

Elżbieta Izabela Szczepankiewicz

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

e-mail: elzbieta.szczepankiewicz@ue.poznan.pl

AUDYT WEWNĘTRZNY A ZNACZENIE ETYKI W JEDNOSTKACH – WYNIKI BADAŃ

INTERNAL AUDIT VS. THE IMPORTANCE OF ETHICS IN BUSINESS ORGANIZATIONS – STUDY RESULTS

DOI: 10.15611/pn.2018.521.18

JEL Classification: M42

Streszczenie: Celem artykułu jest porównanie treści kodeksów etyki dla audytorów wewnętrznych, biegłych rewidentów i księgowych. W dalszej części zaprezentowano wyniki badań ankietowych na temat znaczenia etyki w działalności jednostki dla osób zajmujących się rachunkowością. Przedstawiono również porównanie wyników badań na temat postawy etycznej kierownictwa w podmiotach, w których nie prowadzi się audytu wewnętrznego, oraz w podmiotach, w których audyt wewnętrzny jest prowadzony. Na podstawie uzyskanych wyników badań podjęto próbę określenia potencjału poprawy przestrzegania etyki w jednostkach planujących wprowadzenie audytu wewnętrznego. Sformułowano trzy hipotezy, które na podstawie badań empirycznych zostały pozytywnie zweryfikowane. Jako metody badawcze wykorzystano: krytyczną analizę literatury i regulacji, badania ankietowe, metodę dedukcji i wnioskowanie.

Słowa kluczowe: kodeks etyki, audytor wewnętrzny, biegły rewident, rewizja finansowa, etyka w biznesie.

Summary: The aim of the paper is to compare the contents of codes of ethics for internal auditors, statutory auditors and accountants. The results of a survey on the importance of ethics in business for accounting professionals are presented below. A comparison of the results of the study on the ethical behavior of the management in entities without internal audit and in those with internal audit is also shown. On the basis of the study results, an attempt was made to determine room for improvement in terms of ethical compliance in the entities planning to introduce internal audit. Three hypotheses were formulated, which were subsequently positively verified on the basis of empirical studies. The research methods used in writing the paper include: critical analysis of specialist literature and regulations, comparative analysis, survey, deduction and inference.

Keywords: codes of ethics, internal auditor, statutory auditor, ethics in business.

1. Wstęp

Problemy etyki w audycie, rachunkowości i biznesie od kilkunastu lat są tematem wielu artykułów naukowych na całym świecie. Gorąca dyskusja na temat etyki w rachunkowości rozgorzała po pierwszych ujawnionych upadkach firm na początku XXI wieku [Rhode, Paton 2002; Kamela-Sowińska 2003, 2005]. Przyjęto wówczas nowe rozwiązania w systemach nadzoru nad spółkami publicznymi. W USA wprowadzono w 2002 r. ustawę SOX, a następnie w 2006 r. w Unii Europejskiej łagodniejszą jej wersję, nazywaną ósmą dyrektywą [Dyrektywa 2006/46/WE]. Jednak wprowadzenie tych regulacji systemowego problemu w zakresie kreatywnej (w negatywnym znaczeniu) rachunkowości [Gut 2006] w następnych latach nie rozwiązało i nie uchroniło między innymi przed kryzysem finansowym w latach 2007-2009, zwanym też przez niektórych naukowców „kryzysem zaufania”.

Od czasu kryzysu finansowego w latach 2007-2009 temat etyki ewoluował również w kierunku dyskusji na temat postępowania etycznego biegłych rewidentów, którzy wydali pozytywne opinie do badanych sprawozdań finansowych instytucji, które wywołały ten kryzys nie tylko na rynku amerykańskim, ale i w innych regionach świata. Wówczas w Unii Europejskiej zaczęto prowadzić dyskusje na temat poprawy jakości usług świadczonych przez biegłych rewidentów oraz roli, jaką mogą pełnić systemy kontroli wewnętrznej i audytorzy wewnętrzni w podnoszeniu jakości nadzoru korporacyjnego w spółkach publicznych, w tym w instytucjach finansowych [Szczepankiewicz 2011; 2012; 2015]. Po kryzysie finansowym Międzynarodowa Federacja Księgowych (Biegłych Rewidentów) (IFAC) zrzeszająca krajowe organizacje biegłych rewidentów znowelizowała standardy rewizji finansowej (2009) i ogłosiła nową wersję kodeksu etyki (2009). Podobnie postąpił międzynarodowy Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA). Natomiast Stowarzyszenie Księgowych w Polsce w 2009 r. opublikowało drugie wydanie kodeksu zawodowej etyki w rachunkowości dla członków stowarzyszenia.

Należy również zauważyć, że problem kreatywnej rachunkowości (w sensie negatywnym) nadal systemowo na świecie nie został rozwiązany. Jednocześnie w Polsce kolejne zmiany ustawy o rachunkowości znacznie ograniczyły liczbę jednostek, których sprawozdania finansowe podlegają rewizji finansowej. Z tego względu można prognozować wzrost roli audytu wewnętrznego w naszej gospodarce, który wypełni tę lukę, „stając na straży” rzetelnej sprawozdawczości.

