

ROLA I ZADANIA AUDYTU WEWNĘTRZNEGO W ZARZĄDZANIU PRZEDSIĘBIORSTWEM

Streszczenie

Audyt wewnętrzny odgrywa znaczącą rolę w funkcjonowaniu podmiotów gospodarczych, jednak każda jednostka stosuje indywidualne procedury, które są dostosowane do jej indywidualnych potrzeb. Należy zauważyć, iż na jednostki komercyjne nie nałożono żadnych regulacji prawnych, z tego względu audyt stanowi indywidualne rozwiązanie dla każdego z podmiotów, który go wdraża. Jednak zdaniem respondentów z przeprowadzonego badania stanowi nieocenione źródło informacji, które sprzyja dalszemu funkcjonowaniu jednostki i chroni przed różnymi niepożądanymi zachowaniami i nieprawidłowościami w funkcjonowaniu. Celem artykułu jest przedstawienie wyników badania ankietowego przeprowadzonego wśród największych podmiotów w Polsce, dotyczącego oceny wdrożenia audytu wewnętrznego i korzyści wynikających z jego stosowania.

WSTĘP

Zmiany zachodzące w jednostkach gospodarczych w warunkach globalizacji, potwierdzają, że żadna kontrola wewnętrzna nie jest w stanie zapewnić im sprawnego działania. Audyt wewnętrzny ukierunkowany jest na usprawnienie funkcjonowania podmiotu we wszystkich obszarach działalności oraz identyfikację i podjęcie działań mających na celu ograniczenie ponoszonego ryzyka. W związku z korzyściami jakie niesie wdrożenie audytu wewnętrznego kierownik jednostki może zagwarantować jej poprawne funkcjonowanie. Jednak obszar obowiązywania procedur audytowych i ocena korzyści wynikających z jego wdrożenia nie jest tak samo przestrzegana przez przedsiębiorstwa. Celem artykułu jest przedstawienie rodzajów audytu wewnętrznego stosowanego w jednostkach gospodarczych, procesu wdrożenia i zasad jego funkcjonowania.

1. AUDYT WEWNĘTRZNY - POJĘCIE I RODZAJE

Historia audytu sięga czasów Mezopotamii, skąd pochodzą pierwsze dokumenty potwierdzające weryfikację danych przez audytorów¹. Nie jest to jedyny kraj z czasów starożytnych, w którym wykorzystywano ówczesnie znane procedury audytu. Jego rozwój na przestrzeni wieków zaowocował utworzeniem w Stanach Zjednoczonych w 1941 r. Instytutu Audytorów Wewnętrznych (The Institute of Internal Auditors IIA)².

Audyt wewnętrzny polega na obiektywnych i niezależnych działaniach, które mają za zadanie wspieranie kierownika jednostki w osiąganiu celów i założeń poprzez kontrolę zarządczą i doradztwo³. Obejmuje on jednak znacznie szerszy obszar, a audytorzy wewnętrzni, którzy są pracownikami przedsiębiorstwa przeprowadzają niezależne badania i dokonują oceny różnych obszarów działania obejmujących: procesy rachunkowe, zapewnienia jakości produkcji i usług⁴. W standardach opracowanych przez Instytut Audytorów Wewnętrznych audyt wewnętrzny został określony jako: "działalność niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości i

usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, która przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć założone cele, dostarcza informacji o skuteczności procesów, jak również pełni rolę doradczą"⁵.

Jednostki gospodarcze mogą wprowadzić audyt stosownie do potrzeb i indywidualnych oczekiwań. W teorii można wyróżnić różne obszary i kryteria podziału. Najczęściej jednak wyróżnia się audyt⁶:

- finansowy,
- operacyjny,
- informatyczny.

2. ORGANIZACJA I PLANOWANIE AUDYTU

Istotne znaczenie w przeprowadzeniu audytu wewnętrznego ma odpowiednia struktura organizacyjna jednostki, w której umiejscowiona jest komórka audytu. Realizacja funkcji audytu wymaga odpowiedniego zaplanowania przeprowadzanych prac audytowych. Plan taki powinien zostać sporządzony na podstawie przeprowadzonej analizy ryzyka oraz priorytetów i przewidywań kierownika jednostki. W celu powołania komórki audytowej niezbędne staje się opracowanie⁷:

- planu organizacji i wdrożenia audytu,
 - długoterminowego lub rocznego planu audytu,
 - standardu i procedur jego przeprowadzania.
- Przeprowadzenie zaś audytu można podzielić się na kilka etapów do których zalicza się⁸:
- analiza obszarów ryzyka,
 - planowanie audytu,
 - opracowanie programów zadania audytowego,
 - przeprowadzenie posiedzenia otwierającego,
 - wykonanie zadania audytowego,
 - przeprowadzenie posiedzenia zamykającego,

⁵http://www.iaa.kei.pl/www/images/stories/baza_wiedzy/Definicja_AW.pdf (05.09.2015).

