



Piotr Bednarek

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów
Katedra Rachunku Kosztów, Rachunkowości Zarządczej i Controllingu
piotr.bednarek@ue.wroc.pl

WPLYW KIEROWNICTWA WYŻSZEGO SZCZEBŁA I KOMITETU AUDYTU NA WARTOŚĆ DODANĄ AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

Streszczenie: Współcześnie oczekuje się, że audyt wewnętrzny będzie tworzył wartość dla organizacji przez wykonywanie zadań atestacyjnych i doradczych. Jednak wcześniejsze badania wykazały, że audyt wewnętrzny nie zawsze osiąga swoje cele. Niniejszy artykuł ma na celu omówienie podstaw teoretycznych do badania roli kierownictwa wyższego szczebla i komitetu audytu w tworzeniu przez audyt wewnętrzny wartości dla organizacji. Z analizy literatury wynika, że audyt wewnętrzny w Polsce nie zawsze tworzy wartość dla organizacji. Na tę wartość mogą mieć wpływ: wsparcie kierownictwa wyższego szczebla oraz działania komitetu audytu. Przyszłe badania powinny skoncentrować się na tym, które działania kierownictwa wyższego szczebla i komitetu audytu faktycznie mają wpływ na wartość dodaną audytu wewnętrznego w polskim sektorze publicznym i prywatnym.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, wartość dodana, skuteczność.

Wprowadzenie

Audyt wewnętrzny jest na świecie postrzegany jako usługa tworząca wartość dla organizacji [Roth, 2000, 2002; Al-Twajjry, Brierley i Gwilliam, 2003; Arena i Azzone, 2009]. Z najnowszej definicji sformułowanej przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA) wynika, że audyt wewnętrzny powinien tworzyć wartość dla organizacji i jej interesariuszy przez wykonywanie różnego rodzaju zadań, które pomagają doskonalić procesy w organizacji [*Definicja audytu...*, 2013, s. 16]. Twierdzenie, że audyt wewnętrzny tworzy wartość dla organizacji opiera się na domyślnym założeniu, że jest on skuteczny [Roth, 2002].

Z dotychczasowych badań wynika, że audyt wewnętrzny nie zawsze osiąga swoje cele [Mihret i Yismaw, 2007], zatem analizowanie samej skuteczności jest niewystarczające – istnieje potrzeba badania czynników, które mogą mieć wpływ na jego wartość dodaną. Wcześniejsze publikacje koncentrowały się na cechach audytorów wewnętrznych, organizacji komórek audytu wewnętrznego, zakresie i jakości wykonania zadań audytowych oraz standardach audytu wewnętrznego [Bednarek, 2015b].

Celem artykułu jest omówienie wybranych aspektów podstaw teoretycznych do badania roli kierownictwa wyższego szczebla i komitetu audytu w tworzeniu przez audyt wewnętrzny wartości dla organizacji. W tym celu przeprowadzono analizę i syntezę literatury oraz zaproponowano kierunki dalszych badań.

1. Istota wartości dodanej audytu wewnętrznego

Zgodnie z aktualną definicją Instytutu Audytorów Wewnętrznych „audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną, obiektywnie zapewniającą i doradczą, prowadzoną w celu wniesienia do organizacji wartości dodanej i usprawnienia jej funkcjonowania. Departament Audytu Wewnętrznego wspiera organizację w osiąganiu jej celów poprzez systematyczne i zdyscyplinowane podejście do oceny i poprawy efektywności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli oraz ładu organizacyjnego” [Definicja audytu..., 2013].

Z literatury przedmiotu wynika, że uczeni twierdzą, iż wartość dodana oznacza różne korzyści, jakie otrzymuje organizacja w wyniku skutecznego audytu wewnętrznego [Kuc, 2007; Tomaszewicz, 2010; Gos, 2013, s. 276]. Ogólnie można więc zgodzić się z argumentacją Rotha [2002], że skoro celem audytu wewnętrznego jest tworzenie wartości dla organizacji i jej interesariuszy, to wartości organizacji będzie przysparzał skuteczny audyt wewnętrzny. Jednak poszczególni badacze utożsamiają skuteczność audytu wewnętrznego z różnymi zagadnieniami. Jedni koncentrują się na procesach audytu wewnętrznego, inni na jego produktach, a jeszcze inni – na jego rezultatach.