Celem artykułu w części teoretycznej jest porównanie treści kodeksów etyki dla audytorów wewnętrznych, biegłych rewidentów i księgowych. Porównanie treści tych kodeksów ma znaczenie dla potwierdzenia tezy, że audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce sektora finansów publicznych, mający uprawnienia biegłego rewidenta oraz międzynarodowy certyfikat IIA, ISACA lub ACCA, musi stosować się jednocześnie do dwóch kodeksów etyki. Może to implikować różne problemy z interpretacją reguł postępowania etycznego w praktyce. W części empirycznej artykułu zaprezentowano wyniki badań ankietowych na temat:

- znaczenia etyki w działalności gospodarczej dla osób zajmujących się rachunkowością;
- postawy etycznej kierownictwa podmiotów w ocenie pracowników podmiotów, w których nie ma audytu wewnętrznego;
- postawy etycznej kierownictwa podmiotów w ocenie audytorów wewnętrznych.

Hipotezy postawione do części empirycznej są następujące:

H1 – Osoby zajmujące się rachunkowością z większym doświadczeniem zawodowym w inny sposób postrzegają postępowanie etyczne niż osoby o niewielkim stażu.

H2 – W podmiotach, w których nie funkcjonuje audyt wewnętrzny, jest niższy poziom przestrzegania etyki przez kierownictwo.

H3 – Istnieje potencjał poprawy przestrzegania zasad etyki w jednostkach, w których planowane jest wprowadzenie audytu wewnętrznego.

Na podstawie uzyskanych wyników badań podjęto próbę określenia potencjału poprawy przestrzegania etyki w jednostkach planujących wprowadzenie audytu wewnętrznego.

2. Kodeksy etyki w audycie i rachunkowości – przegląd literatury i regulacji

Na świecie opublikowano wiele artykułów naukowych na temat problemów etyki w audycie, rachunkowości i biznesie. Jednak w polskich czasopismach naukowych temat ten był podejmowany przez teoretyków znacznie rzadziej. W krajowej literaturze znanych jest tylko kilka opracowań monograficznych na temat etyki w biznesie [Snihur 2006; Gasparski (red.) 2013; Klimek 2014; Bogucka, Pietrzykowski 2015] oraz w rachunkowości [Cieślak 2011; Garstka 2013; 2015a; 2015b; Karmańska (red.) 2016; Voss 2016]. Niezwykle rzadko można znaleźć opracowania zwarte na temat etyki w audycie zewnętrznym [Leśniewski 2009], a zdecydowanie brakuje takich pozycji w odniesieniu do audytu wewnętrznego. Można jedynie znaleźć kilka krajowych artykułów naukowych na ten temat [Szczepankiewicz 2007; Szczepankiewicz, Dudek 2007; Krawczyk, Sekuła 2008; Kister 2010; Welenc 2012; Barankiewicz 2012; Skuczyński 2013; Drewniak, Voss 2014; Szafran 2014], ale tylko nieliczne z nich zawierały wyniki badań empirycznych. Większość artykułów odnosiła się do istoty i zakresu ogłaszanych nowych kodeksów etyki.

Należy wspomnieć, że na świecie jest kilka wiodących organizacji zrzeszających audytorów i księgowych, które opracowały kodeksy etyki obligujące swoich członków do przestrzegania zasad etycznych w prowadzeniu działalności zawodowej. Do najbardziej znanych międzynarodowych stowarzyszeń, które opublikowały kodeksy etyki dla audytorów, należą:

- Międzynarodowy Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA), zrzeszający audytorów wewnętrznych w ponad 200 oddziałach krajowych na całym świecie, w tym IIA – Oddział Polska;

- Międzynarodowe Stowarzyszenie Audytu i Kontroli Systemów Informatycznych (ISACA), zrzeszające audytorów informatycznych w około 200 oddziałach krajowych na całym świecie, w tym ISACA – Oddział Polska;
- Międzynarodowa Federacja Księgowych (Biegłych Rewidentów) (IFAC), zrzeszająca w wielu państwach krajowe organizacje biegłych rewidentów oraz krajowe stowarzyszenia księgowych, w tym Polską Izbę Biegłych Rewidentów i Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.

W Polsce krajowe organizacje zrzeszające audytorów przyjęły do stosowania następujące kodeksy etyki:

1. Kodeks etyki IIA dla audytorów wewnętrznych [Definicja audytu... 2016]¹,
2. Kodeks etyki zawodowej ISACA [2013]²,
3. Zasady etyki dla biegłych rewidentów przyjęte zgodnie z treścią Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC (Uchwała nr 2042/38/2018 KRBR)³.

