

KRYTERIA OCENY JAKOŚCI AUDYTU W ORGANIZACJACH

Krystyna Lisiecka¹
Mira Lisiecka-Bielanowicz²

Streszczenie

Audyt jest antidotum na kryzys zaufania do strony drugiej. Wymaga uruchomienia bezstronnych, niezależnych stron gwarantujących wyższy stopień obiektywizacji oceny procesów, w tym postępowania z ich ryzykiem. Celem audytu jest zapewnienie, poprzez dostarczenie dowodów, że organizacja „zdąży przed błędem”, szerzej przed niezgodnością. Poza tym ma uruchomić mechanizm doskonalenia systemu zarządzania dla bycia organizacją bardziej niezawodną, tak w wymiarze operacyjnym jak i strategicznym.

W opracowaniu przedstawiono kryteria wyznaczające jakość audytu systemu jakości, jak i audytu finansowego. Dowiedziono, że kryteria oceny jakości audytów są identyczne dla wszystkich rodzajów audytów bez względu na typ, obszar i zakres audytu. W szczególności kryteria oceny jakości audytu systemu jakości i audytu finansowego są takie same. Inna jest interpretacja kontekstu sytuacyjnego oraz specyfika audytowanej materii.

Słowa kluczowe: audyt, jakość audytu, audyt ryzyka, ryzyko audytu, kryteria jakości audytu.

1. Wstęp

Zamierzeniem Auterek było dokonanie retrospekcji nad kryteriami określającymi i wyznaczającymi jakość różnego rodzaju audytów oraz wyprowadzenie ewentualnie wspólnych kryteriów oceny jakości audytów. Autorki stawiają hipotezę, że kryteria oceny jakości audytów są identyczne dla wszystkich rodzajów audytów bez względu na typ, obszar i zakres audytu. Szczegółowe rozważania przeprowadziły w odniesieniu do kryteriów oceny jakości audytu systemu zarządzania jakością i audytu finansowego w wybranej do badań organizacji.

¹ Górnośląska Wyższa Szkoła Handlowa w Katowicach, Katedra Zarządzania i Marketingu, krystyna.lisiecka@ue.katowice.pl.

² Warszawski Uniwersytet Medyczny, Zakład Profilaktyki Zagrożeń Środowiskowych i Alergologii, mira.lb@wp.pl.

Audyt w organizacji jest metodą „mechanicznej obiektywizacji” badania i oceny jej postępowania. Jest antidotum na kryzys zaufania do strony drugiej i wymaga uruchomienia strony niezależnej, gwarantującej wyższy stopień obiektywizacji oceny procesów, w tym trafnego postępowania z ryzykiem tym procesom towarzyszącym. Poza tym ma uruchomić mechanizm doskonalenia systemu zarządzania dla bycia organizacją bardziej niezawodną, tak w wymiarze operacyjnym jak i strategicznym.

2. Audyt metodą oceny skuteczności systemu zarządzania w organizacjach

Etymologia słowa audyt wywodzi się z języka łacińskiego, gdzie *audire* oznacza: słyszeć, słuchać, przesłuchiwać, badać. W języku angielskim i francuskim słowo audytor najczęściej występuje w znaczeniu: słuchacz, badacz ewentualnie rewident ksiąg.

Przyjmuje się, że audyt (ang. *audit*) polega na szczegółowej analizie działalności danej organizacji (szerzej instytucji) i jest przeprowadzany przez niezależny personel celem sprawdzenia zgodności stanu rzeczy w systemie, w tym i dokumentacji systemu, ew. wykrycia niezgodności i wskazania potencjału doskonalenia funkcjonowania danego podmiotu gospodarczego odwołując do określonych wiążących standardów, statutu czy procedur.

Ze względu na przedmiot audytu, który podlega ocenie zgodności można wyróżnić różne jego rodzaje: audyt procesów, w tym audyt systemów zarządzania: jakością, środowiskiem, systemów bhp, ryzykiem, bezpieczeństwem informacji, bezpieczeństwem żywności, audyt logistyki, audyt systemów informatycznych, audyt podatkowy, audyt wynagrodzeń, audyt licencji, audyt projektów, audyt sprawozdań finansowych, audyt językowy, audyt środowiska naturalnego, audyt energetyczny, audyt kliniczny, audyt wiedzy.

Audyt – co wynika z powyższej listy audytów – dotyczyć może wielu obszarów działalności organizacji, o czym szeroko traktuje opracowanie pt. Słownik audytu. Angielsko-polski / Polsko-angielski (Dictionary of Audit), będący pierwszą próbą zaprezentowania terminologii i dorobku audytu w odniesieniu do jego różnych obszarów (Kozierkiewicz, 2014).

Zgodnie z normą PN-EN ISO 19011:2012, a także wiążącą normą PN-EN ISO 9000:2006, zawierającą terminologię, audyt to systematyczny, niezależny i udokumentowany proces uzyskiwania dowodów z badania określonych obszarów lub procesów oraz ich obiektywnej oceny w celu określenia stopnia spełniania kryteriów audytu. Kryteria zawarte są w przyjętej bazie odniesienia, jaką aktualnie dla systemów zarządzania jakością jest zestaw wymagań normy PN EN ISO 9001:2009. Audyt procesów pozwala na rozpoznanie zachodzących w organizacji procesów z punktu widzenia ich logiki, stopnia pewności/ niepewności i ryzyka ich spełnienia,

organizacji i ekonomiki procesów. Jeżeli jest rzetelnie przeprowadzony dostarcza organizacji informacji m.in. o:

- potwierdzeniu skuteczności systemu lub określonych procesów, także o słabościach we wnętrzu organizacji, czyli o potencjale po prawy i/lub doskonalenia,
- konieczności wprowadzenia zmian w określonych obszarach i zakresach oraz potrzebie ich nadzorowania (w kolejnych audytach) po wprowadzeniu zmian.

