

**Piotr Bednarek**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## KIERUNKI EWOLUCJI AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

---

**Streszczenie:** W artykule przedstawiono etapy rozwoju audytu wewnętrznego w zakresie jego roli i usług świadczonych organizacji. Następnie dokonano identyfikacji czynników, które miały kluczowy wpływ na ewolucję audytu wewnętrznego. W tym celu poddano analizie zarówno prace naukowe, jak i dorobek stowarzyszeń zawodowych, których misją jest osiągnięcie profesjonalizmu w zawodzie audytora wewnętrznego, oraz okoliczności, które miały wpływ na zmianę zakresu pracy i statusu audytora w organizacji.

**Słowa kluczowe:** audyt wewnętrzny, ewolucja, historia, kontrola.

### 1. Wstęp

Audyt wewnętrzny, w zależności od kraju, przechodził pewną ewolucję, która wynikała z jego dostosowania się do zmian przeprowadzanych wewnątrz organizacji i w jej zewnętrznym otoczeniu. Niemniej jednak pewne idee są rozumiane tak samo w całym świecie finansów. Jednym z takich uniwersalnych pojęć, które stanowią efekt rozwijającej się na przestrzeni wieków myśli, jest audyt.

Obecnie audytor wewnętrzny jest uważany za zawód o w pełni ugruntowanej pozycji. W Polsce profesja zdobyła rozgłos dopiero w 2001 r., kiedy ustawodawca zdecydował o obowiązku prowadzenia audytu wewnętrznego w sektorze publicznym. Wcześniej nie było w Polsce ani tego rodzaju stowarzyszeń zawodowych, ani wielu ludzi, którzy dzisiaj pracują w tym zawodzie w jednostkach sektora finansów publicznych. Pierwsi audytorzy wewnętrzeni w Polsce pracowali w bankach i przedsiębiorstwach z kapitałem zagranicznym już od początku lat 90. XX w. Od tamtego czasu zmieniła się jednak rola, zakres świadczonych usług oraz podejście do audytu. Zatem spojrzenie w daleką przeszłość, na teraźniejszość i na nowe tendencje w rozwoju tego zawodu pozwolą w pełni dostrzec i docenić jego przemianę.

### 2. Ewolucja funkcji audytu wewnętrznego

Rozważania o znaczeniu idei audytu wewnętrznego można rozpocząć od dawnego zwyczaju, opisanego w znanym traktacie francuskim z XIII wieku pt. *La Seneschaucie*, jako polecanego sposobu sprawowania kontroli nad kontami dotyczącymi ma-

jątku baronów ówczesnej Francji [Stępniewski 2001, s. 13]. Zwyczaj ten polegał na ujawnianiu danych księgowych przez ich publiczne odczytywanie donośnym głosem. Audytorem była osoba wybrana z publiczności, która miała za zadanie uważnie słuchać w czasie czytania kont, aby później wyrazić niezależną opinię o tych księgach.

Audyt wewnętrzny rozpowszechnił się początkowo jako funkcja polegająca na wykonywaniu testów rzetelności prowadzenia ksiąg rachunkowych. Badanie to stanowiło rozszerzenie rewizji finansowej [Pickett 2005, s. 4]. Początkowo audytorzy wewnętrzni koncentrowali się tylko na badaniu stosowania zasad rachunkowości. Z czasem zakres ich pracy stopniowo się powiększał i obecnie obejmuje wykonywanie zadań zapewniających i doradczych w zakresie nadzoru korporacyjnego, kontroli wewnętrznej oraz zarządzania ryzykiem [Międzynarodowe... 2009, s. 3].

Z biegiem czasu uległ rozszerzeniu zakres wykonywanych testów i objął badanie nie tylko informacji finansowych, ale też niefinansowych [Reeve 1986, s. 8-1]. Funkcja audytu wewnętrznego stała się jedną z form instytucjonalnej kontroli wewnętrznej. Dzięki podwójnemu sprawdzeniu ogromnej ilości transakcji uzyskiwano pewność, że są one poprawne i zatwierdzone przez określone osoby zgodnie z przyjętymi procedurami. Słynna pieczęć audytora na dokumencie stanowiła największe zapewnienie o wiarygodności danego dokumentu.

