

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 343

Modele zarządzania kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowci
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-465-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	11
Anna Balicka: Benchmarking a konkurencyjność przedsiębiorstwa	13
Piotr Bednarek: Samoocena audytu wewnętrznego w Polsce: stan wiedzy i kierunki dalszych badań	31
Renata Biadacz: Przesłanki uwzględniania kosztów środowiskowych w MŚP w dobie zrównoważonego rozwoju	42
Anna A. Bialek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Krytyczna analiza kalkulacji kosztów kształcenia w szkołach wyższych w Polsce	52
Halina Buk: Wpływ dokonań jednostek zależnych na wyniki finansowe grupy kapitałowej	69
Jolanta Chluska: Rachunek kosztów standardowych w procesach decyzyjnych podmiotów leczniczych	77
Halina Chłodnicka: Sprawozdanie finansowe a pomiar efektów działalności przedsiębiorstwa w zagrożeniu kontynuacji działania	87
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Pomiar dokonań w działalności ubezpieczeniowej	102
Marlena Ciechan-Kujawa: Funkcja doradcza audytu zewnętrznego i perspektywy jej rozwoju	114
Dorota Czerwińska-Kayzer: Propozycja systemu wskaźników rentowności uwzględniającego płynność finansową	125
Michał Dyk: Kompetencyjna teoria firmy na przykładzie KPMG	134
Izabela Emerling: Rachunek kosztów a nowoczesne zarządzanie przedsiębiorstwem	143
Beata Iwasieczko: Modele biznesowe i ocena czynników ich efektywności	154
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami uczelni niepublicznych w świetle wyników badań	164
Elżbieta Jaworska: Specyfika zarządzania błędami w przedsiębiorstwie	173
Jacek Jaworski: Znaczenie informacji o kosztach dla zarządzania małym przedsiębiorstwem w opiniach menedżerów	183
Magdalena Jaworzyńska: Powiązanie modeli biznesowych z zarządzaniem strategicznym w zakładzie opieki zdrowotnej	192
Marcin Jędrzejczyk: Zyskowność a produktywność w procesie pomiaru dokonań podmiotu gospodarczego	202
Ilona Kędzierska-Bujak: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie wspierające komunikowanie i realizację strategii przedsiębiorstwa	211

Bartosz Kołodziejczuk: Zarządzanie kosztami z wykorzystaniem metody <i>hoshin kanri</i>	220
Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za przychody i zyski w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	230
Zbigniew Korzeb: Redukcja kosztów osobowych jako element synergii operacyjnej w fuzjach i przejęciach banków komercyjnych.....	241
Mariola Kotłowska: Wpływ statystycznej analizy procesów na kreowanie wartości przedsiębiorstwa.....	249
Robert Kowalak: Produkcyjne mierniki dokonań w sprawozdawczości zarządczej.....	264
Marcin Kowalewski: Pomiar dokonań podporządkowany zasadom <i>lean management</i>	273
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Koszty infrastruktury w kalkulatorze kosztów kształcenia szkół wyższych.....	282
Justyna Kujawska: Koszty niewykorzystanych zasobów na oddziale szpitalnym.....	295
Paweł Kuźdowicz: Model ewidencyjny rachunku kosztów i dokonań w systemie ERP.....	304
Dorota Kuźdowicz: Rachunek kosztów planowanych źródłem informacji zarządczej.....	315
Zbigniew Leszczyński: Analiza łańcucha wartości jako narzędzie redukcji kosztów w średnim przedsiębiorstwie produkcyjnym zarządzanym procesowo.....	324
Agnieszka Lew: Planowanie i rozliczanie kosztów projektów.....	336
Grzegorz Lew: Rachunek kosztów logistyki w przedsiębiorstwach handlowych.....	344
Tomasz Lewandowski: Wykorzystanie informacji na potrzeby zarządzania kosztami w branży motoryzacyjnej.....	354
Mariusz Lisowski: Metoda <i>Data Envelopment Analysis</i> (DEA) w ocenie efektywności podmiotów.....	364
Małgorzata Macuda: Jednorodne Grupy Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala.....	376
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: Wykorzystanie <i>lean accounting</i> w zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa.....	386
Jarosław Mielcarek: Analiza istotnych elementów rachunku kosztów docelowych.....	401
Daria Moskwa-Bęczkowska: Zarządzanie procesowe i jego przydatność do zarządzania kosztami uczelni publicznej.....	417
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Specyfika zrównoważonej karty dokonań w podmiotach leczniczych.....	431
Andrzej Niemiec: Możliwość normalizacji pomiaru osiągnięć na przykładzie miar stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem kurierskim.....	440
Maria Nieplowicz: Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w mieście na przykładzie Urzędu Miasta w Hrubieszowie.....	452

Edward Nowak: Koszty w różnych sytuacjach działalności jednostek gospodarczych.....	462
Piotr Oleksyk: Ewaluacja w działalności jednostki samorządu terytorialnego	470
Ryszard Orliński: Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach ...	478
Michał Poszwa: Zarządzanie kosztami podatkowymi w przedsiębiorstwie	487
Sabina Rokita: Rachunek kosztów działań i analiza wartości kosztów ogólnych jako metody alokacji kosztów pośrednich na projekty.....	496
Wanda Skoczylas: Pomiar dokonań w przedsiębiorstwach sieciowych handlu hurtowego i detalicznego pojazdami samochodowymi i naprawy pojazdów samochodowych	506
Magdalena Szydelko: Benchmarking we wspomaganiu monitoringu procesów na tle podejścia procesowego	519
Alfred Szydelko: Koszty stałe niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych jako kategoria zarządcza	529
Joanna Świerk: Koncepcja strategicznej karty wyników w zarządzaniu strategią rozwoju miasta Lublina	538
Piotr Urbanek: Problem agencji w warunkach zdecentralizowanego modelu zarządzania uczelnią publiczną.....	550
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Analiza komparatywna wykorzystania różnych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu.....	559
Marcin Wierzbiński: Determinanty konieczności wdrożenia rynku zdolności wytwórczych w energetyce	570
Beata Zaleska: Kalkulacja kosztu jednostkowego procedur medycznych w szpitalu X	582

