

## **Wybrane determinanty tworzenia wartości dodanej przez audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych – istniejący dorobek i kierunki dalszych badań**

**Piotr Bednarek\***

**Streszczenie:** *Cel* – przedstawienie przeglądu aktualnej literatury oraz opracowanie teoretycznych podstaw do badania determinant tworzenia wartości dodanej przez audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych ze szczególnym uwzględnieniem cech audytorów wewnętrznych, komórek audytu wewnętrznego, zakresu i jakości zadań audytowych oraz standardów audytu wewnętrznego. *Metodologia badania* – przeprowadzono analizę i syntezę literatury, a następnie zaproponowano kierunki dalszych badań. *Wynik* – artykuł zawiera podsumowanie aktualnego dorobku w zakresie wybranych determinant tworzenia wartości dodanej przez audyt wewnętrzny oraz określa luki w literaturze, które wymagają dalszych badań. *Oryginalność/wartość* – artykuł stanowi użyteczne podsumowanie literatury z zakresu wybranych determinant tworzenia wartości dodanej przez audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych i może zachęcić badaczy do podjęcia dalszych badań w tym obszarze.

**Słowa kluczowe:** audyt wewnętrzny, wartość dodana, kontrola zarządcza, sektor publiczny

### **Wprowadzenie**

Współczesny audyt wewnętrzny uważa się za usługę kreującą wartość (Al-Twajjry i in. 2003; Arena, Azoone 2009; Bou-Raad 2000; Enyue 1997; Goodwin 2004; Moeller 2005; Roth 2000, 2003). Instytut Audytorów Wewnętrznych odwołuje się do koncepcji kreowania wartości w swojej najnowszej definicji audytu wewnętrznego (*Definicja...* 2012), z której wynika, że audyt wewnętrzny powinien tworzyć wartość przez wykonywanie różnego rodzaju zadań mających na celu usprawnienie procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego.

W krajach charakteryzujących się długoletnią tradycją audytu wewnętrznego literatura zarówno naukowa, jak i profesjonalna z tego zakresu jest już znacząca. Jednak w ostatnich latach właśnie ten obszar badań przyciąga uwagę naukowców także z Europy, Azji, Afryki czy Australii.

---

\* dr Piotr Bednarek, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Zarządzania, Informatyki i Finansów, Instytut Rachunkowości, Katedra Rachunku Kosztów, Rachunkowości Zarządczej i Controllingu, 53-345 Wrocław, ul. Komandorska 118-120, e-mail: piotr.bednarek@ue.wroc.pl.

W Polsce pomimo wzrostu liczby publikacji poświęconych audytowi wewnętrznemu w ostatniej dekadzie badania nad wartością dodaną audytu wewnętrznego są na razie w fazie początkowej. Z analizy literatury wynika, że kilkakrotnie podejmowano próby wyjaśnienia istoty tego pojęcia oraz wskazania możliwych metod pomiaru wyników audytu wewnętrznego, jednak szybki postęp w tej dziedzinie spowodował, że warto znów podjąć to wyzwanie (Kuc 2007; Tomasziewicz 2010; Gos 2013).

Celem artykułu jest dokonanie przeglądu i podsumowanie aktualnego dorobku naukowego z zakresu czynników warunkujących tworzenie wartości dodanej przez audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych ze szczególnym uwzględnieniem cech audytorów wewnętrznych, organizacji komórek audytu wewnętrznego, zakresu i jakości zadań audytowych oraz standardów audytu wewnętrznego.

## 1. Tworzenie wartości dodanej przez audyt wewnętrzny

Pojęcie „wartość dodana” nie jest w literaturze jednakowo rozumiane. Kuc (2007) utożsamia to określenie z dodatkowymi korzyściami, jakie ma organizacja z dobrze funkcjonującego audytu wewnętrznego. Do nich zalicza się spadek kosztów, wzrost przychodów, lepszą komunikację w organizacji czy wzrost zaufania społecznego. Podobnie rozumie to pojęcie Tomasziewicz (2010), która twierdzi, że jest to mierzalna lub niemierzalna korzyść, jaką audyt wewnętrzny wnosi do przedsiębiorstwa poprzez realizację należących do niego zadań, oraz efektywność mierzona liczbą istotnych zaleceń wydawanych na podstawie badań przeprowadzonych w danym roku. Z kolei Gos (2013) sugeruje, aby wartość dodaną tworzoną przez audyt wewnętrzny rozumieć jako finansowe i niefinansowe efekty wdrożenia uwag i wniosków wynikających z zadania audytowego.

W słowniku do międzynarodowych standardów profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego stwierdza się, że (*Definicja...* 2012) „audyt wewnętrzny przysparza wartości organizacji (i jej interesariuszom), kiedy dostarcza obiektywnego zapewnienia w istotnych kwestiach oraz przyczynia się do skuteczności i wydajności procesów: ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli”.

