

Funkcja doradcza na tle aktualnych i perspektywicznych celów audytu wewnętrznego

Kazimiera Winiarska*

Streszczenie: *Cel* – Celem artykułu jest ocena realizacji funkcji doradczej w zadaniach audytu wewnętrznego.

Metodologia badania – Wykorzystano wyniki badań ankietowych instytucji audytu wewnętrznego i firmy audytorskiej.

Wynik – Według przeprowadzonych badań naukowych w zadaniach audytowych ankietowani wymieniają czynności doradcze dla kierownictwa jednostek.

Oryginalność/wartość – Dzięki publikacjom zagranicznym uzyskano informacje o rankingu czynności audytowych. Zagraniczni audytorzy korzystają z kontaktów w ramach instytucji audytu wewnętrznego oraz większych możliwości finansowych przy badaniach ankietowych.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, funkcje audytu wewnętrznego, funkcja doradcza audytu wewnętrznego

Wprowadzenie

Audyt wewnętrzny ma na świecie wielowiekowe tradycje. Rozwój audytu wewnętrznego był uzależniony od sytuacji gospodarczej, politycznej i technologicznej. Początkowo w audycie wewnętrznym koncentrowano uwagę na aspektach finansowych, następnie rozszerzono zainteresowania również na aspekty niefinansowe. Aktualnie oczekuje się od audytorów wewnętrznych pełnienia funkcji doradczych. Rozmiary jednostek biznesowych i publicznych, źródła finansowania działalności i powiązania międzynarodowe powodują, że kierownictwo tych jednostek oczekuje wsparcia ze strony niezależnego audytu wewnętrznego.

1. Aktualne i perspektywiczne cele audytu wewnętrznego

Audyt wewnętrzny w Polsce nie ma długiej historii (od 2002 r.) i jest kojarzony wyłącznie z sektorem finansów publicznych. W krajach Europy Zachodniej ma dłuższą historię i występuje we wszystkich sektorach gospodarki narodowej.

* prof. zw. dr hab. Kazimiera Winiarska, Uniwersytet Szczeciński, WNEiZ, Instytut Rachunkowości, e-mail: kr234@wneiz.pl.

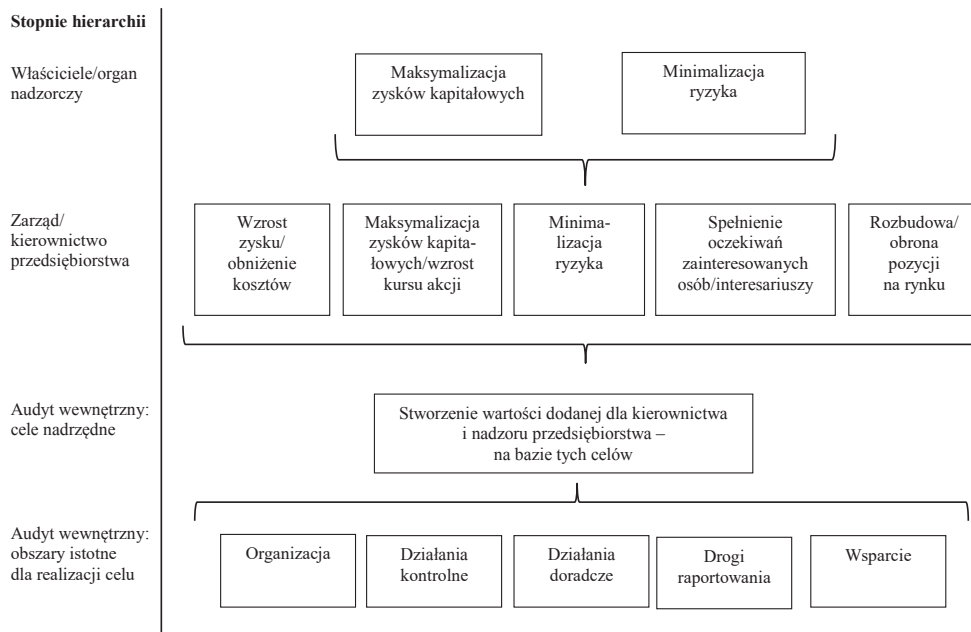
Dla sprawdzenia jak w praktyce realizowane są zadania audytu wewnętrznego opracowano ankietę badawczą (Eulerich, 2014), którą opublikowano w Niemczech, Szwajcarii i Austrii. W ankiecie wzięło udział 2450 audytorów wewnętrznych. Najwięcej audytorów pochodziło z instytucji kredytowych i usług finansowych (27%). Z sektora przemysłu było 22% audytorów. Pozostali ankietowani wywodzili się z innych branż.

