

Piotr Bednarek

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

EWOLUCJA MIEJSCA I ROLI AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W PRZEDSIĘBIORSTWIE

1. Wstęp

Dla prawidłowego funkcjonowania systemu zarządzania jednostki gospodarczej konieczne jest zorganizowanie odpowiedniego systemu informacji ekonomicznej [5, s. 47]. W jednostkach gospodarczych takim systemem jest system rachunkowości, stanowiący źródło wiarygodnych informacji tylko wtedy, gdy są one poddane odpowiedniej kontroli. Oprócz pełnienia funkcji systemu kontroli wewnętrznej oraz badania sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów, współczesny audyt wewnętrzny stanowi nie tylko istotny element nadzoru i kontroli nad rachunkowością jednostki gospodarczej, ale również nad innymi jej działami w zakresie zgodności działań z prawem i procedurami, skuteczności i efektywności działań oraz prawidłowości i efektywności zarządzania ryzykiem.

Pojęcie audytu wewnętrznego, jest w Polsce stosowane od niedawna, bo – jak twierdzi J. Płóciennik-Napierałowa – w literaturze z zakresu rachunkowości pojawiło się od roku 2002 [15, s. 545]. W tym czasie w Polsce nastąpił istotny rozwój praktyki audytu wewnętrznego w sektorze publicznym, w wyniku nowelizacji Ustawy z dnia 1 stycznia 2002 r. o finansach publicznych [19]. Wcześniej audyt wewnętrzny funkcjonował głównie w dużych przedsiębiorstwach z kapitałem zagranicznym.

W związku z tym, że audyt wewnętrzny w Polsce funkcjonuje stosunkowo krótko, w niniejszej pracy przedstawiono historię rozwoju audytu wewnętrznego na świecie, głównie w Stanach Zjednoczonych, z punktu widzenia jego roli i miejsca w przedsiębiorstwie. W tym celu poddano analizie, po pierwsze, argumenty stowarzyszeń zawodowych, których misją jest dążenie do profesjonalizmu w pracy audytorów wewnętrznych, po drugie, zmiany w zakresie pracy audytorów, które wystąpiły w konsekwencji nacisków zewnętrznych oraz redefinicji kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie.

2. Miejsce audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie

Jedną z najważniejszych dat dla audytu wewnętrznego jest rok 1941, kiedy to założono w Stanach Zjednoczonych stowarzyszenie zawodowe pod nazwą Instytut Auditorów Wewnętrznych. Zdaniem G. Courtemanche od tego czasu podstawowa koncepcja audytu wewnętrznego niewiele się zmieniła. Nadal audyt wewnętrzny jest wewnętrzną oceną działalności organizacji, która zaspokaja jej potrzeby informacyjne i obejmuje swoim zakresem szeroki obszar działalności, włączając księgowość. Ponadto od 1941 r. nie zmieniły się w środowisku audytorów poglądy dotyczące niezależności audytora oraz jego roli polegającej na wspieraniu kierownictwa. Chociaż ostatnio mówi się również o wspieraniu rady nadzorczej [2, s. 107].

Niemniej istotnie zmieniła się, jak twierdzi G. Courtemanche, praktyka audytu wewnętrznego. Autor ten wyróżnia trzy modele audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie, funkcjonujące w praktyce. Zalicza do nich [2, s. 107]:

- tradycyjny audyt wewnętrzny,
- współczesny audyt wewnętrzny,
- „neowspółczesny” audyt wewnętrzny.

W pierwszym okresie, tj. od 1941 do 1977 r., audyt wewnętrzny polegał na pełnieniu funkcji kontroli jakości księgowości na polecenie controllera w przedsiębiorstwie. W drugim okresie audyt wewnętrzny rozszerzył swój zakres o kontrolę wewnętrzną oraz wewnętrzne usługi doradcze świadczone dla kierownictwa. Współcześnie audytorzy wewnętrzni dostarczają informacji zarówno dla kierownictwa wyższego szczebla, jak i dla rad nadzorczych. Trzeci wariant audytu wewnętrznego jest zmodyfikowaną wersją poprzedniego wariantu. Neowspółczesny audyt wewnętrzny powinien spełniać oczekiwania jeszcze większej grupy odbiorców, do których zalicza się dodatkowo audytorów zewnętrznych oraz kierownictwo szczebla operacyjnego. Do tej ostatniej grupy należą: zleceniodawca audytu, „docelowy” podmiot audytu, ogólny podmiot audytu oraz przełożony ogólnego podmiotu audytu. Pomimo współpracy audytora z tak szerokim kręgiem podmiotów nie należy obawiać się, że audytor swoim działaniem zaburzy istniejącą hierarchię w organizacji. Bowiem główna zasada komunikowania się przez audytora zakłada, że ludziom mówi się tylko tyle, ile potrzebują wiedzieć, aby podjąć decyzje, które powinny być podjęte. Zatem rola audytora wewnętrznego jest podobna do roli prawnika, który doradza organizacji i współdziała z różnymi jej członkami w taki sposób, aby przysporzyć korzyści całej organizacji (por. [5, s. 34-35]).

