

Audyt wewnętrzny jako metoda usprawnienia działalności firmy

Patrycja Bojdak

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

Streszczenie:

Celem artykułu jest przedstawienie istoty przeprowadzania regularnych audytów wewnętrznych w firmie. W artykule została opisana historia audytu oraz kolejne etapy rozwoju instytucji kontrolnych w Polsce i na świecie. Artykuł uwypukla różnice pomiędzy kontrolą wewnętrzną i audytem wewnętrznym, a także wskazuje na podstawowe zadania i funkcjonalności audytu wewnętrznego. Artykuł prezentuje także zasady etyczne pracy audytora oraz konkretne wymagania stawiane kandydatom na przyszłych audytorów wewnętrznych. Jego treść obejmuje także podział funkcjonalny na audyt finansowy oraz audyt operacyjny. Pod koniec przedstawiony został schematyczny przebieg audytu w przedsiębiorstwie, w którym zostały przedstawione najważniejsze z punktu widzenia organizacji etapy działalności audytorskiej.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, kontrola wewnętrzna, usprawnienie działalności firmy, cele i funkcje audytu, rola audytora, przeprowadzenie audytu

Kod JEL: M21

1. Wprowadzenie

Słowo „audit” wywodzi się od łacińskiego pojęcia *auditus*, które oznacza „słuchanie”. Analogicznie „auditor” znaczy „słuchacz”. Słowa te były używane już w czasach starożytnych. W Cesarstwie Rzymskim oficjalne komunikaty od władz cesarstwa przynosili posłańcy. Ciekawostka historyczna mówi, że owym posłańcom towarzyszyli właśnie audytorzy (słuchacze). Zwyczaj ten miał na celu sprawdzenie, czy posłańcy są rzetelni podczas wykonywania swoich zadań (czy przekazują komunikaty poprawnie i zgodnie z prawdą). Po powrocie do stolicy, audytorzy składali władcy raport z tego co zdołali zaobserwować i usłyszeć. W późniejszym okresie zadaniem audytora na dworze władcy było notowanie towarów ładowanych na statek w porcie. To powierzone łatwe i nieistotne zadanie miało jednak duże znaczenie. Praca audytorów miała na celu sprawdzanie, czy podatki za ładunek były odpowiednio naliczone i oczywiście czy należności zostały uregulowane. Zdaniem Artera (2003) znanego nam dziś audytu można doszukiwać się w okresie po II Wojnie Światowej. W tym czasie wojsko dysponowało licznymi zaawansowanymi technologiami militarnymi, nad którymi trzeba było czuwać w celu uniknięcia niebezpieczeństwa. W XX wieku znany był już także audyt w znaczeniu finansowym. Audytorzy finansowi bazując na przeprowadzonych

kontrolach dokumentów (głównie księgowych) oceniali efektywność zarządzania i sytuację majątkową w firmie (Łuczak, Kuklińska, 2007).

2. Zarys rozwoju instytucji kontrolnych w Polsce

Już w starożytności wiedziano jak ważna dla dobrego funkcjonowania państwa jest instytucja kontroli. Słuszność tego podejścia w swych dziełach uzasadniali już Platon czy Arystoteles. Jako przykład sprawnie funkcjonującej instytucji kontroli w Starożytności można przytoczyć zarządców administracyjnych, którzy kontrolowali czy gerontów, sprawujących pieczę nad skarbem państwa, działają rzetelnie i zgodnie z przyjętymi zasadami. Także w Rzymie znana była istotność kontrolowania finansów państwa. Organy władz, mające wpisane w swoje obowiązki zarządzanie funduszami państwowymi, były odpowiedzialne za swoje działania przed senatem. Słynny w Rzymie system kontroli został później wprowadzony także w Genui, Florencji, Pizy oraz Wenecji. Świadczy to o słuszności i trafności dopasowania tego systemu do realiów ówczesnego porządku państwowego. Mówiąc o nowożytnych władcach, którzy byli świadomi istotności dobrze funkcjonującej kontroli w państwie wspomnieć należy imperatora Piotra Wielkiego.