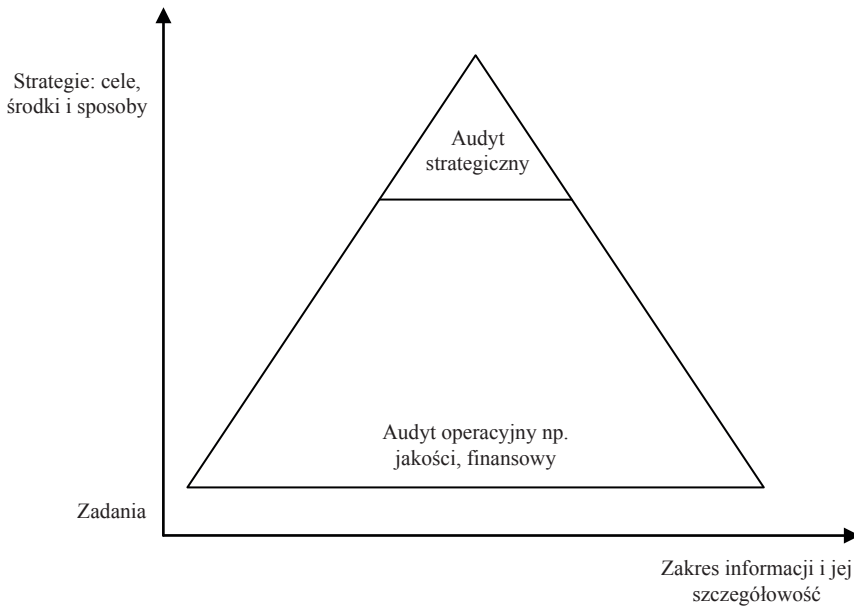
Wiarygodność czynności audytowych w dużej mierze zależy od techniki audytowania oraz wiedzy, doświadczenia i umiejętności audytorów, skumulowanych w formie kompetencji audytorów, stale aktualizowanych i pogłębianych poprzez ciągłą edukację i doświadczenia. Wyrazem kompetencji audytorów, warunkujących prawidłowe przeprowadzenie audytu, realizację jego celów, jest umiejętność wyboru i koncentrowania się na ważnych zdarzeniach w organizacji, na zbieraniu obiektywnych dowodów, przedkładanie argumentów istotnych nad mniej istotnymi, skuteczna komunikacja z audytowanym. Przywołana wyżej norma zawiera wytyczne audytowania systemów, określa zasady, jakimi powinni kierować się audytorzy i określa preferowane cechy osobowości audytorów.

Sprawne przeprowadzanie audytu wymaga jego odpowiedniego przygotowania. Przygotowanie audytu rozpoczyna audytor od zapoznania się z dokumentacją systemu zarządzania, od przygotowania dokumentów roboczych (listy pytań, formularzy) oraz opracowania planu audytu. Audytor tworzy „listę pytań audytowych”, uwzględniając kwestie, których podczas audytu, mającego charakter badań losowych, wyboru próbek, nie można pominąć. Pomocne mogą być pytania badawcze, skonstruowane tak, aby osiągnięty wynik mógł zostać porównany ze wzorami stosowanymi w praktykach organizacji o wysokim stopniu niezawodności, organizacji nazywanych HROs (*High Reliability Organizations*) (Weick, Sutcliffe, 2007). Audyty takie mogą mieć na celu ocenę osoby, organizacji, systemu, procesu, projektu lub produktu. Wnioski z audytu powinny być zaprezentowane rzetelnie i zgodnie ze stanem rzeczywistym. W procesie audytu zaś audytor swój profesjonalizm powinien wykazywać poprzez merytoryczne przygotowanie, niezależność, punktualność, bezstronność, etyczność, należyta staranność i pracowitość, a także poprzez sporządzenie konstruktywnych i czytelnych zapisów oraz zrozumiałego dla klienta raportu.

Audyty mają różną perspektywę, różne cele, różne obiekty i obszary badań, a także różny podmiot i przedmiot badań. Wyróżnia się audyty zewnętrzne (tzw. audyty strony drugiej i strony trzeciej) oraz audyty wewnętrzne; audyty natury strategicznej i audyty o charakterze operatywnym, o niskim i wysokim stopniu ryzyka. Inny jest zakres ich dostępnej informacji i stopień jej szczegółowości. Rys. 1 przedstawia trójkąt niepewności, ryzyka i towarzyszący mu rodzaj audytu.

W praktyce ma miejsce rozwój obszarów i nowych aspektów audytowania stosownie do wydawanych aktów prawnych i normalizacyjnych, będących podstawą audytowania. Są to m.in.: audyt jakości, bezpieczeństwa i higieny pracy, bezpieczeństwa informacji, bezpieczeństwa żywności, aspektów środowiskowych, audyt

menedżerski, audyt ciągłości działania, audyt ryzyka, audyt dostaw, audyt finansowy, audyt etycznych zachowań organizacji minimalizujący lub eliminujący konflikt interesów interesariuszy danej organizacji.



Rys. 1. Trójkąt niepewności, ryzyka i towarzyszący mu rodzaj audytu

Źródło: opracowanie własne

Generowanie nowych obszarów i rodzajów stosowania audytu jest wyrazem zapotrzebowania na obiektywne, wiarygodne dokumentowanie rzetelności działań w formie danych i informacji, na wzbudzenie zaufania u klientów, że oferowane wyroby i świadczone usługi oraz towarzyszące im działania są zgodne z przyjętą podstawą, bazą porównania.