⁶Babuška E., *Audyt wewnętrzny w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, w: *Controlling i audyt w usprawnianiu zarządzania*, red. K. Winiarska, US w Szczecinie, Szczecin 2005, s. 275-280.

⁷A. Herdan, M. Stuss, J. Krasodomska, *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspomagające efektywny nadzór korporacyjny w spółkach akcyjnych* < Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2009, s. 93

⁸Tamże, s. 93-94

¹K. Winiarska, *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa 2005, s. 11.

²<https://www.iaa.org.pl/> (04.09.2015).

³Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009r. o finansach publicznych. Dz. U. 2009, nr. 157, poz. 1240.

⁴R. Moeller, *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2011, s. 25.

- opracowanie sprawozdania przez audytora,
- przeprowadzenie działań sprawdzających.

Bez względu na rodzaj audytu (finansowy, operacyjny, informatyczny) występują pewne podobieństwa w jego przeprowadzaniu. Między innymi wykorzystuje się te same techniki, a sam proces audytu i profil audytora jest podobny. Ponadto każdy audyt przeprowadzany jest w celu zapewnienia odpowiedniej jakości prac i z zastosowaniem określonych procedur.

Na tle krótkich rozważań teoretycznych zostaną zaprezentowane wyniki badania ankietowego, dotyczącego audytu wewnętrznego stosowanego w największych polskich przedsiębiorstwach.

3. WDRÓŻENIE I WYKORZYSTANIE AUDYTU W PRZEDSIĘBIORSTWIE

Charakterystyka i metodyka przeprowadzonego badania

Do udziału w badaniu zaproszono 100 największych spółek prowadzących działalność w naszym kraju, wyselekcjonowanych na podstawie listy największych polskich firm ujętych w zestawieniu *Lista 500* opracowana przez tygodnik *Rzeczpospolita* w 2015 r. Dobór uczestników nie miał charakteru losowego, lecz był doborem celowym.

Badanie zostało przeprowadzone z wykorzystaniem metody ankiety pocztowej w okresie od maja do czerwca 2015 r. Przygotowane a następnie rozesłane do respondentów kwestionariusze ankietowe składały się z dwóch części:

- pierwsza tak zwana metryczka miała dostarczyć informacji o badanych podmiotach, np.: rodzaju prowadzonej działalności, wielkości zatrudnienia czy uzyskiwanych dochodów,
- druga obejmowała pytania dotyczące procesu wdrożenia, zakresu prac i sposobów dokumentacji oraz korzyści wynikających z wprowadzenia audytu wewnętrznego.

Pytania zawarte w kwestionariuszu badawczym miały zamknięty charakter. Część z nich wymagała udzielenia odpowiedzi tak lub nie, jednak w większości przypadków respondent był poproszony o wybór jednego lub kilku wariantów z spośród tych, które zostały przedstawione.

Charakterystyka badanej grupy

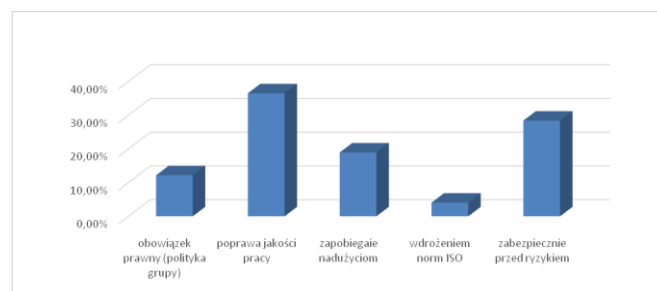
Przygotowane kwestionariusze ankietowe zostały wysłane do pierwszych 100 spółek spośród 500 z listy największych przedsiębiorstw. Wypełnione kwestionariusze odesłało 41 spółek, z których 38 stosowało audyt i uwzględniono je w badaniu. Te kwestionariusze zostały wypełnione poprawnie i przyjęte do dalszej analizy.