Abstrahując od słuszności jego działań, wprowadzony system kontroli funkcjonował bardzo sprawnie. Imperator powoływał nadzorców, tzw. rewizorów, którzy porównywali stan faktyczny z oczekiwanym, a wyniki swojej analizy przekazywali carowi. Piotr Wielki w czasach swoich rządów stworzył „ukazy”, w których zawarł przesłanki i główne założenia funkcjonowania instytucji kontroli i nadzoru, które brzmiały następująco (Kałużny, 2008):

- „Główną rzeczą nadzorca jest porównanie zgodności tego, co robi nadzorowany, z tym, co wyznaczyła dla niego zwierzchność”,
- „Nadzorca ma sprawdzać, czy nadzorowany spisuje się tak, jak powinien, a jeśli stwierdzi błędy, to sam wydaje odpowiednie zalecenia bądź przedstawia je zwierzchności, która podejmuje stosowne kroki”,

Pierwsze udokumentowane pojawienie się kontroli w państwie polskim datuje się na rok 1562. Podczas Sejmu Piotrkowskiego podjęto decyzję o nadaniu posłom ziemskim prawa do kontroli nad przychodami i wydatkami z pieniędzy państwowych. **Przed odzyskaniem przez Polskę niepodległości istniały dwie instytucje kontrolne:**

- Główna Izba Obrachunkowa (1808-1815),
- Najwyższa Izba Obrachunkowa (1821-1866).

W okresie międzywojennym istniały:

- Urząd Obrachunkowy (1917-1919),
- Najwyższa Izba Kontroli Państwa (1919-1921, powołana dekretem Józefa Piłsudskiego),
- Najwyższa Izba Kontroli (1921-1945).

W okresie wojennym i po wojnie istniały:

- Biuro Kontroli (1944-1949),
- Najwyższa Izba Kontroli (1949-1952),
- Ministerstwo Kontroli Państwowej (1952-1957),
- Najwyższa Izba Kontroli (1957-1976, podlegała Sejmowi),
- Najwyższa Izba Kontroli (1976-1980, podlegała Premierowi),
- Najwyższa Izba Kontroli (od 1980, podlega Sejmowi).

Przyglądając się bacznie tym instytucjom, a dokładniej datom ich istnienia widać wyraźny trend zmieniania się systemu kontrolowania działalności w państwie wraz ze zmianą osób sprawujących władzę. Jednocześnie możemy zauważyć, że zmiany te były drobne i nie miały znaczącego wpływu na charakter i trwałość działającego systemu kontroli (Kałużny, 2008).

3. Audyt wewnętrzny a kontrola wewnętrzna

Mówiąc ogólnie, kontrola wewnętrzna firmy pomaga zrealizować zaplanowane przez firmę założenia. Procedurę kontrolowania powinno rozpocząć zadanie sobie dwóch zasadniczych pytań:

- Po co przeprowadzamy kontrolę?
- Na czym chcemy się skupić przeprowadzając kontrolę?

Ustalenie odpowiedzi na te pytania pomaga w uzgodnieniu celów szczegółowych przedsiębiorstwa. Można wskazać na kilka wspólnych dla wielu organizacji celów szczegółowych (Winiarska, 2010):

1. Faza decyzyjna:

- zidentyfikowanie problemów i niedociągnięć, które to ma ułatwić podjęcie decyzji,
- sprawdzenie, czy decyzje, które zostały podjęte przyniosły spodziewane korzyści na płaszczyźnie optymalizacji kosztów oraz ograniczenia ryzyka.

2. Faza wykonawcza:

- przetestowanie realizacji zamierzonych zadań i poprawności działania procesu,
- skontrolowanie przestrzegania zasad i norm działania związanych z działalnością przedsiębiorstwa.

Zatem kontrolę przeprowadza się w celu nadzorowania funkcjonowania organizacji. Kontrola jest jedną z funkcji zarządzania (pomaga organizacji dostosować się do panujących zwyczajów, ogranicza powtarzanie przez organizację tych samych błędów, itd.).

Definicją, która najlepiej oddaje istotę audytu wewnętrznego jest definicja stworzona przez Instytut Auditorów Wewnętrznych. „Audyt wewnętrzny jest działalnością 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 oraz przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć cele, dostarczając zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo” (Instytut Auditorów Wewnętrznych, 2009). Kompleksowo charakteryzuje istotę audytu wewnętrznego także definicja zapisana w Dziale VI Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych. Ma ona następującą treść:

1. Audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze.
2. Ocena, o której mowa w ust. 1, dotyczy w szczególności adekwatności, skuteczności i efektywności kontroli zarządczej w dziale administracji rządowej lub jednostce.

Reasumując, audyt wewnętrzny jest przeprowadzany głównie dla kadry zarządzającej. Ma on wskazać wąskie gardła i pomóc w sprawnym zarządzaniu podległymi im działami.

