

Przesłanki monitorowania działań w audycie wewnętrznym – badanie pilotażowe

PIOTR BEDNAREK *

Streszczenie


Celem badania, którego wyniki są przedstawione w artykule, było dokładniejsze poznanie przesłanek monitorowania działań w audycie wewnętrznym. Empiryczny materiał do analizy otrzymano w wywiadach przeprowadzonych w Polsce, których udzieliło 28 audytorów wewnętrznych zatrudnionych w 30 organizacjach. Artykuł rozpoczyna opis przesłanek monitorowania działań w audycie wewnętrznym z perspektywy różnych teorii i koncepcji zarządzania. Następnie przedstawiono zastosowane metody badawcze oraz opinie badanych audytorów wewnętrznych. Wyniki badania wskazują, że głównym powodem monitorowania działań w audycie wewnętrznym jest chęć zapewnienia i doskonalenia jakości wykonania zadań audytowych z uwzględnieniem kryterium zgodności ze standardami, skuteczności i efektywności. Natomiast udzielanie komitetowi audytu i kierownikowi jednostki lub zarządowi rozsądnego zapewnienia o wiarygodności przekazywanych sprawozdań z audytu oraz z wykonania rocznego planu audytu, a także o przestrzeganiu przyjętych w zespole audytu zasad i procedur wewnętrznych oraz adekwatnych regulacji prawnych, praktycznie nie zostało dostrzeżone. Niniejszy artykuł wnosi wkład do literatury z zakresu zarządzania przez uporządkowanie i pogłębienie wiedzy o monitorowaniu w audycie wewnętrznym. W szczególności stanowi uzupełnienie publikacji dotyczących samooceny w audycie wewnętrznym przez zbadanie przesłanek monitorowania działań. Ponadto może stanowić wskazówkę dla członków komitetów audytu, zarządzających audytem wewnętrznym oraz kierownictwa wyższego szczebla, jak zapewnić jakość audytu wewnętrznego.

Słowa kluczowe: audyt wewnętrzny, kontrola wewnętrzna, monitoring, jakość.

Abstract

Reasons for monitoring internal audit activities - pilot study

This study aims to better and more accurately understand the premises for monitoring internal audit activities. Empirical material for analysis was received as part of interviews conducted in Poland with 28 internal auditors employed in 30 organizations. The article begins with a description of the premises for monitoring internal audit activities from the perspective of various management theories and concepts. Then, the research methods used and the opinions of the auditors questioned are presented. The results of the study indicate that the main reason for monitoring the activities in internal audit is the desire to ensure and improve the quality of audit tasks, including the criteria of compliance with standards, effectiveness and efficiency. On the other hand, providing the audit committee and the head of the unit or the management board with reasonable assurance about the reliability of the submitted audit reports and

* Dr hab. Piotr Bednarek, prof. UE, Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunku Kosztów, Zarządzania Podatkami i Controllingu,  <https://orcid.org/0000-0001-6394-4779>, piotr.bednarek@ue.wroc.pl

reports on the implementation of the annual audit plan as well as compliance with internal policies and procedures adopted in the audit team, and with adequate legal regulations, were not identified. This article contributes to management literature by organizing and deepening the knowledge of monitoring internal audit activities. In particular, it complements publications on self-assessment in internal audit by examining the monitoring premises. In addition, it can be a guide for members of audit committees, persons managing internal audit and senior management how to ensure the quality of internal audit.

Keywords: internal audit, internal control, monitoring, quality.

Wprowadzenie

Ogólnie pojęcie monitorowania jest dobrze znane. W potocznym rozumieniu tego słowa monitorowanie (łac. *monitor* – ostrzegający) oznacza stałą obserwację i kontrolę określonych procesów i zjawisk lub stały nadzór nad jakimś obiektem chronionym. W obszarze zarządzania terminu tego używa się zarówno w odniesieniu do działalności całej organizacji, jak i poszczególnych procesów, projektów oraz komórek organizacyjnych.

Zgodnie z najbardziej uznaną na świecie koncepcją systemu kontroli wewnętrznej jednym z elementów podsystemu monitorowania powinien być audyt wewnętrzny (COSO, 1999). W standardach (IIA, 2016) oraz literaturze normatywnej (Moeller, 2011) audyt wewnętrzny określa się jako niezależną i obiektywną działalność, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności operacyjnej organizacji. Na ogół polega on na systematycznej i dokonywanej w uporządkowany sposób ocenie procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu organizacyjnego oraz przyczynia się do poprawy ich działania. Pomaga organizacji osiągnąć założone cele, dostarcza informacji o skuteczności procesów, jak również pełni rolę doradczą.

Ostatnie badania nad audytem wewnętrznym w Polsce sugerują, że jest on postrzegany jako użyteczny zarówno w podmiotach sektora publicznego, jak i prywatnego (Bartoszewicz, 2009; Ciak, 2016a; Ciak, 2016b; Ciak, Voss, 2017; Gmińska, Voss, 2018). W szczególności badani dostrzegają, że w wyniku wdrożenia zaleceń audytu wzrasta efektywność działania oraz wartość organizacji. W samorządach gminnych dostrzega się wzrost racjonalności zarządzania, nie tylko w obszarze działalności operacyjnej, ale również w sferze gospodarki finansowej (Bartoszewicz, 2009). Z kolei czynności doradcze, w opinii badanych, gwarantują podjęcie dobrych decyzji (Ciak, 2016a).