Większość podmiotów gospodarczych, które zwróciły kwestionariusz prowadzi działalność handlowo-usługową (44,74%). W badanej grupie dominowały podmioty sporządzające skonsolidowane sprawozdania finansowe i wchodzące w skład grupy kapitałowej (86,84%). Z udziałem kapitału zagranicznego było 55,26 % badanych podmiotów, natomiast w ponad połowie z badanych podmiotów (55,26%) wielkość zatrudnienia wynosiła od 51 do 250 pracowników. Blisko połowa z respondentów (47,37%) za 2014 r. uzyskała przychody powyżej 500mln PLN.

Wyniki przeprowadzonego badania

Badanie rozpoczęło od wskazania przez ankietowanych jakie były przesłanki i co wpłynęło na wdrożenie procedur audytu. Respondenci mogli wskazać uwarunkowania prawne (wynikające z funkcjonowania grupy kapitałowej), poprawę jakości pracy, chęć zabezpieczenia przed nadużyciami, konieczność wdrożenia norm ISO czy też zabezpieczenie przed ryzykiem. Wykres pokazuje rozkład odpowiedzi. Na podstawie uzyskanych wyników widać, iż najczęstszą przyczyną wdrożenia są: poprawa jakości pracy (36,49%), zabezpieczenie przed ryzykiem (28,38%). Konieczność

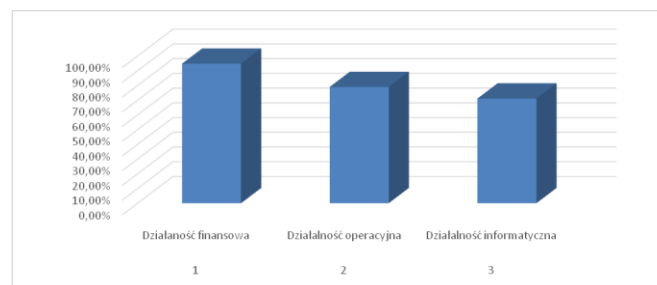
wdrożenia audytu wynikająca z wprowadzenia norm ISO wskazana została zaledwie przez 4% respondentów. Na szczególną uwagę zasługuje to, że co piąty badany jako przyczynę wdrożenia wskazał zabezpieczenie przed nadużyciami. Uzyskane wyniki świadczą o różnorodności przyczyn jakie oddziaływały w badanych jednostkach na konieczność wdrożenia audytu.



Wykres 1. Przyczyny wdrożenia audytu wewnętrznego

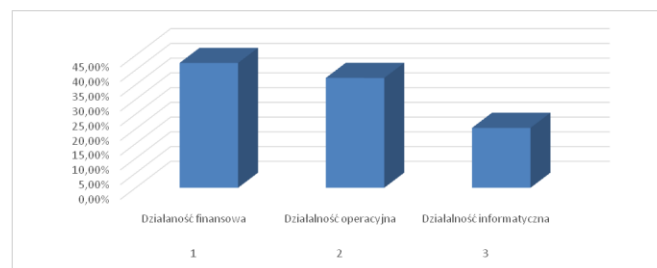
Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego.

Kolejne pytanie dotyczyło pokazania z jakimi problemami borykały się podmioty w trakcie wdrożenia audytu i jakie obszary on obejmował. Większość z nich, bo aż 94,74% ankietowanych odpowiedziało przeczącą na to pytanie, gdyż nie zauważało problemów w tym procesie. Jednak 5,26% uznało, iż problemy związane z wprowadzeniem audytu wynikały przede wszystkim z dużej rotacji pracowników komórki audytowej na etapie jej tworzenia i opracowywania dokumentacji niezbędnej w tym zakresie. Następnie ankietowanych zapytano o to w jakich obszarach ich jednostki wdrożyły procedury audytu. Z odpowiedzi wynikało, iż najczęściej wymieniony został audyt finansowy, który występował w 94,74% jednostkach. Również ten obszar (wskazany przez 42,37% badanych) w ocenie respondentów odgrywa znaczącą rolę w całym procesie.



Wykres 2. Obszary objęte audytem wewnętrznym

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego.