By dobrze rozumieć czym jest audyt, należy wiedzieć także czym różni się on od kontroli wewnętrznej. Należy koniecznie pamiętać, że te dwa pojęcia nie są ze sobą tożsame. Podstawowe różnice pomiędzy kontrolą wewnętrzną a audytem wewnętrznym zostały zaprezentowane w tab. 1.

Tab. 1. Porównanie audytu wewnętrznego i kontroli wewnętrznej

Kontrola wewnętrzna	Audyt wewnętrzny
<ul style="list-style-type: none"> - działa w oparciu o uregulowania wewnętrzne firmy, - działa post fatum, polega na kontroli zdarzeń, które miały miejsce w przeszłości, - wpływa na objawy/skutki niekorzystnych działań oraz zjawisk, - działalność w ramach kontroli wewnętrznej jest ograniczona zakresem upoważnienia, udzielonego przez kadre zarządzającą firmą, - jest nastawiona na analizę zdarzenia i wykrycie osób odpowiedzialnych za błędy czy poniesione przez firmę straty. 	<ul style="list-style-type: none"> - działa w oparciu o standardy i przepisy prawa, - działanie zorientowane na przyszłość, pozwala zapobiegać niekorzystnym zdarzeniom, - pozwala znaleźć przyczyny niekorzystnych sytuacji oraz zdarzeń, skupia się na szukaniu błędów, - w dużym stopniu niezależny, - nastawiony na poprawę jakości działania w przyszłości, szukanie winnych jest nieistotne, ważne by wiedzieć jak zapobiec podobnej sytuacji.

Źródło: (Knedler, Stasik, 2005).

4. Porównanie audytu wewnętrznego i zewnętrznego

Wiedząc jakie są zasadnicze różnice pomiędzy audytem wewnętrznym a kontrolą wewnętrzną, warto jest znać także różnice pomiędzy audytem wewnętrznym i zewnętrznym. Powierzchnownie, te dwa działania mogą wydawać się identyczne, ale gdy

przyjrzymy im się bliżej to wiemy, że są to dwie odrębne formy działalności. Prawdą jest oczywiście, że zalecane jest by podczas przeprowadzania audytu zewnętrznego korzystać z dorobku przeprowadzonych w przeszłości audytów wewnętrznych. Fakt ten wynika ze sposobu przeprowadzania obu audytów, a także informacji zawartych w raporcie z przeprowadzonego audytu wewnętrznego. Podstawowe różnice między audytem zewnętrznym i wewnętrznym zostały przedstawione w tab. 2.

Tab. 2. Zestawienie cech odróżniających audyt wewnętrzny od audytu zewnętrznego

Audyt wewnętrzny	Audyt zewnętrzny
<ul style="list-style-type: none"> - jest nastawiony i podporządkowany interesom organizacji, - jest przeprowadzany w sposób ciągły - skupia się na wykrywaniu nieprawidłowości i oszustw, - audytorami są najczęściej pracownicy posiadający długi staż pracy w firmie (można też wynająć firmę zewnętrzną), - koncentruje się na przyszłości firmy poprzez analizę ryzyka i ocenę systemu kontroli wewnętrznej, - zwraca uwagę zarówno na aspekty finansowe jak i nie finansowe, - audytorzy dobrze znają swoją firmę. 	<ul style="list-style-type: none"> - jest przygotowywany dla interesariuszy i instytucji zewnętrznych, dla których ważne jest sprawdzenie rzetelności i wiarygodności sprawozdań finansowych przedsiębiorstwa, - jest przeprowadzany najczęściej jeden raz w roku i trwa przeważnie przez pewien okres czasu, - w kwestii oszustw i nieprawidłowości, nie są one istotne same w sobie, audyt zewnętrzny bada ich wpływ na wiarygodność sprawozdań finansowych, - jest przeprowadzany przez niezależną instytucję/osobę z zewnątrz, - skupia się na informacjach z przeszłości, które zostały ujęte w sprawozdaniach finansowych, - koncentruje się głównie na finansowym wymiarze prowadzenia działalności w przedsiębiorstwie, - audytor poznaje firmę, pracowników, metodykę zarządzania oraz indywidualny sposób prowadzenia biznesu w trakcie przeprowadzania audytu.

Źródło: (Czerwiński, Grocholski, 2003)

5. Wymagania wobec audytorów wewnętrznych

Właściwie przeprowadzony audyt wewnętrzny jest niezwykle istotny dla każdego przedsiębiorstwa.