Osoby posiadające certyfikat zawodowy organizacji zrzeszających księgowych (ACCA lub SKwP) i wykonujące zawód księgowego w jednostkach zobowiązane są do przestrzegania następujących kodeksów etyki:

1. Kodeks etyki i postępowania ACCA [*Code of Ethics and Conduct* 2011],
2. Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości SKwP [Uchwała nr 18 XIX/2007].

W tabeli 1 zaprezentowano przegląd głównych treści kodeksów etyki dla audytorów i księgowych w celu określenia podstawowych podobieństw i różnic.

¹ Kodeks etyki IIA dla audytorów wewnętrznych zawarty w dokumencie Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego (2016) obowiązuje audytorów, którzy przeprowadzają audyt wewnętrzny zgodnie ze standardami IIA w jednostkach sektora finansów publicznych i jednostkach sektora prywatnego (bankach, Towarzystwach Funduszy Inwestycyjnych i funduszach inwestycyjnych, zakładach ubezpieczeń, zakładach reasekuracji i spółkach notowanych na giełdzie, korporacjach międzynarodowych i innych jednostkach). Audyt ten poza wymienionymi instytucjami finansowymi ma charakter fakultatywny. Zgodnie z informacją z 2013 r. na stronie Ministerstwa Finansów Kodeks etyki IIA, będący częścią Międzynarodowych Ramowych Zasad Praktyki Zawodowej, nie stanowi obligatoryjnego źródła zasad dla audytorów wewnętrznych jednostek sektora finansów publicznych, ale zachęca się do jego stosowania w tym sektorze (https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/finanse-publiczne/kontrola-zarzadcza-i-audyt-wewnetrzny/audyt-wewnetrzny-w-sektorze-publicznym/najczesciej-zadawane-pytania/-/asset_publisher/3Nbp/content/jakie-zasady-etyczne-obowiazuja-audytora-wewnetrznego/pop_up?_101_INSTANCE_3Nbp_viewMode=print).

² W Polsce Kodeks etyki ISACA obowiązuje audytorów informatycznych zrzeszonych w polskim ISACA – Oddział Polska w Warszawie, którzy przeprowadzają audyt zgodnie ze Standardami ISACA w dowolnej jednostce. W Polsce audyt informatyczny ma nadal charakter fakultatywny.

³ Zasady etyki dla biegłych rewidentów w Polsce przyjęte w 2018 r. zgodnie z treścią Kodeksu etyki zawodowych księgowych (IFAC) dla członków zrzeszonych w Polskiej Izbie Biegłych Rewidentów (PIBR), którzy przeprowadzają rewizję finansową sprawozdań finansowych w jednostkach, będą obowiązywały od 2019 r. Należy wspomnieć, że audyt wewnętrzny prowadzony przez biegłego rewidenta w jednostkach sektora finansów publicznych powinien opierać się na Międzynarodowych Standardach Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego i Kodeksie etyki IIA.

Tabela 1. Przegląd głównych treści kodeksów etyki dla audytorów i księgowych

Nazwa kodeksu	Zasady podstawowe	Zasady szczegółowe/Reguły postępowania
Kodeks etyki IIA	<ol style="list-style-type: none"> 1. Prawość 2. Obiektywizm 3. Poufność 4. Kompetencje 	Zawiera 12 szczegółowych reguł postępowania dla audytorów wewnętrznych, w tym: 4 reguły dotyczące prawości, 3 dotyczące obiektywizmu, 2 dotyczące poufności, 3 dotyczące kompetencji
Kodeks etyki zawodowej ISACA	Zawiera treść 7 zasad mających charakter reguł postępowania	
Kodeks etyki IFAC (PIBR)	<p>CZĘŚĆ A zawiera zasady podstawowe</p> <ol style="list-style-type: none"> 110 Uczciwość 120 Obiektywizm 130 Zawodowe kompetencje i należyta staranność 140 Zachowanie tajemnicy informacji 150 Profesjonalne postępowanie 	CZĘŚĆ B dla biegłych rewidentów zawiera 10 zasad szczegółowych (201-291) oraz szeroki ich opis z określeniem reguł postępowania CZĘŚĆ C dla zawodowych księgowych w jednostkach gospodarczych zawiera 5 zasad szczegółowych (310-350) oraz ich opis z określeniem reguł postępowania
Zasady etyki ACCA	<ol style="list-style-type: none"> 1. Integralność (uczciwość, prawdomówność) 2. Obiektywizm 3. Kompetencje zawodowe i zachowanie należytej staranności 4. Profesjonalizm 5. Poufność 	Zawiera opis zasad podstawowych z określeniem reguł postępowania
Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości SKwP	<ol style="list-style-type: none"> 1. Zasada kompetencji zawodowych i wysokiej jakości pracy 2. Zasada niezależności zawodowej 3. Zasada odpowiedzialności za przygotowywane i prezentowane informacje z zakresu rachunkowości 4. Zasady postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w relacjach z osobami, jednostkami i instytucjami powiązanymi z nią zawodowo 5. Zasady postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w przypadkach sporu i sprzeczności interesów 6. Zasady postępowania osoby zajmującej się rachunkowością w sytuacjach szczególnych jednostki prowadzącej rachunkowość lub jednostki usługowo prowadzącej rachunkowość 7. Zasada zachowania tajemnicy zawodowej 8. Zasady właściwego oferowania usług z dziedziny rachunkowości 	Zawiera szeroki opis zasad podstawowych z określeniem reguł postępowania

