniach finansowych	8
4.	Badanie kluczowych obszarów sprawozdania finansowego – część 1 – przychody	16
5.	Kryptoaktywa w sprawozdaniu finansowym	8
6.	Specyfika badania sprawozdań finansowych spółdzielni mieszkaniowych	8
7.	Prace badawcze i rozwojowe – aspekty bilansowe i podatkowe	8
8.	Aktualizacja wiedzy z zakresu zmian w międzynarodowych i krajowych standardach badania	8
9.	Usługi pokrewne i usługi atestacyjne inne niż badanie sprawozdania finansowego – praktyczne zastosowanie KSP, KSUA i KSUP	8
10.	Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień podczas badania sprawozdania finansowego zgodnie z wymogami krajowych standardów wykonywania zawodu	8

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Załącznika do uchwały nr 1033/14a/2020 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lipca 2020 r.

Jak widać, szczególne ukierunkowanie rozwoju zawodowego biegłych rewidentów dotyczy rewizji finansowej i zasad rachunkowości stosowanych w sektorze prywatnym i w tym kontekście użyteczność uprawnień dla wykonywania zadań audytora wewnętrznego w sektorze publicznym może budzić kontrowersje. Pomijając jednak te wątpliwości, tak określony obowiązek doskonalenia zawodowego gwarantuje jakość pracy osób posiadających te uprawnienia i jest doskonałym przykładem systemowych rozwiązań, których brakuje np. w przypadku ukończenia studiów podyplomowych.

5. Certyfikaty CIA, CGPA, CFSA, CCSA

Właścicielem certyfikatów CIA, CGAP, CFSA i CCSA jest IIA Global, najstarsza i największa na świecie organizacja, skupiająca audytorów wewnętrznych. Zgodnie z zasadami ustalonymi przez organizację certyfikującą, po uzyskaniu certyfikatu należy przestrzegać wymogu kontynuowania profesjonalnej edukacji, co wiąże się z koniecznością uzyskania, udokumentowania i zgłoszenia godzin CPE do 31 grudnia każdego roku. Godziny CPE – Continuing Professional Education – muszą corocznie zdobywać członkowie międzynarodowych organizacji zawodowych zgodnie z ustalonymi przez nie wymaganiami i procedurami dla określonych certyfikatów. Na stronie Instytutu Audytorów Wewnętrznych II Polska, który reprezentuje w Polsce światową i europejską

rodzinę organizacji o globalnym zasięgu, zostały umieszczone szczegółowe informacje w tym zakresie. Zasady przyznawania punktów, doskonalenia zawodowego i związanego z tym utrzymania certyfikatu zawodowego zawarte są w Dyrektywie administracyjnej Nr 4 IIA Global (*Continuing Professional Education Policy*). Od 2018 r. jest wymagane zdobycie 2 godzin CPE dotyczących etyki. Zgłoszenie odbywa się poprzez system elektroniczny CCMS, do którego mają dostęp osoby zarejestrowane przez IIA Global. Złożenie raportu wiąże się z opłatą określoną przez instytucję certyfikującą. Data ważności certyfikatu (a jednocześnie data najbliższego raportowania godzin CPE) znajduje się na pierwszej stronie profilu osoby posiadającej certyfikat w systemie CCMS. Obowiązuje zasada, że w przypadku, gdy raport CPE nie zostanie złożony zgodnie z wymogami IIA Global, certyfikat zostanie zawieszony, a jego posiadacz nie będzie mógł posługiwać się tytułem certyfikowanego audytora wewnętrznego.

Wymagania dotyczące corocznego raportowania różnią się w zależności od tego, czy dana osoba jest praktykującym (czynnie wykonuje pracę związaną z audytem wewnętrznym lub pokrewną), niepraktykującym (nie wykonuje czynnie pracy związanej z audytem wewnętrznym lub pokrewnym) lub emerytowanym (nie jest już aktywna zawodowo) audytorem wewnętrznym.

Liczbę wymaganych corocznie godzin CPE określa poniższa tabela. Liczba godzin jest różna w zależności od posiadanego certyfikatu/kwalifikacji oraz od tego, czy dana osoba jest praktykująca czy nie.

