



## Funkcje audytu wewnętrznego w opinii polskich audytorów

*PRZEMYSŁAW KABALSKI\* , LENA GRZESIAK\*\**

### Streszczenie

W artykule przedstawiono wyniki badania opinii polskich audytorów wewnętrznych na temat funkcji audytu wewnętrznego. Badanie zostało przeprowadzone metodą sondażową z wykorzystaniem kwestionariusza ankiety. Poglądy ankietowanych zostały skonfrontowane z rolą, jaką współcześnie wyznaczają audytowi wewnętrznemu Instytut Audytorów Wewnętrznych, badacze na świecie, a także polska ustawa o finansach publicznych. Badanie wykazało dość dużą zbieżność tego, jak rolę audytu wewnętrznego widzą badani audytorzy z funkcją, jaką powinien on pełnić współcześnie w organizacji.

**Słowa kluczowe:** audyt wewnętrzny, audytorzy, metafory, Instytut Audytorów Wewnętrznych.

### Abstract

#### Polish auditors' opinion on the role of internal audit

The aim of this article is to present the results of a survey conducted among Polish internal auditors. The survey deals with the function of internal audit. Auditors' views on the role of internal audit were compared to the role of internal audit as defined by the Institute of Internal Auditors, researchers across the world and the Polish Public Finance Act. The survey revealed that the role internal audit as perceived by Polish auditors is close to the function that internal audit should perform in contemporary organizations.

**Keywords:** internal audit, auditors, metaphors, Institute of Internal Auditors.

---

\* Dr hab. Przemysław Kabalski, prof. nadzwyczajny, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, pkabal@interia.pl.

\*\* Mgr Lena Grzesiak, doktorantka, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, grzesiak.l@interia.pl.



## Wprowadzenie

Audyty wewnętrzne pełnią w praktyce różne role, nie zawsze takie, jakie pełnić powinny. Celem artykułu jest przedstawienie wyników badania opinii polskich audytorów na temat funkcji pełnionych przez audyt wewnętrzny. Badanie miało odpowiedzieć na pytanie, czy faktyczna funkcja audytu wewnętrznego w Polsce jest zgodna z funkcją wzorcową. Ową wzorcową (postulowaną) rolę audytu wewnętrznego określiliśmy na podstawie definicji podanej przez Instytut Audytorów Wewnętrznych (IIA)<sup>1</sup>, definicji sformułowanych przez wybranych zagranicznych badaczy audytu wewnętrznego oraz definicji zawartej w przepisach prawa obowiązujących w Polsce. W celu zebrania opinii audytorów zastosowaliśmy standaryzowany kwestionariusz ankiety. Za teoretyczny punkt odniesienia do opisu roli audytu wewnętrznego i audytora w organizacji przyjęliśmy klasyczną teorię systemów oraz metafory, które można traktować jako uproszczone formy teorii. Takie podejście do roli audytu wewnętrznego nie było dotąd prezentowane w literaturze. Również badanie opinii audytorów polskich na temat funkcji audytu jest pierwsze w Polsce.

### 1. Funkcje audytu wewnętrznego w świetle najważniejszych definicji

Zgodnie z definicją Instytutu Audytorów Wewnętrznych, „audyt wewnętrzny jest działalnością niezależną i obiektywną, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Polega na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów: zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego, i przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć cele dostarczając zapewnienia o skuteczności tych procesów, jak również poprzez doradztwo”<sup>2</sup>. Z kolei w ustawie o finansach publicznych<sup>3</sup> w art. 272 określono audyt wewnętrzny jako „działalność niezależną i obiektywną, której celem jest wspieranie ministra kierującego działem lub kierownika jednostki w realizacji celów i zadań przez systematyczną ocenę kontroli zarządczej oraz czynności doradcze”.

Według Saundersa (2002, s. 52), audyt wewnętrzny w sposób proaktywny, niezależny, profesjonalny i obiektywny ocenia efektywność systemu kontroli wewnętrznej i procesów zarządzania ryzykiem. Zapewnia efektywne prowadzenie wszelkich działań i procesów. Przynosi wartość dodaną przez ujawnianie braków i słabości oraz przez wskazywanie sposobów podniesienia jakości i wydajności pracy. Ponadto audyt wewnętrzny pełni w organizacji rolę doradczą.

---

<sup>1</sup> Instytut Audytorów Wewnętrznych (*Institute of Internal Auditors*) jest najważniejszą światową organizacją zrzeszającą audytorów wewnętrznych i wyznaczającą standardy ich działalności.

