

PRZEMYSŁAW ŁAGODZKI

Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny

## AUDYT WEWNĘTRZNY WYBRANE ZAGADNIENIA

### Wprowadzenie

Historia audytu wewnętrznego sięga czasów starożytnych. Już wtedy Egipcjanie, Grecy i Rzymianie prowadzili czynności związane ze sprawdzeniem poprawności zapisów księgowych oraz oceną zdarzeń odzwierciedlanych w rachunkowości, co w efekcie miało przyczynić się do poprawy i wzmocnienia kontroli zarządzających daną jednostką gospodarczą. Jak z tego wynika, starożytny audyt niewiele różnił się od założeń dzisiejszego audytu wewnętrznego. Obecnie audyt wewnętrzny jest postrzegany jako niezbędny element oceny ryzyka zarządzania przedsiębiorstwem. Potrzeba audytu wewnętrznego została zauważona najwcześniej w Stanach Zjednoczonych, gdzie największe korporacje o wysokim poziomie złożoności struktur szybko wprowadziły jego ideę w życie<sup>1</sup>.

Audyt wewnętrzny jest niezależną, obiektywną działalnością o charakterze zapewniającym i doradczym, prowadzoną w celu wniesienia do organizacji wartości dodanej i usprawnienia jej funkcjonowania. Audyt wewnętrzny wspiera organizację w osiąganiu wytyczonych celów przez systematyczną i konsekwentną poprawę efektywności zarządzania tą organizacją<sup>2</sup>. W związku z tym można powie-

---

<sup>1</sup> E. Babuška, *Audyt wewnętrzny w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, w: *Controlling i audyt w usprawnianiu zarządzania*, red. K. Winiarska, US w Szczecinie, Szczecin 2005, s. 150.

<sup>2</sup> K. Czerwiński, *Książka procedur audytu wewnętrznego*, materiały niepublikowane, CISA, Warszawa 2002, s. 7.

dzieć, że wprowadzenie zasad audytu wewnętrznego może stanowić swoistego rodzaju zabezpieczenie przed niewłaściwym zarządzaniem przedsiębiorstwem<sup>3</sup>.

Celem artykułu jest przedstawienie podstawowych zasad funkcjonowania audytu wewnętrznego w zarządzaniu jednostką gospodarczą.

## 1. Istota audytu wewnętrznego

W literaturze tematu funkcjonuje wiele definicji audytu wewnętrznego. Wszystkie sprowadzają się do podkreślenia istoty audytu wewnętrznego, którą jest ocena wykonania odpowiednio określonych celów organizacji. Najpełniej definicję audytu wewnętrznego przedstawiono w standardach Instytutu Audytorów Wewnętrznych, która w tłumaczeniu na język polski brzmi: „audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną, obiektywnie zapewniającą i doradczą, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Pomaga on organizacji w osiąganiu jej celów poprzez systematyczne i zdyscyplinowane podejście do oceny i doskonalenia skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i zarządzania jednostką”<sup>4</sup>. Jak wynika z przytoczonej definicji, istotą audytu wewnętrznego są:

- niezależność,
- obiektywność,
- działalność weryfikacyjna,
- działalność doradcza,
- działalność prewencyjna.

Realizowane w praktyce formy audytu wewnętrznego można podzielić na trzy główne grupy<sup>5</sup>:

- związane z finansami,
- dotyczące zgodności transakcji z obowiązującymi normami i procedurami,
- operacyjne, dokonujące oceny efektywności transakcji i skuteczności w osiąganiu celów operacyjnych.

---

<sup>3</sup> E. Babuška, *op.cit.*, s. 150.

<sup>4</sup> *Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego*, tłumaczenie na język polski, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida 2001, s. 3.

<sup>5</sup> L.B. Sawyer, M.A. Dittehofer, J.H. Scheiner, *Sawyer's Internal Auditing*, wyd. 4, Altamonte Springs 1996, s. 4.

