

Wzory postępowania podnoszące jakość badań

Poszukiwanie czynników wpływających na audyt i kontrolę

Co wpływa na jakość pracy tych, którzy badają jakość pracy innych? Jakie instytucje wspierają systemy zarządzania jakością audytów i kontroli? Te zagadnienia składają się na treść poniższego artykułu, który został przygotowany na podstawie przeglądu renomowanych na świecie czasopism, a także szerzej cytowanych artykułów z zakresu zarządzania, biznesu i finansów. Przedmiotem poszukiwań będą wnioski z zobiektywizowanych wyników badań, pominięte zatem zostaną publikacje mające status naukowych, lecz prezentujących jedynie opinie i doświadczenia ich autorów, nieweryfikowane jednak żadnymi badaniami. Część prezentowanych wyników może mieć zastosowanie nie tylko w praktyce podmiotów komercyjnych, ale i w jednostkach sektora finansów publicznych.

TOMASZ FRĄTCZAK

Wystąpienia pokontrolne organów kontroli czy raporty firm konsultingowych dają wielowymiarowy obraz jakości zadań wykonywanych przez badane podmioty. Zarówno osoby odpowiedzialne za funkcjonowanie jednostek sektora finansów publicznych, jak i udziałowcy spółek giełdowych są zainteresowani, by nakreślony przez audytorów i kontrolerów obraz był jak najlepszej jakości, wiernie oddawał rzeczywistość i podsuwał konstruktywne wnioski. Takie są oczekiwania, ale w praktyce różnie bywa,

o czym świadczą wyniki badań zawarte w literaturze przedmiotu.

Podejście instytucjonalne, przedstawione w niniejszym opracowaniu, opiera się na postrzeganiu instytucji w ich aksjonormatywnym wymiarze – traktowanych zatem jako utrwalone wzory postępowania, z powiązаныmi z nimi normami postępowania i wartościami. Podejście to zbliżone jest do poglądów Douglasa Northa, upatrującego w instytucjach wytworzonych przez człowieka ograniczeń czy przymusów strukturalizujących międzyludzkie interakcje. W jego ujęciu składają się one z restrykcji o charakterze formalnym, jak na przykład

stanowione prawo, i nieformalnym, takim jak normy zachowań, a także sposobów ich egzekwowania. Według Northa, to wzajemna relacja czy interakcja między organizacjami a instytucjami determinuje zmianę instytucjonalną¹.

Zwycięstwo myśli nad działaniem

Interesujące wzory postępowania, którymi tłumaczą wyższy poziom jakości audytów realizowanych przez audytorów z tak zwanej wielkiej piątki² niż przez firmy niezaliczane do tego grona, prezentują badacze Hans Blokdijsk, Fred Driehuisen, Dan A. Simunic i Michael T. Stein. Dowodzą oni, że różnice w jakości audytów wynikają z różnej alokacji wysiłku poświęcanego na cztery fazy audytu³. Stwierdzają, że obydwa typy firm audytorskich wkładają taki sam wysiłek w przeprowadzenie audytu. Jednak firmy z „wielkiej piątki” alokują relatywnie więcej wysiłku na fazy planowania oraz szacowania i zarządzania ryzykiem. Jednocześnie poświęcają mniej uwagi fazom związanym z konkretnym badaniem/testowaniem, a także kończącym proces audytu. Naukowcy zaznaczają, że lepsza jakość audytu związana jest z mniej proceduralnym (wykonanie/realizacja) a bardziej kontekstualnym (myślenie) podejściem do audytu. Zmienne, które także mają wpływ na różne alokacje

wysiłku dwóch typów firm audytorskich, związane są z wielkością klienta, stosowaniem podejścia audytu opartego na ryzyku biznesowym, a także poziomem zaufania do kontroli wewnętrznej klienta (firmy z „wielkiej piątki” rozsądnie uwzględniają wysoką jakość kontroli wewnętrznej klienta, spędzają więcej czasu na szacowaniu i ewaluacji tej kontroli, podczas gdy w tych samych okolicznościach firmy niezaliczane do „wielkiej piątki” zwiększają całkowity czas audytu). Autorzy badań poczynili zastrzeżenie, że przyjmując hipotezę, iż jakość audytu jest funkcją włożonego wysiłku, technologii audytu (alokacji wysiłku), a także jakości materii, z którą audytorzy mają do czynienia (opisanych powyżej dodatkowych zmiennych), tego ostatniego czynnika nie byli w stanie w trakcie badań kontrolować. W efekcie nie są w stanie oszacować, jak dalece zmieniałyby się wynikające z analiz konkluzje, gdyby te zmienne uwzględnić. Wskazano także na ograniczenia związane z wielkością badanej próby – 113 klientów, 14 firm audytorskich w Holandii z późnych lat 90. ubiegłego wieku.

Wpływ presji czasu

Zauważono, że pod presją czasu wyższe ryzyko popełnienia błędu w sprawozdaniach zmniejsza skłonność audytorów do zachowań obniżających jakość audytu

¹ D. C. North: *Economic Performance Through Time*, [w:] M. C. Brinton, V. Nee (eds.): *The New Institutionalism in Sociology*, New York: Russell Sage Foundation 1998, s. 247-257.

² W niniejszym opracowaniu używane są pojęcia: wielkiej ósemki, szóstki, piątki, czwórki lub Big N. Zawsze chodzi o wiodące na świecie firmy audytorskie, których liczba była różna w różnym czasie, co wynikało m.in. z ogłaszanych upadłości czy przekształceń własnościowych.

