

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 399

## Rachunkowość a controlling

Redaktorzy naukowi  
Edward Nowak  
Piotr Bednarek



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska, Joanna Świrska-Korłub

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Marcin Orszulak

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)

[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**

**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-523-0**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:[econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)

[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	11
<b>Anna Balicka:</b> Controlling ekologiczny w przedsiębiorstwie.....	13
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller:</b> Proces wdrażania controllingu w praktyce przedsiębiorstw .....	22
<b>Wioletta Baran, Sylwia Morawska:</b> Kontrola zarządcza w jednostkach organizacyjnych sądu.....	32
<b>Piotr Bednarek:</b> Premie i nagrody dla audytorów wewnętrznych a skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym i publicznym .....	41
<b>Renata Biadacz:</b> Rys historyczny rachunku zysków i strat w Polsce międzywojennej.....	55
<b>Małgorzata Białas:</b> Wycena instrumentów finansowych według wartości godziwej w bankach .....	67
<b>Anna Bieniasz:</b> Determinanty rentowności kapitału własnego przedsiębiorstw przemysłu spożywczego w Polsce.....	76
<b>Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka:</b> Controlling strategiczny szkoły wyższej.....	84
<b>Adam Bujak:</b> Ewaluacja przedsięwzięć inwestycyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie .....	103
<b>Andrzej Bytniewski:</b> Podsystem finansowo-księgowy jako instrument rachunkowości zarządczej i controllingu.....	111
<b>Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak:</b> Controlling finansowy w projektach unijnych realizowanych w uczelniach publicznych.....	121
<b>Halina Chłodnicka:</b> Wycena przedsiębiorstwa w upadłości a wartość godziwa .....	130
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Controlling w zakładzie ubezpieczeń w świetle nowych uwarunkowań rynkowych.....	142
<b>Joanna Dyczkowska:</b> To what extent companies listed on alternative investment markets disclose strategic information in their annual reports? – comparative case studies.....	153
<b>Joanna Dynowska:</b> Czynniki ograniczające wdrażanie controllingu w świetle badań ankietowych .....	168
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Wykorzystanie budżetowania w zarządzaniu projektami unijnymi – wyniki badań .....	176
<b>Wojciech Flieger:</b> Informatyczne wspomaganie zarządzania ryzykiem poprzez procedury audytu.....	186

<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Analiza strategiczna zakładu opieki zdrowotnej na potrzeby stworzenia jego modelu biznesowego – studium przypadku..	196
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> Addytywna, analityczna funkcja produkcji w ocenie poziomu zarządzania jednostką gospodarczą .....	208
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Koncepcje wyceny a przydatność informacji sprawozdawczej małych przedsiębiorstw .....	216
<b>Zdzisław Kes:</b> Badanie nierównomierności odchyleń w kontroli budżetowej	224
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Perspektywa interesariuszy a strategia Uniwersytetu Szczecińskiego – wybrane zagadnienia .....	235
<b>Marcin Klinowski:</b> Determinanty sukcesu projektów .....	245
<b>Konrad Kochański:</b> Formy ewidencji działalności gospodarczej a rachunkowość zarządcza w obszarze marketingu w świetle badań empirycznych...	255
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Projekt urzędniowy gospodarstwa jako narzędzie planowania strategicznego w rolnictwie.....	267
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za inwestycje w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane.....	277
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Mierniki controllingu personalnego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	287
<b>Jarosław Kujawski:</b> Demotywuujące i dysfunkcjonalne aspekty ceny transferowej .....	295
<b>Agnieszka Lew:</b> Badanie przez biegłego rewidenta przychodów i kosztów jako elementów podatnych na oszustwa księgowo.....	306
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny:</b> Technologia SOA w optymalizacji procesów biznesowych na przykładzie MPWiK Wrocław S.A.....	313
<b>Krzysztof Małys:</b> Controlling w publicznej szkole wyższej – zarys problemu	322
<b>Elżbieta Marcinkowska:</b> Outsourcing i offshoring procesu rachunkowości – modele dostawy usługi .....	333
<b>Marek Masztalerz:</b> Komunikacja w rachunkowości zarządczej .....	343
<b>Remigiusz Napiecek:</b> Współzależność głównych obszarów działania uczelni wyższej .....	352
<b>Bartłomiej Nita:</b> Stan i perspektywy rozwoju rachunkowości zarządczej w XXI wieku w praktyce.....	361
<b>Edward Nowak:</b> Klasyfikacyjna funkcja rachunkowości .....	373
<b>Marta Nowak:</b> Czy rachunkowość jest moralna? Dyskurs z pogranicza pomiaru gospodarczego oraz filozofii etyki.....	383
<b>Michał Poszwa:</b> Kasowe uznawanie kosztów uzyskania przychodów – konsekwencje dla rozliczeń i zarządzania .....	393
<b>Marzena Remlein:</b> Self-billing w transakcjach handlowych pomiędzy podmiotami grupy kapitałowej .....	401
<b>Dariusz Ryszard Rutowicz:</b> Wyzwania stojące przed rachunkowością zarządczą modeli biznesowych .....	409

<b>Dorota Śladkiewicz:</b> Wartość przedsiębiorstwa w świetle teorii zasobowej ..	419
<b>Anna Stronczek, Sylwia Krajewska:</b> Oczekiwania jednostek sektora zamówień publicznych w zakresie wsparcia rachunkowości zarządczej przez zintegrowane systemy zarządzania.....	428
<b>Wiesław Szczęsny:</b> „Pułapka” rentowności w polityce finansowej przedsiębiorstw .....	436
<b>Alfred Szydelko:</b> Wpływ KSR nr 9 „Sprawozdanie z działalności” na rachunkowość .....	446
<b>Magdalena Szydelko:</b> Ramy koncepcyjne zastosowania benchmarkingu w klastrze .....	456
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controlling procesu eksploatacji – wstępna charakterystyka	466
<b>Piotr Urbanek:</b> Przesłanki i bariery budżetowania operacyjnego w uczelni publicznej.....	477
<b>Wiesław Wasilewski:</b> Controlling ryzyka w instytucjach kultury.....	485
<b>Aleksandra Wiercińska:</b> Wykorzystanie benchmarkingu w zarządzaniu finansami szpitali na przykładzie województwa pomorskiego.....	491
<b>Grzegorz Zimon:</b> Wpływ strategii zarządzania zapasami na wyniki finansowe przedsiębiorstw .....	500

## Summaries

<b>Anna Balicka:</b> Ecological controlling in the company.....	13
<b>Aleksandra Banaszekiewicz, Ewa Makowska, Sylwia Meller:</b> The process of controlling implementation in companies practice .....	22
<b>Wioletta Baran, Sylwia Morawska:</b> Management control in organizational units of courts .....	32
<b>Piotr Bednarek:</b> Bonuses and rewards for internal auditors vs. internal audit effectiveness in a private and public sector .....	41
<b>Renata Biadacz:</b> Historical aspect of income statement of interwar period in Poland .....	55
<b>Małgorzata Białas:</b> Valuation of financial instruments at fair value in the banks	67
<b>Anna Bieniasz:</b> Determinants of return on equity of companies in the food industry .....	76
<b>Agnieszka Bienkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka:</b> Strategic controlling of universities .....	84
<b>Adam Bujak:</b> The evaluation of investments relating to the functioning of the accounting information system in an enterprise .....	103
<b>Andrzej Bytniewski:</b> A financial and accounting subsystem as an instrument for management accounting and controlling .....	111
<b>Jolanta Chluska, Waldemar Szczepaniak:</b> Financial controlling in the EU projects implemented in public universities .....	121

