

Ewolucja audytu wewnętrznego na świecie

JEL Classification: M42

Słowa kluczowe: audyt, audyt wewnętrzny, historia audytu

Keywords: audit, internal audit, history of audit

Abstrakt: Początki audytu wewnętrznego sięgają 3500 roku p.n.e. Obecnie uznawany jest za niezależną i obiektywną działalność, której głównym celem jest usprawnienie działalności operacyjnej danej organizacji. Artykuł przedstawia zarówno historię, jak i rozwój audytu wewnętrznego na świecie. Ponadto charakteryzuje współczesne pojęcie audytu wewnętrznego.

Evolution of internal audit in the world

Abstract: The role of internal audit is to provide independent and objective assurance that an organisation's risk management, governance and internal control processes are operating effectively. The article presents the history of internal audit in the world, which due to environment changes as well as unfavourable occurrences taking place on the global market, play a remarkable role in banking systems.

Wstęp

Problematyką audytu wewnętrznego na wielu płaszczyznach zajmują się instytucje, centra naukowe oraz pojedyncze osoby. Celem przewodnim opracowania jest próba przedstawienia ewolucji audytu wewnętrznego na świecie, który ze względu na zmieniające się otoczenie oraz niekorzystne zdarzenia mające miejsce w sektorze na rynku globalnym odgrywa olbrzymie znaczenie w działalności banku. Badania nad genezą audytu wewnętrznego wymagają wskazania trzech faz¹. Faza pierwsza, zwana również pierwotną — odpowiada okresowi od powstania audytu do końca XVIII wieku. Druga faza — klasyczna — obejmuje przedział od

¹ *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, red. nauk. M. Lisiński, Warszawa 2011, s. 26.

wielkiej rewolucji przemysłowej do opublikowanej w 1947 roku pierwszej współczesnej definicji audytu wewnętrznego. Ostatnia faza — współczesna — jest wyznaczona od przełomu lat 40. i 50. XX wieku do dziś.

Pierwsza faza rozwoju audytu wewnętrznego

Początki audytu wewnętrznego liczą sobie wiele lat². Nie można z pewnością stwierdzić, że istniał on od początku naszej cywilizacji, ale na podstawie dostępnej dokumentacji, oraz dowodów stwierdzono, że audyt pojawił się już kilka tysięcy lat temu. Jednym z głównych dowodów są zapiski w kamieniu, pochodzące z ok. 3500 roku p.n.e., należące do pisarzy zamieszkujących tereny dawnej Mezopotamii. Wykorzystywali oni już pewne systemy kontroli wewnętrznej, oparte na znakach, haczykach czy kropkach, które występowały obok kwot przeprowadzanych transakcji. Warto zaznaczyć, że dokumenty należące do Egipcjan, Greków czy Chińczyków z tego okresu potwierdzają istnienie zbliżonych systemów³. Również w starożytnej Grecji jednym z priorytetów państwa była kontrola finansów danej polis. W grupie kontrolujących urzędników znajdowali się wyłącznie najlepiej wykształceni obywatele, obdarzeni zaufaniem społecznym. Również starożytni Rzymianie posiadali pewną wiedzę dotyczącą rachunkowości, w której obowiązywała tzw. metoda przesłuchiwania rachunków, polegająca na tym, że jeden z urzędników porównywał swoje dokumenty i zapisy z dokumentami drugiego urzędnika. Weryfikacja miała na celu przede wszystkim zapobieganie defraudacji pieniędzy przez osoby odpowiadające za dane fundusze państwa.

W starożytnych czasach pojęcie „audyt” wiązało się z jawnym prezentowaniem kont organizacji przez ich publiczne czytanie⁴. Audytorem przeważnie była osoba z publiczności, która miała uważnie słuchać w czasie czytania kont, aby na końcu wyrazić swoją opinię. Podstawowym celem było zweryfikowanie uczciwości osób, które odpowiadały za sprawy fiskalne. Audytorzy byli zazwyczaj wybierani albo wyznaczani przez ogół społeczności. Ówczesny audyt polegał wyłącznie na „przesłuchiwaniu rachunków”, gdyż tylko nieliczni potrafili pisać i czytać.

Początek wczesnego feudalizmu charakteryzuje się ogólnym upadkiem gospodarczym Europy i z tego powodu nie ma podstawowych danych potwierdzających prowadzenie ksiąg. Wydaje się, że luka czasowa, jaka powstała pomiędzy prymitywną starożytnością a wczesnym feudalizmem, była przyczyną uznania zaczątków średniowiecznego audytu za sposób ewidencjonowania zdarzeń z miast północnowłoskich⁵.

² D.H. Taylor, G.W. Glezen, *Auditing an Assertions Approach*, Canada 1997, s. 12.

³ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny 2008*, Warszawa 2008, s. 9.

⁴ R. Moeller, *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, przeł. M. Płonka, N. Koniuszewska, Warszawa 2015 s. 25.

⁵ Z. Kołaczyk, *Rachunkowość finansowa*, Poznań 1996, s. 12.

W XIII wieku we Włoszech — ze względu na rozwijający się handel, który wymagał ewidencji transakcji — powstał tzw. system podwójnego księgowania (ang. *double-entry bookkeeping*). Metoda ta polegała na wprowadzaniu na bieżąco do rejestru wszelkich dokonywanych transakcji w owym okresie, następnie zaś przepisaniu tych transakcji do dziennika w porządku chronologicznym. Dziennik był podzielony na dwie kolumny. W kolumnie lewej wpisywano „winien”, zaś w prawej — „kredyty”. System ten pomógł kupcom analizować transakcje z dostawcami oraz odbiorcami, a także pozwalał kontrolować pracowników. Audyt pełnił bardzo ważną funkcję. Audytor reprezentujący królową Izabelę towarzyszył Krzysztofowi Kolumbowi w podróży do Nowego Świata⁶.

W okresie od XVI do XVIII wieku upadek feudalizmu sprawił, że zakres audytu rozszerzył się⁷: obejmował transakcje przeprowadzane przez obywateli kierujących interesami. Nie sprawdzał już indywidualnej gospodarności, lecz badał zapisy księgowe na podstawie dokumentów⁸.

Audyt skupiał się przede wszystkim na wykrywaniu i zapobieganiu nadużyć. Przeprowadzano drobiazgowo kontrole: każdą transakcję analizowano do poziomu potwierdzającego ją w dokumentach źródłowych. Audytor musiał być kompetentny, biegły w wykrywaniu błędów, oszustw i nadużyć oraz posiadać umiejętności w zakresie księgowości⁹.

Audyt wewnętrzny, który swoim charakterem najbardziej przypomina obecny, rozpoczął się w okresie rewolucji przemysłowej w Anglii. To właśnie w Wielkiej Brytanii organizacje wynajmowały księgowych, których zadaniem była kontrola ich sprawozdań finansowych. Kontrola ta nie polegała na „przesłuchaniu” — jak miało to miejsce w starożytności — zamiast ustnej weryfikacji obowiązywał audyt polegający na kontrolowaniu zgodności zapisów w księgach rachunkowych z dokumentacją źródłową.

Drua faza rozwoju audytu wewnętrznego

Koniec XVIII i początek XIX wieku charakteryzuje się burzliwym rozwojem gospodarczym — zarówno w gospodarce europejskiej, jak i amerykańskiej. To właśnie w tym okresie powstały duże przedsiębiorstwa, które zastąpiły warsztaty przemysłowe i manufaktury. Rozpoczęto produkcję na skalę masową, co skut-

⁶ K. Winiarska, *Audyt wewnętrzny 2008*, Warszawa 2008, s. 10.

⁷ A.H. Adelberg, *Auditing on the march, ancient times to the twentieth century*, „Internal Auditor” 1975, November–December.

⁸ P.P. Gupta, M.R. Ray, *The changing roles of the internal auditor*, „Managerial Auditing Journal” 7, 1992.

⁹ M.A. Dittenhofer, V.P. Filios, *Internal auditing — past, present and future*, „Internal Auditor” 1984, June.

kowało wzrostem znaczenia majątku trwałego oraz źródeł jego finansowania¹⁰. Koniecznością było prowadzenie systematycznego rachunku kosztów. Tworzenie dużych, nowych przedsiębiorstw wiązało się z ponoszeniem wysokich nakładów inwestycyjnych, czego efektem było rozdzielenie funkcji inwestora i właściciela. To spowodowało wzrost rangi sprawozdawczości finansowej, która dotyczyła w szczególności odbiorców zewnętrznych: inwestorów, kredytodawców, akcjonariuszy oraz — w mniejszym stopniu — osób zarządzających przedsiębiorstwem¹¹. Należy zaznaczyć, że powyższe sprawozdanie było uznane za miarodajne źródło informacji wyłącznie wtedy, gdy zostało sprawdzone i potwierdzone, że wszystkie informacje liczbowe w nim zawarte są zgodne z majątkiem danego przedsiębiorstwa.