³ H. Blokdijsk, F. Driehuisen, D. A. Simunic, M. T. Stein: *An analysis of cross-sectional differences in big and non-big public accounting firms' audit programs*, „Auditing” nr 25(1)/2006, s. 27-48.

przez „przycinanie” wybranego przykładu, ale już nie przez akceptowanie wątpliwych dowodów badania audytowego⁴. W szczególności audytorzy zdają się akceptować wątpliwe dowody uzyskane w trakcie audytu w sytuacji, gdy presja czasu jest znaczna, niezależnie od poziomu ryzyka. Natomiast zdają się akceptować ograniczenie zakresu testowania poszczególnych elementów w konkretnym badaniu w sytuacji dużej presji czasu, tylko gdy szacowany poziom ryzyka jest niski. Badacze wnioskują, że opisane powyżej zachowania, obniżające jakość audytu, nie są jednakowo widziane przez audytorów i bardziej akceptowalne są przez nich te związane z akceptacją wątpliwych dowodów badania niż te, które skutkują ograniczeniem badania.

Odpowiedzialność jako ryzykowny stymulator jakości

Prawna odpowiedzialność audytorów wpływa na jakość audytu⁵. Zagrożenie finansową odpowiedzialnością tworzy dla audytora bodziec do ciężkiej pracy. Jednak może być też traktowane jako rodzaj „ubezpieczenia” inwestora na wypadek niekorzystnej sytuacji i stwarzać mu możliwość zwiększenia odszkodowania przez przeinwestowanie przy okazji zakupu obciążonych ryzykiem inwestycyjnym dóbr, nawet w przypadku wysokiej jakości audytu.

W zaprezentowanym przez badacza modelu (na który składają się sztywne zasady odpowiedzialności i w którym miara szkody pozostaje niezależna od wyników bieżącego inwestowania), prawo może stymulować społecznie optymalny poziom inwestycji, który wciąż pozostanie dla audytora motywujący do wyężonego wysiłku, na społecznie optymalnym poziomie.

Warto w tym miejscu zaznaczyć, że wysoka jakość audytu, jak dowiedziono w kolejnym badaniu, nie zawsze chroni audytora przed prawną odpowiedzialnością⁶. W Stanach Zjednoczonych zasadą jest odpowiedzialność audytora za straty klienta tylko wtedy, gdy jakość przeprowadzonego audytu nie spełniała standardów rzetelności (*standards of care*). Jednak jak pokazały wyniki badania, to obserwowane *ex post* konsekwencje porażki audytu mogą wpłynąć na poziom standardów rzetelności, których sędziowie wymagają od audytora. W szczególności, jak wykazały wyniki badań, sędziowie wymagali wyższych standardów od audytorów jeśli konsekwencje ich błędów były poważniejsze. Ponadto, gdy konsekwencje te były poważne, ocena audytora przez sędziego nie zależała od jakości przeprowadzonego audytu – audytorzy, którzy przeprowadzili lepsze jakościowo audyty byli oceniani tak samo negatywnie, jak ci, których audyt był jakościowo

⁴ P. Coram, J. Ng, D. R. Woodliff: *The effect of risk of misstatement on the propensity to commit reduced audit quality acts under time budget pressure*, „Auditing” nr 23(2)/2004, s. 159-167.

⁵ R. Schwartz: *Legal regimes, audit quality and investment*, „Accounting Review” nr 72(3)/1997, s. 385-406.

⁶ K. Kadous: *The effects of audit quality and consequence severity on juror evaluations of auditor responsibility for plaintiff losses*, „Accounting Review” nr 75(3)/2000, s. 327-341.

gorszy. Bardziej przychylnie oceny uzyskali wykonawcy lepszej jakości audytów w sytuacji, gdy błędy w audycie prowadziły do jedynie umiarkowanie negatywnych konsekwencji.

Prawne gwarancje niezależności ważne dla jakości audytów NOK

Troje uczonych z Australii i Cypru przyrzekało się atrybutom jakości audytu dokonywanego przez najwyższe organy kontroli (NOK) państw Unii Europejskiej i Europejski Trybunał Obrachunkowy⁷. Za takie atrybuty uznali 30 cech/właściwości (ujętych w pięć grup) gwarantowanych w aktach prawnych konstytuujących poszczególne NOK, w szczególności warunki zapewniające im niezależność od władzy wykonawczej (rządowej), ustanawiające natomiast odpowiedzialność przed parlamentem.

Wnioski naukowców z przeprowadzonej analizy wskazują, że poza przypadkami, w których krajowa legislacja milczy na temat niektórych z tak zdefiniowanych atrybutów jakości audytu, generalnie NOK państw Unii Europejskiej mają zapewnione adekwatne warunki niezależności od władzy wykonawczej. Z drugiej strony naukowcy podkreślają, że warunki odpowiedzialności przed parlamentami okazują się nieco słabsze. Badacze do wyników badań poczynili zastrzeżenie, że w przypadkach poszczególnych NOK

faktyczna praktyka funkcjonowania ich oraz ich otoczenia może nie do końca odpowiadać literalnym zapisom prawa.

Jakość audytu wewnętrznego i zakres współpracy z audytorem zewnętrznym

Jakość audytu wewnętrznego, czy precyzyjniej – postrzeganie audytorów wewnętrznych przez audytorów zewnętrznych różni się w zależności od roli audytora wewnętrznego⁸. Używanie przez firmy funkcji audytu wewnętrznego jako pola treningu dla przyszłych menadżerów wpływa nie tylko na postrzeganie funkcji audytu wewnętrznego w danej firmie przez audytorów zewnętrznych, ale także na poziom pobieranych przez nich opłat za audyt.

Audytorzy zewnętrzni obciążają wyższymi opłatami firmy używające funkcji audytu wewnętrznego (w szczególności posady szefa audytorów wewnętrznych) jako „poligonu” dla kadry zarządzającej. Przyczyną jest tu postrzeganie przez podmiot zewnętrzny audytorów wewnętrznych „praktykujących” przed objęciem innej funkcji jako mniej obiektywnych, choć nie mniej kompetentnych niż ich koledzy realizujący zadania audytu wewnętrznego, bez celu w postaci treningu przed objęciem posady menadżera.

Ciekawe wyniki badań poświęconych jakości audytu wewnętrznego w sytuacji zlecenia usług z tego zakresu na zewnątrz

⁷ C. Clark, M. De Martinis, M. Krambia-Kapardis: *Audit quality attributes of European Union Supreme Audit Institutions*, „European Business Review” nr 19(1)/2007, s. 40-71.