<b>Halina Chłodnicka:</b> Valuation of an insolvent business vs. fair value .....	130
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Controlling in the insurance company in the new market conditions.....	142
<b>Joanna Dyczkowska:</b> W jakim stopniu spółki notowane na rynkach alternatywnego obrotu ujawniają informacje strategiczne w raportach rocznych – analiza porównawcza przypadków .....	153
<b>Joanna Dynowska:</b> Factors that limit controlling implementation as revealed by questionnaire surveys.....	168
<b>Krzysztof Dziadek:</b> Use of budgeting in the EU projects management – research findings .....	176
<b>Wojciech Fliegner:</b> Computer aid of risk management through audit procedures .....	186
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Strategic analysis of public healthcare centre to create its business model – case study .....	196
<b>Marcin Jędrzejczyk:</b> The additive, cost production function in the management assessment process of business entity .....	208
<b>Angelika Kaczmarczyk:</b> Valuation concepts vs. usefulness of reporting information of small businesses.....	216
<b>Zdzisław Kes:</b> The study of fluctuation of deviations in the budgeting control .....	224
<b>Iłona Kędzierska-Bujak:</b> The stakeholders perspective vs. the strategy of the University of Szczecin – selected issues .....	235
<b>Marcin Klinowski:</b> Project success factors .....	245
<b>Konrad Kochański:</b> Account and tax books vs. management accountancy in the area of marketing in the light of empirical research .....	255
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Appliance project of agricultural farm as a tool for strategic planning in agriculture .....	267
<b>Krzysztof Konstantyn:</b> The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for investment in building construction enterprises .....	277
<b>Magdalena Kowalczyk:</b> Personnel controlling measures in local government units.....	287
<b>Jarosław Kujawski:</b> Demotivating and dysfunctional aspects of transfer price .....	295
<b>Agnieszka Lew:</b> Auditor’s revenue and expense audit as an element susceptible to accounting fraud .....	306
<b>Paweł Malinowski, Tomasz Ćwieliąg, Edyta Prozorowska, Piotr Słomianny:</b> SOA technology in business process optimalization on the example of MPWiK Wrocław S.A. ....	313
<b>Krzysztof Małys:</b> Controlling in public institutions of higher education – the outline of the problem.....	322
<b>Elżbieta Marcinkowska:</b> Outsourcing and offshoring of accounting process – service delivery models .....	333
<b>Marek Masztalerz:</b> Communication in management accounting .....	343

---

<b>Remigiusz Napiecek:</b> Interdependence of the main areas of university activity .....	352
<b>Bartłomiej Nita:</b> The state and development trends of management accounting in 21 <sup>st</sup> century in practice .....	361
<b>Edward Nowak:</b> The discriminant function of accounting .....	373
<b>Marta Nowak:</b> Is accounting moral? Discourse on economic measurement and philosophy of ethics .....	383
<b>Michał Poszwa:</b> Checkout the cost to obtain revenue recognition – implications for settlements and management .....	393
<b>Marzena Remlein:</b> Self-billing in commercial transactions between the entities of the capital group.....	401
<b>Dariusz Ryszard Rutowicz:</b> Challenges facing management accounting of business models.....	409
<b>Dorota Śładkiewicz:</b> Enterprise value in the light of resource-based theory ..	419
<b>Anna Stroncsek, Sylwia Krajewska:</b> Expectations of public procurement sector units concerning the support for managerial accounting through integrated management systems .....	428
<b>Wiesław Szczęsny:</b> The “trap” of profitability in the financial policy of enterprises .....	436
<b>Alfred Szydelko:</b> The influence of the Polish Accounting Standard No. 9 “Report on the activities” on accounting .....	446
<b>Magdalena Szydelko:</b> A conceptual framework for benchmarking companies in a cluster.....	456
<b>Agnieszka Tubis:</b> Controlling of maintenance and operation process – preliminary characteristics.....	466
<b>Piotr Urbanek:</b> Premises and barriers of operational budgeting in public higher education institution .....	477
<b>Wiesław Wasilewski:</b> Risk controlling in cultural institutions.....	485
<b>Aleksandra Wiercińska:</b> The use of benchmarking in the financial management of hospitals on the example of Pomeranian Voivodeship.....	491
<b>Grzegorz Zimon:</b> Influence of inventory management strategy on financial results of companies .....	500

**Piotr Bednarek**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: piotr.bednarek@ue.wroc.pl

---

**PREMIE I NAGRODY  
DLA AUDYTORÓW WEWNĘTRZNYCH  
A SKUTECZNOŚĆ AUDYTU WEWNĘTRZNEGO  
W SEKTORZE PRYWATNYM I PUBLICZNYM<sup>1</sup>**

---

**BONUSES AND REWARDS  
FOR INTERNAL AUDITORS  
VS. INTERNAL AUDIT EFFECTIVENESS  
IN A PRIVATE AND PUBLIC SECTOR**

---

DOI: 10.15611/pn.2015.399.04

**Streszczenie:** Badania sektora prywatnego na świecie wykazały, że stosowanie premii i nagród dla audytorów wewnętrznych ma pozytywny wpływ na wyniki działalności audytu wewnętrznego i całego przedsiębiorstwa. Celem niniejszego badania było porównanie, jaki wpływ na skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym i publicznym ma wykorzystanie premii i nagród. W tym celu przeprowadzono pogłębione studia literaturowe oraz badanie ankietowe wśród audytorów wewnętrznych w Polsce. Z badania wynika, że tylko w sektorze prywatnym wraz ze wzrostem znaczenia tej formy wynagrodzenia rośnie skuteczność audytu wewnętrznego. Natomiast w sektorze publicznym premie i nagrody dla audytorów wewnętrznych są rzadziej stosowaną formą wynagradzania, co więcej niższy jest procentowy udział premii i nagród w całkowitym wynagrodzeniu audytora wewnętrznego.

**Słowa kluczowe:** audyt wewnętrzny, skuteczność, motywowanie.

**Summary:** The world studies of the private sector have shown that the use of bonuses and rewards for internal auditors has a positive impact on the performance of the internal audit activity and the entire company. The purpose of this study was to compare the effect of the use of bonuses and rewards on the effectiveness of internal audit in the public and private sectors. For this purpose insightful literature studies and a survey of internal auditors in Poland were carried out. The research shows that the increasing importance of this form of remuneration has a positive effect on the effectiveness of the internal audit, but only in the private sector organizations. At the same time internal auditors in the public sector organizations rarely get a bonus or a reward as a form of remuneration. Moreover the percentage of their bonuses and rewards in the total remuneration is much lower than internal auditors get in the private sector organizations.

**Keywords:** internal audit, effectiveness, motivating.

---

<sup>1</sup> Niniejszy artykuł powstał w wyniku realizacji projektu badawczego finansowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji numer DEC-2011/03/B/HS4/03804.



## 1. Wstęp

Niniejsze badanie porusza problematykę skuteczności premiowania i nagradzania audytorów wewnętrznych z punktu widzenia organizacji. Podstawowe pytanie badawcze brzmi: czy motywowanie audytorów wewnętrznych za pomocą premii i nagród ma pozytywny wpływ na skuteczność audytu wewnętrznego zarówno w sektorze prywatnym jak i publicznym.