Nie budzi wątpliwości, że rozpoczęcie masowej produkcji stanowi główny czynnik powstania oraz rozwoju audytu. W tamtym okresie (przełom XVIII i XIX wieku) najbardziej rozwiniętym krajem była Wielka Brytania. To właśnie w Anglii funkcjonowało bardzo dużo przedsiębiorstw, których obowiązkiem było po pierwsze — sporządzanie sprawozdań finansowych oraz po drugie — prowadzenie ewidencji księgowych według ustalonych zasad. Do weryfikacji sprawozdań wyznaczeni byli niezależni specjaliści, zwani dyplomowanymi biegłymi księgowymi, których liczba gwałtownie rosła, zwłaszcza od 1844 roku, kiedy została wydana ustawa o spółkach kapitałowych. Ustawa ta wprowadziła obowiązek corocznego badania sprawozdania finansowego. W 1854 roku na mocy przywileju królewskiego powstało w Edynburgu Stowarzyszenie Księgowych. Następnie, w 1880 roku, królowa Wiktoria zatwierdziła powstanie Instytutu Biegłych Księgowych Anglii i Walii¹².

Kolejnym ważnym etapem rozwoju audytu wewnętrznego było przekroczenie oceanu i dotarcie do Zjednoczonych Stanów Ameryki wraz z brytyjskimi inwestycjami w XIX wieku¹³. Zamożni Anglicy zaczęli znacznie częściej lokować swój kapitał w przedsiębiorstwach amerykańskich. Jedynym wymogiem stawianym przez bogatych Brytyjczyków była pełna kontrola ich inwestycji. Audytorzy z Wielkiej Brytanii przekazywali procedury oraz metody, które Amerykanie dostosowali później do swoich potrzeb. Powyższy wymóg, czyli obowiązek niezależnego audytu finansowego, wprowadzony przez brytyjskiego audytora, wynikał z przepisów określonych w angielskim kodeksie handlowym (ang. *British Companies Act*). Ten akt prawny został wydany w 1862 roku, i właśnie z tą datą wiąże się powstanie profesjonalnego audytu. Dokument porządkował oraz stan-

¹⁰ *Audyt sprawozdań finansowych. Teoria i praktyka*, red. W. Gabrusewicz, Warszawa 2014, s. 33.

¹¹ B. Micherda, *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*, Warszawa 2006, s. 174.

¹² A. Hołda, *Ewolucja auditingu i jego rola w gospodarce rynkowej*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie” 1998, nr 514, s. 61.

¹³ W. Korndoerfer, L. Peez, *Einfuehrung in das Pruefungs- und Revisionswesen*, Wisbaden 1993, s. 120.

daryzował system księgowy. Przeciwdziałał oszustwom, wymagał szczegółowych rozliczeń inwestorów, jak również wskazywał potrzebę niezależnego przeglądu księgowania małych i średnich podmiotów¹⁴.

Następnym czynnikiem, dzięki któremu audyt rozwinął się na całym świecie, był rynek kapitałowy. Wszystkie przedsiębiorstwa chcące trafić na giełdę papierów wartościowych zobowiązane były do wcześniejszej weryfikacji sprawozdania finansowego. Procedura ta miała na celu ochronę interesów inwestorów, którzy mogliby zostać wprowadzeni w błąd bez poprawnego sprawozdania. W Wielkiej Brytanii przeprowadzenie audytu jest konieczne już od 1844 roku — dla porównania w Stanach Zjednoczonych bezwzględna weryfikacja sprawozdań finansowych dotyczących spółek giełdowych obowiązuje od 1933 roku¹⁵. Uważa się, że wyżej wymienione zobowiązanie nałożone na przedsiębiorstwa zapoczątkowało pierwszą zmianę w koncepcji audytu wewnętrznego¹⁶. To właśnie w tym okresie zewnątrzni audytorzy (biegli rewidenci) zaczęli zwracać szczególną uwagę na wyrażanie opinii dotyczącej rzetelności sprawozdań finansowych na podstawie wyrywkowych transakcji. Oznaczało to zaprzestanie weryfikacji wszystkich transakcji. Powyższe zmiany zachęciły przedsiębiorstwa do stwarzania działów (departamentów) audytu wewnętrznego po to, by wypełnić lukę powstałą wskutek przesunięcia przez audytorów zewnętrznych akcentu na sprawdzanie wyrykowe¹⁷. Oczekiwano również, że audytorzy wewnętrzni będą wykonywać swoje obowiązki pod kierunkiem audytorów zewnętrznych, co miało na celu usprawnienie procesu przeprowadzania audytu finansowego. W związku z tym audytorzy wewnętrzni mieli niewielki prestiż i pozycję, byli „cieniami” audytorów zewnętrznych, którym pomagali¹⁸.

Również zarządy kolei żelaznych w Stanach Zjednoczonych przyczyniły się do rozwoju audytu na świecie: jako pierwsze wykorzystały wszystkie znane dotąd metody audytu do weryfikacji przychodów wykazywanych przez poszczególne koleje państwowe.

