

Nr 53

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza w zarządzaniu dokonaniem

Redaktor naukowy
Edward Nowak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2009

Spis treści

Wstęp	7
Piotr Bednarek: Historyczne uwarunkowania rozwoju audytu wewnętrznego	9
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Koszty działalności ubezpieczeniowej w zarządzaniu kosztami zakładu ubezpieczeń	20
Zdzisław Kes, Krzysztof Nowosielski: Metodyka doboru informatycznych narzędzi wspomagających controlling	29
Marcin Klinowski: Koszty docelowe w rachunkowości zarządczej projektów	38
Robert Kowalak: Wymagania i zadania controllera i specjalisty ds. benchmarkingu w przedsiębiorstwie	45
Katarzyna Kowalska: Wybrane zmiany w podatku VAT a prawo wspólnotowe	50
Wojciech Dawid Krzeszowski: Próg rentowności oraz dolna granica ceny wyrobów gotowych przy produkcji wieloasortymentowej ciągłej	59
Aleksandra Martynowicz: Zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych	68
Maria Nieplowicz: Wprowadzenie do outsourcingu w zakładach opieki zdrowotnej	75
Bartłomiej Nita: Wieloaspektowa integracja metod rachunkowości zarządczej w nurcie <i>performance management</i>	82
Edward Nowak: Zarządzanie kosztami jakości a koncepcje TQM i <i>kaizen</i> ..	94
Michał Poszwa: Rachunek kosztów uzyskania przychodów	101
Adam Putyra: Obiekty kosztowe w tradycyjnym rachunku kosztów i w rachunku kosztów działań	109
Marcin Wierziński: Koszty niewykorzystanych zasobów w rachunku kosztów działań	119

Summaries

Piotr Bednarek: Historical factors of the development of internal auditing ..	19
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Costs of insurance activity in cost management in insurance company	28
Zdzisław Kes, Krzysztof Nowosielski: Methodology of selection of controlling information tools	37
Marcin Klinowski: The organization of management accounting in project companies	44

Robert Kowalak: Controller and benchmarker in organisational structure of company	49
Katarzyna Kowalska: Chosen changes in Value Added Tax and European Community law	58
Wojciech Dawid Krzeszowski: Cost-volume-profit analysis and price floor of ready goods for continuous multi-range production	67
Aleksandra Martynowicz: Changes in corporate income tax	74
Maria Nieplowicz: The introduction to the outsourcing in health care units..	81
Bartłomiej Nita: Multi-aspectual integration of managerial accounting methods under corporate performance management	93
Edward Nowak: Quality cost management vs TQM and <i>kaizen</i> conceptions	100
Michał Poszwa: Tax cost accounting	108
Adam Putyra: Cost objects in traditional costing system and in activity based costing	118
Marcin Wierzbiński: Costs of unused capacity of resources in activity based costing (ABC)	135

Piotr Bednarek

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

HISTORYCZNE UWARUNKOWANIA ROZWOJU AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

1. Wstęp

W wielu krajach miała miejsce swoista ewolucja audytu wewnętrznego, której celem było dostosowanie się zawodu audytora do zmian zachodzących zarówno wewnątrz organizacji, jak i w ich otoczeniu. Mimo to pewne idee są tak samo rozumiane na całym świecie, niezależnie od kraju, w którym się znajdujemy. Jednym z takich uniwersalnych pojęć, które stanowią efekt rozwijającej się myśli w ciągu wieków, jest audyt wewnętrzny.

Pojęcie to jest w literaturze różnie rozumiane. Audyt może oznaczać, w bardzo wąskim znaczeniu, sprawdzenie poprawności arytmetycznych obliczeń lub istnienia odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych albo w szerszym znaczeniu – wnikliwy przegląd i ocenę na najwyższych szczeblach organizacji [Moeller, Witt 1999]. Określenie „wewnętrzny” sugeruje, że praca ta wykonywana jest w ramach organizacji przez własnych pracowników. W ten sposób odróżniamy audyt wewnętrzny od innych rodzajów audytu, które są wykonywane przez przedstawicieli zewnętrznych organizacji, takich jak np. biegli rewidenci czy też inspektorzy kontroli skarbowej.