Ze względu na to, że audyt wewnętrzny postrzega się jako działalność tworząca wartość przedsiębiorstwa przez doradztwo w zakresie kontroli zarządczej, skuteczności i efektywności działania oraz zgodności z zasadami i procedurami, powszechna jest opinia, że audytorzy wewnętrzni powinni być nagradzani za sukcesy przedsiębiorstwa. Co więcej, badania potwierdzają, że około połowa kierowników komórek audytu wewnętrznego otrzymuje takie zachęty [Steward 1997; DeZoort, Houston, Reisch 2000]. DeZoort, Houston, Reisch [2000] dowodzą, że premiowanie i nagradzanie zwiększa produktywność i skuteczność audytorów wewnętrznych oraz poprawia ich morale i motywację. Chociaż Watts i Zimmerman [1986; 1990] sugerowali, że wynagradzanie za wyniki finansowe może stanowić zachętę dla audytorów wewnętrznych do bogacenia się przez podejmowanie działań zmierzających do osiągnięcia pożądanego wielkości docelowych i nieujawnianie nieprawidłowości w stosowaniu zasad rachunkowości, badania Schneide [2003] wykazały jednak, że posiadanie akcji danego przedsiębiorstwa nie ma wpływu na te ujawnienia, dopóki motywatory pieniężne nie zależą od ceny tych akcji.

Chociaż skuteczność audytu wewnętrznego oraz systemy wynagradzania kierowników i specjalistów w sektorze prywatnym i publicznym były już przedmiotem badań [Ballion 2008; Ministerstwo Finansów 2008; Sawicka-Kluźniak 2009; Michalik, Michalik 2008; Parkitna 2009; Wielgórka 2011; Bielińska-Dusza 2011], nie próbowano dotąd empirycznie potwierdzić wpływu stosowania takich zachęt pieniężnych, jak premie i nagrody dla audytorów wewnętrznych na skuteczność audytu wewnętrznego.

Celem niniejszego badania było porównanie, jak oddziałuje stosowanie premii i nagród na skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym i publicznym. W dalszej części przedstawiono zwięzły przegląd podstawowych badań w tym obszarze oraz uzasadniono wybór hipotez badawczych. Następnie zaprezentowano badaną populację, przyjętą metodykę badawczą oraz otrzymane wyniki. W zakończeniu opisano wnioski z niniejszego badania, a także jego ograniczenia.

## 2. Przegląd wyników dotychczasowych badań i hipotezy badawcze

### 2.1. Pomiar skuteczności audytu wewnętrznego

Chociaż wielu badaczy podejmowało próbę pomiaru skuteczności audytu wewnętrznego, nie doczekaliśmy się jeszcze powszechnie akceptowanych metod jej pomiaru. Większość badaczy zgadza się z Zieleniewskim [1969], który skutecznym nazywa

takie działanie, które w jakimś stopniu „prowadzi do skutku zamierzonego jako cel”. Miarą skuteczności jest stopień zbliżenia się do celu, zaś przy ocenie skuteczności nie bierze się pod uwagę kosztu, a spośród użytecznych efektów tylko te przewidywalne. Jednak bardziej problematyczne jest określenie tego, co jest celem analizowanej działalności oraz w stosunku do czego należy ją mierzyć.

Ze względu na to, że audyt wewnętrzny dysponuje dużym poziomem niezależności w zakresie opracowania rocznego planu swojej działalności, wszyscy badacze są zgodni, że skuteczności audytu wewnętrznego nie powinno się rozumieć wyłącznie jako wykonania planowanych lub nieplanowanych zadań zapewniających i czynności doradczych. Należy odnieść się do możliwie najbardziej obiektywnych kryteriów określania celów audytu wewnętrznego.

Jedni twierdzą, że celem może być pewien sposób wykonania audytu, określony za pomocą powszechnie uznanych standardów, którego przestrzeganie gwarantuje, że cele audytu zostaną osiągnięte. Taki sposób rozumienia skuteczności zaproponował Sawyer [1988], a stosowali go również Anderson [1983], Glazer i Jaenike [1980] i Dittenhofer [2001]. Miarą skuteczności jest stopień, w jakim proces wykonania zadania audytowego jest zgodny ze standardami. Chociaż ten sposób pomiaru był wielokrotnie wykorzystywany we wcześniejszych badaniach, ma on jedno poważne ograniczenie. Zakłada bowiem, że audyt wewnętrzny jest skuteczny, jeśli procedury audytu są wykonywane właściwie, a nie bierze pod uwagę potrzeb kluczowych interesariuszy w stosunku do każdego z zadań audytowych.

Inni uważają, że audytorzy wewnętrzni, będąc członkami organizacji, dążą do zadowolenia swoich klientów. Komitet audytu i kierownictwo wyższego szczebla najczęściej oczekują odpowiedniego standardu wykonania zadań audytowych, w tym dobrej jakości sprawozdań z audytu, ale oprócz tego liczy się dla nich także wybór takich zadań audytowych, które przysporzą wartości dla organizacji oraz ostateczne rezultaty audytu. Jeśli zatem skuteczność rozumiemy jako stopień, w jakim organizacja osiąga pożądane rezultaty bez względu na to, jak audyt jest wykonywany [Pincus, Bernardi, Ludwig 1999], to stopień zgodności procesu audytu wewnętrznego ze standardami może nie być trafną miarą skuteczności audytu wewnętrznego.

Wielu badaczy twierdzi, że skuteczność audytu wewnętrznego można mierzyć wyłącznie w porównaniu do oczekiwań jego kluczowych interesariuszy [Ransan 1955; Albrecht i in. 1988]. Stopień osiągnięcia tego celu może być mierzony zarówno za pomocą miary ogólnej: „zadowolenie klienta z audytu wewnętrznego”, jak również za pomocą mierników o charakterze systemowym badających różne ilościowe i jakościowe aspekty realizacji zadań audytowych. Tak rozumianą skuteczność audytu wewnętrznego można mierzyć za pomocą badań ankietowych skierowanych do kierownictwa dotyczących czynności wykonywanych przez audytorów wewnętrznych. Zakres pomiaru może obejmować nie tylko prace wykonywane u audytowanych, ale również planowanie, sprawozdawczość i ocenę, a nawet otoczenie, nakłady i produkty audytu wewnętrznego [Ziegenfuss 2000].

Wśród wielu możliwych wskaźników szczególną uwagę zwraca się na zdolność audytu do reagowania na potrzeby audytowanych. Nachmias i Barzalai [1998] badali skuteczność audytu, oceniając stopień, w jakim nieprawidłowości były korygowane. Badacze wymienili trzy miary skuteczności audytu wewnętrznego. Pierwsza polega na sprawdzeniu, czy komórka audytowana odpowiedziała na sprawozdanie z audytu. Problem z tym miernikiem jest taki, że komórka audytowana może zadeklarować, że skoryguje ujawnione nieprawidłowości, ale w rzeczywistości nic się nie zmieni. Drugi miernik polega na obliczeniu liczby powtarzających się ustaleń audytu. Domyślne założenie jest takie, że kiedy dana nieprawidłowość nie pojawia się ponownie w sprawozdaniu z audytu, to prawdopodobnie została wyeliminowana i w ten sposób dowiedziona jest skuteczność audytu wewnętrznego. Jednak ten miernik jest również problematyczny, bowiem fakt, iż dana nieprawidłowość nie pojawia się ponownie w sprawozdaniu z audytu może wynikać z tego, że zmieniła się polityka audytu co do zakresu badanych obszarów, a w rzeczywistości nieprawidłowość nadal występuje. Trzeci miernik dotyczy monitorowania wdrożenia zaleceń audytu. Stopień wdrożenia zaleceń może się wahać od częściowego do pełnego wdrożenia.

