

Aneta Tomasziewicz^{*}

WARTOŚĆ DODANA WNOSZONA PRZEZ AUDYT WEWNĘTRZNY

Celem artykułu jest próba zdefiniowania dodatkowej wartości (wartości dodanej) przysparzanej firmie, a będącej efektem działań prowadzonych przez audyt wewnętrzny oraz możliwych sposobów jej mierzenia.

1. POJĘCIE WARTOŚCI

Rozważania na temat pojęcia wartości w szerokim znaczeniu, a także w kontekście pracy audytu wewnętrznego stanowią będą przedmiot niniejszego rozdziału pracy.

Pojęcie „wartość” ma różne znaczenie, zarówno na gruncie ekonomicznym, jak i interdyscyplinarnym. Zgodnie z definicją podaną przez Aldonę Kameleń-Sowińską, „wartość:

- oznacza, ile coś jest warte pod względem materialnym,
- cecha jakiejś rzeczy dająca się wyrazić równoważnikiem pieniężnym lub innym środkiem płatniczym,
- cena czegoś wyrażona w pieniądzu lub jako ekwiwalent innych dóbr, na które to coś może być wymienione,
- kwota pieniężna, którą coś jest warte,
- tak cecha rzeczy, stosownie do których rzecz jest postrzegana jako bardziej lub mniej pożądana, użyteczna, szanowana lub ważna,
- funkcja użyteczności, uwzględniająca ograniczenia ze strony podaży i transportu,
- nie oznacza żadnej cechy obiektywnej, czy tkwiącej w samej naturze przedmiotu, lecz wyłącznie stosunek, w jakim pozostają do siebie dwa przedmioty jako towary wymienne,
- oznacza stosunek między dwoma przedmiotami, wskazuje przy tym podobieństwo do odległości,

^{*} Mgr, Doktorantka w Katedrze Ubezpieczeń UŁ.

- stan umysłu, który występuje zawsze na granicy podziału między zaspokojonymi a niezaspokojonymi potrzebami,
- zależy całkowicie od użyteczności”¹.

Tadeusz Iwanek definiuje natomiast wartość jako wszystko to, co cenne, godne pożądania, co stanowi cel ludzkich dążeń. Istnieje spór, czy wartość jest czymś, co przysługuje przedmiotowi obiektywnie, czy subiektywnie. Zdaniem obiektywistów, wartość to cecha przysługująca przedmiotowi (lub zjawisku) niezależnie od jego subiektywnej oceny przez określony podmiot z określonego punktu widzenia. Subiektywiści natomiast definiują wartość jako cechę nadawaną przedmiotowi przez podmiot, która ujawnia określone postawy wobec wartościowania – zależne od woli lub czysto emocjonalne².

2. ODMIANY WARTOŚCI

W zależności od przedmiotu wartościowania stosuje się różne koncepcje wartości.

– **Wartość ekonomiczna** – kwota pieniężna, którą kupujący jest w stanie zapłacić teraz (wartość zaktualizowana lub bieżąca) w zamian za oczekiwane przyszłe przepływy pieniężne. Wartość ta nie uwzględnia kosztów decyzji poniesionych w przeszłości i nie włącza przepływów wynikających z samego faktu dysponowania dobrem (np. możliwość upłynnienia, dzierżawy).

– **Wartość w użyciu** – w literaturze często utożsamiana z wartością ekonomiczną, z uwagi, że jest to również wartość zaktualizowana. Wskazuje jednak ona, ile dany składnik jest wart dla przedsiębiorstwa przy danym zastosowaniu.

– **Wartość dla właściciela** – wartość pozbycia się lub wartość upłynnienia, nazywana także wartością utraty.

– **Wartość dla biznesu** – miara wartości aktywów oparta na wyliczeniu, o ile lepiej ma się przedsiębiorstwo z racji posiadania tych aktywów.

– **Wartość księgową** – wartość ujęta w bilansie zgodnie z ogólnie przyjętymi zasadami rachunkowości. Stanowi ona wartość historyczną, ponieważ w przeszłości mogła reprezentować ekonomiczną wartość aktywów. Obecnie zastępowana jest przez wartość godziwą.