Summaries

Anna Balicka: Benchmarking vs. competitiveness of an enterprise	30
Piotr Bednarek: Self-assessment of internal auditing in Poland: state of the art and further research perspectives	41
Renata Bładacz: Prerequisites for including environmental costs of SMEs in the era of sustainable development	51
Anna A. Białek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Critical analysis of the higher education costing in Poland.....	68
Halina Buk: Influence of subsidiaries performance on financial results of a consolidated group	76
Jolanta Chluska: Standard costing in decision-making processes of healthcare units	86
Halina Chłodnicka: Financial statement vs. measurement of performance results of an enterprise in the threat of actions continuation	101
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Performance measurement in insurance activity.....	113

Marlena Ciecchan-Kujawa: The advisory function of the external audit and its perspectives	124
Dorota Czerwińska-Kayzer: A proposition to linking financial liquidity with a return on sales ratio system.....	133
Michał Dyk: KPMG as an example of competence company.....	142
Izabela Emerling: Cost accounting and modern company management.....	153
Beata Iwasieczko: Business models and evaluation of the factors of their effectiveness	162
Elżbieta Janczyk-Strzała: Budgeting as a tool of costs management in non-public higher education institutions (HEIs) in view of the research results.....	172
Elżbieta Jaworska: Specificity of error management in an enterprise	182
Jacek Jaworski: Importance of information on costs in small enterprise management in managers' opinions.....	191
Magdalena Jaworzyńska: Linking business models with strategic management in health care organization.....	201
Marcin Jędrzejczyk: Profitability vs. productivity in the process of assessment of the company achievements	210
Ilona Kędzierska-Bujak: Balanced Scorecard as a tool supporting the communication and implementation of the company strategy.....	219
Bartosz Kołodziejczuk: Cost management by <i>hoshin kanri</i> method	229
Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for revenues and profit in building construction enterprises.....	239
Zbigniew Korzeb: Reduction of personnel costs as an element of operating synergy in mergers and acquisitions of commercial banks.....	248
Mariola Kotłowska: Impact of statistical analysis of processes on the creation of corporate value	263
Robert Kowalak: Production performance indicators in management reports.....	272
Marcin Kowalewski: Performance measurement subordinated to lean management	281
Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Infrastructure costs in the calculator of teaching costs of universities	294
Justyna Kujawska: Costs of unused resources in a hospital ward	303
Paweł Kuźdowicz: Recording model of cost and achievement accounting in an ERP system.....	314
Dorota Kuźdowicz: Planned cost accounting as a source of management information	323
Zbigniew Leszczyński: Value chain analysis as a tool for cost reduction in the process-based middle enterprise model.....	335
Agnieszka Lew: Planning and accounting projects costs.....	343
Grzegorz Lew: Logistics cost accounting in trade enterprises.....	353
Tomasz Lewandowski: Use of information for cost management in the automotive industry	363

Mariusz Lisowski: Data Envelopment Analysis (DEA) – a method for measuring efficiency	375
Małgorzata Macuda: Diagnosis-Related Groups in hospital's costs and results account.....	385
Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: The use of lean accounting in performance management	400
Jarosław Mielcarek: Analysis of target costing relevant elements	416
Daria Moskwa-Bęczkowska: Process management and its usefulness to cost management of public university	430
Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Distinctive features of Balanced Scorecard in health care organizations	439
Andrzej Niemiec: The possibility of standardization of performance measurement on the example of measures used in the management of courier company	451
Maria Nieplowicz: The use of the Balanced Scorecard for the city on the example of the city of Hrubieszów	461
Edward Nowak: Cost at various stages of company operation.....	469
Piotr Oleksyk: Evaluation in activity of local government units	477
Ryszard Orliński: The use of target costing in hospitals.....	486
Michał Poszwa: Tax cost management in a company	495
Sabina Rokita: Activity based costing and the analysis of general costs value as methods of allocation of indirect costs on projects	505
Wanda Skoczylas: Performance measurement in network-centric companies of wholesale and retail trade of vehicles and automotive repair of motor vehicles .	518
Magdalena Szydelko: Benchmarking in supporting monitoring of processes against the background of the process approach	528
Alfred Szydelko: Fixed costs of unused normal capacity production as a category of management.....	537
Joanna Świerk: The Balanced Scorecard in the process of managing the development strategy of the city of Lublin	549
Piotr Urbanek: Agency problem in the decentralized model of management in a public university	558
Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Comparative analysis of the use of different cost accounting concepts in management.....	569
Marcin Wierzbiński: The determinants of introducing the capacity market in energy industry	581
Beata Zaleska: Calculation of the unit costs for medical procedures in X hospital (case study).....	591

Marlena Ciechan-Kujawa

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

e-mail: marlenac@econ.umk.pl

FUNKCJA DORADCZA AUDYTU ZEWNĘTRZNEGO I PERSPEKTYWY JEJ ROZWOJU

Streszczenie: Audyt zewnętrzny jest usługą, na którą oddziałują zmiany wynikające ze standardów stanowiących podstawę jego realizacji, ale również postępujące zmiany w warunkach funkcjonowania badanych podmiotów. Jego cele i funkcje wciąż ewoluują. Współczesny audyt zewnętrzny z jednej strony ma być zorientowany na budowanie zaufania publicznego, z drugiej – na partnerstwo strategiczne. Musi on zatem realizować nie tylko funkcję poświadczającą, weryfikującą i informacyjną, ale również doradczą. Celem artykułu jest prezentacja wniosków z badań ankietowych przeprowadzonych w 2013 r. wśród audytorów i przedstawicieli przedsiębiorstw korzystających z ich usług. Artykuł zawiera ustalenia dotyczące stopnia wykorzystania doradczej funkcji audytu w polskiej praktyce gospodarczej oraz diagnozę perspektyw i kierunków jej rozwoju.