Badanie Ziegenfussa [2000] sugeruje, że wyniki badań ankietowych satysfakcji audytowanych oraz stopień wdrożenia zaleceń są miernikami działalności uważanymi przez kierowników audytu wewnętrznego za najbardziej odpowiednie do oceny skuteczności audytu wewnętrznego. Pierwszy z mierników, chociaż potencjalnie interesujący, może być trudny do stosowania w badaniu ankietowym na szeroką skalę, wymaga bowiem zaangażowania reprezentatywnej próbki audytorów z każdej organizacji. Ten drugi miernik również ma pewne ograniczenia, bowiem przynajmniej częściowo jest poza kontrolą audytu wewnętrznego oraz nie odzwierciedla jakościowych różnic między zaleceniami, ale jest bardziej odpowiedni do badania ankietowego.

## 2.2. Premiowanie i nagradzanie audytorów wewnętrznych

Pracowników można wynagradzać na dwa sposoby. Jeden z nich zakłada, że należy zatrudnić dobrych ludzi, dobrze im płacić i następnie oczekiwać dobrych wyników. W tym systemie pracownik otrzymuje stałe wynagrodzenie, które nie zależy od osiągniętych wyników, a więc jest pewny, że je otrzyma. Drugi sposób zakłada, że należy zatrudnić dobrych ludzi, oczekiwać od nich dobrych wyników oraz dobrze ich wynagradzać, jeśli te wyniki są rzeczywiście dobre. W tym drugim systemie pracownik otrzymuje wynagrodzenie zmienne zależne od wyników pracy i jest zmotywowany do działania [Anthony, Govindarajan 2007].

Chociaż wynagrodzenie za wyniki może przyjmować formę materialną, jak i niematerialną, to na stanowiskach kierowniczych najczęściej stosuje się wynagrodzenia pieniężne. Oprócz podwyżek płac i długoterminowych planów motywacyjnych często stosowanym motywatorem pieniężnym są premie i nagrody. Premiowanie i nagradzanie jest w praktyce mało rozróżnialne, aczkolwiek skutki prawno-finansowe

z ich niestosowania są zgoła inne. Premia jest faktycznym składnikiem płac, niekoniecznie musi stanowić składnik kosztów. Premia według wykładni prawnej jest składnikiem wynagrodzenia, do którego pracownik ma prawo, jeśli spełnił wymogi zawarte w systemie premiowania. Jednakże warunki muszą być na tyle konkretne, by mogły podlegać kontroli [Cajsel 1999]. Spełnienie przez pracownika tych warunków stanowi nabycie prawa do premii, którego może dochodzić w Sądzie Pracy. W przeciwieństwie do tego w praktyce stosuje się premie, które pozostawia się do swobodnego uznania przełożonego. To świadczenie, z punktu widzenia prawa, stanowi nagrodę, mimo że przedsiębiorstwo używa pojęcia „premia”. W tym przypadku prawo do nagrody powstaje wtedy, gdy podjęta jest decyzja o jej przyznaniu [Sekuła 1997].

Głównym argumentem przemawiającym za stosowaniem premii i nagród jest potrzeba zróżnicowania płac, czyli zapewnienia wynagrodzenia proporcjonalnego do wkładu pracownika w sukces organizacji. Dzięki temu kierownicy zwracają większą uwagę na obszary wyników działalności, które są ważniejsze dla ich przełożonych. Co więcej, niektórzy z nich potrzebują specjalnego wynagrodzenia, aby dobrze wykonać swoje zadania [Bonner, Sprinkle 2002]. Poza tym wynagradzanie za wyniki przyciąga i zatrzymuje wysokiej klasy specjalistów [Gick, Tarczyńska 1999]. Z drugiej strony premie i nagrody mogą zachęcać do podejmowania krótkoterminowych działań, które są niezgodne z długoterminowymi interesami organizacji. Kierownicy mogą unikać podejmowania przedsięwzięć, które w długim okresie są obiecujące, ale w krótkim zmniejszają wynik finansowy. Niektórzy kierownicy mogą próbować różnych manipulacji, aby osiągnąć pożądane wielkości docelowe [Merchant, Van der Stede 2012].

Badania Xu i Ziegenfussa [2008] wskazują, że audytorzy wewnętrzni zatrudnieni w przedsiębiorstwach są bardziej skłonni informować wyższe szczeble zarządzania o nieprawidłowościach, kiedy otrzymują zachęty pieniężne. Wyniki te sugerują, że motywatory pieniężne mają pozytywny wpływ na ujawnianie nieprawidłowości, a nawet oszustw.

Mimo że nie prowadzono badań w zakresie premiowania i nagradzania audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym, z badań Katolo i Sierocińskiego [2015] wynika, że struktura i poziomy wynagrodzeń pracowników administracji rządowej są zbliżone do rozwiązań stosowanych w administracji samorządowej, natomiast różnią się znacząco w stosunku do rozwiązań typowych dla sektora prywatnego. Chociaż udział wynagrodzeń zmiennych w wynagrodzeniu całkowitym jest zbliżony w sektorze prywatnym i publicznym, premie i nagrody w sektorze publicznym nie mają charakteru motywującego. Autorzy badania podają kilka przyczyn. Po pierwsze, premie za realizację celów i zadań są za rzadko stosowane w sektorze publicznym. Po drugie, nagrody o charakterze uznaniowym, które są stosowane znacznie częściej niż w sektorze prywatnym, za każdym razem wypłacane są w podobnej wysokości, co sprawia, że traktuje się je jako stały dodatek, który rekompensuje niższe w porównaniu do sektora prywatnego wynagrodzenie zasadnicze.

Wyniki te potwierdzają badania Szczepańskiej [2015] przeprowadzone wśród 68 pracowników Urzędu Skarbowego w Gorlicach, które wykazały, że obecnie stosowany system wynagrodzeń nie spełnia swojej roli, bo nie motywuje pracowników do poprawy jakości i wydajności swojej pracy. Respondenci zauważyli kilka niedoskonałości: brak precyzyjnej informacji, jak działa system motywacyjno-premiowy oraz jakie są zasady przyznawania gratyfikacji.

Na podstawie powyższych rozważań oczekuje się, że stosowanie premii i nagród dla audytorów wewnętrznych w sektorze prywatnym ma wpływ na skuteczność audytu wewnętrznego. Audytorzy wewnętrzni, którzy otrzymują premię lub nagrodę, bardziej się w pracy starają i cała komórka audytu wewnętrznego jest bardziej skuteczna. Natomiast audytorzy wewnętrzni w sektorze publicznym, jeśli otrzymują premię lub nagrodę, to traktują ją jako rekompensatę za niskie wynagrodzenie zasadnicze, dlatego nie starają się w pracy bardziej niż inni, którzy wynagrodzeń zmieniowych nie otrzymują. W rezultacie stosowanie premii i nagród dla audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym nie ma wpływu na skuteczność audytu wewnętrznego. Odpowiednio hipotezy  $H_{1a}$  i  $H_{1b}$  są podsumowaniem tych oczekiwań.

