

Piotr Bednarek

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

**WARUNKI I ZAKRES WSPÓŁPRACY
BIEGŁYCH REWIDENTÓW
Z AUDYTORAMI WEWNĘTRZNYMI
PRZY BADANIU SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH
W ŚWIETLE LITERATURY ZACHODNIEJ**

1. Wstęp

W wyniku kilku spektakularnych afer gospodarczych i upadków dużych korporacji na świecie w okresie ostatnich kilku lat w sposób oczywisty ujawniła się potrzeba wzmocnienia nadzoru korporacyjnego nad spółkami notowanymi na giełdzie. W tym kontekście nowego znaczenia nabrały wzajemne relacje między audytorami wewnętrznymi i biegłymi rewidentami [15, s. 100]. Historia współpracy tych dwóch grup zawodowych ma długą tradycję [16, s. 47]. Początkowo audytorzy wewnętrznymi mieli wypełnić lukę powstałą wskutek zmiany sposobu badania przez biegłych rewidentów. Zamiast weryfikacji wszystkich transakcji zaczęli oni wykonywać tylko badania wyrywkowe. Sądzono, że audytorzy wewnętrznymi będą pracować pod kierownictwem biegłych rewidentów i będą im pomagać w sprawnym badaniu sprawozdań finansowych. Jednak rozwój zakresu zadań i obowiązków audytorów wewnętrznych spowodował, że obecnie znaczenie tych dwóch zawodów dla sprawowania skutecznego nadzoru korporacyjnego nad spółkami notowanymi na giełdzie jest równie istotne. To miało pozytywny wpływ na wzajemne relacje między tymi dwiema grupami audytorów [18, s. 6].

Jednym z najważniejszych celów nadzoru korporacyjnego jest zapewnienie wysokiej jakości sprawozdań finansowych. Roczne badanie tych sprawozdań przez biegłych rewidentów jest specjalnie ukierunkowane na osiągnięcie tego celu. Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego zachęcają audytorów wewnętrznych do wymiany informacji i koordynacji pracy z biegłymi rewidentami w celu zapewnienia wykonania potrzebnego zakresu zadań audyto-

wych oraz minimalizacji powielania tych samych działań [11]. Podobnie Norma nr 1 wykonywania zawodu biegłego rewidenta oraz Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej określają, jakie warunki muszą być spełnione, aby biegły rewident mógł wykorzystać ustalenia audytu wewnętrznego przydatne w przeprowadzaniu rocznego badania sprawozdań finansowych [13; 14]. Praca audytu wewnętrznego może wpłynąć na rodzaj, czas i zakres prac wykonywanych przy badaniu sprawozdań finansowych, włącznie z procedurami, które wykonuje biegły rewident w celu poznania kontroli wewnętrznej danej organizacji, oceny ryzyka i zgromadzenia niezbędnych informacji. W trakcie badania biegły rewident może polegać na ustaleniach z wcześniejszych audytów wykonanych przez audytorów wewnętrznych lub może oczekiwać od audytorów wewnętrznych wsparcia przy wykonywaniu pewnych bieżących prac. Zanim to nastąpi, powinien ocenić jakość ustaleń oraz procesu audytu.

W literaturze zachodniej z zakresu metod poprawy jakości nadzoru korporacyjnego dużo badań poświęcono określeniu warunków i zakresu współpracy audytorów wewnętrznych i biegłych rewidentów w trakcie badania sprawozdań finansowych. Niniejszy artykuł ma na celu przedstawienie syntezy wyników tych badań i zaprezentowanie stosownych wniosków.

