

---

Grzegorz Gołębiowski\*

## Outsourcing audytu wewnętrznego

---

Nadesłany: 12 kwietnia 2010 r.

Zaakceptowany: 15 maja 2010 r.

### *Streszczenie*

*W tekście poruszono problematykę outsourcingu audytu wewnętrznego. Wskazane zostały różnice pomiędzy audytem wewnętrznym, outsourcingiem i cosourcingiem, związanymi z tą usługą. Określone zostały też wady i zalety każdego z rozwiązań. Na podstawie wyników analizy badań w zakresie wykorzystania outsourcingu audytu wewnętrznego, zwrócono uwagę na występujące trendy rynkowe w tym zakresie i motywacje odnoszące się do wyboru formy prowadzenia audytu wewnętrznego.*

### **Wprowadzenie**

Obserwuje się współcześnie szybką ewolucję funkcji i sposobu wykorzystania audytu wewnętrznego, który jest stosowany w coraz większej liczbie i coraz bardziej zróżnicowanych organizacji. Z administracyjnego punktu widzenia oznacza to stworzenie w organizacji niezależnej i wolnej od jakiegokolwiek presji komórki audytu wewnętrznego lub wynajęcie usług audytu wewnętrznego od podmiotu zewnętrznego.

### **1. Źródła pozyskania audytu wewnętrznego**

Zgodnie z definicją audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną, obiektywną, zapewniającą i doradczą, której celem jest przysparzanie wartości i usprawnianie aktywności operacyjnej organizacji. Pomaga on organizacji w osiągnięciu jej celów poprzez systematyczne i zdyscyplinowane podejście do oceny oraz doskonalenia skuteczności proce-

---

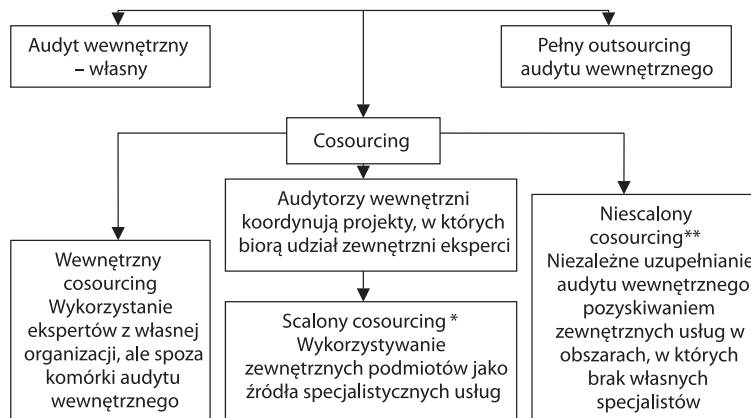
\* Dr, adiunkt, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie.

sów zarządzania ryzykiem, kontroli i *governance*. W niektórych organizacjach pojawiają się problemy w zapewnieniu funkcjonalnej niezależności audytorom wewnętrznym, a jest to jedna z podstawowych cech definicyjnych tej działalności. Jak twierdzą P. Atanasiu i C. Boja-Avram (2008: 1399–1402), outsourcing audytu wewnętrznego wyrósł właśnie z potrzeby takiej niezależności. Jeśli nie udaje się doprowadzić do takiego umiejscowienia audytu wewnętrznego w strukturze organizacyjnej, aby podejmowane przez audyt działania miały charakter niezależny, wówczas wyjściem z sytuacji jest zakupienie stosownych usług doradczych spoza macierzystej instytucji.

Finalnie outsourcing stał się popularny, gdyż wydawało się, że oferuje wiele korzyści zarówno zleceniodawcom, jak i zleceniobiorcom. Ci ostatni otrzymywali zlecenia poza sezonem ich głównej działalności, tj. oceny sprawozdań finansowych. W 1994 r. Instytut Audytorów Wewnętrznych (ang. *Institute of Internal Auditors*, IIA) oszacował, że dochody firm księgowych (biegłych rewidentów) z usług audytu wewnętrznego osiągnęły wartość bliską dziesięciokrotności dochodów z ocen rocznych sprawozdań finansowych (Aldhizer III, Cashem i Martin, 2009).