Jeśli we wnętrzu organizacji pojawią się sytuacje kryzysowe, czego przejawem są między innymi niezgodności zidentyfikowane i precyzyjnie sformułowane również podczas audytu, należy się skupić na elastycznym podejściu do zaistniałej sytuacji przez względnie sprawne „odnowienie” stabilnego stanu dotychczas funkcjonującego systemu. W ślad za sformułowaniem w „Raporcie z audytu” niezgodności lub potencjału doskonalenia przez zespół audytowy w organizacji uruchamia się działania naprawcze.

Potrzebne jest tworzenie rozsądnej infrastruktury organizacji, pozwalającej identyfikować potencjalne zagrożenia, wyrażenie sprzeciwu wobec zbytnich uproszczeń, wrażliwość w stosunku do działań ważnych, obciążonych niepewnością, czyli trwanie w czujności, w wyczulonej postawie na wypadek, gdyby w systemie pojawiły się błędy i nieład.

Formułuje się obiegową tezę, że audyt jakości jest nieefektywnym narzędziem operatywnego zarządzania organizacją; podlega procesowi alienacji, tendencji pogłębiającej się atomizacji przedsięwzięcia w kontekście innych zdarzeń biznesowych w organizacji. Wiele firm realizuje audyty wewnętrzne, bo... „tak chce ISO”, taka pada odpowiedź z ust personelu w organizacjach, których systemy zostały poddane certyfikacji. Organizacje te, zgodnie z wymaganiami mają powołanych audytorów wewnętrznych, posiadają harmonogramy audytów, planują audyty i je przeprowadzają, ale ich realizacja ma charakter bardziej formalny, fasadowy, niż merytoryczny. Raporty z audytów systemów jakości najczęściej potwierdzają pełną zgodność wykonywanych działań z bazą odniesienia, z zaplanowanymi procedurami, a to nie wnosi wartości do firmy; nie ma bowiem – lub są rzadko – sformułowanych niezgodności i potrzeby obmyślenia działań korygujących, w tym doskonalących; wymagane działania korekcyjne są przemilczane lub traktowane jako potencjał doskonalenia, a nie jako niezgodności.

Formułowanie przez audytorów – zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych – niezgodności oraz potencjału doskonalenia w systemie jest „piętą Achilleśa” pełnienia przez nich funkcji audytora. To jest, w opinii Autorek, jedno ze zjawisk ryzyka audytu.

Każdemu z procesów audytu towarzyszy ryzyko, którego zrozumienie jest konieczne w celu prowadzenia dalszych rozważań dotyczących oceny dowodów audytowych. Zgodnie z definicją przedstawioną przez A. Eilifsen, W.F. Messiera JR., S.M. Gloverera oraz D.F. Prawitta za ryzyko audytu uznaje się ryzyko wyrażenia przez audytora niewłaściwej opinii audytowej, w sytuacji, gdy dowody audytowe, w tym sprawozdania finansowe zawierają znaczące błędy /zafałszowania (Eilifsen i in., 2014). Podobnie ryzyko audytu występuje w sytuacji, gdy audytor sformułował niewłaściwą, bo krzywdzącą opinię w raporcie, a dokumentacja była prawidłowa, lecz zbyt ogólna.

Ryzyko badania i oceny działań wynika ze specyficznych cech dowodów audytowych i obecnego w wielu organizacjach niewłaściwego zarządzania oraz związanych z tym zafałszowań/oszustw kierownictwa. Zadaniem audytora jest dążenie do minimalizacji ryzyka audytowego poprzez dostarczenie w pełni wiarygodnych i pewnych dowodów audytowych, które ze względu na statystyczną próbę audytową, na jakiej pracuje audytor nigdy nie będą dawały absolutnej pewności, prawidłowości wnioskowania, że na podstawie wybranej do badań próby populacja nie zawiera nieprawidłowości.

Koniecznym jest zatem, aby audytor podjął wysiłek dostrzeżenia faktycznych i potencjalnych, istotnych zafałszowań na różnych poziomach szczegółowości badanej próby z powodu wystąpienia ewentualnej manipulacji ryzykiem niewykrycia. Manipulacja ta polega głównie na zmianie „zakresu” audytowanych obszarów lub procedur w ramach manipulacji rodzajem i charakterem dowodów audytowych oraz ich zakresem czasowym. W związku z powyższym pomocne w wykryciu nieprawi-

dłowości jest właściwe zaplanowanie postępowania audytowego, procedury audytu, w tym harmonogramu i planu audytu.

Audyt jako systematyczne, zaplanowane badanie z uwzględnieniem statusu i ważności procesów oraz audytowanych obszarów, jak też uwzględnieniem wyników wcześniejszych audytów nie może być jednorazową akcją audytową w roku. Nie spełnia wtedy wymogu systematyczności, ani też nie dostarcza kierownictwu organizacji informacji o faktycznym stanie oraz możliwościach poprawy i doskonalenia. Planując zaś harmonogram audytów w organizacji należy uwzględnić:

- wszystkie relewantne, ważne procesy w organizacji rozkładając audyty równomiernie w ciągu całego roku, a nie zadowalać się jednym audytem i jednym raportem audytu wewnętrznego przeprowadzonego często na zlecenie przez jednostkę zewnętrzną,
- audyty zewnętrzne (strony trzeciej i audyty klienta).