2. Czynniki decydujące o poleganiu biegłych rewidentów na ustaleniach audytu wewnętrznego

Wiele prac badawczych miało na celu określenie kryteriów oceny jakości audytu wewnętrznego oraz innych czynników, które mają wpływ na decyzje biegłych rewidentów odnośnie do polegania na pracy audytu wewnętrznego. Ta część badań, która poszukiwała kryteriów oceny jakości audytu wewnętrznego stosowanych przez biegłych rewidentów, zastosowała głównie doświadczalne podejście badawcze. Na przykład Abdel-khalik, Snowball i Wragge wykazali, że poziom podległości funkcji audytu wewnętrznego w strukturze organizacyjnej (tj. kryterium determinujące niezależność audytu wewnętrznego) było najważniejszym kryterium przy podejmowaniu tych decyzji [1, s. 215-227]. W odróżnieniu od tych wyników badań Schneider odkrył, że niezależność jest mniej istotnym kryterium przy podejmowaniu decyzji o poleganiu na pracy audytu wewnętrznego niż jego dokonania czy też kompetencje [17, s. 911-919]. Margheim odkrył z kolei, że połączony czynnik kompetencji i dokonań audytu wewnętrznego ma istotny wpływ na liczbę godzin planowaną na badania sprawozdań finansowych przez biegłych rewidentów. Większe było zaufanie do pracy audytu wewnętrznego przy wyższym poziomie wskaźnika kompetencji i dokonań audytu wewnętrznego [10, s. 194-205]. Ponadto, podobnie jak Schneider, odkrył, że niezależność audytora nie ma znaczenia przy podejmowaniu tych decyzji [17, s. 911-919].

Odchodząc od podejścia doświadczalnego, Tiessen i Colson przeprowadzili badania w terenie oraz badania archiwalne, poszukując kryteriów, jakie były brane pod uwagę przez biegłych rewidentów przy podejmowaniu decyzji o poleganiu na ustaleniach audytu wewnętrznego. Do swoich badań wykorzystali dokumentację faktycznie wykonanych badań sprawozdań finansowych [19, s. 10-22]. Okazało się, że z dwunastu rozpatrywanych kryteriów tylko trzy są istotne dla podejmowania tych decyzji. Zaliczały się do nich: zakres działania funkcji audytu wewnętrznego (tj. dokonania), zawodowe kompetencje audytorów wewnętrznych i rodzaj podległości funkcji audytu wewnętrznego (tj. niezależność).

Inna część badań dotyczy określenia znaczenia takich czynników, jak ryzyko badania danego klienta, cechy biegłego rewidenta oraz interakcje między firmą audytorską a klientem, dla podjęcia decyzji o poleganiu na pracy audytu wewnętrznego. Margheim i Label stwierdzili, że zakres zaufania do pracy już wykonanej przez funkcję audytu wewnętrznego zależał od uczciwości kierownictwa [9, s. 293-311]. W sytuacji, gdy kierownictwo danej organizacji charakteryzowało się wysokim poziomem uczciwości, biegli rewidenty byli bardziej skłonni polegać na pracy wykonanej przez audytorów wewnętrznych. Whittington i Margheim zauważyli, że ryzyko wrodzone nie było brane pod uwagę przy podejmowaniu tych decyzji. Natomiast istotność była ważnym czynnikiem, gdy te decyzje dotyczyły dużej ilości testów mechanizmów kontroli [20, s. 50-64].

Whittington i Margheim wykazali, że biegli rewidenty uzależniali swoją decyzję o poleganiu na ustaleniach audytu wewnętrznego od rodzaju zastosowanych procedur audytu. Audytorom wewnętrznym przydzielano mniejszy zakres pracy, gdy dany audyt wymagał bardziej subiektywnej oceny informacji [20, s. 50-64]. DeZoort, Houston i Peters również odkryli, że subiektywizm dowodów ma wpływ na decyzje biegłych rewidentów, aczkolwiek ten wpływ zależał od kryterium związanego z obiektywizmem audytu wewnętrznego (tj. zasad wynagradzania). Z ich badań wynika, że przy zadaniu wymagającym subiektywnych dowodów (jak np. wycena zapasów) audytorzy mieli mniej zaufania do audytorów wewnętrznych wynagradzanych w sposób motywacyjny niż do tych z wynagrodzeniem niezależnym od wyników pracy. Przy zadaniach wymagających bardziej obiektywnych dowodów (jak np. test mechanizmów kontrolnych) te decyzje nie różniły się ze względu na sposób wynagradzania [4, s. 257-281].