Outsourcing audytu wewnętrznego w „czystszej” postaci występuje relatywnie rzadko. W strategiach prowadzenia audytu wewnętrznego dopuszcza się współcześnie przede wszystkim dwa rozwiązania: własny audyt wewnętrzny i cosourcing związany z tą działalnością. Cosourcing w audycie wewnętrznym polega na współpracy audytorów wewnętrznych danej organizacji z audytorami z zewnętrznych firm doradczych. Cosourcing jest zasadniczo odmienną formą od pełnego outsourcingu. Podstawowa różnica polega na tym, że w tym ostatnim usługodawca staje się niezależnym wykonawcą określonego zadania i wykonuje swoją pracę w niewielkiej lub żadnej interakcji z pracownikami danej organizacji (Mumby i Clarke, 2000: 30–32). Cosourcing jest po prostu kompromisem pomiędzy audytem wewnętrznym własnym a obcym, świadczonym przez zewnętrzną podmiot. Można powiedzieć, że wykorzystuje korzystne elementy jednego i drugiego, opi-

Rys. 1. Możliwe źródła pozyskania usługi o charakterze audytu wewnętrznego



\* – ang. *Univendor cosourcing*, \*\* – ang. *Multivendor cosourcing*.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: del Vecchio i Clinton, 2003: 18, 3.

sanego wcześniej rozwiązania. Pozwala osiągnąć pożądaną poziom oceny skuteczności kontroli i jednocześnie wypełniać skutecznie inne zadania audytu wewnętrznego, którego pracownicy otrzymują wsparcie od zewnętrznych specjalistów z różnych dziedzin, wspólnie prowadząc określony proces badania lub otrzymując jedynie opinię na temat stanu obszaru wytypowanego do audytu (del Vecchio i Clinton, 2003).

## 2. Badania nad wykorzystaniem audytu wewnętrznego w zależności od jego formy

Wydarzenia na amerykańskim rynku usług doradczych spowodowały wielu naukowców do refleksji i analiz form dostarczania usług audytu wewnętrznego.

Zleceniodawcy dostarczanej przez podmioty zewnętrzne usługi audytu wewnętrznego oczekują zazwyczaj niższych kosztów (o charakterze zmiennym, a nie stałym, jak w przypadku zatrudniania własnych audytorów wewnętrznych), wyższej specjalizacji zewnętrznych specjalistów oraz przynajmniej pozornie większej niezależności w formułowaniu ocen i zaleceń. Jak się okazuje, przewaga cenowa zewnętrznych usług audytu wewnętrznego była i jest raczej pozorna. Zleceniobiorcy często ponoszą niższe koszty wcale nie dlatego, że usługi audytu wewnętrznego oferowane przez zewnętrzne podmioty są tańsze. Koszty są mniejsze, gdyż zleceniobiorcy obniżają liczbę wykazywanych godzin prowadzenia u klienta usług w następstwie redukcji zakresu zadań audytowych (Aldhizer III, Cashem i Martin, 2009). Wprawdzie istnieją też badania, które potwierdzają niższy koszt realizowania usługi audytu wewnętrznego w porównaniu z wykonywaniem tych czynności przez własnych audytorów wewnętrznych. W tym jednak przypadku odnosi się to do efektu skali (Carey, Subramaniam i Chua Wee Ching, 2006: 11–30). Zewnętrzni usługodawcy korzystają z dobrodziejstwa tego efektu i jego pozytywnego wpływu na ograniczenie kosztów usługi, dzięki równoległej pracy dla wielu zleceniodawców.

Nie zawsze jednak wybór pomiędzy formą prowadzenia audytu wewnętrznego jest poprzedzony rozważaniami o charakterze rachunku ekonomicznego. Jak wskazują w swoim badaniu P. Carey, N. Subramaniam i K. Chua Wee Ching, ponad połowa przedsiębiorstw, które skorzystały z outsourcingu audytu wewnętrznego nie miało przed podjęciem takiej decyzji własnej komórki audytu wewnętrznego. Decyzja o zleceniu wykonania tej usługi była pochodną zaistniałego przeświadczenia o przydatności takich czynności, czyli skorzystania z dobrodziejstwa niezależnej i obiektywnej weryfikacji określonych procesów w firmie (Carey, Subramaniam i Chua Wee Ching, 2006: 11–30). Zresztą małe podmioty są skłonne częściej korzystać z zewnętrznych usług audytu wewnętrznego niż przedsiębiorstwa duże.