Audyty pozwalają utrzymywać zdolność organizacji do osiągnięcia określonego poziomu niezawodności, pewności pracy. Uwzględnianie w organizacjach zdobywcy nauki i przebudowywanie struktur organizacji pod kątem większej absorpcji wiedzy, innowacyjności i zdolności do samo-uczenia się wzmocni merytoryczne znaczenie audytu, tak wewnętrznego, jak i zewnętrznego.

Audytora systemów zarządzania jakością czekają nowe wyzwania w związku z wejściem w życie kolejnej edycji normy organizacyjnej, będącej podstawą certyfikacji systemu jakości, mianowicie ISO 9001:2015. Nowością bowiem tej normy jest wymaganie dotyczące zarządzania ryzykiem, stąd audytor systemów jakości powinien być przygotowany do badania i weryfikacji oceny/szacowania ryzyka ważnych procesów systemu. Włączenie do audytów potrzeby nadzoru postępowania z ryzykiem procesów, jego identyfikacją i minimalizacją w relacjach biznesowych według normy ISO 9001 edycji 2015 podniesie bezpieczeństwo działań biznesowych.

Audytor powinien m.in. poddać badaniom kontekst audytowanej organizacji uwzględniający wymagania i oczekiwania interesariuszy, tak wewnętrznych, jak i zewnętrznych. Powinien również staranniej audytować procesy i towarzyszące im ryzyko, czyli powinien w badaniu uwzględnić obszary o możliwych do wystąpienia oraz o zidentyfikowanych zagrożeniach i potencjalnym ryzyku rozpoznanym przez organizację; te poddane być powinny większej częstotliwości monitoringu i pomiarów.

3. Kryteria oceny jakości audytu na przykładzie audytu finansowego

Zamierzeniem Auterek było dokonanie analizy kryteriów audytów i na tej podstawie wyprowadzenie ewentualnie wspólnych kryteriów oceny jakości tych audytów. Jakość audytu jest złożonym conceptem, na który wpływ mają czynni-

ki bezpośrednie i pośrednie. Jakość audytu można oceniać przez pryzmat interesu świadczeniobiorcy jak i przez środowisko członków komitetu audytorów. Możliwa percepcja jakości audytu przez świadczeniobiorcę odbywa się przez raport sporządzony przez audytora, reputację audytora oraz oczekiwania formułowane pod adresem audytora. Z kolei z perspektywy członka komitetu audytu jakość audytu jest wyznaczana przez ocenę kompetencji i cech osobowościowych audytora, ocenę jakości procesu audytu oraz przez procesy komunikowania /interakcje audytora.

Autorki przypuszczają, że kryteria oceny jakości audytów są tożsame dla wszystkich rodzajów audytów bez względu na ich typ, obszar i zakres audytu. Badania przeprowadziły w odniesieniu do audytu systemu jakości i audytu finansowego w organizacji. Nakreślenie klimatu towarzyszącego w ostatnich latach audytom finansowym na świecie jest wprowadzeniem do tego punktu.

Początek XXI wieku był okresem rosnącej liczby głośnych skandali księgowych. Zakwestionowana została wiarygodność czołowych przedstawicieli zarządzających przedsiębiorstwami oraz zespołów audytorskich przeprowadzających audyty w korporacjach. Apogeum braku zaufania do wymienionych podmiotów zostało osiągnięte w wyniku kryzysu finansowego roku 2008/2009. W jego wyniku ponownie rozpoczęła się dyskusja o jakości dokumentacji sprawozdawczej organizacji oraz jakości działania firm audytorskich odpowiadających za dokładność oraz kompletność sprawozdań finansowych przedsiębiorstw. Jedną z konsekwencji było wydanie przez Komisję Europejską w 2010 r. dokumentu (*Green Paper*) określającego środki zaradcze, których wprowadzenie miało na celu zapewnienie audytorom sprawozdań finansowych niezależności i wiarygodności, a także poprawę jakości ich pracy.

Za przyczynę wprowadzenia audytu można uznać teorię agencji, która bazuje na ryzyku i rozwija tematykę dzielenia ryzyka. Ryzyko występuje szczególnie w związku agencyjnym, w którym jedna strona – przełożony – deleguje pracę stronie drugiej, czyli agentowi. Występuje wtedy, gdy współpracujące strony mają inne cele niż wynikające z podziału pracy, a także i inne podejście do ryzyka. Problemem są wysokie koszty weryfikacji przez przełożonego tego, co agent wykonuje, a także inne trudności związane z prowadzeniem działalności w ramach umowy agencji.