<sup>2</sup> <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2016 r., poz. 1454 z późn. zm).

Zdaniem Picketta (2005, s. 41), audyt wewnętrzny jest jedynym narzędziem wykorzystywanym by:

- a) udzielać istotnym członkom organizacji porad w zakresie zarządzania ryzykiem i kontroli;
- b) w sposób niezależny i obiektywny upewniać zarząd w tym, że kluczowe mechanizmy w zakresie kontroli i zarządzania ryzykiem w organizacji działają prawidłowo i efektywnie;
- c) edukować członków organizacji w zakresie ryzyka i kontroli.

Z przytoczonych wyżej definicji wynika, że wzorcową (postulowaną) funkcją audytu wewnętrznego, obok oceniająco-kontrolnej, jest funkcja doradcza<sup>4</sup>.

## 2. Funkcje audytu wewnętrznego w świetle teorii systemów

Na funkcje audytu wewnętrznego warto spojrzeć z perspektywy klasycznej teorii systemów (cybernetycznych). W świetle tej teorii każda organizacja (np. przedsiębiorstwo, jednostka sektora publicznego) jest systemem autonomicznym, czyli takim, który posiada zdolność autoregulacji i samopodtrzymywania swojego istnienia. W systemie autonomicznym istnieją funkcjonalne podsystemy składowe. W klasycznym ujęciu Mazura (podano za: Lech, 2011) wyróżnia się sześć takich podstawowych podsystemów: receptory, efekторы, homeostat, alimentator, akumulator i korelator. Audyt wewnętrzny może funkcjonować jako homeostat i jako korelator. Homeostat w systemie autonomicznym ma na celu utrzymywanie stanu pożądanego. Działa w ten sposób, iż za pomocą ujemnego sprzężenia zwrotnego niweluje czynniki wytrącające układ ze stanu pożądanego w razie stwierdzenia odstępstwa od tego stanu. Analogicznie audyt wewnętrzny monitoruje i analizuje procesy zachodzące w organizacji, wychwytyując negatywne wyjątki, czyli błędy i nieprawidłowości.

W porównaniu z homeostatem, który zapewnia jedynie bieżącą równowagę, korelator systemowy umożliwia adaptację do warunków otoczenia oraz uczenie się. Jest tym elementem systemu autonomicznego, który przechowuje i przetwarza informacje (Lech, 2011). System może istnieć bez korelatora (jedynie z homeostatem), lecz wówczas jest bardzo prymitywny. Audyt wewnętrzny, działający jako korelator, wskazuje możliwości usprawnień w funkcjonowaniu organizacji, dzięki którym jest ona w stanie wejść na wyższy poziom rozwoju. Przytoczona wcześniej definicja opracowana przez Instytut Audytorów Wewnętrznych *explicite* mówi o doskonaleniu organizacji. W definicji ustawy o finansach publicznych jest natomiast mowa o roli doradczej. Na funkcję

---

<sup>4</sup> Należy dodać, że są autorzy, którzy do funkcji doradczej przykładają niewielką wagę i akcentują głównie funkcję oceniającą i sprawdzającą, np. Luck (podane za: Winiarska 2007, s. 16), według którego „audyt wewnętrzny jest niezależną czynnością sprawdzającą i oceniającą struktury i działania przedsiębiorstwa. Jest jednocześnie niezależną instytucją przeprowadzającą kontrole w przedsiębiorstwie i dostarczającą dokładnych analiz, ocen, zaleceń i informacji na temat sprawdzanych struktur i działań”.

doradcą wskazują w swoich definicjach również Pickett i Saunders. Aby pełnić funkcje doradcze, należy mieć wiedzę, a ta wymaga posiadania i przetwarzania informacji. Postulowaną powszechnie (w Polsce i na świecie, przez praktyków i teoretyków) funkcją audytu wewnętrznego jest nie tylko funkcja homeostatu, ale także, a nawet przede wszystkim, korelatora. Czy w ten sposób zadania audytu widzą audytorzy wewnętrzni w Polsce? Właśnie na to pytanie miało odpowiedzieć nasze badanie. Zanim jednak przejdziemy do jego omówienia, przyjrzyjmy się jeszcze roli audytora wewnętrznego przez pryzmat metafor.