Rok 1911 również nie jest obojętny dla genezy audytu. W przedsiębiorstwach zaczęto wdrażać w rachunki koszty standardowe¹⁹. Audytorzy otrzymali pewnego rodzaju narzędzie pomiaru służące do porównywania stanu faktycznego z wymaganym wzorcem. W ten sposób powstał nowy obszar rozwoju audytu —

¹⁴ R.G. Brown, *Changing audit objectives and techniques*, „The Accounting Review” 1962, October, s. 697 n.

¹⁵ *Audyt sprawozdań finansowych...*, s. 34.

¹⁶ A.H. Kent, *The development and application of a new concept of internal auditing*, „Internal Auditor” 1957, March.

¹⁷ K. Winiarska, *op. cit.*, s. 12.

¹⁸ *Ibidem*. Zob. też R. Moeller, *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, przeł. M. Płonka, N. Koniuszewska, Warszawa 2013, s. 28.

¹⁹ A. Kamińska, *Rachunkowość zarządcza ubezpieczyciela*, Warszawa 2003, s. 28.

rozszerzono jego istotę o pomiar odchyleń²⁰. To wydarzenie zapoczątkowało dyskusję, mającą prowadzić do ustalenia podstawowego celu audytu. W tamtym okresie funkcjonowały dwa sprzeczne z sobą poglądy. Pierwszy z nich rozpowszechniony został w Wielkiej Brytanii; według niego głównym celem audytu było ujawnianie błędów oraz oszustw²¹. Drugi obowiązywał w Stanach Zjednoczonych i stanowił, że pierwszorzędny cel audytu to stwierdzenie bieżącej kondycji finansowej badanych przedsiębiorstw, jak również szukanie i ujawnianie błędów i oszustw²². W 1940 roku Stany Zjednoczone i Wielka Brytania porozumiały się i zaakceptowały ten dualny sposób postrzegania audytu.

Znaczący udział w rozwoju audytu wiązał się z Wielkim Kryzysem lat 30. XX wieku 24 października 1929 roku doszło do tzw. krachu na Wall Street²³, gdzie zostały ujawnione największe z dotychczasowych znanych defraudacji bankowych na świecie: manipulowano zarówno księgami, jak i rachunkami inwestycji. Był to dobry sposób na oszukiwanie kontrolerów. Krach na amerykańskiej giełdzie zmusił Kongres Stanów Zjednoczonych do wprowadzenia wielu regulacji prawnych, które miały na celu przede wszystkim zmianę zasad funkcjonowania przedsiębiorstw. W szczególności uchwalenie Securities Act²⁴ w 1933 roku oraz Securities Exchange Act²⁵ rok później miało największe znaczenie dla audytu, ponieważ na podstawie tych aktów została powołana Komisja Papierów Wartościowych i Giełd w USA (ang. *Securities and Exchange Commission* — SEC²⁶), która miała zapewnić dostęp do wiarygodnych informacji. Swoim zakresem obejmowała wszystkie przedsiębiorstwa notowane na giełdzie, jak również minimalizację ryzyka związanego z inwestowaniem w akcje. Oznaczało to, że podmioty zarejestrowane w systemie Securities and Exchange Commission musiały regularnie przedstawiać sprawozdania finansowe zatwierdzone przez niezależnych audytorów. Celem było przede wszystkim wyeliminowanie defraudacji i oszustw oraz podniesienie zaufania inwestorów i uczestników rynku do danych przedsiębiorstw.

²⁰ *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu...*, s. 27.

²¹ A. Hołda, *op. cit.*, s. 63.

²² R.H. Montgomery, *Auditing Theory and Practice*, New York 1912, s. 13.

²³ Krach na Wall Street, zwany inaczej czarnym czwartkiem, jest dniem, w którym ceny akcji na Nowojorskiej giełdzie Papierów Wartościowych diametralnie spadły, a znaczna liczba banków ogłosiła bankructwo.

²⁴ Securities, Lawyer's Deskbook, The University of Cincinnati College of Law, www.sec.gov/about/laws/sa33.pdf (dostęp: 21.08.2017).

²⁵ Securities, Lawyer's Deskbook, The University of Cincinnati College of Law, www.sec.gov/about/laws/sea34.pdf (dostęp: 21.08.2017).

²⁶ US Securities and Exchange Commission, www.sec.gov (dostęp: 21.08.2017).