Jednak badania J. Ciak i B. Voss (2017) ujawniły, że audytorzy wewnętrzni nie zawsze spełniają oczekiwania swoich kluczowych interesariuszy, bo kierownictwo wyższego szczebla nie wykorzystuje wszystkich wyników audytu. Na tej podstawie można twierdzić, że audyt wewnętrzny, podobnie jak inne procesy w organizacji, aby był skuteczny – powinien być monitorowany. Ostatnie badania wykazały, że monitorowanie jest jednym z czynników, który warunkuje osiągnięcie przez audyt wewnętrzny pożądanych przez kluczowych interesariuszy rezultatów (Bednarek,

2018a). Znaczenie tego procesu zostało już dawno dostrzeżone przez Instytut Auditorów Wewnętrznych oraz ustawodawcę. Jest on wymagany zarówno przez międzynarodowe standardy profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego (IIA, 2016, s. 44), jak i rozporządzenie ministra finansów (2015, art. 20).

Monitorowanie w audycie wewnętrznym jest w różny sposób rozumiane i praktykowane (Bednarek, 2018b). W jednostkach sektora finansów publicznych, które zatrudniają tylko jednego audytora wewnętrznego monitorowanie jest rozumiane jako samokontrola, raportowanie kierownikowi jednostki cząstkowych wyników audytów oraz sprawdzanie terminowości wykonania zaleceń audytu przez audytowanych. W wieloosobowych komórkach audytu monitorowanie ogólnie oznacza czynności, które upewniają zarządzającego audytem wewnętrznym i jego zespół o tym, że jego działalność jest zgodna ze standardami. Do tych czynności zalicza się rozmowy, przegląd dokumentacji oraz pomiar czasu wykonania poszczególnych czynności. Część praktyków uważa, że monitorowanie polega również na przeprowadzaniu, na zakończenie zadania audytowego, badania sondażowego w formie ankiety lub wywiadu, aby poznać opinie jednostek audytowanych na temat stopnia spełnienia oczekiwań organizacji odnoszących się do danego zadania audytowego, jak również dla potwierdzenia wewnętrznych ocen oraz znalezienia przyczyn odpowiedzi negatywnych. Niektórzy usługodawcy zewnątrzni wręcz pytają jednostkę audytowaną, w trakcie wykonywania zadania audytowego, jakich rekomendacji oczekuje od audytu. Inni wykonują przegląd zgodności dokumentacji roboczej z przyjętymi zasadami i procedurami po każdym zakończonym zadaniu audytowym.

Są też audytorzy wewnętrzeni, którzy deklarują, że w ogóle nie monitorują swojej działalności (Bednarek, 2018a, 2018b; Bartoszewicz, 2015). W sytuacji, gdy sens monitorowania działań w audycie wewnętrznym jest przez niektórych praktyków poddawany w wątpliwość, zasadna wydaje się próba wyjaśnienia, dlaczego audyt wewnętrzny powinien być monitorowany. Odpowiedzi na powyższe pytanie zostaną udzielone na podstawie doświadczeń 28 audytorów wewnętrznych pracujących w przedsiębiorstwach i administracji publicznej w 2017 roku. Treść artykułu ma charakter poznawczy i przyczynia się do wypełnienia luki istniejącej w polskim piśmiennictwie w zakresie problematyki dotyczącej jakości audytu wewnętrznego.

Dalsze rozważania zostały podzielone na trzy części. Pierwsza z nich zawiera opis przesłanek monitorowania działań w audycie wewnętrznym z perspektywy różnych teorii i koncepcji zarządzania. W części drugiej została przedstawiona metodyka prowadzonych badań. W trzeciej zaś zaprezentowano wyniki badań prowadzące do konkluzji, że powodem monitorowania działań w audycie wewnętrznym jest chęć zapewnienia i doskonalenia jakości wykonania zadań audytowych, z uwzględnieniem kryterium zgodności ze standardami, skuteczności i efektywności.

1. Przesłanki monitorowania działań z perspektywy teoretycznej

Za punkt wyjścia do analizy przesłanek monitorowania działań w audycie wewnętrznym zostały przyjęte założenia teoretyczne trzech podstawowych teorii, które pomogą wyjaśnić, z jakich powodów ta działalność powinna być monitorowana. Jako pierwsza zostanie przedstawiona nowa teoria instytucjonalna (DiMaggio, Powell, 1983; Meyer, 1984). Teoretycy instytucjonalni postrzegają organizację jako głęboko wkomponowany element większego instytucjonalnego środowiska, a nie jako odizolowany od świata zespół relatywnie autonomicznych i racjonalnych aktorów. Główną ideą nowej instytucjonalnej teorii jest to, że wzajemne relacje między wewnętrznym i zewnętrznym środowiskiem kształtują zachowania organizacji jako instytucji. Dotyczy to zarówno jednostek, jak i organizacji mających poczucie swojego codziennego celu w kontekście swojej własnej społecznej sfery: „Organizacje są zmuszone stosować praktyki i procedury określone przez dominujące, zrjonalizowane koncepcje pracy w organizacji, które zostały zinstytucjonalizowane w społeczeństwie. Organizacje, które tak postępują, zwiększają swoją legitymizację, swoje możliwości przetrwania, niezależnie od bezpośredniej efektywności nabytych praktyk i procedur” (Meyer, Rowan, 1977, s. 21).