3. Rola audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie

Dawniej twierdzono, iż rola audytu wewnętrznego polega na monitorowaniu. Audytor porównywany był do „policjanta i psa prowadzących śledztwa w organizacji” [13, s. 161]. Tolerowany i traktowany jako niezbędny element kontroli, au-

dyt wewnętrzny miał mniejszą rangę w stosunku do działań prowadzonych dla osiągnięcia ważniejszych celów przedsiębiorstwa. Jeśli przyjrzymy się presji wywieranej na audyt wewnętrzny w ostatnich latach, zobaczymy nieustanną walkę w celu pokazania, że ta funkcja w przedsiębiorstwie może przysparzać wartość dodaną.

Powierzanie funkcji audytu wewnętrznego podmiotom zewnętrznym było popularne w latach 80. Wówczas w wielu przedsiębiorstwach szczegółowo analizowano koszty audytu wewnętrznego, nierzadko w wyniku stosowania technik reorganizacji procesów biznesowych. Zlecanie audytu wewnętrznego podmiotom zewnętrznym było jedną z przyczyn wprowadzenia zmian w audycie wewnętrznym. Duże firmy świadczące usługi rachunkowe dostrzegły możliwość poszerzenia swojej oferty usług. R. Bruce zaproponował, aby strategia oparta na zarządzaniu ryzykiem przez kierownictwo najwyższego szczebla i chęć postrzegania jej w sposób zintegrowany była bodźcem do integracji audytu zewnętrznego i wewnętrznego, jednak przeważała potrzeba niezależności biegłych rewidentów [1, s. 64]. W odpowiedzi społeczność audytorów wewnętrznych podkreślała swój profesjonalizm i potencjał audytu wewnętrznego do przysparzania wartości dodanej.

L. Kalbers i T. Fogarty zaobserwowali, że dyskusje o profesjonalizmie trwały wśród audytorów wewnętrznych przez wiele lat [7, s. 64]. W roku 1979 G. Morgan zidentyfikował aspiracje audytorów wewnętrznych zmierzające do zmiany z „kontrolera” na „doradcę kontrolera” jako część procesu zwiększania profesjonalizmu audytorów wewnętrznych, zauważając, że ta zmiana „może być tylko osiągnięta kosztem zrzeczenia się pewnych funkcji controllingowych, i niektórych praw do formalnego autorytetu, które się z nimi wiązały” [13, s. 168]. Następnie autor ten zaobserwował, że audytorzy wewnętrzni uważali zrzekanie się swoich praw za problematyczne. Audytorzy napotykali trudności w chwili, gdy próbując nawiązać relacje na zasadach współpracy z audytowanymi, byli zobligowani do uciekania się do formalnego autorytetu, aby otrzymać dostęp do informacji lub aby poradzić sobie z problemami ujawnionymi w trakcie audytu. Zauważył on że: „...najnowsze oświadczenia Instytutu Audytorów Wewnętrznych, które podkreślają, w jaki sposób audyt wewnętrzny powinien „służyć organizacji” i że audytorzy wewnętrzni powinni bardziej podlegać Komisjom Audytu z Rad Nadzorczych i społeczeństwu, raczej niż wyłącznie pod zarządy (...), sygnalizują definicję roli i podstaw władzy, która nawiązuje do filozofii pierwotnej roli audytu (...), ale która niesie z tym rozszerzoną koncepcję funkcji audytu, który (...) poszukuje połączenia funkcji kontroli i doradztwa, przez zorientowanie tej drugiej na najwyższe szczeble organizacji” [13, s. 169-170].