Słowa kluczowe: audyt zewnętrzny, audyt finansowy, kontrola zarządcza, doradztwo biznesowe.

DOI: 10.15611/pn.2014.343.09

1. Wstęp

Audyt zewnętrzny jako rodzaj oceny działalności jednostki wyróżnia się zespołem cech mających zapewnić niezależność i obiektywność jego wyników poprzez realizację przez podmiot niepodlegający osobom zarządzającym, ocenę według określonych jednoznacznie kryteriów, dokumentowanie przebiegu i wyników oraz wnioskowanie oparte na dających się zweryfikować faktach. Jego geneza i rozwój związane są z kryzysem wiarygodności zarządzania, w szczególności ze spadkiem zaufania w relacjach wewnętrznych i relacjach organizacji z otoczeniem. Audyt jako ocena przez stronę trzecią dostarcza wartości o charakterze psychologiczno-socjologicznym, uwiarygodniając działanie badanych podmiotów [Lisiecka 2010, s. 6]. Zatem, jako główne jego funkcje tradycyjnie wymienia się w literaturze funkcje: kontrolną, informacyjną oraz uwierzytelniającą¹.

¹ Na dodatkowe funkcje: rewizji – korygującą zwraca uwagę M. Andrzejewski [2012], a na stymulacyjną oraz analityczną wskazuje J. Pfaff [2011, s. 33].

W ciągu ostatnich kilkunastu lat cele i funkcje audytu istotnie ewoluują. Mają na to wpływ zmiany w funkcjonowaniu przedsiębiorstw, modyfikacje przepisów regulujących wykonywanie zawodu audytora, a także coraz większe i coraz bardziej wymagające grono bezpośrednich oraz pośrednich użytkowników zainteresowanych ustaleniami z audytu. Współczesny audyt zewnętrzny z jednej strony ma być zorientowany na budowanie zaufania publicznego, a z drugiej – na partnerstwo strategiczne. Audytorzy – jak podkreśla Dobija – są nieodłącznym elementem systemu ładu korporacyjnego i wpływają na efektywność tego systemu [Dobija 2011, s. 27]. Oczekuje się zatem, że poza tradycyjnymi funkcjami audyt będzie wspierał procesy identyfikacji słabych i mocnych stron oraz pełnił funkcję doradczą, wskazując obszary wymagające podjęcia działań korygujących i zapobiegawczych (niezgodności w dokumentacji, ryzyka działalności, błędy decyzyjne), a także rekomendując kierunki i zakres niezbędnych zmian dla wyeliminowania przyczyn stwierdzonych niezgodności, potencjalnych zagrożeń i wykorzystania szans.

Obecnie ocenia się, że w porównaniu do innych usług profesjonalnych, audyt nieczęsto dostarcza wartości stanowiącej wkład we wdrażanie nowych rozwiązań lub doskonalenie metod działania, procesów, usług, standardów zarządzania [Doroshenko i in. 2013, s. 23]. Aby wpływ ten mógł być bardziej znaczący, audyt zewnętrzny musi dostosowywać się do potrzeb organizacji i generować dla wszystkich stron zainteresowanych wartość dodaną. Konieczna jest transformacja zakresu audytu zewnętrznego i powtórna hierarchizacja jego celów, w szczególności celów pobocznych, a wśród nich doradztwa w zakresie strategicznych aspektów biznesu [Ciechan-Kujawa 2014, s. 171]. Działania te wydają się zasadne z punktu widzenia nie tylko zwiększenia jego efektywności, ale także potwierdzenia zasadności jego funkcjonowania oraz utrzymania pozycji dyscypliny opartej na specjalistycznej wiedzy [Robson i in. 2007; Power 2003].

Wymagania dotyczące rozwoju funkcji doradczej audytu potwierdzają wyniki wielu badań. Przedsiębiorstwa zgłaszają zainteresowanie wnioskami z audytu sformułowanymi w zakresie: efektywności operacyjnej, w tym sprawności i efektywności głównych procesów biznesowych oraz jakości procesów zarządzania i nadzoru. Sformułowane są również oczekiwania dotyczące zapewnienia w wyniku audytu większej ilości informacji dotyczącej: innowacyjności, satysfakcji klientów, zaangażowania pracowników, jakości produktów i usług, wpływu na społeczeństwo i środowisko, siły marki².

Zarządy jednostek oczekują ponadto rekomendacji dotyczących:

- optymalizacji ryzyk finansowych, podatkowych i organizacyjnych nie tylko w zakresie bieżącego zarządzania przedsiębiorstwem, ale także jego planów strategicznych [Zyznarska-Dworczak 2007, s. 55],
- realnego przełożenia rewizji sprawozdań finansowych na wartość dodaną dla jednostki poprzez wzrost jej efektywności i wartości dla akcjonariuszy przy nie zwiększonej skali ryzyka inwestycyjnego [Jakubczyk-Cały 2011],

² Obszary te wskazała ponad jedna trzecia z badanej kadry zarządzającej finansami w badaniach Deloitte [Audyty: narzędzie... 2009].