Jak dowodzą R.F. Spekle, H.J. van Elten i A.M. Kruis, w takich firmach, w których występuje zdecydowanie większe zapotrzebowanie na usługi oferowane przez audyt wewnętrzny i funkcje audytu są bardziej zintegrowane z zarządzaniem (a według ich badań takimi firmami są przede wszystkim duże przedsiębiorstwa), zdecydowanie częściej podejmuje się decyzję o zorganizowaniu własnej komórki audytu wewnętrznego. W tego typu przedsiębiorstwach intensywność pracy audytorów jest większa (Spekle, Van Elten i Kruis, 2005). Małe przedsiębiorstwa korzystają z oferty audytu wewnętrznego zdecy-

dowanie mniej „intensywnie” i wspomniana integracja z procesem zarządzania jest mniejsza, tym samym zewnętrzna usługa może zaspokoić ich sporadyczne potrzeby. Jednocześnie z badań cytowanych autorów wynika, że wybór pomiędzy outsourcingiem usługi audytu wewnętrznego a wykonywaniem jej własnymi siłami, zależy od specyfiki zadania audytowego, częstotliwości wykonywania określonych czynności audytowych, a także od ostatecznego rachunku kosztów.

Wspomniani autorzy badali również wpływ zwyczajów w środowisku odnośnie outsourcingu audytu wewnętrznego, lecz nie znaleźli żadnego wpływu takich uwarunkowań na decyzję dotyczącą wyboru stosownej formy tej usługi.

Z historii funkcjonowania firm doradczych wynika, że wykonywanie audytu wewnętrznego przez zewnętrzne podmioty często prowadzi do nieobiektywizmu oraz nie ma wpływu na wzrost niezależności takiej działalności. Upadek Enronu i rola, jaką w tym procesie odegrała jedna z największych firm doradczych w ówczesnym czasie – Arthur Andersen, unaocznili dobitnie ten problem. Zorientowano się, że coraz powszechniej występujące zjawisko dostarczania przez jedną firmę usług polegających na „certyfikowaniu” sprawozdań finansowych i usług konsultacji odnoszących się do bieżącej działalności operacyjnej jest poważnym konfliktem interesów (Chadwick, 2000).

Po „enronowskich” wydarzeniach, klienci księgowych (audytorskich) firm doradczych w USA przestali wierzyć, że tradycyjny audyt pomaga im w biznesie. W tym okresie wiele organizacji i instytucji regulujących rynek usług doradczych wprowadziło szereg zmian w prawie i stosownych standardach (Kutera, Hołda i Surdykowski, 2006: 243).

Trend zmierzający do zmiany uregulowań w tym aspekcie działalności rozpoczął się zresztą nieco wcześniej. Jeszcze przed upadkiem Enronu w 2000 r. amerykańska *Securities and Exchange Commission* (SEC) zgłosiła propozycję wprowadzenia całkowitego zakazu dla firm doradztwa księgowego dostarczania usług o charakterze konsultacji informatycznych (usług IT) i audytu wewnętrznego. Jednak w lutym 2001 r. SEC złagodził swoje stanowisko, nie wdrażając dodatkowych ograniczeń na prowadzenie usług IT, zniewelizował ograniczenie odnośnie usługowego prowadzenia audytu wewnętrznego (dotyczyło do outsourcingu tej usługi) wprowadzając limit, w którym określa się, iż wykonywanie usług outsourcingu audytu wewnętrznego nie może przekroczyć 40% czasu pracy dla klientów, których wartość aktywów jest większa niż 200 milionów dolarów (Aldhizer III, Cashem i Martin, 2009). W podpisanej przez Prezydenta USA ustawie z dnia 30 czerwca 2002 r. (Sarbanes-Oxley Act – SOX) jasno zakazano outsourcingu audytu wewnętrznego we wszystkich publicznych przedsiębiorstwach.

Wyniki badania L.J. Abbott, S. Parker, G.F. Peters oraz D.V. Rama dowodzą, że wprowadzone zakazy i ograniczenia są słuszne. Ich zdaniem outsourcing audytu wewnętrznego wywołuje szkodliwy efekt polegający na spadku niezależności audytorów, a także pogarsza jakość prowadzonych zadań audytowych (Abbott, Parker, Peters i Rama, 2007: 829).

P. Burnaby i S. Hass przeprowadzili ciekawe badanie odnoszące się do zmian w strategiach prowadzenia audytu wewnętrznego w 2003 r. w porównaniu do 1998 r. (Burnaby i Hass, 2004), czyli przed i po wypadkach na rynku usług doradczych (por. tabela 1).