Powyższą definicję można interpretować w następujący sposób. Przez wykonywanie zadań zapewniających i czynności doradczych audyt wewnętrzny spełnia dwie role. Z jednej strony chroni wartość tworzoną w organizacji przez udzielanie zapewnienia, że zasady i procedury określone przez kierownictwo są przestrzegane, a istniejące wewnętrzne mechanizmy kontrolne ograniczają ryzyko do akceptowanego poziomu. Podobnie Al-Twajry i in. (2003) oraz Albrecht i in. (1988) argumentują, że udzielanie zapewnienia, że organizacja przestrzega regulacji prawnych głównie dotyczących sprawozdawczości finansowej pomaga chronić aktualną wartość przez zapobieganie marnotrawieniu kapitału, oszustwom i niegospodarności.

Z drugiej strony audyt wewnętrzny może kreować wartość dodaną przez wspieranie organizacji w podnoszeniu ekonomiczności, efektywności i skuteczności za pomocą czyn-

ności doradczych dla kierownictwa (Al-Twaijry i in. 2003) oraz przez wspieranie zarządzania ryzykiem (Spira, Page 2003). Audyt wewnętrzny wspiera przysparzanie wartości dodanej, gdy formułuje zalecenia, które pomagają zapobiegać stratom, zwiększyć efektywność i pozwalają zwiększyć przychody ze sprzedaży. Na przykład Sheldon i McNamara (1991) twierdzą, że wartość tworzy wykonywanie audytów efektywnościowych, które oceniają stopień, w jakim organizacja pozyskuje zasoby o określonej jakości po najniższej cenie, efektywnie nimi gospodaruje oraz osiąga swoje cele. Seaman (1995) dodaje, że wartość przysparza również produkt uboczny procesu oceny, jakim jest zaproponowanie konkretnych zaleceń. Te zalecenia mogą dotyczyć znaczących zmian w zakresie doskonalenia struktur i procesów organizacyjnych, dzięki którym audytorzy wewnętrzni mogą mieć ogromny i długotrwały wpływ na wzrost wartości organizacji. Ponadto, autor ten proponuje, aby pokazywać naczelnemu kierownictwu, że w wyniku wdrożenia zaleceń audytu zmniejsza się ryzyko potencjalnych strat. Waltz (1997) dodaje, że audyt wewnętrzny może mieć wpływ na zwiększenie wartości organizacji również przez zmniejszenie kosztów samego audytu wewnętrznego. Można je obniżyć przez podniesienie wydajności pracy lub zmniejszenie liczby mniej znaczących dla tworzenia wartości dodanej zadań audytowych.

Zgodnie z aktualną definicją sformułowaną przez ustawodawcę dla jednostek sektora finansów publicznych (Ustawa z 27 sierpnia 2009 r...: art. 272) „audyt wewnętrzny jest niezależną i obiektywną działalnością, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze”.

Chociaż z definicji tej nie wynika wymóg tworzenia wartości dodanej, to zgodnie z ustawą z 27 sierpnia 2009 roku (art. 35 i 44) wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób celowy i oszczędny z zachowaniem zasady uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów. Na tej podstawie można argumentować, że audyt wewnętrzny nie tylko w sektorze prywatnym, ale również w jednostkach sektora finansów publicznych powinien tworzyć wartość dodaną.

## **2. Determinanty tworzenia wartości dodanej przez audyt wewnętrzny**

Praktyka życia publicznego stawia badaczom wyzwania – takim jest niewątpliwie pomiar wartości dodanej przez audyt wewnętrzny oraz określenie czynników, które mają na ten proces wpływ. Skoro audyt wewnętrzny ma wspierać ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań, to znaczy, że powinien istnieć związek między skutecznością audytu wewnętrznego a wynikami organizacji. Ze względu na brak wystarczających dowodów empirycznych potwierdzających istnienie tego związku na razie należy przyjąć założenie, że audyt wewnętrzny tworzy wartość dodaną, gdy osiąga swoje cele.

Jak wynika z badań przeprowadzonych przez Albrechta i in. (1988) w 13 najlepszych komórkach audytu wewnętrznego w Stanach Zjednoczonych (w opinii Instytutu Audytorów Wewnętrznych), czynnikami, które sprawiają, że audyt wewnętrzny jest postrzegany przez

kierownictwo, radę nadzorczą, kierownika audytu wewnętrznego oraz biegłych rewidentów jako skuteczny, są: otoczenie korporacji, wsparcie kierownictwa wyższego szczebla, jakość audytorów wewnętrznych oraz jakość pracy audytorów wewnętrznych. Jednak wyniki badań Yee i in. (2008) sugerują, że zadowolenie z audytu wewnętrznego może się różnić w zależności od szczebla zarządzania oraz różnic kulturowych.