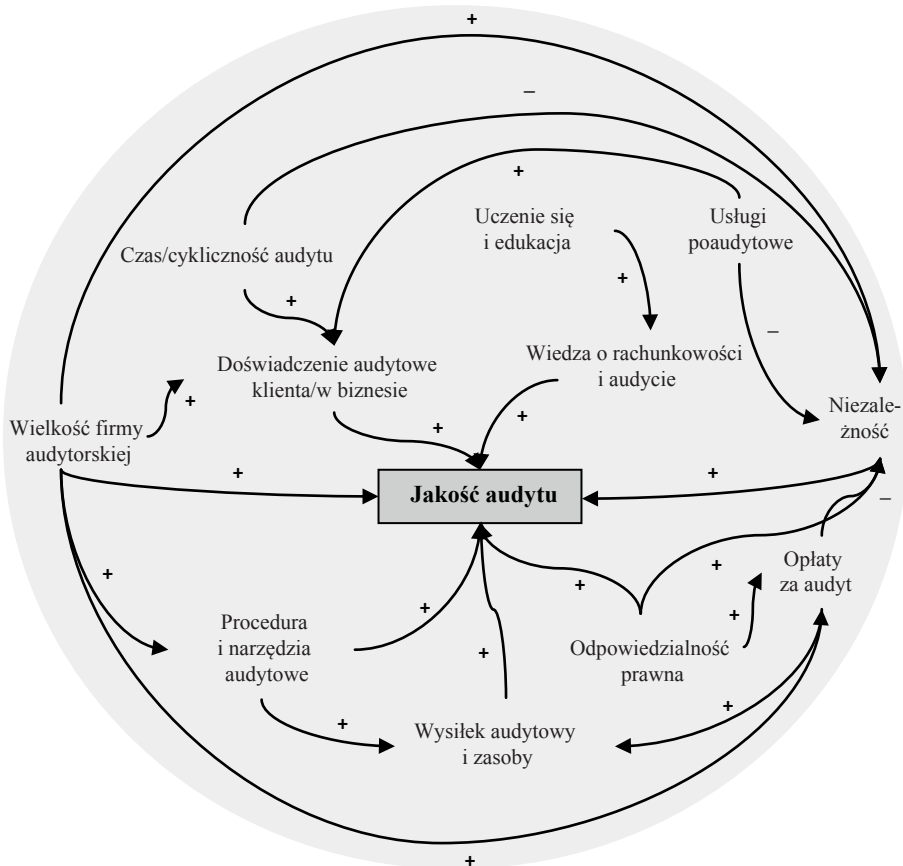
Według International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), czyli Międzynarodowej Organizacji Zapewnienia Standardów oraz Audytu można nakreślić perspektywę jakości audytu wyznaczoną przez poniższe elementy: wejścia, wyjścia, kontekst organizacji oraz wzajemne oddziaływania, co obrazuje rysunek 2.

Jest wiele czynników wpływających na jakość audytu. Nie wszystkie mogą być ujęte w formie kwantytatywnej. Rysunek 3 pt. „Globus jakości audytu” przedstawia bardziej rozbudowane zależności przyczynowo-skutkowe występujące w procesach audytowania.



Rys. 2. Perspektywa IAASB dotycząca jakości audytu

Źródło: Audit Quality: An IAASB Perspective.



Rys. 3. Globus jakości audytu – diagram przyczynowo-skutkowy

Źródło: Opracowanie własne na podstawie Tritschler (2013 s. 26).

Z rys. 3 wnioskować można, że pozytywnie na jakość audytu wpływa:

- wielkość firmy audytującej,
- niezależność audytorów,
- doświadczenie audytorów,
- wysiłek audytorów oraz zasoby,
- procedury i narzędzia audytowe,
- cykliczność audytów,
- wiedza o zarządzaniu organizacją i o celu audytów,
- uczenie się i edukacja,
- usługi poaudytowe.

Ważna jest również kultura organizacji, w której przeprowadzany jest audyt, świadomość kierownictwa jednostki audytowanej o korzyściach, jakich dostarczyć może obiektywna analiza i ocena zdarzeń w organizacji oraz udokumentowana informacja o nich.

Można tu zaliczyć również skomentowane wyżej ryzyko audytu, w którym kumuluje się także kultura audytora. Najpełniejszym obrazem poziomu przeprowadzonego audytu jest opisanie go w raporcie /sprawozdaniu audytowym, który można podzielić na dwa etapy:

- 1) etap przygotowania,
- 2) etap badania – etap przeprowadzania audytu.

Ten prosty i jasny podział procesu na podprocesy pokazuje, że jakość publikowanych raportów finansowych (podobnie w zakresie zarządzania jakością) nie zależy tylko od procesu przeprowadzenia audytu. Bez rzetelnego etapu przygotowania, nawet doświadczony audytor nie może zapewnić wysokiej jakości badania dokumentacji, także finansowej. Jakość tej sprawozdawczości zależy od obu uczestników audytu tak w fazie przygotowania jak i przeprowadzania. Niski poziom etapu przygotowania audytu prowadzi do zwiększenia ryzyka powstania błędu na etapie audytu właściwego oraz wymaga zwiększonego wysiłku oraz staranności ze strony audytora dla osiągnięcia akceptowalnego poziomu jakości raportu finansowego.

Błąd w audycie finansowym jest uznany wtedy, gdy audytor nie osiągnął ogólnych celów audytu w odniesieniu do standardów ISA 200.11 (International Standards on Auditing) dla sprawozdawczości finansowej (IFAC, 2010). Oznacza to, że audytor dokumentował badane działania związane z audytem w sposób niedokładny i ubogi; audytor nie znalazł w trakcie badania dokumentacji żadnego problemu mogącego świadczyć o przypadkowym lub celowym umieszczeniu informacji nieprawidłowych w sprawozdaniu audytowanej organizacji, co w konsekwencji mogłoby wpłynąć na wartość organizacji na rynku.

Ciekawe badania dotyczące próby uchwycenia wyznaczników/kryteriów jakości audytu i jego oceny zostały przeprowadzone przez J. Tritschlera w wydanej pracy w Innsbrucku. Bazowały one na analizie opublikowanych przez German

Federal Gazette błędów finansowej sprawozdawczości niemieckich jednostek interesu publicznego (Tritschler, 2013).

Celem badania było:

- 1) ustalenie „wskaźnika błędu audytora”, który autor przyjął jako wyznacznik jakości audytu (Auditor's Failure Rate – AFR). Wskaźnik ten wyznacza stosunek całkowitej liczby błędów popełnionych przez audytora pracującego nad dokumentacją (w tym i nad raportami finansowymi) w okresie danego roku rozliczeniowego do liczby wszystkich klientów tego audytora,
- 2) zdefiniowanie mierzalnych czynników wejścia procesów audytu (input factors), którymi są/mogą być kompetencje audytora oraz jego doświadczenie,
- 3) ustalenie bezpośredniej korelacji pomiędzy występującymi czynnikami wejścia a poziomem jakości audytu,
- 4) wyjaśnienie różnic w jakości audytu różnych firm audytowych poprzez analizę wybranych cech tych firm.