Kolejnym etapem ewolucji funkcji audytu wewnętrznego było kontrolowanie rzetelności pracy jednostek zależnych od centrali [Pickett 2005, s. 4]. Praca ta polegała na odwiedzaniu bez zapowiedzi oddziałów lub lokalnych biur firmy i na przeprowadzaniu kilku szczegółowych testów zgodnie z wcześniej opracowanym programem audytu. W wyniku tej kontroli kierownictwo otrzymywało zestawienie wykrytych błędów i spraw do wyjaśnienia. W tym czasie audytorzy pracowali w małych zespołach podlegających pod dział księgowości lub byli pracownikami działu księgowości i oprócz swoich obowiązków w zakresie księgowości wykonywali również zadania audytowe.

Kiedy funkcja audytu wewnętrznego oddzieliła się od działu księgowości, zaczęto tworzyć komórki audytu wewnętrznego w celu wykonywania kontroli systemów niefinansowych, które dotyczyły niższych szczebli zarządzania [Brink, Cashin 1958]. W rezultacie zaistniała potrzeba stworzenia stanowiska kierownika audytu wewnętrznego, co niewątpliwie wpłynęło na podniesienie rangi tej funkcji w organizacji.

Kolejnym krokiem zmierzającym do stworzenia profesjonalnej komórki audytu wewnętrznego było umiejscowienie kierownika audytu wewnętrznego na wysokim szczeblu w strukturze organizacyjnej.

Naturalną konsekwencją utworzenia komitetów audytu w spółkach publicznych stało się podporządkowanie im funkcji audytu wewnętrznego [Brink, Witt 1982]. Zapewnienie dostępu audytorom wewnętrznym do rady nadzorczej, prezesa i naczelnego kierownictwa miało bardzo korzystny wpływ na rangę audytu wewnętrznego oraz umożliwiło realizację zadań dotyczących najbardziej wrażliwych spraw w organizacji.

Powstanie, rozwój i ewolucja współczesnego zawodu audytora wewnętrznego jest blisko związana z historią Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych (ang. The Institute of Internal Auditors), organizacją założoną w Stanach Zjednoczonych Ameryki w 1941 r. Początkowo Stowarzyszenie liczyło zaledwie 24 osoby, obecnie zaś zrzesza 76 000 członków. Celem pierwszych członków Stowarzyszenia było zarówno dzielenie się doświadczeniem, jak i zdobywanie wiedzy razem z innymi w tym nowym zawodzie. W ciągu kilku lat od swego powstania stowarzyszenie to poczyniło niezwykle postępy i ugruntowało swoją pozycję, promując interesy zawodowe audytorów wewnętrznych i inicjując wiele konferencji integracyjnych oraz spotkań publicznych. Według P.P. Gupta i M.R. Raya [1992] od pierwszego wydania oświadczeń o obowiązkach audytorów wewnętrznych w 1947 r. ukazało się wiele poprawek. Świadczy to o tym, że pojęcie i zakres audytu ciągle ewoluuje, uwzględniając wszystkie ważne zmiany, jakie zaszły w funkcjonowaniu organizacji i w ich otoczeniu. W ciągu przeszło 60 lat działalności Stowarzyszenie stało się głównym autorytetem w kształceniu audytorów wewnętrznych oraz niekwestionowanym liderem w zakresie tworzenia standardów, certyfikacji, badań naukowych i udzielaniu specjalistycznych porad przedstawicielom tego zawodu na całym świecie.

### **3. Rozwój zakresu usług świadczonych przez audytorów wewnętrznych**

Opisany w poprzednim punkcie rozwój audytu wewnętrznego obrazuje, w jaki sposób stopniowo wzrastała ranga audytu wewnętrznego oraz zmieniał się poziom jego profesjonalizmu. Jednocześnie wzrastał zakres zadań stawianych przed audytorami wewnętrznymi oraz następował rozwój sposobów ich wykonania.

W ciągu ostatnich 25 lat w pracy audytorów wewnętrznych dokonał się istotny postęp. Początkowo audyt wewnętrzny był postrzegany jako instytucjonalna kontrola wewnętrzna, która miała na celu ponowną weryfikację poprawnego ujęcia operacji gospodarczych w księgach.