$H_{1a}$ : Stosowanie premii i nagród dla audytorów wewnętrznych w sektorze prywatnym ma wpływ na skuteczność audytu wewnętrznego.

$H_{1b}$ : Stosowanie premii i nagród dla audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym nie ma wpływu na skuteczność audytu wewnętrznego.

### 2.3. Wysokość premii i nagrody a skuteczność audytu wewnętrznego

Oczywisty wydaje się fakt, że przedsiębiorstwa powinny czynić starania, by obiecywać wynagrodzenia przynoszące najlepszy efekt motywacyjny w stosunku do ponoszonych kosztów [Noworolski, Adamczyk 2004]. Wiedząc, że kierownicy niemal bez wyjątku cenią pieniądze, można założyć, że wysokość wynagrodzenia za wyniki powinna stanowić znaczną część wynagrodzenia całkowitego, aby motywować kierowników do osiągnięcia celów.

Badania Armstronga, Jagolinzera i Larckera [2010] sugerują, że w przedsiębiorstwach, które stosują większe zachęty dla audytorów wewnętrznych, rzadziej występują niepożądane rezultaty, takie jak działania wymuszające przestrzeganie prawa oraz ujawnione słabości systemu kontroli wewnętrznej, co oznacza, że audyt jest bardziej skuteczny.

Chociaż wpływ wysokości nagród i premii audytorów wewnętrznych na skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze publicznym nie był dotąd przedmiotem badań, jak już wcześniej wspomniano, Katolo i Sierociński [2015] ustalili, że udział wynagrodzeń zmiennych w wynagrodzeniu całkowitym jest zbliżony w sektorze prywatnym i publicznym, lecz inna jest ich struktura. W sektorze prywatnym przeważają premie za realizację celów i zadań, w publicznym – nagrody o charakterze uznaniowym. Co więcej, badacze stwierdzili, że chociaż płace zasadnicze w administracji rządowej są porównywalne do płac w administracji samorządowej, to nagrody są już zdecydowanie wyższe.

Z kolei badania przeprowadzone przez Bielińską-Duszę [2011] sugerują, że skuteczność audytu wewnętrznego, mierzona stopniem wdrożenia zaleceń, jest większa w sektorze prywatnym (88%) niż w sektorze publicznym (77%).

Na podstawie powyższych rozważań oczekuje się, że udział premii i nagród w wynagrodzeniu całkowitym audytorów wewnętrznych w sektorze prywatnym jest wyższy, gdy komórka audytu wewnętrznego przedstawi większy odsetek takich rekomendacji, które zostaną przez kierownictwo wdrożone. W ten sposób audyt wewnętrzny w większym stopniu osiągnie swoje cele dotyczące tworzenia wartości dla organizacji. Natomiast audytorzy wewnętrzni w sektorze publicznym, którzy otrzymują wyższą premię lub nagrodę, traktują ją jako rekompensatę za niskie wynagrodzenie zasadnicze, dlatego nie starają się przedstawiać więcej użytecznych rekomendacji niż wtedy, gdy otrzymują niższe wynagrodzenie zmienne. W rezultacie relatywnie wysoki udział premii i nagród w wynagrodzeniu całkowitym audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym nie wynika z faktu, iż komórka audytu wewnętrznego przedstawiła więcej użytecznych rekomendacji i w efekcie wzrósł udział wdrożonych zaleceń audytu. Odpowiednio hipotezy  $H_{2a}$  i  $H_{2b}$  są podsumowaniem tych oczekiwań.

$H_{2a}$ : Im wyższy jest udział premii i nagród w wynagrodzeniu całkowitym audytorów wewnętrznych, tym większa jest skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym.

$H_{2b}$ : Nie istnieje statystycznie istotny związek między udziałem premii i nagród w wynagrodzeniu całkowitym audytorów wewnętrznych a skutecznością audytu wewnętrznego w sektorze publicznym.

### 3. Metodyka badawcza i badana populacja

Podstawową metodą służącą realizacji badań empirycznych była ankieta pocztowa i internetowa. W obu badaniach ankietowych posłużono się jednakowym kwestionariuszem ankiety, który wypełniany był przez kierowników i pracowników audytu wewnętrznego badanych JSFP. Kwestionariusz ankiety składał się z pytań otwartych, półotwartych i zamkniętych. Pytania te dotyczyły kilku aspektów audytu wewnętrznego, takich jak: pomiar wyników działalności, samoocena, skuteczność, zmiany wyników działalności, nagradzanie audytorów oraz aktywność komitetów audytu. W niniejszym artykule została wykorzystana tylko ta część pytań, które dotyczyły premii i nagród oraz skuteczności audytu wewnętrznego. Przy konstruowaniu ankiety zgłębiany światowy dorobek badawczy w zakresie motywowania oraz skuteczności audytu wewnętrznego.

Dane gromadzono w okresie od czerwca do września 2013 r. Badanie adresowane było do 2077 audytorów wewnętrznych, z których 1057 pracowało w jednostkach sektora finansów publicznych, a 1020 – w sektorze prywatnym. Audytorzy wewnętrzni figurujący w aktualnej bazie adresowej Ministerstwa Finansów otrzymali kwestionariusz ankiety pocztą. Audytorzy wewnętrzni będący członkami Stowarzy-

szenia Audytorów Wewnętrznych IIA Polska czterokrotnie otrzymali wiadomość elektroniczną z łączem do ankiety na stronie internetowej w serwisie SurveyMonkey.

W sumie otrzymano 500 wypełnionych ankiet, ale nie wszyscy respondenci w badaniu internetowym udzielili odpowiedzi na pytania dotyczące premii, nagród i skuteczności audytu wewnętrznego. Zatem ostatecznie analizie poddano 432 ankiety, co oznacza, że wskaźnik zwrotu wyniósł 21%. W tym 48% stanowiły jednostki administracji rządowej, 44% – jednostki samorządu terytorialnego i ich jednostki organizacyjne oraz 8% – przedsiębiorstwa prywatne. W badaniu udział wzięły 22 rodzaje jednostek z sektora finansów publicznych o różnych zadaniach i formie organizacyjno-prawnej. Do tej grupy można zaliczyć urzędy gmin (22%), starostwa powiatowe (12%), urzędy miast na prawach powiatów (7%), rządowe jednostki budżetowe (7%), uczelnie (6%) oraz ministerstwa (4%). Ponadto do próby trafiły też przedsiębiorstwa z 10 branż, głównie te prowadzące działalność finansową i ubezpieczeniową (4%). Respondentami byli zatrudnieni na etacie audytorzy wewnętrzni (71%), kierownicy komórek audytu wewnętrznego (25%) oraz inni specjaliści ds. kontroli (4%). Najwięcej, bo aż 69%, zbadano mikrokomórek audytu (do 2 etatów audytorów). Małych komórek (od 2 do 5 etatów audytorów) było 10%, a dużych (powyżej 5 etatów audytorów) – 9%. Znaczna liczba oraz różnorodność organizacji, które wzięły udział w badaniu, pozwala na stwierdzenie, że stanowi ono obraz aktualnego stanu audytu wewnętrznego w Polsce w 2013 r.