- poprawy jakości raportowania finansowego, niedociągnięć kontroli wewnętrznej, metod identyfikacji ryzyk i budowy strategii zarządzania nimi oraz możliwości wzmocnienia wiarygodności i prestiżu spółki [*Audyt: narzędzie...* 2009],
- poprawy jakości posiadanych miar finansowych i wskaźników aby istotnie wesprzeć kierownictwo w podejmowaniu decyzji strategicznych, przede wszystkim średnio- i długookresowych [*Audyt: narzędzie...* 2009].
- usprawnień procesów nadzoru, monitorowania i oceny realizacji celów firmy oraz oceny partnerów handlowych i dostawców [*Audyt: narzędzie...* 2009].

Powyższe wskazuje, że możliwości zwiększenia znaczenia i użyteczności usług audytorskich są nierozłącznie związane z rozwojem funkcji doradczej, której istotą jest inspirowanie przedsiębiorstw do lepszego wykorzystania tkwiącego w nich potencjału [*Audyt dla bezpieczeństwa...* 2013]. Celem artykułu jest prezentacja wyników przeprowadzonych przez autorkę w 2013 r. badań dotyczących stopnia wykorzystania tej funkcji audytu w przedsiębiorstwach działających w Polsce oraz diagnoza perspektyw i kierunków jej rozwoju.

2. Ocena realizacji funkcji doradczej audytu w polskiej praktyce gospodarczej

Skuteczność realizacji funkcji doradczej audytu uzależniona jest od kooperacji wszystkich stron biorących udział w jego realizacji – zarówno jednostek korzystających z usług, jak i osób uprawnionych do wykonywania czynności audytorskich. Kompleksowe badania empiryczne przeprowadzone w I kwartale 2013 r. obejmowały zatem 508 przedstawicieli szczebla strategicznego i operacyjnego organizacji³ i 240 audytorów⁴.

2.1. Metodyka badań i charakterystyka próby badawczej

Wśród badanych organizacji reprezentowane były zarówno jednostki produkcyjne, jak i handlowe oraz usługowe, chociaż te ostatnie stanowiły mniejszość (ok. 17% badanej próby). Dominowały firmy z przewagą kapitału polskiego funkcjonujące na rynku ponad 10 lat. Były to przedsiębiorstwa zróżnicowane pod kątem zarówno wielkości zatrudnienia, jak i przychodów ze sprzedaży i aktywów. Raczej jednak średnie i duże. Większość badanych jednostek działa na rynku krajowym, ponad 30% z nich to firmy z sektora przemysłowego. Zdecydowaną większość stanowili przedstawiciele spółek akcyjnych (41%) i spółek z ograniczoną odpowiedzialnością (43%). Ponad 85% ankietowanych jednostek podlega obowiązkowemu badaniu

³ W artykule prezentowane są opinie przedstawicieli szczebla strategicznego (93 członków rad nadzorczych i 141 członków zarządów) oraz szczebla operacyjnego (158 głównych księgowych i dyrektorów ekonomiczno-finansowych i 116 pełnomocników ds. systemów zarządzania).

⁴ Próba badawcza obejmowała 136 biegłych rewidentów oraz 104 audytorów badających systemy zarządzania oparte na wymaganiach norm ISO.

sprawozdań finansowych, a prawie 2/3 korzysta z usług poświadczających, konsultingowych lub szkoleniowych świadczonych przez przedstawicieli jednostek audytorskich.

Analizując struktury obu grup podmiotów realizujących usługi audytorskie – audyty systemów zarządzania oraz badania sprawozdań finansowych – należy stwierdzić, iż są one bardzo zbliżone. Grupa audytorów systemów zarządzania reprezentowana była przez osoby mające kwalifikacje do oceny zarówno systemów zarządzania jakością na zgodność z normą ISO 9001, jak i innych systemów, w tym głównie: zarządzania środowiskowego, zarządzania bezpieczeństwem i higieną pracy, zarządzania bezpieczeństwem informacji oraz systemów branżowych. Przeważającą część respondentów (62%) stanowiły osoby z dużym doświadczeniem zawodowym. Ponad 1/3 badanych realizuje poza usługami audytorskimi, również usługi szkoleniowe i konsultingowe. Choć prawie połowa audytorów wykonuje usługi dla jednej firmy audytorskiej, to jednak ponad 30% współpracuje z co najmniej dwiema, a 20% więcej niż z trzema firmami. W badanej grupie reprezentowane są zarówno krajowe, jak i międzynarodowe jednostki audytorskie. Wielkość badanych jednostek, ich rodzaj, a także okresy współpracy z nimi są bardzo różne. Wynika to z kwalifikacji audytorów systemowych, które przyznawane są według kodów EAC oddających charakter branży/sektora. Współpraca z audytowanymi jednostkami ma zazwyczaj charakter długookresowy. Z ponad połową klientów współpraca trwa ponad 6 lat.