Powstanie, rozwój i ewolucja współczesnego zawodu audytora wewnętrznego są blisko związane z historią Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych (The Institute of Internal Auditors), organizacji założonej w Stanach Zjednoczonych Ameryki w 1941 r. W początkowym okresie stowarzyszenie liczyło zaledwie 24 osób, obecnie zaś zrzesza aż 76 000 członków [Flesher, Macintosh 2002, s. IX]. 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 dla przedstawicieli tego zawodu na całym świecie.

2. Przyczyny powstania audytu wewnętrznego

Zapotrzebowanie na audyt zarówno zewnętrzny, jak i wewnętrzny wynika z potrzeby posiadania pewnych środków niezależnej weryfikacji, aby zmniejszyć skalę błędów w księgach rachunkowych, sprzeniewierzenia majątku oraz oszustw w ramach organizacji zarobkowych i niezarobkowych. Korzenie audytu, ogólnie rzecz biorąc, są intuicyjnie opisane przez historyka rachunkowości Richarda Browna (1905, przytoczono za [Ramamoorti 2003]) następująco:

„Pochodzenie audytu wraca do czasów niewiele mniej odległych niż początki rachunkowości... Kiedykolwiek rozwój cywilizacji doprowadzał do konieczności, aby jednemu człowiekowi powierzono w pewnym zakresie majątek drugiego, wydawało się oczywiste, że wskazane jest wykonanie pewnego sprawdzenia wierności tego pierwszego”.

Historycy są przekonani, iż już 4000 lat p.n.e. formalne systemy prowadzenia ksiąg rachunkowych były ustanowione przez zorganizowanych przedsiębiorców i władze na Bliskim Wschodzie jako odpowiedź na obawę o prawidłowe rozliczenie dochodów i wydatków oraz gromadzenie podatków. Podobne rozwiązania pojawiły się w okresie panowania dynastii Zhao w Chinach (1122-256 p.n.e.). Ślady wskazują również na stosowanie audytu w systemach finansów publicznych w Babilonii, Grecji, Imperium Rzymskim, w miastach-państwach we Włoszech itp., gdzie stworzono szczegółowy system weryfikacji i kontrweryfikacji. Przede wszystkim władze te obawiały się niekompetentnych urzędników o skłonnościach do mylenia się w księgach oraz skorumpowanych urzędników, którzy byli chętni do popełnienia oszustwa, gdy tylko nadarzyła się okazja. Nawet Biblia (w odniesieniu do okresu między 1800 r. p.n.e. i 95 r. n.e.) wyjaśnia prostą racjonalną podstawę dla ustanowienia kontroli w sposób prostolinijny:

„jeśli pracownicy mają sposobność, aby ukraść, to mogą z niej skorzystać”.

Biblia zawiera również przykłady mechanizmów kontroli wewnętrznej, takich jak zagrożenia wynikające z podwójnej opieki nad majątkiem, potrzeba kompetentnych i uczciwych pracowników, ograniczony dostęp, podział obowiązków [O'Reilly i in. 1998]. Z historycznego punktu widzenia pojawienie się rachunkowości opartej na podwójnym zapisie ok. 1494 r. n.e. może bezpośrednio wywodzić się z krytycznej potrzeby sprawowania kontroli. W historii Europy np. słynne oszustwa – takie jak gorączka tulipanowa w 1634 r. w Holandii – stały się uzasadnieniem do sprawowania większej kontroli nad menedżerami.

W okresie kilku wieków europejskie systemy prowadzenia ksiąg rachunkowych i audytu zostały wprowadzone w Stanach Zjednoczonych. W miarę wzrostu rozmiarów, zakresu i złożoności działalności gospodarczej pojawiła się potrzeba powołania odrębnej wewnętrznej funkcji zapewniającej, która by weryfikowała informacje z rachunkowości wykorzystywane do podejmowania decyzji. Kierownictwo potrzebowało pewnych środków pozwalających ocenić nie tylko wydajność wykonywanej pracy dla przedsiębiorstwa, ale również uczciwość swoich pracowników. Na przeło-

mie XX wieku powołanie formalnej funkcji audytu wewnętrznego, do której ten zakres obowiązków można by delegować, było postrzegane jako logiczna odpowiedź. W swoim czasie funkcja audytu wewnętrznego stała się odpowiedzialna za: „staranne zebranie i przedstawienie zinterpretowanych, wybranych biznesowych faktów”, aby umożliwić kierownictwu śledzenie istotnych biznesowych wydarzeń, działań i rezultatów z różnorodnych i licznych transakcji [Mautz 1964]. Przedsiębiorstwa z branż kolejowej, obrony narodowej i sprzedaży detalicznej dawno doceniły wartość usług audytu wewnętrznego, idąc daleko ponad audyt sprawozdań finansowych w kierunku dostarczania wiarygodnych sprawozdań operacyjnych zawierających niefinansowe dane, takie jak „ilość brakujących części, zgodność z harmonogramem produkcji i jakością produktu” [Whittington, Pany 1998]. Podobnie U.S. General Accounting Office i wiele stanowych administracji tradycyjnie zatrudnia dużą liczbę audytorów wewnętrznych.