– **Wartość odtworzeniowa** – koszt zastąpienia posiadanych środków identycznymi co do rodzaju. Wartość ta jest wielkością szacunkową, a jej wyceny dokonują biegli eksperci (opiera się zasadniczo na ocenach inżynierskich).

– **Wartość zamiany – zastąpienia** – koszt nabycia takich składników majątku, które mogłyby pełnić takie same funkcje, jak składniki będące obecnie do dyspozycji przedsiębiorstwa.

¹ A. Kamela-Sowińska, *Wycena przedsiębiorstw i ich mienia*, WSHiR, Poznań 2006, s. 8.

² T. Iwanek, *Wartość i jej szacowanie*, WSZ, Wrocław 2003, s. 9.

– **Wartość rynkowa** – cena wymienna dobra lub usługi na każdym rynku (niekoniecznie zorganizowanym). Reprezentuje chwilową, występującą w danym momencie, zgodność dwóch lub więcej stron transakcji.

– **Wartość sprawiedliwa – wartość godziwa** – wartość wyznaczona w trakcie swobodnych negocjacji między dysponującymi pełnym zakresem informacji stronami transakcji.

– **Wartość inwestycji** – wartość dla konkretnego inwestora oparta na indywidualnych wymaganiach dotyczących inwestycji. Różni się od wartości rynkowej tym, że nie jest związana z konkretnymi osobami. Może być definiowana jako wartość zdyskontowanego na dzień wyceny strumienia pożytków ekonomicznych według konkretnej, odpowiedniej dla danego inwestora stopy dyskontowej.

– **Wartość nieodłączna, wewnętrzna (zwana też fundamentalną)** – przestrzegana jest przez inwestora jako prawdziwa, realna wartość majątku. Staje się ona wartością rynkową, jeśli inni inwestorzy dochodzą do takich samych wniosków.

– **Wartość likwidacyjna** – wartość rynkowa pomniejszona o koszty sprzedaży, upusty od ceny rynkowej udzielone w celu sfinalizowania sprzedaży w ograniczonym przedziale czasu.

– **Wartość biznesu w działaniu** – wartość przedsiębiorstwa rozpatrywanego jako funkcjonującej na rynku organizacji, która jest zbiorem nie tylko wartości materialnych, ale i niematerialnych.

– **Wartość kapitalizacji rynkowej** – łączna wartość wszystkich wyemitowanych akcji.

– **Wartość szacunkowa** – kategoria subiektywna; używana, gdy brak jasno sprecyzowanej wartości rynkowej.

– **Wartość podatkowa** – służy za podstawę do ustalenia podatków od nieruchomości lub innych aktywów i jest oparta na obowiązujących w danym kraju przepisach prawnych.

– **Wartość zabezpieczenia** – wartość majątku wykorzystywana do zabezpieczenia pożyczki lub innego zobowiązania i występuje zwykle jako maksymalna kwota kredytu, który może być udzielony pod zastaw danego składnika majątku³.

Biorąc pod uwagę publikację Tadeusza Iwanka, powyższą listę można uzupełnić jeszcze o następujące rodzaje wartości:

– **Wartość początkowa** – wartość realna w momencie pozyskiwania przez jednostkę określonego dobra.

– **Wartość użytkowa** – stanowi wypadkową oceny przydatności dobra przez podmiot zainteresowany jego walorami użytkowymi, który może się przy

³ A. Kamela-Sowińska, *op. cit.*, s. 9–16.

tym kierować zarówno obiektywnymi, jak i subiektywnymi przesłankami – w przypadku np. nieruchomości jest obiektywnie mierzalna.

– **Wartość końcowa** – dla właściciela dochód z posiadania podmiotu składa się z 2 elementów:

- dochodu, jaki otrzymuje z prowadzenia działalności gospodarczej,
- realizacji prawa własności, które zamienia na gotówkę w momencie rezygnacji z prowadzenia działalności.

Realna wartość przedsiębiorstwa jest zatem sumą zdyskontowanego strumienia gotówki i zdyskontowanej wartości końcowej⁴.