Dlatego właśnie podczas wyboru osób pełniących funkcję audytorów należy być ostrożnym i rozważnym. Abstrahując od trafności wyboru dokonanego przez kadre zarządzającą, by zostać audytorem wewnętrznym należy spełnić szereg kryteriów i wymagań zapisanych w Ustawie z dnia 29 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych. Osoba ubiegająca się o zawód audytora wewnętrznego (Ustawa z dnia 29 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych):

1. Musi posiadać obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub innego państwa, którego obywatelem, na podstawie umów międzynarodowych lub przepisów prawa wspólnotowego, przysługuje prawo podjęcia zatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.
2. Musi posiadać pełną zdolność do czynności prawnych i pełnię praw publicznych.
3. Nie może być karana za przestępstwo umyślne lub umyślne przestępstwo skarbowe, np. świadome zawyżanie kosztów prowadzenia działalności czy jazda samochodem w stanie nietrzeźwości
4. Musi posiadać wyższe wykształcenie.
5. Musi posiadać kwalifikacje do przeprowadzenia audytu. Aby posiadać kwalifikacje należy spełniać jeden z czterech wymogów :
 - uzyskać 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),
 - posiadać uprawnienia biegłego rewidenta,
 - posiadać potwierdzenie zdania egzaminu przed komisją powołaną przez ministra finansów , z lat 2003-2006,
 - posiadać dwuletnią praktykę i legitymować się dyplomem ukończenia studiów podyplomowych w zakresie audytu wewnętrznego,
6. Powinna posiadać nieopozłakowaną opinię.

Zaufanie kadry kierowniczej do zespołu audytorów wewnętrznych przeprowadzających audyt w ich firmie jest sprawą kluczową. Zespół zarządzający przedsiębiorstwem musi wierzyć, że wyniki zaprezentowanego przez audytorów raportu są rzetelne i wiarygodne. Instytut Audytorów Wewnętrznych

stworzył „Kodeks etyki”, który ma na celu promowanie zasad etycznego wykonywania zawodu audytora wewnętrznego (Instytut Audytorów Wewnętrznych, 2012).

Zasady ogólne etycznego postępowania audytorów wewnętrznych brzmią następująco:

1. Audytora powinna cechować **obiektywność** działania. Wszystkie przedstawione przez audytora wnioski i zalecenia powinny opierać się na rzeczywistych wyliczeniach i faktach. Ocena, którą tworzą audytorzy wewnętrzni nie może być dostosowana do oczekiwań osób trzecich. W dużym stopniu obiektywność pracy audytora zależy także od kadry zarządzającej. Menadżerowie nie mogą stawiać audytorów w sytuacjach, w którym mogliby się czuć niezdolni do wydawania obiektywnych osądów. Generalnie przyjmuje się zasadę, iż audytorzy nie powinni wykonywać innych niż audyt czynności operacyjnych. Audytorzy są zobowiązani informować kierownika zespołu audytorów o możliwości ograniczenia obiektywizmu działalności. Zazwyczaj unika się sytuacji, w których audytor uczestniczy w audycie jednostki, w której pracował przed upływem roku od przeniesienia do zespołu audytorów wewnętrznych danej firmy (Czerwiński, Grocholski, 2003)
2. Audytora powinna charakteryzować **prawość** postępowania. Audytorzy wewnętrzni powinni wykonywać swoją pracę uczciwie, odpowiedzialnie i starannie. Powinni oni przestrzegać prawa. Audytorzy nie mogą popełniać czynów, które są nielegalne i dyskredytują ich z zajmowanej pozycji. Mogą oni wspierać tylko te cele organizacji, które są zgodne z zasadami etyki i obowiązującym prawem (Instytut Audytorów Wewnętrznych, 2009).
3. Audytorzy **powinni być bezstronni**. Rozpoczynając proces audytowania firmy nie mogą oni dążyć do potwierdzenia swoich domysłów czy opinii, które mają o danej organizacji. By uniknąć takich sytuacji, przeważnie do realizacji zadań audytowych nie wyznacza się osoby, która do niedawna pracowała w danej jednostce poddawanej kontroli. Zatem ważne jest by przestrzegać niepisanej zasady nieuczestniczenia w przeprowadzaniu audytu w komórce, w której się pracowało w przeciągu ostatnich 12 miesięcy (niektórzy twierdzą, że optymalnie są 24 miesiące). Dodatkowo, przed każdorazowym złożeniem goto-

wego raportu, kierownik zespołu audytorów powinien taki raport przeczytać w celu wychwytenia ewentualnego niezachowania zasady bezstronności (Czerwiński, Grocholski, 2003).