Specyficzny aspekt nowej teorii instytucjonalnej wykorzystany do niniejszego badania odnosi się do przełomowej pracy P.J. DiMaggio i W.W. Powella (1983), która koncentrowała się na izomorficznych zachowaniach organizacji, które znajdują się w podobnych warunkach. Autorzy identyfikują trzy procesy, przez które następują instytucjonalne, izomorficzne zmiany. Do nich zalicza się izomorfizm przymusowy, mimetyczny i normatywny. Izomorfizm przymusowy pochodzi od politycznych wpływów i problemu legitymizacji. Może on być rezultatem formalnych i nieformalnych presji wywieranych na organizację. Izomorfizm mimetyczny jest efektem naturalnej odpowiedzi na niepewność. W przypadku dwuznacznych celów i niepewności otoczenia organizacje mogą wzorować się na innych organizacjach. Wreszcie izomorfizm normatywny jest związany z profesjonalizacją, kiedy wykonujący dany zawód walczą o zdefiniowanie warunków i metod ich pracy (DiMaggio, Powell, 1983). Na podstawie tych trzech form izomorfizmu w niniejszym badaniu analizuje się przesłanki monitorowania działań w audycie wewnętrznym w Polsce.

Przechodząc do izomorfizmu przymusowego, regulacje prawne dotyczące audytu wewnętrznego w jednostkach sektora finansów publicznych reprezentują formalną presję, która może mieć wpływ na wybory organizacji dotyczące zasad i procedur audytu wewnętrznego (zob. MF, 2018). Stąd powodem monitorowania może być chęć sprawdzenia, czy zespół audytu postępuje w sposób legitymizowany, czyli zgodnie z obowiązującym prawem i wewnętrznymi procedurami.

Drugą formą izomorfizmu jest izomorfizm mimetyczny. Zgodnie z argumentacją DiMaggio i Powella (1983) organizacje starają się wzorować na praktykach podobnych

organizacji w tym samym obszarze, które są przez nich postrzegane jako bardziej legitymizowane lub odnoszące sukcesy. W szczególności legitymizacja rozciąga się od dużych organizacji do małych. Zatem powodem monitorowania działań w audycie wewnętrznym może być chęć upewnienia się, że zespół audytu stosuje praktyki, które sprawdziły się w podobnych organizacjach, ale w zespołach bardziej licznych lub osiągających większe sukcesy. Wreszcie na organizacje może też oddziaływać działalność związków i stowarzyszeń zawodowych. Instytut Auditorów Wewnętrznych był bardzo aktywny w promowaniu wytycznych i standardów zawodowych oraz sprzyjaniu adaptowania najlepszych praktyk audytu wewnętrznego zarówno w USA, jak i w Europie. Zatem w tym badaniu przyjmuje się, że monitorowanie powinno upewnić zespół audytu, że działa on zgodnie ze standardami profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego promowanymi przez to stowarzyszenie.

Jako druga, w wyjaśnieniu powodów monitorowania działań w audycie wewnętrznym, będzie wykorzystana koncepcja zarządzania jakością. Pojęcie jakości audytu wewnętrznego odnosi się zarówno do zasobów, procesów, jak i rezultatów. Najogólniej oznacza ono stopień, w jakim spełnione zostały oczekiwania klientów audytu, przyjmując, że audyt został wykonany zgodnie z określonymi standardami zawodowymi (Bednarek, 2015). Zapewnienie jakości zgodnie z polskojęzyczną edycją normy PN-EN ISO 9000:2001 oznacza „wszystkie planowane i systematyczne, a także, jeśli to konieczne, udowodnione działania realizowane w ramach systemu jakości, służące do wzbudzenia należytego zaufania co do tego, że obiekt spełni wymagania jakościowe”. Eksperti z zakresu jakości uważają, że zapewnienie jakości wiąże się z projektowaniem produktu czy usługi, jak i wszelkich procesów. System zapewnienia jakości powinien być nastawiony na eliminowanie przyczyn powstawania błędów, a nie kontrolowanie i usuwanie ich skutków. Z tej perspektywy powodem monitorowania działań w audycie wewnętrznym może być chęć zapewnienia jakości audytu wewnętrznego przez zaprojektowanie struktury organizacyjnej, procedur, procesów i zasobów audytu wewnętrznego dla wzbudzenia należytego zaufania odnośnie do tego, że audyt wewnętrzny spełni wymagania jakościowe. Źródłem tych wymagań są standardy zawodowe, kodeksy etyki zawodowej, regulacje prawne, dobre praktyki i oczekiwania użytkowników sprawozdań oraz klientów audytu.