Tabela 1

## Klasyfikacja audytu wewnętrznego

Literatura zagraniczna		Literatura polska	
Autorzy	Klasyfikacja	Autorzy	Klasyfikacja
Sawyer L.B. Dittehofer M.A. Scheiner J.H.	<ul style="list-style-type: none"> <li>– audyt kompleksowy <i>comprehensive auditing</i></li> <li>– audyt ukierunkowany na zarządzanie <i>management-oriented auditing</i></li> <li>– audyt z udziałem audytowanych <i>participative auditing</i></li> <li>– audyt programów <i>program auditing</i></li> </ul>	Czerwiński K.	<ul style="list-style-type: none"> <li>– audyt informatyczny</li> <li>– audyt finansowy</li> <li>– audyt operacyjny</li> </ul>
Fight A.	<ul style="list-style-type: none"> <li>– przegląd kontroli wewnętrznej <i>internal control reviews</i></li> <li>– audyt finansowy <i>financial audit</i></li> <li>– audyt zgodności <i>compliance audit</i></li> <li>– audyt operacyjny <i>operational audit</i></li> <li>– audyt śledczy <i>investigative audit</i></li> <li>– audyt informatyczny <i>information audit</i></li> </ul>	Stępniewski J.	<ul style="list-style-type: none"> <li>– audyt prawidłowości</li> <li>– audyt sprawności</li> </ul>
Luck W.	<ul style="list-style-type: none"> <li>– audyt finansowy <i>financial auditing</i></li> <li>– audyt operacyjny <i>operational auditing</i></li> <li>– audyt zarządzania <i>management auditing</i></li> <li>– consulting wewnętrzny <i>internal consulting</i></li> </ul>	Żytniec D.A.	<ul style="list-style-type: none"> <li>– audyt finansowy</li> <li>– audyt niefinansowy: <ul style="list-style-type: none"> <li>– audyt operacyjny</li> <li>– audyt zgodności</li> <li>– audyt informatyczny</li> <li>– audyt działalności</li> <li>– audyt programów</li> </ul> </li> </ul>
Siegel J.G. Shim J.K.	<ul style="list-style-type: none"> <li>– audyt finansowy <i>financial audit</i></li> <li>– audyt wewnętrzny <i>internal audit</i></li> <li>– audyt zarządzania <i>management audit</i></li> <li>– audyt zgodności <i>compliance audit</i></li> </ul>	Kuc B.R.	<ul style="list-style-type: none"> <li>– audyt branżowy</li> <li>– audyt jakości</li> <li>– audyt marketingowy</li> <li>– audyt finansowy</li> <li>– audyt operacyjny</li> <li>– audyt zarządczy</li> <li>– audyt zgodności z celami, standardami i uzgodnieniami</li> <li>– audyt programu projektu</li> <li>– audyt systemu</li> <li>– audyt procesu</li> <li>– audyt wyrobu</li> <li>– audyt jakości</li> <li>– audyt marketingowy</li> <li>– audyt bezpieczeństwa systemów informatycznych</li> <li>– audyt bezpieczeństwa pracy</li> </ul>

Źródło: opracowanie na podstawie *Controlling i audyt wewnętrzny...*, s. 275–280.

Podziały audytu wewnętrznego w zagranicznej i polskiej literaturze przedmiotu przedstawiono w tabeli 1.

Większość autorów zagranicznych i polskich wyróżnia audyt operacyjny i finansowy łącznie. W związku z wyodrębnieniem w działalności przedsiębiorstwa sfery operacyjnej i finansowej traktowanie audytu operacyjnego i finansowego jako nierozdzielnej całości wydaje się zasadne. Należy jednak pamiętać, że między tymi audytami występują też różnice. O zakwalifikowaniu badanego projektu do jednej z wymienionych kategorii decyduje przede wszystkim orientacja na weryfikację celów operacyjnych lub finansowych<sup>6</sup>. Zestawienie różnic i podobieństw audytu operacyjnego i finansowego przedstawiono w tabeli 2.