### 3. Funkcje audytu wewnętrznego w ujęciu metaforycznym

Metafora jest przeniesieniem nazwy jednej rzeczy na inną na zasadzie analogii. Według Weizenbauma (2008) „prawie wszystko to, co wiemy, łącznie z poważną nauką, opiera się na metaforze”. Posługiwanie się w nauce metaforą jest zatem nie tylko dopuszczalne, ale, naszym zdaniem, wręcz wskazane. W naukach o zarządzaniu najbardziej znanym zastosowaniem metafor jest opis organizacji zaproponowany przez Morgana (1997). Postrzegał on organizacje m.in. jako maszyny, organizmy i mózgi. Twierdził, że „nasze teorie i wyjaśnienia dotyczące życia organizacji opierają się na metaforach” i że metafory nie są jedynie „sposobem upiększenia dyskursu”. Można stwierdzić, że metafory są nieco uproszczoną formą teorii, mającą nad klasycznymi teoriami naukowymi tę przewagę, że są obrazowe, a przez to na ogół łatwiejsze do zrozumienia. Zastosowanie metafor do analizy rzeczywistości to, jak pisze Morgan, „myślenie obrazami”. Różni autorzy i badacze opisujący audyt wewnętrzny także posługują się obrazami. Do najbardziej sensownych analogii znalezionych przez nas w literaturze na temat audytu wewnętrznego należą: policjant, strażnik, nawigator i anioł stróż. Do tego dodamy jeszcze jedną, własną metaforę – mędrca.

Rolą policjanta jest pilnowanie porządku i wykrywanie przestępstw. Audyt wewnętrzny, działający jak policjant, ma za zadanie wykrywanie oszustw i zapobieganie im (Volosin, 2007). Co do zapobiegania, chodzi o to, że sam fakt istnienia audytora policjanta zniechęca ludzi do popełniania wykroczeń.

Częściowo podobną do policjanta rolę pełni audytor – strażnik<sup>5</sup>. „Jest uszami i oczami organów nadzorczych i zarządzających” (Molokwane, 2014). Obserwuje procesy organizacji i ostrzega, gdy coś działa nie tak, jak powinno.

W metaforze nawigatora audytor wewnętrzny zmienia nielubianą przez pozostałych członków organizacji funkcję osoby wypełniającej rubryki w arkuszu z kontroli<sup>6</sup> na rolę tego, kto wyznacza kurs organizacji (Kagerman i in., 2008, s. VII). Jak wiadomo, nawigacja ma na celu bezpieczne przeprowadzenie statku z jednego miejsca do drugiego.

<sup>5</sup> Ang. *watchdog*, czyli dosłownie pies stróżujący.

<sup>6</sup> Oryginalnie autor posłużył się zwrotem *controlling box checker*.

„Daje też odpowiedź na pytanie, gdzie znajduje się obecnie statek oraz jak płynąć omijając po drodze wszelkie niebezpieczeństwa, by osiągnąć punkt docelowy”<sup>7</sup>.

Audytor jest również porównywany do anioła stróża, który nie tyle wykrywa błędy i nadużycia (jak policjant lub strażnik), ile chroni przed ich popełnianiem. Ostrzega członków organizacji zanim ci świadomie bądź nieświadomie „wejdą na złą drogę”. Audytor wewnętrzny jako anioł stróż dyrektora generalnego wskazuje mu, gdzie „czai się zło”<sup>8</sup>, pełniąc funkcje opiekuńczą.

Żadna z czterech przedstawionych wyżej metafor nie wskazuje wyraźnie na doradczą rolę audytora wewnętrznego. Proponujemy zatem metaforę mędrca, czyli kogoś, kto posiada najszerszą i najgłębszą wiedzę oraz udziela porad tym, którzy tego potrzebują. Audytor wewnętrzny pełniący rolę mędrca jest w organizacji skarbnicą wiedzy o wszystkich zachodzących w niej procesach.

Mając na uwadze definicje audytu wewnętrznego podane na początku (przede wszystkim definicję Instytutu Audytorów Wewnętrznych) stwierdzamy, że audytor powinien być przede wszystkim aniołem stróżem, mędrcom i nawigatorem. Policjantem i strażnikiem powinien być tylko wtedy, gdy wymaga tego sytuacja (czyli gdy mamy do czynienia z ewidentnym nadużyciem lub oszustwem w organizacji). Czy tak właśnie rolę audytu wewnętrznego widzą polscy audytorzy? To pytanie również postanowiliśmy zadać w badaniu.