Do obliczania wartości przedsiębiorstwa stosuje się przede wszystkim metodę dochodową, a jej ustalenie odbywa się poprzez oszacowanie jego przyszłych przychodów, kosztów, dochodu, zysku netto i przepływów pieniężnych netto. O wartości przedsiębiorstwa decyduje zaktualizowana na moment wyceny suma przewidywanych nadwyżek finansowych, co obrazuje przedstawiony poniżej wzór:

$$PV = \sum Dt / (1 + r)^t,$$

gdzie:

- PV – zaktualizowana wartość przedsiębiorstwa,
- D – przewidywane roczne dochody netto w kolejnych latach (różnica między wpływami i wydatkami środków finansowych),
- r – stopa dyskonta,
- t – przewidywany okres przynoszenia dochodów⁵.

Jeszcze inne podejście do wartości można znaleźć w publikacji *Wartość w naukach ekonomicznych*. Zgodnie z prezentowanym tam punktem widzenia, *homo oeconomicus* określa użyteczność dobra poprzez ich porównywanie, czy są mu obojętne, czy nie. Użyteczność konkretnego dobra jest zależna nie tylko od jego wartości, ale także od ilości wszystkich pozostałych dóbr będących w dyspozycji jednostki. Czas zmienia również preferencje oceniającego. Użyteczność jest warunkiem koniecznym, ale nie wystarczającym do określenia wartości – potrzebna jest także wartość wymienna, dlatego często niezbędne do życia rzeczy mają często „niską” wartość, podczas gdy mniej użyteczne, a zatem mniej niezbędne w życiu „wysoką”.

Wartość wymienną, jak i wartość użytkową determinują:

- użyteczność,
- rzadkość,
- krańcowa stopa użyteczności (intensywność pożądania dobra)⁶.

⁴ T. Iwanek, *op. cit.*, s. 9–19.

⁵ *Ibidem*, s. 15–16.

⁶ H. Zadora (red.), *Wartość w naukach ekonomicznych*, Wydawnictwo Politechniki Śląskiej, Gliwice 2004, s. 18–21.

Każde przedsiębiorstwo może być postrzegane jako kombinacja zasobów: zarówno z zasobów stanowiących o bycie przedsiębiorstwa, jak i z nośników wartości. Aby mogła być wytworzona wartość dodana, przedsiębiorstwo musi się wyróżnić spośród innych przedsiębiorstw, jego zasoby będąc nośnikami wartości muszą nie tylko współistnieć z zasobami stanowiącymi o bycie, ale także wywoływać efekty synergiczne⁷.

Wyróżniamy następujące rodzaje zasobów:

- zasoby ziemi,
- zasoby ludzkie,
- zasoby finansowe,
- zasoby rzeczowe.

Są to nośniki wartości ery przemysłowej. W drugiej połowie XX w. rewolucja informacyjna oparta na elektronice i ekspansji nauki spowodowała, że zasoby warunkujące wartość dodaną w tym czasie (dominacja zasobów rzeczowych i finansowych) stały się zasobami warunkującymi jedynie byt przedsiębiorstwa. Musiały się zatem pojawić nowe źródła generowania wartości dodanej. Takim źródłem stały się zasoby ludzkie, a dokładniej – zasoby intelektualne. Warunkują one m. in. powstawanie innowacyjnych produktów stanowiących odpowiedź na potrzeby rynku⁸.

Czynniki kształtujące wartość przedsiębiorstwa można podzielić na 3 grupy:

- strategiczne czynniki kształtujące wartość
 - ryzyko
 - rentowność
 - wzrost
- finansowe czynniki kształtujące wartość
 - sprzedaż
 - kapitał obrotowy
 - gotówkowa stopa podatkowa
 - majątek trwały
 - marża przepływów pieniężnych
 - koszt kapitału
- operacyjne czynniki kształtujące wartość
 - jednostkowy poziom sprzedaży
 - warunki sprzedaży
 - asortyment
 - koszty ogólne
 - produkcja
 - harmonogram pracy
 - produktywność

⁷ *Ibidem*, s. 82.

⁸ *Ibidem*, s. 86–88.