Tabela 2

#### Audyt operacyjny i finansowy – różnice i podobieństwa

	Audyt operacyjny	Audyt finansowy
	1	2
Różnice	Koncentruje się na badaniu oszczędności, wydajności i skuteczności	Koncentruje się na zgodności z regułami rachunkowości
	Z reguły jego wyniki wykorzystuje się do poprawienia przyszłych działań	Z reguły ma charakter atestacyjny, potwierdza pewien stan rzeczy
	Trudno znaleźć obiektywne kryteria	Kryteria są określone w regułach postępowania
	Wykorzystuje wszelkie dostępne źródła pomocne do ustalania dowodów.	Opinia stanowi najważniejszą część sprawozdania.
	Koncentruje się na oszczędności, wydajności i skuteczności operacji	Wykorzystuje różne źródła, ale ostatecznie podstawą są dowody księgowe
	Podejście systemowe jest konieczne.	Koncentruje się na wiarygodności sprawozdania finansowego
	Ocena systemów kontroli wewnętrznej jest celem samym w sobie	Podejście systemowe nie jest konieczne
	Zalecenia stanowią najistotniejszą część sprawozdania	Badanie systemów kontroli jest czymś dodatkowym, zamierzeniem służącym celowi ogólnemu, jakim jest ocena wiarygodności sprawozdania finansowego
	Może być działaniem ukierunkowanym na przyszłość	Jest działaniem <i>ex post</i>
	Sprawdza nie tylko formalną ścieżkę podejmowania decyzji, ale także jej racjonalność	Z reguły nie weryfikuje racjonalności podejmowania decyzji, lecz ogranicza się do sprawdzenia formalnej ścieżki

<sup>6</sup> K. Knedler, M. Stasiak, *Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy*, Polska Akademia Rachunkowości, Warszawa 2005, s. 18.

	1	2
Podobieństwa	Są działaniami o charakterze zapewniającym	
	Wykorzystują te same techniki i narzędzia	
	Powinny być niezależne od osób odpowiedzialnych za badany obszar	
	Profil audytorów jest podobny	
	Proces badania jest podobny	

Źródło: opracowanie na podstawie *Controlling i audyt wewnętrzny...*, s. 281–282.

Audyty wewnętrzny jest działaniem o charakterze doradczym. Prowadzony w jednostce gospodarczej nie tylko monitoruje funkcjonowanie przedsiębiorstwa pod kątem wyszukiwania błędów, ale także dąży do poznania sposobów usprawnienia jego działalności.

Mając to na uwadze, można sformułować zakres zadań audytu wewnętrznego, do których można zaliczyć czynności przedstawione w tabeli 3<sup>7</sup>.

Tabela 3

## Zakres zadań audytu wewnętrznego

Zadania audytu wewnętrznego
1. Zapewnienie kierownictwa o adekwatności, stosowaniu i efektywności systemów kontroli finansowej oraz zarządzania.
2. Ostrzeganie kierownictwa o istotnych słabościach kontroli finansowej oraz zarządzania.
3. Doradzanie kierownictwu w zakresie poprawy systemów kontroli finansowej oraz zarządzania w celu zredukowania ryzyka wystąpienia w przyszłości.
4. Udzielanie wskazówek dotyczących środków kontroli i działań podejmowanych w razie wykrycia nieprawidłowości.
5. Ocenianie działań poprzez poszukiwanie, ocenianie uczciwości organizacji i poszczególnych osób.
6. Rekomendowanie ścieżki poprawy działań i siły mechanizmów kontrolnych.
7. Uzgadnianie poczynionych działań z kierownictwem.
8. Zapewnienie kierownictwu profesjonalnego wsparcia przez dostarczanie danych, dowodów, wiedzy, podnoszenie poziomu kwalifikacji i umiejętności.
9. Ocenianie systemów kontroli finansowej oraz zarządzania pod względem legalności, celowości, rzetelności, gospodarności, przejrzystości i jawności.
10. Zachowanie rzetelności, obiektywizmu oraz skrupulatności przy dokonywaniu oceny poszczególnych systemów zarządzania oraz kontroli finansowej, a także przy formułowaniu wniosków z poczynionych ustaleń.

Źródło: opracowanie na podstawie A. Skoczylas, *op.cit.*, s. 243.