Dwadzieścia lat po obserwacjach Morgana, Instytut Audytorów Wewnętrznych obwieścił nową definicję audytu wewnętrznego, która koncentruje się na niezależności i obiektywizmie, identyfikując zapewniającą i doradczą rolę audytu wewnętrznego i podkreślając przysparzanie wartości dodanej i podnoszenie skuteczności zarządzania ryzykiem, procesy kontroli i utrzymywania ładu korporacyjnego. J. Krogstad i inni autorzy w pracy [10, s. 33] przedstawili w zarysie rozwój tej

nowej definicji i zauważyli, że „wzajemne oddziaływanie audytu wewnętrznego z łaodem korporacyjnym podnosi rangę tego zawodu”.

Pomimo że nowe zainteresowanie potencjałem audytu wewnętrznego polegającym na przyczynianiu się do osiągnięcia celów przedsiębiorstwa, stwarza szansę wzmocnienia praw do zawodowego statusu, to trudności nadal pozostają. B. Pentland, próbując ustanowić granice audytu, zaobserwował, że audytorzy są większymi ekspertami w procesach niż w zawartości merytorycznej: w obszarach takich jak audyt środowiskowy specjaliści z innych dyscyplin stanowią silną konkurencję w wyścigu o status eksperta dla tradycyjnego audytora wewnętrznego [14, s. 307-312]. Podobne wyzwania czekają w zarządzaniu ryzykiem, ale mogą być odparte przez stwierdzenie, że audyt wewnętrzny ma tę zaletę, że jest niezależny [6, s. 9], chociaż konflikt pozostaje pomiędzy doradczą funkcją audytu wewnętrznego a jego prawem do niezależności.

T. Fogarty i L. Kalbers [8, s. 134] badali, w jakim zakresie audyt wewnętrzny jest profesjonalny, poprzez identyfikację jego kluczowych cech, takich jak niezależność, autonomia i samoregulacja, jednocześnie ostrzegając, że: „...organizacje powinny być również świadome, że audyt wewnętrzny z natury wiąże się z konfliktem ról. Podjęcie starań, mających na celu wyeliminowanie tego konfliktu, może być w sprzeczności z głównymi zadaniami audytorów wewnętrznych w organizacjach”.

Żądania zawodowego statusu wspierają oraz jednocześnie są wspierane przez określenie obszarów w których profesjonalne umiejętności mogą być wykorzystane. Głośne na całym świecie skandale finansowe z lat 90. zwróciły uwagę na widoczne wady ponoszenia odpowiedzialności w ramach ładu korporacyjnego. Nieuchronnie audyt i kontrola wewnętrzna, mechanizmy stworzone, aby zapewnić ponoszenie odpowiedzialności, stały się głównym przedmiotem debaty poświęconej reformie. Audytorzy wewnętrzni – tradycyjnie specjaliści w zakresie kontroli wewnętrznej, ale postrzegani jako niezbyt ważni w organizacjach – zwrócili na siebie uwagę rad nadzorczych przyłączając się do zewnętrznych głosów domagających się zapewnienia o funkcjonowaniu ładu korporacyjnego.

Zatem szersze podejście do kontroli wewnętrznej zaproponowane przez Komisję Treadwaya w Stanach Zjednoczonych lub opracowanie przedstawione przez Turnbulla w Wielkiej Brytanii stworzyło dla audytu wewnętrznego szansę do roszczenia prawa do wiedzy i doświadczenia w istotnym obszarze zarządzania ryzykiem. Fundament siły audytu wewnętrznego został mocno utwierdzony: audyt wewnętrzny jest kluczowym elementem dobrej praktyki ładu korporacyjnego. Pozostaje jednak pytanie: w jakim stopniu identyfikowana szansa na rozszerzenie tej przewagi została wykorzystana przez audytorów wewnętrznych?

Istnieje powszechnie zgoda, że ważne zmiany dotyczą także istoty audytu wewnętrznego. D. McNamee i T. McNamee określili historię audytu wewnętrznego od czasu II wojny światowej jako historię transformacji audytu wewnętrznego

od audytu legalności transakcji do audytu systemów. Autorzy ci wskazali również na zmianę, w której audytorzy wewnętrzni stali się „podstawowymi agentami transformacji”, pomagając użytkownikom systemów „zaprojektować, przetestować i monitorować ich własne mechanizmy kontroli” [12, s. 34].

