

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 424

**Rachunek kosztów
Rachunkowość zarządcza
Controlling**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Jadwiga Marcinek
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Beata Mazur
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronach internetowych
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
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 2016

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-574-2

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
53-345 Wrocław, ul. Komandorska 118/120
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	7
Tomasz Ankiewicz, Zofia Wiszkowska: Charakterystyka procesu ustalenia kosztu jednostkowego produktu w przedsiębiorstwie branży meblarskiej / Description of the establishment of the unit cost of manufacturing goods in a furniture branch company.....	9
Anna Balicka: Zewnętrzne źródła informacji w rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw branży motoryzacyjnej / External sources of information for the accounting management of automotive sector enterprises	21
Magdalena Barańska: Analiza SWOT jako narzędzie controllingu strategicznego w międzynarodowym przedsiębiorstwie budowlanym / SWOT analysis as an instrument of strategic controlling – a case study of an international construction company.....	31
Piotr Bednarek: Niestandardowe wyznaczniki jakości audytu wewnętrznego / Non-standard indicators of internal audit quality	41
Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Controlling kosztów w zakładzie ubezpieczeń / Cost controlling in an insurance company	50
Joanna Dyczkowska: Prezentacja kosztów B+R w raportach rocznych europejskich spółek biotechnologicznych / Presentation of R&D costs in annual reports of biotechnological companies	60
Tomasz Dyczkowski: Wpływ źródeł finansowania na planowanie i kontrolę w organizacjach pożytku publicznego / An impact of financing sources on planning and control in public benefit organisations	72
Izabela Emerling: Wykorzystanie rachunku kosztów działań do planowania kosztów banku / Use of activity based costing to plan bank's costs	86
Rafał Jagoda, Magdalena Kryska: Koszt kredytów hipotecznych we franku szwajcarskim a ryzyko utraty wypłacalności gospodarstw domowych / Cost of mortgages in Swiss francs vs. a risk of insolvency of households	98
Zdzisław Kes: Strukturyzacja budżetów kosztów / Structuring of costs' budgets)	107
Marcin Klinowski: Podatkowe aspekty finansowania zakupu środka transportu w działalności gospodarczej / Tax aspects of the purchase of a passenger car financing in business	118
Roman Kotapski: Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w podmiotach leczniczych / Responsibility centers and cost centers in healthcare institutions	130

Robert Kowalak: Mierniki dokonań w budżetowaniu przedsiębiorstwa / Performance indexes in enterprise budgeting	140
Marcin Kowalewski, Piotr Głowicki: Metoda hoshin kanri w przedsiębiorstwach wykorzystujących koncepcję lean management / Using hoshin kanri method in lean enterprise.....	154
Maria Nieplowicz: Analiza przypadków wdrożeń zrównoważonej karty wyników w jednostkach samorządu terytorialnego / The analysis of the Balanced Scorecard implementation in the local government units	164
Edward Nowak: Zasada równoważenia kosztów i korzyści z informacji dostarczanych przez sprawozdania finansowe / Applying the cost-benefit principle to information disclosed in financial statements	173
Marta Nowak: Praca biegłego rewidenta w ujęciu psychologicznym. Koncepcje cech, style atrybucji, strategie obronne oraz błędy i efekty poznawcze / Certified auditor's work in psychological dimension. Feature conceptions, attribution styles, defense strategies and cognitive biases and effects	182
Marta Nowak: Wpływ doświadczeń zawodowych studentów kierunków związanych z rachunkowością na preferencje w zakresie specyfiki, organizacji oraz kariery w przyszłej pracy / The impact of professional experiences of students of accounting-related specializations on their preferences concerning specification, organization and career in their future work	191
Michał Poszwa: Wynagrodzenia i składki ubezpieczeniowe w rachunku kosztów uzyskania przychodów / Salaries and contributions in cost accounting of revenues obtaining	204
Marcin Wierzbński: Rachunkowość zarządcza w identyfikacji szans i zagrożeń w otoczeniu zewnętrznym dla modelu biznesowego przedsiębiorstwa / Management accounting in the identification of opportunities and threats for business model in external environment of the company	212