Inne badania koncentrowały się na ustaleniu, czy czynniki ryzyka klienta i czynniki jakości funkcji audytu wewnętrznego oddziałują na siebie i mają wpływ na decyzje biegłych rewidentów o poleganiu na ustaleniach audytu wewnętrznego. Praca Campbell początkowo wskazywała, że ryzyko nie miało wpływu na te decyzje [3, s. 56-66]. Jednak inne wyniki badań wykazały, że znaczenie czynników jakości audytu wewnętrznego przy podejmowaniu tej decyzji przez biegłych rewidentów zależało od czynników ryzyka dotyczących danego klienta [7, s. 508-525; 8, s. 681-691]. Na przykład Maletta i Kida odkryli, że wszystkie trzy

czynniki jakości funkcji audytu wewnętrznego miały znaczenie przy podejmowaniu tych decyzji, gdy ryzyko wrodzone było wysokie i mechanizmy kontrolne były silne. Natomiast żaden z tych czynników jakości audytu wewnętrznego nie był istotny, gdy ryzyko wrodzone było wysokie, a mechanizmy kontrolne były słabe. Maletta dowiódł, że w warunkach niskiego ryzyka wrodzonego oddziaływanie czynników jakości audytu wewnętrznego nie było istotne dla podejmowania tych decyzji [7, s. 508-525]. Natomiast w warunkach wysokiego ryzyka wrodzonego niezależność i dokonania audytu wewnętrznego miały znaczny wpływ na te decyzje biegłych rewidentów.

Felix, Gramling i Maletta zastosowali podejście archiwalne i ankietowe do wykazania, że różne czynniki wpływające na ryzyko były istotne przy podejmowaniu decyzji o poleganiu na ustaleniach audytorów wewnętrznych [5, s. 513-534]. Przykładem jest interakcja ryzyka wrodzonego i gotowości audytu wewnętrznego do pomocy biegłemu rewidentowi przy badaniu. Okazało się, że ta gotowość była ważniejszą determinantą tej decyzji w warunkach niskiego ryzyka wrodzonego. Innym czynnikiem była interakcja ryzyka wrodzonego oraz koordynacji prac audytu wewnętrznego i biegłego rewidenta. Wykazano, że znaczenie koordynacji przy podejmowaniu tych decyzji zwiększało się wraz ze wzrostem ryzyka wrodzonego.

Dla porównania Maletta i Kida zauważają, że istotne determinanty podejmowania decyzji o poleganiu na ustaleniach audytu wewnętrznego okazują się być zależne od tego, czy te decyzje odnoszą się do pracy już wykonanej przez audyt wewnętrzny, czy też do wspierania przez audyt wewnętrzny biegłego rewidenta w trakcie badania [7, s. 508-525; 8, s. 681-691]. Na przykład Maletta i Kida odkryli, że gdy biegli rewidenci podejmowali decyzje o poleganiu na wynikach pracy już wykonanej przez audytorów wewnętrznych, to oceniali siłę mechanizmów kontrolnych, ryzyko wrodzone i inne czynniki świadczące o jakości przeprowadzonego audytu wewnętrznego [8, s. 681-691]. Jednak wyniki badań Maletty wykazały, że gdy biegli rewidenci podejmowali decyzje o wykorzystaniu pomocy audytorów wewnętrznych w trakcie badania sprawozdań finansowych, siła mechanizmów kontrolnych była nieistotna do podejmowania tych decyzji [7, s. 508-525].