M. Power dostrzegł fundamentalną zmianę w naturze ładu korporacyjnego. Mianowicie „kontrola odgórna” została przekształcona w „kontrolę z wnętrza” organizacji. Ponadto M. Power stwierdził, że audyt „zorientowany na ryzyko” w przyszłości będzie kluczem do tzw. „proaktywnego stylu kontroli opartego na zgodności”. W jego przekonaniu zarządzanie ryzykiem jest integralną częścią „nowej samorządności organizacji” [16]. Jednakże zdania badaczy w kwestii zgodności są podzielone. W wielu podejściach do audytu wewnętrznego zorientowanego na ryzyko badanie zgodności z wewnętrznymi procedurami schodzi na drugi plan. Tam, gdzie ryzyko jest postrzegane jako minimalne lub dopuszczalne dla zarządu, procedury nie muszą być udokumentowane, a zgodność działalności z wewnętrznymi procedurami nie musi stanowić kryterium oceny. W przedsiębiorstwach, które aktywnie poszukują i stosują innowacyjne rozwiązania w zakresie zarządzania ryzykiem, można zrezygnować z badania tej zgodności. Istnieją różne sposoby ograniczania różnych rodzajów ryzyka. Kulturowanie kultury organizacyjnej polegającej na zgodności działalności z procedurami jest tylko jednym z takich sposobów.

Pomimo upływu już kilku lat od ogłoszenia postulatu zorientowania audytu na ryzyko, zakres, w jakim ta zmiana została zaadoptowana do przedsiębiorstw, jest jeszcze nieznanym. Audytorzy wewnętrzni są oczywiście przekonywani w literaturze zawodowej, aby skorzystać z szansy przyczynienia się do osiągania celów organizacji poprzez zarządzanie ryzykiem [3, s. 6].

Inne fakty wskazują na to, że audytorzy wewnętrzni mają aspiracje do zmiany ich roli w zakresie zarządzania ryzykiem. Przykłady można odnaleźć w nowej definicji audytu wewnętrznego opublikowanej przez Instytut Audytorów Wewnętrznych w czerwcu 1999 r., oraz w treści artykułów opublikowanych w ostatnich latach, nawiązującej do zagadnień związanych z ryzykiem. Mniej jasne jest natomiast, czy ta ambicja jest realizowana. Badania organizacji znanych jako liderzy w stosowaniu praktyk zarządzania ryzykiem pokazują wyrównany poziom wiedzy z tego zakresu u praktyków audytu wewnętrznego i zarządzania ryzykiem [17, s. 159-174]. Jednak autorzy przyznają, że w żadnym razie nie jest to regułą i określają, jakie zmiany należy wprowadzić w kulturze organizacyjnej oraz jakie kompetencje są potrzebne audytorom wewnętrznym, aby mogli rozwijać się w tym zakresie. Model opracowany przez G. Selima i D. McNamee zakłada, że po etapie oszacowania ryzyka następuje etap zarządzania ryzykiem i komunikowania ryzyka. Jednocześnie model ten traktuje audyt wewnętrzny bardziej jako pochodną procesu planowania strategicznego niż jako proces, który samoistnie coś nowego wnosi.

Badanie ankietowe przeprowadzone przez P. Griffithsa lepiej odzwierciedla bieżącą praktykę audytu wewnętrznego. W kwestionariuszu badania dyrektorów

finansowych autor ujawnił powszechne „letnie” lub „negatywne” nastawienie do audytu wewnętrznego i to, że funkcja ta była często postrzegana jako „za bardzo stonowana i podstawowa (a przez to niewystarczająco zorientowana na ryzyko biznesowe)”, oraz pełniona przez kadrę, której brakowało umiejętności i właściwego przeszkolenia [4, s. 489-496].

Ankieta przeprowadzona przez KPMG w Stanach Zjednoczonych wśród kierownictwa i audytorów wewnętrznych wyższego szczebla wskazuje, że procentowo więcej audytorów wewnętrznych niż kierowników wyższego szczebla oczekiwało, że audyt wewnętrzny odgrywa tworzącą rolę w identyfikacji i ocenie ryzyka. Dwukrotnie więcej audytorów wewnętrznych niż kierowników wyższego szczebla postrzegało zarządzanie ryzykiem jako sposób, w jaki audyt wewnętrzny przysparza wartość dodaną. Audytorzy wewnętrzni również lepiej oceniali ich aktualne zdolności do pomagania w działaniach związanych z zarządzaniem ryzykiem niż kierownicy wyższego szczebla. Jednakże ci drudzy wyrażali dużą chęć rozwoju w tym obszarze [9].

Podobną ankietę przeprowadziła firma Deloitte and Touche Tohmatsu w Nowej Zelandii. Wyniki tych badań nie wskazały istotnych różnic w postrzeganiu przyszłej roli audytu wewnętrznego przez respondentów. Wyjątkiem było większe oczekiwanie audytorów wewnętrznych niż kierownictwa najwyższego szczebla co do ich roli w ocenie efektywności operacyjnej oraz wyników organizacji [3, s. 10].