Elementem koncepcji zarządzania jakością jest również doskonalenie jakości, które, zdaniem J.M. Jurana (1986), jest nigdy niekończącym się procesem ciągłego poszukiwania ulepszeń dotyczących nie tylko jakości produktu lub usługi, ale przede wszystkim procesów. Istotą tej koncepcji jest precyzyjne zdefiniowanie klienta i jego potrzeb, a następnie ulepszanie produktu lub usługi oraz procesów, aby zaspokoić potrzeby klientów. Doskonalenie procesów, według modelu zwanego kołem Deminga, odbywa się w efekcie powtarzającego się cyklu (Batko, 2009, s. 40):

- planowania, kiedy określa się oczekiwania dotyczące przebiegu procesu, których spełnienie prowadzi do osiągnięcia określonych celów bezpośrednich i ogólnych procesu;

- wykonywania, gdy realizuje się dany proces oraz zbiera się dane o jego przebiegu w celu dokonania ich analizy i podjęcia odpowiednich działań na kolejnych etapach tego cyklu;
- sprawdzania, czy otrzymane rezultaty są zgodne z oczekiwanymi oraz analizy ewentualnych odchyień;
- działania, na którym to etapie przekazuje się informację zwrotną do operatora procesu, aby przyczynić się do wzrostu oczekiwań określonych na etapie planowania oraz identyfikuje się usprawnienia procesu, które wdraża się na etapie planowania.

Po wykonaniu pełnego cyklu doskonalenia osiągnięty zostaje wyższy poziom jakości zarządzania, co w efekcie przełoży się na wyższą jakość produktu lub usługi. Zatem powodem monitorowania działań w audycie wewnętrznym może być chęć ciągłego doskonalenia procesu audytu wewnętrznego, a w szczególności ułatwienie procesu planowania realizacji kolejnych zadań audytowych oraz ciągłe podnoszenie kwalifikacji zespołu audytu.

Monitorowanie jest również elementem ramowej koncepcji systemu kontroli wewnętrznej zwanej modelem COSO. W myśl tej koncepcji rola monitorowania polega na bieżącej i okresowej ocenie funkcjonowania elementów systemu kontroli wewnętrznej, który jest tworzony po to, aby zapewnić w rozsądnym stopniu, że organizacja (COSO, 2013, s. 5, 8):

- działa w sposób skuteczny i efektywny w sytuacji, gdy istnieje małe prawdopodobieństwo, że zewnętrzne czynniki będą miały istotny wpływ na osiągnięcie jej celów lub kiedy organizacja może rozsądnie przewidzieć charakter i moment wystąpienia tych zdarzeń oraz ograniczyć ich negatywny wpływ do akceptowalnego poziomu;
- wie jak skutecznie i efektywnie jest zarządzana w sytuacji, gdy zewnętrzne czynniki mogą mieć istotny wpływ na osiągnięcie jej celów lub kiedy organizacja może rozsądnie przewidzieć charakter i moment wystąpienia tych zdarzeń oraz ograniczyć ich negatywny wpływ do akceptowalnego poziomu;
- przygotowuje sprawozdania zgodnie z odpowiednimi zasadami, przepisami i standardami lub z określonymi w jednostce celami sprawozdawczymi;
- spełnia wymagania odpowiednich aktów prawnych, zasad i zewnętrznych standardów.

Na tej podstawie można stwierdzić, że działalność audytu wewnętrznego również powinna być monitorowana, aby zapewnić funkcjonowanie kontroli wewnętrznej w audycie wewnętrznym. W szczególności monitorowanie powinno zapewnić:

- efektywność i skuteczność wykonania zadań audytowych;
- wiedzę o stopniu wdrożenia rekomendacji oraz wartości dodanej audytu wewnętrznego;
- wiarygodność przekazywanych sprawozdań z wykonania zadań audytowych, jak i wykonania rocznego planu audytu;
- przestrzeganie adekwatnych standardów zawodowych, kodeksu etyki i regulacji prawnych.

Podsumowanie podstawowych powodów, dla których działalność audytu wewnętrznego powinna być monitorowana, zawiera tabela 1.

Tabela 1. Powody monitorowania działań w audycie wewnętrznym – perspektywa teoretyczna

Nowa teoria instytucjonalna	Koncepcja zarządzania jakością
<ul style="list-style-type: none"> • Zespół audytu postępuje zgodnie z obowiązującym prawem, a więc w sposób legitymizowany • Zespół audytu stosuje praktyki, które sprawdziły się w podobnych organizacjach, ale w zespołach większych lub osiągających większe sukcesy • Zespół audytu działa zgodnie ze standardami profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego promowanymi przez stowarzyszenia zawodowe 	<ul style="list-style-type: none"> • Zespół audytu postępuje zgodnie ze standardami profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego • Wzrasta liczba cech w jakich zadania audytowe spełniają oczekiwania audytowanych, użytkowników sprawozdań z audytu oraz klientów audytu • Maleje liczba popełnianych błędów w trakcie realizacji zadań audytowych • Zespół audytu ciągle podnosi swoje kwalifikacje • Zespół audytu ciągle udoskonala proces audytu • Planowanie kolejnych zadań audytowych jest ułatwione
Ramowa koncepcja kontroli wewnętrznej według COSO	
<p>Udzielenie komitetowi audytu i kierownikowi jednostki lub zarządowi rozsądnego zapewnienia, że zespół audytu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • w sposób efektywny i skuteczny wykonuje zadania audytowe • posiada wiedzę o stopniu wdrożenia rekomendacji oraz wartości dodanej audytu wewnętrznego • sporządza wiarygodne sprawozdania z audytu jak i z wykonania rocznego planu audytu • postępuje zgodnie ze standardami, kodeksem etyki, wewnętrznymi procedurami oraz regulacjami prawnymi 	