Niektóre studia badawcze koncentrowały się na określeniu zależności między indywidualnymi cechami biegłego rewidenta a decyzjami o poleganiu na ustaleniach audytu wewnętrznego. Mills badała, czy metoda poznawcza biegłego rewidenta wpływa na te decyzje. Z jej badań wynika, że niezależnie od tego, czy biegły rewident umiał samodzielnie ocenić specyfikę działalności danej organizacji, czy też nie, to nie było istotne dla podejmowania decyzji o poleganiu na ustaleniach audytu wewnętrznego [12, s. 49-73]. Ponadto okazało się, że biegli rewidenci stosujący elastyczniejsze metody poznawcze bardziej polegali na ustaleniach audytu wewnętrznego niż biegli rewidenci z bardziej sztywnymi metodami poznawczymi. Brody, Golen i Reckers śledzili, jakie znaczenie dla decyzji biegłych rewidentów miały stosowane przez nich style zarządzania konfliktami, doświadczenia z okre-

ślaniem poziomu istotności oraz postrzegane bariery w komunikacji pomiędzy klientami i firmami audytorskimi [2, s. 160-171]. Z wyników ich badań wynika, że style zarządzania konfliktem i postrzegane bariery w komunikacji były istotne przy podejmowaniu tych decyzji.

W odniesieniu do znaczenia wzajemnych relacji między firmą audytorską i klientem wyniki badań Campbell wskazują, że te decyzje zależały od tego, czy wcześniejsze doświadczenia biegłego rewidenta ze współpracy z audytorem wewnętrznym były zadowalające [3, s. 56-66]. Autorka ta odkryła ponadto, że poziom zainteresowania klienta współpracą między biegłym rewidentem i audytorem wewnętrznym był istotny dla podejmowania tej decyzji, aczkolwiek tylko wtedy, gdy biegły rewident był zadowolony z wcześniejszej współpracy z audytorem wewnętrznym. Gramling odkrył, że presja klienta na zmniejszenie wynagrodzenia za badanie sprawozdań finansowych ma istotny wpływ na tę decyzję [6, s. 117-135]. Poleganie na pracy audytora wewnętrznego było znacznie większe, gdy klient wywierał duży nacisk na poziom wynagrodzenia za badanie.

3. Zakres i rodzaj pracy audytu wewnętrznego, na której polegają biegli rewidenci

Wiele prac badawczych umożliwia poznanie, w jakim zakresie biegły rewident polega na pracy audytu wewnętrznego oraz jaki jest rodzaj pracy audytu wewnętrznego, do którego biegły ma zaufanie. W odniesieniu do zakresu zaufania Abdel-khalik, Snowball, Wragge stwierdzili, że przeciętny udział godzin planowanych na badanie sprawozdań finansowych poświęconych przez audytorów wewnętrznych obejmował od 32,5%, gdy funkcja audytu wewnętrznego podlegała kontrolerowi, do 42,0% gdy funkcja audytu wewnętrznego podlegała komitetowi audytu [1, s. 215-227]. Podobnie Schneider wykazał, że przeciętnie rzecz biorąc, biegli rewidenci zmniejszyli liczbę godzin planowaną na badanie sprawozdań finansowych o ok. 38% w wyniku polegania na pracy audytu wewnętrznego. Audytorzy wewnętrzni wykonali 38% czasu pracy planowanego na badanie sprawozdań finansowych [17, s. 911-919]. Okazało się, że dla audytu wewnętrznego ocenionego najniższej przeciętna redukcja czasu wyniosła 14,4%. Natomiast dla audytu wewnętrznego ocenionego najwyższej redukcja ta wyniosła 50,6%. W przeciwieństwie do tych wyników badań Margheim ustalił, że biegli rewidenci nie zmniejszyli całkowitej ilości planowanego czasu badania, gdy audyt wewnętrzny był oceniony jako mało kompetentny i o nieistotnych dokonaniach [10, s. 194-205]. Odkrył on jednak, że w scenariuszu, gdy istnieje audyt wewnętrzny w organizacji, całkowita liczba planowanych godzin badania przypadająca na jeden cykl audytu zmniejszyła się o 18,7%, gdy kompetencje i dokonania audytu były ocenione jako znaczące. Campbell zastosowała skalę zaufania od 0 (brak zaufania) do 100 (największe zaufanie) i wykazała, że poziom zaufania waha się między 37 a 49% w zależności od specyficznego kontekstu [3, s. 56-66].