Identyfikacja i ocena ryzyka są obecnie głównym celem zainteresowania kierownictwa organizacji. Są one istotne zarówno w okresie wyznaczania celów dla jednostki, jak i w przypadku niezrealizowania celów. Cele wyznaczone przez właścicieli zostają przekazane zarządom, a następnie oddziałom przedsiębiorstwa i poszczególnym pracownikom (Winiarska, 2017, s. 47).

Przykładami celów podstawowych, zdefiniowanych na potrzeby zapewnienia długoterminowego istnienia jednostki, są (rys. 1):

- zwiększenie zysku/obniżenie kosztów,
- maksymalizacja zysków kapitałowych/wzrost kursu akcji,
- minimalizacja ryzyka/identyfikacja oraz monitoring ryzyka,
- utrzymanie pozycji na rynku/zwiększenie liczby klientów,
- polepszenie wizerunku jednostki/spełnienie oczekiwań interesariuszy.

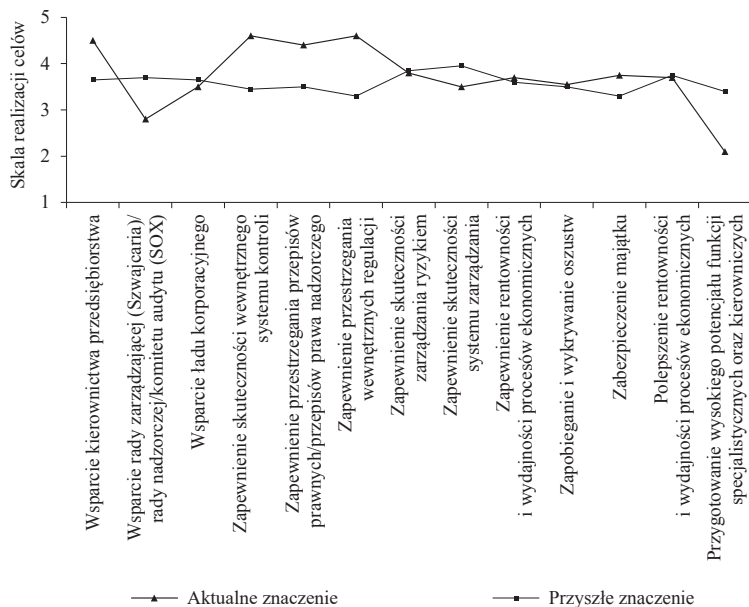
W obszarach istotnych dla realizacji celu wymienia się działania doradcze.



Rysunek 1. Hierarchia celów przedsiębiorstwa z punktu widzenia audytu wewnętrznego

Źródło: Eulerich (2014).

Cele wyznaczone przez właścicieli i przekazane według hierarchii decyzji w jednostce wpływają również na funkcje audytu wewnętrznego. Audyt wewnętrzny powinien zabezpieczać wszystkie rodzaje aktywności jednostki i generowanie wartości dodanej (rys. 2).



Rysunek 2. Cele i zadania audytu wewnętrznego

Źródło: Eulerich (2014).

Właściciele jasno wyznaczają cele jednostki, a zarząd dedukcyjnie przeprowadza transformację tych celów na własny użytek. Audytorzy wewnętrzni, pełniąc funkcję kontrolno-doradczą, powinni wspierać kierownictwo jednostki w transformacji celów.

Z analizy celów wyznaczonych przez właścicieli i ich związku przyczynowo-skutkowego, można wysnuć następujące wnioski:

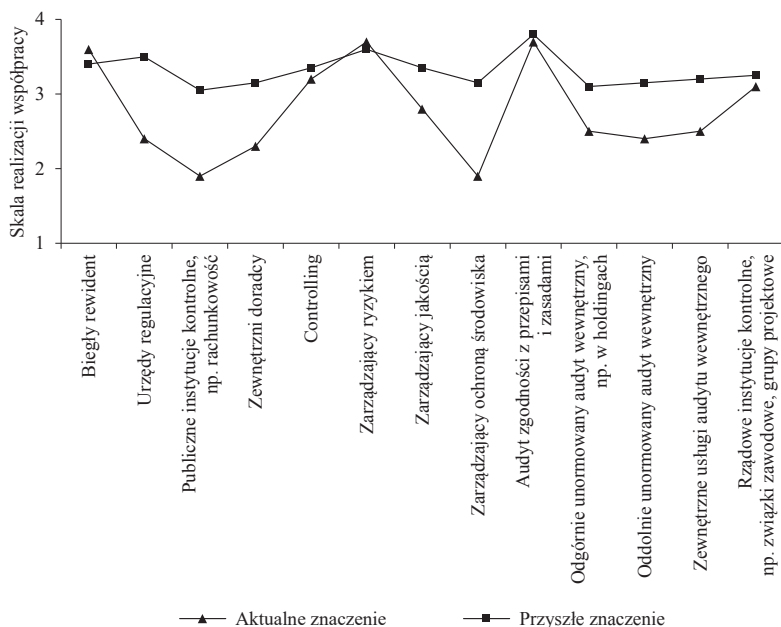
- audyt wewnętrzny poprawia strukturę zarządzania,
- zarząd ma większą orientację w zakresie ryzyka,
- rada nadzorcza i właściciele są zadowoleni z osiągniętej wydajności jednostki.

Różnorodne obszary zabezpieczania celów determinują wielowarstwowe zakresy zadań audytu wewnętrznego. Należy je połączyć z bezpośrednimi wytycznymi dla kierownictwa i pośrednimi wytycznymi dla nadzoru przedsiębiorstwa.

Aktualnie audyt wewnętrzny zdecydowanie wskazuje na różnice w ustalaniu priorytetów celów. W przyszłości ta różnorodność celów będzie mniejsza. W skali 1–5 (gdzie 5 oznacza – mocno wzrosło, a 1 – może spadnie) audytorzy wskazali przyszłe cele i zadania. Większe znaczenie będą miały funkcje „wsparcie kierownictwa przedsiębiorstwa”,

„zapewnienie skuteczności wewnętrznego systemu kontroli”, „zapewnienie przestrzegania przepisów prawnych”, „zapewnienie przestrzegania wewnętrznych regulacji”. Wzrost znaczenia tych funkcji oznacza, że funkcjonowanie audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie poprawia się i pozyskuje nowe zasoby do realizacji swoich zadań doradczych.

W ankiecie poproszono również o ocenę intensywności współpracy audytu wewnętrznego z wewnętrznymi i zewnętrznymi instytucjami (rys. 3).



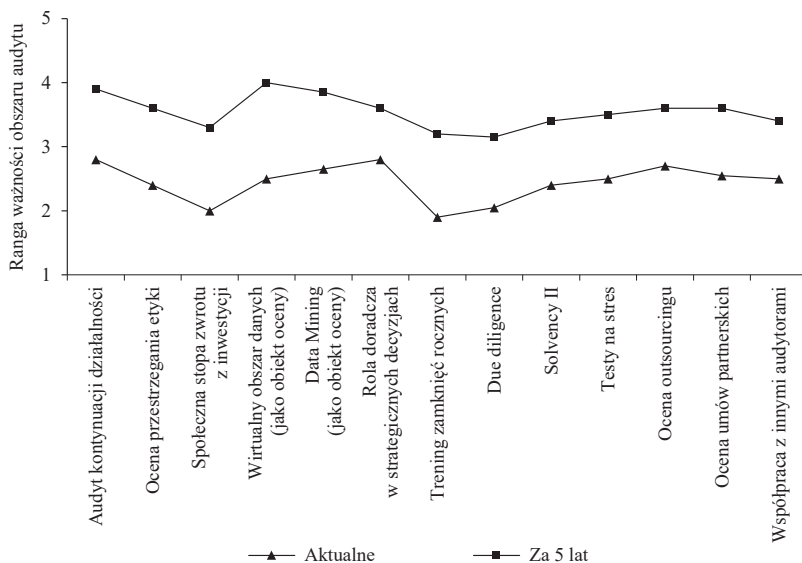
Rysunek 3. Intensywność współpracy audytu wewnętrznego z wewnętrznymi i zewnętrznymi instytucjami

Źródło: Eulerich (2014).

Szczególnie ważna jest współpraca z biegłym rewidentem, zarządzającymi ryzykiem i oceniającymi zgodność z przepisami i zasadami.