Tabela 2. Liczba wymaganych corocznie godzin CPE

Status raportowania	Definicja	Używanie certyfikatu/ /kwalifikacji	Liczba wymaganych godzin CPE dla CIA	Liczba wymaganych godzin CPE dla CCSA, CGAP, CFSA, CRMA, QIAL
Praktykujący	Czynnie wykonuje pracę związaną z audytem wewnętrznym lub pokrewną	TAK	40	20
Niepraktykujący	Nie wykonuje czynnie pracy związanej z audytem wewnętrznym lub pokrewnym	TAK	20	10

Źródło: Continuing Professional Education Policy: Requirements for Certification and Qualification Programs, IIA Professional Certification Board – January 2021.

Rada ds. Certyfikacji Zawodowej IIA (PCB) uznaje następujące programy kształcenia i rozwoju zawodowego jako spełniające kryteria:

1. Seminaria i konferencje prowadzone przez krajowe lub lokalne organizacje audytu lub rachunkowości.
2. Specjalistyczne spotkania krajowych lub lokalnych organizacji audytu lub rachunkowości oraz krajowych instytutów (np. spotkania szkoleniowe organizowane przez krajowe Instytuty IIA).
3. Oficjalne wewnętrzne programy szkoleniowe, które spełniają wyżej wymienione wymagania programu edukacyjnego.
4. Branżowe programy edukacyjne innych stowarzyszeń lub organizacji zawodowych, związane z tematyką audytu wewnętrznego.
5. Ukończenie kursów na wyższych uczelniach, z wyłączeniem tych, które są wymagane do dopuszczenia do egzaminu na stopień licencjata lub jego odpowiednika.
6. Oficjalne programy kształcenia korespondencyjnego i samokształcenia związane z tematyką audytu wewnętrznego, które spełniają wyżej określone wymagania, w tym dotyczące potwierdzenia ukończenia.

Zgodnie z Polityką liczbę godzin CPE ustala się na podstawie rzeczywistego czasu trwania danego programu/wydarzenia, gdzie jeden 50-minutowy okres odpowiada jednej godzinie CPE. Jeśli program trwa krócej niż 50 minut, uczestnicy mogą pozyskiwać i raportować CPE w 10- lub 25-minutowych przyrostach. W przypadku programów, gdzie poszczególne części są krótsze niż 50 minut, ich suma może być traktowana jako jeden łączny program.

Oprócz ww. programów edukacyjnych, osoby certyfikowane mogą uzyskać godziny CPE poprzez wiele innych działań:

- zdawanie egzaminów,
- autorstwo lub współautorstwo publikacji,
- tłumaczenie publikacji,
- przedstawianie prezentacji,
- niekomercyjne wystąpienie w roli eksperta merytorycznego,
- wykonywanie zewnętrznych ocen jakości (QA).

Polityka zawiera szczegółowe informacje odnośnie do liczby godzin CPE możliwych do uzyskania w ramach każdego ww. działania.

6. Certyfikat CISA

Certyfikat CISA jest przyznawany przez ISACA – międzynarodowe stowarzyszenie skupiające specjalistów w zakresie technologii informatycznych. Certyfikat potwierdza wiedzę w zakresie audytu, kontroli i bezpieczeństwa IS/IT.

Na stronie organizacji (Maintain Cisa Certification) znajduje się informacja, że aby zachować certyfikat CISA, należy zgłosić co najmniej 120 godzin CPE w każdym 3-letnim cyklu raportowania i co najmniej 20 godzin rocznie. Raportowanie CPE należy składać do końca każdego roku kalendarzowego i odnawiać na następny rok. Zasady doskonalenia są określone w Polityce CISA CPE, dostępnej również w języku polskim (CISA CPE Policy). Samo raportowanie odbywa się na platformie www.isaca.org/myisaca. Ciekawostką związaną ze statutem jest zapis, że osoby z certyfikatem CISA, które przekroczyły 55 rok życia oraz całkowicie przeszły na emeryturę lub z powodu trwałej niezdolności do pracy nie są w stanie wykonywać audytów systemów informatycznych, mogą wystąpić o status emerytowanego członka CISA. Członkowie CISA posiadający ten status nie są zobowiązani do zaliczania godzin ciągłego doskonalenia zawodowego (CPE), jednak zobowiązani są do opłacania składki rocznej (w niższym wymiarze).