Podsumowując, do tworzenia działów audytu wewnętrznego w podmiotach gospodarczych przyczyniło się kilka czynników. Zalicza się do nich:

- rosnącą liczbę i złożoność transakcji,
- oddalenie właścicieli lub kierownictwa od działalności operacyjnej i potencjalne uprzedzenia między tymi stronami,
- potrzebę wykonywania specjalnych ekspertyz na podstawie przeglądów i podsumowań operacji gospodarczych w sposób reprezentatywny,
- potrzebę zapewnienia audytorowi odpowiedniej pozycji w strukturze organizacyjnej, aby stworzyć podstawy dla jego niezależności i obiektywizmu,
- potrzebę stworzenia proceduralnej dyscypliny wymaganej od osoby, która jest „oczami i uszami” organizacji [Ramamoorti 2003].

3. Istota, cele i zakres obowiązków audytu wewnętrznego

Począwszy od wewnętrznej funkcji podmiotu gospodarczego początkowo koncentrującej się na zabezpieczeniu przed oszustwami w obszarze płac, przed utratą gotówki i innych aktywów, zakres audytu wewnętrznego szybko powiększył się do weryfikacji prawie wszystkich transakcji finansowych, a później nadal stopniowo odchodzono od podejścia „audytu dla zarządu” do podejścia „audyt zarządu” [Reeve 1986].

Już pierwsi członkowie Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych zauważali, że mimo iż audyt wewnętrzny wywodzi się z rachunkowości, to jego główny cel znajduje się w obszarze kontroli zarządczej (Robert B. Milne 1945, przytoczono za [Ramamoorti 2003]). Audyt wewnętrzny pojmowany był jako kompletny przegląd finansowy i operacyjny w ramach danej organizacji.

Niemniej jednak w początkowych latach działalności stowarzyszenia audyt wewnętrzny nadal był postrzegany jako działalność blisko związana z pracą audytorów zewnętrznych i stanowiąca jej rozszerzenie. Audytorzy byli często wzywani do asystowania audytorom zewnętrznym w przeglądach sprawozdań finansowych lub

do wykonywania czynności związanych z rachunkowością, takich jak wyjaśnianie operacji wykonanych na rachunkach bankowych z odpowiednimi zapisami w księgach. Uważano, że audytorzy wewnętrzni odgrywają dosyć skromną rolę w organizacji i mają tylko „ograniczony zakres obowiązków w całym zarządczym spektrum” [Moeller, Witt 1999].

Po niemal 20 latach od założenia stowarzyszenia Brink i Cachina (1958, przytoczono za [Ramamoorti 2003]) zaprezentowali następującą definicję audytu wewnętrznego, która stworzyła podstawy do ukierunkowania się na „audyt operacyjny”:

„Audyty wewnętrzny tak więc pojawia się jako specjalna część szerokiego obszaru rachunkowości, wykorzystując podstawowe techniki i metody audytu. Ten fakt, iż biegły rewident i audytor wewnętrzny wykorzystują wiele tych samych technik, często prowadzi do błędnego założenia, że jest niewielka różnica w ich pracy lub w ostatecznych celach. Audytor wewnętrzny, jak każdy audytor, interesuje się dochodzeniem prawdziwości twierdzeń, ale twierdzenia, którymi interesuje się audytor wewnętrzny, obejmują dużo większy zakres i muszą dotyczyć wielu spraw, których związek z kontami księgowymi jest często nieco odległy. Ponadto audytor wewnętrzny, będąc członkiem przedsiębiorstwa, bardziej interesuje się wszelkiego rodzaju obszarami działalności przedsiębiorstwa i – co jest całkiem naturalne – jest on bardziej zainteresowany tym, aby pomóc uczynić te obszary działalności tak rentownymi, jak to jest możliwe. W ten sposób świadczenie usług zarządowi w większym stopniu oddziałują na jego sposób myślenia i ogólne podejście”.