#### **4. Badania roli audytu wewnętrznego w Polsce i na świecie**

Audyt wewnętrzny w Polsce nie jest częstym przedmiotem badań. Można stwierdzić, że częściej się o nim pisze aniżeli go bada. Zdecydowana większość badań audytu wewnętrznego dotyczy sektora publicznego (Zaleska, 2015; Bednarek, 2015a; Bartoszewicz 2009; Bartoszewicz, Lelusz, 2009a; Sołtyk, 2009; Bartoszewicz, Lelusz, 2009b). Niewiele było badań poświęconych audytowi wewnętrznemu wyłącznie w sektorze prywatnym (Grzesiak, Skoczylas-Tworek, 2013; Bielińska-Dusza, 2011). Częściej w publikacjach sektor ten pojawia się razem z sektorem publicznym (Bednarek, 2014; Bednarek, 2015b). Niektóre badania są studiami przypadków, takich jak Morskie Porty Szczecin i Świnoujście S.A. (Habelman, 2009), urzędy skarbowe (Prawicki, 2009), sądy rejonowe (Machnik, 2009), urząd marszałkowski (Szczepankiewicz, Bednarek, 2014) czy spółki giełdowe (Herdan i in., 2009). Były również badania nad audytem jakości (Toruński, 2013) i osobą audytora (Wróblewska, 2010). Zdecydowana większość tych badań wykorzystuje ankiety i wywiady jako metody badawcze.

<sup>7</sup> Portal poświęcony nawigacji morskiej <http://www.navigedia.pl/navi.html>.

<sup>8</sup> [http://sias.org.sg/index.php?view=article&catid=111%3Aspeech-articles&id=286%3Aaddress-by-guest-of-honour-mr-david-gerald-president-ceo-of-securities-investors-association-singapore-at-the-cpa-forum-11-july-2011&option=com\\_content&lang=en](http://sias.org.sg/index.php?view=article&catid=111%3Aspeech-articles&id=286%3Aaddress-by-guest-of-honour-mr-david-gerald-president-ceo-of-securities-investors-association-singapore-at-the-cpa-forum-11-july-2011&option=com_content&lang=en).

Tematy, jakich dotyczą wymienione wyżej badania są zróżnicowane, jednak w żadnej z podanych prac nie rozpatruje się dokładnie funkcji audytu wewnętrznego. Zagadnienia te zdają się być tematem pracy Sawickiej i Stronczek (2015), ale po głębszej analizie jej treści okazuje się, że badania autorów dotyczą głównie kompetencji audytora wewnętrznego, a nie roli audytu wewnętrznego. Zatem brakuje w Polsce badań na temat roli (funkcji) audytu wewnętrznego w organizacji.

Zagraniczna literatura jest oczywiście znacznie bogatsza, co ma niewątpliwie związek z okresem stosowania audytu wewnętrznego na świecie<sup>9</sup>. Zagraniczni autorzy względnie wiele miejsca poświęcają funkcjom audytu wewnętrznego (np. Nagy, Cenker, 2002; Soh, Martinov-Bennie, 1986; Lin i in., 2011). Badania funkcji audytu były prowadzone także w odniesieniu do komitetu audytu (Goodwin, 2003; Christophe i in., 1988) oraz *corporate governance* (Paape i in., 2003). Projektując nasze badanie nie wzorowaliśmy się ani nawet nie sugerowaliśmy się żadnym badaniem zagranicznym.

## 5. Audyt wewnętrzny w opinii polskich audytorów – wyniki badania

W celu sprawdzenia, jak rolę audytu wewnętrznego widzą polscy audytorzy i czy jest ona zgodna z tą postulowaną przeprowadziliśmy badanie wśród audytorów wewnętrznych z całej Polski. Zastosowaliśmy metodę sondażową, z wykorzystaniem kwestionariusza ankiety. Ankieta rozprowadzana była jednocześnie w sposób tradycyjny oraz przede wszystkim w sposób elektroniczny, za pośrednictwem strony polskiego oddziału Instytutu Audytorów Wewnętrznych (przy użyciu formularza Google). Nie wiadomo, do ilu audytorów dotarła ankieta w wersji elektronicznej. Zwrot z ankiet papierowych wyniósł natomiast 8 na 10. Badanie zostało przeprowadzone okresie od listopada do grudnia 2016 roku. Autorski kwestionariusz ankiety składał się z siedmiu pytań, z czego cztery stanowiły pytania merytoryczne. Pozostałe trzy dotyczyły charakterystyki ankietowanego (czy jest czynnym audytorem, jakie ma doświadczenie w branży oraz czy pracuje w sektorze prywatnym, czy publicznym). Pytania merytoryczne dotyczyły roli audytu wewnętrznego w organizacji.