Działania akceptowane jako doskonalenie zawodowe:

- spotkania oraz działania na rzecz doskonalenia zawodowego organizowane przez ISACA (bez ograniczeń),
- spotkania oraz działania na rzecz doskonalenia zawodowego inne niż organizowane przez ISACA (bez ograniczeń),
- samokształcenie (bez ograniczeń),
- prezentacje handlowe/marketingowe dostawców (roczny limit 10 godzin),
- nauczanie/wykłady/prezentacje (bez ograniczeń),
- publikacje artykułów, monografie oraz pozycje książkowe (bez ograniczeń),
- tworzenie i weryfikacja pytań egzaminacyjnych (bez ograniczeń),
- zaliczenie egzaminów zawodowych (bez ograniczeń),
- praca dla komisji/komitetów ISACA (limit roczny 20 godzin na każdy certyfikat ISACA),
- wkład w rozwój zawodowy osób zajmujących się audytem i kontrolą systemów informatycznych (limit roczny 20 godzin łącznie dla tego typu działań w ramach godzin zgłaszanych przez specjalistę CISA),
- praca jako mentor (roczny limit 10 godzin).

Zasady naliczania punktów są takie jak w przypadku certyfikatów IIA Global. Jedna godzina ciągłego doskonalenia zawodowego (CPE) przysługuje za każde pięćdziesiąt (50) minut aktywnego udziału (wyluczając przerwy, w tym przerwy na lunch) w uznawanych jako doskonalenie zawodowe działaniach i spotkaniach edukacyjnych ISACA i innych organizacji zawodowych. Godziny CPE można rejestrować oraz zgłaszać z dokładnością do kwadransa (zaokrąglone do najbliższego kwadransa).

7. Certyfikat CFA

Licencja CFA (Chartered Financial Analyst) jest jedną z najbardziej rozpoznawalnych międzynarodowych certyfikacji z zakresu doradztwa inwestycyjnego. Tytuł Chartered Financial Analyst jest międzynarodowym standardem, który świadczy o kwalifikacjach zawodowych z zakresu zarządzania inwestycjami oraz przestrzeganiu norm etycznych. Właścicielem programu jest CFA Institute – światowa organizacja zrzeszająca profesjonalistów w zakresie finansów. W Polsce organizacja ta reprezentowana jest przez CFA Society Poland (CFA Program). Głównym celem organizacji jest wyznaczanie kierunków rozwoju dla profesjonalistów w dziedzinie finansów na całym świecie poprzez ustalanie najwyższych standardów w zakresie etyki, edukacji i kwalifikacji zawodowych. W Polsce egzaminy odbywają się w Warszawie. Egzamin składa się z trzech etapów. W ciągu roku kandydat może przystąpić wyłącznie do jednego etapu egzaminu. Pierwszy etap egzaminu odbywa się cztery razy do roku dla poziomu I oraz dwa razy do roku dla poziomu II i III. Program nie przewiduje obowiązkowego doskonalenia zawodowego, natomiast stowarzyszenie organizuje wiele bezpłatnych szkoleń.

8. Certyfikat CFE

Kwalifikacja CFE przyznawana jest przez ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) – Stowarzyszenie Biegłych ds. Przepięstw i Nadużyć Gospodarczych. Obecnie zdobycie kwalifikacji możliwe jest w Centrum Edukacji Fraud – autoryzowanej organizacji szkoleniowej ACFE i dostawcy CFE Exam dla uczestników z Grecji, Cypru i zatwierdzonych krajów Europy Wschodniej. Aktualnie organizacją reprezentującą ACFE jest Stowarzyszenie Ekspertów ds. Przeciwdziałania Oszustwom, Nadużyciom Gospodarczym i Korupcji jako ACFE Polska #183. Na stronie internetowej organizacji (*Continuing Professional Education Requirements*) zostały określone zasady godzin CPE. Zgodnie z nimi, aby zachować certyfikat CFE, należy zdobyć co najmniej 20 godzin ustawicznego kształcenia zawodowego (CPE) w okresie 12 miesięcy. Co najmniej 10 z tych godzin musi odnosić się bezpośrednio do wykrywania i zapobiegania oszustwom, a 2 godziny muszą bezpośrednio odnosić się do etyki. ACFE oferuje wiele opcji zdobywania CPE:

- kursy CPE do samodzielnej nauki,
- imprezy na żywo,
- Fraud Magazine CPE Quizy.