Dwoma najbardziej wpływowymi postaciami w historii Stowarzyszenia Audytorów Wewnętrznych byli prawdopodobnie Victor Z. Brink i Lawrence B. Sawyer. Już wcześniej przedstawiony jako pionier w dziedzinie audytu wewnętrznego XX wieku Victor Z. Brink jako pierwszy kierownik badań naukowych Stowarzyszenia IIA odegrał istotną rolę w wydaniu oświadczenia o zakresie obowiązków audytora wewnętrznego (Statement of Responsibilities of the Internal Auditor). Oświadczenie to wyjaśniło, że mimo iż audyt wewnętrzny głównie dotyczył rachunkowości i spraw finansowych, to również sprawy z zakresu działalności operacyjnej należały do jego zakresu działania. Do roku 1957 oświadczenie o zakresie obowiązków audytora wewnętrznego zostało znacznie rozszerzone i w rezultacie obejmowało wiele usług dla zarządu, takich jak:

1. Przeglądanie i ocenianie solidności, dostateczności i zastosowania księgowych, finansowych i operacyjnych mechanizmów kontrolnych.
2. Udzielanie zapewnienia o stopniu zgodności z ustanowionymi systemami politycznymi, planami i procedurami.
3. Udzielanie zapewnienia o stopniu, w jakim aktywa przedsiębiorstwa są chronione przed utratą z różnych przyczyn.
4. Udzielanie zapewnienia o wiarygodności danych z rachunkowości i innych danych tworzonych w organizacji.
5. Ocenianie jakości dokonań osiągniętych w toku wykonywania przydzielonego zakresu obowiązków.

Później, w 1971 r., Lawrence Sawyer, jako przewodniczący Komitetu Badań Naukowych, przeprowadził pomyślną próbę poprawy oświadczenia o zakresie obowiązków. Oświadczenie to było w późniejszym okresie jeszcze kilka razy poprawiane – w 1976, 1981 i 1990 r. – aby odzwierciedlić ciągłą i gwałtowną ewolucję zawodu audytora wewnętrznego.

W 1978 r. Stowarzyszenie Audytorów Wewnętrznych formalnie zatwierdziło Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego. Standardy te zawierały następującą definicję i cel audytu wewnętrznego:

„Audyty wewnętrzny jest to niezależna działalność oceniająca ustanowiona w ramach organizacji jako usługa dla tej organizacji. Jest to kontrola, która funkcjonuje przez badanie i ocenianie odpowiedniości i skuteczności innych kontroli. Celem audytu wewnętrznego jest pomaganie członkom organizacji w skutecznym wypełnianiu ich obowiązków. W tym celu audyt wewnętrzny dostarcza im analiz, ocen, rekomendacji, rad i informacji dotyczących działań objętych przeglądem. Cel audytu obejmuje promowanie skutecznych mechanizmów kontrolnych umiarkowanym kosztem”.

Standardy te wprowadziły również kryteria, za pomocą których powinno się oceniać i mierzyć działania departamentu audytu wewnętrznego. Obejmowały one różne aspekty audytu wewnętrznego w ramach organizacji, takie jak niezależność, biegłość zawodową, zakres pracy, wyniki pracy audytu i zarządzanie departamentem audytu wewnętrznego. Interpretacje tych standardów były chronione w oświadczeniach o standardach audytu wewnętrznego; niektóre przykłady tych interpretacji koncentrowały się na koncepcjach kontroli, ocenie ryzyka, zapobieganiu i dochodzeniu w sprawach oszustw, relacjach z niezależnymi audytorami, komunikacji z radą nadzorczą, planowaniu zadań audytowych i przeprowadzaniu czynności sprawdzających wdrożenie rekomendacji audytu.

Do tego czasu uporządkowano podstawowe etapy planowania, wykonywania zadań audytowych w audytach operacyjnych i informowania o ich wynikach. Standardy i interpretacje standardów służyły jako miary jakości wykonania zadań audytu wewnętrznego.