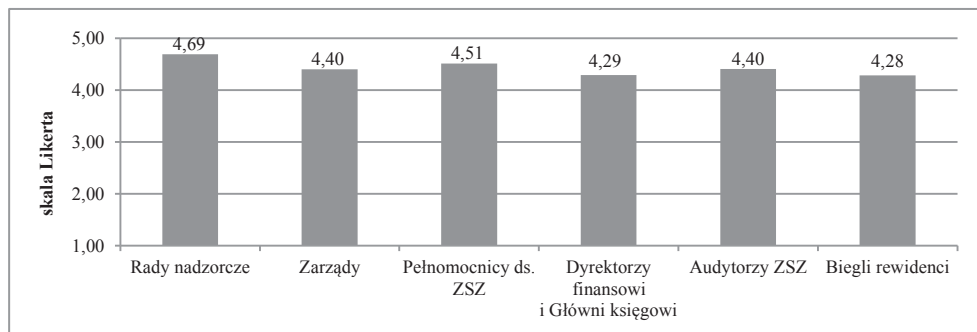
Podobnie w grupie biegłych rewidentów przeważającą część respondentów stanowiły osoby z dużym doświadczeniem zawodowym. Prawie 68% świadczy usługi badania sprawozdań finansowych od ponad 10 lat, ponad 2/3 biegłych poza badaniem sprawozdań finansowych realizuje również usługi o charakterze poświadczającym. Należy podkreślić, że grupa rewidentów biorących udział w badaniu znakomicie reprezentuje funkcjonującą w Polsce strukturę jednostek audytorskich. Zdecydowana większość podmiotów świadczących usługi rewizji to jednostki prowadzące działalność gospodarczą we własnym imieniu i na własny rachunek oraz spółki z ograniczoną odpowiedzialnością [*Sprawozdanie Komisji...* 2013, 2012]. Większość biegłych rewidentów świadczyła usługi dla jednej jednostki audytorskiej, głównie krajowej, realizując badania różnej wielkości jednostek. Ponad 58% biegłych wskazało na doświadczenie w badaniu sprawozdań finansowych zarówno firm sektora MŚP, jak i dużych przedsiębiorstw.

W badaniu zastosowano sondażowe metody pośrednie, w szczególności wykorzystując technikę CAWI (*Computer-Assisted Web Interview*).

2.2. Prezentacja wyników badań

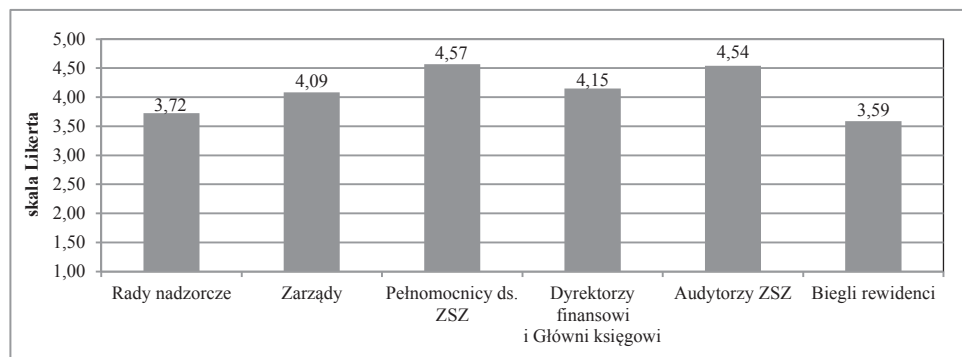
Przeprowadzone badania wskazują, że największe znaczenie w ramach funkcji doradczej organizacji przypisują kwestiom dotyczącym oceny skuteczności funkcjonowania i możliwości usprawnienia systemów: zarządzania ryzykiem, audytu

wewnętrznego, kontroli wewnętrznej i zarządczej. Zostały one oceniane w pięciostopniowej skali Likerta (gdzie: 1 oznaczało nieważne, 2 – raczej nieważne, 3 – neutralne, 4 – raczej ważne, 5 – bardzo ważne) najwyżej przez członków rad nadzorczych (rys. 1). Również według audytorów systemów zarządzania i biegłych rewidentów ich usługi powinny koncentrować się w szczególności na ocenie adekwatności metod i instrumentów wykorzystywanych w procesie optymalizacji ryzyk i zapewnienia skutecznego nadzoru.



Rys. 1. Ocena ważności funkcji doradczej audytu w zakresie rekomendacji usprawnień w systemach zarządzania ryzykiem, audytu wewnętrznego, kontroli wewnętrznej i zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

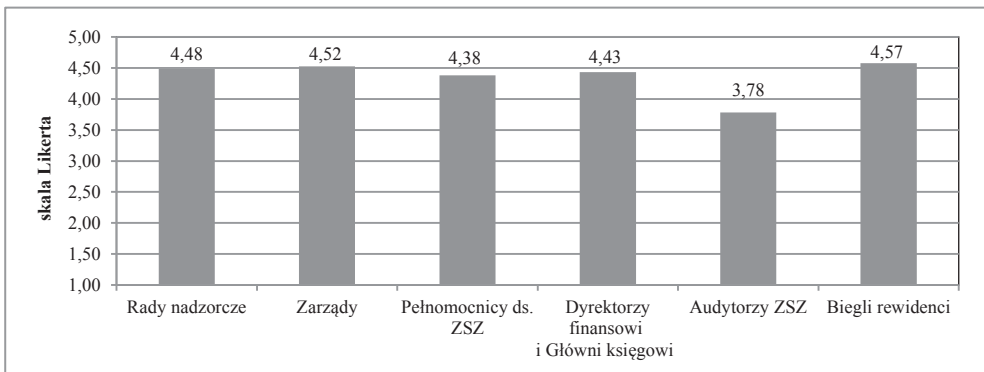


Rys. 2. Rekomendacje usprawnień w zakresie efektywności działalności organizacji jako przejaw funkcji doradczej audytu

Źródło: opracowanie własne.