Punkty CPE z dowolnej organizacji są akceptowane, o ile kurs spełnia wymagania określone przez ACFE dla dopuszczalnych rodzajów punktów CPE i akceptowanych przez stowarzyszenie kierunków studiów. Są one dostępne na ww. stronie internetowej organizacji. Działania niezwiązane z edukacją, takie jak zwykle obowiązki zawodowe, badanie oszustw i pisanie raportów, nie dają możliwości zdobycia godzin CPE.

Działania akceptowane są następujące:

- szkolenie wewnętrzne (nieograniczone),
- zaliczenie do samodzielnej nauki (nieograniczone),
- nauczanie/wykłady (maksymalnie 10 godzin CPE rocznie),
- publikacje artykułów i książek (maksymalnie 10 godzin CPE rocznie),
- zaliczenie spotkania (maksymalnie 10 godzin CPE rocznie),
- quizy w Fraud Magazine (maksymalnie 10 godzin).

ACFE akceptuje godziny CPE uzyskane we wskazanych na stronie internetowej stowarzyszenia jako godziny CPE niezwiązane z oszustwami i etyką określone przez NASBA (National Association of State Boards of Accountancy). Program ten został stworzony przez NASBA dla utrzymania certyfikatu CPA (Certified Public Accountant) – międzynarodowej kwalifikacji z dziedziny rachunkowości. CPA to kwalifikacja wydawana przez Instytut Biegłych Licencjonowanych Księgowych m.in. w Irlandii (CPA Ireland), Australii (CPA Australia) oraz Stanach Zjednoczonych (AICPA). Jest to tytuł wymagany przy usługowym prowadzeniu ksiąg rachunkowych w Stanach Zjednoczonych, gdzie uznawany jest za najważniejszy tytuł w zakresie księgowości. Choć CPA to certyfikat uznawany na całym świecie, nie jest popularny w Europie z uwagi na większe możliwości uzyskania ACCA w tym regionie.

Raportowanie godzin CPE odbywa się przez stronę ACFE.com/MyCPE. Można to również zrobić telefonicznie oraz na bezpiecznym czacie.

9. Certyfikat ACCA

Właścicielem kwalifikacji jest ACCA (the Association of Chartered Certified Accountants), która ma swoje przedstawicielstwo w Polsce. Informacje na temat możliwości zdobycia certyfikatu jest dostępna na stronie internetowej ACCA Polska (Kwalifikacja ACCA). Zdobycie dyplomu ACCA wymaga zdania 13 egzaminów oraz wykazania się odpowiednią praktyką zawodową (minimum 36 miesięcy w obszarze finansów bądź rachunkowości). Zakres tematyczny egzaminów jest szeroki i obejmuje zagadnienia związane z rachunkowością finansową i zarządczą, zarządzaniem finansami, podatkami, audytem, prawem gospodarczym, etyką, ładem korporacyjnym, zarządzaniem ryzykiem, analizami biznesowymi. Certyfikat nie przewiduje obowiązkowego doskonalenia zawodowego.

10. Certyfikaty FRM i PRM

Kwalifikacje FRM przyznawane są przez GARP (The Global Association of Risk Professionals) – jedyne międzynarodowe stowarzyszenie zrzeszające osoby zarządzające ryzykiem finansowym. Na zdobycie kwalifikacji FRM często decydują się specjaliści posiadający kwalifikację CFA w celu uzupełnienia wiedzy z zakresu doradztwa inwestycyjnego. Informacje o programie doskonalenia zawodowego dla certyfikatu są dostępne na stronie internetowej organizacji (*Continuing Professional Development*). Program doskonalenia zawodowego oparty jest na 24-miesięcznych cyklach kalendarzowych, uzyskując dzięki nim 40 godzin CPD, do których zachęca się uczestników w celu utrzymania przez cały czas swojej wiedzy i doświadczenia w zakresie zarządzania ryzykiem. Posiadacze certyfikatów mają dużą swobodę w wyborze zarówno działań potwierdzających doskonalenie, jak i dostawców tych działań:

- zapoznanie się z artykułami, czasopismami, książkami, białymi księgami, pracami naukowymi,
- udział w konferencjach, forach, seminariach, spotkaniach kapituły lub stowarzyszenia lub innych wydarzeniach na żywo,
- uczestnictwo w kursach szkoleniowych, szkoleniach lub programach dla pracodawców albo kursach w college’u lub uniwersytecie (w tym MOOC),
- udział w webcastach, filmy lub szkolenia online,
- słuchanie podcastów lub edukacyjnych programów audio,
- uzyskanie pozytywnego wyniku na certyfikatach związanych z ryzykiem lub egzaminach licencyjnych,
- prezentacja na wydarzeniu, w transmisji internetowej lub w filmie,
- poprowadzenie kursu uwzględniającego ryzyko,
- publikacja artykułów w czasopismach, białych księgach, artykuły naukowe lub książki,
- wolontariat w komitetach GARP.