Do późnych lat 70. nie było wątpliwości, że audyt wewnętrzny zyskał prawo bycia nazywanym w pełni wykształconym zawodem. Po 1974 r., kiedy egzamin na Dyplomowanego Audytora Wewnętrznego (*Certified Internal Auditor* – CIA) był sponsorowany przez stowarzyszenie, audyt wewnętrzny był w dużym stopniu szanowany i zyskał opinię zawodu o ugruntowanej reputacji, gdyż posiadał:

- zasoby specjalistycznej wiedzy (wspólne zasoby wiedzy zatwierdzone w 1972 r.),
- formalny proces edukacji (minimalny wymagany cykl szkoleń),
- standardy regulujące tryb przyjęcia jako pełnoprawnego członka stowarzyszenia (opanowanie wymaganego programu studiów, zdanie egzaminu CIA, wymóg posiadania zawodowego doświadczenia i znajomości standardów zawodowych),

- kodeks etyki (pierwszy został zatwierdzony w 1968 r.),
- uznawany status potwierdzony przez licencję lub specjalne odznaczenie (CIA lub MIIA honorowane w kilku jurysdykcjach na świecie),
- istniało zainteresowanie społeczeństwa pracą, którą wykonują audytorzy wewnętrzni (może bardziej widoczne w odniesieniu do pracy wykonywanej przez audytorów wewnętrznych w jednostkach rządowych i samorządowych, szkolnictwie i w organizacjach niezarobkowych niż w sektorze prywatnym),
- poza tym audytorzy zewnętrzni byli uznawani za profesjonalistów ze społecznym obowiązkiem (znów jest to bardziej widoczne w jednostkach rządowych i samorządowych, szkolnictwie i organizacjach niezarobkowych) [Ramamoorti 2003].

Skutecznym posunięciem zmierzającym do podwyższenia statusu funkcji audytu wewnętrznego w organizacji było silne związanie audytora wewnętrznego „z tymi, których obarczano odpowiedzialnością za nadzór organizacyjny”, i jego komunikowanie się bezpośrednio z komitetem audytu. Dzisiaj jest już więcej dowodów na to, że taki stosunek podległości jest powszechnie postrzegany jako najlepsza praktyka w najbardziej postępowych korporacjach, zaangażowanych w zwiększanie struktury i procesu nadzoru korporacyjnego. We wczesnych badaniach naukowych, które stały się kamieniem milowym w dziedzinie korporacyjnych komitetów audytu, Mautz i Neumann (1977, przytoczono za [Ramamoorti 2003]) stwierdzili:

„Przeważnie komitet audytu jest postrzegany jako pomost między radą nadzorczą i audytorami... W celu spełnienia swoich obowiązków wobec akcjonariuszy i ogółu społeczeństwa członkowie komitetu audytu musieli bardziej zainteresować się sprawami audytu i być lepiej o nich informowani. Jednocześnie kierownictwo stało się świadome potrzeby zabezpieczenia się przez poświęcenie właściwej uwagi kontroli wewnętrznej i skutecznym audytom. W rezultacie stało się ono bardziej otwarte na sugestie audytora i prośby komitetu audytu o udzielenie informacji”.

Do roku 1993 oświadczenie o obowiązkach audytu wewnętrznego zawierało spostrzeżenie, że „zakres audytu wewnętrznego obejmuje badanie i ocenę odpowiedniości i skuteczności systemu kontroli wewnętrznej w organizacji i jakości osiągniętych dokonań w wypełnianiu przydzielonych obowiązków”. W tym czasie zakres audytu wewnętrznego zawierał:

1. „Przegląd wiarygodności i spójności informacji finansowych i operacyjnych oraz środków stosowanych do identyfikacji, pomiaru, klasyfikacji i prezentacji tych informacji.

2. Przegląd odpowiednich systemów ustanowionych w organizacji w celu zapewnienia zgodności z tymi rodzajami polityki, planami, procedurami, prawem i regulacjami, które mogą mieć istotny wpływ na działalność i sprawozdania, oraz stwierdzania, czy organizacja funkcjonuje zgodnie z nimi.

3. Przegląd środków służących ochronie aktywów i, jeśli wystąpi taka potrzeba, weryfikowaniu istnienia tych aktywów.

4. Ocenę oszczędności i wydajności wykorzystania zasobów.

5. Przegląd działań lub programów, aby ustalić, czy rezultaty są zgodne z wyznaczonymi celami strategicznymi i operacyjnymi oraz czy działania i programy są wykonywane zgodnie z planem”.