Inne prace eksperymentalne, archiwalne i ankietowe sugerują, że stopień redukcji planowanego czasu badania sprawozdań finansowych wynikający z polegania na pracy audytu wewnętrznego wynosi zazwyczaj między 15 a 30%. Maletta i Kida wykazali, że w wyniku polegania na pracy audytu wewnętrznego biegli rewidentzi zmniejszyli zakres swojej pracy w obszarze badania należności do 28%, zależnie od ryzyka i jakości audytu wewnętrznego [8, s. 681-691]. Gramling odkrył trochę niższy poziom wykorzystania pracy audytora wewnętrznego w obszarze należności [6, s. 117-135]. Jednakże jej badanie zawierało tylko jeden poziom jakości audytu wewnętrznego (tj. jakość audytu wewnętrznego była niska). Jej wyniki sugerowały, że biegli rewidentzi byli skłonni do zmniejszenia zakresu swojej pracy, polegając na pracy wykonanej przez nisko ocenionych audytorów wewnętrznych w zakresie od ok. 4 do 22% w zależności od specyficznych warunków. Felix, Gramling i Maletta udowodnili, że dla próbki 1000 firm audyt wewnętrzny wykonał przeciętnie ok. 27% pracy potrzebnej do przeprowadzania badania sprawozdań finansowych [5, s. 513-534]. Ostatecznie badania Margheim i Label wniosły dużo informacji na podstawie odpowiedzi uczestników badania udzielonych w skali Likerta (dziesięciostopniowa skala w zakresie od 1 – „brak” do 9 – „w bardzo dużym stopniu”). Wśród różnych uwarunkowań, które były przedmiotem badania, odkryli oni, że zakres bezpośredniego wsparcia przez audytorów wewnętrznych był istotny (średnia odpowiedź wynosiła ok. 6), podczas gdy zakres polegania na pracy wykonanej przez audyt wewnętrzny był minimalny (średnia odpowiedź wynosiła ok. 2).

4. Zakończenie

W literaturze poświęconej relacjom między audytem wewnętrznym a rewizją finansową zostało poruszonych wiele zagadnień. Zdaniem autora ważne jest to, że w literaturze podkreśla się, że decyzja biegłego rewidenta o poleganiu na pracy audytora wewnętrznego nie jest prosta, gdyż zależy od kilku czynników. Na przykład rola poszczególnych czynników istotnych dla oceny jakości audytu wewnętrznego celem zaufania jego ustaleniom zależy od ryzyka związanego z danym klientem [7, s. 508-525; 8, s. 681-691]. Znaczenie innych cech audytu wewnętrznego (np. dostępności audytora wewnętrznego, koordynacji prac audytu wewnętrznego i biegłych rewidentów) dla podejmowania decyzji o poleganiu na jego pracy przez biegłego rewidenta jest również uzależnione od poziomu ryzyka charakterystycznego dla danego klienta [5, s. 513-534]. Ponadto można zauważyć, że rola czynników jakości audytu wewnętrznego zmienia się w zależności od typu podejmowanej decyzji. Inaczej ocenia się zaufanie do pracy wykonanej przez audyt wewnętrzny, a inaczej bezpośrednie wsparcie audytora wewnętrznego w trakcie badania sprawozdań finansowych [7, s. 508-525; 8, s. 681-691].

Wyniki badań świadczą o tym, że zakres, w jakim audyt wewnętrzny uczestniczy w badaniu sprawozdań finansowych, może być znaczny. W literaturze pisze się, że

audyt wewnętrzny może uczestniczyć w ponad 25% prac potrzebnych do badania sprawozdań finansowych (np. [1, s. 215-227]). Niektóre badania wykazały, że nawet gdy jakość audytu wewnętrznego jest nisko oceniana, to biegli rewidentzi nadal polegają na efektach pracy audytu wewnętrznego (np. [17, s. 911-919; 6, s. 117-135]).