Źródło: *Kontrola wewnętrzna* (1999, s. 45, 120, 135–140), COSO (2013, s. 5, 8), DiMaggio, Powell (1983, s. 147–160), Meyer, Rowan (1977, s. 340–363), Karaszewski (2005, s. 130).

Analiza założeń teoretycznych pokrótce przedstawionych w tabeli 1 wyraźnie zarysowuje dwie wspólne przesłanki monitorowania działań w audycie wewnętrznym. Jedną z nich jest przestrzeganie obowiązujących standardów profesjonalnej praktyki audytu wewnętrznego promowanych przez stowarzyszenia zawodowe, takie jak Instytut Audytorów Wewnętrznych. Drugą przesłanką jest upewnienie się, że zadania audytowe są wykonywane w sposób efektywny i skuteczny, a więc z zastosowaniem dobrych praktyk, spełniając oczekiwania kluczowych interesariuszy oraz z jak najmniejszą liczbą popełnionych błędów. Ponadto z nowej teorii instytucjonalnej oraz koncepcji kontroli wewnętrznej, według COSO, wynika, że motywacją do monitorowania może

być również obowiązkiem postępowania zgodnie z przyjętymi wewnątrznie zasadami i procedurami, a także regulacjami prawnymi obowiązującymi jednostkę. Co więcej, na podstawie koncepcji zarządzania jakością można twierdzić, że monitorowanie może jeszcze służyć do doskonalenia zarówno kompetencji kadry audytu, jak i procesu wykonywania zadań audytowych. Dodatkowo koncepcja kontroli wewnętrznej zawiera sugestię, że monitorowanie w audycie wewnętrznym może przyczyniać się do upewniania komitetu audytu i kierownictwa wyższego szczebla, że zespół audytu sporządza wiarygodne sprawozdania z audytu oraz sprawozdania z wykonania rocznych planów audytu.

2. Metodyka badań

Empiryczny materiał do analizy otrzymano za pomocą wywiadów, których udzieliło 28 respondentów – audytorów wewnętrznych pracujących dla 30 organizacji z sektora prywatnego i publicznego w Polsce. Wśród tych organizacji znalazły się uczelnie wyższe, spółki notowane na giełdzie i nienotowane na giełdzie, przedsiębiorstwa, w których większościowym udziałowcem jest Skarb Państwa, urzędy marszałkowskie, banki, firmy audytorskie, urzędy miejskie, firmy farmaceutyczne, ministerstwa, urzędy i instytucje centralne, sądy, urzędy gminy, szpitale, samorządowe jednostki organizacyjne. Wywiady zostały przeprowadzone od 9 marca do 10 kwietnia 2017 roku, a średni czas trwania wywiadu wyniósł około 30 minut. Na liczbę respondentów miał wpływ fakt osiągnięcia poziomu nasycenia zgromadzonego materiału badawczego. Po przeprowadzeniu 30 wywiadów zaobserwowany przyrost wiedzy był już minimalny (MacQuarrie, 2010; Eisenhardt, 1989).

Narzędziem badawczym wykorzystanym w badaniu był częściowo ustrukturyzowany kwestionariusz wywiadu, który był zbudowany w taki sposób, że liczba, kolejność oraz forma zadawanych pytań była z góry określona i niezmienna. Kwestionariusz wywiadu składał się z trzech pytań otwartych, które miały umożliwić respondentom podzielenie się swoimi doświadczeniami oraz poglądami na temat istoty bieżącego monitorowania, jego przesłanek oraz przeszkód, które utrudniają ten proces. Zadanie pytań otwartych miało na celu poznanie pojawiających się odpowiedzi, w szczególności oryginalnych i zaskakujących.

Ze względu na zgłaszaną przez respondentów wolę pozostania anonimowym członkiem badanej grupy, imiona i nazwiska zostały zakodowane jako (Rx), gdzie x jest liczbą przypisaną do danego rozmówcy. Na prośbę respondentów nie zostały też ujawnione nazwy organizacji, dla których dany respondent pracował. Przyjęty symbol respondenta stosowany jest przy każdej przywoływanej w pracy wypowiedzi danego respondenta.

3. Przesłanki monitorowania działań w audycie wewnętrznym – polska praktyka

Opisane w punkcie 2. trudności ze zdefiniowaniem przesłanek monitorowania potwierdzają również podjęte przez audytorów wewnętrznych próby odpowiedzi na pytanie: „Z jakich powodów działalność audytu wewnętrznego powinna przeznaczyć swój czas i inne zasoby na bieżące monitorowanie zgodnie ze standardem 1311?”. Formułowane na podstawie doświadczeń oraz przemyśleń odpowiedzi pokazują szerokie spektrum poglądów audytorów wewnętrznych na badane zagadnienie. W celu ich zilustrowania w tabeli 2 zawarto przykłady powodów monitorowania, jakie pojawiały się w trakcie prowadzonych wywiadów.