Associate Professional Risk Manager (PRM) to program certyfikacji PRMIA (Associate PRM Certificate) przeznaczony dla pracowników rozpoczynających zawód zarządzania ryzykiem lub osób, które regularnie stykają się z dyscyplinami zarządzania ryzykiem, takimi jak audytorzy, księgowi, prawnicy i pracownicy systemów, którzy chcą rozumieć podstawowe metody i praktyki zarządzania ryzykiem. Program funkcjonuje od 2004 r. Aktualnie nie przewiduje obowiązku doskonalenia zawodowego.

Podsumowanie

Analiza procesu doskonalenia zawodu audytora wewnętrznego prowadzi do różnych wniosków. Prowadzone procesy certyfikacyjne i programy kwalifikacyjne mają różnorodne podejście związane z doskonaleniem zawodowym w zależności od posiadanego certyfikatu. W przypadku sektora finansów publicznych nie wszystkie uprawnienia zawodowe przewidują obowiązek doskonalenia. To właśnie zapisy standardów dają pewne wskazówki, które w sposób ogólny, niezależnie od posiadanych uprawnień, wskazują audytorom potrzebę stałego podnoszenia wiedzy i kompetencji. Zdaniem autorki gwarancją dobrej jakości pracy, doskonalenia zawodowego oraz rozwoju kompetencji audytora wewnętrznego w sektorze jednostek finansów publicznych jest stosowanie Międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego. Natomiast promocja ich stosowania we wszystkich wymienionych w niniejszym artykule sektorach może mieć istotne znaczenie dla utrzymania jakości realizacji zadań i użyteczności wyników, szczególnie tam, gdzie certyfikacja nie jest obligatoryjna.

Literatura

Skorupka S., Anderska H., Łempicka Z. (1969), *Mały Słownik Języka Polskiego*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.

Źródła internetowe

Associate PRM Certificate, https://www.prmia.org/Public/Certificates/APRM_/Public/Certificate/What_is_the_Associate_PRM_Certificate.aspx?hkey=975a69ef-9685-4033-98b8-cf8e79582fc6 (dostęp: 23.03.2021).

CFA PROGRAM, <https://cfapoland.org> (dostęp: 22.03.2021).

CISA CPE Policy – Polityka ciągłego doskonalenia zawodowego (CPE), Aktualizacja: styczeń 2014 r., <https://www.isaca.org/credentialing/how-to-earn-cpe> (dostęp: 22.03.2021).

Continuing Professional Development, <https://www.garp.org/cpd> (dostęp: 24.03.2021).

Continuing Professional Education Policy: Requirements for Certification and Qualification Programs, IIA Professional Certification Board – January 2021, <https://www.iiia.org.pl/certyfikacja/cpe> (dostęp: 21.03.2021).

Continuing Professional Education Requirements, <https://www.acfe.com/cpe-index.aspx> (dostęp: 23.03.2021).

Kwalifikacja ACCA, <https://accapolska.pl/> (dostęp: 23.03.2021).

MAINTAIN CISA CERTIFICATION, <https://www.isaca.org/credentialing/cisa/maintain-cisa-certification> (dostęp: 21.03.2021).

- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylające decyzję Komisji 2005/909/WE, Dz. Urz. UE L 158/77 z 27.05.2014 r., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=celex%3A32014R0537>.
- Uchwała Rady Giełdy nr 13/1834/2021 z dnia 29 marca 2021 r., https://www.gpw.pl/pub/GPW/pdf/Uch_13_1834_2021_DPSN2021.pdf.
- Uchwała nr 1033/14a/2020 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 16 lipca 2020 r., https://www.pibr.org.pl/assets/meta/5376,1033.%20Uchwa%C5%82a%20ws._tematyki%20ODZ_2021.pdf.
- Uchwała nr 141/2017 Komisji Nadzoru Finansowego z dnia 25 kwietnia 2017 r. w sprawie wydania Rekomendacji H dotyczącej systemu kontroli wewnętrznej w bankach, Dz. Urz. KNF 2017, poz. 7.
- Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, Dz. U z 2020 r., poz. 1415 ze zm., <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20170001089/U/D20171089Lj.pdf>.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. z 2021, poz. 305 ze zm., <https://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/download.xsp/WDU20091571240/U/D20091240Lj.pdf>.