Trzecia faza rozwoju audytu wewnętrznego

Jednym z ważniejszych wydarzeń, dzięki któremu zmieniły się rola i status audytu wewnętrznego, było utworzenie w 1941 roku przez 24 członków–założycieli Instytutu Audytorów Wewnętrznych (ang. *The Institute of Internal Auditors* — IIA)²⁷. Czołowym działaczem był J.B. Thurston, ponieważ to jego starania i wysiłki doprowadziły do utworzenia instytucji. Był on również pierwszym prezesem IIA, a wcześniej szefem działu audytu wewnętrznego w North American Company²⁸. Priorytet instytucji stanowiła profesjonalizacja audytu wewnętrznego jako odrębnej dyscypliny oraz kształtowanie lepszego wizerunku i większego zrozumienia dla wypełnianych przez siebie funkcji w przedsiębiorstwie. W niewielkim czasie Instytucja Audytorów Wewnętrznych osiągnęła duży sukces oraz ugruntowała swoją pozycję poprzez inicjacje wielu integracyjnych konferencji, spotkań publicznych z przedstawicielami świata nauki i biznesu, a także prowadzenie badań i publikowanie różnych artykułów dotyczących tematyki audytu²⁹. Miała ona ogromny wpływ również na rozwój audytu wewnętrznego na całym świecie. Działalność organizacji doprowadziła do utworzenia pierwszej definicji audytu wewnętrznego, którą opublikowano w 1947 roku. Audyt wewnętrzny należy rozumieć jako

niezależną działalność oceniającą wewnątrz organizacji. Utworzona w celu przeglądu księgowości, finansów oraz innej działalności operacyjnej stanowi podstawę zabezpieczającej i konstruktywnej funkcji usługowej w stosunku do zarządzania. Jako forma kontroli, swoje zadania realizuje przez mierzenie i ocenianie efektywności innych rodzajów kontroli³⁰.

Oprócz definicji instytucja ta opracowała standardy zawodowe audytu wewnętrznego, które stanowią wzór dla narodowych Instytutów Audytu Wewnętrznego³¹.

Zaczynając od momentu sformułowania pierwszej definicji audytu wewnętrznego, pojęcie i funkcje audytu przez następnych kilkanaście lat stale ewoluowały. Świadczyć o tym mogą serie oświadczeń wydawane przez IIA o obowiązkach audytorów wewnętrznych, które w późniejszych latach były krygowane. Rozwój pojęcia spowodowały przede wszystkim coraz większe wyzwania, przed który-

²⁷ Obecnie Instytut Audytorów Wewnętrznych skupia około 200 oddziałów narodowych oraz organizacji afiliowanych, w których jest zrzeszonych ponad 170 000 osób. W Polsce do Instytutu Audytorów Wewnętrznych IIA Polska należy ponad 1500 osób. Zob. www.iaa.org.pl/o-nas/kim-jestesmy.

²⁸ A.H. Kent, *op. cit.*

²⁹ Od 1947 roku IIA wydała szereg oświadczeń dotyczących obowiązków audytorów wewnętrznych, korygując je później okresowo w latach 1957, 1971, 1976, 1981, 1990. Oznaczało to, iż audyt jest dyscypliną stale ewoluującą. Zob. P.P. Gupta, M.R. Ray.

³⁰ *Audyt wewnętrzny*, [hasło w:] *Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, USA, December 2012.

³¹ *Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego* — 2012, przeł. IIA Warszawa — Polska, Warszawa 2012.

mi stawały przedsiębiorstwa. Dotyczyły one rozszerzenia zasięgu geograficznego, działalności podmiotów oraz zwiększenia procesów innowacyjnych. Przedsiębiorstwa zaczęły w łatwiejszy sposób uzyskiwać różne informacje oraz szybciej je przetwarzać. Wszystko to spowodowało, że każdy podmiot chciał zapewnić sobie jak najlepsze, najnowocześniejsze warunki funkcjonowania. Aby sprostać tym wymaganiom, podmioty wykorzystywały nowe techniki zarządzania, w tym również audyt wewnętrzny.

Postępy skłoniły do standaryzacji i unifikacji odmiennie rozwiązywanej w różnych państwach problematyki związanej z nadzorem nad działalnością spółek. Ujednolicenie zasad sprawozdawczości finansowej, zarządzania i nadzoru spółek do wymogów międzynarodowych było jedną z podstawowych przesłanek utworzenia 14 grudnia 1960 roku Organizacji ds. Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (ang. *Organisation for Economic Co-operation and Development* — OECD)³². Od tej chwili audyt wewnętrzny i koncepcja nadzoru korporacyjnego pozostawały z sobą w ścisłych relacjach³³. Twierdzono również, że audyt stanowi jeden z elementów systemu nadzoru korporacyjnego³⁴.