Uzyskano 41 ankiet wypełnionych przez audytorów<sup>10</sup>. Dwie trzecie audytorów (28 na 41) pracowało w sektorze publicznym. Nieco ponad połowa (21 na 41) miała większe niż dziesięcioletnie doświadczenie zawodowe, nieco mniej niż połowa (19 na 41) większe niż trzyletnie a mniej niż dziesięcioletnie. Krótsze niż trzyletnie doświadczenie zawodowe miał tylko jeden badany.

---

<sup>9</sup> Na świecie przyjmuje się, że audyt wewnętrzny rozwija się od 1941, a więc od czasu powstania Instytutu Audytorów Wewnętrznych. W Polsce natomiast od ok. 20 lat.

<sup>10</sup> Ponadto było jeszcze pięć ankiet wypełnionych przez osoby niebędące czynnymi audytorami. Te ankiety pominięto w analizie wyników badania.

Pierwsze pytanie w ankiecie dotyczyło tego, co jest zadaniem audytu wewnętrznego w organizacji. Ankietowani mieli do wyboru następujące odpowiedzi (można było zaznaczyć więcej niż jedną odpowiedź):

- a) wychwytywanie błędów i nieprawidłowości,
- b) wychwytywanie oszustw i nadużyć,
- c) wskazywanie możliwości usprawnień i rozwoju organizacji,
- d) identyfikowanie szans i zagrożeń w otoczeniu organizacji,
- e) kontrola i dyscyplinowanie członków organizacji,
- f) nie wiem/trudno powiedzieć.

Odpowiedzi ankietowanych ogółem oraz w podziale na sektor prywatny i publiczny przedstawione zostały w tabeli 1.

**Tabela 1.** Odpowiedzi ankietowanych na pytanie o zadania audytu wewnętrznego

Zadaniem audytu wewnętrznego w organizacji jest:	Ogółem	Sektor	
		publiczny	prywatny
– wychwytywanie błędów i nieprawidłowości	7	5	2
– wychwytywanie oszustw i nadużyć	3	3	0
– wskazywanie możliwości usprawnień i rozwoju organizacji	30	21	9
– identyfikowanie szans i zagrożeń w otoczeniu organizacji	7	6	1
– kontrola i dyscyplinowanie członków organizacji	2	1	1
– nie wiem/trudno powiedzieć	2	2	0

Źródło: opracowanie własne (dotyczy wszystkich tabel).

Wskazywanie możliwości usprawnień i rozwoju organizacji to zdecydowanie najczęściej uznawane przez ankietowanych zadanie audytu wewnętrznego (przy czym poglądy audytorów z sektora publicznego i prywatnego były bardzo podobne<sup>11</sup>). Gdy odniesiemy to do teorii systemów, to stwierdzimy, że dla ankietowanych audytorów audyt pełni przede wszystkim rolę korelatora systemowego, którego celem jest doskonalenie organizacji.

Kolejne pytanie w ankiecie brzmiało: „Najlepszym porównaniem roli audytora wewnętrznego w organizacji jest:

- a) anioł stróż,
- b) policjant,
- c) pies stróżujący,

<sup>11</sup> Dotyczy to także pozostałych pytań.

- d) nawigator, np. statku,
- e) mędrzec,
- f) nie wiem/trudno powiedzieć”.

Ankietowani mieli zatem opisać rolę audytu wewnętrznego za pomocą metafory. Odpowiedzi badanych audytorów przedstawiono w tabeli 2.

**Tabela 2.** Odpowiedzi ankietowanych na pytanie o to, do kogo/czego można porównać audytora wewnętrznego

Najlepszym porównaniem roli audytora wewnętrznego w organizacji jest:	Ogółem	Sektor	
		publiczny	prywatny
– anioł stróż	13	9	4
– policjant	2	2	0
– pies stróżujący	3	3	0
– nawigator	16	9	7
– mędrzec	7	5	2
– nie wiem/trudno powiedzieć	5	5	0

Najczęściej ankietowani porównywali audytora do nawigatora oraz do anioła stróża. Bardzo rzadko widzieli go jako policjanta i psa stróżującego. Tylko co szósty ankietowany wskazał na rolę mędrca. Nie współgra to z odpowiedziami na pierwsze pytanie (aby bowiem audytor mógł wskazywać możliwości doskonalenia organizacji musi mieć dużą wiedzę o jej funkcjonowaniu oraz o otoczeniu; porównanie go do mędrca jest zatem naszym zdaniem trafne), a także z definicją IIA, która wyraźnie wskazuje na doradczą funkcję audytora. Być może jednak jest to wynikiem niezrozumienia metafory mędrca zaproponowanej przez nas w ankiecie.