- cena
- polityka płatności
- lokalizacja
- budżetowanie kapitałowe
- innowacyjność
- przestoje
- decyzje w zakresie finansowania
- taktyka w zakresie innowacji⁹.

3. WARTOŚĆ DODANA

EVA skrót od ekonomicznej wartości dodanej (*Economic Value Added*) jako miara wyników przedsiębiorstwa należała do zestawu narzędzi ekonomisty przez ponad dwieście lat. W swej istocie *EVA* jest miernikiem wyników działalności przedsiębiorstwa różniącym się od większości innych tym, że potrąca z zysku koszty całego kapitału zainwestowanego przez firmę. Stanowi szkielet kompleksowego zarządzania finansami i stymulującego systemu wynagrodzeń, który może ukierunkować każdą decyzję podejmowaną w firmie, poczynając od gabinetu zarządu, a kończąc na hali produkcyjnej, może przekształcić kulturę przedsiębiorstwa, polepszyć życie zawodowe wszystkich członków organizacji, pozwalając im odnieść większy sukces i pomóc pracownikom w pomnożeniu bogactwa akcjonariuszy, klientów oraz ich samych.

W koncepcji *EVA* kosztem kapitału jest to, co ekonomiści nazywają kosztem utraconych korzyści (*opportunity cost*). Jest to stopa zwrotu, jakiej mogliby oczekiwać inwestorzy, lokując pieniądze w portfelu składającym się z akcji innych firm oraz obligacji o porównywalnym ryzyku, i z którego rezygnują jako właściciele papierów wartościowych danego przedsiębiorstwa. Koszt kapitału wiąże się z fundamentalną zasadą, pochodząca jeszcze z czasów Adama Smitha, że firma musi osiągnąć minimalną, konkurencyjną stopę zwrotu z całego zainwestowanego w niej kapitału. Jego koszty, czyli wymagana stopa zwrotu, dotyczy kapitału własnego tak samo jak obcego. Tak jak pożyczkobiorcy domagają się należnych im odsetek, tak akcjonariusze żądają przynajmniej minimalnej akceptowalnej stopy zwrotu z pieniędzy, które ryzykują. Z drugiej strony, ekonomiczna wartość dodana to zysk obliczany z punktu widzenia akcjonariuszy. Jeżeli oczekują minimalnej stopy zwrotu z inwestycji, nie zaczynają „zarabiać pieniędzy”, dopóki nie przekroczą tej granicy¹⁰.

Obliczenie *EVA* jest dość skomplikowane, gdyż konieczne jest stosowanie korekt, aby przełożyć wyniki księgowe przedsiębiorstwa na ekonomiczne.

⁹ T. D u d y c z, *Zarządzanie wartością przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 2005, s. 27.

¹⁰ http://www.sciaga.pl/tekst/26584-27-ekonomiczna_wartosc_dodana_eva, 24.04.2007.

1) Pierwszym krokiem jest korekta zysku operacyjnego netto o naliczony podatek dochodowy co odzwierciedla zamianę zysku księgowego na ekonomiczny.

2) Drugi krok to zamiana wartości księgowej kapitałów na wartość ekonomiczną (kapitał to w tym ujęciu suma kapitałów własnych i zobowiązań odsetkowych, a koszt to średnia ważona kosztów dwóch wyżej wymienionych składników bilansu).

$$EVA = NOPAT - WACC * KAPITAŁ$$

gdzie:

NOPAT – (*Netto Operation Profit after Tax*) – zysk operacyjny netto po opodatkowaniu,

WACC – (*Weight Avarage Cost of Capital*) – koszt kapitału, obliczany jako średnia ważona kosztu długu odsetkowego oraz kosztu kapitału własnego przedsiębiorstwa,

KAPITAŁ – kapitał rozumiany jako suma kapitałów własnych oraz długu odsetkowego.

Ponadto istnieje wiele innych korekt. Stern Stewart (którego *EVA* jest zastrzeżonym znakiem towarowym)¹¹ wyznaczył ich aż 164, z czego w praktyce stosuje się od pięciu do dziesięciu, w zależności od przedsiębiorstwa, najczęściej w obszarach: badania i rozwój, amortyzacja, inwestycje strategiczne oraz podatki.