Wstęp

We współczesnej gospodarce, przy zmieniających się bardzo dynamicznie warunkowaniach rynkowych, istotną rolę odgrywają systemy generowania informacji. Dla menedżerów wszystkich szczebli ważne jest, aby móc podejmować decyzje na podstawie rzetelnie przygotowanych raportów i rachunków kalkulacyjnych. Większość potrzebnych decydom informacji można pozyskać z wewnątrz przedsiębiorstwa, ale muszą zostać one odpowiednio zestawione i zaprezentowane. W związku z tym funkcje, jaką pełnią rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling w rachunkowości oraz zarządzaniu, należy uznać za niezwykle ważne. Są to obszary, które ze względu na potrzeby jednostek gospodarczych nieustannie się rozwijają, co skutkuje pojawianiem się coraz to nowych rozwiązań. Na bieżąco publikowane są teoretyczne opracowania wielu nowych bądź ulepszanych instrumentów, które jednocześnie mają szerokie i realne zastosowanie w praktyce.

Rachunek kosztów dostarcza różnych informacji o kosztach, sposobach i metodach kalkulacji w zależności od potrzeb przedsiębiorstwa. Umożliwia wykorzystywanie tych informacji w rachunkach wyników i pozwala na świadomą kontrolę ich poziomu. Rachunkowość zarządcza jest systemem, który powinien uzupełniać dane księgowe i prezentować informacje, których w obligatoryjnej sprawozdawczości finansowej nie ma. Controlling natomiast powinien wspomagać proces zarządzania poprzez raportowanie wewnętrzne i właściwie przygotowane budżetowanie.

Przedstawione w niniejszej publikacji zagadnienia można przyporządkować do trzech głównych grup tematycznych:

- 1) rachunku kosztów – zawierające charakterystykę procesu ustalania jednostkowego kosztu produktu, klasyfikację kosztów na potrzeby controllingu, prezentację kosztów badań i rozwoju w raportach rocznych, wykorzystanie rachunku kosztów działań, kalkulację kosztów kredytów hipotecznych, a także prezentację zasady równoważenia kosztów i korzyści z informacji dostarczanych przez sprawozdania finansowe;

- 2) zarządczych instrumentów rachunkowości i controllingu – prezentowane tu kwestie dotyczą controllingu strategicznego, controllingu kosztów, wpływu źródeł finansowania na planowanie i kontrolę, mierników dokonań w budżetowaniu oraz rachunkowości zarządczej w identyfikacji szans i zagrożeń w otoczeniu zewnętrznym przedsiębiorstwa;

3) zastosowania specyficznych rozwiązań dla różnych branż i działalności – branży meblarskiej czy motoryzacyjnej, międzynarodowych przedsiębiorstw budowlanych, podmiotów leczniczych, europejskich spółek biotechnologicznych i branży finansowej.

Autorzy liczą na to, iż przedstawione przez nich koncepcje i metody zostaną z powodzeniem wykorzystane w praktyce gospodarczej bądź staną się przyczynkiem do dalszych dyskusji i poszukiwań jeszcze bardziej skutecznych instrumentów rachunku kosztów, rachunkowości zarządczej i controllingu.

Edward Nowak, Magdalena Chmielowiec-Lewczuk

Piotr Bednarek

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
e-mail: piotr.bednarek@ue.wroc.pl

NIESTANDARDOWE WYZNACZNIKI JAKOŚCI AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

NON-STANDARD INDICATORS OF INTERNAL AUDIT QUALITY

DOI: 10.15611/pn.2016.424.04

Streszczenie: Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie przeglądu aktualnej literatury oraz opracowanie teoretycznych podstaw do badania wyznaczników jakości audytu wewnętrznego wykraczających poza wytyczne określone w ogólnie przyjętych standardach audytu wewnętrznego. Z analizy literatury wynika, że do niestandardowych wyznaczników jakości audytu wewnętrznego można zaliczyć: rolę i zadania audytu wewnętrznego, praktykę wykonywania zawodu audytora wewnętrznego, zarządzanie efektywnością i jakością audytu wewnętrznego, zarządzanie kadrami audytu wewnętrznego oraz relacje komórki audytu wewnętrznego z jej interesariuszami. Autor proponuje, aby przyszłe badania koncentrowały się na sprawdzeniu, które z omawianych wyznaczników mają wpływ na jakość audytu wewnętrznego i ostatecznie również na jakość kontroli wewnętrznej.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, jakość, zarządzanie jakością.