Zakończenie

Rozważania prowadzone w niniejszej monografii cechuje duże zróżnicowanie tematyczne. Przedstawione problemy prawne, finansowe, organizacyjne, ekonomiczne czy psychologiczne łączy jednak, wynikający z kontekstu pracy, wyraźny wpływ każdego z nich na efektywność nadzoru korporacyjnego, a ściślej na ochronę zainwestowanego przez właścicieli kapitału i możliwość realizacji celów utożsamianych najczęściej z wypracowanym zyskiem. Nadzór korporacyjny, co potwierdzają autorzy poszczególnych rozdziałów niniejszej publikacji, składa się z licznych komponentów rozpatrywanych na różnych płaszczyznach przez różne nauki. Tworzenie skutecznego systemu corporate governance wymaga zatem interdyscyplinarnego spojrzenia na przedsiębiorstwo i zachodzące w nim procesy. Skupienie uwagi na jednym wybranym obszarze z pominięciem pozostałych elementów może być, i najczęściej jest, bezskuteczne. I tak na przykład wysiłek związany z opracowaniem i wprowadzeniem odpowiednich regulacji i rozwiązań organizacyjno-prawnych z pominięciem mechanizmów weryfikacji ich realizacji może nie przynieść oczekiwanych efektów. Nie można również zapominać o dobrej i efektywnej komunikacji stanowiącej podstawę skuteczności wszystkich mechanizmów corporate governance, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych.

Ta wielopłaszczyznowość wybrzmiewa wyraźnie z treści rozdziałów, co stanowiło cel niniejszej monografii. Związana z nią trudność interpretacyjna stanowi duże wyzwanie dla badaczy oraz praktyków zajmujących się opisem procesów nadzoru i poszukiwaniem ścieżek jego optymalizacji. Z drugiej jednak strony tworzy szeroki zakres badań. Od wielu lat na tym polu realizowane są liczne projekty badawcze. Przedstawiona w opracowaniu mnogość zagadnień i dywagacji wskazuje, że będzie ono stanowić przedmiot kolejnych analiz i dyskusji prowadzonych zarówno przez teoretyków, jak i praktyków przedmiotu.

Skuteczny nadzór determinowany jest umiejętnością dostrzegania powiązań i przenikania się poszczególnych procesów, a także wykorzystywania zachodzącej pomiędzy nimi synergii. Niniejsza publikacja ma być wsparciem w kształtowaniu umiejętności spoglądania na problematykę nadzoru korporacyjnego w taki właśnie sposób. Warto podkreślić, że tematyka w niej poruszona staje się coraz częściej przedmiotem dyskusji i rozważań zarówno wśród teoretyków, jak i praktyków przedmiotu.

Książka powstała głównie z myślą o czytelnikach, którzy chcą uczestniczyć w dyskusjach na temat roli mechanizmów corporate governance i potrzeby ich doskonalenia, a także tych, którzy chcą rozwijać swoje kompetencje praktyczne w tym obszarze. Ważną grupę adresatów książki stanowią słuchacze kierunków podyplomowych studiów doskonalących kompetencje menedżerskie w obszarze corporate governance, a w szczególności kierunków Master of Corporate Governance i Master of Business Administration in Corporate Governance.

„Praca zbiorowa, pt. *Corporate governance w teorii i praktyce – wybrane problemy*, pod redakcją dr Katarzyny Olejko jest opracowaniem interesującym pod względem poznawczym i zarazem niezwykle cennym dla polskiej praktyki korporacyjnej. W mojej ocenie książka ta ma wszelkie dane ku temu, aby zyskać popularność na polskim rynku wydawniczym w zakresie ekonomii, finansów, rachunkowości i zarządzania”.

Z recenzji prof. dr. hab. Jana Jeżaka

ISBN 978-83-7875-816-7



Uniwersytet
Ekonomiczny
w Katowicach