Wielu badaczy twierdzi, że niezależnie od tego, czy podstawowym zadaniem audytu wewnętrznego jest udzielanie obiektywnego zapewnienia w istotnych kwestiach [Al-Twajry, Brierley i Gwilliam, 2003], czy też doradztwo, jak zwiększyć skuteczność i efektywność procesów kształtowania ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli [Al-Twajry, Brierley i Gwilliam, 2003; Spira i Page, 2003] oraz działalności operacyjnej [Sheldon i McNamara, 1991], skuteczny audyt wewnętrzny tworzy wartość dla organizacji.

Na wartość tworzoną przez audyt wewnętrzny mogą mieć wpływ zarówno czynniki, które są pod kontrolą komórki audytu wewnętrznego, jak i czynniki kontekstualne, na które komórka audytu wewnętrznego ma ograniczony wpływ. Chociaż każdy z nich może być istotny, to ze względu na obszerność tego zagadnienia dalsze rozważania będą ograniczały się tylko do dwóch czynników kontekstualnych, a mianowicie wsparcia kierownictwa wyższego szczebla i skuteczności komitetu audytu.

2. Wsparcie kierownictwa wyższego szczebla

Już przeszło 40 lat temu Z.B. Sawyer [1973, s. 3] postrzegał akceptację i wsparcie kierownictwa jako najważniejszy czynnik sukcesu audytu wewnętrznego. M.B. Adams [1994] zastosował teorię agencji, aby wyjaśnić, że w interesie kierownictwa jest utrzymywanie silnej komórki audytu wewnętrznego. Podobnie argumentują D.G. Mihret i A.W. Yismaw [2007, s. 472], którzy twierdzą, że zarówno naczelnemu kierownictwu, audytowanym, jak i audytorom wewnętrznym zależy na osiągnięciu celów organizacji. Zakładając, że audyt wewnętrzny wspiera organizację w osiągnięciu jej celów, badacze zauważają, że istnieje wspólna przesłanka, aby zwiększać skuteczność audytu wewnętrznego.

Wsparcie kierownictwa wyższego szczebla dla audytu wewnętrznego może mieć charakter materialny i niematerialny. Może ono polegać na zaplanowaniu odpowiednich środków w budżecie na realizację zadań audytowych. Komórki audytu wewnętrznego muszą mieć wystarczające środki, aby zatrudnić odpowiednią ilość specjalistów o określonych kwalifikacjach, dbać o ich rozwój zawodowy oraz nabywać i utrzymywać odpowiedni sprzęt komputerowy, oprogramowanie itp.

Chociaż audyt wewnętrzny nie miałby większego sensu, gdyby kierownictwo nie miało zamiaru wykorzystać wyników pracy audytorów wewnętrznych, to badania E. Bielińskiej-Duszy [2011, s. 68] i P. Bednarka [2015a] dowodzą, że w rzeczywistości nie wszystkie zalecenia audytu wewnętrznego są wdrażane. Według nich tylko 77% zaleceń jest realizowanych w instytucjach sektora publicznego, a 88% – w instytucjach prywatnych. Stopień wdrożenia zaleceń świadczy o skuteczności audytu wewnętrznego. Badania D.G. Mihreta i A.W. Yismawa [2007] wykazały, że wsparcie kierownictwa ma silny wpływ na skuteczność audytu wewnętrznego. Zwłaszcza przekonanie kierownictwa o potrzebie wprowadzenia zaleceń audytu i okazywanie swojego poparcia dla audytu wewnętrznego przyczynia się do zwiększenia zdolności audytowanych do osiągnięcia celów

organizacji. W szczególności rośnie biegłość audytowanych w zakresie skutecznego i efektywnego osiągania celów organizacji, poprawia się ich stosunek do audytu wewnętrznego oraz zakres współpracy z audytorami wewnętrznymi. Podobne wyniki otrzymali M. Arena i G. Azzone [2009], którzy wykazali, że skuteczność audytu wewnętrznego zależy m.in. od jego odpowiedniej „promocji” w przedsiębiorstwie oraz zakresu współpracy audytorów wewnętrznych z audytowanymi przy realizacji zadań audytowych.