W latach 70. ubiegłego stulecia audyt wewnętrzny został uznany za fundamentalne narzędzie stosowane przeciwko rozszerzającym się w tym okresie oszustwom. Prawdą jest, że zjawisko oszustwa towarzyszyło audytowi wewnętrznemu od samego początku, jednak nie w tak zaawansowanym stopniu, jak w tamtym czasie³⁵. Powyższe zjawisko było na tyle niepokojące, że w 1977 roku została uchwalona przez Kongres Stanów Zjednoczonych i podpisana przez prezydenta Jimmy'ego Cartera ustawa o zagranicznych praktykach korupcyjnych (ang. *Foreign Corrupt Practices Act* — FCPA). Akt ten zalecał utrzymywanie przez spółki kontroli wewnętrznej, a przede wszystkim szczególnej kontroli operacji księgowych. Ponadto, na mocy powyższej ustawy przekupywanie zagranicznego funkcjonariusza państwowego czy polityka w celu zawarcia kontraktu stało się nielegalne. W latach 1985–1987 w Stanach Zjednoczonych opracowany został przez Komisję Treadwaya³⁶ raport,

³² Organizacja ds. Współpracy Gospodarczej i Rozwoju została powołana na mocy Konwencji Paryskiej. Rozpoczęła swoją działalność 30 września 1961 roku. Do 20 państw świata, które założyły OECD, należą: Austria, Belgia, Dania, Francja, Grecja, Hiszpania, Holandia, Irlandia, Islandia, Kanada, Luksemburg, Norwegia, Portugalia, RFN, Stany Zjednoczone, Szwajcaria, Szwecja, Turcja, Wielka Brytania i Włochy.

³³ *Audit wewnętrzny*, red. M. Lisiński, s. 29.

³⁴ *Audit wewnętrzny. Spojrzenie praktyczne*, praca zbiorowa, red. J. Banaszkiewicz, Warszawa 2003, s. 27.

³⁵ Zob. J.T. Wells, *Nadużycia w firmach. Vademecum. Zapobieganie i wykrywanie*, przeł. P. Hoffman, Warszawa 2006.

³⁶ Jest to Komisja ds. Sprawozdań Finansowych Zawierających Oszustwa (ang. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission — COSO). Priorytetem organizacji jest zapewnienie przywództwa myśli dotyczącej kontroli wewnętrznej, etyki biznesu, zarządzania ryzykiem w przedsiębiorstwach, a także odstraszenie od popełniania oszustw. Obecnie COSOS jest wspierany przez pięć organizacji: Instytut Auditorów Wewnętrznych (IIA), American Accounting

w którym wykazano, że oszustwa zawarte w sprawozdaniach finansowych powstały w wyniku lekkomyślnego i celowego postępowania. Ponadto, w raporcie zasygnalizowano potrzebę dokładniejszego wyjaśnienia pojęcia kontroli wewnętrznej. Celem tego było podjęcie skuteczniejszych działań w wykrywaniu oszustw.

W 1992 roku komisja opublikowała kolejne opracowanie: *Kontrola wewnętrzna — zintegrowane podstawy*, zwane też modelem COSO. Raport regulował zbiór pewnych praktyk oraz wytycznych dotyczących kontroli wewnętrznej stosowanej w przedsiębiorstwach i organizacjach celem oceny ich własnych systemów nadzoru. W raporcie znalazła się m.in. definicja kontroli wewnętrznej, podstawowe obszary jej działalności oraz elementy, z których powinna się składać³⁷. Nie trzeba było długo czekać: w 1994 roku amerykańska organizacja sektora prywatnego COSO wydała kolejne opracowanie: *Kontrola wewnętrzna — zintegrowana koncepcja ramowa* (ang. *Internal Control — Integrated Framework*), znane też pod nazwą COSO I. Publikacja ta określała elementy systemu kontroli wewnętrznej, które trzeba uwzględnić w procesie tworzenia systemu i polityki zarządzania w przedsiębiorstwie. 10 lat później COSO wydał kolejny dokument: tym razem pod nazwą *Zarządzanie ryzykiem korporacyjnym — zintegrowana struktura ramowa* (ang. *Enterprise Risk Management — Integrated Framework*), znany również w skrócie COSO II lub ERM. Powyższa publikacja rozwija koncepcję systemu kontroli wewnętrznej o system zarządzania ryzykiem w organizacjach publicznych³⁸. Ponadto, definiuje koncepcję zarządzania ryzykiem oraz proponuje metodykę jego realizacji³⁹. W 2009 roku Komitet ogłosił ostatni jak dotąd model kontroli wewnętrznej, tytułując go: *Przewodnik — jak monitorować systemy kontroli wewnętrznej* (ang. *Internal Control — Integrated Framework Guidance on Monitoring Internal Control Systems*), zwany inaczej COSMO III⁴⁰. Opracowanie to ma na celu przede wszystkim dostarczenie pewnych wskazówek, podpowiedzi przedsiębiorstwom w zakresie skutecznego monitorowania funkcjonujących systemów kontroli wewnętrznych w danych jednostkach.