Z kolei Mihret i Yismaw (2007) w wyniku swoich badań ustalili, że skuteczność audytu wewnętrznego jest dynamicznym procesem, na który mają wpływ dwie podstawowe grupy czynników. Pierwsza z nich dotyczy jakości rozumianej jako zdolność komórki audytu wewnętrznego do przedstawienia użytecznych ustaleń i rekomendacji. Jest ona funkcją poziomu wiedzy specjalistycznej pracowników audytu, zakresu świadczonych usług oraz zakresu, w jakim zadania audytowe są właściwie zaplanowane, wykonane, a ich wyniki przekazywane. Druga dotyczy zobowiązania kierownictwa do wykorzystania rekomendacji audytu oraz jego chęć do wspierania audytu wewnętrznego.

Badania Chen i Lin (2011) pokazują, że podstawowymi czynnikami tworzenia wartości dodanej audytu wewnętrznego z punktu widzenia audytorów wewnętrznych są niezależność i obiektywizm. Ponadto, na postrzeganą wartość dodaną audytu wewnętrznego ma też wpływ odpowiedni dostęp do komitetu audytu, działanie bez nacisków wymuszających zmianę oceny lub wykreślenie ustalenia oraz stosowanie większej liczby narzędzi audytu lub technologii przy wykonywaniu typowych zadań audytowych.

Na podstawie analizy literatury można wyróżnić najistotniejsze czynniki mające wpływ na tworzenie przez audyt wewnętrzny wartości dodanej:

- mierniki,
- podmioty oceniające,
- cechy komórki audytu wewnętrznego,
- cechy audytorów wewnętrznych,
- zakres i jakość wykonania zadań audytowych,
- standardy audytu wewnętrznego,
- otoczenie.

Chociaż każdy z tych czynników jest ważny, to ze względu na obszerność tego zagadnienia dalsze rozważania będą się ograniczały tylko do czterech z nich. Są to: cechy komórek audytu wewnętrznego i audytorów wewnętrznych, zakres i jakość wykonania zadań audytowych oraz standardy audytu wewnętrznego<sup>1</sup>.

### 3. Przegląd badań w zakresie cech, zadań i standardów audytu wewnętrznego

Pełne podsumowanie literatury anglosaskiej wraz z krótkim opisem zastosowanych metodologii i metod badawczych dotyczące dorobku w tym zakresie można znaleźć w kilku opracowaniach (Badara, Saidin 2013a, 2013b; Mihret i in. 2010; Stewart, Subramaniam 2009;

---

<sup>1</sup> Mierniki stosowane do pomiaru wartości dodanej audytu wewnętrznego zostały omówione w (Bednarek 2015).

Sarens 2009; Hass i in. 2006; Gramling i in. 2004). Celem artykułu jest przedstawienie systematycznej analizy obecnego dorobku oraz zidentyfikowanie istniejących luk badawczych.

Raghunandan i Mchugh (1994) traktują skuteczność audytu wewnętrznego jako funkcję niezależności i obiektywizmu. Obiektywizm jest niezbędny audytorom wewnętrznym do właściwego wykonywania swoich obowiązków (Christopher i in. 2009). Niezależność audytu wewnętrznego od jednostek audytowanych jest traktowana jako substytut obiektywizmu. Niezależność komórki audytu wewnętrznego odnosi się głównie do pozycji komórki audytu wewnętrznego w organizacji. W praktyce ta pozycja w organizacji jest często odzwierciedlona przez jej relacje podległości, a dokładniej zostało tu wykazane znaczenie funkcjonalnej podległości pod radę nadzorczą lub komitet audytu oraz podległości administracyjnej pod prezesa zarządu lub innego członka kierownictwa wyższego szczebla (Goodwin, Yeo 2001). Instytut Audytorów Wewnętrznych zwraca uwagę na potrzebę niezależności wówczas, gdy zaleca, aby komórka audytu wewnętrznego podlegała pod najwyższy szczebel w organizacji (*Definicja...* 2012). Mat Zain i in. (2006) wskazują, że komitety audytu mogą zwiększać skuteczność audytu wewnętrznego. Podleganie komitetowi audytu oraz częste spotkania z komitetem audytu przyczyniają się do obiektywizmu audytorów wewnętrznych (Cohen i in. 2004; Goodwin, Yeob 2001; Mat Zain, Subramaniam 2007; Raghunandan, Mchugh 1994; Scarbrough i in. 1998). Badanie Mata Zaina i in. (2006) również potwierdza, że komitety audytu pomagają zwiększyć reakcję kierownictwa na zalecenia audytu wewnętrznego. Podobnie na podstawie badania przedsiębiorstw w Singapurze Goodwin i Yeob (2001) sugerują, że interakcja audytu wewnętrznego z komitetem audytu zwiększa niezależność i obiektywizm audytu wewnętrznego. Ponadto, odkryli oni, że rozmiar organizacji jest związany z niezależnością i obiektywizmem.