4. Zakończenie

Reasumując, wzrost niepokoju o ład korporacyjny na świecie był bardzo korzystny dla pozycji audytorów wewnętrznych w przedsiębiorstwach. Od tej pory audytorzy stali się profesjonalistami, którzy są zobowiązani formułować wyłącznie niezależne i obiektywne opinie. Dzięki temu kierownictwo przedsiębiorstwa, oraz pośrednio społeczeństwo, otrzymuje rzetelną i wiarygodną informację o funkcjonowaniu systemu kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie. Audytorzy wewnętrzni zaś, którzy zajmowali się kiedyś wyłącznie weryfikacją zgodności rzeczywistej działalności z systemami stworzonymi przez innych, zostali wyniesieni do statusu zawodowego i co istotne podlegają bezpośrednio najwyższemu szczeblom zarządzania w przedsiębiorstwie.

Literatura

[1] Bruce R., *They Should Be: Are They*, „Accountancy”, June 1996.

[2] Courtemanche G., *How Has Internal Auditing Evolved Since 1941?*, „Internal Auditor”, June 1991.

- [3] *Deloitte and Touche Tohmatsu, Achieving Internal Audit Excellence*, Deloitte and Touche Tohmatsu, Wellington 2000.
- [4] Griffiths P., *Understanding the Expectations of Finance Directors Towards Internal Audit and Its Future*, „Managerial Auditing Journal” 1999 vol. 14, nr 9.
- [5] Helin A., *Techniki i metody badania sprawozdań finansowych*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości, Warszawa 1997.
- [6] ICAEW, *Risk Management and the Value Added by Internal Audit*, ICAEW, London 2000.
- [7] Kalbers L., Fogarty T., *Professionalism and Its Consequences: a Study of Internal Auditors*, „Auditing” 1995 vol. 14, nr 1.
- [8] Kalbers L., Fogarty T., *An Empirical Evaluation of the Interpersonal and Organizational Correlates of Professionalism in Internal Auditing*, „Accounting and Business Research” 2000 vol. 30, nr 2.
- [9] KPMG, *Transforming Internal Audit from Its Compliance Role into a Strategic Organizational Tool*, KPMG, London 1999.
- [10] Krogstad J., Ridley A., Rittenberg L., *Where We Were Going*, „Internal Auditor”, October 1999.
- [11] McNamee D., *Oszacowanie ryzyka w audycie wewnętrznym i zarządzaniu*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości, Warszawa 2004.
- [12] McNamee D., McNamee T., *The Transformation of Internal Auditing*, „Managerial Auditing Journal” 1995 vol. 10, nr 2.
- [13] Morgan G., *Internal Audit Role Conflict: a Pluralist View*, „Managerial Finance” 1979 vol. 5, nr 2.
- [14] Pentland B., *Will Auditors Take Over The World? Program, Technique and the Verification of Everything*, „Accounting, Organizations and Society” 2000 vol. 25.
- [15] Płóciennik-Napierałowa J., *Audyt wewnętrzny a wewnętrzna kontrola finansowo-księgowa*, [w:] *Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce*, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 2003.
- [16] Power M., *The Audit Implosion: Regulating Risk from the Inside*, ICAEW, London 1999.
- [17] Selim G., McNamee D., *The Risk Management and Internal Auditing Relationship: Developing and Validating a Model*, „International Journal of Auditing” 1999 vol. 3.
- [18] Spira L., Page, M., *Risk Management: the Reinvention of Internal Control and the Changing Role of Internal Audit*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal” 2003 vol. 16, nr 4.
- [19] Ustawa z dnia 27 lipca 2001r. o zmianie ustawy o finansach publicznych, ustawy o organizacji i trybie pracy Rady Ministrów oraz o zakresie działania ministrów, ustawy o działach administracji rządowej oraz ustawy o służbie cywilnej, DzU nr 102, poz. 1116.
- [20] Winiarska K., *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa 2005.

EVOLUTION OF INTERNAL AUDIT PLACE AND ROLE IN AN ENTERPRISE

Summary

Internal audit has been functioning in Polish enterprises for relatively short time. That is way in the paper history of internal audit in other countries, especially the United States of America, it is analyzed from the point of view of its place and role in an enterprise. Moreover the author compares the rhetoric of the associations trying to professionalize the activity with the changes which occur in the work of internal auditors.