EVA stanowi szkielet kompleksowego zarządzania finansami oraz jest centralnym ogniwem łączącym ekonomiczne wyniki firmy z systemem wynagrodzeń pracowniczych. Łącząc interesy właścicieli z interesami pracowników poprzez system premiowy *EVA* wyzwala innowacje, kreatywność oraz chęć do efektywnej pracy.

Zasadniczymi celami systemu premii opartego na *EVA* są:

– eliminacja odgórnej kontroli poprzez zaszczerpienie poczucia własności w pracownikach, menedżerach oraz kierownikach niższego szczebla,

– stworzenie systemu zarządzania nakierowanego na podniesienie ceny akcji przedsiębiorstwa,

– promowanie wysokich osiągnięć i kreatywnych rozwiązań, w których menedżerowie podejmują inicjatywę w celu tworzenia wartości.

¹¹ *EVA* jest zastrzeżonym znakiem towarowym Stern Stewart & Co. Faktycznie jest to stara koncepcja znana od prawie 100 lat i opisywana w literaturze akademickiej jak dochód rezydualny. Z całą pewnością można stwierdzić, że Firma Stern Stewart & Co. wykonała doskonałą pracę w promocji podejścia do przedsiębiorstwa poprzez pryzmat wartości dla właścicieli. Nazwa *EVA* jest używana na całym świecie przez tysiące firm, uniwersytetów, etc. – informacja na podstawie: <http://www.vba.pl/index.php?sect=21&opt=0&doc=134>, 24.04.2007.

EVA pozwala na podejmowanie skutecznych i efektywnych decyzji, poprzez dostarczanie cennych informacji o firmie a dzięki systemowi motywacyjnemu zmienia zachowania wszystkich członków organizacji¹².

W publikacji Tadeusza Dudycza zaprezentowane zostały następujące definicje wartości dodanej w kontekście działalności przedsiębiorstwa:

– **Ekonomiczna wartość dodana (*EVA*)** jest to wartość, jaka powstaje w przedsiębiorstwie po pokryciu kosztu kapitału.

$$EVA = \text{zysk operacyjny po opodatkowaniu} - \text{koszt kapitału}$$

Wartość dla akcjonariuszy jest tworzona, gdy $EVA > 0$.

– **Rynkowa wartość dodana (*MVA*)** stanowi różnicę między rynkową wartością kapitału własnego a jego wartością księgową. Ponieważ w przedsiębiorstwie wartość powstaje, gdy zarabia ono więcej, niż wynosi koszt kapitału, co mierzy *EVA*, wielkość *MVA* oblicza się jako:

$$MVA = \text{aktualna wartość przyszłej } EVA$$

Wartość dla akcjonariuszy jest tworzona, gdy $MVA > 0$ ¹³.

4. WARTOŚĆ DODANA W DZIAŁALNOŚCI AUDYTU WEWNĘTRZNEGO I SPOSOBY JEJ MIERZENIA

Według Bolesława Rafała Kuca, **wartość dodana w przypadku audytu wewnętrznego**, zgodnie z międzynarodowymi Standardami Profesjonalnej Praktyki Audytu Wewnętrznego, jest to wartość wytworzona poprzez polepszenie możliwości realizacji celów organizacji, w skład których wchodzi identyfikowanie usprawnień działań operacyjnych i/lub ograniczanie ekspozycji na ryzyka w wyniku zarówno usług oceniających, jak i doradczych. Często zamiast określenia wynik (efekt) audytu pojawia się pojęcie „wartość dodana”. Np. spadek kosztów, wzrost przychodów, lepsza komunikacja w organizacji czy wzrost zaufania społecznego mogą być postrzegane jako przejawy lub miary powstawania wartości dodanej, rozumianej jako dodatkowe korzyści. Moda na stosowanie tego pojęcia w kontekście pracy audytu jest bardzo silna, a powiązanie tego pojęcia z istotą działania audytu jest o tyle zrozumiałe, że według B. R. Kuca audyt nie ocenia sposobu funkcjonowania jednostki w celu wskazania błędów, ale jego celem jest raczej:

- ukazanie możliwości do realizacji usprawnień,
- prezentowanie, w jaki sposób można uzyskać dodatkowe korzyści ze sposobu kierowania instytucją,

¹² I. Drobek, E. Skorupska, <http://mfiles.ae.krakow.pl/modules.php?name=Guiki&MODE=SHOW&PAGE=Ekonomiczna%20warto%C5%9B%C4%87%20dodana>, 24.04.2007.