Później zaczęto stosować w audycie podejście transakcyjne, które zakładało przeprowadzanie testów transakcji w celu wykrycia pomyłek lub oszustw. Następnie zrezygnowano z badania wszystkich transakcji na rzecz badania wyrywkowego przy wykorzystaniu metod statystycznych. Dzięki temu stało się możliwe istotne zmniejszenie liczby weryfikowanych dokumentów lub zapisów księgowych przy jednoczesnym zachowaniu wysokiego poziomu pewności co do wyników audytu.

Na kolejnym etapie rozwoju audytu wewnętrznego praca audytora koncentrowała się na weryfikacji rzetelności wykonanej pracy przez innych, zatem zastosowanie miało podejście transakcyjne. Wszelkie podejrzane transakcje były poddawane dochodzeniu. Audyt wewnętrzny był postrzegany jako funkcja monitorowania – „policjant i pies śledczy organizacji”. Tolerowany jako niezbędny element kontroli w organizacji, który ma jednak mniejsze znaczenie niż osiągnięcie głównych celów przedsiębiorstwa.

Sposobem na zmniejszenie liczby kontroli rzetelności wykonanej pracy okazały się niezapowiedziane kontrole na miejscu. Element zaskoczenia miał na celu uniezwolnienie kontrolowanym przygotowania się do kontroli i ukrycia ewentualnych nieprawidłowości. Ponadto chodziło o to, aby kontrolowani, obawiając się kontroli z zaskoczenia, przez cały czas postępowali zgodnie z prawem, procedurami i wytycznymi przełożonych, a nie tylko w trakcie kontroli. Natomiast największym osiągnięciem audytora było wykrycie błędu, oszustwa lub zaniedbania ze strony danego kierownika lub jego podwładnych.

Później okazało się, że zakres prac wykonywanych w podejściu transakcyjnym można ograniczyć przez zmniejszenie liczby obszarów audytu na podstawie analizy ryzyka. Zgodnie z tym podejściem weryfikacji poddaje się obszary o najwyższym ryzyku. Ponadto wszystkie jednostki w organizacji można uporządkować w taki sposób, aby w pierwszej kolejności kontrolować te, które cechują się najwyższym ryzykiem, lub do kontroli tych jednostek przydzielić więcej zasobów.

Z czasem zaczęto odchodzić od podejścia, które można określić jako zarządzanie przez strach, oferując usługi o charakterze doradczym. W roku 1980 Morgan zidentyfikował aspiracje audytorów wewnętrznych 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 kontrolnych, i niektórych praw do formalnego autorytetu, które się z nimi wiązały”. Następnie Morgan 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 Komitetom Audytu z Rad Nadzorczych i społeczeństwu, niż wyłącznie pod zarządy [...] sygnalizują definicję roli i podstawy 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” [Morgan 1980].

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 [Ramamoorti 2003, s. 12]. Audyty zorientowane na systemy mają na celu wspieranie kierownictwa w wyborze rodzajów kontroli, jakie powinni stosować. Zatem również przeprowadzane testy są ukierunkowane raczej na wykrywanie słabości mechanizmów kontroli niż na wykrywanie nieprawidłowości jako takich.

Zwrócenie uwagi audytorów wewnętrznych na potrzebę badania również obszarów związanych z działalnością operacyjną organizacji stało się okazją do wykony-

wania prac wychodzących poza zakres badania sprawozdań finansowych. Tym samym zawód audytora wewnętrznego jeszcze bardziej zaczął się różnić od zawodu biegłego rewidenta. Do oceny obszarów działalności operacyjnej znalazła zastosowanie koncepcja „wartość za pieniądź” (ang. *value for money*), która w praktyce oznaczała weryfikację oszczędności, efektywności i skuteczności gospodarowania.

Kolejnym wyzwaniem dla zawodu audytora wewnętrznego stał się audyt zarządzania. Obejmuje on zagadnienia związane z kontrolą, która dotyczy zarządzania organizacją. Audyt ten ma na celu identyfikację tych elementów w różnych procesach zarządczych, które są kluczowe dla osiągnięcia celów organizacji.