4. Audytorzy **muszą dochowywać tajemnicy zawodowej**. Informacje przetwarzane przez audytorów są przeważnie poufne. Audytorzy nie powinni zdradzać audytowanym tego, czego dowiedzieli się w trakcie przeprowadzanego badania. Audytorom nie wolno także czerpać osobistych korzyści z wykorzystania danych na których pracują. Opisane wyżej sytuacje mogłyby w znaczący sposób przeszkodzić w sprawnej działalności firmy, co byłoby sprzeczne z ideą przeprowadzania audytu wewnętrznego (Instytut Audytorów Wewnętrznych, 2009). Rozważmy następujący przykład: audytor dowiaduje się o planowanej redukcji zatrudnienia w firmie, dla której pracuje. Taką informację następnie przekazuje on samemu audytowanym. Wspomniane powyżej zachowanie audytora stawia kierownictwo firmy w bardzo niezręcznej sytuacji, Prawdopodobne są strajki załogi, a także zniszczenie nieposzlakowanej opinii organizacji.

5. Audytor powinien unikać konfliktu interesów. Jest to szczególnie istotne ze względu na fakt, że konflikt interesów w dużym stopniu może wykluczyć obiektywizm w prowadzonej przez audytora działalności. Konflikt interesów może dotyczyć nie tylko samych audytorów, ale także audytowanych. Istnienie potencjalnego konfliktu interesów powinno być niezwłocznie zgłoszone do kierownika zespołu audytorów wewnętrznych. Obowiązkiem dyrektora jest też dokonanie takiego doboru audytorów, aby nie występował między nimi żaden konflikt personalny, a tym bardziej konflikt interesów.

6. Audytor powinien **działać z należytą starannością zawodową**. Powinien on wykonywać wszystkie zalecane i możliwe czynności, które pomogą w ustaleniu rzeczywistości minionego zdarzenia (czyli jaka sytuacja miała miejsce naprawdę). W celu wykonywania swojej pracy z należytą starannością audytor powinien pamiętać, że niesprawdzone informacje mogą być wykorzystywane tylko do ustalenia wstępnego sposobu i metody przeprowadzenia badania w danej firmie (Krzemień, Winiarska, 2004).

Zdaniem Stępniewskiego (2001) misja współczesnego audytu polega na sprawdzaniu różnych dzie-

dzin działalności firmy w celu zidentyfikowania oraz zrozumienia ryzyka, a także okoliczności sprzyjających. W codziennej rzeczywistości rozumiemy ryzyko jako jakieś potencjalne zagrożenie czy niebezpieczeństwo. W przypadku audytu, „ryzyko” jest pojmowane jako połączenie trzech składników, które wymagają odróżnienia w celu zapewnienia, że badana dziedzina ma szansę osiągnąć oczekiwane założenia i cele: ujawnienie się ryzyka, impact ryzyka (czyli jego wpływ finansowy lub inny) oraz czynniki ryzyka (przyczyny ryzyka) (Stępniewski, 2001).

6. Zadania i rodzaje audytu wewnętrznego

Zwiększenie popularności działalności audytorskiej w przedsiębiorstwie wynika ze zwiększonych potrzeb managementu, który ma za zadanie: osiągać zyski przedsiębiorstwa, utrzymywać płynność finansową i stopniowo zwiększać wartość rynkową jednostki. Zdaniem Elżbiety Pogodzińskiej-Mizdrak (2007) do zadań audytu wewnętrznego w różnych jednostkach gospodarczych należą:

- ciągła kontrola pod względem legalności, gospodarności oraz celowości działania,
- systematyczne przeglądanie dokumentów księgowych,
- pilnowanie przestrzegania zasad panujących w danej jednostce,
- nadzór nad sprawowaną wewnątrz firmy kontrolą,
- kontrolowanie poprawności wykonywania powierzonych działań przez audytowanych
- sporządzanie kompleksowych raportów dla kierownictwa danej jednostki gospodarczej lub organizacyjnej
- sprawdzanie informacji operacyjnych i finansowych,

Audyty wewnętrzne można podzielić na audyt operacyjny i audyt finansowy. Cechy wspólne obu tych rodzajów audytu są następujące (Knedler, Stasiak, 2005):

- audyt operacyjny jak i audyt finansowy wykorzystują te same techniki i narzędzia działania,
- z założenia powinny być one niezależne od wpływu osób trzecich,
- przebieg procesu badania jest identyczny,
- audytorzy charakteryzują się podobnym profilem zawodowym,

- działania audytorskie mają charakter zapewniający,

Mimo iż, cele finansowe są ściśle związane z celami operacyjnymi, między audytem finansowym i operacyjnym występuje także sporo różnic. Najważniejsze z nich zostały zebrane w tab. 3.