⁸ W. F. Messier, Jr., J. K. Reynolds, C. A. Simon, D. A. Wood: *The effect of using the internal audit function as a management training ground on the external auditor's reliance decision*, „Accounting Review” nr 86(6) /2011, s. 2131-2154.

firmy zaprezentowali kolejni amerykańscy naukowcy⁹. Wynikało z nich, że w firmach, w których funkcjonowały efektywne komitety audytu (czyli niezależne, często się spotykające i uwzględniające w swym gronie eksperta z dziedziny finansów), było mniejsze prawdopodobieństwo outsourcingu rutynowych działań z zakresu audytu wewnętrznego zewnętrznym audytorom. Takiej relacji nie odnotowano w przypadku zlecenia wyspecjalizowanych, dotyczących jednorazowych projektów, usług z obszaru audytu wewnętrznego. I to nie tylko w stosunku do audytorów zewnętrznych, ale także dostawców podobnych usług, niebędących audytorami.

Wyniki badań można interpretować w ten sposób, że zlecenie na zewnątrz rutynowych zadań bardziej uprawdopodobnia powstanie ekonomicznych więzi pomiędzy partnerami i potencjalnych zagrożeń dla niezależności audytora wewnętrznego. Z drugiej strony, finansowe sprawozdania audytowane przez audytora, z którym firma rozszerza współpracę na dłuższy czas, są postrzegane (przez inwestorów, niezależne agencje ratingowe i analityków finansowych) jako bardziej wiarygodne¹⁰. Wielu uczestników rynku widzi w dłuższej współpracy z audytorem czynnik mający korzystny wpływ na jakość audytu.

Kwestię związku pomiędzy stałą współpracą z audytorem a jakością audytu, wynikającą z opinii działających firm, poruszali także W. Robert Knechel i Ann Vanstraelen. Badacze ci zaznaczyli, że dotychczasowe analizy sugerują, iż długotrwała współpraca z audytorem nie ma złego wpływu na jakość audytu. Niemniej jednak większość badań bazowała na doświadczeniach amerykańskich, oni zaś postanowili przyjrzeć się tej korelacji w odniesieniu do prywatnych (i generalnie mniejszych niż uwzględniane w większości dotychczasowych badań) firm belgijskich, to jest w środowisku (wykazującym bodźce dla audytora preferujące unikanie sporu z klientem i jego utraty), gdzie, jak sądzili naukowcy, prawdopodobieństwo niekorzystnego wpływu długotrwałej współpracy z audytorem na jakość audytu jest większe¹¹.

Badając próbę firm zarówno zainteresowanych, jak i niezainteresowanych bankrutem, naukowcy dowiedli, że audytorzy nie stają się wraz z upływem czasu mniej niezależni, ale też nie stają się lepsi w przewidywaniu bankructwa. Wyniki badań obalają twierdzenie, że długotrwała relacja klienta z audytorem obniża jakość audytu. Zaznaczyć też należy, że dowody, by długość współpracy z audytorem podwyższała lub obniżała jakość jego pracy, są słabe.

⁹ L. J. Abbott, S. Parker, G. F. Peters, D. V. Rama: *Corporate governance, audit quality, and the sarbanes-oxley act. Evidence from internal audit outsourcing*, „Accounting Review” nr 82(4)/2007, s. 803-835.

¹⁰ A. Ghosh, D. Moon: *Auditor tenure and perceptions of audit quality*, „Accounting Review” nr 80(2)/2005, s. 585-612.

¹¹ W. R. Knechel, A. Vanstraelen: *The relationship between auditor tenure and audit quality implied by going concern opinions*, „Auditing” nr 26(1)/2007, s. 113-131.

Nie ma audytu bez audytora

Oczywiście na jakość audytu musi mieć wpływ konkretny indywidualny audytor. Efekty jego wpływu na audyt mają wymiar ekonomiczny i są statystycznie znaczące¹²; są wyraźne zarówno w dużych, jak i małych firmach audytorskich. Naukowcy przekonują, że wpływ ten może częściowo wyjaśniać charakterystyka audytora, na którą składają się: kontekst edukacyjny, doświadczenie zawodowe w firmach Big N, pozycja w firmie czy przynależność polityczna (zaznaczono, że do zbadania pozostaje ewentualny wpływ innych elementów indywidualnej charakterystyki audytora, takich jak: ścieżka kariery, powiązania społeczne czy rodzinne). Stwierdzono, że podpisujący sprawozdania audytorzy, którzy są także partnerami w firmie albo którzy w trakcie studiów zetknęli się z zachodnim systemem rachunkowym (badania uwzględniały dane 800 chińskich audytorów) lub którzy pracowali dla międzynarodowych firm z grona Big N, są bardziej zachowawczy, podczas gdy audytorzy z dyplomem magistra lub wyższym albo afiliowani politycznie preferują model agresywny. Dostrzeżono związek pomiędzy preferencjami dla agresywniejszych zachowań audytora a prawdopodobieństwem regulacyjnych sankcji za problematyczne audyty i częstotliwością kolejnych korekt wyolbrzymionych zysków czy udziałów. Rezultaty analiz przekonują, że

indywidualne charakterystyki audytorów wpływają na ich osądy i decyzje, ostatecznie tłumacząc różnice w jakości audytów pomiędzy ich wykonawcami. W konsekwencji autorzy badań podkreślają wagę nadzoru i zrozumienia jakości audytu na poziomie indywidualnego audytora. Jako ważne pytania do postawienia w przyszłości wskazano kwestie związane z ewentualnym strategicznym łączeniem przez firmy audytorskie audytorów różniących się stylami, w celu zminimalizowania odchyleń pomiędzy poszczególnymi audytami i pożądaną jakością audytu, ustanowianą przez firmę.