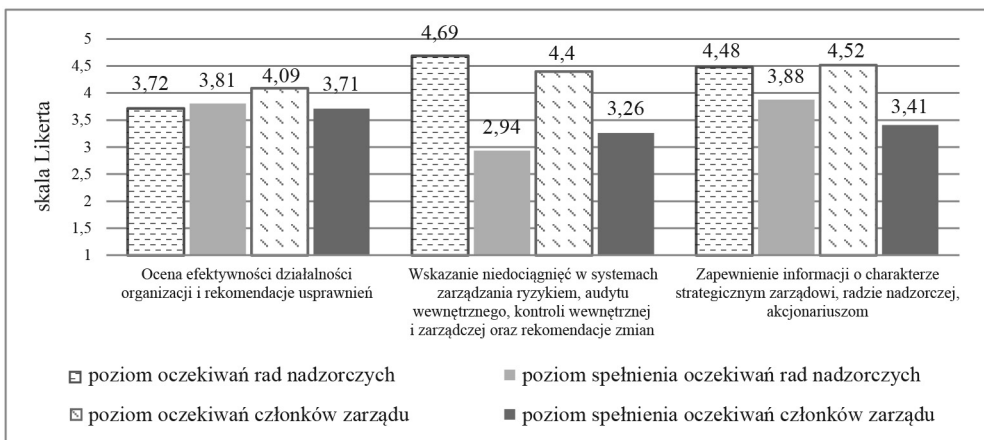
W innych potencjalnych obszarach realizacji funkcji doradczej (por. rys. 2 i 3) pomiędzy wykonawcami usług audytorskich a ich odbiorcami zarówno w odniesieniu do audytów zarządzania, jak i audytów finansowych nie ma pełnej zgodności co do ważności zadań stawianych przed audytem. Biegli rewidentzi zdecydowanie niżej

od przedstawicieli organizacji oceniają swoją rolę w badaniu efektywności działalności jednostki i rekomendacji zmian w tym obszarze (rys. 2). Znaczne różnice w postrzeganiu funkcji doradczej audytu ujawniły się jednak pomiędzy stronami w zakresie spojrzenia na rolę audytora w zapewnieniu odpowiedniej jakości danych do podejmowania decyzji menedżerskich na poziomie strategicznym (rys. 3). Jednostki, w szczególności członkowie zarządów i rad nadzorczych, formułują zdecydowanie większe niż audytorzy systemów zarządzania oczekiwania względem funkcji audytu w tym zakresie.



Rys. 3. Zapewnienie użytecznej informacji o charakterze strategicznym zarządowi, radzie nadzorczej, akcjonariuszom jako przejaw funkcji doradczej audytu

Źródło: opracowanie własne.

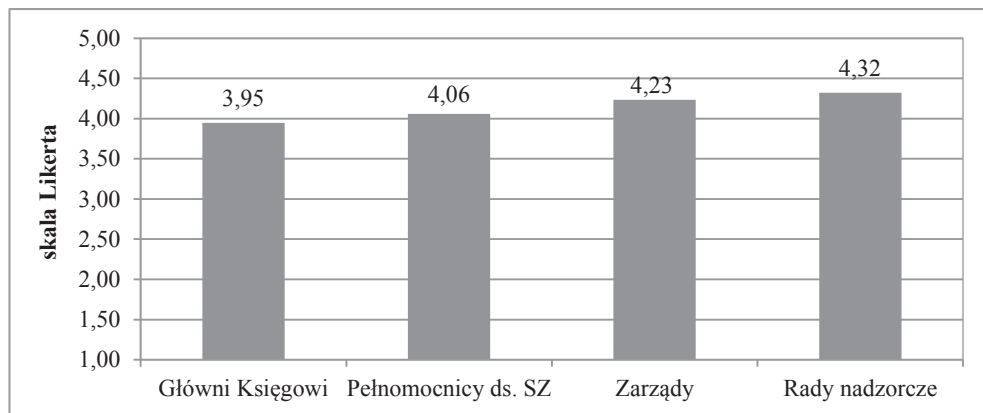


Rys. 4. Poziom spełnienia oczekiwań przedstawicieli szczebla strategicznego przedsiębiorstw w zakresie realizacji wybranych obszarów funkcji doradczej audytu

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie zebranego materiału badawczego ustalono, że stopień zaspokojenia oczekiwań organizacji dotyczących wsparcia przez audyt zewnętrzny procesów zarządzania – poprzez realizację funkcji doradczej – nie jest pełny. Przedstawiciele członków zarówno zarządów, jak i rad nadzorczych zdecydowanie niżej od oczekiwanego poziomu ocenili realizację celów przeprowadzanych w ich jednostkach audytów zewnętrznych. Wyniki tej oceny dokonane przez respondentów w pięciostopniowej skali Likerta (gdzie stopień spełnienia oczekiwań definiowano następująco: 1 – nie spełniają, 2 – raczej nie, 3 – przeciętnie, 4 – raczej spełniają, 5 – w pełni spełniają) zaprezentowano na rys. 4.

Z danych wynika, że wsparcie przez audyt procesu oceny skuteczności i adekwatności funkcjonujących w jednostce systemów kontroli, audytu i zarządzania ryzykiem i zakresu proponowanych usprawnień w tym zakresie przedstawiciele rad nadzorczych oceniają niezadowolająco. Odchylenia pomiędzy osiąganymi a oczekiwanymi wartościami kształtują się na poziomie ok. 40%. Jest to szczególnie niepokojące, gdyż cel ten uznany został przez organizacje za priorytetowy. Nieco lepiej niż w przypadku rad nadzorczych została oceniona realizacja w praktyce oczekiwań kierowanych pod adresem funkcji doradczej audytu przez członków zarządów. Większość ocen była zbliżona jednak do neutralnej. Mniejsze odchylenia wynikać mogą jednak z nieco niższych wymagań kierowanych pod adresem audytu przez członków zarządów. Dane przedstawione na rys. 4 wskazują, iż niewielkie rozbieżności występują również w sferze celów, których realizacja dotyczy w swojej istocie oceny pracy zarządu, tj. finansowych i niefinansowych efektów realizowanych działań.