Tab. 3. Zestawienie różnic pomiędzy audytem finansowym a audytem operacyjnym

Audyt finansowy	Audyt operacyjny
<ul style="list-style-type: none"> – najczęściej ma charakter atestacyjny, odnosi się do wydarzeń post factum, potwierdza pewien stan rzeczy, – ma jasno określone kryteria, które są zawarte w regulach postępowania, – jest przeprowadzany w zgodności z zasadami rachunkowości (różnego rodzaju standardy, przepisy prawa itd.), – opinia jest najważniejszą częścią sprawozdania z audytu, – stosowanie podejścia systemowego nie jest absolutnie konieczne, – badanie systemów kontroli jest czynnością dodatkową, nie stanowi celu samego w sobie, – działa po zajściu zdarzenia, jest działaniem ex post, – nie opiniuje słuszności oraz racjonalności decyzji, jest skupiony na sprawdzeniu formalnej ścieżki działania. 	<ul style="list-style-type: none"> – służy poprawianiu przyszłej działalności, jest najczęściej wykorzystywany w przyszłości, – nie istnieją obiektywne kryteria, – jest skupiony na badaniu wydajności, skuteczności, efektywności i oszczędności, – zalecenia i wskazania stanowią najważniejszą część sprawozdania, – stosowanie podejścia systemowego jest konieczne, – bardzo istotna jest ocena systemu kontroli wewnętrznej (jest to cel audytu sam w sobie), – jest zorientowany na przyszłość, – sprawdza zarówno formalną ścieżkę podejmowania decyzji, ale także racjonalność tychże.

Zródło: (Knedler, Stasik, 2005).

Niezależność działania ma bardzo duże znaczenie dla rzetelności przeprowadzanego audytu. Chodzi tu o niezależność nie od kadry zarządzającej, ale od audytowanej działalności. Zdaniem Rafała Krzemienia (2004) istnieją pewne zapisy, które „chronią” audytora także przed wpływem kadry zarządzającej. Najważniejszym z tych zapisów jest fragment Ustawy z dnia 29 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych, „rozwiązanie stosunku pracy z audytorem wewnętrznym zatrudnionym w jednostkach, o których mowa w art. 35d ust. 1 pkt. 2-16 oraz ust. 2, z wyłączeniem jednostek samorządu terytorialnego, nie może nastąpić bez zgody Głównego Inspektora

Audytu Wewnętrznego”. Rafał Krzemień (2004) uważa także, że niezależność powinno się rozpatrywać w dwóch aspektach: organizacyjnym i operacyjnym.

7. Międzynarodowe standardy audytu wewnętrznego

Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego zostały stworzone przez Instytut Auditorów Wewnętrznych. Dzieli się one na standardy: atrybutów, realizacji i wdrożenia (tab. 4. i tab. 5.).

Tab. 4. Standardy atrybutów

Numer grupy standardów	Nazwa kategorii standardów
1000	Cel, uprawnienia i odpowiedzialność
1100	Niezależność i obiektywizm
1200	Biegłość oraz odpowiednia staranność zawodowa
1300	Program zapewnienia jakości i usprawnienia działalności

Zródło: (Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, 2001).

Tab. 5. Standardy działania

Numer grupy standardów	Nazwa kategorii standardów
2000	Zarządzanie działaniem audytu wewnętrznego
2100	Charakter pracy
2200	Planowanie zadań
2300	Wykonywanie zadania
2400	Informowanie o wynikach
2500	Monitorowanie postępów
2600	Decyzja w sprawie akceptacji ryzyka przez kierownictwo

Zródło: (Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, 2001).

Istnieją także inne standardy audytu wewnętrznego. Zdaniem Czerwińskiego (2003) najważniejsze z nich to:

- Standardy INTOSAI,
- Standardy ISACA (audyt informatyczny),
- Standardy COBIT.