Dla oceny poglądów audytorów o przyszłości audytu wewnętrznego, poproszono o wskazanie ważniejszych tematów (obszarów) audytu wewnętrznego obecnie i za pięć lat (rys. 4).

Dynamiczne otoczenie organizacji powoduje wzrost trudności, które audyt wewnętrzny musi pokonać. Dużą rolę odgrywa doświadczenie, ale i zrozumienie specyfiki organizacji. Na rysunku 4 wskazano ważne obszary audytu wewnętrznego (w tym jego rolę doradczą w strategicznych decyzjach i audyt kontynuacji działalności).



Rysunek 4. Perspektywiczne znaczenie ważniejszych tematów (obszarów) audytu wewnętrznego

Źródło: Eulerich (2014).

2. Główne obszary zainteresowania audytu wewnętrznego

IIA przeprowadził w latach 2006 i 2010 wielostronne badania oceniające istotne obszary i wyniki audytu wewnętrznego. W badaniach oceniono również najważniejsze i najmniej ważne obszary działalności audytu wewnętrznego. W 2006 roku respondenci wskazali na następujące najważniejsze i najmniej ważne obszary działalności audytu wewnętrznego (tab. 1).

Tabela 1

Najbardziej i najmniej rozwinięte obszary działalności audytu wewnętrznego w 2006 roku

Lp.	Główne obszary zainteresowania	Obszary najmniejszego zainteresowania
1.	Zapobieganie oszustwom	Wynagrodzenia dla kadry kierowniczej wyższego szczebla
2.	Zarządzanie ryzykiem	Globalizacja
3.	Zgodność z regulacjami	Ochrona środowiska
4.	Nadzór korporacyjny	Nowo powstające rynki

Źródło: opracowanie własne na podstawie Burnaby, Hass (2009), s. 828.

Najważniejsze i najmniej ważne obszary działalności audytu wewnętrznego wskazane przez respondentów w 2010 roku zaprezentowano w tabeli 2.

Tabela 2

Najbardziej i najmniej rozwinięte obszary działalności audytu wewnętrznego w 2010 roku

Lp.	Główne obszary zainteresowania	Obszary najmniejszego zainteresowania
1.	Audyt operacyjny	Wdrożenie rozszerzonego języka sprawozdawczości biznesowej (XBRL)
2.	Audyt zgodności z regulacjami kodeksu (włącznie z ochroną prywatności)	Oceny wynagrodzeń kierownictwa wyższego szczebla
3.	Audyt ryzyka finansowego	Wdrażanie Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (IFRS)
4.	Dochodzenia w sprawie oszustw i nieprawidłowości	Działania społeczne i związane z ochroną środowiska (korporacyjna odpowiedzialność społeczna, środowisko)
5.	Ochrona sprawności struktur kontrolnych	Audyty jakościowe/ISO

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Allegrini, D'Onza, Melville, Sarens, Selim (2011), s. 22.

Badania z 2010 roku wskazują, że obszar nadzoru i zarządzania ryzykiem jest coraz ważniejszy, a audyty finansowe i operacyjne pozostają na podobnym poziomie ważności.

Z raportu IIA wynika ranking czynności audytowych (tab. 3). Do zakresu czynności audytowych zaliczono 25 zadań i są one bardzo różnorodne, co świadczy o odpowiedzialności audytorów wewnętrznych w pełnieniu funkcji doradczych.

Tabela 3

Ranking czynności audytowych

Ranking czynności audytowych	Obecnie	
	%	pozycja
1	2	3
Audyt operacyjny	88,9	1
Audyt zgodności z wymaganiami aktów wykonawczych	75,1	2
Audyt ryzyka finansowego	71,6	3
Badanie oszustw i nieprawidłowości	71,2	4
Ocena efektywności i systemów kontroli	68,8	5
Audyt ryzyka systemów informatycznych	61,7	6
Audyt ryzyka informacji	61,4	7
Audyt ryzyka procesów zarządzania	56,6	8
Audyt zarządzania projektami	55,4	9
Ocena zabezpieczeń i dochodzenia	52,8	10
Wsparcie audytu zewnętrznego	52,0	11
Audyt zarządzania	49,9	12
Przegląd ładu korporacyjnego	44,5	13
Testowanie i wsparcie odbudowy po katastrofie	40,5	14
Zapewnienie szkoleń w zakresie ryzyka/kontroli/zgodności dla pracowników	40,0	15
Audyt w outsourcingu	35,0	16
Audyt etyczny	32,1	17
Ocena zdolności do kontynuacji działalności	26,6	18
Przegląd powiązań między strategią i dokonaniem (<i>balanced scorecard</i>)	25,3	19

1	2	3
Przeгляд należytej staranności dokonanych fuzji, przejęć itp.	24,8	20
Audyt jakości	24,0	21
Audyt społeczny i środowiska naturalnego	19,6	22
Przejsie na MSR/MSSF	19,4	23
Audyt nagród	18,5	24
Wdrożenie XBRL	5,3	25

Źródło: opracowanie własne na podstawie Alkafaji, Hussain, Khallaf, Meldalawieh (2010), s. 24.