Wykorzystanie zewnętrznych usług jako form prowadzenia audytu wewnętrznego był nieco mniej rozpowszechnione w 1998 r. niż w 2003 r. Podczas, gdy blisko 2/3 respon-

**Tabela 1.** Rozkład odpowiedzi ankietowanych odnośnie strategii prowadzenia audytu wewnętrznego w USA w 1998 i 2003 r.

Wyszczególnienie	1998		2003	
	liczba	%	liczba	%
<b>Udział włączania zewnętrznych usług audytu wewnętrznego w strategię jego prowadzenia</b>				
0	29	67,4	26	56,5
1–25%	11	25,6	15	32,6
26–50%	1	2,3	1	2,2
51–75%	0	0	0	0
76–100%	2	4,7	1	2,2
Brak odpowiedzi	0	0	3	6,5
<b>Łącznie</b>	<b>43</b>	<b>100,0</b>	<b>46</b>	<b>100,0</b>
<b>Respondenci korzystający z zewnętrznych usług audytu wewnętrznego</b>				
0	22	51,2	23	50,0
1–25%	14	32,5	19	41,3
26–50%	1	2,3	0	0
51–75%	1	2,3	0	0
76–100%	2	4,7	2	4,3
Brak odpowiedzi	3	7,0	2	4,3
<b>Łącznie</b>	<b>43</b>	<b>100,0</b>	<b>46</b>	<b>100,0</b>

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Burnaby i Hass, 2004: 19, 3; ABI/INFORM Global.

dentów wskazywało w 1998 r., że nie włączają outsourcingu<sup>1</sup> do strategii prowadzenia audytu wewnętrznego, liczba ta spadła do około 56% w 2003 r. W jednym i drugim badanym roku około połowa respondentów z komórek audytu wewnętrznego amerykańskich przedsiębiorstw nie korzystała z żadnych zewnętrznych usług uzupełniających prowadzonych przez nich zadań audytu wewnętrznego. Korzystanie z ekspertów zewnętrznych i zlecenie im zadań audytu wewnętrznego generalnie nie było większe niż 25% wszystkich działań podejmowanych przez audyt wewnętrzny. W 2003 r. dokonano takich zleceń u blisko 41,3% respondentów, co wskazuje na pewien progres w odniesieniu do 1998 roku (32,5%). Jednocześnie, jak wskazali pytani, głównym powodem korzystania z zewnętrznych usług był brak umiejętności wśród pracowników do przeprowadzenia określonego zadania audytowego. Waga tego uzasadnienia wzrosła w 2003 r. w stosunku do 1998 r. (por. tabela 2).

Nieco odmienne w swojej skali jest wykorzystanie outsourcingu w audycie wewnętrznym w sektorze publicznym i prywatnym. W tym pierwszym przypadku, na początku XXI w. średni udział outsourcingu w różnej postaci w budżecie przeznaczonym

<sup>1</sup> Autorzy tego badania używają sformułowania „outsourcing”. Niemniej jednak w istocie badają formę łączenia zewnętrznych usług z prowadzeniem audytu wewnętrznego przez stosowną komórkę organizacyjną w danej firmie i zgodnie z klasyfikacją definicyjną należy mówić tu o cosourcingu.

**Tabela 2.** Powody korzystania z usług outsourcingu audytu wewnętrznego w USA w 1998 i 2003 r.

Wyszczególnienie	1998		2003	
	liczba	%*	liczba	%
Brak umiejętności do przeprowadzenia audytu	9	20,9	12	26,1
Zbyt mała wielkość komórki audytu wewnętrznego do prowadzenia audytu we wszystkich wymaganych obszarach	5	11,6	4	8,7
Konieczność przeprowadzenia audytów międzynarodowych	5	11,6	1	2,2
Konieczność przeprowadzenia audytów o charakterze doradczym	2	4,7	2	4,3
Inne powody	21	48,8	1	2,2
Brak odpowiedzi	22	51,2	26	56,5

\* Relacja procentowa oznacza udział w łącznej liczbie odpowiedzi, dla roku 1998 – 43, dla 2003 – 46.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: Burnaby i Hass, 2004: 19, 3; ABI/INFORM Global.

na audyt wewnętrzny stanowił około 24,43% (Goodwin, 2004). W sektorze prywatnym tego rodzaju wydatki w strukturze wydatków na audyt wewnętrzny były mniejsze i wyniosły 10,82%. W sektorze publicznym, w ramach kosztów wpływających na podjęcie decyzji o outsourcingu usługi audytu wewnętrznego pojawiają się dodatkowo wydatki związane z przeprowadzeniem wyboru takiego usługodawcy zgodnie z procedurą zamówień publicznych (Chong, Dolley, Houghton i Monroe, 2009).