¹³ T. Dudyc z, *op. cit.*, s. 36.

- ocena badanej instytucji jako całości funkcjonującej w określonych warunkach, które jednostka może w pewnym stopniu kształtować, ale które wpływają też na zasady prowadzonych działań,
- eksponowanie i weryfikacja wszystkich obszarów działalności organizacji,
- przyczynianie się do określenia szans, przed którymi organizacja stoi oraz zagrożeń mogących mieć wpływ na funkcjonowanie.

W ten sposób określona wartość dodana wyraża dodatkowe korzyści dla wszystkich interesariuszy.

Często audyt jest postrzegany jako kontrola kontroli, jednak większe szanse powstania wartości dodanej istnieją w obszarze zdolności do zarządzania ryzykiem i świadczenia usług doradczych, przy czym usługi doradcze realizowane przez audyt wewnętrzny i podnoszące jego wartość dodaną są często bezpośrednim następstwem jego usług oceniająco-kontrolnych¹⁴.

Dość trudno jest wyrazić w pieniądzu wartość dodaną, jaką audyt wnosi do przedsiębiorstwa poprzez realizację należących do niego zadań. W dużej mierze zależy to od specyfiki badanego obszaru działalności firmy. Jeżeli jednak coś nie może być zmierzone, to trudno tym zarządzać. I tak np. w firmie ubezpieczeniowej efekt części czynności kontrolnych polegających np. na weryfikacji sposobu zawierania ubezpieczeń przez agentów lub likwidacji szkód przez likwidatorów może zostać wyrażony w pieniądzu w postaci kwoty zaniżonych składek, czy nienależnie wypłaconych odszkodowań, które to pieniądze, w zależności od treści umów zawieranych z agentami, czy likwidatorami, mogą wrócić do firmy. Działanie takie ma jednak również skutek prewencyjny, który jest trudny do określenia w pieniądzu, ale jest pewne, że skłonność do dokonywania oszustw spada, jeśli wzrasta ich wykrywalność i jeśli są w związku z tym wyciągane konsekwencje.

Należy zatem się zastanowić, jak mierzyć wartość dodaną audytu w firmie. Z pewnością tylko częściowo można wyrazić ją kwotowo. Wartość dodaną można jednak postrzegać również jako efektywność działania, a skoro audyt pełni również funkcję doradczą, miernikiem jego efektywności mogłaby być ilość zaleceń wydawanych na podstawie badań przeprowadzonych w określonym roku kontroli. Ponieważ oczywiście zalecenia mogą mieć różny charakter, można byłoby opracować system wag im przypisanych i tak w zależności od tego, jakiej sfery dotyczą, określić stopień ich wpływu na działalność przedsiębiorstwa, np. zalecenia dotyczące strategii firmy powinny mieć wyższą wagę, niż te dotyczące działalności bieżącej.

System wag umożliwiłby zbadanie istotności zaleceń wydawanych w przykładowej firmie ubezpieczeniowej w ciągu okresu funkcjonowania Departamentu Audytu w tej firmie i ich wpływu na efektywność ekonomiczną organizacji.

¹⁴ B. R. K u c, *Kontrola i audyt w sektorze publicznym*, Wydawnictwo PTM, Warszawa 2007, s. 360–363.

Aktualnie stosowane są wielopłaszczyznowe programy oceny efektywności działania organizacji i jej poszczególnych elementów składowych (jednostek organizacyjnych), jak np. zrównoważona karta celów (według Kaplana), system wyników i determinant (według Fitzgeralda i Moona), pryzmat wyników działania (Neely) lub nawigator Scandii (Edvisson, Marlone)¹⁵.