Na wzór badań opublikowanych przez instytuty audytu wewnętrznego, firma audytorska Grand Thornton przeprowadziła badania funkcji audytu wewnętrznego w polskich spółkach (Thornton, 2013). Badania zrealizowano w okresie marzec–maj 2013 roku. Ankietę skierowano do osób odpowiedzialnych za funkcję audytu wewnętrznego. Uzyskano odpowiedzi od 30 spółek. Były to spółki z udziałem Skarbu Państwa oraz spółki notowane na GPW, głównie finansowe i energetyczne.

Audyt wewnętrzny formalnie podlega możliwie najwyższemu szczeblowi kierownictwa (prezesowi lub członkom zarządu). 13% audytorów wewnętrznych podlega bezpośrednio dyrektorowi finansowemu lub dyrektorowi innego działu. Niemal połowa komórek audytu wewnętrznego podlega radzie nadzorczej lub komitetowi audytu.

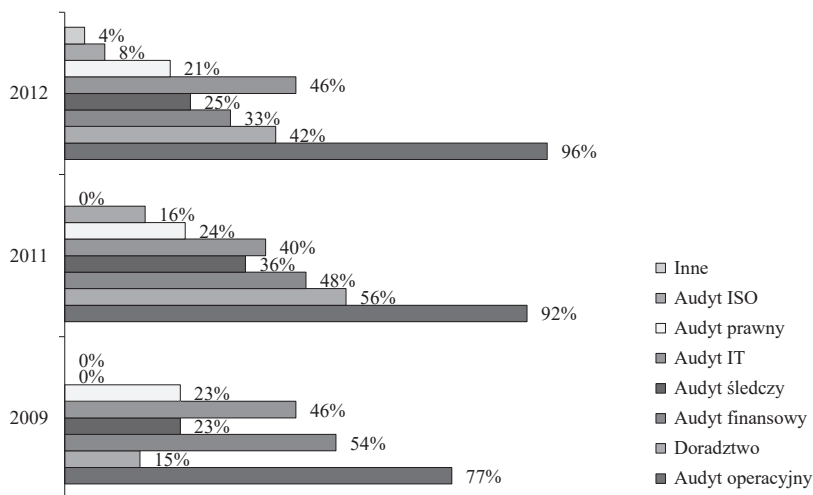
Wszystkie badane spółki zadeklarowały opracowywanie planu audytu. 71% spółek ma sformalizowane zasady funkcjonowania audytu wewnętrznego. Przesłanki do wdrożenia audytu wewnętrznego wynikają najczęściej bezpośrednio z jego definicji. Należą do nich: dostarczanie systematycznej oceny funkcjonowania kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem oraz profesjonalnego doradztwa. W ostatnich latach zauważa się przesłanki zewnętrzne, np. wymogi właściciela (grupy kapitałowej) lub Dobre Praktyki Spółek Giełdowych.

Rodzaje realizowanych audytów wewnętrznych w latach 2009, 2011 i 2012 zaprezentowano na rysunku 5. Również w polskich spółkach zauważono funkcję doradczą audytu wewnętrznego. Obserwuje się spadek udziału audytów finansowych i wzrost udziału audytów operacyjnych. Audyt IT utrzymuje się w granicznych 40–46%, a audyt prawny w granicach 21–24%. Audyty ISO i etyczne stanowią margines działalności. Zapytani o kierunki audytu wewnętrznego w perspektywie 5 lat zarządzający spółkami zadeklarowali audyty operacyjne, doradztwo, IT i audyt finansowy. Wygląda na to, że trend spadkowy audytów finansowych zostanie zatrzymany. Być może ma to związek z obserwowaną w ostatnich latach dużą liczbą nadużyć finansowych.