Summary: The purpose of this paper is to provide the recent literature review and to develop the theoretical basis to explore the indicators of internal audit quality which go beyond the requirements of generally accepted internal audit standards. The literature review shows that non-standard indicators of the internal audit quality include: internal audit role and nature of work, the professional practice of internal auditing, managing the internal audit effectiveness and quality, human resources management and the internal audit department relations with its stakeholders. The author suggests that future studies should focus on checking which of these indicators have an impact on the internal audit quality and eventually also on the internal control quality.

Keywords: internal audit, quality, quality management.

1. Wstęp

Każda organizacja dąży do osiągnięcia swoich celów. Jedne cele mają charakter strategiczny, a inne operacyjny. Przy tym każda organizacja powinna przestrzegać stosownych regulacji prawnych i ogólnie przyjętych standardów. Rolą audytu wewnętrznego jest wspieranie organizacji w osiągnięciu jej celów przez ocenę procesów,

które mają zapewnić, że określone zasady i procedury są przez członków organizacji przestrzegane, kierownicy otrzymują odpowiednie informacje, aby efektywnie i skutecznie zarządzać, a sporządzane sprawozdania są wiarygodne [*Definicja...* 2012]. Podobnie w komórce audytu wewnętrznego powinny być wyznaczone strategiczne i operacyjne cele, a także określone kryteria, według których jakość audytu wewnętrznego będzie oceniana. Zasady i procedury audytu wewnętrznego powinny być opracowane na podstawie ogólnie akceptowanych standardów zawodowych i dobrych praktyk [Reding i in. 2013; Pitt 2014].

W krajach charakteryzujących się długoletnią tradycją audytu wewnętrznego literatura zarówno naukowa, jak i profesjonalna z tego zakresu jest już znacząca. W Polsce, pomimo wzrostu liczby publikacji poświęconych audytowi wewnętrznemu w ostatniej dekadzie, badania nad jakością audytu wewnętrznego są na razie w fazie początkowej.

Celem niniejszego artykułu jest dokonanie przeglądu i podsumowanie aktualnego dorobku naukowego z zakresu wyznaczników jakości audytu wewnętrznego wykraczających poza ogólnie przyjęte standardy audytu wewnętrznego.

2. Jakość audytu wewnętrznego i jej wyznaczniki

Pojęcie jakości audytu wewnętrznego można rozumieć jako stopień, w jakim spełnione zostały oczekiwania klientów audytu, przyjmując, że audyt został wykonany zgodnie z określonymi standardami zawodowymi [Bednarek 2015]. Na świecie najbardziej powszechnie akceptowane są międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego opracowane przez Instytut Auditorów Wewnętrznych (dalej: standardy IIA) [*Definicja...* 2012]. Do nich zalicza się: standardy atrybutów, standardy działania i standardy wdrożenia. Standardy atrybutów dotyczą cech organizacji i auditorów wewnętrznych, a w szczególności podkreślają znaczenie określenia odpowiednich celów, zakresu uprawnień i odpowiedzialności audytu wewnętrznego, dbania o jego niezależność, a także obiektywizm, biegłość i należyta staranność zawodową auditorów wewnętrznych wykonujących zadania audytowe. Ponadto standardy atrybutów akcentują znaczenie opracowania i realizowania programu zapewnienia i doskonalenia jakości audytu wewnętrznego. Standardy działania określają sposób, w jaki audyt wewnętrzny powinien być zarządzany, oraz procesy, które audyt wewnętrzny ma za zadanie oceniać i których usprawnienie ma wspomagać. Co więcej, standardy działania wyznaczają sposób planowania, wykonywania i informowania o wynikach zadań audytowych. Wskazują na potrzebę stworzenia systemu monitorowania wyników audytu przekazanych kierownictwu oraz informowania rady¹ o tych sytuacjach, gdy kierownictwo wyższego szczebla

¹ Termin „rada” jest rozumiany zgodnie ze znaczeniem określonym w słowniku do standardów IIA jako „najwyższy organ zarządzający, do obowiązków którego należy kierowanie działaniami i kierownictwem organizacji i/lub nadzór nad nimi. Zazwyczaj w skład rady wchodzi niezależna grupa

akceptuje poziom ryzyka rezydualnego, jaki pozostanie, mimo że kierownictwo podjęło działania mające na celu ograniczenie ryzyka lub jego przeniesienie na stronę trzecią, który to poziom może być nie do zaakceptowania dla organizacji. Natomiast standardy wdrożenia dotyczą bardziej konkretnych wymagań dotyczących wykonywania zadań atestacyjnych² i czynności doradczych.