Już od wczesnych lat 90. doskonale wiedziano, że audytorzy wewnętrzeni, w zależności od ich szczególnych potrzeb i preferencji danej organizacji, pracowali w kilku obszarach, takich jak:

- audyty zgodności,
- audyty cykli transakcji,
- dochodzenia w sprawach oszustw i innych nieprawidłowości,
- ocenianie sprawności operacyjnej,
- analiza, pomiar ryzyka operacyjnego i innych rodzajów ryzyka dotyczących organizacji i raportowanie o nich,
- inne zadania zapewniające i konsultingowe.

Wykonywali oni kombinację:

- przeglądów i audytów finansowych,
- przeglądów i audytów operacyjnych (czasami nazywanych audytami programów, audytami dokonań, audytami kompleksowymi i innymi podobnymi opisowymi określeniami),
- audytów zarządzania,
- audytów zgodności.

W wykonywaniu wielu z tych zadań audytorzy wewnętrzeni stworzyli podejście zorientowane na ryzyko i skoncentrowane na mechanizmach kontrolnych. Do wykonywania audytów wykorzystywali oni też dość intensywnie zaawansowane technologie.

Stopniowo audytorzy wewnętrzeni zaczęli się specjalizować, wykonując audyt wewnętrzny, w różnych gałęziach gospodarki, takich jak ochrona zdrowia, przemysł naftowy, gazowy, energetyczny, obrona narodowa, instytucje finansowe, przemysł transportowy, sprzedaż hurtowa i detaliczna, technologie, telekomunikacja, media i rozrywka, jednostki rządowe i samorządowe, organizacje niezarobkowe, szkolnictwo itd.

Kadra audytu wewnętrznego zaczęła powiększać się o ludzi z różnorodnym wykształceniem, włączając duży udział absolwentów innych kierunków niż rachunkowość. Kobiety zyskały istotną pozycję w tym zawodzie. Audytorzy wewnętrzeni stali się również bardziej zorientowani międzynarodowo. W wielu przypadkach audyt wewnętrzny stał się dosyć oportunistyczny, a audytorzy wewnętrzeni zaczęli uczestniczyć w „specjalnych projektach” na zasadzie ewentualności, jak również zaczęli pełnić funkcję specjalistów ds. ryzyka, etyki lub zgodności, jeśli sytuacja tego wymagała.

4. Współczesne trendy rozwoju praktyki audytu wewnętrznego

Kiedy zawód audytora wewnętrznego stał się bardziej pewnie ugruntowany, szybko zareagował na nowe potrzeby znaczących przedstawicieli parlamentu i władz, jak również na te zawarte w głośnych międzynarodowych raportach:

- Komitetu Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway (COSO, 1992),
- Komitetu Cadbury (Cadbury Report, Wielka Brytania),
- Komitetu Kryteriów Kontroli (Coco Report, Kanada),
- Komitetu Króla (King Report, RPA).

Ponadto w Stanach Zjednoczonych istotny wpływ na rozwój audytu wewnętrznego miały również zmiany w zasadach ogłoszonych przez Nowojorską Giełdę Papierów Wartościowych dotyczących struktury i składu rad nadzorczych przedsiębiorstw notowanych na NGPW, a także wymóg zatrudnienia audytora wewnętrznego w przedsiębiorstwach notowanych na NGPW, uchwalenie Sarbanes-Oxley Act w 2002 r. oraz ciągle wezwania do polepszenia nadzoru korporacyjnego.

Otoczenie gospodarcze doświadczyło gwałtownej i rewolucyjnej zmiany z daleko sięgającymi konsekwencjami dla organizacji na całym świecie. Reakcje zarządów na zaciekłą globalną konkurencję, do których można zaliczyć inicjatywy udoskonalenia zarządzania jakością i ryzykiem, przeprojektowanie struktur i procesów oraz większą odpowiedzialność, wymagały bardziej aktualnej, wiarygodnej i trafnej informacji dla podejmowania decyzji. Organizacje również walczyły o wprowadzenie bardziej skutecznych struktur i procesów nadzoru korporacyjnego. Nie należy się dziwić, że w takiej atmosferze audytorzy wewnętrzeni byli postrzegani jako grupa zawodowa najbardziej kwalifikująca się do pomocy w eksperymentowaniu z udoskonalaniem nadzoru korporacyjnego oraz wspieraniu kluczowych procesów nadzoru korporacyjnego: monitorowaniu mechanizmów kontrolnych i ocenianiu skuteczności operacyjnej tych zarządczych strategii i inicjatyw. Jednakże aby skorzystać z tego ogromnego nagłego wzrostu zapotrzebowania na ich usługi, audytorzy wewnętrzeni potrzebowali nie tylko znacznie powiększonego repertuaru umiejętności, cech i kompetencji, ale też współmiernego podniesienia ich organizacyjnego statusu oraz poświęcenia im większej uwagi.