Kolejne dwa pytania stanowiły uzupełnienie dwóch głównych pytań kwestionariusza. W trzecim pytaliśmy o to, czyim interesom służy audytor wewnętrzny. Do wyboru były następujące odpowiedzi (można było zaznaczyć więcej niż jedną odpowiedź):

- a) służy interesom właściciela w przedsiębiorstwie prywatnym / państwa w jednostce sektora publicznego,
- b) służy interesom klientów przedsiębiorstwa,
- c) wspomaga zarządzających,
- d) jest wsparciem dla pracowników,
- e) służy interesom innych stron (grup) (proszę wymienić jakich),
- f) audyt wewnętrzny nie jest nikomu potrzebny, jest „sztuczną” i zbędną instytucją,
- g) nie wiem/trudno powiedzieć.

Odpowiedzi ankietowanych przedstawiono w tabeli 3.



**Tabela 3.** Odpowiedzi ankietowanych na pytanie o to, czyim interesom służy audytor wewnętrzny

Audytor wewnętrzny:	Ogółem	Sektor	
		publiczny	prywatny
– służy interesom właściciela w przedsiębiorstwie prywatnym / państwa w jednostce sektora publicznego	6	4	2
– służy interesom klientów przedsiębiorstwa	1	1	0
– wspomaga zarządzających	32	22	10
– jest wsparciem dla pracowników	5	5	0
– służy interesom innych stron (grup)	0	0	0
– jest nikomu potrzebny, jest „sztuczną” i zbędną instytucją	2	1	1
– nie wiem/trudno powiedzieć	0	0	0

Zdecydowanie najczęściej ankietowani audytorzy uznali, iż audyt wspomaga zarządzających. Dość rzadko wskazywali, że jest wsparciem szeregowych pracowników. To dziwi, bo nowoczesny audyt powinien wspomagać wszystkich członków organizacji. Równie mało badanych uznało audyt jako narzędzie zabezpieczające interesy właściciela (taka jest rola audytu wewnętrznego w świetle teorii agencji [zob. Grzesiak, Kabalski, 2015]).

Na koniec zapytaliśmy audytorów o to, co ich zdaniem jest uzasadnieniem dla funkcjonowania audytu wewnętrznego. Do wyboru (jednokrotnego) były następujące odpowiedzi:

- ograniczona racjonalność ludzi, których z jej powodu należy wspierać informacjami przy podejmowaniu decyzji,
- skłonność ludzi do przedkładania własnego interesu ponad interes przedsiębiorstwa/organizacji,
- zarówno a), jak i b),
- nie wiem/trudno powiedzieć.

Odpowiedzi udzielone przez ankietowanych przedstawia tabela 4.

**Tabela 4.** Odpowiedzi ankietowanych na pytanie o uzasadnienie istnienia audytu wewnętrznego

Uzasadnieniem dla funkcjonowania audytu wewnętrznego jest:	Ogółem	Sektor	
		publiczny	prywatny
– ograniczona racjonalność ludzi, których z jej powodu należy wspierać informacjami przy podejmowaniu decyzji	8	5	3

ciąg dalszy tabeli 4

Uzasadnieniem dla funkcjonowania audytu wewnętrznego jest:	Ogółem	Sektor	
		publiczny	prywatny
– skłonność ludzi do przedkładania własnego interesu ponad interes przedsiębiorstwa/organizacji	6	4	2
– oba powyższe	18	12	6
– nie wiem/trudno powiedzieć	9	7	2

To pytanie sprawiło najwięcej trudności ankietowanym (duża liczba odpowiedzi „nie wiem/trudno powiedzieć”). Zdecydowanie najczęściej odpowiadali oni, że uzasadnieniem dla funkcjonowania audytu jest zarówno ograniczona racjonalność ludzi, jak i ich skłonność do przedkładania własnego interesu ponad interes przedsiębiorstwa (organizacji). Fakt, iż za powód stosowania audytu ankietowani tak często uznali skłonność ludzi do przedkładania własnego interesu ponad interes organizacji jest zastanawiający. Skłania do pytania, czy audytorzy wyrażający takie przekonanie, nie koncentrują się w swojej pracy na roli policjanta lub psa stróżującego (mimo że w ankiecie te role wskazywali bardzo rzadko).