Badania D.G. Mihreta i A.W. Yismawa [2007] potwierdziły też odwrotną zależność. Jeśli rośnie jakość wykonania zadania audytowego do takiego poziomu, że kierownictwo zauważa, jaki wkład ma audyt wewnętrzny w osiągnięcie celów organizacji, to wsparcie kierownictwa dla audytu wewnętrznego staje się czymś naturalnym.

3. Skuteczny komitet audytu

Podstawowym argumentem przemawiającym za istnieniem relacji między skutecznością komitetu audytu a skutecznością audytu wewnętrznego jest wspólny cel. Jednym z głównych zadań komitetu audytu jest monitorowanie i ocena systemu kontroli wewnętrznej [Bednarek, 2009; Grzegorzczuk, 2010; Szczepankiewicz, 2010; Tomaszewska, 2010, s. 98; Sawicki, 2012], co jest również głównym celem działalności komórki audytu wewnętrznego.

M.J. Barrett i P. Tiessen [1989] zaproponowali zalecenia, które mają na celu wsparcie audytu wewnętrznego. Po pierwsze, ich zdaniem ważne jest, aby komórka audytu wewnętrznego bezpośrednio i regularnie komunikowała się z komitetem audytu. Kierownik audytu wewnętrznego powinien regularnie i na osobności spotykać się z komitetem audytu bez udziału kierownictwa wyższego szczebla. Powinien mieć prawo informowania bezpośrednio komitetu audytu o konkretnych sprawach, być do tego zobowiązany i zachęcany. Powinna istnieć polityka w zakresie spraw i sprawozdań, aby były one w sposób bezpośredni przekazywane komitetowi audytu. Relacje między kierownikiem audytu wewnętrznego i członkami komitetu audytu powinny być serdeczne, nieoficjalne oraz pełne zaufania. A. Janc i R. Kałużny [2008, s. 45] twierdzą, że tematem regularnych spotkań członków komitetu audytu i kierownika audytu wewnętrznego mogą być wybrane raporty, w których stwierdzono najważniejsze nieprawidłowości, lub pełna informacja, która uwzględnia ustalenia o mniejszym ryzyku. M. Arena i G. Azzone [2009] podkreślają, że komitet audytu powinien na swoich zebraniach umożliwiać audytorom wewnętrznym prezentowanie wyni-

ków zadań audytowych, aby chronić i podnosić status komórki audytu wewnętrznego w organizacji. Takie wsparcie komitetu audytu wzmacnia siłę oddziaływania audytu wewnętrznego na kierownictwo wyższego szczebla, które niekiedy musi tłumaczyć się ze wszystkich nierozwiązanych problemów. D. Dobija [2009] uważa, że komitet audytu powinien wręcz monitorować reakcję kierownictwa na ustalenia i zalecenia audytu wewnętrznego.

Po drugie, M.J. Barrett i P. Tiessen [1989] twierdzą, że komitet audytu powinien mieć istotny wpływ na wynagrodzenie, powoływanie i odwoływanie kierownika audytu wewnętrznego przez opiniowanie lub zatwierdzanie decyzji kierownictwa wyższego szczebla. M. Tomaszewska [2010, s. 99] uważa, że komitet audytu powinien dbać o niezależność finansową i funkcjonalną audytu wewnętrznego. W szczególności komitet audytu powinien oceniać i zatwierdzać roczny plan audytu, zakres obowiązków, a także opiniować budżet komórki audytu wewnętrznego, w tym zezwalać audytorom wewnętrznym na korzystanie z usług zewnętrznych usługodawców, gdy będzie taka potrzeba. Komitet audytu powinien zadbać o to, aby w planie audytu znalazły się zadania dotyczące istotnych procesów, które są kluczowe dla działalności podmiotu i generują największe ryzyka.

Po trzecie, M.J. Barrett i P. Tiessen [1989] twierdzą, że wykonywanie specjalnych zadań na prośbę komitetu audytu powinno być traktowane jako jeden z obowiązków komórki audytu wewnętrznego. Kierownik audytu wewnętrznego nie powinien czuć się zobowiązany do natychmiastowego informowania kierownictwa wyższego szczebla o tych zadaniach.

Zdaniem A. Helin i J. Wisłowskiego [2009] komitet audytu powinien ułatwiać jak najszerszy przepływ informacji ze strony wszystkich pracowników oraz zachęcać do przekazywania przez nich komitetowi audytu także negatywnych wiadomości. Członkowie komitetu audytu powinni nalegać, by cały personel współpracował z audytorami wewnętrznymi i zewnętrznymi poprzez dostarczanie prawdziwych informacji, a także niedopuszczanie do zatajenia jakichkolwiek nadużyć.