Ustalenie korelacji pomiędzy wybranymi cechami firmy audytorskiej, takimi jak: stopień kompetencji audytorów, a wskaźnikiem błędu audytora (AFR) w opinii przywołanego badacza miało wykazać, że niższy poziom czynników wejścia (input factors) powoduje więcej błędów księgowych. Kompetencje audytora zostały określone na podstawie ilości certyfikatów danego audytora lub na podstawie doświadczenia przeciętnego pracownika jednostki audytującej w latach pracy.

Autor przyjął hipotezę, że wskaźnik poziomu certyfikacji profesjonalnych audytorów ma odwrotny wpływ na wskaźnik błędów popełnianych przez audytora (AFR). Co do doświadczenia audytora sformułowana została hipoteza, że lata doświadczenia mają odwrotny wpływ na wskaźnik błędów popełnianych przez audytora; to znaczy, że im mniejsza jest liczba lat doświadczenia pracy audytora, tym większy jest wskaźnik AFR i na odwrót. Rotacja audytorów ma bezpośredni wpływ na wskaźnik błędów popełnianych przez audytora; im rzadziej klient zmienia audytora, tym mniej błędów zostaje popełnionych, to znaczy tym niższy jest wskaźnik AFR i na odwrót.

Wyniki badań empirycznych przeprowadzone przez J. Tritschlera wykazały zgodność z założeniami teoretycznymi mówiącymi o tym, że większe firmy audytowe zapewniają wyższą jakość audytu niż firmy mniejsze. Wyniki porównania wskaźnika AFR, a tym samym jakości audytu wśród siedmiu największych firm audytowych w Niemczech wskazały na znaczącą rozbieżność pomiędzy nimi. Rozbieżność sięga od wskaźnika AFR wynoszącego 12% (PwC) do wskaźnika na poziomie 45% (PKF), podczas gdy przeciętny poziom wskaźnika błędu wynosi 17,9%. Wśród trzech największych firm w branży (PwC, KPMG i E&Y) pierwsze miejsce zajmują dwie z nich (PwC i E&Y), które obniżyły nieznacznie wskaźnik AFR w stosunku do swoich konkurentów. KPMG pozostaje nieznacznie poniżej przeciętnego poziomu, a najmniejsza z czterech czołowych (Big4) firm branży w Niemczech – Deloitte znajduje się znacznie poniżej przeciętnego poziomu wskaźnika. PwC oraz E&Y mają najniższe wskaźniki AFR, przy czym średni poziom wyszkolenia oraz śred-

ni poziom doświadczenia ich pracowników jest najwyższy wśród porównywanych firm. Równocześnie wskaźnik fluktuacji (rotacji klientów) jest wśród nich najniższy. Wynika to między innymi z większej świadomości kierownictwa jednostki o potrzebie inwestowania w audytorów, zarówno tych na etacie, jak i na kontrakcie, a także wynika z presji dbania o prestiż firmy i jej wizerunek (PR).

Odwołując do charakterystyki i cech firm audytowych pozytywnie zweryfikowana została przez przywołanego badacza teza, że im niższy poziom procesu audytowego na wejściu (*audit inputs*), cechujący się skąpym doświadczeniem audytorów i brakiem odpowiednich certyfikatów potwierdzających kompetencje audytora, tym większe prawdopodobieństwo popełnienia błędów w audycie.

Potrzebne są dalsze badania i zbieranie silniejszych dowodów na temat zależności między udziałem „czynników wejścia” (input factors) firm audytowych, a jakością audytu mierzoną wskaźnikiem AFR tych firm. Ich analiza przeprowadzona na podstawie opublikowanych błędów zweryfikuje trafność postawionych hipotez.

4. Ryzyko audytu w audytach finansowych

Każdemu z procesów audytu towarzyszy ryzyko, którego zrozumienie jest konieczne w celu prowadzenia dalszych rozważań dotyczących oceny dowodów audytowych. Zgodnie z definicją przedstawioną przez A. Eilifsen, W.F. Messiera JR., S.M. Gloverera oraz D.F. Prawitta ryzyko audytu obejmuje ryzyko wyrażenia przez audytora niewłaściwej opinii audytowej, w sytuacji, gdy dowody audytowe, w tym i sprawozdania finansowe nie potwierdzają tej opinii (Eilifsen i in., 2014).

Ryzyko oceny wynika ze specyficznych cech dowodów audytowych i obecnego w wielu organizacjach niewłaściwego zarządzania oraz związanych z tym zafałszowań/oszustw kierownictwa. Zadaniem audytora jest dążenie do minimalizacji ryzyka audytowego poprzez dostarczenie w pełni wiarygodnych i pewnych dowodów audytowych.

Audytor powinien podjąć próbę dostrzeżenia potencjalnych istotnych zafałszowań na różnych poziomach szczegółowości badanej próby z powodu wystąpienia ewentualnej manipulacji ryzykiem niewykrycia. Manipulacja ta polega głównie na zmianie „zakresu” audytowanych obszarów lub procedur w ramach manipulacji rodzajem i charakterem dowodów audytowych oraz ich zakresem czasowym. W związku z powyższym pomocne w wykryciu nieprawidłowości jest właściwe zaplanowanie postępowania audytowego, procedur.