**Tabela 1.** Wykaz zmiennych wraz z opisem przyjętych skal pomiarowych

Lp.	Zmienne	Opis zmiennych i skal pomiarowych
1	Stosowanie premii i nagród dla audytorów wewnętrznych (SPN)	Zmienna wyrażająca opinię kierowników i pracowników audytu wewnętrznego na temat otrzymywania przez zarządzającego audytem wewnętrznym lub audytora na samodzielnym stanowisku wynagrodzenia w formie nagród lub premii zależnych od wyników. Zmienna mierzona jest w skali nominalnej, gdzie 1 – oznacza „tak”, 2 – „nie”, a 3 – „nie, ale planujemy w przyszłości nagradzać za wyniki”.
2	Udział premii i nagród w całkowitym wynagrodzeniu audytora wewnętrznego (UPN)	Zmienna wyrażająca opinię kierowników i pracowników audytu wewnętrznego na temat udziału procentowego wynagrodzenia otrzymanego w formie nagrody pieniężnej lub premii zależnej od osiągniętych wyników w sumie całkowitego rocznego wynagrodzenia danej osoby za 2012 rok. Choć zmienną mierzono w skali ilorazowej od 0 do 100%, to w analizach przyjęto skalę porządkową, gdzie skrajne wartości oznaczały: 1 – 0%, 2 – 1%, 3 – 3%, 4 – 4%, 5 – 5%, 6 – 6%, 7 – 10%, 8 – 11%, 9 – 12%, 10 – 12,7%, 11 – 12,8%, 12 – 12,9%, 13 – 18%, 14 – 20%, 15 – 25%, 16 – 30%, 17 – 37%.
3	Stopień wdrożenia zaleceń (SWZ)	Zmienna wyrażająca opinię kierowników i pracowników audytu wewnętrznego na temat stopnia wdrożenia zaleceń w danej komórce audytu wewnętrznego w 2012 roku. Zmienną mierzono w skali porządkowej od 1 do 4, gdzie: 1 – oznacza, że mniej niż 20%, 2 – od 20 do 50 %, 3 – 50 do 80%, a 4 – powyżej 80% wdrożonych zaleceń.

Źródło: opracowanie własne na podstawie wyników badania ankietowego.

Analizy statystyczne i opisowe zebranych danych pozwoliły zweryfikować postawione w pracy hipotezy badawcze oraz osiągnąć cele badania. Na potrzeby przeprowadzenia analiz statystycznych posłużono się programem komputerowym Microsoft Excel. Obok prostych statystyk opisowych, takich jak mediany i wskaźniki struktury, obliczono współczynniki korelacji rang Spearmana ( $r_s$ ) w przypadku danych mierzonych za pomocą skal porządkowych oraz współczynniki V-Cramera dla danych nominalnych i porządkowych.

Dla osiągnięcia głównego celu badań opracowano trzy zmienne, które posłużyły do weryfikacji postawionych w pracy hipotez badawczych. Wykaz zmiennych opracowanych na podstawie wyników badań ankietowych w JSFP przedstawia tab. 1. Zmienna SPN określa, czy zarządzający audytem wewnętrznym lub audytor na samodzielnym stanowisku otrzymuje wynagrodzenie w formie nagród lub premii zależnych od osiągniętych wyników. Zmienna UPN określa, jaką część całkowitego rocznego wynagrodzenia respondenta za rok 2012 stanowiło wynagrodzenie otrzymane w formie nagrody pieniężnej lub premii zależnej od osiągniętych wyników.

Zmienna SWZ informuje o tym, w jakim stopniu kierownictwo wdrożyło zalecenia audytu wewnętrznego wynikające z zaakceptowanych wyników zadań audytowych w 2012 roku.

## 4. Wyniki badań empirycznych

### 4.1. Premiowanie i nagradzanie audytorów wewnętrznych w Polsce

W tab. 2 przedstawiono odsetek zarządzających audytem wewnętrznym i audytorów na samodzielnym stanowisku, którzy w administracji rządowej, samorządowej i w sektorze prywatnym otrzymują premie lub nagrody zależne od wyników oraz średni udział tych składników wynagrodzeń w całkowitym wynagrodzeniu audytorów wewnętrznych w poszczególnych sektorach.

**Tabela 2.** Porównanie stosowania oraz średniego udziału nagród i premii w całkowitym wynagrodzeniu audytorów wewnętrznych w administracji rządowej, samorządowej i w sektorze prywatnym

Sektor	Zarządzający audytem wewnętrznym i audytorzy na samodzielnym stanowisku wynagradzani w formie nagród lub premii zależnych od wyników pracy [%]			Przeciętny udział premii i nagród w całkowitym wynagrodzeniu audytorów wewnętrznych [%]
	tak	nie	nie, ale planujemy w przyszłości	
Prywatny	65	35	0	10
Administracji rządowej	29	69	2	4
Administracji samorządowej	10	89	1	1

Źródło: jak pod tab. 1.



Wyniki przeprowadzonej analiz porównawczej wykazały, że przeszło dwukrotnie więcej audytorów wewnętrznych otrzymuje wynagrodzenie w formie nagród lub premii zależnych od wyników pracy w sektorze prywatnym niż w administracji rządowej i sześciokrotnie więcej niż w administracji samorządowej. Ponadto wśród audytorów wewnętrznych, którzy otrzymują wynagrodzenie zmienne, przeciętny udział premii i nagród w całkowitym wynagrodzeniu jest dwa i pół razy wyższy w sektorze prywatnym niż w administracji rządowej oraz dziesięciokrotnie wyższy niż w samorządowej. Tylko 1-2% badanych planuje wprowadzenie zmian w zakresie premiowania i nagradzania audytorów wewnętrznych w najbliższej przyszłości.

#### 4.2. Skuteczność audytu wewnętrznego w Polsce

W tab. 3 przedstawiono skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze administracji rządowej, samorządowej i w sektorze prywatnym, mierzoną za pomocą stopnia wdrożenia zaleceń w 2012 roku.

**Tabela 3.** Odsetek wskazań respondentów w zakresie stopnia wdrożenia zaleceń w administracji rządowej, samorządowej i w sektorze prywatnym w roku 2012

Stopień wdrożenia zaleceń	Sektor prywatny	Sektor administracji rządowej	Sektor administracji samorządowej
Więcej niż 80 %	60,9	55,9	51,3
50-80 %	23,7	29,4	31,9
20-50 %	12,1	11,8	13,6
mniej niż 20 %	3,4	2,9	3,1

Źródło: jak pod tab. 1.

Wyniki przeprowadzonej analizy porównawczej wykazały, że najwięcej komórek audytu wewnętrznego osiągnęło największą skuteczność, czyli więcej niż 80% wdrożonych zaleceń w sektorze prywatnym w porównaniu do administracji rządowej, gdzie ten wskaźnik osiągnęło 5% mniej badanych i samorządowej, gdzie była to tylko około połowa badanych. W przedziale od 50-80% wdrożonych zaleceń najwięcej organizacji 31,9% było w administracji samorządowej, nieco mniej, bo 29,4% w administracji rządowej, a zdecydowanie najmniej w sektorze prywatnym – tylko 23,7%. Odsetek organizacji, w których wskaźnik ten wyniósł mniej niż 50% we wszystkich trzech sektorach, jest podobny.

#### 4.3. Wpływ premiowania i nagradzania audytorów wewnętrznych na skuteczność audytu wewnętrznego w Polsce

Dla sprawdzenia istnienia zależności między stopniem wdrożenia zaleceń (SWZ) oraz stosowaniem premii i nagród dla audytorów wewnętrznych (SPN), policzono współczynnik V-Cramera, który przedstawia tab. 4.