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Kodeks etyki i postępowania ACCA [*Code of Ethics and Conduct* 2011], Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości SKwP [Uchwała nr 18 XIX/2007], Kodeks etyki IIA [Definicja audytu... 2016], Kodeks etyki zawodowej ISACA [2013], Kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC [2016; Uchwała 2042/38/2018 KRBR].

Analizując treść kodeksów etyki wymienionych w tabeli 1, należy zwrócić uwagę, że w każdym z nich wymieniono takie zasady etyki, jak: uczciwość (prawość, prawdomówność), obiektywizm, kompetencje zawodowe i zachowanie należytej staranności, profesjonalizm oraz poufność. Chociaż każda z tych zasad w poszczególnych kodeksach jest nieco inaczej zdefiniowana, to sens ich znaczenia pozostał taki sam. Najszerze opracowania opisowe stanowią: kodeks etyki dla biegłych rewidentów (IFAC, 2016) oraz kodeks zawodowej etyki w rachunkowości (SKwP, 2013). Natomiast kodeks dla audytorów wewnętrznych IIA (2016) oraz Kodeks etyki ISACA (2013) bardziej przejrzysto prezentują reguły postępowania w konkretnych przypadkach. Jednak niezależnie od obszerności treści, większość opisywanych w poszczególnych kodeksach sytuacji i problemów etycznych sprowadza się do tych samych wartości etycznych, reakcji lub sposobów postępowania, jakich oczekuje się od audytora czy księgowego. Kodeksy etyki oraz charakter czynności zawodowych wykonywanych przez biegłego rewidenta, audytora wewnętrznego i księgowego predysponują je do zawodów publicznego zaufania.

W praktyce istnieje jeszcze jeden nierozwiązany problem, a mianowicie audytor wewnętrzny zatrudniony w jednostce sektora finansów publicznych posiadający uprawnienia biegłego rewidenta oraz certyfikat audytora wewnętrznego IIA powinien stosować się jednocześnie do dwóch kodeksów etyki, które opracowały: IFAC (2013), IIA (2016) lub innego kodeksu etyki opracowanego przez dane stowarzyszenie zrzeszające audytora, np. ISACA (2013). Zdaniem autorki, chcąc uniknąć konfliktu interesów w niektórych sytuacjach, należałoby w przyszłości dążyć do ujednolicenia treści kodeksów etyki dla audytorów wewnętrznych i zewnętrznych.

3. Znaczenie etyki w działalności jednostki w opinii osób zajmujących się rachunkowością – wyniki badań

W 2018 r. przeprowadzono badania empiryczne wśród osób zajmujących się rachunkowością w jednostkach gospodarczych. Zwrot ankiet uzyskano ze 119 jednostek. Celem tego badania było ustalenie, czy osoby zajmujące się rachunkowością z większym doświadczeniem zawodowym w inny sposób postrzegają postępowanie etyczne w rachunkowości i biznesie niż osoby o niewielkim stażu pracy. Uzyskane wyniki badań empirycznych pozytywnie potwierdziły postawioną we wprowadzeniu pierwszą hipotezę. Wnioski ogólne można sprowadzić do następującego stwierdzenia: osoby legitymujące się większym doświadczeniem zawodowym postępowanie etyczne w biznesie postrzegają w sposób bardziej rygorystyczny. Potrafią one określić, co to jest etyka biznesu, widzą większą potrzebę jej przestrzegania, dostrzegają skutki luk prawnych i pobłażliwości prawa w tym zakresie oraz bardziej doceniają, że realizacja celów społecznych przez jednostkę jest tak samo ważna jak osiągnięcie zysku (nastąpiła wyraźna ewolucja postaw w kierunku przestrzegania koncepcji społecznej odpowiedzialności biznesu – CSR). Badanie wykazało również, że tylko