Omawiając kwestię ryzyka audytu należy dostrzec związane z nim, nierzadko współwystępujące, zjawiska. Pierwszym z nich jest ryzyko nieodłączności. Nieprawidłowości zidentyfikowane podczas audytu wynikają z materialnych, indywidualnych błędów, często połączonych z innymi błędami, których wystąpienie przypisuje się działaniom na okres przed audytem. Próba zapobiegania ich wystąpieniu, wykryciu, czy też naprawie nie jest możliwa podczas audytu, szczególnie w przypadku powiązanych ze sobą kilku współwystępujących nieprawidłowości.

Wystąpienie i siła opisanych zjawisk jest determinowana przez otoczenie oraz sam badany podmiot.

Kolejnym zjawiskiem jest tzw. ryzyko niewykrycia, które pozwala na określenie skuteczności procedur audytowych. Opracowany przez audytora plan postępowania mający na uwadze minimalizację ryzyka audytowego nie stanowi gwarancji wykrycia nieprawidłowości oraz związanych z nimi przyczyn.

Oprócz precyzyjnego zaplanowania postępowania audytowego do minimalizacji ryzyka audytu przyczynia się również właściwe dobranie zespołu audytorskiego oraz nadzór ich pracy. Cenny jest także profesjonalny sceptycyzm, mądra wyobraźnia, kontrola praktyki audytowej danej organizacji oraz przestrzeganie odpowiedniej jakości standardów audytu. Nie jest możliwe określenie precyzyjnej formuły minimalizacji ryzyka, czy modelu ryzyka audytu.

Powodem tego jest nieograniczona ilość czynników wpływających na ocenę ryzyka audytu. Mimo to audytorzy określili zasady planowania procedur audytu, które leżą u podstaw wspomnianego modelu, stanowiąc jeden z jego elementów w postaci narzędzia, jakim jest planowanie audytu.

Pierwsza z zasad sugeruje konieczność ustalenia przed audytem planowanego poziomu ryzyka audytu. W drugiej kolejności zalecana jest ocena ryzyka wystąpienia istotnych nieprawidłowości. Ostatnia z zasad obliuguje audytora do rozwiązania równania ryzyka audytu dla odpowiedniego poziomu ryzyka niewykrycia zgodnie z zapisem:

$$\text{Ryzyko Audytu} = \text{Ryzyko Istotnych Nieprawidłowości} \times \text{Ryzyko Niewykrycia.}$$

W organizacji występuje wiele rodzajów nieprawidłowości, które wynikają z błędów (niezamierzonych zniekształceń) lub nadużyć (działań zamierzonych). Przykładem nieprawidłowości wynikającej z błędów lub nadużyć mogą być błędne szacunki księgowo spowodowane przeoczeniem lub błędną interpretacją faktów. Analizując nieprawidłowości spowodowane nadużyciem można je podzielić na dwie kategorie. Pierwsza z nich obejmuje nieprawidłowości wynikające z oszustw, a druga obejmuje nieprawidłowości, których przyczyną jest sprzeniewierzenie się w grupie aktywów (najczęściej te nieprawidłowości wynikają z kradzieży aktywów jednostki, czego skutkiem jest zafałszowanie)³.

W celu identyfikacji ryzyka wystąpienia istotnej nieprawidłowości wynikającej z nadużyć audytorzy podejmują szereg działań. Do podstawowych z nich można zaliczyć dyskusje między członkami zespołu audytowego, szereg zapytań do zarządu i pozostałych członków organizacji. Dodatkowo audytorzy podejmują próbę analizy warunków wskazujących na oszustwo, a także czynniki ryzyka oszustwa.

³ Audytorzy znaleźli praktyczny i jednocześnie przydatny sposób na rozróżnienie nieprawidłowości dzieląc je na błędy faktyczne, osądy błędów (uznane przez audytora za nieodpowiednie: zasady/działania/wyroby itp.; osądy te są często nieuzasadnione), a także nieprawidłowości potencjalne/prognozowane.

Aby możliwa była ocena ryzyka istotnych nieprawidłowości przez audytora, konieczne jest, by posiadał on wiedzę o strategii organizacji, rozumiał cele przyjęte przez kierownictwo, a także rozumiał ryzyko biznesowe. Wymienione elementy mogą bezpośrednio generować istotne nieprawidłowości lub w sposób pośredni przyczynić się do ich powstania.

W kontekście strategii organizacji – strategii trwania lub rozwoju – w uproszczeniu rozumianej jako cele, środki i sposoby implementacji zaplanowanych działań o skutkach długofalowych, i w ślad za tym stosowanego szeregu metod operacyjnych, które wykorzystuje kierownictwo, by móc osiągnąć wyznaczone cele, audytor powinien rozumieć ryzyko biznesowe, dostrzec pojawiające się zagrożenia w konkretnym biznesie, które stają się przeszkodą w osiągnięciu przez kierownictwo celów organizacji. Najczęstszym sposobem radzenia sobie z trudnościami wynikającymi z ryzyka biznesowego jest wdrożenie w organizacji procesu oceny ryzyka.

Ryzyko biznesowe jest pojęciem znacznie szerszym od ryzyka istotnych nieprawidłowości. Mimo wszystko zdecydowana większość czynników uważanych za ryzyko biznesowe może mieć potencjalny wpływ na działalność organizacji, a co za tym idzie na dowody audytowe, w tym i sprawozdania finansowe. Wpływ ten może być widoczny natychmiast lub w dłuższym przedziale czasu. Audytor chcąc odnaleźć nieprawidłowości lub zrozumieć potencjalne nieścisłości, które mogą wystąpić zmuszony jest uruchomić wiedzę i wyobraźnię i próbować zidentyfikować zjawisko ryzyka biznesowego. Działania te są ukierunkowane na identyfikację, kontrolę i przede wszystkim łagodzenie ryzyka biznesu, dzięki czemu możliwe staje się osiągnięcie wyznaczonych celów. Do procedur oceny ryzyka można zaliczyć przede wszystkim:

- zapytania do zarządu,
- zapytania do pozostałych pracowników organizacji,
- zapytania do innych, zewnętrznych jednostek zainteresowanych działalnością firmy audytowanej,
- procedury analityczne,
- obserwacje,
- kontrolę.