Jak wynika z definicji jakości audytu wewnętrznego, kluczem do zapewnienia trwałej jakości audytu wewnętrznego jest nie tylko ocena spełnienia wymagań określonych w standardach zawodowych, ale również spełnienie oczekiwań klientów audytu, które wynikają z potrzeb konkretnej organizacji. W szczególności klienci audytu powinni określić swoje oczekiwania w zakresie wyników działań realizowanych w audycie wewnętrznym, a audytorzy wewnętrzeni powinni dostosować do tych oczekiwań jakość zasobów oraz procesów audytu wewnętrznego.

3. Przegląd niestandardowych wyznaczników jakości audytu wewnętrznego

Wyznaczniki jakości audytu wewnętrznego można w różny sposób poklasyfikować. Na potrzeby niniejszego artykułu zaproponowano, aby pogrupować je w pięć następujących grup:

1. rola i zadania audytu wewnętrznego,
2. praktyka wykonywania zawodu audytora wewnętrznego,
3. zarządzanie efektywnością i jakością audytu wewnętrznego,
4. zarządzanie kadrami audytu wewnętrznego,
5. relacje komórki audytu wewnętrznego z jej interesariuszami.

Pierwsza grupa wyznaczników jakości audytu wewnętrznego dotyczy roli i zadań audytu wewnętrznego. Audytorzy wewnętrzeni osiągający najlepsze wyniki oceniają wszystkie jednostki organizacyjne i obszary funkcjonalne organizacji, co pozwala im całościowo spojrzeć na organizację [Holt 2012]. Ponadto ważne jest też wykonywanie takich rodzajów zadań audytowych, które spełniają potrzeby i oczekiwania organizacji. Oprócz tradycyjnych zadań atestacyjnych komórki audytu wewnętrznego oferują szeroką gamę innych usług. W zależności od potrzeb organizacji mogą to być [Roth 2003]:

- audyty zorientowane na ryzyko, które zostało zidentyfikowane we współpracy z członkami kierownictwa;

dyrektorów (np. rada dyrektorów, rada nadzorcza, zarządzająca lub powiernicza). Jeśli taka grupa nie istnieje, radą może być kierujący organizacją. Za radę można uznać komitet audytu, któremu organ zarządzający przekazał określone obowiązki” [Definicja... 2012].

² Usługi atestacyjne (*assurance services*), zwane też zapewniającymi, to według słownika do standardów IIA, „obiektywne badanie dowodów w celu dostarczenia niezależnej oceny procesów ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli. Przykładem takich usług są audyty finansowe, działalności, zgodności, bezpieczeństwa systemów oraz przeglądy typu due diligence” [Definicja... 2012].

- audyty procesów biznesowych, a nie tylko poszczególnych komórek organizacyjnych i poszukiwanie możliwości doskonalenia tych procesów, a nie tylko poszukiwanie słabości systemu kontroli zarządczej;
- oceny nowych produktów lub systemów przed wdrożeniem;
- wykonywanie samoocen środowiska kontroli za pomocą warsztatów, badań ankietowych i ustrukturyzowanych wywiadów;
- walidacje samoocen mechanizmów kontroli wewnętrznej przeprowadzonych przez jednostki biznesowe;
- szkolenia z zakresu kontroli zarządczej według programów opracowanych przez audytorów wewnętrznych, a także dostosowanych do potrzeb audytowanych, które się ujawniły w trakcie realizacji zadań atestacyjnych i czynności doradczych.

Ponadto komórki audytu wewnętrznego osiągające najlepsze wyniki w sektorze publicznym oferują zadania zorientowane na rezultaty, takie jak audyty efektywności, audyty operacyjne oraz zadania dotyczące procesu zarządzania ryzykiem [Sterck, Bouckaert 2006].