Rys. 5. Stopień wykorzystania wyników audytu zewnętrznego w podejmowaniu decyzji menedżerskich (średnia wskazań respondentów)

Źródło: opracowanie własne.

Przedstawiciele zarządów i rad nadzorczych zwracają także uwagę na ograniczoną przydatność wniosków formułowanych w raportach z audytów w podejmowaniu

decyzji strategicznych i operacyjnych. Realizacja istotnej dla zarządów funkcji audytu w ocenie słabych i mocnych stron jednostki w takich obszarach jak: komunikacja z interesariuszami, skuteczność stosowanych systemów kontroli, audytu i zarządzania ryzykiem, a także zgodność podejmowanych w różnych obszarach działań z wytycznymi formułowanymi przez kierownictwo – została w praktyce oceniona jako „neutralna”. W opinii zarządów wysoko oceniony potencjał audytu w przedmiotowym zakresie nie jest w praktyce materializowany. Wartość informacyjna płynąca z oceny w aktualnej formule audytu jest niewielka, zarówno w zakresie oceny dotychczasowych wyników (z innej niż zarząd perspektywy), przydatności do predykcji przyszłych wyników, jak i do porównań z innymi firmami. Pomimo wskazanych słabych stron realizacji funkcji doradczej audytu zewnętrznego, przedstawiciele badanych jednostek deklarują, że wyniki ocen i rekomendacje są w praktyce wykorzystywane w podejmowaniu decyzji w różnych obszarach (rys. 5).

Średnia ocen respondentów w tym zakresie wyniosła ok. 4 w pięciostopniowej skali Likerta, gdzie 1 oznaczało nie, 2 – raczej nie, 3 – trudno powiedzieć, 4 – raczej tak, 5 – tak. W szczególności dotyczy to decyzji strategicznych podejmowanych przez członków zarządów oraz rad nadzorczych. Ich opinie potwierdzają wykorzystanie rekomendacji audytorów na potrzeby zarówno wewnętrznego zarządzania, jak i kreowania relacji z interesariuszami.

3. Kierunki rozwoju funkcji doradczej audytu

Wyniki przeprowadzonych badań pozwalają na stwierdzenie, że chociaż cele audytu związane z realizacją jego funkcji doradczej nie są dziś uznawane za priorytetowe, to jednak właśnie ta funkcja istotnie wpływa na wybór jednostki audytorskiej i satysfakcję korzystających z usługi [Ciechan-Kujawa 2014]. Jej skuteczna realizacja wymaga zatem dostosowania zakresu oceny i formułowanych rekomendacji do aktualnych potrzeb przedsiębiorstw. Zmiany społeczno-gospodarcze w skali makro i mikro kreują bowiem nowe ryzyka działalności i stwarzają konieczność poszukiwania innowacyjnych rozwiązań systemowych zarówno wewnątrz organizacji, jak i w otoczeniu społeczno-prawnym dla skutecznego nimi zarządzania. Czynniki determinujących kierunki rozwoju funkcji doradczej audytu należy poszukiwać w zmianach dokonujących się w systemach zarządzania przedsiębiorstw, i to zarówno w teorii, jak i w praktyce. Zdaniem autorki istotne znaczenie dla rozwoju funkcji audytu będą miały:

1. Teoria zasobowa i rozszerzone pojmowanie zasobów, z uwzględnieniem kapitału ludzkiego, czynników wolicjonalno-psychologicznych i informacyjnych, oraz ich postrzeganie jako fundamentu tworzenia wartości.

2. Teoria sieci ukierunkowana na promowanie takich atrybutów, jak lojalność, zaufanie i reputacja (nie zaś administracyjne rozkazy wynikające z hierarchii zarządzania lub mechanizm cenowy kreowany przez rynek) i rozwój stron oparty na kooperacji, konsensie, obustronności w relacjach.

3. Teoria interesariuszy stanowiąca kontrast dla tradycyjnej koncepcji odpowiedzialności wobec akcjonariuszy oparta na założeniu maksymalizacji długookresowej wartości dla właściciela i zysku dla właścicieli postrzeganego jako kategoria wynikowa i świadomie traktowanego jako wtórny cel kierownictwa firmy. Priorytetem zarządzania jest generowanie dla wszystkich interesariuszy korzyści, rozumianych jako maksymalizowanie dobrobytu materialnego i satysfakcji.

4. Zmiany w systemach zarządzania i organizacji przedsiębiorstw, w szczególności: nowe standardy zarządzania – rozszerzenie zakresu oraz zmiany wymagań (zarządzania jakością, ryzykiem, bezpieczeństwem informacji, CSR) oraz transformacje modeli biznesowych wpływające m.in. na segmenty klientów, kanały dystrybucji, zasady kształtowania strumieni pieniężnych, wybór obiektów kosztowych, pomiar wartości dla klienta.

5. Zmiany w podejściu do zarządzania, w szczególności ukierunkowanie na: kontrolę zarządczą, dynamiczne zarządzanie procesami oraz pozytywne zarządzanie.