W celu zrozumienie ryzyka, podmiotu i jego środowiska audytor powinien posiąść z wyżej wymienionych źródeł dodatkowo wiedzę w zakresie: charakteru podmiotu, regulacyjnych oraz konkurencyjnych i innych czynników zewnętrznych, mierników efektywności podmiotu, nadzoru wewnętrznego (Eilifsen i in., 2014). Opierając się na wiedzy zdobytej wewnątrz organizacji i z jej otoczenia audytor może przystąpić do oceny poziomu ryzyka istotnych nieprawidłowości.

Po dokonaniu oceny ryzyka i stwierdzeniu przez audytora wystąpienia ryzyka istotnych nieprawidłowości audytor powinien przeprowadzić badanie, którego celem będzie znaczne zminimalizowanie zaobserwowanego ryzyka. Audyt powinien być oparty bezpośrednio na procedurach, które będą stanowiły odpowiedź na

zaistniałe zjawisko. Ważne jest, aby wymienione procedury objęły również badania szczegółowe. Jeśli mimo zastosowania wszystkich dostępnych i znanych metod oraz narzędzi wyniki audytu wykażą istotne ryzyko wystąpienia nadużyć, audytor powinien rozważyć wycofanie się z dalszych etapów audytu i zgłosić przerwanie audytu opisując przyczyny przerwania w sprawozdaniu.

4. Podsumowanie

Reasumując przeprowadzone rozważania o kryteriach audytu na przykładzie audytu sprawozdawczości finansowej, w tym i ryzyka tego audytu, pozwalają skonstatować, że kryteria oceny jakości audytów są takie same. Rzecz jest w interpretacji kontekstu sytuacyjnego oraz specyfice audytowanej materii, co czynić powinni certyfikowani specjaliści i eksperci danego obszaru działalności gospodarczej.

Bibliografia

1. *Audit Quality: An IAASB Perspective*. IAASB, January, 2011, <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/audit-quality-an-iaasb-per.pdf>.
2. Eilifsen A., Messier W.F. JR, Glover S.M. & Prawitt D.F. (2014): *Risk assessment* [in:] *Auditing & Assurance Services*, The Third International Edition, Mc Graw Hill Education (UK).
3. IFAC (2010): *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small and Midium Sized Entities*, Vol. 1, Core Concepts.
4. Kozierkiewicz R. (2014), *Słownik audytu. Angielsko-polski/Polsko-angielski (Dictionary of Audit)*, C. H. Beck. Warszawa.
5. Lisiecka K., Czyż-Gwiazda E. (2014): *Zarządzanie jakością działań w organizacji. Modele i metody doskonalenia*. Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice.
6. Lisiecka K. (2013): *Systemy zarządzania jakością. Metody analizy i oceny*. Wyd. 2, rozszerzone Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Katowice.
7. Polski Komitet Normalizacyjny (2006), *PN-ISO 10 002 Zarządzanie jakością. Zadowolenie klienta. Wytyczne dotyczące postępowania z reklamacjami w organizacjach*, Warszawa.
8. Polski Komitet Normalizacyjny (2012), *PN-EN ISO 19011:2012 Wytyczne dotyczące auditowania systemów zarządzania*, Warszawa.
9. Polski Komitet Normalizacyjny (2006), *PN-EN ISO 9000:2006 Systemy zarządzania jakością. Podstawy i terminologia*, Warszawa.
10. Polski Komitet Normalizacyjny (2008), *PN-ISO 10014:2008 Zarządzanie jakością. Wytyczne do osiągnięcia korzyści finansowych i ekonomicznych*, Warszawa.
11. Polski Komitet Normalizacyjny (2015), *PN-EN ISO 9001:2015 Systemy zarządzania jakością. Wymagania*, Warszawa 2015
12. The Institute of Internal Auditors, 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida 32701–4201, USA.
13. Tritschler J. (2013): *Audit Quality Association between published reporting errors and audit firm characteristics*, Springer Gabler.

14. Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. o systemie oceny zgodności, Tekst pierwotny: Dz.U. 2002, nr 166, poz. 1360 z póź. zmianami (Tekst jednolity: Dz.U. 2014, nr 0, poz. 1645).
15. Weick K.E., Sutcliffe K.M. (2007): *Managing the Unexpected. Resilient Performance in an Age of Uncertainty*, John Wiley and Sons, Inc. Second Edition.

THE ASSESSING CRITERIA OF AUDIT QUALITY IN ORGANIZATIONS

Abstract

Auditing is the antidote to the crisis of confidence to the other side. Requires activation of impartial, independent sides to ensure a higher degree of objectification assessment processes, including the conduct of their risks. The purpose of the audit is to ensure, by providing evidence that the organization has a „make it before the error”. Besides, it has set up to improve the management system mechanism for the organization to be more reliable.

The paper presents the criteria determining the quality of the quality and financial auditing systems. The author argues that the criteria for assessing the audit quality are the same for all types of audits, regardless of the type, area and scope of the audit. In her opinion the criteria for assessing the quality of the system audit quality and financial audit are the same. The problem is that the interpretation of the situational context and audited matter.

Keywords: audit, audit quality, risk audit, audit risk, audit quality criteria.