Nie każdemu zależy na dobrym audycie

Rezultaty badań wskazują, że na poprawę jakości audytu tym większa jest presja ze strony klienta, im bardziej preferowany jest zachowawczy/ostrożny model audytu (*auditor conservatism*). Natomiast klient wywiera tym większą presję na osłabienie jakości badania audytowego, im bardziej pożądaną jest agresywne podejście audytora¹³. W tych samych badaniach podkreśla się, że większą skłonność do wyboru audytora zachowawczego mają firmy o wysokim ryzyku biznesowym, podczas gdy te o niskim ryzyku preferują audytorów z podejściem agresywniejszym.

Na marginesie badacze dowodzą, że ustawowe¹⁴ ograniczenia związane ze

¹² F. A. Gul, D. Wu, Z. Yang: *Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data*, „Accounting Review” nr 88(6)/2013, s. 1993-2023.

¹³ T. Lu, H. Sapa: *Auditor conservatism and investment efficiency*, „Accounting Review” nr 84(6)/2009, s. 1933-1958.

¹⁴ Badacze nawiązują tutaj do wprowadzonej w USA po skandalu z udziałem jednej z wiodących firm audytorskich na świecie (Arthur Andersen), ustawy Sarbanes-Oxley Act, regulującej praktyki finansowe i ład korporacyjny.

świadczeniem usług nieaudytorskich przez audytorów mogą obniżyć jakość audytu i niszczyć efektywność inwestycyjną. Naukowcy z amerykańskich uniwersytetów postanowili prześledzić relacje pomiędzy wynagrodzeniem audytora a jakością jego pracy¹⁵. Zaobserwowali statystycznie znaczącą, pozytywną relację pomiędzy całościową kwotą wynagrodzenia audytora (za audytorskie i nieaudytorskie usługi) a jakością audytu i wyciągnęli wniosek, że jakość ta bardziej wiąże się z czynnikami ekonomicznymi niż reputacją audytora. Tymczasem to właśnie prestiż, związany ze spodziewaną jakością audytu wiodących firm audytorskich, tłumaczy wyniki badań dotyczących zaufania inwestorów skorelowanego z poziomem (w sensie wielkości, a nie jakości) świadczonych przez audytorów usług nieaudytowych¹⁶.

Na podstawie 840 przebadanych firm australijskich odnotowano, że wiarygodność danych dotyczących zysku jest słabsza w przypadku firm, które korzystają w większej części z usług nieaudytowych realizowanych przez ich zewnętrznych audytorów, przy czym zależność ta jest mniej widoczna u podmiotów audytowanych przez tak zwaną wielką szóstkę. Badacze podkreślają, że odwrotny wpływ korzystania z usług *non-audit* na zaufanie inwestorów jest prawdopodobnie poważniejszy, kiedy usługi te zapewniane są przez

firmy audytorskie niezaliczane do „wielkiej szóstki”.

Słabość audytu bywa zaraźliwa

Czy istnienie w biurze audytora niskiej jakości audytu może powodować „epidemię” niskiej jakości innych audytów przeprowadzanych równocześnie przez to biuro? Zdaniem amerykańskich naukowców, takie właśnie wnioski można wyciągać z przeprowadzonych przez nich badań¹⁷. Zdefiniowali oni niską jakość audytu przez istnienie jednego lub więcej klientów biura z wyolbrzymionymi zyskami, ujętymi w sprawozdaniu finansowym, które były następnie korygowane w dół. Autorzy udokumentowali, że poziom jakości badań w odniesieniu do audytowanych zysków był niższy dla klientów w tych biurach audytorskich i latach, w których pojawiały się już błędy w raportach, w porównaniu z kontrolowaną próbą biur i lat, w których nie było konieczności prostowania sprawozdań.

W jednostkach, które zanotowały porażkę audytując klienta, inni klienci tego biura (w tym samym roku) odnotowywali wyższy poziom wyolbrzymionych zysków niż miało to miejsce w przypadku klientów biur, gdzie nie notowano konieczności naprawiania błędów. Efekt ten trwał do pięciu kolejnych lat, co dało asumpt do twierdzenia, że firmy audytorskie nie identyfikują i nie reagują natychmiastowo

¹⁵ R. Hoitash, A. Markelevich, C. A. Barragato: *Auditor fees and audit quality*, „Managerial Auditing Journal” nr 22(8)/2007, s. 761-786.

¹⁶ F. A. Gul, J. Tsui, D. S. Dhaliwal: *Non-audit services, auditor quality and the value relevance of earnings*, „Accounting and Finance” nr 46(5)/2006, s. 797-817.

¹⁷ J. R. Francis, P. N. Michas: *The contagion effect of low-quality audits*, „Accounting Review” nr 88(2)/2013, s. 521-552.

na „zaraźliwy” problem jakości audytu. Wyniki badań wykazały też, że biuro, które w danym roku miało klienta ze sprawozdaniem finansowym, w stosunku do którego odnotowano konieczność wniesienia poprawki, wykazywało prawdopodobieństwo odnotowania kolejnych, nowych poprawek u klienta na przestrzeni kolejnych pięciu lat fiskalnych. Podsumowując, niektóre biura mają systematyczne problemy z jakością audytów i problemy te nie ustępują z upływem czasu.

Dobra rada przyda się nawet specjalście

Audytorzy często korzystają z nieformalnych rad kolegów, by poprawić jakość własnych osądów. Niektórzy naukowcy wskazują na istnienie tak zwanego heurystycznego zaufania (*trust heuristic*) wśród audytorów uzyskujących rady od doradców, z którymi łączą ich więzi społeczne¹⁸. Ten heurystyczny wymiar ma być ewidentny wśród „nieszpecjalistów”, którzy ważą rady odpowiednio do ich zasadności, gdy otrzymują je od doradców, z którymi są słabiej społecznie związani. Jednocześnie ponoszą porażkę w obiektywnym szacowaniu jakości rady i jej wagi, kiedy pochodzi ona od doradcy, z którym łączą ich silniejsze więzi społeczne.