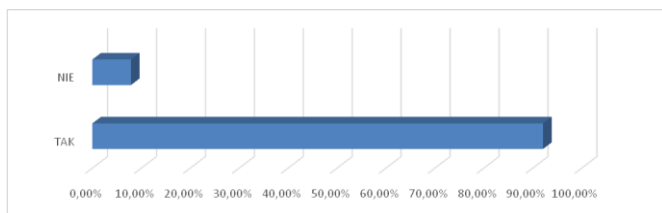


Wykres 3. Ocena istotności wdrożenia procedur audytu w wybranych obszarach

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego.

Przydatność procedur audytu wewnętrznego i jego wpływ na poprawę efektywności i skuteczności zarządzania - 92,11% respondentów oceniło pozytywnie. Tutaj nie nastąpiło rozgraniczenie na poszczególne jego obszary. Bez względu na rodzaj wdrożonych

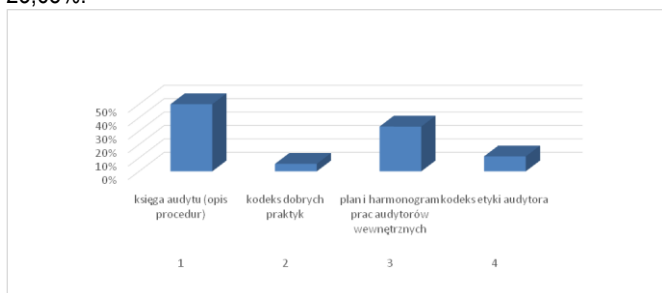
prac, respondenci oceniali je jako skuteczne i wpływające na poprawę efektywności pracy.



Wykres 4. Czy wdrożenie procedur audytu przyczyniło się do poprawy efektywności i skuteczności zarządzania

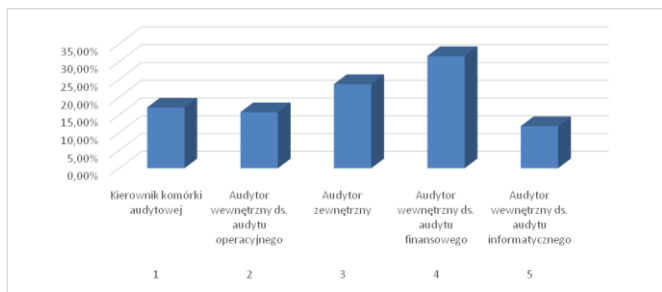
Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego.

Kolejne pytania zostały ukierunkowane na ocenę zasady funkcjonowania audytu wewnętrznego w badanych jednostkach. Poproszono respondentów o wskazanie na podstawie jakich dokumentów przeprowadzany jest audyt oraz jakie komórki są odpowiedzialne za jego realizację. Wśród dokumentów wymieniono księgę audytu, plan i harmonogram prac audytorów wewnętrznych, kodeks dobrych praktyk oraz inne dokumenty, które ankietowani mogli wpisać stosownie do listy dokumentów wykorzystywanych we własnych jednostkach. Najczęściej wymienianym dokumentem przez badanych była księga audytu (opis procedur), ten dokument wskazało 50% badanych. Na podstawie tego można było przyjąć, iż część badanych jednostek do przeprowadzania audytu zatrudnia zewnętrzne firmy. Następnie zapytano kto jest w jednostce zatrudniany w celu w celu przeprowadzenia audytu (badani mogli wskazać kilka odpowiedzi). Tutaj respondenci wskazali przede wszystkim na audytorów wewnętrznych ds. audytu finansowego (31,58%) oraz audytorów zewnętrznych (bez wskazania obszaru przeprowadzonego audytu) 23,68%.



Wykres 5. Dokumenty będące podstawą przeprowadzania audytu wewnętrznego

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego.

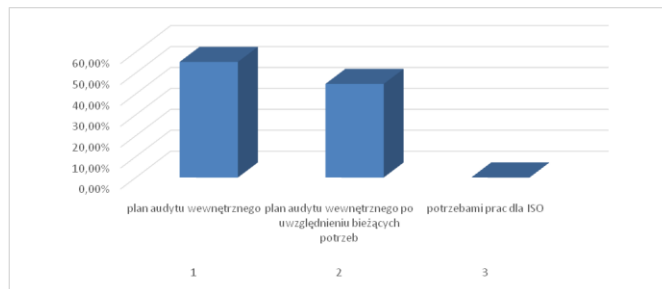


Wykres 6. Pracownicy zatrudnieni do zadań audytowych

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego.