33% ankietowanych z większym stażem i 50% młodszych pracowników uważa przestrzeganie przepisów prawa za ważny aspekt etycznego zachowania firm. 25% młodych pracowników wskazało również jako etyczne postępowanie firmy, jeśli ona regularnie płaci podatki. Natomiast ankietowane osoby z większym stażem wcale nie brały tego pod uwagę. Ponad 65% ankietowanych z obu grup wiekowych stwierdziło, że to konkurencja zmusza ich firmę do łamania zasad etycznych. Osoby z większym stażem wskazały, że głównymi powodami łamania zasad etycznych w biznesie są: złe przepisy prawne (luki prawne, zbyt pobłażliwe prawo), ostra konkurencja i przyzwyczajenie ludzi do korupcji. Młodszy pracownicy oprócz tych powodów wskazali również: chęć osiągnięcia łatwego i szybkiego zysku, brak pozytywnych wzorców, zbyt małe nagłośnień nieuczciwego postępowania firm w mediach oraz brak sprzeciwu społeczeństwa. Ponadto w opinii ankietowanych, wobec osób z większym stażem w rachunkowości częściej stosowany jest szantaż ze strony kierownictwa, czują się też wyzyskiwane (pracują ponad 8 godzin) oraz – prawdopodobnie w przypadku sprzeciwu – częściej są też dyskryminowane w pracy. Natomiast osoby młode są narażone na znacznie więcej działań nieetycznych w jednostce niż osoby z większym stażem. Zaobserwowały one takie zjawiska w firmach, jak: mobbing, korupcja, nepotyzm, dyskryminacja, wyzysk, niedostateczne bezpieczeństwo pracy, a nawet stosowanie wobec klientów zmywy cenowej z innymi firmami. Należy zauważyć, że tylko 5% firm prowadziło szkolenia dla młodych pracowników na temat etyki. Podstawowym źródłem wiedzy o etyce są Internet i zajęcia prowadzone z tego przedmiotu na uczelni. Wybrane wyniki badań empirycznych prezentuje tab. 2.

Tabela 2. Znaczenie etyki w działalności w opinii osób zajmujących się rachunkowością (w %)

Pytania i odpowiedzi	Wiek 20-30	Wiek 31-40
1	2	3
Czy znane jest Panu(i) pojęcie etyki biznesu? (do 100%)		
Tak	85	100
Nie	5	0
Nie wiem	10	0
Czy w Pana(i) firmie istnieje kodeks etyczny? (do 100%)		
Tak	30	66
Nie	20	0
Nie wiem	50	33
Czym według Pana(i) jest etyka biznesu? (%)		
Bezpośrednim połączeniem biznesu z etyką	10	100
Postawą ludzi biznesu, pewnym sposobem podejmowania decyzji	60	67
Ma miejsce wtedy, gdy przedsiębiorcy, podejmując decyzje gospodarcze, biorąc pod uwagę ich etyczny aspekt	55	33
Czy Pana(i) zdaniem w biznesie jest miejsce na etykę? (do 100%)		
Tak	95	100
Nie	5	0

Tabela 2, cd.

1	2	3
Czy Pana(i) zdaniem w rachunkowości jest miejsce na etykę? (do 100%)		
Tak	Tak	Tak
Nie	Nie	Nie
Czy Pana(i) zdaniem etyczne postępowanie w przedsiębiorstwie ma wpływ na jego zysk? (do 100%)		
Tak, dając dużo większy zysk	30	33
Tak, dając niewiele większy zysk	45	33
Tak, znacznie zmniejszając zysk	15	33
Tak, delikatnie zmniejszając zysk	5	0
Nie ma wpływu na zysk firmy	5	0
Co Pana(i) zdaniem powinna robić firma, by być uważana za etyczną? (%)		
Brać pod uwagę dobro pracowników, społeczeństwa i środowiska naturalnego	90	100
Być uczciwa	70	67
Regularnie płacić podatki	25	0
Przestrzegać prawa	50	33
Organizować akcje charytatywne	20	0
Jakie są według Pana(i) główne powody łamania zasad etycznych w biznesie? (%)		
Ostra konkurencja	45	33
Złe przepisy prawne (luki prawne, zbyt pobłażliwe prawo)	55	67
Przyzwyczajanie ludzi do korupcji	20	33
Brak pozytywnych wzorców	40	0
Brak sprzeciwu społeczeństwa	30	0
Zbyt małe nagłośnienie nieuczciwego postępowania firm w mediach	35	0
Chęć osiągnięcia łatwego i szybkiego zysku	75	33
Która z opinii jest Panu(i) bliższa?		
Konkurencja zmusza firmy do łamania zasad etycznych	65	67
Konkurencja wymusza na firmach postępowanie etyczne	25	0
Trudno powiedzieć	10	33
Jak Pan(i) sądzi, którą koncepcję stosuje się w firmie do uzyskania zysku? (%)		
Zysk za wszelką cenę	50	33
Zysk osiągany zgodnie z prawem i zasadami etycznymi	50	33
Cele społecznie są tak samo ważne jak zysk	0	33
Jakie zachowania nieetyczne występują w Pana(i) firmie? (%)		
Korupcja	10	0
Mobbing	15	0
Dyskryminacja	15	67
Zmowa cenowa	5	0
Nepotyzm	10	0
Szantaż	0	33
Wyzysk/niezapewnienie pracownikom właściwych form wypoczynku	40	16
Niedostateczne bezpieczeństwo pracy	10	0
Żadne z powyższych	25	16
Nie wiem nic o takich zachowaniach w firmie	40	0

Źródło: ankieta zmodyfikowana przez autorkę na podstawie <http://www.ankietydlaciebie.pl/ankiety/pokaz/ee254666-ea78-52a3-4f70-517ed3355112>.