Tabela 2. Przesłanki monitorowania działań w audycie wewnętrznym
– przykładowe odpowiedzi badanych audytorów wewnętrznych

(R1)	„[...] chęć zapewnienia jakości usług przez audyt wewnętrzny”
(R3)	„Jest to po to by zweryfikować czy wszyscy korzystają z naszej procedury – czy jest to czytelna procedura. Jeżeli kilka osób robi coś inaczej, to znaczy, że jest to niezrozumiała procedura [...]”
(R5)	„[...] pomaga w planowaniu zadań, tworzeniu procedur wewnętrznych i wypracowywaniu dobrych praktyk”
(R6)	„[...] doskonalenie jakości audytu wewnętrznego”
(R12)	„Wynika z przepisów prawa – rozporządzenia ministerstwa do sposobu przeprowadzania audytu [...], również po to, aby ocenić skuteczność i efektywność oraz adekwatność pracy audytora”
(R13)	„Na potrzeby kontroli zarządczej nad audytem wewnętrznym”
(R14)	„[...] po to, aby w większym stopniu realizować oczekiwania klientów audytu, czyli jakość i nakierowanie audytu na kryteria, aby trafiać w oczekiwania klientów, ponieważ audyt dzięki temu będzie bardziej zrozumiały, kierownicy będą bardziej zadowoleni z tego, że takie narzędzie mają [...]. Podnoszenie jakości – kwestie techniczne: dokumentowanie, korespondowanie, przekazywanie wyników w sposób zrozumiały; oraz umiejętności miękkie – zrozumienie tego, co badamy, nawiązywanie relacji audytorskich a nie kontrolerskich. Dotyczy to przede wszystkim sposobu planowania zadania, aby wybrać takie kryteria i takie obszary, gdzie faktycznie audyt może wnieść jakąś wartość dodaną, a nie tylko zrobić takie zadanie, żeby odhaczyć je w planie [...]”
(R16)	„Dostosowanie audytu do potrzeb i oczekiwań jednostki. Na tym mi najbardziej zależy. Również dla własnej oceny, co można poprawić, zmienić, jakie działania można uprościć, żeby lepiej audytować obszary działalności. Potwierdzenie, czy działalność jest na bieżąco prowadzona zgodnie ze standardami, aby mieć pewność, że wszystko zostało zrobione należycie i nie musimy obawiać się ocen czy kontroli funkcji audytu. Bieżące monitorowanie skierowane jest dla audytora wewnętrznego, kierownika jednostki. Kierownik nie bardzo chce korzystać z audytora wewnętrznego, jeżeli nie dostreże korzyści, efektów audytu na działalności jednostki. Dlatego dostosowanie się

do potrzeb i systematyczna poprawa jakości powoduje to, że kierownik jednostki częściej korzysta z audytu i chce go wykorzystywać w ramach swojej działalności. Jest to również rozwój funkcji i rozwój audytora, bo systematyczne uczenie daje wiele korzyści”
(R17) „Prawidłowo wykonywać zadanie – zgodnie ze standardami, osiągnąć cel zadania, ocenić cały proces w pełni, satysfakcja władz, wykazać co audyt wewnętrzny wniósł [...]”
(R18) „[...] uświadomienie, czy jakieś istotne zagadnienia nie zostały pominięte w badaniach, [...] zdyscyplinowanie – zapewnienie jednolitego sposobu wykonywania pracy w komórce audytu wewnętrznego”
(R19) „Pozwala to kontrolować przede wszystkim czas wykorzystany na zadanie [...], a także pomaga w niepopadaniu w rutynę, bo zwraca też uwagę na pewne obszary, które zaczynają się stawać w którymś momencie problematyczne, że na przykład są jakieś niedociągnięcia w realizacji jakiegoś standardu, i w tym momencie powstaje próba naprawy i polepszenia tego działania, własnej pracy”
(R21) „[...] żeby mieć świadomość jak są realizowane zalecenia i czy w ogóle są realizowane”
(R23) „Przede wszystkim żeby maksymalnie wykorzystać siły i środki na realizowanie zaplanowanych zadań. To pomoże wtedy na pilnowanie zasobów i na dyscyplinę pracy. Też jest istotne, żeby móc panować nad sytuacją, nie tracić czasu na długie realizowanie jednego audytu, chociaż u nas jest to bardzo trudne do przeprowadzenia, bo bywają takie audyty, w których wychodzi nam, że trzeba się jeszcze bardziej zagłębić, szczególnie sprawdzić niektóre rzeczy [...]”
(R27) „[...] wiarygodna, rzetelna i istotna informacja dla kierownika jednostki, na temat badanego obszaru, procesu, zjawiska”
(R28) „Najważniejszą kwestią jest to, aby zadanie audytowe było wykonane z najwyższą starannością [...]. Kwestia terminowości, a raczej efektywności wykonywania zadań, bo jest ich bardzo dużo [...]. Nie można przekładać jakości na czas wykonania zadania, ale należy się mieścić w czasie, chyba, że sytuacja jest naprawdę wyjątkowa [...] wykonanie działań w odpowiedni sposób”

Źródło: opracowanie własne.