<sup>7</sup> A. Skoczylas, *Audyty wewnętrzny jako integralny element właściwego funkcjonowania publicznej wewnętrznej kontroli finansowej*, w: *Controlling i audyt w usprawnianiu zarządzania*, red. K. Winiarska, US w Szczecinie, Szczecin 2005, s. 243.

Jak wynika z informacji zawartych w tabeli 3, zakres zadań audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie w głównej mierze sprowadza się do działań, które mają poprawić efektywność zarządzania danym przedsiębiorstwem.

## 2. Etapy czynności audytorskich

Wdrożenie audytu wewnętrznego w przedsiębiorstwie wymaga szeregu skoordynowanych działań. Jednym z najistotniejszych elementów tego procesu jest szczegółowe przedstawienie i omówienie obiektów, celów i zakresu audytu z kierownictwem jednostki.

Pierwsze działania w przypadku audytu polegają na określeniu, zrozumieniu i szczegółowym udokumentowaniu systemu. W szczególności działania te mogą obejmować procesy przedstawione w tabeli 4<sup>8</sup>.

Tabela 4

### Procesy w ramach audytu wewnętrznego

Nazwa procesu	Charakterystyka procesu
Badanie dokumentacji	Szczegółowa analiza: przepisów prawnych, schematów organizacyjnych, ksiąg procedur, instrukcji biurowych
Wywiady z kierownictwem i personelem	Dostarczają informacji o funkcjonowaniu systemu w praktyce. Zakres wywiadów powinien obejmować pracowników różnych szczebli w celu uzyskania szerokiego wachlarza informacji
Obserwacja środowiska i metod pracy	Należy zwrócić uwagę na to, czy zachowania pracowników oraz obserwowane czynności są typowe, czy odbiegają od normy zachowań

Źródło: opracowanie własne na podstawie K. Czerwiński, *op.cit.*, s. 67–80.

W trakcie czynności audytorskich szczególną uwagę należy zwrócić na przeprowadzanie częstych spotkań z kierownictwem jednostki audytowanej (np. raz w tygodniu) w celu poinformowania o dotychczasowych wynikach i zapoznania z dalszym harmonogramem prac. Natomiast kierownictwo jednostki audytowanej jest obowiązane zapewnić audytorom warunki, które są niezbędne do przeprowadzenia ich czynności. Należy podkreślić, że w trakcie wykonywania czynności audytorskich audytor ma szereg uprawnień, które powinny być respektowane zarówno przez kierownictwo, jak i pozostałych pracowników. Szczegółowe zesta-

<sup>8</sup> K. Czerwiński, *op.cit.*, s. 67–80.

wienie uprawnień audytora w trakcie przeprowadzania audytu przedstawiono w tabeli 5.

Tabela 5

#### Uprawnienia audytora w trakcie przeprowadzania audytu

Wyszczególnienie
1. Wstęp do wszystkich pomieszczeń jednostki audytowanej.
2. Możliwość bezpośredniego sprawdzenia stanu rzeczowego i pieniężnego składników majątkowych jednostki audytowanej.
3. Żądanie okazania niezbędnych dokumentów (umów, faktur, dokumentów księgowych, zezwoleń i innych).
4. Żądanie sporządzenia niezbędnych, kopii, odpisów i wyciągów z badanych dokumentów (kopie powinny być potwierdzone za zgodność z oryginałem).
5. Zabezpieczenie dokumentów i innych dowodów.
6. Odbieranie stosownych wyjaśnień od kierownictwa i pracowników jednostki audytowanej.
7. Żądanie dostarczenia niezbędnych danych w zakresie struktury organizacyjnej (schemat organizacyjny, opisy stanowisk), danych dotyczących zatrudnienia (stan zatrudnienia, kwalifikacje poszczególnych pracowników).
8. Żądanie informacji na temat polityki operacyjnej i finansowej jednostki audytowanej.

Źródło: opracowanie własne.