Podsumowując wyniki badania ankietowego prezentowane w tab. 2, można stwierdzić, że audytorzy wewnętrzni podczas realizacji zadań audytowych powinni zwrócić uwagę także na potencjalne zachowania nieetyczne w jednostce i sposób ich postrzegania (przyzwolenie lub nakłanianie) przez kierownictwo.

4. Wpływ funkcjonowania audytu wewnętrznego w jednostkach na przestrzeganie etyki przez kierownictwo

W 2018 r. przeprowadzono również badania empiryczne wśród osób zajmujących się rachunkowością w jednostkach gospodarczych, w których nie funkcjonuje audyt wewnętrzny, na temat postawy etycznej kierownictwa w ich jednostkach. Zwrot ankiet uzyskano ze 108 jednostek. Równolegle na ogólnopolskiej konferencji zorganizowanej przez IIA „Audyt wewnętrzny w praktyce” w kwietniu 2018 r. poproszono 143 uczestników (audytorów wewnętrznych) o wypełnienie ankiety na temat postawy etycznej kierownictwa w ich jednostkach. Zwrot ankiet uzyskano od 117 audytorów wewnętrznych.

Wyniki obu badań pozytywnie zweryfikowały 2. i 3. hipotezę postawioną we wprowadzeniu niniejszego opracowania. Na podstawie przeprowadzonych badań empirycznych można jednoznacznie stwierdzić, że w podmiotach, w których nie funkcjonuje audyt wewnętrzny, jest niższy poziom przestrzegania zasad etycznych przez kierownictwo badanych jednostek. Z tego względu istnieje dość duży potencjał poprawy przestrzegania zasad etycznych w jednostkach, w których planowane jest wprowadzenie audytu wewnętrznego.

W opinii ankietowanych w jednostkach, w których powołano komórkę audytu wewnętrznego, kierownictwo jednostek:

- 1) częściej wskazuje pracownikom istotność prawości i etycznego zachowania,
- 2) rzadziej obchodzi polityki i procedury firmy lub reguły postępowania,
- 3) zatrudnia kadrę wspierającą (nie kierowniczą, specjalistów) o odpowiedniej wiedzy, umiejętnościach,
- 4) skuteczniej monitoruje i nadzoruje działania komórek organizacyjnych,
- 5) skuteczniej przekazuje i tłumaczy pracownikom polityki i zasady obowiązujące w jednostce,
- 6) skuteczniej przekazuje pracownikom obowiązki i zakres odpowiedzialności,
- 7) podejmuje odpowiednie działania naprawcze, jeśli polityka, procedury lub zasady obowiązujące w miejscu pracy zostaną naruszone.

W opinii ankietowanych pracownicy w tych jednostkach częściej mają ochronę przed działaniami odwetowymi, jeśli zgłoszą podejrzenie naruszenia etyki, a także wiedzą, jak zgłosić naruszenie prawa lub polityki, łącznie z wykorzystaniem poufnej linii raportowania. Badanie pokazało, że funkcjonowanie audytu wewnętrznego

w jednostce nie wpływa na większą otwartość kierownictwa na sugestie pracowników dotyczące poprawy produktywności i jakości, jak również na sugestie i opinie klientów. Szczegółowe wyniki badań w tym zakresie przedstawia tab. 3.

Tabela 3. Ocena postawy etycznej kierownictwa przez pracowników podmiotów, w których nie funkcjonuje audyt wewnętrzny, oraz w podmiotach, w których audyt został powołany (w %)