8. Planowanie i przygotowanie audytu

Zdaniem Przemysława Łagodkiego (2011) przeprowadzenie audytu wewnętrznego w firmie wymaga dużej liczby skoordynowanych działań.

Procedurę audytu zaczyna się od przygotowania jego planu. W tym etapie ważny jest kontakt z kierownictwem w celu ustalenia szczegółowego zakresu audytu. Ważne jest by w tym miejscu określić który obszar działalności przedsiębiorstwa jest najważniejszy, a zatem na czym audytor powinien skupić się najbardziej. Klient zlecający przeprowadzenie audytu wewnętrznego wyznacza jego cel. Na tej podstawie jest też później wybierany audytor wiodący. W jego gestii jest następnie uszczegółowienie celu. Kolejnym zadaniem stojącym przed audytorem wiodącym i kadrami kierowniczą jest dobór kryteriów audytu, a także jego zakres. Zakres audytu to inaczej obszar i granice jego występowania (może to być na przykład: oddział, filia, dostawca, konkretny klient itd.). Przy ustalaniu zakresu audytu należy pamiętać, że im większy on jest tym więcej czasu będzie trwał cały proces audytowania. Następnie, warto jest ocenić wykonalność audytu. Audytor wiodący powinien sprawdzić, czy mogą wystąpić jakieś czynniki, które uniemożliwiłyby sprawny przebieg audytu wewnętrznego. Ważną kwestią jest oszacowanie potrzebnych do jego przeprowadzenia zasobów. Następnie należy oszacować czas potrzebny na wykonanie poszczególnych części audytu oraz ogólną liczbę godzin trwania całego procesu. Po wybraniu i zatwierdzeniu składu zespołu, audytor wiodący przydziela poszczególnym członkom ich role i zadania. Następnie audytor wiodący kontaktuje się z przedstawicielem kadry zarządzającej w celu ustalenia terminu spotkania z zespołem. Podczas takiego spotkania ustalane są następujące kwestie (Łuczak, Kuklińska, 2007):

- kanały komunikacji, czyli w jaki sposób obie strony będą się ze sobą kontaktowały,
- sposób dostępu do dokumentów, które będą niezbędne do przeprowadzenia badania,
- dokonany zostaje wybór pracowników, którzy mają towarzyszyć audytorom podczas trwania badania audytowego,

Następnie kadra zarządzająca zatwierdza członków zespołu oraz ostateczny schemat działania. Po przejściu przez wszystkie wyżej wymienione etapy można uznać, iż audyt został zaplanowany poprawnie. Kolejną ważną fazą w procesie audytu jest faza przygotowania. Za proces przygotowania odpowiada audytor wiodący. Na tym etapie najważniejsze jest przygotowanie dokumentów roboczych. Do dyspozycji audytorów jest cztery rodzaje danych (Łuczak, Kuklińska, 2007):

- prawidłowości, które można zaobserwować,
- wywiady z pracownikami,
- dokumenty, zapisy, regulacje wewnątrz przedsiębiorstwa,
- informacje odbierane przez zmysły.

Kolejną fazę tj. przeprowadzenia audytu można rozpocząć dopiero, gdy jest się gotowym do zbierania najważniejszych dowodów i badania ich w praktyce. Fazę tą rozpoczyna krótkie zebranie audytorów, na którym omawiane są jeszcze raz główne cele i zaplanowany sposób przeprowadzenia audytu. Następnie ma miejsce właściwy proces badania, w skład którego wchodzi: rozmowy z pracownikami, obserwacja procesów, analizowanie danych, sprawdzanie sprawozdań finansowych i innych dokumentów księgowych i nie księgowych, rozmowy z kadrami kierowniczą itd. Jak podkreśla Łagodźki, kierownictwo jest zobligowane zapewnić audytorom wszystkie potrzebne dokumenty i informacje. Ważnym tu jest fakt, iż audytorzy podczas wykonywania swojej pracy zawodowej mają szereg uprawnień, które musi szanować zarówno kierownictwo jak i kadra pracownicza. Jak twierdzą Łuczak i Kuklińska (2007), w trakcie przebiegu audytu istotną rolę odgrywa porządkowanie i grupowanie dowodów. Kiedy podczas grupowania danych, audytorowi uda natrafić się na jakiś problem, powinien on niezwłocznie sprawdzić jego powtarzalność. Jeśli dany problem występuje często, należy znaleźć sposób na jego wyeliminowanie. Następnym etapem procesu audytowania jest przygotowanie wniosków. Wnioski te należy skonsultować z kierownictwem, a następnie obrazowo przedstawić w raporcie końcowym (Russel, 2007).