Biorąc pod uwagę zasady przeprowadzania audytu należy wskazać na różne jego odmiany, które związane są z bezpośrednimi potrzebami jednostki jak na przykład audyt planowany i doraźny czy też audyt kompleksowy i wybranych zadań. Jaki rodzaj audytu przeważa w badanych jednostkach ustalono na podstawie odpowiedzi udzielonych na kolejne pytanie. Respondenci wskazali na

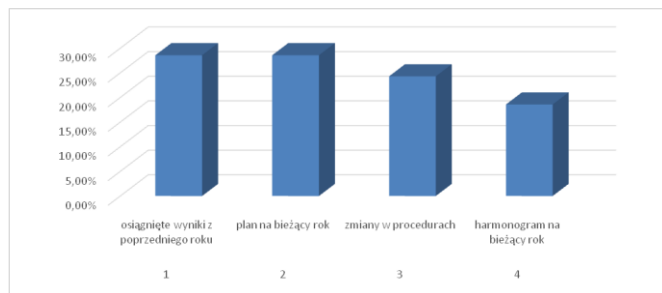
podstawie jakich wytycznych realizowany jest audyt. Najczęściej w badanych jednostkach, bo aż w 55,26% respondentów odpowiedziało, że audyt przeprowadzany jest na podstawie wcześniejszych ustaleń zawartych w planie rocznym, jednak 44,74% ankietowanych wskazało, że przeprowadzenie audytu odbywa się na podstawie planu, który jest korygowany stosownie do bieżących potrzeb jednostki. Żadna z badanych osób nie wskazała na konieczność przeprowadzenia audytu, która byłaby podyktowana potrzebami wynikającymi z realizacji norm ISO.



Wykres 7. Wytyczne na podstawie których przeprowadzany jest audyt wewnętrzny

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego.

Efekty wdrożenia wyników przeprowadzonego audytu wewnętrznego pociągają za sobą tworzenie nowych obszarów informacji wewnętrznych w jednostce i konieczność włączenia ich do funkcjonującego systemu komunikacji w jednostce. Interesujące było, czy w tych jednostkach były organizowane coroczne spotkania z kierownikami działów. Tutaj 81,58% badanych potwierdziło, że takie spotkania miały miejsce. Celem tych spotkań było przekazanie informacji na temat omówienia wyników audytu z poprzedniego roku, zapoznanie z planem na bieżący rok, ustalenie harmonogramu prac oraz omówienie zagadnień związanych ze zmianami w dotychczas stosowanych procedurach.



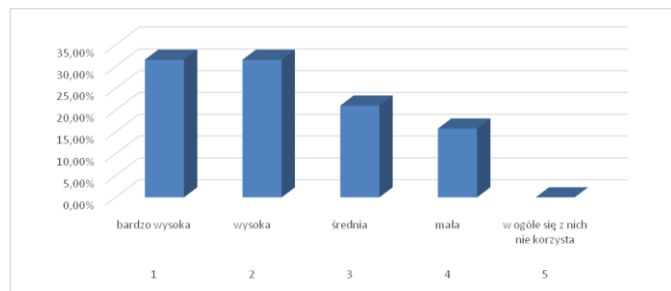
Wykres 8. Najczęściej omawiane tematy podczas spotkań z kierownikami działów

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego.

W ramach przeprowadzonego badania ankietowego respondenci odpowiedzieli również na następujące pytania. Z jakim wyprzedzeniem informowani są pracownicy o planowanym audycie. Tutaj 76,32% respondentów odpowiedziało, że przekazanie tej informacji z dużym wyprzedzeniem pozwoli na odpowiednie na odpowiednie przygotowanie się i ograniczy zakłócenia w realizacji prac bieżących. Taka sama ilość badanych uważa, że prowadzone prace są dla pracowników dużym dodatkowym obciążeniem. Ponadto audytor każdorazowo wyjaśnia pracownikom cel i zakres prac jakie będzie prowadził (78,95%). W ocenie badanych, niestety w przypadku ponad jednej czwartej (26,32%) nie mogą zgłaszać

swoich sugestii mających na celu usprawnienie pracy, procedur i realizacji audytu.