Druga grupa wyznaczników jakości audytu wewnętrznego dotyczy praktyk stosowanych w komórce audytu wewnętrznego, a w szczególności dotyczące strategii audytu, analizy ryzyka, rocznego planu audytu i stosowania technologii informatycznych. Strategia audytu ukierunkowuje działania komórki audytu wewnętrznego na tworzenie wartości dla kluczowych interesariuszy, do których można zaliczyć: komitet audytu, kierownictwo wyższego i niższego szczebla, audytowanych oraz biegłych rewidentów [Anderson 2003]. Określenie tego, co stanowi tę wartość, wymaga pełnego zrozumienia organizacji, poznania jej celów, priorytetów i mierników wyników. Ponadto strategia odgrywa też inną ważną rolę, umożliwia bowiem zachowanie równowagi pomiędzy kosztami a wkładem audytu wewnętrznego w poprawę funkcjonowania procesów kształtowania ładu organizacyjnego, zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej³. W idealnej sytuacji, we współpracy z kierownictwem wyższego szczebla i radą oraz na podstawie solidnego procesu analizy ryzyka, powinien być opracowany dwu- lub trzyletni plan strategiczny audytu dostosowany do aktualnego profilu ryzyka organizacji.

³ Pojęcie kontroli najczęściej oznacza czynność porównania wykonań z wyznaczeniami. Jednak kontrola wewnętrzna jest terminem od dawna stosowanym przez audytorów wewnętrznych i biegłych rewidentów, oznaczającym zestaw mechanizmów kontroli, które są zaprojektowane po to, aby zapobiegać lub wykrywać błędy i nieprawidłowości, zwłaszcza w ewidencji transakcji, które mogą sprawić, że sprawozdania finansowe będą przedstawiać istotnie zniekształcony obraz sytuacji majątkowej lub finansowej organizacji. Z czasem poglądy audytorów na zakres pojęciowy kontroli wewnętrznej ewaluowały i obecnie obejmuje ona również procesy zarządzania ryzykiem i kształtowania ładu organizacyjnego. Zatem kontrola wewnętrzna jest pojęciem znacznie szerszym i oznacza „proces... zaprojektowany, aby uzyskać racjonalne zapewnienie, że osiągnięte będą cele organizacji w następujących kategoriach: skuteczność i efektywność działalności, wiarygodność sprawozdań finansowych oraz zgodność z aktami prawnymi i wykonawczymi, które mają wpływ na organizację” [Kontrola... 1999].

Ważnym czynnikiem jakości audytu wewnętrznego jest również kompleksowa analiza ryzyka, która polega na identyfikacji możliwych zdarzeń mogących negatywnie wpłynąć na osiągnięcie celów organizacji oraz na ocenie prawdopodobieństwa ich wystąpienia, a także ich potencjalnych skutków. Analiza ryzyka ma wpływ zarówno na istotność zadań audytowych wybranych do rocznego planu audytu, jak i na nakład pracy pracowników komórki audytu wewnętrznego. Wiodące komórki audytu wewnętrznego współpracują z kierownictwem i radą przy tworzeniu skutecznego procesu, który będzie sprzyjać identyfikacji strategicznych czynników ryzyka. Najlepsi audytorzy wewnętrzeni wyraźnie dostrzegają te czynniki ryzyka, które są pod kontrolą organizacji, oraz to, że ryzyko to może być wyeliminowane, ograniczone, przeniesione lub bardziej skutecznie kontrolowane [Hirth 2008]. Ponadto wiodący audytorzy wewnętrzeni na świecie odchodzą już od komputerowych analiz ryzyka przeprowadzanych metodą matematyczną i koncentrujących się na finansowych czynnikach ryzyka na rzecz bardziej partycypacyjnej i jakościowej analizy ryzyka prowadzonej w czasie rzeczywistym. Ocena ta umożliwia opracowanie bardziej elastycznych, rocznych planów audytu, które zawierają większy udział procentowy czasu, który nie został z góry zaplanowany na konkretne zadanie [Roth 2003].