Zgodnie ze standardami, rozwiązaniem zapewniającym optymalny poziom niezależności organizacyjnej audytu wewnętrznego jest sytuacja, gdy podlega on radzie nadzorczej lub komitetowi audytu, a administracyjnie prezesowi zarządu (dyrektorowi generalnemu). Podległość administracyjną audytu wewnętrznego przedstawiono na rysunku 6.

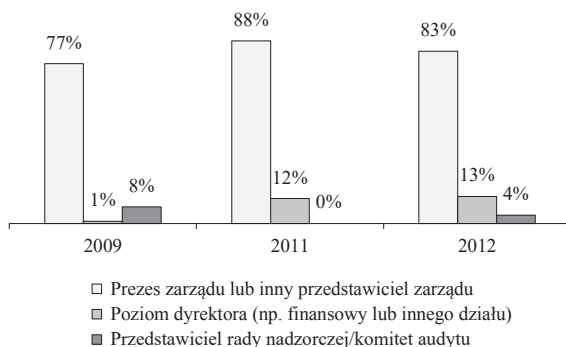
Obserwuje się wzrost podległości audytorów wewnętrznych dyrektorowi finansowemu lub dyrektorowi innego działu (z 1% do 13%). W większości przypadków podległość dotyczy dyrektora finansowego, co może skutkować nastawieniem audytorów wewnętrznych

na kwestie finansowe. Dodatkowo umiejscowienie audytu wewnętrznego na niższym poziomie (dyrektorów innych działów) powoduje, że nie ma on zagwarantowanego odpowiedniego wsparcia ze strony zarządu. Audytorzy wewnętrzeni, obok podstawowej działalności, wykonują wiele dodatkowych zadań, głównie z zakresu controllingu i rachunkowości.



Rysunek 5. Zadania zrealizowane w ostatnim roku obrotowym

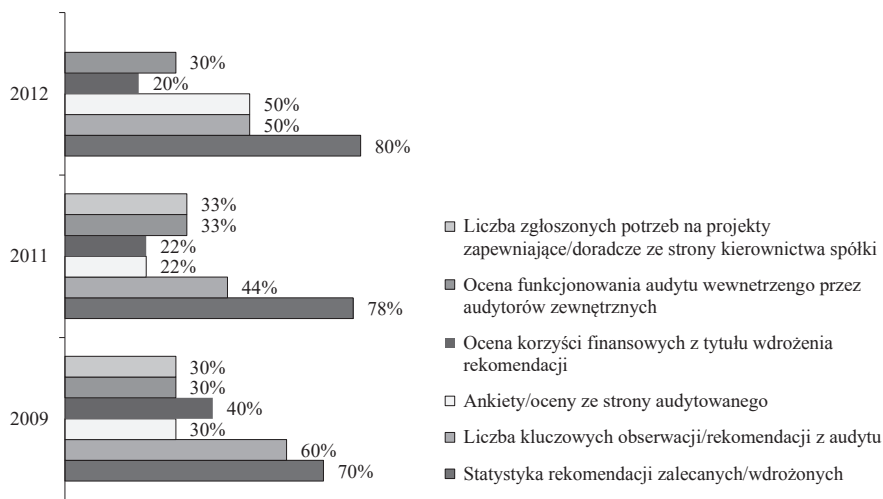
Źródło: *Audyt wewnętrzny...* (2013), s. 9.



Rysunek 6. Podległość formalna audytu wewnętrznego

Źródło: *Audyt wewnętrzny...* (2013), s. 12.