Obiektywizm audytorów wewnętrznych jest większy również wtedy, gdy rada nadzorcza posiada uprawnienia do zatrudniania i zwalniania kierownika audytu wewnętrznego (Raghunandan, Mchugh 1994), a także gdy analizuje i ocenia plany oraz wyniki działalności audytu wewnętrznego (Scarbrough i in. 1998). Zatem chociaż całkowita niezależność jest dosłownie niemożliwa, ponieważ audytorzy wewnętrzni są pracownikami organizacji, to niezbędne jest niezależne nastawienie. Powinno się ono również manifestować przez zdolność audytu wewnętrznego do wydawania „trudnych” zaleceń bez obaw lub oddawania komuś przysługi.

Standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego z grupy 1210 wymagają, by audytorzy wewnętrzni posiadali wiedzę, umiejętności i inne kompetencje potrzebne do wykonywania zadań audytowych (*Definicja...* 2012). Umiejętności techniczne oraz ciągłe uczenie się są uważane za niezbędny warunek skutecznego audytu wewnętrznego. Zgodnie z tą tezą Gramling i Mayers (1997) ustalili, że certyfikacja audytorów wewnętrznych jest postrzegana jako wyznacznik kompetencji audytu wewnętrznego. Podobnie Al-Twaijry i in. (2003) argumentują, że audytorzy wewnętrzni nie mają możliwości skutecznego działania, dopóki nie posiadają niezbędnych kompetencji. Biorąc pod uwagę szeroki zakres współczesnego audytu wewnętrznego, komórka audytu wewnętrznego powinna zatrudniać audytorów wewnętrznych, którzy posiadają różnorodne umiejętności, tak aby istniała możliwość wykonywania zadań audytywnych wykraczających poza audyt finansowy (Flesher, Zanzig 2000).

Ponadto, Butt (1988) oraz Libb i Federick (1990) sugerują, że doświadczenie audytora ma znaczenie, bowiem wzmacnia potencjał jego wiedzy. Podobnie Bonner i Lewis (1990) traktują lata doświadczenia jako wskaźnik specjalistycznej wiedzy (*expertise*) audytorów. Mimo że ci autorzy skupiali się na rewizji finansowej, koncepcja specjalistycznej wiedzy ma zastosowanie również w audycie wewnętrznym. Z tego wynika, że audytorzy wewnętrzni i biegli rewidenci mają wspólny zasób wiedzy i w dużym stopniu posiadają podobne kompetencje (Krishnamoorthy 2001).

Kolejnym ważnym czynnikiem, który odzwierciedla skuteczność audytu wewnętrznego, jest zakres oraz jakość wykonania zadań audytowych. W szczególności wystarczalność zakresu pracy audytu wewnętrznego oraz standard, w jakim te audyty są planowane, wykonywane i komunikowane, w dużym stopniu odzwierciedlają skuteczność audytu wewnętrznego (Al-Twajjry i in. 2003; Albrecht i in. 1988).

Al-Twajjry i in. (2003) twierdzą, że zgodność ze standardami profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego jest wyznacznikiem audytu wewnętrznego tworzącego wartość dodaną. Autorzy ci badali praktyki audytu wewnętrznego stosowane w przedsiębiorstwach w Arabii Saudyjskiej na próbie 135 spółek notowanych na giełdzie papierów wartościowych w tym kraju. Na podstawie ankiet i wywiadów ocenili zakres zgodności praktyk audytu wewnętrznego ze standardami oraz ustalili, że skuteczność audytu wewnętrznego i wartość dodana była niska w Arabii Saudyjskiej. Audyt wewnętrzny koncentrował się głównie na sprawdzaniu wiarygodności informacji finansowych, zgodności z zasadami i prawem oraz ocenie kontroli wewnętrznej. Wyniki tego badania wskazują, że poziom współpracy audytowanych w przedsiębiorstwach Arabii Saudyjskiej jest niski, szczególnie gdy zakres audytu wewnętrznego wykracza poza tradycyjne obszary. Autorzy tego badania argumentują, że ta sytuacja doprowadziła do niskiego poziomu wdrożenia zaleceń audytu. Wyniki tego badania sugerują też, że audyt wewnętrzny może nie funkcjonować zgodnie ze standardami, mimo że interesariusze tego oczekują.