Kierownictwo i pracownicy jednostki audytowanej są zobowiązani do udzielenia audytorom ustnych lub pisemnych wyjaśnień w sprawach dotyczących przedmiotu audytu. Odmowa udzielenia wyjaśnień wymaga pisemnego podania przyczyn odmowy. Oświadczenie o odmowie dołączane jest do dokumentów roboczych z audytu. Zebrany materiał dowodowy powinien dawać pewność, że informacje w nim zawarte oddają stan faktyczny oraz są przekonujące w takim stopniu, aby osoba trzecia mająca dostęp do tych informacji mogła dojść do takich samych wniosków, co audytor<sup>9</sup>.

Ostatnim etapem badania audytowego jest sporządzenie raportu z audytu. Raport z audytu (raport końcowy) zawiera zbiorczą ocenę audytowanego systemu. W raporcie tym powinny być przedstawione wszystkie fakty świadczące o ewentualnych słabościach systemu wraz z powiązaniem z tym ryzykiem. Raport ma umożliwić kierownictwu ocenę ryzyka wynikającego ze słabości kontroli wewnętrznych i podjęcie działań mających na celu likwidację lub ograniczenie tego ryzyka. Raport powinien być tak krótki, jak tylko możliwe, a rekomendacje

<sup>9</sup> K. Czerwiński: *Książka...*, *op.cit.*, s. 67–80.

jasne i jednoznaczne. Wnioski z raportu powinny bezpośrednio przekładać się na zwiększenie efektywności zarządzania audytowaną jednostką.

### **Uwagi końcowe**

Przedstawione w artykule podstawowe zagadnienia dotyczące audytu wewnętrznego nie wyczerpują tego tematu. Wskazują natomiast na rosnącą rolę audytu wewnętrznego w zakresie usprawniania zarządzania współczesnymi przedsiębiorstwami. Implementacja audytu wewnętrznego w polskich przedsiębiorstwach w ostatnich latach nabiera tempa. Znaczenie audytu uznało już wiele spółek publicznych, zauważając korzyści płynące z jego stosowania w zakresie kontroli operacyjnej, oceny efektywności procesów gospodarczych oraz kontroli wewnętrznej.

### **Literatura**

- Babuška E., *Audyt wewnętrzny w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, w: *Controlling i audyt w usprawnianiu zarządzania*, red. K. Winiarska, US w Szczecinie, Szczecin 2005.
- Czerwiński K., *Książka procedur audytu wewnętrznego*, materiały niepublikowane, CISA, Warszawa 2002.
- Knedler K., Stasiak M., *Audyt wewnętrzny w praktyce. Audyt operacyjny i finansowy*, Polska Akademia Rachunkowości, Warszawa 2005.
- Materiały szkoleniowe Ernst & Young*, szkolenie: *Audyt wewnętrzny w sektorze publicznym*, Szkolenia Sp. z o.o., Warszawa 2002.
- Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego*, tłumaczenie na język polski, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida 2001.
- Sawyer L.B., Dittehofer M.A., Scheiner J.H., *Sawyer's Internal Auditing*, wyd. 4, Altamonte Springs 1996.
- Skoczylas A., *Audyt wewnętrzny jako integralny element właściwego funkcjonowania publicznej wewnętrznej kontroli finansowej*, w: *Controlling i audyt w usprawnianiu zarządzania*, red. K. Winiarska, US w Szczecinie, Szczecin 2005, s. 243.



---

Winiarska K., *Klasyfikacja audytu wewnętrznego*, w: *Controlling i audyt wewnętrzny w sprawianiu zarządzania*, red. K. Winiarska, US w Szczecinie, Szczecin 2005.

*dr Przemysław Łagodzki*  
*Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie*  
*Wydział Ekonomiczny*  
*Katedra Rachunkowości*  
*ul. Żołnierska 47, 71-210 Szczecin*  
*przemyslaw.lagodzki@zut.edu.pl*

## **INTERNAL AUDIT SELECTED ISSUES**

### **Summary**

This article presents the basic issues related to the history of internal audit, its essence and classification of internal audit in the functioning of Polish and foreign literature. Additionally, this article presents the synthesis of the tasks to carry out the audit and the audit steps in the unit audited.

*Translated by Przemysław Łagodzki*