Obecnie wielu audytorów wewnętrznych stosuje w audycie podejście zorientowane na ryzyko. Zgodnie z tym podejściem realizacja zadania audytowego zależy od sposobu, w jaki dana organizacja identyfikuje i zarządza ryzykiem. W przeciwieństwie do tradycyjnego audytu, który zaczyna się od określenia mechanizmów kontrolnych i wymaga sprawdzenia, czy są one konsekwentnie stosowane w całej organizacji, punktem wyjścia do podejścia zorientowanego na ryzyko jest zrozumienie zagrożeń, które warunkują osiągnięcie celów organizacji i które powinny być ograniczane przez zastosowanie odpowiednich mechanizmów kontroli wewnętrznej.

W środowisku audytorów nie ma jednomyślności co do roli audytu wewnętrznego. Wielu praktyków uważa, że audyt wewnętrzny powinien nadal zajmować się głównie badaniem zgodności i wykrywaniem oszustw.

#### **4. Przyczyny zmian w funkcjonowaniu audytu wewnętrznego**

S. Pickett określił następujące czynniki, które przyczyniły się do ewolucji audytu wewnętrznego:

1. zlecenie usług audytu wewnętrznego na zewnątrz,
2. globalizacja,
3. zarządzanie jakością,
4. zgodność z procedurami,
5. niezależność,
6. luka między oczekiwaniami a możliwościami,
7. regulacje prawne,
8. nadzór korporacyjny, zarządzanie ryzykiem i kontrola [Pickett 2005, s. 7].

Powierzenie podmiotom zewnętrznym funkcji audytu wewnętrznego było popularne w latach 80. XX w., gdy koszty audytu wewnętrznego były szczegółowo analizowane w wielu przedsiębiorstwach, często w wyniku zastosowania technik reinyżynieringu procesów biznesowych. Zlecenie audytu wewnętrznego zewnętrznym podmiotom stało się jedną z przyczyn wprowadzenia zmian w audycie wewnętrznym. Duże firmy świadczące usługi rachunkowe dostrzegły możliwość poszerzenia swojej oferty usług. Adamec [1996, s. 36] zaproponował, aby strategia oparta na zarządzaniu ryzykiem przez kierownictwo najwyższego szczebla i chęć postrzegania jej w sposób zintegrowany były bodźcem do integracji zewnętrznego i wewnętrznego

nego audytu, przeważała jednak potrzeba niezależności biegłych rewidentów. W odpowiedzi społeczność audytorów wewnętrznych podkreślała profesjonalizm i potencjał audytu wewnętrznego do przysparzania wartości dodanej. Współcześnie wszystkie działy audytu wewnętrznego, których działalność może być zlikwidowana, ograniczona lub zastąpiona przez zewnętrzne podmioty świadczące usługi zapewnienia jakości lub oceny działalności operacyjnej, mogą się czuć zagrożone. W związku z tym, kierownik audytu wewnętrznego powinien mieć na uwadze takie sprawy, jak:

- formalna strategia konkurowania z podmiotami wewnętrznymi i zewnętrznymi,
- budżet działu audytu oraz wynagrodzenia poszczególnych audytorów w porównaniu z kosztami funkcjonowania podobnych działów w innych organizacjach,
- wyważona strategia cenowa za usługi audytu wewnętrznego.

Obecnie audyt wewnętrzny jest uniwersalnym zawodem, który znajduje zastosowanie na całym świecie. Standardy zawodowe Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych, po wprowadzeniu niewielkich zmian w terminologii, są stosowane w każdym kraju członkowskim, co pozwala uwzględnić miejscowe zwyczaje. Aktualnie istnieje Globalne Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych, które szczyty się członkami z całego świata.

Ciągle zainteresowanie audytorów wewnętrznych koncepcją zarządzania jakością wynika z chęci świadczenia usług w sposób doskonały. To pozwala na przegląd stosowanych praktyk zarządzania z góry na dół organizacji. Znajomość teorii i praktyki zarządzania jest przedmiotem weryfikacji podczas egzaminów na dyplom certyfikowanego audytora wewnętrznego.