Analiza odpowiedzi sformułowanych przez badanych wskazuje, że w dużej mierze dostrzegali oni trzy podstawowe przesłanki monitorowania działań w audycie wewnętrznym. Na bazie swoich doświadczeń połowa badanych wskazywała, że powodem monitorowania działań w audycie wewnętrznym jest zapewnienie oraz doskonalenie jakości pracy audytorów wewnętrznych, a także skuteczność i efektywność wykonania zadań audytowych. Jedna trzecia badanych twierdziła, że powodem monitorowania działań w audycie wewnętrznym jest chęć zapewnienia zgodności działań audytorów wewnętrznych ze standardami zawodowymi.

Zdaniem badanych wspomniana wcześniej jakość w audycie wewnętrznym powinna dotyczyć zarówno wykonania zadań w odpowiedni sposób, jak i osiągniętych wyników. Powinna być rozumiana w kategoriach spełnienia oczekiwań głównych

interesariuszy audytu oraz unikania błędów w zakresie sposobu planowania zadań, metodyki audytu, komunikacji z audytowanymi, gromadzenia informacji, sporządzania dokumentacji roboczej oraz raportów, a w szczególności ustaleń i rekomendacji. Skuteczność audytu powinna być, zdaniem badanych, rozumiana jako zapewnienie szeroko rozumianego bezpieczeństwa organizacji, wsparcie realizacji celów organizacyjnych, wykonanie planu audytu, osiągnięcie celów zadania, a także wykonanie zaleceń audytu przez audytowanych. Z kolei efektywność audytu powinna się przejawiać nie przekroczonym budżetem, wykonaniem poszczególnych czynności audytowych w określonym czasie, utrudnieniem wykonywania tzw. „pustych zadań” oraz maksymalnym wykorzystaniem sił i środków na realizowanie zaplanowanych zadań. Co ciekawe, ciągły rozwój zawodowy zespołu audytu, zapewnienie przestrzegania wewnętrznych zasad i procedur, a także przestrzeganie obowiązujących jednostkę regulacji prawnych z zakresu audytu wewnętrznego były zdecydowanie słabiej dostrzegane wśród badanych audytorów wewnętrznych. Pojawiły się one tylko w pojedynczych wypowiedziach.

W ramach podsumowania zidentyfikowanych powyżej powodów monitorowania działań w audycie wewnętrznym, można przytoczyć wypowiedź sformułowaną przez respondenta (R29), który stwierdził, że:

[...] bieżące monitorowanie umożliwia utrzymanie i poprawę jakości działania funkcji audytu wewnętrznego. Chodzi o odpowiednią wydajność i skuteczność audytu, która przekona klientów audytu o przydatności tej funkcji dla realizacji celów organizacji, a tym samym wspierania osób zarządzających. Bieżące monitorowanie pozwala na ocenę stanu realizacji planu audytu, skuteczności realizacji zaleceń, pozyskiwania informacji zwrotnej od klientów audytu odnośnie do postrzegania tej funkcji i potrzeb jednostki. Ponadto daje informacje o zachowaniu zgodności ze standardami i kodeksem etyki, których ramy powinny zapewnić odpowiednią jakość audytu wewnętrznego.

Podsumowanie

Na zakończenie należy dodać, że poszukiwanie odpowiedzi na postawione w tej pracy pytanie „Z jakich powodów działalność audytu wewnętrznego powinna przeznaczyć swój czas i inne zasoby na bieżące monitorowanie zgodnie ze standardem 1311?” ujawniło, że powodem monitorowania działań w audycie wewnętrznym jest chęć zapewnienia i doskonalenia jakości wykonania zadań audytowych z uwzględnieniem kryterium zgodności ze standardami, skuteczności i efektywności.

Warto zauważyć, że te kluczowe przesłanki monitorowania są zgodne przede wszystkim z założeniami koncepcji zarządzania jakością. Co ciekawe, w zaprezentowanych opiniach respondentów udzielenie komitetowi audytu i kierownikowi jednostki lub zarządowi rozsądnego zapewnienia o wiarygodności przekazywanych sprawozdań z audytu i wykonania rocznego planu audytu oraz przestrzeganiu przyjętych w zespole audytu wewnętrznych zasad i procedur, a także obowiązujących jednostkę

regulacji prawnych dotyczących audytu wewnętrznego, praktycznie nie zostało dostrzeżone. Jednym z potencjalnych wyjaśnień dla zaobserwowanej sytuacji może być brak zainteresowania kierowników jednostek, zarządów i komitetów audytu wynikami monitorowania działań w audycie wewnętrznym w jednostkach podległych lub nadzorowanych. Innym wyjaśnieniem może być traktowanie tych zagadnień jako przedmiotu samooceny przeprowadzanej raz w roku lub oceny zewnętrznej wykonywanej raz na pięć lat. Ale jak jest naprawdę, to już jest to temat na kolejne badania. Wydaje się, że ważnym wkładem w rozwój wiedzy na temat audytu wewnętrznego w Polsce jest zidentyfikowanie potrzeby i przesłanek monitorowania działań w audycie wewnętrznym.