Kolejnym wyznacznikiem jakości audytu wewnętrznego jest opracowanie takiego planu audytu, który pozwoliłby na osiągnięcie największego zakresu obszarów objętych audytem przy zużyciu najmniejszej ilości zasobów [Walz 1997] oraz stosowaniu zasady „zatrzymaj się i idź dalej” (*stop and go*) w celu zwiększenia elastyczności planu audytu [Roth 2003]. Audyt przeprowadzany w ten sposób ma ściśle określone kamienie milowe. Na każdym etapie audytorzy zadają sobie takie pytania, jak: „zważywszy wszystkie czynniki ryzyka w organizacji, czy w ten sposób najlepiej wykorzystam mój czas?” oraz „czy istnieje wystarczająco duże prawdopodobieństwo wykrycia znaczącego problemu lub okazja właśnie tutaj, a nie gdzieś indziej?”. Takie podejście wymaga ciągłego oceniania swoich priorytetów, dopasowując swoje działania po to, aby zaspokoić szybko zmieniające się potrzeby klientów audytu.

Wiodące komórki audytu wewnętrznego cechuje też wykorzystywanie narzędzi technologii informacyjnej, które pozwalają na poprawę skuteczności i efektywności realizowanych zadań audytowych [Holt 2012; Frederick 1993]. Stosowanie technologii informacyjnej prowadzi też do bardziej efektywnego zarządzania komórką audytu wewnętrznego. Lepsi audytorzy wewnętrzeni stosują narzędzia technologii informacyjnej do monitorowania działań, śledzenia wskazań kluczowych mierników wyników oraz badania baz danych, aby nie polegać wyłącznie na losowym badaniu prób transakcji. Ponadto technologie informacyjne można z powodzeniem stosować w procesie audytu do oceny bezpieczeństwa technologii informacyjnych, kontynuacji działalności, wiarygodności transakcji, integralności danych, podziału obowiązków oraz do ciągłego audytowania i monitorowania systemów informacyjnych. Stosowanie komputerowych technik audytu staje się coraz bardziej powszechne, przedsiębiorstwa bowiem dążą do zautomatyzowania i udoskonalenia procesu audytu wewnętrznego. Komputerowe techniki audytu umożliwiają w czasie rzeczywistym

stym zautomatyzowane, niezależne testowanie najważniejszych danych przedsiębiorstwa [Hirth 2008]. Ponadto stosowanie elektronicznej dokumentacji roboczej może być pomocne przy poprawie produktywności audytorów wewnętrznych i może sprzyjać kontroli jakości, zwłaszcza gdy się zarządza wieloma zadaniami audytowymi realizowanymi przez różnych pracowników w kilku lokalizacjach [Reed i in. 2015].

Trzecia grupa wyznaczników jakości audytu wewnętrznego dotyczy zarządzania efektywnością i jakością audytu wewnętrznego. Dla zapewnienia skuteczności strategicznego planu audytu istotne jest monitorowanie jego realizacji oraz oddziaływania rezultatów audytu na adekwatność, skuteczność i efektywność kontroli zarządczej. W tym celu wyznacza się poziomy docelowe, aby mierzyć postępy oraz wyniki każdej inicjatywy w stosunku do oczekiwań. Informacja zwrotna od kluczowych interesariuszy dotycząca postępów w realizacji planu strategicznego może też być mechanizmem wspierającym proces oceny. Ponadto kierownik komórki audytu wewnętrznego i jego podwładni mogą przeprowadzać samooceny dotyczące efektywności i skuteczności realizacji planu strategicznego. Te poziomy docelowe mogą też być uwzględnione w sprawozdaniach dostarczanych kluczowym interesariuszom. Ponadto najskuteczniejsze komórki audytu wewnętrznego stosują takie metody, jak: Six Sigma, systemy ISO 9000 i strategiczną kartę wyników. Co więcej, odwołują się do tych metod w swoich zaleceniach oraz pomagają swoim organizacjom stosować te metody w praktyce [Hirth 2008].

Czwarta grupa wyznaczników jakości audytu wewnętrznego dotyczy zarządzania kadrami audytu wewnętrznego. Do nich zalicza się takie praktyki, jak: tworzenie wymagającego środowiska pracy, opracowanie strategii rozwoju wykwalifikowanej kadry audytu, wybiórcze korzystanie z usługodawców zewnętrznych oraz stosowanie modelu zatrudnienia rotacyjnego.

Ważnym wyznacznikiem jakości audytu wewnętrznego jest stworzenie wymagającego środowiska pracy [Roth 2003]. Utalentowani i dobrze zmotywowani pracownicy łatwo mogą się znudzić tą pracą i potrzebują nowych wyzwań zawodowych. Należy ich zachęcać do kreatywności oraz za nią wynagradzać. Należy im stawiać wyższe wymagania niż tylko wykonywanie zadań audytowych. Należy ich zachęcać do wskazywania kierunku rozwoju audytu wewnętrznego oraz przedstawiania propozycji doskonalenia praktyk stosowanych w audycie wewnętrznym.