Ratliff i Reding [2002] w następujący sposób uchwycili rozszerzone zakresy obowiązków i umiejętności audytora XXI wieku:

„Audytorzy XXI wieku muszą być przygotowani do „audytowania” rzeczywistości wszystkiego – działalności operacyjnej (włączając systemy kontroli), dokonań, informacji i systemów informacyjnych, zgodności z prawem, sprawozdań finansowych, oszustw, sprawozdawczości i dokonań w zakresie ochrony środowiska i jakości”.

Nowe role, obowiązki i cechy współczesnego audytora wewnętrznego przewidywane przez tych autorów razem stawiają duże wymagania osobie audytora. Aby zrozumieć te elementy lepiej, Fundacja Badań Naukowych IIA sponsorowała wszechstronne, trzywoluminowe badanie pt.: Schematy kompetencyjne dla audytu

wewnętrznego [Birkett i in. 1999]. To przeprowadzone na całym świecie badanie jasno wykazało potrzebę, aby audytorzy wewnętrzni posiadali znacznie większy zakres umiejętności i kompetencji, aby sprostać ogromnym zmianom i złożoności w działalności sektora zarówno prywatnego, jak i publicznego.

Kolejne badanie Fundacji Badań Naukowych IIA przeprowadzone przez Rittenberga i Covalskiego [1997] opisało i oceniło wpływ „zjawiska outsourcingu” i dokonało następującego podsumowania dla szybko rozwijającego się zawodu audytu wewnętrznego:

1. Nadchodzi ogromna zmiana sposobu, w jaki audyt jest wykonywany.
2. Praca audytora wewnętrznego może być wykonywana przez osoby niezatrudnione.
3. Problemem jest niezależność audytu, ale outsourcing nie jest sprawą typu „zrobić lub złamać się”.
4. Istniejące departamenty audytu wewnętrznego powinny zachowywać się tak, jakby miały być „sprawdzone przez rynek”.

5. IIA powinno przemyśleć swój proces ustalania standardów i polityki.

W późnych latach 90., częściowo w wyniku wnikliwych, sponsorowanych przez IIA studiów badawczych oraz licznych artykułów, które ukazały się w sztanदारowym dla IIA czasopiśmie „Internal Auditor”, IIA uznało podstawową potrzebę, aby formalnie ponownie ocenić zawodowe zasady administrowania, nastawienie i bazę wiedzy o kompetencjach i umiejętnościach.

Grupa Robocza ds. Poradnika przeprowadziła kompleksowy przegląd istniejących standardów zawodowych, kodeksu etyki i nawet definicji audytu wewnętrznego. We wnioskach stwierdzono, że stara terminologia nie potrafi „właściwie odzwierciedlić ewolucji praktyki lub skutecznie promować zawodu audytora wewnętrznego na konkurencyjnym rynku” [Krogstad, Ridley, Rittenberg 1999]. Nowe Ramy Profesjonalnej Praktyki obejmowały następujące cele [Raport GTF 1999]:

1. Dostarczyć elastyczne zasady ramowe dla wspierania i promowania szerokiego zakresu działań audytu wewnętrznego przysparzających wartość dodaną.
2. Określić podstawowe zasady, które reprezentują praktykę audytu wewnętrznego, jaka powinna obowiązywać w całym świecie.
3. Popierać udoskonalone organizacyjne procesy i działania.
4. Wymagać mechanizmów zapewnienia jakości, aby zapewnić zgodność ze standardami.

5. Osiągnąć na rynku miano „preferowanego dostawcy” na podstawie światowej reputacji stworzonej na bazie świadczenia wysokiej jakości usług audytu wewnętrznego.

Aktualna definicja audytu wewnętrznego jest tak ułożona, aby objąć zwiększające się zawodowe role i obowiązki: „działalność 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 przez systematyczne i zdyscyplinowane podejście

do oceny i poprawy efektywności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli oraz nadzoru korporacyjnego”.