Każdy z powyższych modeli dotyczy pojęcia kontroli wewnętrznej będącej według COSO procesem, który wykonywany jest przez radę nadzorczą jednostki, zarząd i innych pracowników, stworzonych, aby zapewnić w rozsądnym stopniu, że osiągnięte zostaną cele w następujących

Association (AAA), Amerykański Instytut Biegłych Księgowych Publicznych (AICPA), Financial Executives International (FEI) oraz Institute of Management Accountants (IMA).

³⁷ W Stanach Zjednoczonych raport COSO jest bardzo popularnym standardem — według sondażu czasopisma CFO z 2006 r., aż 82% respondentów w USA używało go dla kontroli wewnętrznej. Zob. www.governica.com/Internal_Control-Integrated_Framework (dostęp: 21.08.2017).

³⁸ *Zarządzanie ryzykiem korporacyjnym — zintegrowana struktura ramowa*, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission Cosmo, 2004, s. 7.

³⁹ Zob. www.coso.org.

⁴⁰ *Internal Control — Integrated Framework Guidance on Monitoring Internal Control Systems*, t. 3. *Application Techniques*, June 2008, Exposure Draft, Public Comment Period, Closes August 15, 2008.

kategoriach: wydajność operacji, efektywność i wiarygodność sprawozdań finansowych, zgodność z przepisami oraz aktami prawnymi⁴¹.

Pomimo że kontrola wewnętrzna różni się od audytu wewnętrznego ze względu na swój charakter, cel oraz rolę, jaką odgrywa w organizacji to kontrola wewnętrzna i tak stanowi solidny fundament dla ewolucji audytu wewnętrznego.

Podsumowanie

W opracowaniu podjęta została próba przedstawienia i zbadania ewolucji audytu wewnętrznego na świecie. Przeprowadzona analiza skłania do następujących wniosków: po pierwsze — historia audytu wewnętrznego sięga czasów starożytnych: zarówno Egipcjanie, jak i Grecy czy Rzymianie znali i podejmowali czynności związane z kontrolowaniem zapisów księgowych, także podmiotów publicznych. Już na podstawie powyższego sformułowania zasadne wydaje się stwierdzenie, że audyt funkcjonujący w starożytności niewiele różnił się od założeń obecnego. Po drugie należy zauważyć, że okres średniowiecza nie pozostał obojętny dla ewolucji audytu — to właśnie w tej epoce na skutek mocno rozwijającego się handlu we Włoszech powstał tzw. system podwójnego księgowania, który ułatwił dokonywanie transakcji między kupcami a sprzedawcami.

Ponadto, znaczną rolę odegrały dwa intensywnie rozwijające się państwa. Początkowo była to tylko Wielka Brytania, która w XVIII wieku była najbardziej rozwiniętym krajem pod względem przemysłowym i to dzięki pomocy zamożnych Anglików, którzy chcieli inwestować swój dorobek, audyt dotarł do Stanów Zjednoczonych Ameryki. W 1862 roku w Anglii wydano ustawę o spółkach akcyjnych, z którą należy wiązać powstanie profesjonalnego audytu.

Jednym z najistotniejszych czynników dotyczących ewolucji audytu było także utworzenie w 1941 roku Instytutu Audytorów Wewnętrznych, mającego główną siedzibę w Altamonte Springs, Florida, USA. Organizacja ta w ciągu kilku lat od powstania poczyniła olbrzymie postępy, ugruntowując przy tym swoją pozycję. Stworzyła ona nowe czasopismo — „Internal Auditor”. Poza tym uświadomiła społeczeństwu istnienie audytu wewnętrznego. Stowarzyszenie to do dziś promuje interesy zawodowe audytorów wewnętrznych, organizując konferencje i spotkania naukowe.

Współczesny audyt wewnętrzny postrzegany jest jako niezależna i obiektywna działalność, której główny celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Audyt wewnętrzny jest prowadzony w różnorodnym otoczeniu prawnym i kulturowym. W organizacjach, które różnią się między sobą ideami, celami, złożonością, strukturą czy nawet wielkością, wykonywany jest przez osoby z danej organizacji i spoza niej. Dlatego też stworzenie definicji oraz międzynarodowych standardów praktyki zawodowej audytu wewnętrznego

⁴¹ A. Skoczylas-Tworek, *Audyt we współczesnej gospodarce rynkowej*, Łódź 2014, s. 87.

ma na celu ułatwienie sposobu rozumowania audytu oraz jest głównym warunkiem wypełniania obowiązków przez audytorów wewnętrznych. Ta niezależna i obiektywna działalność pomaga danej organizacji osiągnąć wytyczone cele przez systematyczną i konsekwentną poprawę efektywności zarządzania tą organizacją⁴², a tym samym zasady audytu wewnętrznego mogą stanowić pewnego rodzaju zabezpieczenie przed niewłaściwym zarządzaniem przedsiębiorstwem⁴³.