Pytanie	Odpowiedzi pracowników firm, w których nie ma audytu wewnętrznego			Odpowiedzi audytorów wewnętrznych			Prognozowany potencjał poprawy na podstawie odpowiedzi „tak”
	tak	nie	nie wiem	tak	nie	nie wiem	
Kierownictwo wskazuje pracownikom istotność prawości i etycznego zachowania	79	16	5	85	12	3	7
Kierownictwo jest otwarte na sugestie pracowników dotyczące poprawy produktywności i jakości	79	21	0	77	15	9	Wynik ujemny
Kierownictwo czasami obchodzi polityki i procedury firmy lub reguły postępowania (np. działa „na skróty”, co stoi w sprzeczności z regulacjami)	26	64	10	36	49	15	28
Kierownictwo ma odpowiednią wiedzę, umiejętności i przeszkolenie, aby skutecznie pełnić swoje obowiązki	69	26	5	67	24	9	Wynik ujemny
Kadra wspierająca (specjaliści) ma odpowiednią wiedzę, umiejętności i przeszkolenie, aby skutecznie pełnić obowiązki	42	58	0	85	12	3	51
Kierownictwo skutecznie monitoruje i nadzoruje działania mojej komórki	69	26	5	79	15	6	23
Kierownictwo jest zorientowane na opinie i sugestie klientów oraz bierze je pod uwagę	79	16	5	73	15	12	Wynik ujemny
Rozumiem polityki i zasady obowiązujące w moim miejscu pracy oraz mogę skorzystać ze skutecznej pomocy w wyjaśnieniu polityk, jeśli zaistnieje taka potrzeba	69	31	0	82	18	0	15
Kierownictwo skutecznie przekazało mi moje obowiązki i zakres odpowiedzialności	64	26	10	85	9	6	25
Kierownictwo podejmie odpowiednie działania naprawcze, jeśli polityka, procedura lub zasady obowiązujące w miejscu pracy zostaną naruszone	69	26	5	79	9	12	12
Mam ochronę przed działaniami odwetowymi, jeśli zgłoszę podejrzenie naruszenia	31	48	21	67	15	18	54
Wiem, jak zgłosić naruszenie prawa lub polityki, łącznie z wykorzystaniem poufnej linii raportowania	63	21	16	85	12	3	26

Źródło: opracowanie własne na podstawie ankiet.

Podsumowując wyniki badania ankietowego prezentowane w tab. 3, można stwierdzić, że funkcjonowanie audytu wewnętrznego znacznie lepiej mobilizuje kadrę kierowniczą i pracowników do bardziej rygorystycznego przestrzegania zasad etycznych i regulacji w działalności jednostek.

5. Wnioski końcowe

Przeprowadzona analiza treści kodeksów etyki potwierdziła tezę postawioną we wprowadzeniu niniejszego opracowania. Konkludując analizę zakresu i treści kodeksów etyki, można stwierdzić, że nadal istnieje problem nakładania się różniących się regulacji (kodeksów etyki) w stosunku do osób, które posiadają wysokie wykształcenie (kilka certyfikatów zawodowych różnych instytutów i stowarzyszeń). A takich osób na polskim rynku przybywa corocznie coraz więcej [Sprawozdanie 2011]. W konkretnych sytuacjach może to powodować kolejne problemy etyczne, zamiast je skutecznie rozwiązywać. Audytor wewnętrzny może mieć problem, do którego i w jakim zakresie kodeksu etyki powinien się zastosować w konkretnej sytuacji, jak również jak tłumaczyć swoją postawę w sytuacji tzw. konfliktu interesów, który został opisany w większości kodeksów etyki dość odmiennie.

Wyniki badań empirycznych pozytywnie zweryfikowały wszystkie postawione hipotezy. Konkludując analizę wyników badań empirycznych, można stwierdzić z dużym prawdopodobieństwem, że w jednostkach, w których został lub zostanie zatrudniony audytor wewnętrzny, postawa etyczna kierownictwa ewoluuje w kierunku bardziej restrykcyjnego przestrzegania reguł postępowania etycznego w prowadzeniu działalności jednostki. Z uwagi na to, że promowanie wartości etycznych jest jednym z elementów kształtowania środowiska kontroli w systemach kontroli wewnętrznej (w sektorze prywatnym) oraz kontroli zarządczej (w sektorze finansów publicznych), postawa etyczna kierownictwa wpływa bezpośrednio na postawę niższego personelu jednostek. Zatrudnienie audytora wewnętrznego dyscyplinuje postawy etyczne zarówno kadry kierowniczej, jak i pracowników.

Literatura

- Barankiewicz T., 2012, *Etyka urzędnicza – etyczne standardy audytu wewnętrznego*, [w:] *Audyty wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. J. Szczot, Lublin, s. 146–156.
- Bogucka I., Pietrzykowski T., 2015, *Etyka w administracji publicznej*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Cieślak M., 2011, *Podejście etyczne w rachunkowości a jakość sprawozdań finansowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.
- Code of Ethics and Conduct*, ACCA, January 2011, www.acca.org (17.04.2018).
- Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, 2016, www.iaa.org.pl (17.04.2018).