Nowa definicja audytu wewnętrznego jest utrwalona w kompleksowych Ramowych Zasadach Praktyki Zawodowej [Institute of Internal... 2008], opracowaniu opisującym, jak zasoby wiedzy o audycie wewnętrznym i stosowne poradniki do siebie pasują. Ramowe Zasady Praktyki Zawodowej składają się z trzech rodzajów poradników:

- Standardy i etyka (obowiązkowy poradnik).
- Poradniki (mocno zalecane).
- Pomoce praktyczne i wskazówki do rozwoju zawodowego (pomocne dodatkowe materiały stworzone lub popierane przez IIA).

Ramowe Zasady dostarczają pełnego zakresu porad w sposób czytelny i szybko dostępny dla praktyków audytu wewnętrznego. Oczekuje się, że będzie on odpowiadał potrzebom praktyków audytu wewnętrznego i wzmocni się w następnych latach. Standardy IIA i elementy Ramowych Zasad Praktyki Zawodowej są dostępne na stronie internetowej stowarzyszenia.

5. Zakończenie

Z przeglądu historii audytu wewnętrznego wynika, że przeszedł on istotną ewolucję w ciągu ostatnich 60 lat i odgrywa istotną rolę w organizacjach, zarówno w sektorze przemysłu, rządowym lub samorządowym, jak i w organizacjach niezarobkowych. Dzięki temu rozwojowi audyt wewnętrzny dzisiaj przyjmuje szerszy zakres obowiązków do wypełnienia wobec samej organizacji i jej akcjonariuszy. Oferując organizacji, szczególnie dla komitetu audytu, rady nadzorczej oraz dla zarządu, rozszerzony zakres usług zapewniających i doradczych, funkcja audytu wewnętrznego skutecznie przyczynia się do udoskonalenia nadzoru korporacyjnego. Ponadto informacja potwierdzona przez audytorów wewnętrznych zwiększa jakość zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych procesów podejmowania decyzji, w ten sposób przyczyniając się do wzrostu skuteczności oraz efektywności wykorzystania rzadkich zasobów organizacyjnych i gospodarczych.

Literatura

- Birkett W.P., Barbera M.R., Leithhead B.S., Lower M.I., Roebuck P.J., *Competency Framework for Internal Auditing*, Three volumes, Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1999.
- Flesher D.L., Macintosh E.R., *60 Years of Progress Through Sharing. 10-Year Supplement to 50 Years of Progress Through Sharing, 1991-2001*, Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 2002.
- Institute of Internal Auditors (IIA), *Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego*, Tłumaczenie na język polski, 2001, <http://www.iaa.org.pl>, 15-04-2008.

- Krogstad J., Ridley A.J., Rittenberg L.E., *Where we're going*, „Internal Auditor” 1999, Oct., s. 28-33.
- Mautz R.K., *Fundamentals of Auditing*, 2nd ed, John Wiley & Sons, New York 1964.
- Moeller R., Witt H.N., *Brink's Modern Internal Auditing*, 5th ed., John Wiley & Sons Inc., New York 1999.
- O'Reilly V.M., McDonnell P., Winograd B.N., Gerson J.S., Jaenicke H.R., *Montgomery's Auditing*, 12th ed., John Wiley&Sons, New York 1998.
- Ramamoorti S., *Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects*, [w:] *Research Opportunities in Internal Auditing*, Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 2003.
- Raport of the Guidance Task Force to the IIA's Board of Directors – *A Vision for the Future: Professional Practices Framework for Internal Auditing*, Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 1999.
- Ratliff R.L., Reding K.F., *Introduction to Auditing: Logic, Principles and Techniques*, Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 2002.
- Reeve J.T., *Internal Auditing*, [w:] *Cashin's Handbook for Auditors*, 2nd ed., Englewood Cliffs, NJ: Practice Hall, 1986.
- Rittenberg L.E., Covalski M., *The Outsourcing Dilemma: What's Best for Internal Auditing*, Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 1997.
- Whittington O.R., Pany K., *Principles of Auditing*, 12th ed., Irwin McGraw Hill, Boston, MA, 1998.

HISTORICAL FACTORS OF THE DEVELOPMENT OF INTERNAL AUDITING

Summary

The paper presents the analysis of historical factors that influenced the emergence and evolution of internal audit profession. Thus general reasons for controlling employees are identified. Then the changes in definition, objectives and responsibilities of internal auditing are described. Finally contemporary events that have influence on the trends in practice of internal auditing are characterized.