Poszerzony zakres usług świadczonych przez audyt wewnętrzny wymaga nowego podejścia do zagadnienia oceny działalności audytu. W literaturze pojawia się znacząca liczba propozycji metod oceniania, niemniej jednak tylko ustrukturyzowane stosowanie mierników oceny działania umożliwia ocenę działalności audytu wewnętrznego w sposób systemowy. Takie podejście zaprezentowane zostało w artykule Rolandasa Rupšysa, Vytautasa Buguslauskasa: *Measuring Performance of Internal Auditing: Empirical Evidence (Ocena wyników działalności audytu wewnętrznego: dowody empiryczne)*.

Według wyżej wymienionych autorów artykułu, miary oceny wyników działania audytu wewnętrznego nie mogą być aktualnie ograniczane do liczby raportów, czasu prowadzonej kontroli, porównania liczby przeprowadzonych kontroli do planowanych czy też relacji liczby godzin przewidzianych na kontrolę do liczby godzin faktycznie wykorzystanych. Nowoczesna ocena wyników pracy audytu wymaga kompletu zrozumiałych miar, takich jak: średnia liczba godzin spędzonych na szkoleniach, średnia doświadczenia personelu, wykształcenie audytorskie i poziomy certyfikacji, przeoczone słabe punkty kontroli, zastosowane zasady najlepszej praktyki, liczba zleceń od zarządu, procent zrealizowanych zaleceń, liczba zaproponowanych ulepszeń procesów, badanie zadowolenia pracowników, badanie zadowolenia zarządu i komitetu audytowego.

W niektórych przypadkach takie szerokie spektrum stosowanych miar może powodować nieporozumienia podczas procesu oceny. Niektórzy autorzy (Dudley, Salerno) uważają, że kwalifikacje i doświadczenie audytorów jest uzyskiwane przed momentem zatrudnienia w danej firmie. Dlatego też właściwsze wydaje się mierzenie nie wartości absolutnych określonego wymiaru (np. liczba lat przepracowanych w przemyśle, audycie wewnętrznym, itp.), ale włożonego nakładu pracy (np. co zostało wykonane) poprzez zwiększenie doświadczenia, podniesienie kwalifikacji, wzrost kompetencji, itp. Ponadto należy mieć na uwadze, że miary wyników działalności nie powinny być analizowane odrębnie, ale włączone w ramy ogólnego pomiaru wyników działalności zapewniającego wielowymiarowy obraz mierzonej aktywności umożliwiający identyfikację przepływu tworzenia wartości¹⁶.

¹⁵ R. Rupšys, V. Buguslauskas, *Measuring Performance of Internal Auditing: Empirical Evidence (Ocena wyników działalności audytu wewnętrznego: dowody empiryczne)*, „Engineering Economics” 2007, No. 5(55), s. 10.

¹⁶ *Ibidem*.

Według D. Rigby'ego¹⁷ system oceny w postaci zrównoważonej karty celów jest najbardziej rozpowszechniony (44% firm na świecie z niego korzysta). System ten zawdzięcza swą popularność elastycznemu profilowi opartemu na czterech zakresach: nauka i wzrost, wewnętrzne procesy biznesowe, finanse i klienci. Dotyczy to również oceny audytu wewnętrznego. Wielu autorów (Ziegenfuss, Frigo, Cangemi, Singleton) oraz firmy audytorskie (np. KPMG) uważają *balanced scorecard* za najlepsze rozwiązanie służące mierzeniu wyników pracy audytorów wewnętrznych. Z kolei wyniki ankiety Deloitte Touche Tohmatsu (2003) wskazują, że tylko ograniczona liczba badanych przyjęła *balanced scorecard* jako system oceny działań audytu. Co więcej, brak mocnych dowodów empirycznych potwierdzających efektywność *balanced scorecard* jako systemu oceny wywołuje dyskusję co do tego, według jakich kryteriów powinna być oceniana działalność audytu¹⁸.