Zarówno w sektorze prywatnym, jak i publicznym sukces komórki audytu wewnętrznego zależy od opracowania strategii rozwoju wykwalifikowanej kadry audytu [Sterck, Bouckaert 2006]. Kierownik komórki audytu wewnętrznego powinien mieć średnio- i długoterminową wizję strategii zatrudnienia, która będzie uwzględniała nowe zadania, dostrzegać związane z nimi wyzwania oraz przyciągać utalentowane osoby [Holt 2012].

Wiodące komórki audytu dostrzegają, że wraz ze zmieniającym się w ciągu roku obciążeniem pracą i zapotrzebowaniem typowym w komórce audytu wewnętrznego nie muszą przez cały czas dysponować wszystkimi zasobami, jakie od czasu do cza-

su potrzebują. Powinni w sposób rozsądny i przemyślany korzystać z usług zewnętrznych usługodawców, aby więcej przysparzać wartości, oraz posiadać specjalistyczną wiedzę dla zwiększenia swojego potencjału [Hirth 2008].

Lepsze wyniki osiąga komórka audytu wewnętrznego, która stosuje model zatrudnienia rotacyjnego [Hirth 2008; Reed i in. 2015]. Model ten polega na tym, że oprócz audytorów wewnętrznych z wykształcenia w komórce audytu wewnętrznego zatrudnia się specjalistów z zakresu rachunkowości, finansów, technologii informacyjnych i działalności podstawowej, którzy są oddani misji i celom audytu wewnętrznego, a przy tym mają niezależne spojrzenie na zadania audytowe oraz procedury audytu. Te osoby biegłe w innych dyscyplinach najczęściej zmieniają się w komórce audytu wewnętrznego, a doświadczeni praktycy audytu wewnętrznego zapewniają kontynuację i dogłębną znajomość technik audytu.

Piąta grupa wyznaczników jakości audytu wewnętrznego dotyczy utrzymywania dobrych relacji komórki audytu wewnętrznego z jej interesariuszami oraz pozyskiwania dokładnej wiedzy o działalności poszczególnych jednostek biznesowych i ich aktualnym profilu ryzyka. Na przykład kierownik komórki audytu wewnętrznego lub jego bezpośredni podwładni powinni mieć bezpośrednio i dobre relacje z członkami rady, kierownikami jednostek biznesowych oraz kierownictwem wyższego szczebla [Sterck, Bouckaert 2006]. Przydzielenie audytorów wewnętrznych do konkretnych dziedzin działalności pozwala im na zdobycie dogłębnej wiedzy w danej dziedzinie i tworzenie długoterminowych relacji z kierownictwem odpowiedzialnym za daną dziedzinę. Ich zadaniem jest pozostawanie w kontakcie z kierownikiem danego obszaru. Te kontakty mogą polegać na udziale w formalnych zebraniach odbywających się z regularną częstotliwością lub na improwizowanych rozmowach. Podczas tych spotkań audytorzy pytają o zmiany, jakie zaszły w tych obszarach, które mogą oznaczać nowe ryzyka, dzielą się wiedzą o dobrych praktykach, które zauważyli w innych obszarach, oraz omawiają wspólne słabości systemu kontroli zarządczej wykryte w innych komórkach [Roth 2003]. Wiodące komórki audytu wewnętrznego są traktowane jako wartościowi i potrzebni partnerzy biznesowi [Holt 2012]. Podobnie jest w sektorze publicznym, gdzie sukces audytu wewnętrznego w dużym stopniu zależy od poparcia ze strony kierownictwa wyższego szczebla [Sterck, Bouckaert 2006]. Ponadto ważne są też dobre relacje z kluczowymi interesariuszami zewnętrznymi, a zwłaszcza z organami regulacyjnymi i biegłymi rewidentami [Holt 2012].