Współcześnie wiele się dyskutuje, jaka powinna być rola audytu wewnętrznego w zakresie badania zgodności z procedurami. Niektórzy twierdzą, że zawód audytora już odszedł od szczegółowej weryfikacji zgodności. Jednakże są takie organizacje, jak banki i duże sieci handlowe, w których nadal istnieje potrzeba badania zgodności z prawem i procedurami według indywidualnych potrzeb zarządu.

Wiele się pisało o tym, że świadczenie usług audytu wewnętrznego przez doradcze firmy zewnętrzne nie spełni potrzeby niezależności audytora. Dzisiaj jednak wiemy, że jeśli niezależność będziemy rozumieć bardziej praktycznie, jako umiejętność wykonania dobrej pracy, to ten zarzut okazuje się niewystarczający.

Usługi audytu wewnętrznego będą musiały być właściwie wypromowane, co jest uwarunkowane trafnym określeniem i spełnieniem potrzeb klienta. Nie jest to trudne zadanie, jeśli klient ma określone oczekiwania wobec audytora wewnętrznego. Z trudniejszą sytuacją mamy do czynienia wtedy, gdy istnieje duża różnica między oczekiwaniami zarządu a potencjałem audytu wewnętrznego.

Istotny wpływ na rozwój audytu wewnętrznego w każdym kraju mają regulacje prawne, gdyż mogą:

- wymagać od audytora realizowania określonych zadań,
- wymagać wprowadzenia zasad konkurowania o wykonywanie usług audytowych,

- wpłynąć na pozycję audytu wewnętrznego na przykład przez obowiązek wprowadzenia komitetu audytu lub komórki audytu wewnętrznego.

W Polsce ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU Nr 157 poz. 1240) określa zakres jednostek sektora finansów publicznych zobowiązanych do prowadzenia audytu wewnętrznego oraz do utworzenia komitetów audytu.

Jak sugeruje aktualna definicja audytu wewnętrznego, ramowe zasady projektowania i dostarczania usług audytu wewnętrznego tworzą nadzór korporacyjny, zarządzanie ryzykiem oraz kontrola wewnętrzną.

Głośne na całym świecie skandale finansowe z lat 90. zwróciły uwagę na widoczne wady zasad odpowiedzialności w ładzie korporacyjnym. Nieuchronnie audyt i kontrola wewnętrzną, czyli mechanizmy stworzone, aby zapewnić odpowiedzialność kierownictwa organizacji, stały się głównym przedmiotem dyskusji. Audytorzy wewnętrznymi, tradycyjnie specjaliści w zakresie kontroli wewnętrznej, ale niezbyt wysoko postrzegani w organizacjach, zwrócili na siebie uwagę rad nadzorczych, przyłączając się do zewnętrznych głosów domagających się zapewnienia o funkcjonowaniu ładu korporacyjnego.

Zatem szersze podejście Turnbulla do kontroli wewnętrznej dało audytowi wewnętrznemu możliwość 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. Ale w jakim stopniu identyfikowana szansa na rozszerzenie tej przewagi została wykorzystana przez audytorów wewnętrznych?

Istnieje powszechnie zgoda, że ważne zmiany dotyczą natury audytu wewnętrznego. McNamee określił historię audytu wewnętrznego od czasu II wojny światowej jako historię transformacji audytu wewnętrznego od audytu legalności transakcji do audytu systemów. Autor ten wskazał również na zmianę, w której audytorzy wewnętrznymi stali się „podstawowymi agentami transformacji”, pomagając użytkownikom systemów „zaprojektować, przetestować i monitorować ich własne mechanizmy kontroli” [McNamee, Selim 1998].