Celem badania przeprowadzonego przez autorów powoływanego artykułu było zbadanie i przeanalizowanie trendów dotyczących systemów oceniania wyników pracy audytu wewnętrznego oraz zasugerowanie najczęściej stosowanych rozwiązań służących ocenie wyników działalności audytu wewnętrznego. W celu zbadania zagadnienia stworzono ankietę rozsyłaną za pośrednictwem strony internetowej Instytutu Audytorów Wewnętrznych (www.theiia.org). Należy nadmienić, że mierzenie wyników pracy audytu wewnętrznego nastrocza pewnych trudności ze względu na fakt, że sam audyt wewnętrzny działa w różny sposób w różnych firmach.

Wyniki ankiety wskazały, że komitety audytowe, CEO, audyt zewnętrzny, starsza kadra zarządzająca uznaje mierzenie działalności audytu za mniej lub bardziej, ale istotne. Stosunkowo niska ocena istotności tego elementu wśród innych osób korzystających z wyników pracy audytu może być tłumaczona sztuczną interakcją między nimi i audytorami wewnętrznymi. Ponadto stwierdzono, że chociaż wprowadzenie *balanced scorecard* jest szeroko rekomendowane, to nie jest w praktyce najczęściej stosowane w odniesieniu do oceny pracy audytu wewnętrznego (tylko 12% respondentów zadeklarowało stosowanie tego systemu)¹⁹.

5. PODSUMOWANIE

Ocenianie wyników działalności jest jednym z podstawowych elementów funkcji zarządzania. Tradycyjne spojrzenie na ten temat oparte jedynie na informacji finansowej podlega obecnie krytyce ze względu m. in. na podejście krót-

¹⁷ D. Rigby, *Management Tools and Techniques: A Survey*, „California Management Review” 2001, Vol. 43(2), s. 139–160, [za:] R. Rupšys, V. Buguslauskas, *op. cit.*, s. 11.

¹⁸ R. Rupšys, V. Buguslauskas, *op. cit.*, s. 11.

¹⁹ *Ibidem*, s. 12–13.

kookresowe oraz nieuwzględnianie aspektów związanych z realizowaniem strategii firmy. Ocena efektów działalności powinna odzwierciedlać zmieniające się potrzeby udziałowców, jak i innych podmiotów związanych z firmą (klientów, dostawców, inwestorów, pracowników, instytucji regulujących rynek itp.), a także umożliwiać zarządzanie reakcjami organizacji na pojawiające się wyzwania.

Gospodarka oparta na wiedzy przekształciła organizacje w systemy uzależnione od informacji i wiedzy, co wymaga specyficznego podejścia do kontroli wewnętrznej w takich organizacjach. To z kolei wpływa na sposób wykonywania audytu wewnętrznego, który powinien pełnić funkcję wspierającą dla zarządu, audytorów zewnętrznych i instytucji regulujących. Audyt wewnętrzny odgrywa aktywną rolę w procesie zarządzania ryzykiem będącym głównym czynnikiem decydującym o przetrwaniu firmy.

Artykuł z pewnością nie wyczerpuje problematyki mierzenia wartości dodanej wnoszonej przez audyt i wymaga dalszych rozważań, szczególnie w zakresie sposobów mierzenia efektywności i potencjału pracownika przy użyciu metod z zakresu zarządzania zasobami ludzkimi.

Aneta Tomasziewicz

ADDED VALUE CONTRIBUTED BY THE INTERNAL AUDIT

Assessing company performance is one of the basic elements of the management function. The traditional view on this topic based solely on financial information is now criticised due to (among other things) the short-term attitude and absence of aspects connected with the company strategy implementation.

The assessment of a company performance should reflect changing needs of stakeholders and other bodies connected with the company (customers, suppliers, investors, employees, market regulators, etc.), and enable to manage the reactions of the organisation to the emerging challenges.

Knowledge-based economy changed the organisations into information- and knowledge-dependent systems, which requires a specific approach to internal control in such organisations. This in turn affects the way of conducting the internal audit, which should be a support for the Managing Board, external auditors and market regulators. Internal audit plays an active role in the risk management process that is the main factor determining the survival of the company.

Article certainly does not exhaust the issue concerning measuring of the added value contributed by the audit and requires further considerations, particularly regarding ways of measuring the effectiveness and employee potential using methods from the scope of human resources management.

Key words: internal audit, added value.