- Drewniak R., Voss G., 2014, *Corporate Social Responsibility as an ethical component of business strategy*, GV – Proceedings in GV – Global Virtual Conference, EDIS – Publishing Institution of the University of Zilina, Zilina, Slovakia.
- Dyrektywa 2006/46/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 14 czerwca 2006 r., [http://orka.sejm.gov.pl/Drektywy.nsf/all/32006L0046/\\$File/32006L0046.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Drektywy.nsf/all/32006L0046/$File/32006L0046.pdf).
- Garstka M., 2013, *Podstawy etyki zawodowej w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jana Kochanowskiego, Kielce.
- Garstka M., 2015a, *Dobry obyczaj jako norma kształtująca zachowanie księgowych*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 81(137), s. 73–84.
- Garstka M., 2015b, *Etyka zawodu księgowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jana Kochanowskiego, Kielce.
- Gasparski W. (red.), 2013, *Biznes, etyka, odpowiedzialność*, PWN, Warszawa.
- Gut P., 2006, *Kreatywna księgowość a fałszowanie sprawozdań finansowych*, C.H. Beck, Warszawa.
- Kamela-Sowińska A., 2003, *Skąd się wzięła sprawa „Enronu”*, Rachunkowość, nr 4.
- Kamela-Sowińska A., 2005, *Kreatywna księgowość, czyli jak „wpadł Enron”*, Prace Naukowe Wyższej Szkoły Handlu i Rachunkowości w Poznaniu, Poznań, s. 80–96.
- Karmańska A. (red.), 2016, *Etyka zawodowa w rachunkowości*, SKwP, Warszawa.
- Kister A., 2010, *Etyka w pracy audytora wewnętrznego*, [w:] *Etyka a jakość i efektywność organizacji*, red. E. Skrzypek, Lublin, s. 139–140.
- Klimek J., 2014, *Etyka biznesu. Teoretyczne założenia, praktyka zastosowań*, Difin, Warszawa.
- Kodeks etyki zawodowej, 2013, ISACA, www.isaca.org.pl (17.04.2018).
- Kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC, 2018, www.pibr.pl (17.06.2018).
- Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości*, 2013, SKwP, wyd. 3, Warszawa.
- Krawczyk M., Sekuła P., 2008, *Etyka w pracy audytora wewnętrznego*, Annales. Etyka w Życiu Gospodarczym, vol. 11, nr 2, s. 113–120.
- Leśniewski W., 2009, *Etyka biegłego rewidenta w prawie i praktyce*, KIBR, Warszawa.
- Rhode D.L., Paton R.D., 2002, *Lawyers, ethics and Enron*, Stanford Journal of Law, Business and Finance, s. 725 i n.
- Skuczyński P., 2013, *Od kontroli do instytucji refleksyjnej. Etyka audytora a tożsamość zawodu audytora wewnętrznego sektora finansów publicznych*, [w:] *Standardy etyczne praktyki audytu wewnętrznego*, s. 43–57, https://depot.ceon.pl/bitstream/handle/123456789/12049/Od_kontroli_do_instytucji_refleksyjnej_Etyka_audytu_a_to%20samosc_zawodu_audytora_wewnetrznego_sektora_finansow_publicznych.pdf?sequence=1.
- Snihur S., 2006, *Etyka biznesu, zarys wybranych zagadnień*, SGGW, Warszawa.
- Sprawozdanie, 2011, *Audyt wewnętrzny i kontrola zarządcza w sektorze publicznym w 2010 roku*, www.mf.gov.pl.
- Szafran J., 2014, *Przestrzeganie kodeksu etyki audytora wewnętrznego w świetle badań ankietowych*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 72, s. 195–209, www.wneiz.pl/frfu.
- Szczepankiewicz E.I., 2007, *Wybrane aspekty i uwarunkowania realizacji zasad etyki przez audytorów wewnętrznych*, Monitor Rachunkowości i Finansów, nr 9.
- Szczepankiewicz E.I., 2011, *The role of the audit committee, the internal auditor and the statutory auditor as the bodies supporting effective corporate governance in banks*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia, nr 38, s. 885–897.
- Szczepankiewicz E.I., 2012, *New regulations and internal control system as supporting effective corporate governance in commercial banks in Poland*, [w:] *Banking and Financial Markets After Global Crisis of the Years 2008-2010*, ed. A.P. Balcerzak, Polish Economic Society Branch in Toruń Nicolaus Copernicus University, Toruń, s. 81–101.

- Szczepankiewicz E.I., 2015, *The new role of audit committee and concept of integrated audit programme in insurance undertakings and reinsurance undertakings*, *Studia i Materiały „Miscellanea Oeconomicae”*, no. 3, s. 397–408.
- Szczepankiewicz E.I., Dudek M., 2007, *Etyka w działaniu audytora wewnętrznego*, *Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Handlu i Rachunkowości w Poznaniu*, Poznań, s. 172–186.
- Uchwała nr 18 XIX Krajowego Zjazdu Delegatów SKwP z 23 czerwca 2007 r. w sprawie zasad etyki zawodowej, www.skwp.pl (17.04.2018).
- Uchwała nr 2042/38/2018 KRBR z 13 marca 2018 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, www.pibr.pl (17.04.2018).
- Voss G., 2016, *Kształtowanie norm etycznych a odpowiedzialność zawodowa księgowych*, Wydawnictwo Uczelniane Uniwersytetu Technologiczno-Przyrodniczego w Bydgoszczy, Bydgoszcz.
- Welenc P., 2012, *Osoba, zadania i funkcje audytora w świetle Międzynarodowych Standardów Praktyki Zawodowej Audytu Wewnętrznego*, [w:] *Audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych*, red. J. Szczot, Lublin, s. 97–98.