**Tabela 4.** Korelacje dla zmiennych: stopień wdrożenia zaleceń (SWZ) oraz stosowanie premii i nagród dla audytorów wewnętrznych (SPN)

Stopień wdrożenia zaleceń (SWZ)	Premiowanie lub nagradzanie audytorów wewnętrznych (SPN)
	współczynnik V-Cramera
W sektorze prywatnym	0,31
W administracji rządowej	0,09
W administracji samorządowej	0,15

Źródło: jak pod tab. 1.

Wartość współczynnika V-Cramera dla zmiennych określających stopień wdrożenia zaleceń (SWZ) oraz stosowanie premii i nagród dla audytorów wewnętrznych (SPN) w sektorze prywatnym równa się 0,31, co świadczy o występowaniu istotnych różnic w zakresie stopnia wdrożenia zaleceń między grupą komórek, w której zarządzający audytem wewnętrznym lub audytor na samodzielny stanowisku otrzymuje nagrody lub premie zależne od wyników pracy oraz grupą komórek audytu wewnętrznego, w której otrzymują oni tylko wynagrodzenie stałe. Zatem wyniki badań zaprezentowane w tym punkcie pozwalają pozytywnie zweryfikować hipotezę badawczą  $H_{1a}$ , zgodnie z którą stosowanie premii i nagród dla audytorów wewnętrznych w sektorze prywatnym ma wpływ na skuteczność audytu wewnętrznego oraz hipotezę badawczą  $H_{1b}$ , zgodnie z którą stosowanie premii i nagród dla audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym nie ma wpływu na skuteczność audytu wewnętrznego.

#### 4.4. Wysokość premii i nagrody dla audytora wewnętrznego a skuteczność audytu wewnętrznego w Polsce

W celu sprawdzenia istnienia zależności między stopniem wdrożenia zaleceń (SWZ) oraz udziałem premii i nagród w całkowitym wynagrodzeniu audytora wewnętrznego (UPN) policzono współczynniki korelacji rang Spearmana, który przedstawia tab. 5.

**Tabela 5.** Korelacje dla zmiennych: stopień wdrożenia zaleceń (SWZ) oraz udział premii i nagród w całkowitym wynagrodzeniu audytora wewnętrznego (UPN)

Stopień wdrożenia zaleceń (SWZ)	Udział premii i nagród w całkowitym wynagrodzeniu audytora wewnętrznego (UPN)
	współczynniki korelacji rang Spearmana
W sektorze prywatnym	0,25
W administracji rządowej	-0,04
W administracji samorządowej	0,02

Źródło: jak pod tab. 1.

Wartość współczynnika korelacji rang Spearmana dla zmiennych określających stopień wdrożenia zaleceń (SWZ) oraz udział premii i nagród w całkowitym wynagrodzeniu audytora wewnętrznego (UPN) w sektorze prywatnym równa się 0,25, co świadczy o występowaniu bardzo słabej, ale pozytywnej zależności między tymi zmiennymi. Wartości współczynników korelacji rang Spearmana dla pozostałych dwóch zmiennych świadczą o braku związku między stopniem wdrożenia zaleceń oraz udziałem premii i nagród w całkowitym wynagrodzeniu audytorów wewnętrznych zarówno w administracji rządowej, jak i samorządowej. Zatem wyniki badań zaprezentowane w tym punkcie pozwalają pozytywnie zweryfikować hipotezę badawczą  $H_{2a}$ , zgodnie z którą im wyższy jest udział premii i nagród w wynagrodzeniu całkowitym audytorów wewnętrznych, tym większa jest skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym oraz hipotezę badawczą  $H_{2b}$ , zgodnie z którą nie istnieje statystycznie istotny związek między udziałem premii i nagród w wynagrodzeniu całkowitym audytorów wewnętrznych a skutecznością audytu wewnętrznego w sektorze publicznym.

## 5. Zakończenie

Wyniki niniejszego badania wskazują, że skoro stosowanie premii i nagród dla audytorów wewnętrznych nie ma wpływu na skuteczność audytu wewnętrznego to znaczy, że potwierdzają się wyniki badań Szczepańskiej [2015] oraz Katolo i Sierocińskiego [2015], z których wynikało, że system wynagrodzeń w sektorze publicznym nie motywuje specjalistów, takich jak audytorzy wewnętrzni do poprawy jakości i wydajności pracy. Ponadto uzyskane wyniki potwierdzają badania Armstronga, Jagolinzera i Larckera [2010], z których wynikało, że wysokość premii i nagród pieniężnych motywuje audytorów wewnętrznych w sektorze prywatnym do osiągnięcia lepszych wyników. Co więcej, z niniejszego badania wynika, że wysokość nagród i premii dla audytorów wewnętrznych w sektorze publicznym nie ma wpływu na skuteczność audytu wewnętrznego. Przyczyną tej sytuacji może być niewielkie stosowanie premii za realizację celów i zadań oraz niemotywacyjny charakter wypłacanych nagród uznaniowych, które mają raczej na celu rekompensatę niskich wynagrodzeń zasadniczych [Katolo, Sierocińskiego 2015]. Z porównania stosowania i średniego udziału nagród i premii w całkowitym wynagrodzeniu audytorów wewnętrznych wynika, że systemy motywowania w sektorze publicznym są w niedostatecznym stopniu powiązane z wynikami działalności. Te braki mogą być przyczyną niższej skuteczności audytu wewnętrznego w sektorze publicznym w porównaniu do sektora prywatnego [Bielińska-Dusza 2011], co może być poważnym źródłem ryzyka związanego z trudnościami przyciągnięcia i utrzymania pracowników o odpowiednich kwalifikacjach.

Rozwiązaniem może być wdrożenie proefektywnościowego systemu wynagrodzeń, który proponuje Strojny [2013] dla jednostek samorządu terytorialnego. Autor opisuje budowę systemu wynagrodzeń, rozpoczynając od wyceny pracy na stanowiskach pracy. Stanowi ona podstawę do budowy algorytmu wyliczania wartości wynagrodzenia zasadniczego dla danego stanowiska oraz stawki indywidualnej.

Ponadto autor określa możliwości stworzenia systemu premiowania opartego na kontraktach o cele oraz systematycznej kontroli stopnia ich realizacji.

Powyższe wyniki zachęcają do zadania kolejnych ważnych pytań. Po pierwsze, na jakich zasadach przyznaje się premie i nagrody dla audytorów wewnętrznych. Po drugie, jaka jest skuteczność premii i nagród w ocenie samych audytorów wewnętrznych. Po trzecie, co oprócz premii i nagród dodatkowo motywuje audytorów wewnętrznych.

Wreszcie trzeba podkreślić, że takie badanie ankietowe ma swoje ograniczenia. Mimo że wszyscy audytorzy wewnętrzni zostali zaproszeni do udziału w badaniu, ostatecznie wzięło w nim udział znacznie mniej audytorów wewnętrznych z sektora prywatnego w porównaniu do sektora publicznego, co może wskazywać na zbyt małe rozpoznanie sektora prywatnego. Poza tym pokazane wyniki dotyczą tylko jednego momentu czasu i nie pokazują procesu zmian, jakie zaszły w sektorze prywatnym i publicznym. Ponadto otrzymane informacje szybko stają się nieaktualne w trakcie przeprowadzania właściwej, ale często czasochłonnej analizy statystycznej. Co więcej, dane dotyczące stopnia wdrożenia zaleceń były mierzone w skali porządkowej. W przyszłości można wykorzystać skalę ilorazową, aby obliczyć średni stopień wdrożenia zaleceń. Niemniej jednak, dopóki dostrzegamy te ograniczenia, dopóty przekrojowa analiza pozwala nadać wynikom badania walory powszechności, które nie można uzyskać w inny sposób.