6. Zmiany standardów i zakresu raportowania zewnętrznego w kierunku raportowania zintegrowanego.

Wielość czynników wpływających na zapewnienie zgodności i efektywności podejmowanych działań będzie wymagała zatem holistycznego spojrzenia na ryzyka wewnętrzne oraz szanse i zagrożenia wynikające z relacji z otoczeniem. Rolą audytu musi być nie tylko niezależna ocena rzetelności, poprawności, kompletności przygotowywanych scenariuszy oraz ich adekwatności do zdefiniowanych celów długookresowych. Audyt powinien dać także odpowiedź na pytanie o spójność tych scenariuszy z działaniami realizowanymi na poziomie operacyjnym, adekwatność zbudowanych na ich podstawie systemów, procedur i metod działania oraz adekwatność zasobów ilościowych i jakościowych przeznaczonych do ich realizacji. Przedmiotem oceny powinna być weryfikacja odpowiedniości zaprojektowanych i stosowanych systemów wczesnego ostrzegania, zarządzania ryzykiem i kontroli działalności oraz przygotowania firmy do zarządzania zmianami i zapewnienia ciągłości działania w przypadku konieczności podejmowania coraz to różnych scenariuszy.

4. Zakończenie

Współczesny audyt zewnętrzny pełni funkcje nadzoru, badając i oceniając mechanizmy zarządzania przedsiębiorstwem, w szczególności mechanizmy kontroli zarządczej. Funkcja ta jest konieczna, ale – jak potwierdzają badania – niewystarczająca do skutecznej realizacji stawianych przed nim zadań. Przedstawiciele szczebla operacyjnego i strategicznego podkreślają znaczenie funkcji doradczej realizowanej poprzez identyfikację słabych i mocnych stron oraz rekomendację stosownych zmian w strategii, systemach zarządzania, strukturach organizacyjnych, procesach biznesowych i wspierających, komunikacji wewnętrznej i zewnętrznej, jakości świadczonych usług. Audyt zewnętrzny może zatem pełnić funkcję doradczą, tworząc podstawę dla:

- oceny stopnia wdrażania strategii i osiągnięcia celów,
 - identyfikacji słabych i mocnych stron jednostki w poszczególnych wymiarach i obszarach działania przedsiębiorstwa,
 - wyboru priorytetów w zakresie kierunków usprawnień,
 - ustalania celów doskonalenia dla poszczególnych poziomów zarządzania,
- Może on również stanowić podstawę porównań z innym jednostkami, oceny trendów poprawy, komunikowania wartości interesariuszom.

Poziom wykorzystania potencjału audytu w każdej organizacji ma wymiar silnie zindywidualizowany. Stanowi przejaw poziomu kultury organizacyjnej. Im wyższy jest poziom dojrzałości systemu zarządzania firmy, tym większa możliwość ukierunkowania działań audytowych na usprawnienia, a nie weryfikację i kontrolę.

Literatura

- Audit: narzędzie strategicznego zarządzania przedsiębiorstwem. Badanie CFO*, 2009, Deloitte, http://www.deloitte.com/view/pl_PL/pl/uslugi/audit (16.10.2013).
- Audit dla bezpieczeństwa i rozwoju biznesu*, 2013, sprawozdanie z konferencji, Warszawa 9 maja 2013 http://kibr.org.pl/pl/ryzyko_pod_kontrola_biezaca
- Andrzejewski M., 2012, *Korygująca funkcja rewizji finansowej w systemie rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Ciechan-Kujawa M., 2014, *Wielowymiarowy audyt biznesowy. Wartość dodana dla organizacji i interesariuszy*, Wydawnictwo Naukowe UMK, Toruń.
- Dobja D., 2011, *Audytting jako element ładu korporacyjnego*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 64 (120), s. 25–37.
- Doroshenko M., Miles I., Vinogradov D., 2013, *Knowledge Intensive Business Services as Generators of Innovation*, Basic Research Program Working Papers Series: Science, Technology and Innovation Wp Brp 12/Sti/2013, National Research University – Higher School of Economics, Moscow.
- Jakubczyk-Cały E., 2011, *Komu i po co potrzebny jest audytor finansowy w spółce?*, Parkiet, 18 kwietnia.
- Lisiecka K., 2010, *Audit w koncepcji zrównoważonego rozwoju organizacji*, Akademia Ekonomiczna im. K. Adamieckiego, Katowice.
- Pfaff J., 2011, *Rewizja finansowa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice.
- Power M., 2003, *Auditing and the production of legitimacy*, Accounting, Organizations and Society, vol. 28, s. 379–394.
- Robson K., Humprey R., Khalifa R., Jones J., 2007, *Transforming audit technologies: Business risk audit methodologies and the audit field*, Accounting, Organizations and Society, vol. 32, no. 4–5, s. 409–438.
- Sprawozdanie Komisji Nadzoru Audytowego za rok 2012*, 2013, Warszawa, 17 kwietnia.
- Sprawozdanie Komisji Nadzoru Audytowego za rok 2011*, 2012, Warszawa, 25 kwietnia.
- Zyznarska-Dworczak B., 2007, *Oczekiwania wobec biegłego rewidenta*, [w:] *Biegły rewident zawód czy misja – materiały konferencyjne*, III Ogólnopolska Konferencja Naukowa Krajowej Izby Biegłych Rewidentów, Poznań.

THE ADVISORY FUNCTION OF THE EXTERNAL AUDIT AND ITS PERSPECTIVES

Summary: External audit is a service that must adapt to both the changes in legal regulations as well as changes in the operating conditions of entities. Its objectives and functions still evolve. Contemporary external audit on the one hand is to be focused on building public trust, and on the other on the strategic partnership. This causes the audit should not only fulfill certifying, verifying and informing functions, but also advisory one. The purpose of this article is to present the conclusions of the survey conducted in 2013 among auditors and representatives of the companies benefiting from their services. This article contains findings regarding the use of the advisory audit function in Polish economic practice as well as the diagnosis of prospects and directions of its development.

Keywords: external audit, financial audit, management control, business consulting.