Bibliografia

- „The Accounting Review” 30, 1995, nr 1.
- Adelberg A.H., *Auditing on the march, ancient times to the twentieth-century*, „Internal Auditor” 1975, November–December.
- Audyt sprawozdań finansowych. Teoria i praktyka*, red. W. Gabusiewicz, Warszawa 2014.
- Audyt wewnętrzny*, [hasło w:] *Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego*, Instytut Audytorów Wewnętrznych z siedzibą w Altamonte Spoings, USA, December 2012.
- Audyt wewnętrzny. Spojrzenie praktyczne*, red. J. Banaszkiewicz, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce — Zarząd Główny, COSZ, Warszawa 2003.
- Babuška E., *Audyt wewnętrzny w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, [w:] *Controlling i audyt w usprawnianiu zarządzania*, red. K. Winiarska, Szczecin 2005.
- Brown R.G., *Changing audit objectives and techniques*, „The Accounting Review” 1962, October.
- Dittenhofer M.A., Filios V.P., *Internal auditing — past, present and future*, „Internal Auditor” 1984, June.
- Gupta P.P., Ray M.R., *The changing roles of the internal auditor*, „Managerial Auditing Journal” 7, 1992.
- Hołda A., *Ewolucja auditingu i jego rola w gospodarce rynkowej*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie” 1998, nr 514.
- Internal Control — Integrated Framework Guidance on Monitoring Internal Control Systems*, t. 3. *Application Techniques*, June 2008, Exposure Draft, Public Comment Period, Closes August 15, 2008.
- Kamińska A., *Rachunkowość zarządcza ubezpieczyciela*, Warszawa 2003.
- Kent A.H., *The development and application of a new concept of internal auditing*, „Internal Auditor” 1957, March.
- Kołączyk Z., *Rachunkowość finansowa*, Poznań 1996.
- Korndoerfer W., Peez L., *Einfuehrung in das Pruefungs- und Revisionswesen*, Wisbaden, 1993.
- Lisiński M., *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, Warszawa 2011.
- Łagodzki P., *Audyt wewnętrzny. Wybrane zagadnienia*. „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu szczecińskiego”, 2011.
- Micherda B., *Problemy wiarygodności sprawozdania finansowego*, Warszawa 2006.
- Międzynarodowe Standardy Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego — 2012, przeł. IIA Warszawa — Polska, Warszawa 2012.
- Moeller R., *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, przeł. M. Płonka, N. Koniuszewska, Warszawa 2013.
- Moeller R., *Nowoczesny audyt wewnętrzny*, przeł. M. Płonka, N. Koniuszewska, Warszawa 2015.

⁴² P. Łagodzki, *Audyt wewnętrzny. Wybrane zagadnienia*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego” 2011, nr 625, s. 387.

⁴³ E. Babuška, *Audyt wewnętrzny w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, [w:] *Controlling i audyt w usprawnianiu zarządzania*, red. K. Winiarska, Szczecin 2005, s. 150.

Montgomery H., *Auditing Theory and Practice*, New York 1912.

Securities, Lawyer's Deskbook, The University of Cincinnati College of Law, www.sec.gov/about/laws/sa33.pdf.

Securities, Lawyer's Deskbook, The University of Cincinnati College of Law, www.sec.gov/about/laws/sea34.pdf.

Skoczylas-Tworek A., *Audyt we współczesnej gospodarce rynkowej*, Łódź 2014.

Taylor D.H., Glezen G.W., *Auditing an Assertions Approach*, Canada 1997.

Winiarska K., *Audyt wewnętrzny 2008*, Warszawa 2008.

Zarządzanie ryzykiem korporacyjnym — zintegrowana struktura ramowa, The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission Cosmo, 2004.

Evolution of internal audit in the world

Summary

In this article the author makes an attempt to present and examine the history of internal audit in the world. Thanks to the analysis we can claim that internal audit arose in antiquity. Moreover, in the Middle Ages in Italy dual accounting system which triggered the progress of internal audit was established. Thereafter, in 1862 in Great Britain the enactment regarding stock-offering companies was legislated. To the above date one should tie the uprising of professional internal audit. At present as defined by the Institute of Internal Auditors (IIA), internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organisation's operations. It helps an organization to accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluating and improving the effectiveness of risk management, control, and governance processes.