Power dostrzegł fundamentalną zmianę w naturze ładu korporacyjnego od „kontroli odgórnej” do „kontroli z wnętrza” i że kluczem do tego, co nazywa „proaktywnym stylem kontroli opartym na zgodności”, będzie „w przyszłości zorientowanie na ryzyko”. Zarządzanie ryzykiem jest integralną częścią „nowej samorządności organizacji”. Pomimo globalnego spojrzenia Powera na „społeczność audytu”, prawdopodobnie zwiększają się rozbieżności w kwestii zgodności. W wielu podejściach zorientowanych na ryzyko zgodność schodzi na drugi plan. Tam, gdzie ryzyko jest postrzegane jako minimalne lub dopuszczalne dla zarządu, procedury mogą nie być udokumentowane, a zgodność może nie podlegać ocenie. W czasie, gdy aktywnie poszukuje się innowacyjnych rozwiązań w zakresie zarządzania ryzykiem, można zrezygnować z wymagań dotyczących zgodności z procedurami. Różne rodzaje ryzyka są poddawane różnym systemom, których zadaniem jest ograniczanie ryzyka.

Natomiast kultura organizacyjna polegająca na zgodności z prawem i procedurami jest tylko jednym z takich systemów.

Jednakże zakres, w jakim takie zmiany przenikały do organizacji, jest jeszcze niezny. Audytorzy wewnętrzni są oczywiście namawiani w literaturze zawodowej, aby skorzystali z szansy przyczynienia się do osiągnięcia celów organizacji poprzez zarządzanie ryzykiem: przykładowo Deloitte and Touche Tohmatsu podkreślał: „Zmiana w układzie ryzyka – kontroli stwarza zarówno wyzwania oraz możliwości dla audytorów wewnętrznych. Ci, którzy sprostają wyzwaniu szybko i skutecznie kosztowo, zdobędą uznanie za pomoc swojej organizacji w osiągnięciu jej celów biznesowych. Ci, którzy nie sprostają – pozostaną z tyłu, pozostawieni samemu sobie w świecie, gdzie postawa »albo jesteś częścią problemu lub częścią rozwiązania« oddziela ocalonych od poległych. Nadal jest dużo pracy do wykonania i mamy nadzieję, że profesjonalści w zakresie audytu wewnętrznego spojrzą dalej poza dzień dzisiejszy i wybiorą wizję wartą jutra” [www.deloitte.com].

Inne dowody wskazują na to, że audytorzy wewnętrzni oczywiście mają aspiracje do tej zmiany ich roli w zakresie zarządzania ryzykiem. Przykłady można odnaleźć w nowej definicji audytu wewnętrznego, opublikowanej przez Instytut Audytorów Wewnętrznych w czerwcu 1999 r. Chambers zaobserwował rosnącą ilość nawiązań do ryzyka w ciągu ostatnich pięciu lat w czasopiśmie i biuletynie poświęconych audytowi wewnętrznemu.

Już mniej jasne jest, czy ta ambicja jest realizowana. Badania organizacji znanych jako liderzy w stosowaniu praktyk zarządzania ryzykiem pokazują wyrównany poziom praktyki audytu wewnętrznego i zarządzania ryzykiem. Jednak autorzy przyznają, że w żadnym razie nie jest to uniwersalna reguła i identyfikują zmiany, jakie należy wprowadzić w kulturze organizacyjnej, i kompetencje, jakie są potrzebne audytorom wewnętrznym, mającym zmierzać w tym samym kierunku. Model, który zaproponowali Selim i McNamee, jest jednym z tych, gdzie po oszacowaniu ryzyka następuje zarządzanie ryzykiem i komunikowanie ryzyka. Jednakże ich opisowy model wiodących menedżerów ryzyka jest jednym z tych, w których audyt wewnętrzny funkcjonuje bardziej jako pochodna procesu planowania strategicznego niż jako proces, który wiele do niego wnosi [McNamee, Selim 1998].

Badanie ankietowe przeprowadzone przez Griffithsa bardziej odzwierciedla bieżącą praktykę audytu wewnętrznego. W kwestionariuszu badania dyrektorów finansowych autor odkrył powszechne „letnie” lub „negatywne” nastawienie do audytu wewnętrznego i że funkcja ta była często postrzegana jako „za bardzo stonowana i podstawowa (i przez to niewystarczająco zorientowana na ryzyko biznesowe)” i że pełniła ją kadra, której brakowało umiejętności i właściwego przeszkolenia.