9. Podsumowanie

Współcześnie, stosowanie regularnego audytu wewnętrznego ma bardzo duże znaczenie. Dzięki regularnym wynikom audytów kadra zarządzająca ma aktualny i całościowy obraz przedstawiający, jak w danym momencie firma funkcjonuje. Audyt wewnętrzny pozwala na szybkie wykrycie ewentualnych nieprawidłowości, a dzięki temu pozwala na zmniejszenie strat z nimi związanych. Przeprowadzanie regularnych audytów pomaga też w podejmowaniu trafniejszych decyzji strategicznych i pozwala zwiększyć efektywność i sprawność pracy kadry zarządzającej. Audyt wewnętrzny może też korzystnie wpłynąć na lepsze zrozumienie i pozy-

tywne relacje pomiędzy pracownikami a menadżerami. Aby jednak audyt przyniósł pożądany rezultat, musi być przeprowadzony dostatecznie szczegółowo i rzetelnie. Bardzo wiele zależy tu od audytora wewnętrznego jak i kadry zarządzającej. Audytor, znając istotność swojej roli powinien postępować moralnie i zgodnie z kodeksem etyki. Ważna jest także współpraca pomiędzy kierownictwem a zespołem audytorów wewnętrznych, przeprowadzających audyt w ich firmie. Podczas planowania audytu należy ustalić możliwości do zrealizowania celu, a także określić szczegółowo zakres przeprowadzanego badania

(z uwzględnieniem czasu trwania poszczególnych faz procesu). Końcowy element, czyli przygotowanie raportu jest równie ważny jak sam proces działania. Tylko jeśli raport będzie czytelny i przekonujący może on nakłonić kadrę kierowniczą do wdrażania sugestii audytorów w życie. Reasumując, przeprowadzenie audytu wewnętrznego, wskazując na niewidoczne gołym okiem problemy, pomaga w usprawnieniu działalności firmy. Warto zatem pamiętać o regularnym badaniu procesów zachodzących w ramach organizacji.

Bibliografia

- Arter, D. (2003). *Quality Audits for Improved Performance*. Milwaukee: ASQ Quality Press.
- Czerwiński, K., Grocholski, H. (2003). *Podstawy audytu wewnętrznego*. Szczecin: Wydawnictwo LINK.
- Kałużny, S. (2008). *Kontrola wewnętrzna. Teoria i praktyka*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Knedler, K., Stasik, M. (2005). *Audyty wewnętrzne w praktyce*, Łódź: Polska Akademia Rachunkowości S.A.
- Krzemień, R. Winiarska, K. (2004). *Audyty Wewnętrzne w pytaniach i odpowiedziach*, Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Łagodźki, P. (2011). *Audyty wewnętrzne. Wybrane zagadnienia.*, W: Zeszyty naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego.
- Łuczak, B. Kuklińska, D. (2001). *Audyty i audytowanie*. Poznań: Wydawnictwo Wyższej Szkoły Bankowej.
- Mizdrak-Pogodzińska, E. (2001). *Audyty wewnętrzne i jego miejsce w zintegrowanym systemie kontroli jednostki*, Kraków, W: Zeszyty naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie.
- Russel, J. (2007). *The International Auditing Pocket Guide*. Wisconsin: American Society For Quality.
- Stępniewski, J. (2001). *Audyty i diagnostyka firmy*. Wrocław: Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Łangego we Wrocławiu.
- The Institute of Internal Auditors, (2001), *Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego*
- The Institute of Internal Auditors, (2009), *Definicja Audytu Wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe Standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*.
- Winiarska, K. (red). (2010). *Kontrola wewnętrzna w jednostkach gospodarczych*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.

Internal audit as a way to improvement of company activity

Patrycja Bojdak

Cracow University of Economics

Abstract:

The objective of this article is to discuss the necessity of conducting regular audits of businesses. It presents a brief history of auditing and the successive stages of the development of audit institutions. The article emphasises the differences between internal audit and internal control and explains the basic aims and functions of internal audit. The article outlines the ethical rules of auditors' work and summarises the requirements that must be met by prospective auditors. A functional division into financial audit and operational audit is also discussed. Towards the end, the article presents a schematic description of an audit of a business, which contains the most important stages of the audit process in terms of organisation.

Keywords: internal audit, internal control, audit functions, audit goals, auditor, performance improvement, audit procedure

JEL codes: M21