## Wnioski

W świetle najważniejszych definicji, nowoczesny audyt wewnętrzny powinien pełnić przede wszystkim funkcję doradczą, zapewniając możliwość ustawicznego doskonalenia organizacji (przechodzenia jej na wyższe szczeble rozwoju). W świetle teorii systemów jest to funkcja korelatora. Taką funkcję audytu wewnętrznego („wskazywanie możliwości usprawnień i rozwoju organizacji”) najczęściej wybierali ankietowani audytorzy. W wyniku przeprowadzonego przez nas badania można zatem stwierdzić, że w opinii polskich audytorów, którzy wzięli udział w badaniu<sup>12</sup> zadania audytu wewnętrznego w dużej mierze pokrywają się z jego postulowaną współcześnie rolą.

Nieco inaczej widzą swoje zadania audytorzy przez pryzmat metafor. Jak już podaliśmy, najbardziej spójne z postulowaną rolą audytu wewnętrznego są – naszym zdaniem – metafory anioła stróża, mędrca i nawigatora. O ile nawigator i anioł stróż były wskazywane przez ankietowanych dość często, o tyle na mędrca wskazywali nieliczni. Być może zaproponowana przez nas metafora mędrca nie jest trafna, a być może opis i odbiór rzeczywistości za pomocą metafor okazał się dla ankietowanych zbyt trudny.

<sup>12</sup> Oczywiście wyników badania nie możemy w żadnym razie uogólniać na całą populację audytorów.

Ogólnie rzecz biorąc, badanie wykazało dość dużą zbieżność tego, jak rolę audytu wewnętrznego widzą badani audytorzy z funkcją, jaką powinien on pełnić wspólnie w organizacji. Do wyników przedstawionego badania należy jednak podchodzić ostrożnie, po pierwsze ze względu na niewielką grupę badanych, a po drugie z uwagi na fakt, że faktyczną rolę audytu wewnętrznego w organizacji można poznać dogłębnie tylko w wyniku studiów przypadków z zastosowaniem podejścia jakościowego.

### Literatura

- Bartoszewicz A. (2009), *Funkcjonowanie audytu wewnętrznego w polskich samorządach gminnych – wyniki badań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 52 (108), SKwP, s. 5–19.
- Bartoszewicz A., Lelusz H. (2009a), *Audytor wewnętrzny w samorządzie gminnym – podejście badawcze*, [w:] *Audyty wewnętrzne instrumentem zarządzania*, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania nr 16, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 157–168.
- Bartoszewicz A., Lelusz H. (2009b), *Audyty wewnętrzne jako narzędzie wspierające racjonalizację gospodarki finansowej w samorządzie gminnym*, [w:] *Audyty wewnętrzne instrumentem zarządzania*, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania nr 16, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 145–156.
- Bednarek P. (2015a), *Wybrane determinanty tworzenia wartości dodanej przez audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych – istniejący dorobek i kierunki dalszych badań*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 864; *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 76, t. 2, s. 23–34.
- Bednarek P. (2015b), *Premie i nagrody dla audytorów wewnętrznych a skuteczność audytu wewnętrznego w sektorze prywatnym i publicznym*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 399, s. 41–54.
- Bednarek P. (2014), *Samoocena audytu wewnętrznego w Polsce: stan wiedzy i kierunki dalszych badań*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 343, s. 31–41.
- Bielińska-Dusza E. (2011), *Analysis of internal audit functioning in Poland – empirical research findings*, „Business, Management and Education”, 9 (2), s. 236–247.
- Christopher J., Sarens G., Leung P. (1988), *A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, 22 (2), s. 200–220.
- Goodwin J. (2003), *The Relationship Between the Audit Committee and the Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand*, *Internal Journal of Auditing*, „Internal Journal of Auditing”, 7 (3), s. 263–278.
- Habelman J. (2009), *Funkcjonowanie audytu wewnętrznego w zarządzie morskich portów Szczecin i Świnoujście S.A.*, [w:] *Audyty wewnętrzne instrumentem zarządzania*, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania nr 16, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 133–144.
- Herdan A., Stuss M., Krasodomska J. (2009), *Audyty wewnętrzne jako narzędzie wspomagające efektywny nadzór korporacyjny*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.
- Kabalski P., Grzesiak L. (2016), *Audyty wewnętrzne w świetle wybranych teorii*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 87 (143), SKwP, s. 19–28.
- Kagerman H., Kinney W., Kuting K., Weber C-P. (2008), *Internal Audit Handbook*, Springer, Berlin.
- Lin S., Pizzini M., Vargus M., Bardhan I.R. (2011), *The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses*, „The Accounting Review”, 86 (1), s. 287–322.
- Machnik D. (2009), *Ocena funkcjonowania audytu wewnętrznego w sądach rejonowych*, [w:] *Audyty wewnętrzne instrumentem zarządzania*, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania nr 16, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 121–132.
- Morgan G. (1997), *Obrazy organizacji*, PWN, Warszawa.
- Nagy, A.L., Cenker, W.J. (2002), *An assessment of the newly defined internal audit function*, „Managerial Auditing Journal”, 17 (3), s. 130–137.
- Paape L., Scheffe J, Snoep P. (2003), *The Relationship Between the Internal Audit Function and Corporate Governance in the EU – a Survey*, „International Journal of Auditing”, 7, s. 247–262.