#### **4. Kierunki dalszych badań w zakresie audytu wewnętrznego**

Nie tylko dla praktyków, ale też dla badaczy wykazanie wartości dodanej audytu wewnętrznego jest dużym wyzwaniem. Jednym z możliwych sposobów udowodnienia tej wartości jest znalezienie dowodu, że jakość audytu wewnętrznego ma pozytywny wpływ na jakość kontroli zarządczej. Zatem wyzwaniem dla przyszłych badaczy jest określenie wpływu jakości audytu wewnętrznego na jeden lub więcej aspektów, które determinują jakość kontroli zarządczej.

W celu odpowiedniego zrozumienia pojęcia jakości audytu wewnętrznego należy odpowiedzieć na następujące pytanie: Jakie czynniki determinują zdolność audytu wewnętrznego do monitorowania i usprawniania kontroli zarządczej? Aby odpowiedzieć na to pytanie, należy zbadać cechy komórki audytu wewnętrznego, poszczególnych audytorów wewnętrznych pracujących w tej komórce oraz metody i techniki stosowane w audycie.

Badania w tym obszarze ujawniły znaczenie niezależności komórki audytu wewnętrznego. Jednakże kilka aspektów, które mogą mieć wpływ na zdolność monitorowania i usprawniania kontroli zarządczej, nadal wymaga zbadania. Do nich zalicza się siła relacji między komórką audytu wewnętrznego a komitetem audytu i kierownictwem wyższego szczebla. W szczególności interesujące jest znalezienie odpowiedzi na następujące pytania: Jaką część czasu spotkań komitetu audytu poświęca się na sprawy dotyczące audytu wewnętrznego? W jakim stopniu komitet audytu i kierownictwo wyższego szczebla wnosi wkład do planowania audytu wewnętrznego? Jak intensywnie komitet audytu i kierownictwo wyższego szczebla śledzą wyniki i zalecenia audytu wewnętrznego? Ogólnie warto zbadać, czy intensywne relacje między komórką audytu wewnętrznego a komitetem audytu i kierownictwem wyższego szczebla mają pozytywny wpływ na jakość audytu wewnętrznego. Jeśli tak jest, czy możemy wymyślić pewien „optymalny” poziom tej intensywności, wiedząc, że Christopher i in. (2009) argumentowali, że zbyt duże zaangażowanie na przykład kierownictwa wyższego szczebla w planowanie audytu wewnętrznego może mieć negatywny wpływ na niezależność komórki audytu wewnętrznego? To znaczy, czy ma zastosowanie zasada, że „im bardziej intensywne są te relacje, tym lepiej”? Trzeba podkreślić, że w celu udzielenia odpowiedzi na te pytania należy poznać punkt widzenia członków komitetów audytów i kierownictwa wyższego szczebla.

Przyszłe badania powinny koncentrować się również na takim aspekcie jakości audytu wewnętrznego, jakim są cechy poszczególnych audytorów wewnętrznych. Wcześniejsze badania w tym obszarze koncentrowały się głównie na obiektywizmie audytorów wewnętrznych (np. Ahlawat, Lowe 2004; Brody, Lowe 2000; Schneider 2003), natomiast mało uwagi poświęcało się wielu innym cechom osobowościowym. Badanie Burnaby i in. (2009) pokazało, że zdecydowana większość komórek audytu wewnętrznego na świecie zмага się z problemem znalezienia audytorów wewnętrznych o odpowiednim profilu. Można argumentować, że zdolność komórki audytu wewnętrznego do monitorowania i usprawniania kontroli zarządczej zależy od takich cech audytora wewnętrznego, jak:

- wykształcenie,
- doświadczenie zawodowe,
- certyfikaty zawodowe,
- program szkoleń i rozwoju zawodowego,
- umiejętności behawioralne,
- umiejętności techniczne,
- znajomość zawodu.

Głównym wyzwaniem dla przyszłych badań jest określenie profilu audytora wewnętrznego, który spełnia oczekiwania komórki audytu wewnętrznego mającej na celu tworzenie wartości dodanej przez monitorowanie i usprawnianie kontroli zarządczej. W ten sposób można by sprawdzić, czy dopasowanie między profilem audytora wewnętrznego a ogólną misją danej komórki audytu wewnętrznego w zakresie kontroli zarządczej ma pozytywny wpływ na jakość audytu wewnętrznego. Należy podkreślić, że ten rodzaj badań mógłby stanowić bezcenny wkład w procesy kształcenia i szkolenia audytorów wewnętrznych w Polsce.