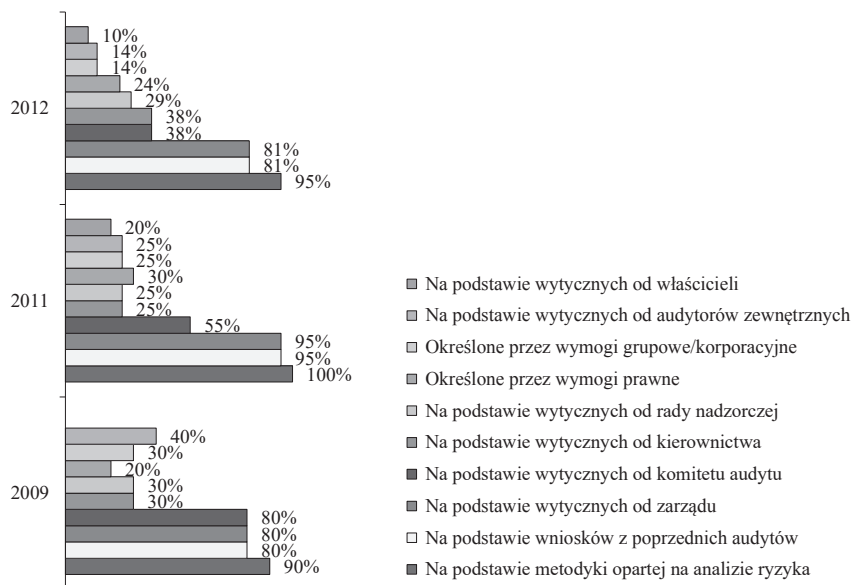
Najpopularniejszą metodą dokonywania okresowej oceny korzyści funkcjonowania audytu wewnętrznego są statystyki rekomendacji zalecanych do wdrożenia (80%). Sposób analizowania korzyści z funkcjonowania audytu wewnętrznego zaprezentowano na rysunku 7.



Rysunek 7. Sposób analizowania korzyści z funkcjonowania audytu wewnętrznego

Źródło: *Audyt wewnętrzny...* (2013), s. 17.

Niemal wszystkie ankietowane spółki przy planowaniu zadań audytowych bazują na ankiecie ryzyka, która uzupełniana jest przez wnioski z poprzednich audytów oraz wytyczne zarządu. Uzupełnieniem są wskazówki komitetu audytu i rady nadzorczej (rys. 8).



Rysunek 8. Podstawa definiowania zadań audytowych

Źródło: *Audyt wewnętrzny...* (2013), s. 19.

Zmniejszenie udziału rady nadzorczej i komitetu audytu w definiowaniu zadań audytowych negatywnie wpływa na zakres planowanych zadań audytowych. Pozytywnie należy natomiast ocenić rosnący udział kierownictwa, co może sugerować, że audyt wewnętrzny jest akceptowany przez kierownictwo jako narzędzie doradcze, a nie kontroli.

Uwagi końcowe

W ankietach opracowanych przez instytucje audytorów wewnętrznych w Niemczech, Szwajcarii i Austrii oraz przez firmę audytową Grand Thornton w Polsce w latach 2009–2012 zapytano spółki o główne obszary zainteresowania i ranking czynności audytowych. W badaniach przeprowadzonych w krajach niemieckojęzycznych i w Polsce stwierdzono pojawienie się doradztwa w strategicznych decyzjach oraz wsparcie kierownictwa przez projekty zapewniające (doradcze).

Literatura

- Alkafaji, Y., Hussain, S., Khallaf, A., Meldalawieh, M.A. (2010). *Characteristics of an Internal Audit Activity*. Report I, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- Allegrini, M., D'Onza, G., Melville, R., Sarens, G., Selim, G.M. (2011). *What's Next for Internal Auditing?* Report IV, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- Audyt wewnętrzny w polskich spółkach*. Wyniki badania – edycja 2013, Grant Thornton.
- Burnaby, P.A., Hass, S. (2009). A Summary of the Global Common Body of Knowledge 2006 (CBook). Study in Internal Auditing, *Managerial Auditing Journal*, 24 (9).
- Eulerich, M. (2014). Aktuelle Ziele und Zukunftsperspektiven der Interne Revision. *Zeitschrift für Interne Revision*, 5.
- Winiarska, K. (2017). *Audyt wewnętrzny. Teoria i zastosowanie*. Warszawa: Difin.

ADVISORY FUNCTION ON THE BACKGROUND OF CURRENT AND PROSPECTIVE OBJECTIVES OF THE INTERNAL AUDIT

Abstract: *Purpose* – The purpose of this article is to evaluate the performance of the advisory function in internal audit tasks.

Design/methodology/approach – Used survey institutes of internal audit and the audit firm.

Findings – According to the audit work conducted in the audit tasks, the respondents indicate advisory activities for the management of the units.

Originality/value – Thanks to foreign publications, information on the ranking of audit activities was obtained. Foreign auditors use contacts within internal audit institutes and benefit from greater financial capacity in surveys.

Keywords: internal audit, internal audit functions, internal audit advisory

Cytowanie

- Winiarska, K. (2017). Funkcja doradcza na tle aktualnych i perspektywicznych celów audytu wewnętrznego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 3 (87/1), s. 55–64. DOI: 10.18276/frfu.2017.87/1-05.