Niezależnie od zasadności udzielonej rady, uznają ją za istotną, nawet gdy jest gorzej uzasadniona. To zjawisko bywa kłopotliwe, ponieważ implikuje zbliżone prawdopodobieństwo przyjmowania

przez audytora zarówno słabiej, jak i lepiej uzasadnionej rady od doradcy, z którym czuje się związany. Co więcej „heurystyczne zaufanie” tłumaczy także szacowanie przez audytorów „nieszpecjalistów” jakości rady, wskazuje, że więzi społeczne utrudniają obiektywne postępowanie z nową informacją.

Szacunki „nieszpecjalistów” dotyczące jakości rad i ich wagi są natomiast pozytywnie i znacząco skorelowane niezależnie od siły więzi z doradcą. Miary te nie są znacząco skorelowane w przypadku specjalistów, którzy otrzymują radę od silniej związanego doradcy. Specjaliści, mniej skłonni do „heurystycznej ufności” w wagę rady, wykazują niespójność w wazęni rad i ocenie ich jakości.

W szczególności nie biorą pod uwagę uzasadnionych rad, udzielnych przez silniej związanych społecznie z nimi doradców, chociaż oceniają je jako cechujące się relatywnie wysoką jakością. Może to oczywiście powodować problemy w kwestii jakości audytu, związane z potencjalnymi trudnościami w przekonaniu wyspecjalizowanego audytora do przyjęcia wysokiej jakościowej rady, kiedy pochodzi ona od audytora silniej związanego społecznymi więzami.

Badania wykazały, że specjaliści częściej pomijali niż akceptowali rady, które oceniali jako relatywnie wysokiej jakości i uznawali za pochodzące od relatywnie kompetentnego doradcy, pozwalając jednocześnie klientom raportować

¹⁸ K. Kadous, J. Leiby, M. E. Peecher: *How do auditors weight informal contrary advice? The joint influence of advisor social bond and advice justifiability*, „The Accounting Review” Vol. 88, No 6/2013, s. 2061-2087.

agresywniej i potencjalnie zwiększając ryzyko audytu.

Wrażliwość audytora na siłę pełnionych w firmie ról

Audytora jest wrażliwy na ład korporacyjny (*corporate governance*) badanej firmy¹⁹. Role, które w strukturze organizacyjnej przyjmuje zarząd przedsiębiorstwa wpływają na szacowanie przez audytora ryzyka i decyzje związane z programowaniem audytu. Badania wykazały, że na oszacowanie przez audytora ryzyka nieodłącznego²⁰ nie miało znaczącego wpływu to, że zarząd firmy przyjmował rolę korporacyjnego stratega (*resource dependence role*). Na wyższym poziomie audytorzy szacowali ryzyko kontroli²¹ wówczas, gdy zarząd słabo pełnił rolę korporacyjnego stratega lub rolę monitorującego zarządcy (*agency role*), niż gdy role te były pełnione silnie. Zarówno rola zarządu firmy jako stratega, jak i zarządcy miały znaczący wpływ na decyzje związane z planowaniem programu audytu. Kiedy role te były silne w obu kierunkach, nie tylko ryzyko kontroli szacowano na najniższym poziomie, ale także audytorzy zmniejszali planowany wymiar pracochłonności audytu. W innych warunkach (oceny przez audytora zarządu jako słabszego czy to z uwagi na rolę stratega czy zarządcy) planowany nakład pracy zwiększał się.

Duży i wyspecjalizowany może więcej

Jedną z częściej poruszanych w artykułach naukowych zależności jest związek pomiędzy jakością audytu a wielkością firmy audytorskiej. Jagan Krishnan i Paul C. Schauer kwestię tę analizowali na przykładzie podmiotów z sektora non-profit²². Za miarę jakości audytu przeprowadzanego w tych jednostkach przyjęli stosowanie się przez nie do ośmiu wymogów raportowania według amerykańskich standardów rachunkowości. Spośród owych ośmiu wymogów niezgodność była najwyższa w stosunku do tych, które najbardziej odnosiły się do sektora non-profit, na przykład ujawnień dotyczących udzielanych rękami i czynionych darowizn. Jednak rozmiar tych niezgodności zmniejszał się wraz ze wzrostem wielkości firm audytorskich – od małych, przez duże, aż po należące do „wielkiej szóstki”. Jednym z korelatów potwierdzających tę zależność jest liczba zatrudnianych ekspertów. Co ciekawe, o ile wielkość klienta i jego zdrowa kondycja finansowa pozytywnie wpływają na jakość audytu, o tyle już jego zamożność wykazuje korelację negatywną.

W większości przypadków pozytywny związek wykazano też pomiędzy jakością audytu a udziałem firmy audytorskiej w procesie ewaluacji. Jere R. Francis i Michael D. Yu dowodzą nawet, że większe biura w ramach jednej firmy (badano

¹⁹ J. R. Cohen, G. Krishnamoorthy, A. M. Wright: *The Impact of Roles of the Board on Auditors' Risk Assessments and Program Planning Decisions*, „Auditing” nr 26(1)/2007, s. 91-112.

²⁰ Tj. ryzyka niedającego się wyeliminować pomimo stosowania systemu kontroli wewnętrznej.

²¹ Tj. ryzyka słabości systemu kontroli wewnętrznej.

²² J. Krishnan, P. C. Schauer: *The differentiation of quality among auditors. Evidence from the not-for-profit sector*, „Auditing” nr 19(2)/2000.

biura firm z tzw. wielkiej czwórki) zapewniają lepszą jakość audytu²³. W wypadku większych biur firm audytorskich bardziej prawdopodobne jest wydanie raportu potwierdzającego zasadę kontynuacji działania audytowanej firmy, a ich klienci dowodzą mniej agresywnego zachowania w zakresie fałszowania sprawozdań finansowych. Badacze podkreślają przy tym, że choć dowody sugerują, iż jakość audytu jest przeciętnie lepsza w przypadku większych biur firm audytorskich, to nie twierdzą, że jego jakość jest nieakceptowalnie niska w przypadku biur mniejszych. Tę uwagę można także odnieść do wielkości firm jako takich (a nie tylko biur w ich ramach). Tak wynika z badań naukowców²⁴, którzy wskazują na pozytywną zależność pomiędzy trafniejszym prognozowaniem zysków podmiotów a przeprowadzanymi w nich (postrzeganymi jako wysokojakościowe) audytami, zarówno przez firmy z „wielkiej piątki”, jak i firmy spoza tego grona, ale wyspecjalizowane w określonych obszarach.