Inne czynniki, które determinują jakość audytu wewnętrznego, które do tej pory zostały tylko w ograniczonym zakresie zbadane, dotyczą metod i technik stosowanych w audycie. Większość przeprowadzonych badań w zakresie technik audytu (np. Allegrini, De'Onza 2003; Melville 1999) ma charakter opisowy i nie sprawdzały, jak te techniki wpływają na zdolność komórki audytu wewnętrznego do monitorowania i usprawniania kontroli zarządczej. Zidentyfikowanie (albo wyodrębnienie) tych czynników wymaga odpowiedzi na następujące pytania:

1. Czy istnieje podręcznik procedur audytu wewnętrznego?
2. Czy komórka audytu wewnętrznego opracowuje plan audytu na podstawie analizy ryzyka?
3. Jak często komórka audytu wewnętrznego aktualizuje plan audytu wewnętrznego?
4. Czy komórka audytu wewnętrznego sprzyja przeprowadzaniu samooceny ryzyka i kontroli?
5. Czy komórka audytu wewnętrznego przeprowadza badania ankietowe satysfakcji audytowanych?
6. Czy komórka audytu wewnętrznego stosuje komputerowe techniki audytu?
7. Czy komórka audytu wewnętrznego spełnia wymagania standardów profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego?
8. Czy komórka audytu wewnętrznego realizuje program zapewnienia i poprawy jakości?
9. Czy komórka audytu wewnętrznego w ostatnim czasie podlegała zewnętrznej ocenie jakości?

Ogólnie rzecz biorąc, należałoby rozważyć, czy stosowanie bardziej zaawansowanych metod i technik audytu ma pozytywny wpływ na jakość audytu wewnętrznego. Intuicja podpowiada, że tak, ale znów należy sprawdzić, czy bardziej korzystne dla jakości audytu wewnętrznego będzie dążenie do „optymalnego” poziomu zaawansowania metod i technik audytu, czy też sprawdzi się zasada, że „im bardziej będą one zaawansowane, tym lepiej”.

Najnowsze badania zdefiniowały pojęcie jakości kontroli wewnętrznej przez odniesienie się do istotnej słabości kontroli wewnętrznej oraz zoperacjonalizowały je przez poszukiwanie ujawnień słabości kontroli wewnętrznej (Doyle i in. 2007). Badacze audytu wewnętrznego mogliby na podstawie tych badań sprawdzić, czy jakość audytu wewnętrznego jest pozytywnie związana z jakością kontroli zarządczej. Można przypuszczać, że im bardziej komórka audytu wewnętrznego jest zdolna monitorować i usprawniać procesy kontroli zarządczej – inaczej mówiąc, im wyższa jest jakość audytu wewnętrznego – tym wyższa będzie jakość kontroli zarządczej. Ponadto, badania koncentrujące się na tym pytaniu badawczym mogłyby spróbować określić, które aspekty jakości audytu wewnętrznego z tych określonych w poprzedniej części artykułu mają najbardziej znaczący wpływ na jakość kontroli zarządczej. Czy na jakość kontroli zarządczej bardziej wpływa jakość komórki audytu wewnętrznego, czy też cechy poszczególnych audytorów wewnętrzných? Czy jakość kontroli zarządczej zależy od intensywności relacji audytu wewnętrznego z komitetem audytu i kierownictwem wyższego szczebla, czy też zależy od stosowanych metod i technik audytu? Czy komórka



audytu wewnętrznego, której profil audytorów wewnętrznych jest dopasowany do jej roli w zakresie kontroli zarządczej, jest bardziej zdolna pozytywnie oddziaływać na jakość kontroli zarządczej? Wyniki tego rodzaju badań byłyby bardzo cenne z punktu widzenia rozwoju zawodu audytora wewnętrznego w Polsce.

## Uwagi końcowe

Artykuł miał na celu przygotowanie teoretycznych podstaw do badania czynników warunkujących tworzenie przez audyt wewnętrzny wartości dodanej ze szczególnym uwzględnieniem cech komórek audytu wewnętrznego i audytorów wewnętrznych, zakresu i jakości zadań audytowych oraz standardów audytu wewnętrznego. Przeprowadzono analizę i ocenę literatury z zakresu audytu wewnętrznego, aby przedstawić pewne propozycje w kwestii dalszych badań. Z przeglądu literatury wynika, że wartość dodana audytu wewnętrznego zależy od niezależności, obiektywizmu i biegłości zawodowej audytorów wewnętrznych, zakresu i jakości wykonywanych zadań audytowych oraz poziomowi zgodności wykonania tych zadań z międzynarodowymi standardami profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego. Przyszłe badania powinny się koncentrować na sprawdzeniu, które z omawianych czynników mają wpływ na jakość audytu wewnętrznego, i na wykazaniu, że audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych tworzy wartość dodaną, przez potwierdzenie istnienia związku między jakością audytu wewnętrznego a jakością kontroli zarządczej. Propozycje przedstawione w tym artykule muszą być empirycznie sprawdzone, aby potwierdzić ich słuszność.