### 3. Wady i zalety outsourcingu audytu wewnętrznego

Jak wskazują badania, w tzw. okresie poenronowskim, motywacja w wykorzystywaniu outsourcingu lub cosourcingu audytu wewnętrznego nie jest związana przede wszystkim z poszukiwaniem możliwości redukcji kosztów, ale ma również nieco inne źródła. Jedną z konkluzji badań opublikowanych w 2003 r. przez rumuńską filię firmy Ernst&Young i odnoszących się do trendów w audycie wewnętrznym było stwierdzenie, iż blisko 62% firm korzysta z outsourcingu audytu wewnętrznego w różnych formach, w wyniku zwiększonego zapotrzebowania będącego następstwem wielu ekonomicznych zawirowań na prowadzenie niezależnej oceny ryzyka i działań o charakterze doradczym w bieżącym zarządzaniu operacyjnym (Horlaci, 2003). To świadczyłoby o tym, że popyt na audyt wewnętrzny wzrasta, szczególnie na nowych rynkach, a podaż pracowników mogących realizować takie usługi jako audytorzy wewnętrzeni jest niewystarczająca.

Niezależnie jednak od źródeł zapotrzebowania na audyt wewnętrzny w różnej jego formie, w każdym z rozwiązań istnieją wady i zalety (por. tabela 3).

Tabela 3. Wady i zalety różnych form usług audytu wewnętrznego

Audyt wewnętrzny – własny	Cosourcing	Outsourcing
<b>Zalety</b>		
Pełna kontrola nad działalnością audytu wewnętrznego	Możliwe oddziaływanie na procedury audytu	Dostęp do specjalistycznej wiedzy
Lojalność i oddanie pracowników	Zaangażowane strony mogą uczyć się wzajemnie od siebie	Koszt audytu wewnętrznego staje się w pełni zmienny
Audytorzy rozumieją procesy zarządcze i ekspozycję na ryzyko właściwe dla danej organizacji	Elastyczność odnosząca się do kosztów usług audytowych	Większa elastyczność związana z harmonogramem prac
Kontrola nad informacjami o wrażliwym charakterze	Elastyczność odnośnie niezbędnych ekspertyz	Brak kosztów rekrutacji audytorów i zakupu odnoszącego się do oprzyrządowania ich pracy
Możliwości szkolenia kadry zarządzającej	Wzrost jakości audytu	
Praktycznie nieograniczona dostępność audytorów		
<b>Wady</b>		
Ograniczona wiedza specjalistyczna	Potencjalny konflikt dotyczący kształtowania i kontroli procedury audytu	Zewnętrzny usługodawca przejmie kontrolę nad istotnymi procesami w organizacji
Koszt audytu wewnętrznego jest stały	Wzrost konkurencyjności dla własnych pracowników i niebezpieczeństwo przekształcenia się w pełny outsourcing	Lojalność audytorów w pierwszej kolejności wobec swojego pracodawcy
Harmonogram i zakres prac ograniczony do możliwości własnych audytorów wewnętrznych	Potencjalny konflikt związany z rozbieżnościami odnośnie wykazywanego czasu poświęconego na realizację określonego odpłatnego zadania	Audytorzy mogą nie w pełni rozumieć procesy w organizacji
		Brak możliwości wykorzystania wiedzy audytorów przez innych pracowników jednostki
		Niepełna czasowa dostępność audytorów

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: del Vecchio i Clinton, 2003: 18, 3.