Kwestie branżowej specjalizacji audytora były również przedmiotem analiz W. Roberta Knechela, Vica Naikera i Gaila Pacheco. Wskazują oni, że zmiany audytora w obrębie firm zaliczanych do „wielkiej czwórki” skutkują w stosunku do audytowanych podmiotów znaczącymi, pozytywnymi reakcjami rynku kapitałowego,

o ile firma audytorska będąca sukcesorem jest branżowym specjalistą²⁵. Korelacja negatywna jest obserwowana, gdy zmiana dokonywana jest w kierunku niewyspecjalizowanego audytora.

Kwestia zmiany postrzeganej jakości audytu stanowi, zgodnie z przeprowadzonymi przez badaczy dowodami, zmienną, która zwiększa prawdopodobieństwo reakcji rynku w większym stopniu niż różnice kosztowe wynikające z zatrudnienia wyspecjalizowanego audytora. Największe negatywne reakcje rynku odnotowywały podmioty, które zmieniały wyspecjalizowanego audytora z „wielkiej czwórki” na audytora spoza tego grona. Badania pokazały też jednak, co zaskoczyło ich autorów, że najbardziej pozytywne reakcje rynku odnotowywano w odpowiedzi na zmianę audytora wywodzącego się spoza „wielkiej czwórki” na audytora do niej zaliczanego, chociaż niebędącego specjalistą w branży. To, zdaniem naukowców, sugeruje, że rynek odbiera różnice w jakości audytu na podstawie branżowej specjalizacji, odpowiednio do wyceny wartości rynkowej przedsiębiorstwa. Jakość audytu utożsamiana jest z przynależnością audytora do „wielkiej szóstki” również w przypadku badań wykazujących wpływ jakości audytu (czy jak piszą autorzy – audytora) na finansowe decyzje przedsiębiorstw²⁶. Badacze dowodzą, że wyższy poziom

²³ J. R. Francis, M. D. Yu: *Big 4 office size and audit quality*, „Accounting Review” nr 84(5)/2009, s. 1521-1552.

²⁴ B. K. Behn, J. Choi, T. Kang: *Audit quality and properties of analyst earnings forecasts*, „Accounting Review” nr 83(2)/2008, s. 327-349.

²⁵ W. R. Knechel, V. Naiker, G. Pacheco: *Does auditor industry specialization matter? Evidence from market reaction to auditor switches*, „Auditing” nr 26(1)/2007, s. 19-45.

²⁶ X. Chang, S. Dasgupta, G. Hilary: *The effect of auditor quality on financing decisions*, „Accounting Review” nr 84(4)/2009, s. 1085-1117.

audytu zmniejsza wpływ warunków rynkowych na decyzje finansowe klienta i strukturę jego kapitału. Przedsiębiorstwa audytowane przez „wielką szóstkę” wykazują większe prawdopodobieństwo emitowania udziałów w przeciwieństwie do zaciągania długu, niż podmioty audytowane przez małe firmy audytorskie. Audytowani przez „wielką szóstkę” byli zdolni do większej emisji udziałów, niż miało to miejsce w wypadku firm audytowanych przez audytorów mniejszych, przy czym różnica ta zmniejszała się kiedy poprawiały się warunki rynkowe.

Duży potrzebuje sprzyjających warunków dla zapewnienia jakości audytu

Ważnym determinantem jakości audytu realizowanego przez firmy zaliczane do „wielkiej czwórki” jest stopień rozwoju środowiska/ profesjonalizacji audytu (*audit profession development*) w danym kraju²⁷. Zależność ta nie dotyczy pozostałych firm audytorskich. Dla klientów audytowanych przez „wielką czwórkę” jakość audytu jest wyższa w krajach z bardziej rozwiniętym środowiskiem audytu. W tych krajach jest też większe prawdopodobieństwo, że klient zatrudni audytora z „wielkiej czwórki”. To z kolei sugeruje, że wynajęcie takiej firmy stanowi bardziej wiarygodny sygnał lepszej jakości raportów finansowych gdy stopień rozwoju środowiska audytu w danym kraju umożliwia przeprowadzanie wysokiej jakości audytów i zapewnia do tego bodźce.

Wyniki przeglądu nieco rozczarowujące

Zakres tematyczny wyników opublikowanych badań, szerzej cytowanych przez innych autorów i prezentowanych w renomowanych na świecie czasopismach, okazuje się zaskakująco ubogi we właściwym dla niniejszego artykułu przedmiocie. Kwestie jakości audytu i kontroli (*audit/inspection quality*) zajmują naukowców prawie jednowymiarowo. Koncentrują się oni na audycie finansowym przeprowadzanym przez podmioty komercyjne (firmy audytorskie i konsultingowe) i obejmującym w większości wypadków także podmioty komercyjne, w szczególności spółki giełdowe. Również geograficzny obszar badań jest raczej jednorodny, obejmuje przede wszystkim zagadnienia istotne dla rynku amerykańskiego, ewentualnie do niego porównywanego czy w inny sposób wiążanego. Akurat ta ostatnia konstatacja specjalnie nie dziwi, zważywszy na światowe uwarunkowania, uwzględniające siłę gospodarki i stopień rozwoju branży konsultingowo-audytorskiej.