Żadne badania nie sprawdzały, czy zaangażowanie audytu wewnętrznego w badanie sprawozdań finansowych przyczynia się do wyższej jakości sprawozdawczości, a w konsekwencji – nadzoru korporacyjnego.

Literatura

- [1] Abdel-khalik A.R., Snowball D., Wragge J.H., *The effects of certain internal audit variables on the planning of external audit programs*, "The Accounting Review", April 1983.
- [2] Brody R.G., Golen S.P., Reckers P.M.J., *An empirical investigation of the interface between internal and external auditors*, "Accounting and Business Research", Summer 1998.
- [3] Campbell A., *Internal audit reliance in the continuing audit engagement*, "Internal Auditing", Summer 1993.
- [4] DeZoort F.T., Houston R.W., Peters M.F., *The impact of internal auditor compensation and role on external auditors' planning judgments and decisions*, "Contemporary Accounting Research", Summer 2001.
- [5] Felix W.L. Jr, Gramling A.A., Maletta M.J., *The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution*, "Journal of Accounting Research", December 2001.
- [6] Gramling A.A., *External auditors' reliance on work performed by internal auditors: The influence of fee pressure on this reliance decision*, "Auditing: A Journal of Practice and Theory (Supplement)" 1999.
- [7] Maletta M.J., *An examination of auditors' decisions to use internal auditors as assistants: The effect of inherent risk*, "Contemporary Accounting Research", Spring 1993.
- [8] Maletta M.J., Kida T., *The effect of risk factors on auditors' configural information processing*, "The Accounting Review", July 1993.
- [9] Margheim L., Label W., *External auditor reliance on internal auditors when audit risk is high: Some empirical findings*, "Advances in Accounting" 1990, vol. 8.
- [10] Margheim L.L., *Further evidence on external auditors' reliance on internal auditors*, "Journal of Accounting Research", Spring 1986.
- [11] Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego (tłumaczenie na język polski), The Institute of Internal Auditors, Altamonte, Springs 2008, www.iaa.org.pl (2.03.2009).
- [12] Mills T.Y., *The effect of cognitive style on external auditors' reliance decisions on internal audit functions*, "Behavioral Research in Accounting" 1996, vol. 8.
- [13] Norma nr 1 wykonywania zawodu biegłego rewidenta. Załącznik nr 1 do uchwały nr 538/43/2002 KRBR z 12 listopada 2002 r., <http://www.kibr.org.pl/pl/normy> (5.03.2009).
- [14] Ostaszewicz A., Wyczółkowska D. (red.), *Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej 2005*, SKwP i KIBR, Warszawa 2005.
- [15] Ratcliffe A., *Communication and the audit committee*, "Accountancy Magazine", July 2003.
- [16] Sawicki K., Winiarska K., *Badanie sprawozdań finansowych w warunkach funkcjonowania audytu i kontroli wewnętrznej*, KiBR, Warszawa 2006.

- [17] Schneider A., *The reliance of external auditors on the internal audit function*, "Journal of Accounting Research", Autumn 1985.
- [18] Tapestry Networks, *The internal auditor's perspective*. Insights, July 2004.
- [19] Tiessen P., Colson R.H., *External auditor reliance on internal audit*, "Internal Auditing", Winter 1990.
- [20] Whittington R., Margheim L., *The effects of risk, materiality, and assertion subjectivity on external auditors' reliance on internal auditors*, "Auditing: A Journal of Practice and Theory", Spring 1993.

**DETERMINANTS AND SCOPE OF RELATIONSHIP BETWEEN
INTERNAL AND EXTERNAL AUDITORS
AUDITING FINANCIAL STATEMENTS.
WESTERN COUNTRIES LITERATURE PERSPECTIVE**

Summary

The need for better quality corporate governance was the trigger for many researchers to look for better understanding of the relationship between internal audit function and external auditors and their role in the financial statements audit. The external auditor decision to rely on the work of internal audit function seems to be complex and contingent. The research results show that the importance of internal audit function characteristics to reliance decision is contingent at client risk levels and these quality factors vary depending on the type of reliance decision being made.