4. Kierunki przyszłych badań

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 niestandardowe wyznaczniki jakości audytu wewnętrznego są pozytywnie związane

z jakością kontroli wewnętrznej. Można przypuszczać, że im więcej stosuje się w komórce audytu wewnętrznego dobrych praktyk, tym wyższa będzie jakość audytu wewnętrznego i w konsekwencji kontroli wewnętrznej, do której usprawnienia audyt wewnętrzny powinien się przyczyniać. Ponadto badania koncentrujące się na tym pytaniu badawczym mogłyby spróbować określić, które wyznaczniki jakości audytu wewnętrznego, z tych określonych w poprzedniej części artykułu, mają najbardziej znaczący wpływ na jakość kontroli wewnętrznej. Czy na jakość kontroli wewnętrznej bardziej wpływa rola i zadania audytu wewnętrznego, czy też praktyka wykonywania zawodu audytora wewnętrznego? Czy jakość kontroli wewnętrznej bardziej zależy od sposobu zarządzania efektywnością i jakością audytu wewnętrznego, czy też od sposobu zarządzania kadrami audytu wewnętrznego? A może kluczowy wpływ na jakość kontroli wewnętrznej mają relacje komórki audytu wewnętrznego z jej interesariuszami? Wyniki tego rodzaju badań byłyby bardzo cenne z punktu widzenia dalszego rozwoju zawodu audytu wewnętrznego w Polsce i na świecie.

5. Zakończenie

Artykuł ten miał na celu stworzenie teoretycznych podstaw do badania czynników warunkujących tworzenie jakości audytu wewnętrznego wykraczających poza ogólnie przyjęte standardy audytu wewnętrznego. Autor przeprowadził analizę i ocenę literatury z zakresu audytu wewnętrznego, aby przedstawić pewne propozycje w zakresie dalszych badań. Z przeglądu literatury wynika, że jakość audytu wewnętrznego zależy nie tylko od określonych w standardach IIA atrybutów audytorów wewnętrznych i atrybutów komórek audytu wewnętrznego, a także od sposobu wykonania zadań audytowych, ale również od innych czynników. Do nich zalicza się: rolę i zadania audytu wewnętrznego, praktykę wykonywania zawodu audytora wewnętrznego, zarządzanie efektywnością i jakością audytu wewnętrznego, zarządzanie kadrami audytu wewnętrznego oraz relacje komórki audytu wewnętrznego z jej interesariuszami. Przyszłe badania powinny koncentrować się na sprawdzeniu, które z omawianych czynników mają istotny wpływ na jakość audytu wewnętrznego. Można to osiągnąć przez wykazanie, że istnieje związek między tymi wyznacznikami jakości audytu wewnętrznego a jakością kontroli wewnętrznej. Propozycje przedstawione w tym artykule muszą być empirycznie sprawdzone, aby potwierdzić ich słuszność.

Literatura

- Anderson U., 2003, *Chapter 4: Assurance and Consulting Services*, [w:] *Research Opportunities in Internal Auditing*, IIA, Altamonte Springs, Florida, s. 97-105.
- Bednarek P., 2015, *Samoocena w audycie wewnętrznym jednostek sektora finansów publicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.

- 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, Florida.
- 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, s. 193-223.
- Frederick J.W., 1993, *The power of benchmarking*, Internal Auditor, August, vol. 50, no. 4.
- Hirth R.B., 2008, *Better Internal Audit Leads to Better Controls*, Financial Executive, November, s. 49-51.
- Holt J.E., 2012, *A high-performance audit function*, Internal Auditor, February, s. 44-48.
- Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa*, 1999, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- Pitt S.A., 2014, *Internal Audit Quality, Developing a Quality Assurance and Improvement Program*, New Jersey.
- Reed B., Schumann E., Jain P., Thakkar R., 2015, *Developing the Internal Audit Strategic Plan*, IIA, www.globaliia.org/standards-guidance, 1.11.
- Reding K.F., Sobel P.J., Anderson U.L., Head M.J., Ramamoorti S., Salamasick M., Riddle C., 2013, *Assurance and Consulting Services*, Internal Auditing, The IIA Research Foundation, June.
- Roth J., 2003, *How Do Internal Auditors Add Value?*, Internal Auditor, February, s. 33-37.
- Sterck M., Bouckaert G., 2006, *International Audit Trends in the Public Sector*, The Internal Auditor, August, s. 49-53.
- Walz A., 1997, *Adding value*, Internal Auditor, February, t. 54, no. 1.