Badania D.S.B. Soha i N. Martinov-Bennie [2011] potwierdziły, że bezpośrednia podległość audytorów wewnętrznych komitetowi audytu sprawia, że audytorzy czują, że ich pozycja nie jest zagrożona, a ich niezależność i obiektywizm są właściwie chronione. Ponadto monitorowanie audytu wewnętrznego przez komitet audytu wspiera identyfikację problemów dotyczących funkcjonowania audytu wewnętrznego oraz stwarza możliwości jego doskonalenia.

Badanie M. Areny i G. Azzone [2009] wykazało, że skuteczność audytu wewnętrznego jest większa, gdy komitet audytu częściej spotyka się z kierowni-

kiem audytu wewnętrznego oraz w większym stopniu angażuje się w monitorowanie, analizę i ocenę pracy audytorów wewnętrznych.

D. Dobija [2010] na podstawie badania regulaminów i sprawozdań komitetów audytu ustaliła, że w polskich spółkach giełdowych komitety audytu mają wpływ na decyzje personalne w dziale audytu wewnętrznego, oceniają niezależność audytu wewnętrznego, spotykają się na osobności z audytorem wewnętrznym, dokonują przeglądu zakresu działań audytu wewnętrznego, a także jego procedur, planów i rezultatów. Jednak wiele z tych działań pozostaje tylko w sferze deklaracji zapisanych w regulaminach komitetów audytu, bowiem nie pisze się o nich w sprawozdaniach ze zrealizowanych zadań. Z kolei badania A. Herdan i in. [2009] sugerują, że 90% komitetów audytu w badanych spółkach posiadających komórkę audytu wewnętrznego poddaje ją regularnemu monitoringowi. Badania J. Gad [2012] również sugerują, że 88% członków rad nadzorczych korzysta z informacji dostarczanych przez komórki audytu wewnętrznego.

Podsumowanie

Analizując wyniki badań przeprowadzonych w takich krajach, jak Etiopia, Izrael oraz Włochy, można zauważyć, że wsparcie kierownictwa wyższego szczebla jest nie tylko postrzegane przez audytorów wewnętrznych jako ważna determinanta skuteczności audytu wewnętrznego, ale rzeczywiście nią jest. W przypadku Polski niewiele wiadomo na temat przyczyn niezadowolającej skuteczności audytu wewnętrznego, szczególnie w administracji publicznej. Wydaje się, że w pierwszej kolejności są zasadne badania postrzeganej wartości audytu wewnętrznego z perspektywy kierownictwa wyższego szczebla oraz zakresu wsparcia, jakie otrzymuje audyt wewnętrzny. Ważne jest nie tylko wsparcie materialne, ale również te o charakterze niematerialnym.

Do tej pory badacze określili wiele działań komitetu audytu, które mogą wspierać skuteczny audyt wewnętrzny. Logicznym krokiem naprzód będzie sprawdzenie, czy one faktycznie mają wpływ na skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze publicznym i prywatnym w Polsce.