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 pełni funkcję tworzącą w identyfikacji i ocenie ryzyka. Dwukrotnie więcej audytorów wewnętrznych niż kierowników wyższego szczebla postrzega-

ło zarządzanie ryzykiem jako sposób, w jaki audyt wewnętrzny przysparza wartości dodanej. Audytorzy wewnętrzni również lepiej oceniali ich aktualne zdolności do pomagania w działaniach związanych z zarządzaniem ryzyka niż kierownicy wyższego szczebla. Jednakże ci drudzy wyrażali dużą chęć rozwoju w tym obszarze.

Podobną ankietę przeprowadziła firma Deloitte and Touche Tohmatsu w 2000 r. w Nowej Zelandii. Wyniki tych badań nie wskazują na istotne różnice w postrzeganiu przez respondentów przyszłej roli audytu wewnętrznego. Wyjątkiem było większe oczekiwanie audytorów wewnętrznych niż kierownictwa najwyższego szczebla co do ich roli w ocenie efektywności operacyjnej oraz wyników organizacji.

## 5. Zakończenie

Z przeglądu historii audytu wewnętrznego wynika, że przeszedł on istotną ewolucję na przestrzeni ostatnich 60 lat i odgrywa znaczącą rolę w organizacjach, zarówno w sektorze przemysłu, rządowym lub samorządowym, jak i w organizacjach niezarobkowych. Wraz z tym rozwojem funkcja audytu wewnętrznego dzisiaj przyjmuje szerszy zakres obowiązków do wypełnienia wobec samej organizacji i jej akcjonariuszy. Oferując rozszerzony zakres usług zapewniających i konsultingowych organizacji, w szczególności komitetowi audytu z rady nadzorczej oraz zarządowi, funkcja audytu wewnętrznego skutecznie przyczynia się do udoskonalenia nadzoru korporacyjnego. Ponadto informacja potwierdzona przez audytorów wewnętrznych korzystnie wpływa zarówno na wewnętrzne, jak i zewnętrzne procesy podejmowania decyzji, w ten sposób zwiększając rozwój i skuteczne oraz sprawne wykorzystanie rzadkich zasobów organizacyjnych i gospodarczych.

## Literatura

- Adamec B.A., Zelenka J.H., *Self-directed audit teams* „The Internal Auditor”, Altamonte Springs, April 1996, Vol. 53, s. 2.
- Brink V.Z., Cashin J.A., *Internal Auditing*, Ronald Press, New York 1958.
- Brink V.Z., Witt H.N., *Modern Internal Auditing*, John Wiley & Sons, Inc., New York 1982.
- Gupta P.P., Ray M.R., *The Changing roles of the internal auditor*, „Managerial Auditing Journal” 1992, Vol. 7.
- McNamee D., Selim G.M., *Risk Management: Changing the Internal Auditor's Paradigm*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs 1998,
- Międzynarodowe standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego*, 2009, tłumaczenie na język polski, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs (<http://www.iaa.org.pl>, 15-12-2009).
- Morgan G., *Internal audit role conflict: A pluralist view*, „Managerial Finance” 1980, Vol. 5, s. 160-170.
- Pickett S.K., *The Essential Handbook of Internal Auditing*, John Wiley & Sons Ltd., West Sussex 2005.
- Ramamoorti S., *Internal auditing: History, evolution, and prospects*, [w:] *Research Opportunities in Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs 2003.

Reeve J.T., *Internal Auditing*, [w:] Cashin J.A., Neuwirth P.D., Levy J.F. (eds.), *Cashin's Handbook for Auditors*, 2<sup>nd</sup> ed., Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ 1986, s. 8-1 do 8-39.

Stępniewski J., *Audyty i diagnostyka firmy*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław 2001.  
www.deloitte.com, 2-12-2009.

## **DIRECTIONS OF EVOLUTION OF INTERNAL AUDITING**

**Summary:** The paper presents phases in the development of internal audit in the range of its role and the scope of services for an organization. Next there is an identification of factors that influenced the emergence and evolution of internal audit. In order to do it there have been analyzed both scientific papers and the achievements of professional associations. which mission is to achieve professionalism in internal auditor profession and circumstances which had influence on the change of operating range and the status of an auditor in an organization.