## Zakończenie

Audyt wewnętrzny jest rozwiązaniem związanym z zarządzaniem o relatywnie krótkiej historii. W czasie swojego istnienia przeszedł już dużo przeobrażeń. Ostatnie zmiany odnoszą się do nastawienia odnośnie outsourcingu tej usługi. W ostatnich latach, doświadczenia przedsiębiorstw prywatnych w tym względzie wpłynęły na zahamowanie rozwoju dostarczania tej usługi przez zewnętrzne podmioty. Dość powszechnie w sektorze prywatnym odchodzi się od stosowania klasycznego outsourcingu, zastępując go tam, gdzie konieczne, cosourcingiem, czyli uzupełniającym, sporadycznym wykorzystaniem zewnętrznych usług audytu wewnętrznego w ramach realizacji niektórych zadań, wspierając w ten sposób komórki audytu wewnętrznego istniejące zazwyczaj w danej organi-



zacji. Pojawiły się zresztą pewne ograniczenia prawne związane z zakazem stosowania outsourcingu audytu wewnętrznego w określonych sytuacjach.

Wokół przewag outsourcingu audytu wewnętrznego nad realizowaniem tej czynności we własnym zakresie, narosło wiele mitów. Jeden z nich dotyczy przewagi kosztowej. Jak wskazano w cytowanych wynikach badań, w większości przypadków oszczędności są pozorne. Zresztą coraz rzadziej kryterium wyboru jest cena usługi. Wybór pomiędzy formą zewnętrzną bądź wewnętrzną realizowania zadań audytowych związany jest często z dostępnością specjalistów oraz wielkością organizacji. Małe podmioty skłonne są częściej korzystać z outsourcingu audytu wewnętrznego niż duże organizacje.

Korzystanie z outsourcingu (albo cosourcingu) kształtuje się odmiennie w strukturze przeprowadzanych zadań audytowych, biorąc pod uwagę podmioty sektora prywatnego i publicznego. W tym ostatnim korzystanie z usług zewnętrznych jest częstsze. Jedną z przyczyn tego stanu rzeczy jest brak wystarczającej liczby wykwalifikowanych kadr chcących wykonywać zadania audytorów wewnętrznych.

## Bibliografia

- Abbott L.J., Parker S., Peters G.F., Rama D.V., *Corporate governance, audit quality and the Sarbanes-Oxley Act: evidence from internal audit outsourcing*, „The Accounting Review”, vol. 82, no. 4, 2007.
- Aldhizer III G.R., Cashem J.D., Martin D.R., *Internal audit outsourcing*, „The CPA Journal”, Nowy Jork, Sierpień 2009, Vol. 73, Iss. 8.
- Atanasiu P., Boja-Avram C., *The outsourcing of internal audit – it is a solution in increasing the quality of internal audit?*, Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, 2008, vol. 17, Issue 3.
- Burnaby P., Hass S., *Trends in internal audit strategies*, „Internal Auditing”, May/June 2004; 19, 3.
- Carey P., Subramaniam N., Chua Wee Ching K., *Internal audit outsourcing in Australia*, „Accounting in Finance” 46 (2006).
- Chadwick W.E., *Kemping internal auditing In-house*, „Internal Auditor” June, 2000.
- Chong K-M., Dolley C., Houghton K., Monroe G.S., *Effect of outsourcing public sector audits on cost-efficiency*, „Accounting & Finance” 49, 2009.
- Del Vecchio S.C., Clinton B.D., *Cosourcing and other alternatives in acquiring internal auditing services*, „Internal Auditing”, May/June 2003; 18, 3; ABI/INFORM Global
- Goodwin J., *A comparison of internal audit in the private and public sectors*, „Managerial Auditing Journal”, 2004; 19, 5.
- Horlaci C., *The outsourcing of internal audit function*, opracowanie dostępne na rumuńskiej stronie www.ey.com w listopadzie 2003 r. [za:] Atanasiu P., Boja-Avram C., *The outsourcing of internal audit – it is a solution In increasing the quality of internal audit?*, Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, 2008, vol. 17, Issue 3.
- Kutera M., Hołda A., Surdykowski S.T., *Oszustwa księgowe. Teoria i praktyka*, Difin, Warszawa 2006.
- Mumby K., Clarke A., *Co-sourcing vs. contracting internal audit*, „Management” 47, no. 10 (2000).
- Spekle R.F., Van Elten H.J., Kruijs A-M., *Sourcing of internal auditing: an empirical study*, „Working Paper”, Erasmus University Rotterdam, sierpień 2005.



---

## **The Internal Audit Outsourcing**

---

### **Summary**

*The article explores an issue of the internal audit outsourcing. It indicates the differences between internal audit, outsourcing and cosourcing of this service as well as their advantages and disadvantages. Drawing from the research on internal audit outsourcing the recent market trends were identified as well as motivations for choosing different forms of internal auditing.*