Ostatnim z pytań zadanych respondentom była ocena przydatności informacji zawartych w sprawozdaniu audytowym wewnętrznego do dalszego funkcjonowania jednostki. Ponad 62% badanych wskazało na bardzo wysoki lub wysoki stopień przydatności. Pozytywnie można ocenić fakt, iż jednocześnie żaden z ankietowanych nie wskazał na to, iż badana jednostka nie korzysta z informacji dostarczonych w wyniku przeprowadzenia audytu wewnętrznego.



Wykres 9. Ocena przydatności audytu w dalszym funkcjonowaniu jednostek

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego.

PODSUMOWANIE

Audyt wewnętrzny odgrywa istotną rolę w funkcjonowaniu jednostek gospodarczych, wpływa na różne obszary działalności jednostki, jednocześnie przyczynia się do samokontroli pracowników, zwiększa przy tym ich odpowiedzialność za realizowane zadania. Opracowanie odpowiednich procedur przeprowadzania audytu pozwala na wyeliminowanie nieprawidłowości w organizacji oraz realizacji procesów gospodarczych. Może przyczyniać się do minimalizacji ryzyka oraz wypracowania i wprowadzenia nowych, lepszych praktyk związanych z funkcjonowaniem całego przedsiębiorstwa. Przeprowadzone badanie dotyczyło przedsiębiorstw, które wykorzystują audyt wewnętrzny wspomagający cały proces zarządzania przedsiębiorstwem i na jego podstawie opracowano następujące wnioski:

- głównymi przyczynami, które spowodowały wdrożenie audytu wewnętrznego była chęć poprawy jakości pracy, wprowadzenie działań ograniczających ryzyko prowadzenia działalności;
- obszary audytu dotyczą sfery finansowej, operacyjnej i informacyjnej;
- wzrosła efektywność i skuteczność zarządzania dzięki wdrożeniu audytu wewnętrznego;
- w większości badanych przedsiębiorstw utworzono wewnętrzne komórki audytu, a w co czwartym podmiocie wykorzystuje się firmę zewnętrzną;
- audyt przeprowadzany jest w oparciu o wypracowane wcześniej procedury i wspomaga decyzje zarządcze dotyczące osiągniętych i przyszłych wyników,
- wysoko oceniono przydatność audytu w zarządzaniu przedsiębiorstwem.

Podzielamy zdanie respondentów, iż korzyści wynikające ze sprawozdań audytowych mogą stanowić nieocenione źródło informacji o podmiocie i przyczynić się do bieżącego usprawniania prac stosownie do nowych wyzwań jakie przed jednostką stawia otoczenie zewnętrzne. Osiągnięcie pozytywnych efektów uzależnione jest od wielu czynników, jednym z nich jest profesjonalizm audytora wynikający z kodeksu etycznego audytorów wewnętrznych. W opracowaniu wykorzystano badania ankietowe, dotyczące audytu

wewnętrznego stosowanego w największych polskich przedsiębiorstwach.

BIBLIOGRAFIA

1. Babuška E., *Audyt wewnętrzny w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, w: *Controlling i audyt w usprawnianiu zarządzania*, red. K. Winiarska, US w Szczecinie, Szczecin 2005.
2. Herdan A., Stuss M., Krasodomska J., *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspomagające efektywny nadzór korporacyjny w spółkach akcyjnych* < Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków 2009.
3. http://www.iaa.kei.pl/www/images/stories/baza_wiedzy/Definicja_AW.pdf (05.09.2015).
4. <https://www.iaa.org.pl/> (04.09.2015).
5. Moeller R., *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2011.
6. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009r. o finansach publicznych. Dz. U. 2009, nr. 157, poz. 1240.
7. Winiarska K., *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*, Difin, Warszawa 2005.

THE ROLE AND RESPONSIBILITIES OF INTERNAL AUDIT IN THE ENTERPRISE

Abstract

Internal audit plays a significant role in the functioning of economic entities, but each individual entity shall apply the procedures that are tailored to their individual needs. In terms of regulations, business units do not have any condition imposed by the legislature, because auditing is an individual solution for each of the entities which it has implemented. However, according to the respondents is an invaluable source of information that is conducive to the further functioning of the unit and protects against various undesirable behavior and irregularities in the operation. This article presents the results of a survey conducted among the largest entities in Poland, on the assessment of the implementation of internal audit and benefits of its use.

Autor:

dr **Grażyna Voss** – Uniwersytet Technologiczno-Przyrodniczy w Bydgoszczy, Wydział Zarządzania, Katedra Organizacji i Zarządzania, email: grazyna.voss@utp.edu.pl