## Literatura

- Albrecht W.S., Howe K.R., Schueler D.R., Stocks K.D., 1988, *Evaluating the Effectiveness of Internal Audit Departments*, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- Anderson U., 1983, *Quality Assurance for Internal Auditing*, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- Anthony R.N., Govindarajan V., 2007, *Management Control Systems*, McGraw-Hill/Irwin, Singapore, s. 523.
- Armstrong Ch.S., Jagolinzer A.D., Larcker D.F., 2010, *Performance-Based Incentives for Internal Monitors*, Stanford Business School, <http://ssrn.com/abstract=1553116>, 10.01.2015.
- Ballion G., 2008, *Efektywność audytu wewnętrznego: założenia – pomiar – ocena*, „Zeszyty Naukowe. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 512, Uniwersytet Szczeciński, s. 23-31.
- Bielińska-Dusza E., 2011, *Audyt w ocenie badań empirycznych*, [w:] *Audyt wewnętrzny w doskonaleniu instytucji*, red. M. Lisiński, PWE, Warszawa, s. 68.
- Bonner S.E., Sprinkle G.B., 2002, *The effects of monetary incentives on effort and task performance: Theories, evidence, and a framework for research*, „Accounting Organizations and Society” no. 27, s. 303-345.
- Cajsel W., 1999, *Premia jako składnik wynagrodzenia*, „Prawo Przedsiębiorcy”, nr 4, s. 12.
- DeZoort, F.T., Houston, R.W., Reisch, J., 2000, *Incentive compensation for internal auditors*, “Internal Auditor”, 57 (3), s. 42-6.
- Dittenhofer M., 2001, *Internal auditing effectiveness: An expansion of present methods*, “Managerial Auditing Journal”, 16, 8, s. 443-50.
- Emmanuel C., Otley D., Merchant K., 2004, *Accounting for Management Control*, Centage Learning EMEA, London, s. 81.

- Gick A., Tarczyńska M., 1999, *Motywowanie pracowników*, PWE, Warszawa, s. 232.
- Glazer A.S., Jaenike H.R., 1980, *A Framework for Evaluating an Internal Audit Function, Foundation for Audit Ability Research and Education*, Altamonte Springs, FL.
- Katolo K., Sierociński P., *Badanie konkurencyjności plac w służbie cywilnej*, [http://www.ipiss.com.pl/wp-content/uploads/downloads/2013/12/katalo\\_p\\_sierocinski\\_pzpl\\_3-4-2011.pdf](http://www.ipiss.com.pl/wp-content/uploads/downloads/2013/12/katalo_p_sierocinski_pzpl_3-4-2011.pdf) 20.03.2015, s. 131-143.
- Merchant K.A., Van der Stede W., 2012, *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation, and Incentives*, Financial Times/Prentice Hall, Harlow, s. 368.
- Michalik E., Michalik K., 2008, *Miejsce i znaczenie audytu oraz kontroli instytucjonalnej w poprawie efektywności funkcjonowania Poczty Polskiej*, „Zeszyty Naukowe. Ekonomiczne Problemy Usług”, nr 27, Uniwersytet Szczeciński, s. 589-597.
- Ministerstwo Finansów, 2008, *Audyt wewnętrzny w samorządzie lokalnym w 2007 roku. Wyniki badań ankietowych*, <http://www.mf.gov.pl/sprawozdania-ministerstwa-finansow> (28.01.2014).
- Nachmias D., Barzilai G., 1998, *The State Auditor: Authorities and Responsibility*, Jerusalem: The Israeli Democracy Institute (in Hebrew), za: S. Mizrahi, I. Ness-Weisman, 2007, *Evaluating the Effectiveness of Auditing in Local Municipalities using Analytic Hierarchy Process (AHP): A General Model and the Israeli Example*, „International Journal of Auditing”, 11, s. 187-210.
- Noworolski R., Adamczyk B., 2004, *Wynagradzanie w polskich przedsiębiorstwach w okresie wychodzenia z recesji – według raportu placowego AG „TEST” Human Resources*, [w:] *Motywowanie, wynagradzanie, nagradzanie*, INFOR, Warszawa, s. 37-38.
- Parkitna A., 2009, *Audyt finansowy jako instrument oceny efektywności działania przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Naukowe. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 17, Uniwersytet Szczeciński, s. 465-474.
- Pincus K.A., Bernardi R.A., Ludwig S.E., 1999, *Audit effectiveness versus audit efficiency: Are the two in conflict?*, „International Journal of Auditing”, vol. 3, s. 121-33.
- Ransan T.H., 1955, *Effectiveness of internal auditing*, referat wygłoszony na konferencji IFA.
- Sawicka-Kluźniak Z., 2009, *Efektywność audytu wewnętrznego*, „Zeszyty Naukowe. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 18, Uniwersytet Szczeciński, s. 431-439.
- Sawyer L.B., 1988, *Sawyers' Internal Auditing*, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs.
- Schneide A., 2003, *An Examination of whether incentive Compensation and stock ownership affect internal auditor objectivity*, „Journal of Managerial Issues”, vol. XV, no. 4, s. 486-497.
- Sekula Z., 1999, *Controlling personalny. Część I. Istota i przedmiot controllingu personalnego*, OPO, Bydgoszcz, s. 210-213.
- Sekula Z., 1997, *Motywacyjne kształtowanie plac*, część II, TNOiK, Bydgoszcz, s. 437-439.
- Stapp M.D., 1991, *Incentive plans for internal auditors*, „Internal Auditor”, 48 (2), s. 66-9.
- Steward T.E., 1997, *CEO Pay: Mon Wouldn't Approve*, „Fortune March”, 31:119.
- Strojny J., *Proefektywnościowy system wynagrodzeń w jednostkach samorządu terytorialnego – podstawowe założenia*, „Modern Management Review”, vol. XVIII, 20 (2/2013), s. 93-102.
- Szczepeńska I., *Finansowe narzędzia motywacyjne w administracji publicznej na przykładzie Urzędu Skarbowego w Gorlicach (praca magisterska)*, <http://repozytorium.wsb-nlu.edu.pl/handle/11199/2328>, 7.01.2015.
- Watts R.L., Zimmerman J.L., 1986, *Positive Accounting Theory*, Englewood Cliffs, Prentice-Hall.
- Watts R.L., Zimmerman J.L., 1990, *Positive accounting theory: A ten year perspective*, „Accounting Review”, 65, January, s. 131-56.
- Wielgórka D., 2011, *Audyt finansowy w zakładach pracy chronionej a efektywność wykorzystania środków z Zakładowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej. Zarządzanie”, nr 2 (2011), s. 91-101.
- Xu Y., Ziegenfuss D.E., 2008, *Reward System, Moral Reasoning, and Internal Auditors' Reporting Wrongdoing*, J Bus Psychol., 22, s. 323.
- Ziegenfuss D.E., 2000, *Measuring performance*, „Internal Auditor”, Feb., tom 52, nr 1, s. 35-40.
- Zieleniewski J., 1969, *Organizacja i zarządzanie*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1969,