## Literatura

- Ahlatwat S.S., Lowe D.J. (2004), *An Examination of Internal Auditor Objectivity: In House versus Outsourcing*, „Auditing: A Journal of Practice and Theory” vol. 23, no. 2.
- Albrecht W.S., Howe K.R., Schueler D.R., Stocks K.D. (1988), *Evaluating the Effectiveness of Internal Audit Departments*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- Allegrini M., D’Onza G. (2003), *Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies: An Empirical Survey*, „International Journal of Auditing” vol. 7, no. 3.
- Al-Twaijry A.A.M., Brierley J.A., Gwilliam D.R. (2003), *The Development of Internal Audit in Saudi Arabia: An Institutional Theory Perspective*, „Critical Perspectives on Accounting” vol. 14, no. 5.
- Arena M., Azzone G. (2009), *Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness*, „International Journal of Auditing” vol. 13, no. 1.
- Badara M.S., Saidin S.Z. (2013a), *The Journey so far on Internal Audit Effectiveness: a Calling for Expansion*, „International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences” vol. 3, no. 3.
- Badara M.S., Saidin S.Z. (2013b), *The Relationship between Audit Experience and Internal Audit Effectiveness in the Public Sector Organizations*, „International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences” vol. 3, no. 3.
- Bariff M. (2003), *Internal Audit Independence and Corporate Governance*, Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.

- Bednarek P. (2015), *Problemy ustalania wartości dodanej audytu wewnętrznego – istniejący dorobek i kierunki dalszych badań*, „Studia Ekonomiczne” (w druku).
- Bonner S.E., Lewis B.L. (1990), *Determinants of Auditor Expertise*, „Journal of Accounting Research” vol. 28, no. 3.
- Bou-Raad G. (2000), *Internal Auditors and the Value Added Approach: The New Business Regime*, „Managerial Auditing Journal” vol. 15, no. 4.
- Brody R.G., Lowe D.J. (2000), *The New Role of the Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity*, „International Journal of Auditing” vol. 4, no. 2.
- Burnaby P.A., Abdolmohammadi M.J., Hass S., Melville R., Allegrini M., D’Onza G., Paape L., Sarens G., Marais M.M., Sadler E., Fourie H., Cooper B.J., Leung P., Taylor W.L. (2009), *A Global Summary of the Common Body of Knowledge 2006*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- Butt J.L. (1988), *Frequency Judgments in an Auditing-Related Task*, „Journal of Accounting Research” vol. 26, no. 2.
- Chen J.F., Lin W.Y. (2011), *Measuring Internal Auditing’s Value, Report III, The IIA’s Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- Christopher J., Sarens G., Leung R. (2009), *A Critical Analysis of the Independence of the Internal Audit Function: Evidence from Australia*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal” vol. 22, no. 2.
- Cohen J., Krishnamoorthy G., Wright A.M. (2004), *The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality*, „Journal of Accounting Literature” vol. 23, no. 1.
- Definicja audytu wewnętrznego, Kodeks etyki oraz Międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego. Poradniki. Tłumaczenie na język polski* (2012), The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- Doyle J., Ge W., McVay S. (2007), *Determinants of Weaknesses in Internal Control over Financial Reporting*, „Journal of Accounting and Economics” vol. 44, no. 1–2.
- Enyue Z. (1997), *Development Trends of Internal Auditing in China*, „Managerial Auditing Journal” vol. 12, no. 4/5.
- Flesher D.L., Zanzig J.S. (2000), *Management Accountants Express a Desire for Change in the Functioning of Internal Auditing*, „Managerial Auditing Journal” vol. 15, no. 7.
- Goodwin J. (2004), *A Comparison of Internal Audit in the Private and Public Sectors*, „Managerial Auditing Journal” vol. 19, no. 5.
- Goodwin J., Yeo T.Y. (2001), *Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore*, „International Journal of Auditing” vol. 5, no. 2.
- Gos W. (2013), *Sprawozdawczość w zakresie audytu wewnętrznego i kontroli zarządczej*, w: *Audyt wewnętrzny w strukturze kontroli zarządczej*, red. T. Kiziukiewicz, Difin, Warszawa.
- Gramling A.A., Maletta M.J., Schneider A., Church B.K. (2004), *The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research*, „Journal of Accounting Literature” vol. 23.
- Gramling A.A., Myers P.M. (1997), *Practitioners’ and Users’ Perceptions of the Benefits of Certification of Internal Auditors*, „Accounting Horizons” vol. 11, no. 1.
- Hass S., Abdolmohammadi M.J., Burnaby P. (2006), *The Americas Literature Review on Internal Auditing*, „Managerial Auditing Journal” vol. 21, no. 8.
- Krishnamoorthy G. (2001), *A Cascaded Inference Model for Evaluation of the Internal Audit Report*, „Decision Sciences” vol. 32, no. 1.
- Kuc B.R. (2007), *Kontrola i audyt w sektorze publicznym*, PTM, Warszawa.
- Libby R., Frederick D.M. (1990), *Experience and the Ability to Explain Audit Findings*, „Journal of Accounting Research” vol. 28, no. 2.
- Mat Zain M., Subramaniam N. (2007), *Internal Auditor Perceptions on Audit Committee Interactions: A Qualitative Study in Malaysian Public Corporations*, „Corporate Governance” vol. 15, no. 5.
- Mat Zain M., Subramaniam N., Goodwin-Stewart J. (2006), *Internal Auditors Assessment of Their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics*, „International Journal of Auditing” vol. 10, no. 1.