Jak wspomniano, uwaga naukowców analizujących wpływ rozmaitych czynników na jakość audytu i kontroli (a także wpływ jakości audytu i kontroli na inne aspekty rynkowego funkcjonowania przedsiębiorstw) skupiona została na zagadnieniu audytu finansowego. Tymczasem nowoczesny audyt to audyt, dla którego podstawą badania są systemy kontroli²⁸. System kontroli wewnętrznej jest zaś definiowany jako

²⁷ P. N. Michas: *The importance of audit profession development in emerging market countries*, „Accounting Review” nr 86(5)/2011, s. 1731-1764.

²⁸ K. Knedler, M. Stasik: *Audyt wewnętrzny w praktyce*, Polska Akademia Rachunkowości S.A., Łódź 2010.

proces inicjowany przez radę nadzorczą, zarząd lub pracowników, zaprojektowany w celu dostarczenia obiektywnego zapewnienia, że możliwe jest osiągnięcie celów w następujących kategoriach: efektywność i wydajność operacji, wiarygodność sprawozdawczości finansowej, zgodność z odpowiednimi przepisami prawa i regulacjami²⁹. Obok zatem ważnego problemu audytu finansowego (badającego elementy systemu kontroli wewnętrznej, mające zapewnić wiarygodność sprawozdawczości finansowej) mamy nie mniej istotne funkcje audytu operacyjnego (związanego z działaniem systemu kontroli na rzecz efektywności i wydajności operacji) oraz audytu zgodności z prawem (zapewnienie przez system kontroli wewnętrznej, podczas realizacji operacji, przestrzegania przepisów prawa i innych odpowiednich regulacji). Mamy także, niestety również prawie nieobecne w obszarze światowych zainteresowań naukowych, zagadnienie jakości kontroli. Kontroli w rozumieniu innym, niż w opisanym powyżej podejściu zaczerpniętym z nauk o zarządzaniu a właściwym naukom administracyjno-prawnym, widzącym w kontroli ogół czynności zmierzających do ustalenia stanu faktycznego, połączony z porównaniem stanu istniejącego ze stanem pożądanym³⁰. Połączony także z wydaniem oceny, uwzględniający przyjęte kryteria, wśród których najczęściej spotyka się: legalność, celowość, rzetelność, gospodarność³¹.

Chociaż często spotykane kategorie kontroli: wykonania zadań, zgodności czy finansowa przypominają te znane z funkcji audytu (operacyjnego, zgodności z prawem i finansowego), to kontrola, w przeciwieństwie do audytu, skoncentrowanego głównie na usprawnieniu działalności i ulepszeniu systemu, jest bardziej nastawiona na wykrycie konkretnej nieprawidłowości.

Warto zaznaczyć, że zarówno kwestie klasycznej kontroli, jak i audytu, nie są jedynie domeną podmiotów komercyjnych, zarówno w wymiarze ich wykonawców, jak i beneficjentów. Na przykład we wszystkich krajach członkowskich Unii Europejskiej funkcjonują najwyższe organy kontroli państwowej, a w organizacji INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) zrzeszonych jest ich 195.

Naukowcy prowadzący badania w tym obszarze, jak choćby cytowani wcześniej Colin Clark, Michael De Martinis i Maria Krambia-Kapardis, należą jednak do wyjątków. Tymczasem wiele regulacji związanych z funkcjonowaniem kontroli i audytu w odniesieniu do jednostek sektora finansów publicznych inspirowana jest rozwiązaniami obecnymi w przestrzeni komercyjnej. Na przykład, znana z polskiej ustawy o finansach publicznych kontrola zarządcza jest niejako synonimem opisanej powyżej kontroli wewnętrznej. Z kolei definicje związane z kontrolą zarządczą, ujmowane w polskich krajowych standardach,

²⁹ Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway COSO, *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana struktura ramowa*, WEMA Wydawnictwo – Poligrafia Sp. z o.o., Warszawa 2008.

³⁰ E. Iserzon: *Prawo administracyjne*, Warszawa 1968.

³¹ J. Jagielski: *Kontrola administracji publicznej*, LexisNexis, Warszawa 2012.

wzorowane są na międzynarodowych standardach dotyczących kontroli wewnętrznej. Podobnie rzecz się ma w odniesieniu do audytu wewnętrznego, którego definicje, na przykład amerykańskiego Instytutu Audytorów Wewnętrznych (IIA), zapisane w wyżej wymienionej ustawie, nie różnią się co do istoty zagadnienia, inaczej rozkładają jedynie akcenty. Niestety zagadnienia jakości audytu i kontroli w odniesieniu do podmiotów ze sfery administracji publicznej czy, podobnie jak opisane wcześniej tematy niektórych funkcji audytu i kontroli, nie znajdują specjalnego zainteresowania u autorów badań naukowych publikujących w języku angielskim. Nie znaczy to, że nie ma publikacji naukowych poruszających tę tematykę. Jest nawet czasopismo naukowe „International Journal of Government Auditing”, stanowiące swoiste forum branżowe audytorów/kontrolerów NOK. Choć kwestie jakości audytu i kontroli stanowią istotną część publikacji, to jednak nawet w tak wyspecjalizowanym piśmie teksty naukowe bazują bardziej na doświadczeniach i opiniach ich twórców niż na przeprowadzonych badaniach. Nie umniejsza to oczywiście w niczym ich wartości poznawczej, ale w moim przekonaniu, stanowią one bardziej inspirację do prowadzenia badań potwierdzających lub falsyfikujących twierdzenia autorów niż prezentację gotowych wyników.

Nie wszystkie wyniki bezużyteczne

Nie jest bynajmniej tak, że przeprowadzona na potrzeby niniejszego artykułu kwerenda nie przyniosła żadnych, mających bardziej uniwersalne zastosowanie wyników badań.