Literatura

- Adams M.B. (1994), *Agency Theory and the Internal Audit*, "Managerial Auditing Journal", Vol. 9, No. 8, s. 8-12.
- Al-Twajjry A.A.M., Brierley J.A., Gwilliam D.R. (2003), *The Development of Internal Audit in Saudi Arabia: An Institutional Theory Perspective*, "Critical Perspectives on Accounting", Vol. 14, No. 5, s. 507-531.
- Arena M., Azzone G. (2009), *Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness*, "International Journal of Auditing", Vol. 13, No. 1, s. 43-60.
- Barrett M.J., Tiessen P. (1989), *Organizational Support for Internal Auditing*, "Internal Auditing", Vol. 5, No. 2, s. 52-53.
- 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. (2015a), *Premie i nagrody dla audytorów wewnętrznych a skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym i publicznym*, "Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu", nr 399, s. 41-54.
- Bednarek P. (2015b), *Wybrane determinanty tworzenia wartości dodanej przez audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych – istniejący dorobek i kierunki dalszych badań*, "Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego", nr 864, s. 23-34.
- Bielińska-Dusza E. (2011), *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji: aspekty teoretyczno-metodologiczne i praktyczne*, PWE, Warszawa.
- Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego. Poradniki. Tłumaczenie na język polski* (2013), The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida.
- Dobija D. (2009), *Problemy ustalania efektywności komitetów audytu: istniejący dorobek i kierunki dalszych badań*, "Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 50, nr 106, s. 37-49.
- Dobija D. (2010), *Komitet audytu a nadzór nad biegłym rewidentem. Praktyka polskich spółek giełdowych*, "Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 59, nr 115, s. 5-23.
- Gad J. (2012), *Mechanizm wewnętrzny nadzoru korporacyjnego a system rachunkowości w polskich spółkach publicznych – nowe regulacje oraz wyniki badań*, "Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego", nr 690, s. 777-788.
- Gos W. (2013), *Sprawozdawczość w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej* [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej*, Difin, Warszawa.
- Grzegorzczak F. (2010), *Komitet Audytu jako instytucja wspomagająca bezpieczne funkcjonowanie instytucji finansowych*, "Bezpieczny Bank", nr 1, s. 114-136.
- Helin A., Wisłowski J. (2009), *Efektywność komitetu audytu*, "Biuletyn Spółek Giełdowych", nr 3 (4), www.spolkigieldowe.bdo.pl (dostęp: 29.02.2016).

- Herdan A., Stuss M.M., Krasodomska J. (2009) *Audyt wewnętrzny jako narzędzie wspomagające efektywny nadzór korporacyjny w spółkach akcyjnych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.
- Janc A., Kałużny R. (2008), *Audyt wewnętrzny i audyt zewnętrzny w banku*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Poznań.
- Kuc B.R. (2007), *Kontrola i audyt w sektorze publicznym*, PTM, Warszawa.
- Mihret D.G., Yismaw A.W. (2007), *Internal Audit Effectiveness: The Ethiopian Public Sector Case Study*, "Managerial Auditing Journal", Vol. 22, No. 5, s. 470-484.
- Roth J. (2000), *Best Practices: Value-added Approaches of Four Innovative Auditing Departments*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- Roth J. (2002), *Adding Value: Seven Roads to Success*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- Sawicki K. (2012) *Wybrane problemy działania komitetu audytu w jednostkach zainteresowania publicznego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 66, nr 122, s. 165-177.
- Sawyer L.B. (1973), *The Practice of Modern Internal Auditing*, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- Sheldon D.R., McNamara E.F. (1991), *Value-for-Money Auditing in the Public Sector, Strategies for Accountability in the 1990s*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- Soh D.S.B., Martinov-Bennie N. (2011), *The Internal Audit Function Perceptions of Internal Audit Roles Effectiveness and Evaluation*, "Managerial Auditing Journal", Vol. 26, No. 7, s. 605-622.
- Spira L.F., Page M. (2003), *Risk Management: The Reinvention of Internal Control and the Changing Role of Internal Audit*, "Accounting, Auditing & Accountability Journal", Vol. 16, No. 4, s. 640-661.
- Szczepankiewicz E.I. (2010), *Komitety audytu nowymi organami zapewnienia wiarygodności sprawozdań finansowych i systemów kontroli wewnętrznej w jednostkach zainteresowania publicznego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 57, nr 113, s. 57-81.
- Tomaszewska M. (2010), *Rola komitetu audytu w kształtowaniu audytu wewnętrznego w spółce publicznej* [w:] J. Przybylska (red.), *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym*, CeDeWu.pl, Warszawa.
- Tomaszkiewicz A. (2010), *Wartość dodana wnoszona przez audyt wewnętrzny*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica”, nr 244, s.111-122.

**IMPACT OF SENIOR MANAGEMENT AND AUDIT COMMITTEE
ON THE INTERNAL AUDIT VALUE**

Summary: Modernly it is expected that internal audit will create value for the organization by performing assurance and consulting services. However, previous studies have shown that internal audit functions do not always achieve their goals. The aim of this article is to discuss some aspects of the theoretical basis for the study of the role of senior management and audit committee in the creation of value for organization by internal audit. The literature review shows that the internal audit in Poland not always adds value. Its value may be affected by: the support of senior management and the operation of the audit committee. Future research should focus on examining what actions of senior management and the audit committee actually have an impact on the value of internal audit in the Polish public and private sectors.

Keywords: internal audit, value added, effectiveness.