- Pickett K.H. (2005), *The Essential Handbook of Internal Auditing*, John Wiley & Sons, Ltd., Chichester.
- Prawicki M. (2009), *Metodyka audytu wewnętrznego z zakresu bezpieczeństwa systemów informatycznych na przykładzie urzędów skarbowych województwa zachodniopomorskiego*, [w:] *Audyt wewnętrzny instrumentem zarządzania*, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania nr 16, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 215–230.
- Saunders E.J. (2002), *Audyt i kontrola wewnętrzna w przedsiębiorstwach*, Wydawnictwo EDUKATOR, Częstochowa.
- Sawicka J, Stroncsek X (2015), *Postrzeganie roli audytu wewnętrznego w budowaniu zaufania publicznego jednostek – przykład banku*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 244, s.168–180.
- Skoczylas-Tworek A., Grzesiak L. (2013), *Audyt i kontrola w sektorze małych i średnich przedsiębiorstw*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 74 (130), SKwP, s. 25–43.
- Soh D. S.B., Martinov-Bennie N. (1986), *The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness, and evaluation*, “Managerial Auditing Journal”, 26 (7), s. 605–622.
- Sołtyk P. (2009), *Dualizm audytu wewnętrznego w jednostkach samorządu terytorialnego w Polsce – wstępne wyniki badań*, [w:] *Audyt wewnętrzny instrumentem zarządzania*, Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania nr 16, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 71–84.
- Szczepankiewicz E., Bednarek P. (2014), *Rola i zadania Biura Audytu Wewnętrznego oraz Departamentu Kontroli w Urzędzie Marszałkowskim w Poznaniu*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 72, s. 231–243.
- Toruński J. (2013), *Znaczenie audytu w procesie zarządzania jakością w przedsiębiorstwie*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Przyrodniczo-Humanistycznego w Siedlcach. Seria: Administracja i Zarządzanie”, 98, s. 51–60.
- Weizenbaum J. (2008), *Moglibyśmy mieć raj*. „Forum”, 21.01.
- Winiarska K. (2007), *Audyt wewnętrzny w 2007 roku. Standardy międzynarodowe – regulacje krajowe*, Difin, Warszawa.
- Wróblewska L. (2010), *Osobowość i wartości etyczne audytora a jakość audytu według badań ankietowych przeprowadzonych w bankach*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 30, t. 2, s. 55–65.
- Zaleska B. (2015), *Ocena funkcjonowania zleconego audytu wewnętrznego w wybranych jednostkach samorządu terytorialnego województwa zachodniopomorskiego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, 76, t. 2, s. 89–98.

### Źródła internetowe

- <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-InternalAuditing.aspx> (dostęp 5.01.2017).
- <http://www.navigopedia.pl/navi.html>. (dostęp 5.01.2017).
- [http://sias.org.sg/index.php?view=article&catid=111%3Aspeech-articles&id=286%3Aaddress-by-guest-of-honour-mr-david-gerald-president-ceo-of-securities-investors-association-singapore-at-the-cpa-forum-11-july-2011&option=com\\_content&lang=en](http://sias.org.sg/index.php?view=article&catid=111%3Aspeech-articles&id=286%3Aaddress-by-guest-of-honour-mr-david-gerald-president-ceo-of-securities-investors-association-singapore-at-the-cpa-forum-11-july-2011&option=com_content&lang=en) (dostęp 28.10.2016).
- Molokwane S. (2014), *Internal Auditing serve as a watchdog in an organization*, <http://www.treasury.gpg.gov.za/Pages/Internal-Auditing-serve-as-a-watchdog-in-an-organisation.aspx> (dostęp 5.01.2017).
- Volosin E. (2007), *The theories of audit expectations and the expectations gap*, <http://www.grin.com/en/e-book/116911/the-theories-of-audit-expectations-and-the-expectations-gap> (dostęp 5.01.2017).

### Akty prawne

Ustawa z dnia 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1454 z późn. zm.).