Pierwsza konstatacja jest taka, że jakość audytu jest zagadnieniem słabo dającym się zmierzyć. W istocie najczęściej jego miarą są szacunki, subiektywnego z natury, postrzegania poziomu owej jakości. Choć oddać naukowcom należy, że próbują poszukiwać bardziej zobiektywizowanych wskaźników – jak na przykład poziom zgodności z wymogami standardów rachunkowości czy zaistnienie faktu i poziom przeszacowania zysku klienta połączony z koniecznością późniejszego jego prostowania. Dla osób odpowiedzialnych za zapewnienie jakości projektowanych i prowadzonych postępowań w podmiotach wykonujących zadania z zakresu audytu i kontroli ciekawą podstawą do refleksji będą wyniki badań Hansa Blokdijsa, Freda Driehuisa, Dana A. Simunica i Michaela T. Steina. Przypomnijmy, że dowodzą oni, iż na jakość audytu wpływ ma alokacja wysiłku, który jest nań przeznaczony.

Pozytywne efekty w zakresie jakości audytu wskazywano w przypadkach, gdy więcej wysiłku poświęcano na fazy planowania oraz szacowania i zarządzania ryzykiem, przy jednoczesnym mniejszym zaangażowaniu w fazy związane z konkretnym badaniem/testowaniem, a także kończącym proces audytu. Procentuje zatem podejście kontekstualne, a nie proceduralne. Oczywiście domniemywać należy, że pozytywna korelacja pomiędzy poziomem wysiłku i ukierunkowaniem go na etapy „myślenia” w audycie czy kontroli ma charakter związku krzywoliniowego i dla określenia jego optymalnych wartości przydałyby się dalsze badania. Zdecydowanie warto też na etapie planowania pracochłonności audytu czy kontroli

pokusić się o próbę oszacowania poziomu zaufania do systemu kontroli wewnętrznej badanego podmiotu i uwzględnić te szacunki w procesie planowania. Pewnych wskazówek w tym zakresie dostarczają Jeffrey R. Cohen, Ganesh Krishnamoorthy i Arnold M. Wright. Wyniki ich badań pokazują, że audytorzy ryzyko kontroli szacują na wyższym poziomie, gdy role zarządu planowanego do badania podmiotu (niezależnie, czy jest to rola stratega, czy zarządcy) są pełnione słabo (w szczególności gdy wynika to ze struktury organizacyjnej – ładu korporacyjnego). Audytorzy planują też w takiej sytuacji większy nakład pracy przy audycie.

Podobnie przy projektowaniu czasochłonności audytu czy kontroli należy wziąć pod uwagę ewentualne skutki wpływu presji czasu na jakość przeprowadzanego audytu, o czym pisali Paul Coram, Juliana Ng i David R. Woodliff. Szczególną ostrożność, ograniczając planowany czas audytu i kontroli, powinni wykazać planiści w sytuacji, gdy akceptacja wątpliwych dowodów badania audytowego czy kontrolnego może w istotny sposób wypaczyć jego wyniki. Dla zarządzających doborem zespołów audytorskich i kontrolnych wartościowe mogą być rezultaty badań Ferdinanda A. Gula, Donghui'ego Wu i Zhifenga Yanga.

Pamiętając, że indywidualne charakterystyki audytorów/kontrolerów, skutkująca skłonnością do bardziej zachowawczo lub agresywnie formułowanych ocen, wpływają na różną jakość audytów czy kontroli, warto rozważać łączenie audytorów i kontrolerów różniących się stylami, w celu zminimalizowania odchyień pomiedzy wynikami poszczególnych audytów

czy kontroli a pożądaną jakością badania, ustanawianą przez firmę czy instytucję audytorsko-kontrolną. W opisanych w artykule wynikach badań znajdziemy też wskazówki dla osób odpowiedzialnych za nadzór w zakresie prawidłowego uwzględnienia efektów opiniowania czy to programów audytów/kontroli, czy dokumentów prezentujących ich wyniki. Badania Kathryn Kadous, Justina Leiby'ego i Marka E. Peechera sugerują, by zwrócić szczególną uwagę na rzetelne uwzględnianie uwag/rad przez wysoko kwalifikowanych audytorów/kontrolerów (wykazujących tendencje do pomijania uwag, pomimo ich wysokiej jakości), a także na prawidłowość oceny przez mniej wykwalifikowanych audytorów/kontrolerów wagi i jakości zgłoszonych uwag/rad (ponieważ wykazują oni w określonych sytuacjach problemy z właściwą ich oceną).

Na koniec wnioski do rozważenia przez odpowiedzialnych za zapewnienie utrzymania wymaganych przez daną firmę audytorską czy organ kontroli standardów jakości audytów i kontroli przez wyodrębnione w ich ramach biura czy departamenty. Jeśli przyjąć zaprezentowane przez Jerea R. Francis'a i Paula N. Michasa dowody na „zaraźliwość” w ramach jednego biura (danej firmy audytorskiej) niską jakością audytów, pod rozważenie należałoby wziąć systematyczny monitoring jakości przeprowadzanych audytów i kontroli na poziomie poszczególnych biur/departamentów. Za miarę poziomu jakości audytu można, jak zrobili to amerykańscy naukowcy, przyjąć w odniesieniu do audytorów komercyjnych fakt zaistnienia (oraz liczbę takich faktów) i skalę przeszacowania zysków klienta, skutkujące koniecznością korekty

sprawozdań finansowych. W państwowych organach kontroli, w ramach których funkcjonują organy odwoławcze (np. komisje rozstrzygające), taką miarą mogłyby być proporcje zastrzeżeń uwzględnianych do nieuwzględnianych przez organy odwoławcze, zgłaszanych przez podmioty kontrolowane. Logiczną konsekwencją wyników takiego monitoringu powinno być zwrócenie szczególnej uwagi na jakość audytów i kontroli przeprowadzanych

przez biura/departamenty, które podane wyżej wskaźniki odnotowały na najwyższym poziomie.

TOMASZ FRĄTCZAK,
Departament Nauki, Oświaty
i Dziedzictwa Narodowego NIK,
doktorant Wydziału Zarządzania
Uniwersytetu Warszawskiego

Słowa kluczowe: jakość audytu i kontroli, wzory postępowania, normy postępowania, program audytu, audytorzy, ryzyko kontroli

Key words: audit quality, auditors, quality management system, patterns of conduct, norms of conduct, audit risks