- Melville R. (1999), *Control Self Assessment in the 1990s: The UK Perspective*, „International Journal of Auditing” vol. 3, no. 3.
- Mihret D.G., James K., Mula J.M. (2010), *Antecedents and Organizational Performance Implications of Internal Audit Effectiveness*, „Pacific Accounting Review” vol. 22, no. 3.
- Mihret D.G., Yismaw A.W. (2007), *Internal Audit Effectiveness: The Ethiopian Public Sector Case Study*, „Managerial Auditing Journal” vol. 22, no. 5.
- Moeller R. (2005), *Brink's Modern Internal Auditing*, John Wiley & Sons, Hoboken, NJ.
- Mutchler J.F. (2003), *Independence and Objectivity: A Framework for Research Opportunities in Internal Auditing*, w: *Research Opportunities in Internal Auditing*, Altamonte Springs, red. A.D. Bailey, A.A. Grämling, S. Ramamoorti, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, FL.
- Raghunandan K., Mchugh J.A. (1994), *Internal Auditors Independence and Interaction with Audit Committees: Challenges of Form and Substance*, „Advances in Accounting” vol. 12, no. 1.
- Roth J. (2000), *Best Practices: Value-added Approaches of Four Innovative Auditing Departments*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- Roth J. (2003), *How do Internal Auditors Add Value? Characteristics Common to Top-Rated Audit Shops Help to Shed Light on the Nebulous Concept of Adding Value*, „Internal Auditor” 23 February.
- Sarens G. (2009), *Internal Auditing Research: Where Are We Going? Editorial*, „International Journal of Auditing” no. 13.
- Scarborough D.P., Rama D.V., Raghunandan K. (1998), *Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: Canadian Evidence*, „Accounting Horizons” vol. 12, no. 1.
- Seaman J.K. (1995), *Dollarizing Audits*, „Internal Auditor” vol. 52, no. 5.
- Sheldon D.R., McNamara E.F. (1991), *Value-for-Money Auditing in the Public Sector, Strategies for Accountability in the 1990s*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- Spira L.F., Page M. (2003), *Risk Management: The Reinvention of Internal Control and the Changing Role of Internal Audit*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal” vol. 16, no. 4.
- Stewart J., Subramaniam N. (2010), *Internal Audit Independence and Objectivity: Emerging Research Opportunities*, „Managerial Auditing Journal” vol. 25, no. 4.
- Tomaszkiewicz A. (2010), *Wartość dodana wnoszona przez audyt wewnętrzny*, „Acta Universitatis Lodzianis. Folia Oeconomica” z. 244.
- Ustawa z 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (DzU z 2013 r., poz. 885 ze zm.).
- Walz A. (1997), *Adding Value*, „Internal Auditor” vol. 54, no. 1.
- Yee C.S., Sujan A., James K., Leung J.K.-S. (2008), *The Perception of the Singaporean Internal Audit Customers Regarding the Role and Effectiveness of Internal Audit*, „Asian Journal of Business and Accounting” vol. 1, no. 2.

#### SELECTED FACTORS OF ADDING VALUE BY INTERNAL AUDIT ACTIVITIES IN THE PUBLIC FINANCE SECTOR UNITS – LITERATURE REVIEW AND RESEARCH AGENDA

**Abstract:** *Purpose* – the purpose of this paper is to provide the recent literature review and to develop the theoretical basis to explore the factors of adding value by internal audit activities in the public finance sector units with particular emphasis on the internal auditors attributes, internal audit departments attributes, scope and quality of audit engagements and internal audit standards. *Design/methodology/approach* – to achieve this purpose there was an analysis and synthesis of the literature conducted and propositions of further research were offered. *Findings* – this article summarizes the existing body of knowledge relating to the selected determinants of value added by internal audit activities and identifies gaps in the literature where further research is needed. *Originality/value* – this article provides a useful summary of the literature the selected determinants of value added by internal audit activities in the public finance sector units and may encourage researchers to undertake further research in this area.

**Keywords:** internal audit, value added, internal control, public sector

**Cytowanie**

P. Bednarek (2015). *Wybrane determinanty tworzenia wartości dodanej przez audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych – istniejący dorobek i kierunki dalszych badań*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 2, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 23–34; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).