Ograniczeniem niniejszego badania jest pozyskanie informacji tylko z jednego źródła. Wnioski z badania zostały sformułowane wyłącznie na podstawie tego, co zostało powiedziane przez audytorów wewnętrznych w trakcie wywiadów. Ponadto wybrana próba badawcza nie była reprezentatywna i wystarczająco liczna. Przyszłe badania powinny jeszcze potwierdzić wnioski badawcze za pomocą wielokrotnych studiów przypadków lub badań ilościowych.

Na koniec warto dodać, że przedstawione w artykule wyniki badań można traktować jako kolejny krok w poszerzaniu naszej wiedzy na ten temat. Stanowią tym samym ciekawe uzupełnienie dotychczasowego dorobku badawczego wniesionego m.in. przez takich badaczy, jak A. Bartoszewicz (2015), P. Bednarek (2015), E.I. Szczepankiewicz (2012). Podkreślić należy, że we wcześniejszych badaniach koncentrowano się przede wszystkim na poznaniu, jakie praktyki w zakresie samooceny stosują audytorzy wewnętrzni w administracji publicznej. Niniejsze badanie pozwoliło zidentyfikować przesłanki monitorowania działań w audycie wewnętrznym zarówno sektora publicznego, jak i prywatnego.

Literatura

- Bartoszewicz A. (2015), *Praktyczna realizacja Programu zapewnienia i poprawy jakości w komórkach audytu wewnętrznego na wybranych przykładach*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 81 (137), s. 9–28.
- Batko R. (2009), *Zarządzanie jakością w urzędach gminy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Jagiellońskiego, Kraków.
- Bednarek P. (2018a), *Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Polish Private and Public Sectors*, [w:] *Efficiency in Business and Economics*, eds. T. Dudycz, G. Osbert-Pociecha, B. Brycz, Springer Proceedings in Business and Economics, Springer, s. 1–16.
- Bednarek P. (2018b), *Bieżące monitorowanie w audycie wewnętrznym*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa”, 2, s. 88–96.
- Bednarek P. (2015), *Samoocena w audycie wewnętrznym jednostek sektora finansów publicznych*, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, Wrocław.
- Ciak J. (2016a), *Internal Audit as an Instrument of Support for the Public and Private Sector*, „Torun Business Review”, 15 (4), s. 17–29.
- Ciak J. (2016b), *Experiences of Selected Public Finance Sector Entities Gained on Internal Audit Functioning in Poland – Research Findings*, „Journal of Scientific Research and Report”, 10 (6), s. 1–9.
- Ciak J., Voss G. (2017), *Rola audytu wewnętrznego w sektorze publicznym i prywatnym – wyniki badań w zakresie problemów wdrażania i korzyści z wykorzystania audytu wewnętrznego*, *Studia Prawno-Ekonomiczne*, t. CIV, s. 235–254.

- COSO (1999), *Kontrola wewnętrzna – zintegrowana koncepcja ramowa*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
- COSO (2013), *Internal control – Integrated Framework*, <https://www.coso.org>
- DiMaggio P.J., Powell W.W. (1983), *The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*, „American Sociological Review”, 48, s. 147–160.
- Eisenhardt K.M. (1989), *Building Theories from Case Study Research*, „The Academy of Management Review”, 14 (4), s. 532–550.
- IIA (2016), *Definicja audytu wewnętrznego. Kodeks etyki oraz międzynarodowe standardy praktyki zawodowej audytu wewnętrznego. Tłumaczenie na język polski*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- Juran J.M. (1986), *The Quality Trilogy. A Universal Approach to Managing for Quality*, ASQC 40th Annual Quality Congress in Anaheim, California, May 20, www.stern.nyu.edu (dostęp 02.11.2019).
- Karaszewski R. (2005), *Zarządzanie jakością. Koncepcje, metody i narzędzia stosowane przez liderów światowego biznesu*, Wydawnictwo „Dom Organizatora”, Toruń.
- MacQuarrie C. (2010), *Theoretical saturation*, [w:] A.J. Mills, G. Durepos i E. Wiebe (eds.), *Encyclopedia of Case Study Research*, Sage Publications, Newbury Park, CA, s. 927–929.
- Moeller R. (2011), *Nowoczesny audit wewnętrzny*, Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Meyer J., Rowan B. (1977). *Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony*, „American Journal of Sociology”, 83 (2), s. 340–363.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z 04.09.2015 r. w sprawie audytu wewnętrznego oraz informacji o pracy i wynikach tego audytu, Dz.U. 2015, poz. 1480 z późn.zm..
- Szczepankiewicz E.I. (2017), *Rozwój i doskonalenie jakości audytu wewnętrznego w jednostkach zainteresowania publicznego*, „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 3 (87), cz. 1.

Podziękowania

W badaniu wzięło udział wielu znanych audytorów wewnętrznych w Polsce, m.in. Piotr Welenc. Autor dziękuje im wszystkim za poświęcony czas oraz podzielenie się swoją wiedzą i doświadczeniem.

